

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

**Provozně ekonomická fakulta
Katedra řízení**



Diplomová práce

Controlling v řízení podniku

Vypracovala:

Michaela Fuksová

Vedoucí práce:

Ing. Zdeněk Bednarčík, MBA, Ph.D.

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Michaela Fuksová

Podnikání a administrativa

Název práce

Controlling v řízení podniku

Název anglicky

Controlling in managing of the company

Cíle práce

Hlavním cílem diplomové práce bude na základě teoretických poznatků získaných z odborné literatury a dosavadní praxe z oblasti finančního a výrobního controllingu nalezení vhodných metodických nástrojů pro efektivnější řízení konkrétní výrobní společnosti. Na základě zjištění z provedených analýz bude navržen vhodný způsob reportingu a nápravných opatření ve společnosti tak, aby vypovídajícím způsobem skutečně vykazoval a hodnotil aktuální dění, finanční situaci a ekonomickou stabilitu společnosti a byl tak kvalitním nástrojem pro manažerské rozhodování.

Metodika

Cíle práce budou řešeny v rámci následující osnovy zadání diplomové práce:

1. Úvod: aktuálnost a význam zvoleného tématu práce
2. Cíl práce a metodický postup řešení zvoleného tématu práce
3. Teoretická východiska řešení cílů práce
4. Charakteristika vybraného podnikatelského subjektu a jeho tržního prostředí
5. Analytická část práce: posouzení účelnosti a účinnosti sledovaných metodických nástrojů controllingu v oblasti finančního řízení a v oblasti řízení výroby; reporting pro management sledovaného podniku
6. Syntéza výsledků provedených analýz; návrh a rozpracování navrhovaných zlepšení využití nástrojů controllingu
7. Závěr: prezentace nejvýznamnějších výsledků řešení a proveditelnosti avrhovaných řešení
8. Seznam použitých odborných a ostatních zdrojů
9. Přílohy

Doporučený rozsah práce

cca 80 stran textu

Klíčová slova

controlling, řízení, analýza, plánování, náklady, výnosy, výsledek hospodaření, nákladová střediska, profit centra, zakázky, cash flow, likvidita, rentabilita, zadluženost, finanční ukazatele, výroba, kalkulace, řízení výroby, výrobní plán, výrobní faktory, efektivita, produktivita, metoda ABC, metoda XYZ

Doporučené zdroje informací

1. ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1.
10. FIŠEROVÁ, Eva. Abeceda účetnictví pro podnikatele ... Olomouc: ANAG, 2003-, sv. Účetnictví, daně. ISBN 9788072637713.
2. ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. Reporting. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. Finance (Grada). ISBN 978-80-247-2759-2.
3. HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 5. přeprac. vyd. / Praha: Profess Consulting, 2004, xiv, 288 s. ISBN 80-725-9002-2.
4. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.
5. VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z: přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku. 2. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2005?, 357 s. ISBN 80-725-9032-4.
6. MIKOVCOVÁ, Hana. Controlling v praxi. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
7. SCHOLLEOVÁ, Hana. Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 256 s. ISBN 978-80-247-2424-9.
8. KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2. rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.
9. LANDA, Martin. Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic : případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, xv, 176 s. ISBN 978-80-251-1994-5.

Předběžný termín obhajoby

2015/16 ZS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Zdeněk Bednarčík, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra řízení

Elektronicky schváleno dne 13. 10. 2015

prof. Ing. Ivana Tichá, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 01. 12. 2015

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Controlling v řízení podniku“ vypracovala samostatně za použití uvedené literatury a pod odborným vedením vedoucího diplomové práce pana Ing. Zdeňka Bednarčíka, MBA, Ph.D..

V Trutnově dne 26.7.2015

.....

Michaela Fuksová

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu Ing. Zdeňkovi Bednarčíkovi, MBA, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a čas, který mi věnoval při zpracování mé diplomové práce. Dále děkuji i své rodině a všem, kteří mi poskytli informace, které byly využity v této práci.

Controlling v řízení podniku

Controlling in managing the company

Souhrn

Tato diplomová práce je zaměřena na vymezení pojmu controlling, činnosti controllera a začlenění controllingu do organizační struktury podniku. Práce pojednává o současném stavu controllingu v podniku Viva Gelato, a.s., jeho zhodnocení a následně jsou na základě provedených analýz shledána vhodná doporučení. Pozornost je věnována metodám a nástrojům operativního a strategického controllingu. V oblasti operativního controllingu je diplomová práce zaměřena především na využití metody ABC a XYZ, analýzu bodu zvratu, příspěvek na úhradu fixních nákladů, kalkulace, rozpočty a vyhodnocení zakázek. V oblasti strategického controllingu se v práci soustředím na využití analýzy portfolia a využití controllingových vyhodnocení v marketingu.

Klíčová slova

Controlling, řízení, analýza, plánování, náklady, výnosy, výsledek hospodaření, nákladová střediska, výnosová střediska, zakázky, cash flow, likvidita, ziskovost, zadluženost, finanční ukazatele, výroba, kalkulace, řízení výroby, výrobní plán, výrobní faktory, efektivita, produktivita, metoda ABC, metoda XYZ.

Summary

This diploma work deals with definition of controlling, activities of controller and position of controlling in organisational structure. Diploma work discusses the current state controlling in the company Viva Gelato, as his appreciation and consequently are based on analyzes deemed appropriate recommendations. Attention is paid to the methods and tools of operational and strategic controlling. In the area of operational controlling the thesis focuses primarily on the use of ABC and XYZ analysis tipping point contribution to fixed costs, costing, budgeting and evaluation procedures. In strategical controlling the work focus on the use of portfolio analysis and evaluation on controlling the use of marketing.

Keywords

Controlling, management, analysis, planning, costs, revenues, profit, costs centers, profit centers, orders, cash flow, liquidity, profitability, indebtedness, financial indicators, production, calculation, production management, production plan, production factors, effectiveness, productivity, method ABC, method XYZ.

Obsah

ÚVOD.....	7
1 CÍL PRÁCE A METODIKA.....	8
1.1 Cíl práce.....	8
1.2 Metodický postup.....	8
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	9
2.1 Historie a vývoj controllingu.....	9
2.2 Pojem controlling.....	10
2.2.1 Pojem controlling v angloamerické jazykové oblasti.....	10
2.2.2 Pojem controlling v německé jazykové oblasti.....	10
2.3 Koncepce a cíle controllingu.....	11
2.3.1 Koncepce controllingu dle cílů.....	11
2.3.2 Cíle controllingu.....	12
2.4 Funkce controllingu.....	13
2.5 Controller.....	13
2.5.1 Úlohy controllera.....	14
2.5.2 Profil controllera.....	16
2.5.3 Začlenění controllingu v organizační struktuře.....	17
2.5.4 Metody a nástroje controllingu.....	20
2.5.5 Operativní nástroje controllingu.....	21
2.5.6 Strategické nástroje controllingu.....	27
2.6 Plánování.....	33
2.6.1 Členění plánů.....	33
2.6.2 Způsob sestavování plánu.....	34
2.6.3 Zpětná a dopředná vazba.....	35
2.6.4 Rozpočetnictví.....	35
2.7 Odchylky.....	36
2.8 Kontrola.....	36
2.9 Nápravná opatření.....	37
2.10 Kalkulace.....	38
3 CHARAKTIRISTIKA VYBRANÉHO SUBJEKTU A JEHO TRŽNÍHO PROSTŘEDÍ.....	40
3.1 Historie společnosti.....	40
3.2 Produktové portfolio VG.....	42
3.2.1 Segmentace trhu.....	42
3.2.2 Produktová strategie.....	43
3.2.3 Cenová strategie.....	43
3.2.4 Propagace.....	44
3.2.5 Prodeje – podíly jednotlivých trhů.....	45
3.3 Makroprostředí.....	46
3.3.1 Politické a legislativní faktory.....	46
3.3.2 Ekonomické faktory.....	46
3.3.3 Sociálně kulturní faktory.....	47
3.3.4 Technologické faktory v ČR.....	48
3.3.5 Demografické faktory.....	49
3.4 Mikroprostředí.....	49
3.4.1 Technologie.....	49

3.4.2	Dodavatelé	50
3.4.3	Odběratelé	51
3.4.4	Konkurence v odvětví	51
3.5	SWOT analýza	53
3.6	Shrnutí analýzy makroprostředí a mikroprostředí – matice EFE	55
4	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU CONTROLLINGU VG	56
4.1	Začlenění controllingu v organizační struktuře VG	56
4.2	Koncepce a cíle controllingu společnosti VG	56
4.3	Funkce controllingu ve VG	56
4.4	Controller a jeho úlohy ve VG	57
4.4.1	Cash flow	58
4.4.2	Výnosy	59
4.4.3	Náklady	61
4.4.4	Ziskovost	63
4.4.5	Řízení zásob	64
4.4.6	Nekvalita	65
4.4.7	Plánování a kontrola	66
4.4.8	Kalkulace	68
4.5	Zhodnocení současného stavu controllingu VG	69
4.6	Návrhy na zlepšení a jejich implementace	70
	Oblast operativního controllingu	70
4.6.1	Řízení zásob ABC, XYZ	70
4.6.2	Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní	73
4.6.3	Analýza bodu zvratu	74
4.6.4	Výpočet příspěvku na úhradu	76
4.6.5	Kalkulace	76
4.6.6	Rozpočty	77
4.6.7	Vyhodnocování zakázek	78
	Oblast strategického controllingu	79
4.6.8	Analýza portfolia	79
4.6.9	Vyhodnocování marketingových akcí	81
5	SHRUTÍ NÁVRHŮ NA ZLEPŠENÍ VE VG	83
6	ZÁVĚR	85
	POUŽITÉ ZDROJE	86
	PŘÍLOHA A	87
	PŘÍLOHA B	89
	PŘÍLOHA C	90
	PŘÍLOHA D	96
	PŘÍLOHA E	97
	PŘÍLOHA F	98

Seznam obrázků a tabulek

Obr. č. 1: Model rovnováhy podnikových cílů	12
Obr. č. 2: Controlling jako průnik množin odpovědností	14
Obr. č. 3: Popis činnosti controllera IGC	15
Obr. č. 4: Controlling jako štábní útvar	19
Obr. č. 5: Controlling jako liniový útvar	19
Obr. č. 6: Analýza vnitřního prostředí firmy – analýza ABC	22
Obr. č. 7: Bod zvratu	23
Obr. č. 8: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů	24
Obr. č. 9: SWOT analýza principy	28
Obr. č. 10: Bostonská (BCG) matice	32
Obr. č. 11: Členění plánů	33
Obr. č. 12: Rozklad odchylky	36
Obr. č. 13: Členění produktů společnosti Viva Gelato, a.s.	42
Obr. č. 14: Obyvatelstvo ČR dle dosaženého vzdělání	48
Obr. č. 15: Struktura nejvýznamnějších dodavatelů dle fin. objemů dodávek	50
Obr. č. 16: Struktura odběratelů dle fin. objemů expedovaných výrobků	51
Obr. č. 17: Konkurence a její podíly v jednotlivých segmentech	52
Obr. č. 18: SWOT analýza VG	54
Obr. č. 19: Průběh tržeb v jednotlivých segmentech	60
Obr. č. 20: Analýza nákladových druhů	61
Obr. č. 21: Vývoj hlavních ukazatelů ziskovosti	63
Obr. č. 22: Vývoj struktury ČPK	64
Obr. č. 23: Vývoj ukazatele nekvality	65
Obr. č. 24: Tržby a provozní HV v porovnání plán x skutečnost	67
Obr. č. 25: Porovnání celk. plánovaného a skutečného prov. a celk. HV	67
Obr. č. 26: Lorenzova křivka, bod zlomu	71
Obr. č. 27: Zásoby v klasifikaci ABC a jejich limity	73
Obr. č. 28: Bod zvratu ve společnosti Viva Gelato, a.s.	75
Obr. č. 29: Navržené plnění plánu středisek za měsíc srpen 2014	78
Obr. č. 30: Bostonská (BCG) matice v segmentu rodinných balení	80
Obr. č. 31: Bostonská (BCG) matice v segmentu impulzní zmrzliny	80
Obr. č. 32: Manažerský přehled výstav a veletrhů 2014	81
Tab. č. 1: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu	20
Tab. č. 2: Analýza XYZ podle struktury spotřeby	25
Tab. č. 3: Způsob nákupu materiálu u XYZ	26
Tab. č. 4: Analýzy XYZ podle přesnosti prognózy	26
Tab. č. 5: Kombinace analýzy ABC s analýzou XYZ	27
Tab. č. 6: Přehled tržeb za vlastní výrobky, služby a zboží	45
Tab. č. 7: Podíly tržeb na jednotlivých trzích	45
Tab. č. 8: Makroekonomické ukazatele ČR	47
Tab. č. 9: Analýza konkurence	53
Tab. č. 10: Matice EFE - Příležitosti	55
Tab. č. 11: Matice EFE - Ohrožení	55
Tab. č. 12: Podrobná analýza finančních nákladů dle analytických účtů	62
Tab. č. 13: Ukazatele nákladovosti	62
Tab. č. 14: Součtový kalkulační vzorec Viva Gelato, a.s.	68

Tab. č. 15: Součtový kalkulační vzorec výrobku Pohádka	68
Tab. č. 16: Tržby za jednotlivé výrobky (účty 601 a 604)	70
Tab. č. 17: Tržby za výrobky – kumulativní součty pro klasifikaci ABC	71
Tab. č. 18: Klasifikace XYZ	72
Tab. č. 19: Matice klasifikace ABC a XYZ ve Viva Gelato, a.s.	72
Tab. č. 20: Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní	74
Tab. č. 21: Struktura nákladů v r. 2013 v kum. pro členění na variabilní a fixní	74
Tab. č. 22: Hodnoty tržeb a nákladů pro výpočet příspěvku na úhradu	76
Tab. č. 23: Navržený retrográdní kalkulační vzorec kalkulace na výr. Pohádka	76
Tab. č. 24: Podkladová data pro Bostonskou matici – segment rodinná balení	79
Tab. č. 25: Podkladová data pro Bostonskou matici – segment impulzní zmrzlina	80
Tab. č. 26: Nejvýznamnější noví zákazníci – marketingové akce 2014 dle tržeb	82
PŘÍLOHA A 1. Cukrovar v Dašicích v r. 1902	87
PŘÍLOHA A 2. Závod Mrazírny Pardubice	87
PŘÍLOHA A 3. Odpalování varny cukrovaru Dašice	87
PŘÍLOHA A 4. Základy nového závodu v Dašicích	88
PŘÍLOHA A 5. Vepřové půlky ve visu	88
PŘÍLOHA A 6. Zmodernizovaná strojovna	88
PŘÍLOHA B 1. Laboratoř	89
PŘÍLOHA B 2. Polotovary	89
PŘÍLOHA B 3. Výrobní linie Tortina	89
PŘÍLOHA B 4. Výrobní line L.a.i.e.f.	89
PŘÍLOHA B 5. Balení	89
PŘÍLOHA B 6. Výroba	89
PŘÍLOHA C 1. Rozvaha Viva Gelato, a.s. 2011-2013	90
PŘÍLOHA C 2. Výkaz zisku a ztráty Viva Gelato, a.s. 2011-2013	93
PŘÍLOHA C 3. Výkaz cash flow Viva Gelato, a.s. 2011-2013	95
PŘÍLOHA D 1. Souhrnná tabulka cash flow	96
PŘÍLOHA E 1. Šablona rozpočtu střediska 030 Výroba	97
PŘÍLOHA F 1. Kalkulace zakázky projekt Anglie – linie Ria	98

Seznam použitých zkratek

ABC	metoda ABC (metoda řízení zásob z hlediska množství a finančních objemů)
BCG	Bostonská matice (nástroj k plánování, porovnávání a vyhodnocování podnikatelského portfolia)
BZ	bod zvratu
CF	cash flow
ČPK	čistý provozní kapitál
ČSÚ	Český statistický úřad
EBT	hospodářský výsledek před zdaněním
EBIT	hospodářský výsledek před zdaněním a úroky
FN	fixní náklady
HDP	hrubý domácí produkt
HV	hospodářský výsledek
IGC	Internacional Group of Controlling, dříve „Zájmové společenství controllingu“
IS HELIOS	informační systém Helios
ISO	International Organization for Standardization – mezinárodní organizace zabývající se tvorbou norem
N	náklady
PEST	PEST analýza (analýza vnějšího prostředí společnosti– politického, ekonomického, sociálního, technologického)
PESTLE	PESTLE analýza (analýza vnějšího prostředí společnosti – politického, ekonomického, sociálního, technologického, legislativního, ekologického)
SWOT	SWOT analýza (analýza silných, slabých stránek společnosti, analýza ohrožení a příležitostí)
THP	technicko-hospodářský pracovník
VG	Viva Gelato, a.s.
VN	variabilní náklady
VRIO	VRIO analýza (hodnocení zdrojů firmy a jejích konkurentů)
VSM	VSM analýza (mapování toku hodnot či analýza hodnotového řetězce)
XYZ	metoda XYZ (metoda řízení zásob z hlediska jejich časového průběhu)

ÚVOD

Po transformaci české ekonomiky na tržní prostředí v 90. letech 20. století, dochází k neustálým výkyvům a změnám v hospodářském prostředí. Hlavním předpokladem úspěšného a konkurenceschopného podniku se stává adaptabilita na měnící se podmínky trhu a flexibilní reakce na tyto změny.

V současné době se zvyšují snahy podniků obstát v tržním prostředí lépe, než jejich konkurenti, poznat sebe sama a klíčem k tomuto sebepoznání, k vyšší flexibilitě a k vyšším výkonům je v širším pojetí právě controlling. Controlling jakožto “novodobý nástroj řízení” umožňuje manažerům efektivněji plánovat, organizovat, analyzovat a tvořit nápravná opatření na nežádoucí stavy a výkyvy ve společnosti. Zároveň je dobrým rádčem v určování směru v obdobích prosperity, kdy chtějí společnosti své prostředky co nejlépe investovat. Hlavním cílem mé diplomové práce je na základě teoretických poznatků, získaných z odborné literatury a dosavadní praxe z oblasti controllingu, nalezení vhodných metodických nástrojů pro efektivnější řízení vybrané společnosti Viva Gelato, a.s. (dále jen “VG”).

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a analytickou část. Při zpracování teoretických východisek diplomové práce budu vycházet z odborných literárních zdrojů, které se věnují problematice vybraných metod a nástrojů controllingu, finanční analýzy a optimálního hospodaření podniku. V analytické části se zaměřím na konkrétní analýzu vybrané společnosti s pomocí controllingových metod a nástrojů a zhodnocení dosavadního stavu controllingu provedu vhodná doporučení na zlepšení.

Provedená analýza a z ní vycházející doporučení na zlepšení by se měly stát výchozím bodem k posouzení ekonomicko-hospodářské situace a konkurenceschopnosti společnosti VG v jejím tržním prostředí. Měly by být vhodným nástrojem pro management a upozorňovat na možná nebezpečí, či hrozby, ale i příležitosti společnosti.

1 CÍL PRÁCE A METODIKA

Diplomovou práci na téma „Controlling jako nástroj řízení podniku“ jsem se rozhodla zpracovat na základě svých zkušeností v oblasti controllingu a financí. Práce bude věnována komparaci teoretických znalostí, získaných studiem a získaných zkušeností z podnikové praxe.

1.1 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je na základě teoretických poznatků, získaných z odborné literatury a dosavadní praxe z oblasti finančního, výrobního a marketingového controllingu, nalezení vhodných metodických nástrojů pro efektivnější řízení konkrétní výrobní společnosti. Na základě zjištění z provedených analýz bude navržen vhodný způsob reportingu a nápravných opatření ve společnosti tak, aby vypovídajícím způsobem skutečně vykazoval a hodnotil aktuální dění, finanční situaci, ekonomickou stabilitu společnosti a byl tak kvalitním nástrojem pro manažerské rozhodování.

1.2 Metodický postup

Tato diplomová práce se bude zaměřovat v části teoretických východisek na vymezení pojmu controlling, historii controllingu, obecné činnosti controllera a začlenění controllingu do organizační struktury společnosti. Zároveň se v této části budu věnovat zdrojům informací controllingu, používaným metodám a nástrojům controllingu jako např. metodě řízení zásob ABC, XYZ, analýze nákladů, analýze bodu zvratu, výpočtu příspěvku na úhradu a analýze portfolia. Analytická část bude věnována analýze současného stavu controllingu ve vybrané společnosti tj. analýze nákladů, ziskovosti, cash flow, kalkulacím, výpočtu bodu zvratu, porovnání vybraných plánovaných hodnot se skutečnými. V druhé polovině analytické části budou implementována na konkrétních datech společnosti jistá doporučení. Tato doporučení budou shrnuta v páté kapitole této diplomové práce. V závěru bude zhodnoceno, zda-li bylo dosaženo vytyčeného cíle diplomové práce. V této diplomové práci bude využito zejména teoretických metod analýzy a syntézy. Analytická část bude zaměřena na využití empirických metod pozorování a měření. V závěru budu využívat metod analýzy a následné dedukce závěrů a doporučení na zlepšení v oblastech operativního a strategického controllingu.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

V druhé kapitole diplomové práce se budu věnovat především vysvětlení pojmu controlling a historii controllingu. Následně pak různým koncepcím, cílům a funkcím controllingu. V této kapitole nechybí ani vymezení obecných úloh a činností controllera jeho možná začlenění do organizační struktury společnosti. V závěru kapitoly se budu věnovat teoretickým východiskům pro plánování, členění plánů, rozpočetnictví, dále pak odchylkám, kontrole, nápravným opatřením a kalkulacím.

2.1 Historie a vývoj controllingu

Počátky controllingu lze vysledovat již od přelomu 19. a 20. století. Prvotními uživateli byly zejména dopravní a výrobní podniky typu Santa Fé Railway Systém, General Electric nebo Ford Motor Company. Původně bylo náplní práce controllerů spravovat finanční záležitosti podniku, později ve třicátých letech dvacátého století, v době finanční krize, dochází k rozšíření kompetencí controllingu. Controlling začíná mít širší pojetí - zejména příprava informací pro plánování a rozhodování, tvorba metodického aparátu pro kontrolu dosahování podnikových cílů a konečně poradenství pro vedoucí pracovníky. Největšího rozvoje se však dostalo controllingu v USA v období 50. a 60. let 20. století. Náplň práce controllerů se rozšiřuje o oblasti tvorby plánu, jeho vyhodnocení, porovnávání se skutečností, ale i řízení nákladů a majetku podniku apod.. V Evropě dochází k rozvoji controllingu až po 2. světové válce ruku v ruce s poválečnou obnovou hospodářství a se vstupem amerického kapitálu. V 70. letech vlivem stagnace průmyslu a ropné krize roste tlak na hospodárnost a efektivní řízení podniků. Zavedení controllingu je jednou z možností, jak se se situací vyrovnat. Controlling se rozvíjí nejen v podnikové praxi, ale i na akademické půdě. Snaha o teoretické uchopení controllingu zapřičiňuje vznik vědecké disciplíny controllingu jako samostatné disciplíny podnikové ekonomiky. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Během posledních dvaceti let se controlling v podnikové praxi trvale vyvíjel a stal se vedoucí funkcí, která je nedílnou součástí každého moderního podniku. Přesto jsou mezi laiky v teorii i praxi značné názorové rozdíly u pojmu controlling. Zcela mylně je controlling srovnáván s kontrolou. Controlling je ale mnohem více, je to koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Controller je do určité míry „hospodářským svědomím“ podniku. (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

2.2 Pojem controlling

S pojmem controlling jsou spjaty různé představy. Ve jmenném tvaru se odvozuje z kmene slova „control“ – kontrola, zkouška, nutnost. Ve slovesném tvaru má pojem význam vést, řídit, regulovat. Control je tedy pro potřeby definice controllingu definováno jako porovnání plán – skutečnost. Pojem controlling je současně používán v řadě odborných terminologií - v terminologii mechaniky, elektrotechniky, biologie, psychologie a ekonomických věd. (ESCHENBACH, 2004)

2.2.1 Pojem controlling v angloamerické jazykové oblasti

Dnes dominuje kyberneticky orientovaná interpretace pojmu „control“, která je chápána jako vedení, řízení a regulace procesů. Podstatnou úlohou managementu je řízení podniku jako systému a získání kontroly nad ním. Controlling v americkém smyslu tomuto hledisku odpovídá. Tedy podle angloamerického pojetí controllingu je controlling chápán jako ústřední úloha managementu, kterou by se měly zabývat řadové instance všech stupňů hierarchie, není tedy výlučně činností controllerů. Úspěšný controlling zajišťuje rozpoznání potenciálních odchylek od plánu a jejich odstranění managementem. Tím je „control“ výsledkem procesu controllingu v americkém smyslu. (ESCHENBACH, 2004)

2.2.2 Pojem controlling v německé jazykové oblasti

V německém jazyce neexistuje odpovídající slovo se stejným významovým obsahem. Pojem controlling byl tedy převzat do německé slovní zásoby. Dodnes literatura neposkytuje žádnou jednoznačnou definici pojmu, ale rýsují se tendence k ustálení. Ze tří nejdůležitějších interpretačních vzorů controllingu – controlling jako porovnání plánu a skutečnosti, controlling jako jednota plánování a kontroly a controlling jako ovlivňování chování, je v německém pojetí aplikováno hlavně první a druhé hledisko. Aspekt rozsáhlého řízení lidského chování jako třetí interpretace je na rozdíl od angloamerické literatury brán v úvahu pouze zřídka. Německé pojetí controllingu, popř. controllera se dále rozchází z čistě funkčního hlediska. Jednotliví autoři popisují controllera jako pomocnou instanci, která poskytuje vlastním nositelům funkce controllingu, managementu, služby. (HORVATH, 1987) Jiní autoři zastávají názor, že controller je sám nositelem funkce controllingu. (ESCHENBACH, 2004)

2.3 Koncepce a cíle controllingu

2.3.1 Koncepce controllingu dle cílů

Z bezprostředních cílů controllingu vyplývají tyto typy koncepce:

- 1) Koncepce orientovaná na početnictví
- 2) Koncepce orientovaná na informace
- 3) Koncepce vztažená k systému řízení
- 4) Přístupy praktiků

Tyto rozdílné koncepce controllingu disponují různými potenciály řešení problému.

Ad 1) Koncepce orientovaná na početnictví

Přístupy orientované na početnictví berou v úvahu informační cíl, pokud jej lze dosáhnout pomocí početnictví. Ve středu přístupu orientovaného na početnictví stojí více materiální změna početnictví, jakož i plánovací a kontrolní výpočty ke kvantitativnímu plánování, kontrole a řízení dějů v podniku, k zajištění likviditních a ziskových cílů při všech rozhodováních a jednáních podniku. Tyto přístupy jednostranně popisují aspekty (plánové) kalkulace nákladů a výkonů jako výchozí bod pro rozšíření controllingu.

Ad 2) Koncepce orientovaná na informace

Koncepce orientované na informace staví rovněž na početnickém základě, vyjadřují také informační cíl controllingu, ovšem s podnikovým cílem jako rozšířeným informačním požadím. Proto je rozšíření informační základny controllingu ústředním znakem přístupů. Toto pojetí lze poznat v následujících definicích: controlling je třeba chápat jako podporu řízení podniku informacemi a jako získávání, úpravu a koordinaci informací k cíli pro jejich použití v řízení podnikového hospodářství.

Ad 3) Koncepce vztažená k systému řízení

Dle této koncepce je controlling považován za podsystém řízení podniku, controlling je vymezen vůči podnikovému řízení. Mohou proto být označeny za nejvyzrálejší a nejsouhrnnější varianty controllingu, sledují jak informační tak koordinační cíle. Tato koncepce rozlišuje na jedné straně mezi přístupy orientovanými na plánování a kontrolu, na straně druhé na přístupy orientované na koordinaci. (ESCHENBACH, 2004)

Ad 4) Přístupy praktiků

Přístupy praktiků vyzdvihují často obecnou orientaci controllingu na cíl. Přitom je controlling považován za nástroj řízení podniku orientovaného na cíl. V tomto případě

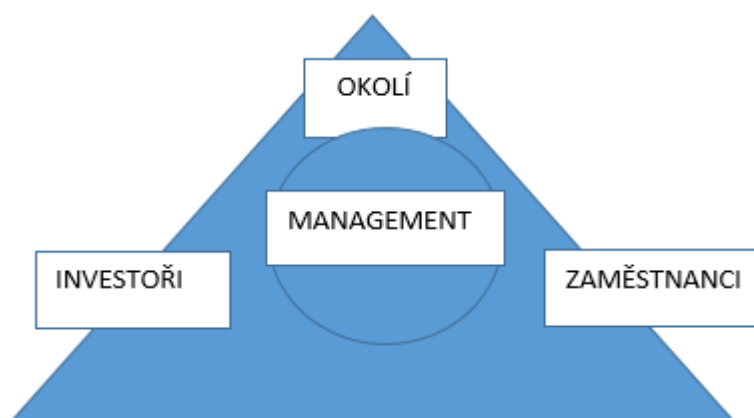
znamená orientace na cíl též: nezaměřit se na nepřímé, ale na přímé cíle controllingu. Důležitým faktorem z hlediska praktiků je tzv. orientace na budoucnost. Tzn. minulost je pro řízení zajímavá pouze v míře, jak ovlivňuje budoucnost a dokáže pomoci předcházet problémům. Typický je zde přechod od myšlenkového postupu feed-back (zpětná vazba) na feed forward (dopředná vazba). (ESCHENBACH, 2004)

2.3.2 Cíle controllingu

Základním cílem controllingu je přispět k zajištění životaschopnosti podniku. Tento obecný cíl se dále rozpadá do cílů dílčích (viz. obr. č. 1 Model rovnováhy podnikových cílů):

- **Zajištění schopnosti anticipace a adaptace** – controlling poskytuje informace o existujících změnách okolí a o možných budoucích změnách okolí, čímž podporuje schopnost adaptace a anticipace podniku.
- **Zajištění schopnosti reakce podniku** – controlling pomáhá zavedením informačního kontrolního systému, který ukazuje vedoucím pracovníkům průběžný vztah mezi plánovaným a skutečným vývojem a umožní korektury vnějších i vnitřních poruch.
- **Zajištění schopnosti koordinace** – controlling vytváří předpoklady pro sladění aktivit jednotlivých podsystémů řízení podniku, umožní manažerům vybalancovat střety zájmů jednotlivých zájmových skupin a držet je ve vzájemné rovnováze, tzn. je nutné koordinovat plnění cílů finančních, nefinančních, vnitřních a vnějších. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Obr. č. 1: Model rovnováhy podnikových cílů



Zdroj: (ESCHENBACH, 2004)

2.4 Funkce controllingu

Aby controlling mohl splnit výše uvedené cíle, přebírá v rámci systému řízení řadu funkcí a výkonů:

- **Podpora řízení**

Controlling poskytuje managementu veškerý servis, který je potřebný pro plnění jeho úloh. Controlling přitom zodpovídá za správnost, včasnost a přiměřenost podpory. Manažer odpovídá za rozhodnutí, radami controllingu se však řídit nemusí. V tomto postavení je controlling na úrovni ostatních služeb. Tuto funkci lze označit z funkčního hlediska jako funkci informační

- **Doplnění řízení**

Kromě samotného servisu, či poradenství, může controlling provádět i řídicí výkony nebo se na řízení aktivně podílet. Práce controllingu pak spočívá zejména ve vytváření instrumentária controllingových nástrojů a metod, které se pak závazně používají v jednotlivých podsystémech řízení. Controlling tak prakticky doplňuje práci samotných manažerů těchto podsystémů. Kromě toho může controlling přebírat zodpovědnosti za rozhodování v krizových situacích, kdy může mít pro určité, předem definované situace přiřazené rozhodovací kompetence.

Rozsah a kompetence controllingu mohou být ještě větší, záleží to však na velikosti podniku, stylu řízení, ochotě managementu a majitelů společnosti. Souhrnně lze tuto funkci controllingu označit jako inovační.

- **Koordinace**

Úlohou controllingu je vytvářet předpoklady pro koordinaci v systému řízení, což prakticky znamená, že controlling se podílí na vývoji jednotlivých podsystémů řízení, na vytváření struktury systémů a procesů v nich probíhajících a vztahů v nich i mezi nimi. Controlling tedy vystupuje v koordinační funkci. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.5 Controller

V zásadě je nutné rozlišovat mezi controllingem jako funkcí a controllerem – nositelem funkce. Controlling je ve smyslu řízení hlavním úkolem managementu. Každý řídicí pracovník by měl mít na zřeteli v rámci svého úkolu také funkci controllingu. Controlling jako proces a způsob myšlení vzniká v týmu za součinnosti manažera

a controllera a představuje průnik obou množin. Souvislost mezi řídicí úlohou manažera, controllingem a úlohou controllera objasňuje obr. č. 2 Controlling jako průnik množin odpovědností.

Controlling nepředstavuje primárně pozici nebo osobu, ale soubor úkolů, které mohou být plněny různými osobami nebo samotným obchodním vedením, aniž by byla některá z osob nositelem označení „controller“. Zejména v malých a středních podnicích vykonává funkci controllera vedení podniku nebo vedení účetního odboru. Teprve při počtu zaměstnanců nad 200 osob vzrůstá počet samostatných controllerů odpovědných za úkoly controllingu. (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

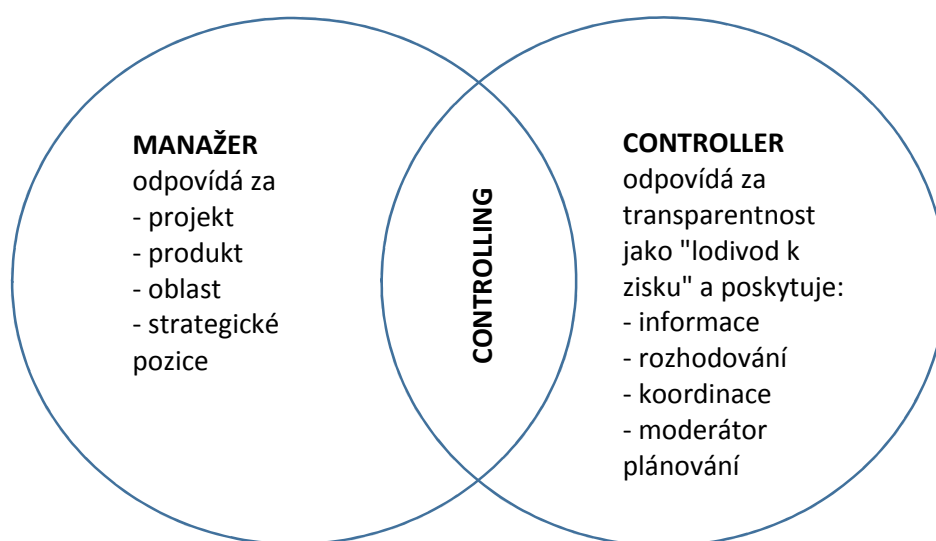
2.5.1 Úlohy controllera

Koordinační úkoly controllera spočívají v tom, že zajišťuje, aby management prováděl plánování a kontrolu s ohledem na výsledek podniku, a že jsou pro tuto činnost k dispozici potřebné informace. Úloha controllera při plánování spočívá v koordinaci dílčích plánů a organizaci celého procesu plánování.

V podnikové praxi controller často přebírá úkoly jednotlivých odborných oddělení, především při tvorbě obchodní politiky a strategickém plánování.

(HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

Obr. č. 2: Controlling jako průnik množin odpovědností

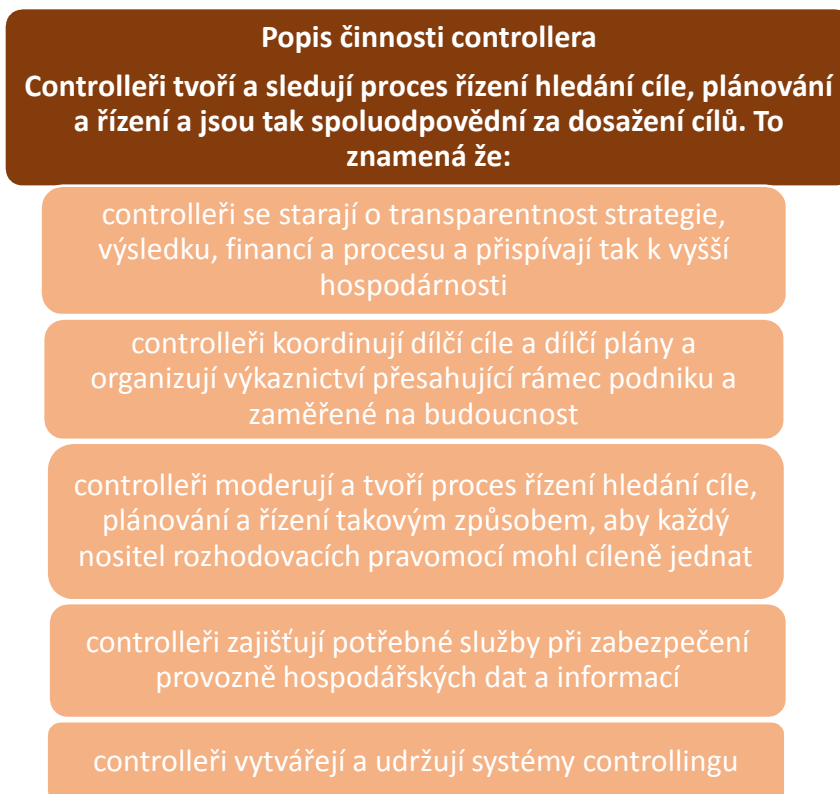


Zdroj: (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

Úlohy a odpovědnosti controllera jsou jasně stanoveny v popisu controllera IGC viz. obr. č. 3 Popis činnosti controllingu dle IGC (Internacional Group of Controlling, dříve „Zájmové společenství controllingu“). Prostřednictvím této organizace byla poprvé výslovně uvedena spoluodpovědnost controllera za dosažení cíle. Tato spoluodpovědnost je dána jak odpovědností controllera za správnost jím sestavovaných a připravených informací, tak tím, že controller tvorbou procesu hledání cíle, plánování a řízení přispívá k tomu, že vedení může rozhodovat včas cíleně. Odpovědnost za provedená rozhodnutí zůstává stejně jako předtím na managementu. Všeobecně přispívá koordinační úloha controllingu k řešení problémů, způsobených těmito vnějšími vlivy, které ve zvýšené míře působí na podnik, a to:

- Růst dynamiky
- Stagnace trhů
- Rychlejší nástup nových technologií
- Cyklus životnosti produktu se stále více zkracuje (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

obr. č. 3: Popis činnosti controllera IGC:



Zdroj: (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

Controlling není pouhou službou managementu, která mu prostřednictvím poskytovaných informací „Kryje záda“. Jde o ideu, kterou je nutné přiblížit všem zaměstnancům v podniku. Tato idea obsahuje jak jednání zaměřené na úspěch podniku a plánování s osobní odpovědností, tak myšlení nad rámec vlastní oblasti ve smyslu managementu na rozhraní oblastí.

Controlling se dnes nevykonává pouze prostřednictvím controllera, ale nejlépe přímo na místě samotnými pracovníky. Controlling se tak stále více stává samocontrollingem. (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

2.5.2 Profil controllera

Z vymezení úloh controllera vyplývají i nároky, které jsou kladené na profil controllera jakožto pracovníka controllingového útvaru. Úspěchy controllingu jsou do značné míry předurčeny a ovlivněny schopnostmi pracovníků – controllerů. Požadavky, kladené na controllery lze rozdělit do dvou hlavních skupin – osobní a odborné. (MIKOVCOVÁ, 2007)

1) Osobní předpoklady pro výkon controllingové pozice:

- Schopnost odolávat tlaku z nadřízených i podřízených míst,
- Schopnost předávat myšlenky a přesvědčovat o nich,
- Schopnost analytického i globálního myšlení,
- Schopnost porozumění pro druhé, schopnost vcítění se.

2) Odborné předpoklady pro výkon controllingové pozice:

- Kvalifikační:
 - Ekonomické vzdělání a schopnost využití výpočetní techniky, přičemž tento požadavek nabývá na důležitosti jak s rozvojem ekonomiky obecně, tak i v malých a středních podnicích, které jsou nuceny držet krok s celou ekonomikou, ale kde není dostatek kapitálu na budování controllingové instituce.
 - Doplnující teoretické a praktické controllerské vzdělání, které je možné získat jak studiem literatury, které je již na českém trhu dostatek, tak školením, která pořádají specializované instituce pro implementaci controllingu, či praktickou stáží ve firmě, která controlling již úspěšně aplikovala.
- Odborné znalosti:
 - Finanční účetnictví a finanční řízení obecně,

- Metody evidence a kalkulace nákladů,
- Znalost a schopnost aplikace plánovacích a prognostických metod ve strategické a operativní oblasti,
- Znalost controllingových nástrojů pro analýzu odchylek,
- Znalost podniku a podnikového okolí.

Splnění všech těchto a mnoha dalších požadavků a vlastností by mělo přispět k tomu, že controller by měl být schopen řešit systematicky a systémově vznikající problémy, a že by tak měl napomoci efektivnímu fungování managementu podniku. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.5.3 Začlenění controllingu v organizační struktuře

Každý podnik sleduje určitou strategii, jejíž dosažení je zajištěno účelnou tvorbou provozních procesů a vytvořením vhodné organizační struktury. Do této struktury je vložen systém controllingu. (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

Postavení controllingového oddělení v podnikové organizaci je předurčen faktory:

1) Interními:

- Nárůst množství, aktuálnosti a komplexnosti řešených problémů,
- Velikost podniku,
- Existující zásady řízení příslušného podniku,
- Progresivita používané technologie.

2) Externími:

- Existující trh práce, zboží, peněz a kapitálu,
- Politické, legislativní a sociální okolí,
- Hospodářská struktura země.

Obecně platí pravidlo, že účinnost controllera roste s výší jeho hierarchické úrovně či zařazení v organizační struktuře. Z tohoto důvodu doporučuje řada autorů (např. Horváth) zřídit funkci vedoucího controllera na nejvyšší hierarchickou úroveň, tedy zařadit pozici controllera např. jako člena představenstva či nejvyššího managementu společnosti. Hlavní předností tohoto řešení je komplexnost zajištění controllingových úloh a schopnost jejich dokonalé koordinace.

Toto postavení však s sebou přináší i negativa – controller, který se podílí na spolurozhodování, je zároveň pověřen prověřováním či posuzováním vlastních

rozhodnutí. K dalším negativům patří i fakt, že controller na nejvyšší řídicí úrovni pravděpodobně nebude schopen zaručit stoprocentně odbornost ve všech rezortech.

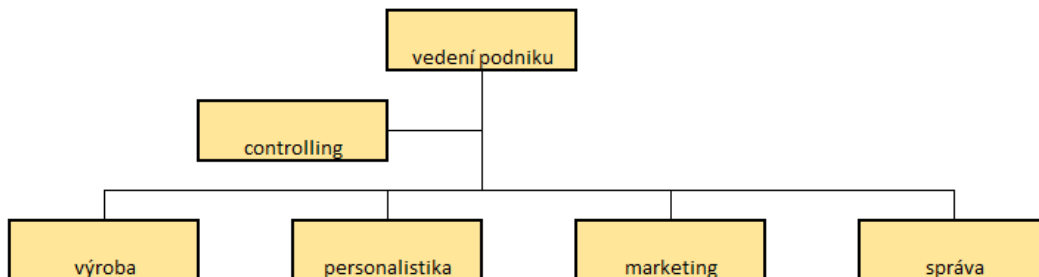
Z těchto důvodů je vhodné controllera umístit na druhou řídicí úroveň, ve které je controller například podřízen finančnímu řediteli, což znamená pevné propojení controllingu s příslušnými útvary. Tato varianta zařazení controllera do podnikové organizační struktury patří v praxi mezi nejfrekventovanější.

Pro controlling na nižších úrovních (např. controlling jako součást účetnictví) prakticky nelze nalézt žádné argumenty, pokud ovšem vrcholový management nezaručí, aby měl controller přístup k podnikovému vedení a možnosti pravidelného kontaktu s ním, aby měl přiděleny pravomoci, aby mohl provádět veškeré své úkoly (a to i ve vztahu ke svým nadřízeným) objektivně a nezávisle.

Z hlediska pozice controllera připadají v úvahu štábní (viz. obr. č. 4 Controlling jako štábní útvar) či liniová pozice (viz. obr. č. 5 Controlling jako liniový útvar) v závislosti na tom, jak vrcholový management chápe controlling, zda je jím vnímán jako podpora řízení nebo jako výkon řízení. Za zmínku dozajista stojí rovněž controlling formou outsourcingu, toto pojetí ovšem v ČR prozatím není příliš rozšířeno především z důvodu jistého „odstupu“ od firmy a jejích problémů a potenciální „neangažovanosti“ na dění v ní.

V případě pojetí controllingu pouze jako funkce servisní spočívající v pomoci při řízení, má být zařazen controlling na pozici štábu. Controller bývá začleněn do osobního štábu vrcholového vedení, nejčastěji představenstva. V tomto případě organizačního řešení začlenění controllingu je funkce inovační a koordinační naplněna jen velmi obtížně, neboť controllerovi chybí kompetence k řešení závažných, krizových a strategických odchylek, a je tedy v těchto situacích závislý na podpoře vrcholového vedení. (MIKOVCOVÁ, 2007)

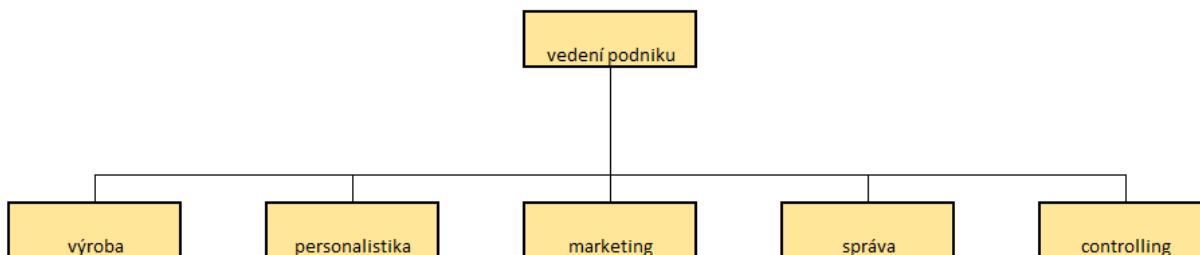
Obr. č. 4: Controlling jako štábní útvar



Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

Úplné převzetí liniových úloh controllingem a posílení jeho liniového začlenění je odůvodnitelné především v krizových situacích. Controlling opouští dosavadní pozici čistě poradního orgánu a stává se zodpovědným za přijatá rozhodnutí. Praxe však ukázala poměrně nízkou stabilitu tohoto uspořádání při běžném chodu firmy. Toto řešení bývá přijatelné zejména při zařazení controllingu do nižších úrovní řízení. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Obr. č. 5: Controlling jako liniový útvar



Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

U této problematiky je nutno zdůraznit, že „ideální organizace controllingu neexistuje!“. (ESCHENBACH, 2004)

Vždy je nutno brát v úvahu konkrétní potřeby společnosti, její organizační strukturu, velikost, očekávání a představy majitelů podniku i jeho managementu. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.5.4 Metody a nástroje controllingu

Za nejvyšší cíle vedení podniku jsou považovány jak trvalá jistota existence podniku (jako dlouhodobý strategický cíl), tak i úspěch a likvidita (jako krátkodobý operativní cíl). Z těchto cílů podnikového vedení mohou být odvozeny strategické a operativní požadavky na controlling, které mají za následek rozdělení controllingu na část strategickou a operativní.

Úlohou operativního controllingu je podpora podnikového vedení při výstavbě výsledkově orientovaných plánovacích a kontrolních systémů pomocí koordinace, jakož i připravenost kvantitativních nástrojů k výsledkově orientovanému řízení podnikání.

Strategický controlling podporuje podnikové vedení podnětem k jednání, který vede k podnikové kultuře orientované na budoucnost ve všech funkčních oblastech podnikání na jedné straně, a na druhé straně podporuje koordinaci při budování infrastruktury pro podporu strategicky plánovacích a strategicky-prosazovacích procesů.

Ačkoliv se vyvíjel operativní a strategický controlling jeden po druhém, je možné konstatovat, že obě specifikace forem se navzájem nevylučují, nýbrž doplňují. Strategický controlling vyžaduje fungující operativní controlling (viz. tab. č. 1 Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu). (HORVÁTH & PARTNERS, 2004)

Tab. č. 1: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu

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

Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.5.5 Operativní nástroje controllingu

Jako operativní controlling je chápán systém řízení, který zachycuje zpravidla kratší časové úseky, a který při neustálém porovnávání odchylek skutečnosti od žádoucího stavu má možnost regulačně zasahovat do průběhu podnikových činností a tím tyto činnosti optimalizovat.

Prioritním operativním cílem každého podniku je dosažení potřebné úrovně zisku, jsou tudíž pečlivě sledovány položky výnosů a nákladů. V oblasti výnosů je řešena otázka návaznosti na vhodnou marketingovou strategii pro konkrétní skupiny výrobků. Tato marketingová strategie by měla být stanovena po provedených analýzách, které se týkají portfolia a životního cyklu výrobku. Zatímco zvyšování výnosů je především úkolem marketingového oddělení, řízení nákladů je obvykle v kompetenci controllingových útvarů podniku. Operativní controlling je zaměřen především na řízení rentability, likvidity a hospodárnosti podniku. K pozitivnímu ovlivňování těchto veličin jsou používány tzv. operativní nástroje. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Mezi controllingové nástroje operativního controllingu patří různé druhy analýz, které odhalují klíčové, rozhodující veličiny v zásobách, objednávkách, investicích, výrobních dodávkách a dalších důležitých oblastech.

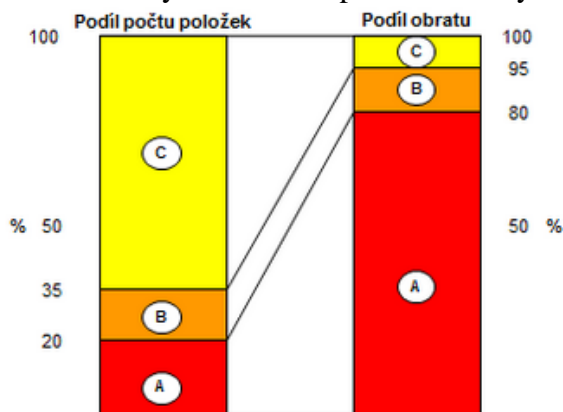
Jsou to dále nástroje ke zjištění kritických bodů výroby a odbytu, aplikace metod příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, analýza provizí, nástroje řízení jakosti, hodnotová analýza apod.. (VOLLMUTH, 2005)

Analýza ABC

Analýza ABC je důležitý nástroj pro stanovení priorit. Pro vlastní controlling má analýza ABC mimořádný význam, protože umožňuje cílené a hospodárné postupy. Pokud poznáme vnitřní složení jevů, můžeme neprodleně provést nápravná opatření, jejichž účinky se ihned projeví. Při analýze ABC jsou navzájem srovnávány objemy a hodnoty. Při sledování podniku může být zjištěno, že relativně malá množství z celkového objemu mohou vytvořit relativně velkou hodnotu. V takovém případě by úsilí vedení podniku mělo směřovat ke zjištění těch malých množství, která vytvářejí velké hodnoty. Potom lze relativně rychle ovlivnit celkový objem stanoveným cílům.

Analýza ABC (viz. obr. č. 6 Analýza ABC) se využívá zejména v materiálovém hospodářství, výrobě a odbytu. V materiálovém hospodářství se jedná o A-díly a A-dodavatele. Ve výrobě lze tímto způsobem sledovat a měnit fixní náklady.

Obr. č. 6: Analýza vnitřního prostředí firmy – Analýza ABC



Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

V odbytu jde o péči o A-výrobky a A-zákazníky. Vedení podniku má za úkol stanovení priorit. Analýza ABC představuje v praxi ověřenou metodu poznání priorit. Pomocí klasifikace může být stanovena důležitost úkolů, postupů, materiálů, dodavatelů, skupin výrobků, odbytových oblastí a skupin zákazníků. (VOLLMUTH, 2005)

Analýza nákladů

Základním úkolem podniku je rozpoznat a vybrat z přijatelných procesů ten, který vede ve svém důsledku k minimální výši nákladů a představuje tak ekonomicky nejefektivnější výrobní proces či variantu. Předpokladem pro splnění minimalizace nákladů je rozpoznat ekonomicky příznivý, neutrální či nepříznivý vývoj nákladových položek. Součástí analýzy nákladů je analýza absolutních položek nákladů a odhad jejich vývoje v čase, dále je možné provést procentní rozbor- tj. propočet podílu jednotlivých položek výkazu zisku a ztrát na celkových výnosech a sledovat opět jejich vývoj v jednotlivých obdobích, případně lze provést analýzu závislosti jednotlivých nákladových položek na celkových výnosech. Z výsledků analýzy je potřeba vybrat podstatné položky nákladů jako např. spotřeba materiálu a energie, služby, osobní náklady a náklady prodaného zboží. Z jednotlivých propočetů pak může vyplynout, zda-li jde o výrobu materiálově, pracovní nebo investičně náročnou či nikoli. Další analýzy nákladů mohou sloužit k propočetům indexů růstu u vybraných položek nákladů, u výkonů a u provozního hospodářského

výsledku. Nákladová analýza může rovněž ukázat, do jaké míry jsou nákladové položky závislé na výnosech, případně na objemech produkce. (MIKOVCOVÁ, 2007)

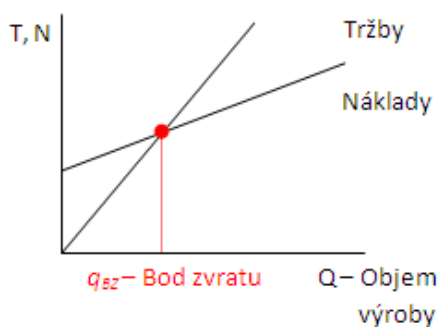
Analýza bodu zvratu

V případě, že podnik plánuje zahájení výroby, musí být předem splněny určité základní předpoklady. Zabezpečení této tzv. provozní pohotovosti vyvolává náklady, které lze označit jako fixní (úroky, nájemné, odpisy...). Další složka nákladů vzniká, je-li zahájena a probíhá-li výroba. Tyto náklady, které jsou závislé na objemu výroby označujeme jako variabilní. Znázorněním průběhu jednotlivých nákladů lze pochopit jev tzv. deprese fixních nákladů (s růstem objemu produkce se snižují fixní náklady na jednotku produkce, tudíž, klesají i průměrné náklady na kus). Podniky, které využívají tento efekt, realizují tzv. úspory z rozsahu, čímž roste efektivnost výroby. Odhady průběhu nákladů lze provádět pomocí jednoduchých metod, např. metodou klasifikační analýzy, metodou dvou období, grafickou metodou, regresní analýzou. Pokud k odhadu nákladové funkce připojíme i odhad průběhu tržeb, které jsou závislé na objemu produkce a dosažené ceně, lze dospět k propočtu bodu zvratu (kritického bodu, který ukazuje, kdy tržby pokrývají celkové náklady podniku – viz. obr. č. 7 Bod zvratu).

Analýzu bodu zvratu lze využít v řadě oblastí podnikového rozhodování např. pro:

- Stanovení cílového zisku,
- Řízení fixních a variabilních nákladů,
- Kontrolu cenové politiky,
- Projektování výrobní kapacity,
- Optimalizaci výrobního programu,
- Určení bezpečnostních koeficientů. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Obr. č. 7: Bod zvratu



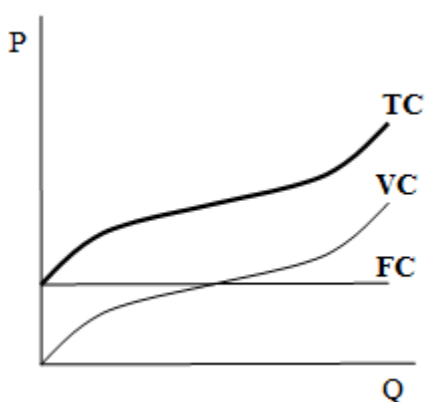
Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

Výpočet příspěvku na úhradu

Při výpočtu příspěvku na úhradu rozlišujeme variabilní a fixní náklady. Variabilní náklady vznikají ve výrobě a odbytu výrobků. Pro zjednodušení budu vycházet z předpokladu, že se variabilní náklady chovají proporcionalně ke stupni využití kapacity. Při posuzování fixních nákladů beru v úvahu jejich lineární průběh.

Variabilní náklady mohou být vypočítány v souvislosti s příčinami jejich vzniku ve výrobě. Naproti tomu fixní náklady představují náklady spojené s připraveností provozu k činnosti. Vznikají tím, že pro výrobu a odbyt produktů musí být k dispozici odpovídající kapacity. Fixní náklady vznikají nezávisle na tom, zda probíhá výroba, nebo zda se prodávají výrobky. Proto není možné při výpočtu fixních nákladů rozdělit výpočtem tyto náklady podle produktů jako náklady na 1 kus. Variabilní náklady jsou náklady závislé na výkonech a mění se přímo úměrně se stupněm využití kapacity. Fixní náklady nelze naproti tomu posuzovat jako náklady výrobku, jelikož přibývají přímo úměrně s časem (viz. obr. č. 8 Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů).

Obr. č. 8: Průběh fixních, variabilních a celkových nákladů



Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

Ve srovnání s výpočtem úplných nákladů je výpočet příspěvku na úhradu systém výpočtu nákladů orientovaných na trh. Při výpočtu úplných nákladů vycházíme z nákladů, abychom zjistili cenu výrobku, která není s ohledem na konkurenční tlak na trhu akceptovatelná. Při výpočtu příspěvků na úhradu začínáme s variantami obratu, od kterého odečítáme variabilní a fixní náklady, abychom zjistili jaký zisk nebo hospodářský výsledek zůstane podniku při ceně, která je na trhu obvyklá. Výpočet příspěvku na úhradu se orientuje na: tržní ceny, které nejčastěji vytváří v tržním prostředí konkurence. Pomocí výpočtu příspěvku na úhradu mohou být také kalkulovány prodejní ceny a v takovém

případě musí být nejdříve zadány požadované výše příspěvku. Příspěvek na úhradu je tedy rozdíl mezi obratem a variabilními náklady. Velikost této difference nám určuje, v jakém rozsahu jsou kryty fixní náklady a jakou částí se podílí na dosažení zisku. Zisk vzniká pouze tehdy, když je součet všech příspěvků na úhradu vyšší než fixní náklady podniku.

Při výpočtu příspěvku na úhradu se nejprve uvedou obraty vypočítané z krátkodobého předpokladu hospodářského výsledku. Od takto vypočtených obrátů odečteme variabilní náklady. V dalším kroku přiřadíme variabilní náklady k jednotlivým výrobkům nebo skupinám výrobků. Diferenci mezi obratem a variabilními náklady označíme jako příspěvek na úhradu, který byl zjištěn pro jednotlivé skupiny výrobků A, B a C. Fixní náklady se naproti tomu zachytí pouze jako celkový součet. Nebudou přiřazeny k jednotlivým skupinám výrobků, protože to není možné. Fixní náklady jsou tedy odečteny od celkového součtu příspěvků na úhradu skupin výrobků nebo produktu. Rozdíl získaný odečtením fixních nákladů od součtu všech příspěvků na úhradu je zisk, příp. hospodářský výsledek. (VOLLMUTH, 2005)

Analýza XYZ

Kromě analýzy ABC, která se zabývá vztahem mezi množstvím a hodnotou, mohou být použita i jiná kritéria k určení množství nakupovaných materiálů. U analýzy XYZ se materiály rozdělují podle struktury jejich spotřeby. Materiál X se vyznačuje vysokou stálostí průběhu spotřeby. U materiálu Y stoupá a klesá průběh podle vývojového trendu. Spotřeba materiálu u skupiny Y může však podléhat také sezónním výkyvům. Materiál Z prokazuje jen nepravidelný průběh spotřeby (viz. tab. č. 2 Analýza XYZ).

Tab. č. 2: Analýza XYZ podle struktury spotřeby

Materiál	Spotřební struktura
Materiál X	Materiál vykazující vysoce konstatní průběh spotřeby.
Materiál Y	Materiál, jehož spotřeba pravidelně stoupá nebo klesá podle vývojového trendu, nebo který podléhá sezónním výkyvům.
Materiál Z	Materiál, jehož spotřeba probíhá nepravidelně.

Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

Materiály roztríděné podle struktury spotřeby poskytují lepší rozhodovací podklady pro aktuální plánované opatření. Pro materiály X, Y a Z platí pak rozličné zásady při nákupu viz. tab. č. 3 Způsob nákupu materiálu).

Tab. č. 3: Způsob nákupu materiálu

Materiál	Nákup
Materiál X	Nákup synchronizovaný s výrobou.
Materiál Y	Nákup do zásoby.
Materiál Z	Jednotlivé nákupy.

Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

Materiály klasifikované podle struktury spotřeby poskytují lepší pomoc při rozhodování o aktuálních plánovaných opatřeních. Nákup materiálu X by měl být časově sladěn s výrobou. Materiál Y by se měl nakupovat do zásoby. U materiálu Z jsou vhodné nákupy jednotlivých kusů. Analýza XYZ poskytuje při přesnosti prognózy dostatečné informace pro správný a nákladově výhodný plán materiálů. Proto má smysl, když vedoucí pracovníci v materiálovém hospodářství a ve výrobě provádějí pravidelně analýzu XYZ (viz. tab. č. 4 Analýzy XYZ podle přesností prognózy).

Tab. č. 4: Analýzy XYZ podle přesností prognózy

Materiál	Přesnosti prognózy
Materiál X	Materiál s vysokou přesností prognózy.
Materiál Y	Materiál se střední přesností prognózy.
Materiál Z	Materiál s nízkou přesností prognózy.

Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

Výsledky analýzy ABC a analýzy XYZ se mohou také vzájemně kombinovat. Když kombinujeme vztahy mezi množstvím a hodnotou analýzy ABC se vztahy struktury spotřeby množství u analýzy XYZ, dostaneme cenné nástroje plánování, kontroly a řízení při hospodaření s materiály. Kombinace analýzy ABC s analýzou XYZ přináší doplňující informace o materiálu, který se v podniku spotřebovává (viz. tab. č. 5 Kombinace analýzy ABC a XYZ). (VOLLMUTH, 2005)

Tab. č. 5: Kombinace analýzy ABC s analýzou XYZ

Materiál	A	B	C
Materiál X	vysoká hodnota spotřeby	prostřední hodnota spotřeby	nižší hodnota spotřeby
	vysoká kvalita prognózy	vysoká kvalita prognózy	vysoká kvalita prognózy
Materiál Y	vysoká hodnota spotřeby	prostřední hodnota spotřeby	nižší hodnota spotřeby
	střední kvalita prognózy	střední kvalita prognózy	střední kvalita prognózy
Materiál Z	vysoká hodnota spotřeby	prostřední hodnota spotřeby	nižší hodnota spotřeby
	nižší kvalita prognózy	nižší kvalita prognózy	nižší kvalita prognózy

Zdroj: (VOLLMUTH, 2005)

2.5.6 Strategické nástroje controllingu

Strategické nástroje se používají především k určování a zlepšování budoucích šancí a rizik podniku. Je třeba najít, rozpracovat a osvojit si nové možnosti úspěchu. Ke strategickým cílům náleží především vývoj nových výrobků a služeb. Výstavba kapacit, použití nových technologií, systematické školení zaměstnanců, dosažení dodatečného kapitálu, otevírání nových trhů, zlepšení organizace, získání tržních podílů a otevření nových cest odbytu jsou pak další strategické cíle. Pro uskutečnění těchto cílů musí vedení podniku a vedoucí pracovník nasadit celou řadu strategických nástrojů.

Strategický controlling se tedy zabývá šancemi a riziky podniku. Jde o již používané potenciály úspěchu, jakož i tokové potenciály, které je nutno vyvinout, stejně jako budoucí potřebné zdroje. Při zpracování komplexních analýz, prognóz a plánů by měl být hlavním zodpovědným pracovníkem controller, v jehož náplni práce je mj. získávání dat, budování informační základny, aplikace metod, zpracování získaných informací a jejich interpretace managementu, dále zajištění strategické kontroly, analýzy odchylek, vyhodnocení odchylek a iniciace nápravných opatření. U strategického controllingu se jedná o dlouhodobé pojetí, které začíná v přítomnosti a obsahuje asi 4 až 5 let. Dříve než je možno rozpracovat nové strategie, musí se vedení podniku zabývat ukazateli včasného varování. Změny okolního prostředí mají značný vliv na strategický controlling. (VOLLMUTH, 2005)

SWOT analýza

SWOT analýza je univerzální analytická technika zaměřená na zhodnocení vnitřních a vnějších faktorů ovlivňujících úspěšnost organizace nebo nějakého konkrétního záměru (například nového produktu či služby). Nejčastěji je SWOT analýza (viz. obr. č. 9 SWOT analýza principy) používána jako situační analýza v rámci strategického řízení. Autorem této analýzy je Albert Humphrey, který ji navrhl v šedesátých letech 20. století. SWOT je akronym z počátečních písmen anglických názvů jednotlivých faktorů:

- Strengths - silné stránky
- Weaknesses - slabé stránky
- Opportunities – příležitosti
- Threats – hrozby (DEDOUCHOVÁ, M., 2001)

Obr. č. 9: SWOT analýza principy



Zdroj: (<https://managementmania.com/cs/swot-analyza> [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com>, 2015)

Podstatou SWOT analýzy je tedy identifikovat klíčové silné a slabé stránky organizace a klíčové příležitosti a hrozby vnějšího prostředí. K analýze vnějšího prostředí organizace (OT) může být použita PEST analýza, pro posouzení zdrojů jako vnitřních faktorů (SW) například VRIO analýza. Následně se hledají cesty, jak je možné využít identifikované silné stránky a příležitosti a jak eliminovat zjištěné slabiny a hrozby.

Vzhledem k tomu, že SWOT analýza je velmi univerzální a jednou z nejpoužívanějších analytických technik, je její využití v praxi velmi široké. Je možné ji použít pro organizaci jako celek nebo pro jednotlivé oblasti, produkty nebo jiné záměry. Je také širší součástí řízení rizik, neboť postihuje klíčové zdroje rizik (hrozby), pomáhá si je uvědomit a případně nastavit protiopatření. Pro vnější faktory platí, že je zapotřebí předem jasně stanovit, co se za ně, s ohledem na analyzovaný problém nebo subjekt, považuje. V praxi existuje celá řada různých metodik, výkladů a způsobů vytváření SWOT analýzy. (<https://managementmania.com/cs/swot-analyza> [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com>, 2015)

Analýza konkurence

Oblast konkurence podniků podléhá stálým změnám. Může se stát, že se při zavádění nových strategií vyskytnou problémy. Malé a střední podniky soutěží většinou s několika nebo s mnoha konkurenty v jednom specifickém úseku trhu. Z hlediska odběratelů poskytují podniky podobné nebo rovnocenné výrobky nebo služby. Počet prodávajících se mění se stadiem uvádění výrobků na trh. Ve fázi zavádění je mnohdy na trhu jen málo těch prodávajících, kteří něco inovují. Během rozšiřování trhu stoupá normálně i počet konkurentů.

Když ostatní podniky zjistí, že na nových výrobcích ve stadiu růstu je možno vydělat spoustu peněz, budou se rovněž snažit vniknout na tento trh. Až do stadia zralosti bude konkurence stále větší.

A poněvadž trh pak většinou už neroste, nebo již stagnuje, dochází rychle ke zhuštění konkurence. Ve fázi nasycení problémy ještě dále narůstají.

Nebezpečí hrozí od současných i potenciálních konkurentů. Podniky se musí průběžně o svých známých i nových konkurentech informovat. Proto je odhad budoucího jednání staré i nové konkurence pro plánování vlastní konkurenční strategie velmi významný. (VOLLMUTH, 2005)

Pro jednotlivý podnik je důležité zjednat si jasno o strategických cílech, postavení na trhu a růstu konkurence. Také musí být získány informace o investicích a zákaznících. Také podíly na trhu, obchodní oblasti a stávající kapacity konkurence jsou rovněž významné. Podrobnosti o zdrojích organizace a kvalifikaci řídicích pracovníků konkurence také stojí za zjištění. Tři až pět důležitých konkurentů má být srovnáno s vlastním podnikem. K tomuto srovnání jsou používány analýzy konkurence, kde je stupnice rozdělena do tří kategorií. Znaménko + znamená, že konkurence je lepší než vlastní podnik. Je-li konkurence přesně tak dobrá jako vlastní podnik, je nutno použít znaménko =. Má-li se ukázat, že konkurence je horší než vlastní podnik, je použito znaménko -.

Při konkurenční analýze mají být srovnávány také určité výrobky nebo skupiny výrobků vlastního podniku s výrobky konkurence. Nejlepší je srovnání vlastního podniku s vedoucím podnikem na trhu. Stále znovu se ukazuje, že jsou silné důvody pro to, proč vlastní podnik není vedoucím podnikem na trhu. Při konkurenční analýze musí spolupracovat řídicí pracovníci, kteří dobře znají výrobky vedoucího podniku na trhu a ostatních konkurentů,

patří k nim zvláště pracovníci vnitropodnikových útvarů jako např. marketing a odbyt, výroba, výzkum a vývoj.

Aby vyhodnocení dopadlo co nejobektivněji a spontánně, je zapotřebí, aby formuláře byly odevzdány bez udání jména pracovníků. Je nepsaným pravidlem, že vedoucí pracovníci dříve a objektivněji vyplní formulář konkurenční analýzy, mohou-li zůstat v anonymitě. Je důležité, porovnávat jednotlivé skupiny konkurentů s vlastními skupinami buďto na základě jednotlivých kritérií nebo souboru požadavků. (VOLLMUTH, 2005)

Analýza portfolia

Za pomoci portfoliové analýzy může být daný podnik, rozdělený na jednotlivá portfolia, analyzován jako celek. Jako portfolia, čili jako strategické podnikové jednotky jsou zvláště vhodné výrobkové skupiny. Ty jsou také používány při krátkodobých výpočtech hospodářského výsledku. Pro jednotlivé výrobkové skupiny pak mohou být vyvinuty rozdílné strategie. Pojem portfolio pochází z oblasti finančního hospodářství a byl nejprve používán při ukládání finančních prostředků do cenných papírů. Tato koncepce se dá použít také u výrobků v podniku a obsahuje sestavu výrobků v podniku, která je ohodnocena podle určitých kritérií. (VOLLMUTH, 2005)

Základem portfoliové analýzy je vytvoření strategických podnikových jednotek, které jsou umístěny do strategických podnikových oblastí, které mnohou být analyzovány při své společné činnosti. Skupiny výrobků mohou být na základě své pozice na křivce cyklu životnosti a svého postavení na trhu rozděleny do určitých portfoliových kategorií.

Rozeznáváme následující portfoliové kategorie:

a) Otazníky (Dorost)

Tyto výrobkové skupiny se vyznačují relativně nízkým podílem na trhu, ale dosahují vysokých měr růstu. Tyto výrobky jsou dále podrobeny další analýze, protože mohou být úspěšně zavedeny na trh, ale také nemusí být trhem vůbec přijaty.

b) Hvězdy

Hvězdy mají relativně vysoký podíl na trhu a vysokou míru růstu. Tyto výrobkové skupiny se vyznačují nadprůměrným růstem. Mají potenciál získat vedoucí pozici na trhu až do stadia zralosti. Hvězdy jsou nejdůležitějšími výrobky z hlediska budoucnosti.

c) Dojné krávy

Pozice dojné krávy znamená, že tyto výrobní skupiny dosáhly relativně vysokého podílu na trhu, ale vykazují jen nízkou míru růstu. Tyto výrobní skupiny se vyskytují na ještě pomalu rostoucích nebo již stagnujících nebo zmenšujících se trzích.

d) Chudí psi

Chudí psi jsou skupiny, které dosahovaly jen nízkého relativního podílu na trhu a vykazují také nízkou míru růstu. Pro podnik jsou méně zajímavé, poněvadž již nemají žádný velký tržní potenciál a také žádnou zvláštní strategickou konkurenční přednost. Tyto výrobní skupiny mají nevýznamnou pozici tj. pozici na trhu, který stagnuje nebo se již zmenšuje.

Pro analýzu jednotlivých výrobních skupin v podniku se zvláště hodí jako kritéria podíl na trhu a růst trhu. Portfolio podílu na trhu a růstu trhu umožňuje jednoduchou analýzu výrobků podniku pro vývoj strategie specifické pro tyto výrobky.

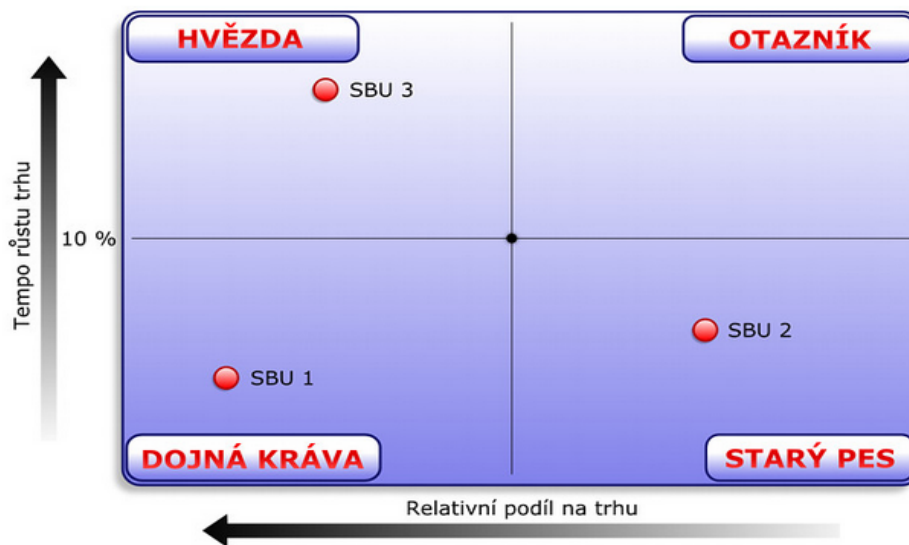
Vytvoření portfoliové strategie vychází z následujících strategických faktorů úspěchu:

1. Relativní podíl na trhu
2. Očekávaný růst trhu

V praxi nejnámější a nejnázornější je portfolio podílu na trhu a růstu trhu vyvinuté firmou Boston Consulting Group. Základem tohoto portfolia jsou výsledky zkušenostní křivky a koncepce cyklu životnosti výrobku. Růst trhu a relativní podíl na trhu jsou zvoleny jako hlavní faktory úspěchu pro podniky. Jestliže oba faktory navzájem porovnáváme v jedné matici, dostaneme čtyři strategické oblasti. Jednotlivé strategické jednotky se dají pomocí těchto dvou kategorií ohodnotit a do dvourozměrné matice umístit.

Čtyři oblasti pak umožňují závěry o potenciálech úspěšnosti. Výrobní skupiny jsou podle kritérií relativního podílu na trhu (osa X) a růstu trhu (osa Y) umístěny do čtyř polí. Pro jednotlivá pole mohou být vyvinuty speciální strategie (viz. obr. č. 10 Bostonská matice). (VOLLMUTH, 2005)

Obr. č. 10: Bostonská (BCG) matice



Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

Relativní podíl podniku na trhu je definován následujícím způsobem:

$$\text{Relativní podíl na trhu} = \frac{\text{podíl podniku na trhu}}{\text{podíl vedoucího podniku na trhu}} \cdot 100$$

Mezi podnikovými výnosy a podílem podniku na trhu je přímá souvislost.

Růst trhu může být stanoven ve srovnání s průměrným růstem hrubého národního produktu nebo jednoduše podle pragmatických hledisek. Nejde o přesné zjištění, ale spíše o předpověď tendence. Pro výpočet růstu trhu může být použit následující vzorec:

$$\text{Růst trhu} = \frac{\text{předpokládaný objem trhu v plán. obd.}}{\text{objem trhu v předch. obd.}} \cdot 100$$

Vysoké přírůstky objemu trhu urychlují efekt zkušenostní křivky a vedou k významnému snížení jednicových nákladů. Podnik, který si zajišťuje vedení na trhu zvětšováním podílu na trhu, může ve srovnání se svou konkurencí rychleji snižovat náklady a při stejných prodejních cenách zajišťovat míru zisku. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.6 Plánování

Plánování lze chápat jako myšlekové předjímání budoucí činnosti na základě zvažování různých alternativ a volbu nejvýhodnější cesty. Znamená systematickou podnikovou činnost, směřující k rozhodování o budoucnosti podniku a určující průběh podnikového procesu jako celku i jeho dílčích částí. Z hlediska controllingu představuje nosnou část a základní složku controllingového systému řízení. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Týká se všech oborů a aspektů organizace: Ekonomika a finance, Informatika, Kvalita, Lidské zdroje, Logistika a doprava, Management organizace, Marketing, Služby, Výroba. (<https://managementmania.com/cs/swot-analyza> [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com>, 2015)

2.6.1 Členění plánů

Podle časového horizontu, ve kterém se plánování odehrává, se rozlišuje strategické plánování, taktické plánování a operativní plánování. Strategické plánování je klíčové pro dlouhodobé směřování organizace (podniku), pro marketing, pro rozhodování o investicích, pro rozvoj lidských zdrojů, pro výzkum a vývoj. (MIKOVCOVÁ, 2007)

Obr. č. 11: Členění plánů



Zdroj: (MIKOVCOVÁ, 2007)

Taktické a operativní plánování hraje klíčovou roli v těch oblastech organizace, kde dochází k silným tokům zdrojů, tedy zejména finančních zdrojů a materiálu ve výrobě viz. obr. č. 11 Členění plánů.

Dílčí plány musí být navzájem provázány. Podstatou plánování je určení cílů nebo cílových hodnot a případně způsobů jejich dosahování. Při plánování jsou brány v úvahu všechny relevantní vnitřní i vnější faktory ovlivňující úspěšné dosažení cílů nebo cílových hodnot. Základním plánem organizace je její globální strategie. (<https://managementmania.com/cs/swot-analyza> [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com>, 2015)

Nezbytnou součástí plánování je vytvoření zpětné vazby, kterou představuje kontrola stanovení cílů, plnění cílů, srovnávání kontrolních veličin aj. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.6.2 Způsob sestavování plánu

Podle toho, z jaké úrovně se odvozují plány jednotlivých plánovacích úrovní, se rozlišuje plánování:

1) Retrogradní plánování (Top-down), resp. „shora dolů“

Globální plánovací rámec je stanovený podnikovým řízením a podřízené plánovací stupně ho na svých úrovních precizují a konkretizují. Přednost tohoto směru plánování spočívá v tom, že cíle všech dílčích plánů odpovídají cílům podniku jako celku. Existuje však také nebezpečí, že úkoly zadávané top managementem budou pro podřízené úrovně nesplnitelné.

2) Progresivní plánování (Bottom-up), resp. „zdola nahoru“

Začíná na nejnižších plánovacích úrovních, dílčí plány jsou předávány nadřízenému stupni, který tyto plány koordinuje, shrnuje a předává dál, dokud není dosažena nejvyšší plánovací úroveň. Tato koncepce má výhodu v tom, že plány vychází od těch, kterých se jejich plnění bezprostředně týká, a kteří mají také k dispozici aktuální informace. Problémem může být obtížná koordinace věcná i časová.

3) Protisměrné plánování

Plánování probíhá formou protitoků, tzn. že podnikové vedení sestavuje předběžný rámcový plán, od něhož se odvozují plány dílčí. Na nižších úrovních se přezkoumávají s ohledem na jejich realizovatelnost. Vzniklé odchylky se řeší v dalších cyklech. Plánovací proces probíhá tedy tak dlouho, dokud není dosaženo shody na všech úrovních. Poté se plán stává závazným pro všechny oblasti a vzniká odpovědnost konkrétních pracovníků za plnění dílčích plánů. Nevýhodou této plánovací koncepce je její relativní časová náročnost. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.6.3 Zpětná a dopředná vazba

Zpětnou vazbou lze rozumět analýzu stavu, který již nastal. Jde tedy o klasické porovnání skutečnosti a plánu, vedoucí ke zjištění a analýze nastalých odchylek. V tomto smyslu je zpětná vazba standardní součástí procesu kontroly. Tato zpětná vazba vede k opakování úspěšných návodů, které se v minulosti v řešení problémů osvědčily.

Dopředná vazba navazuje na analýzu minulosti, jejím cílem je prozkoumat, zda opatření vyplývající z analýzy odchylek skutečnosti a plánu budou pozitivně ovlivňovat stanovené cíle. Ve své podstatě jde tedy o to, aby do rozhodování byly zahrnuty úvahy o budoucnosti, a aby se zabránilo vzniku odchylek, které ještě nenastaly, či aby se jejich působení zeslabilo. Spojení zpětné a dopředné vazby má umožnit nejen následnou kontrolu, ale i předvídání, jehož smyslem je eliminace budoucích odchylek. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.6.4 Rozpočetnictví

Představuje relativně samostatnou problematiku, jejímž těžištěm je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. Základním úkolem rozpočtu je v peněžním vyjádření kvantifikovat vývoj hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů) pro:

- Stanovené období (rok, kvartál, měsíc),
- Stanovený objem a strukturu činnosti (vytvořených a prodaných výkonů),
- Podnik jako celek a pro kontrétní hierarchicky nižší úroveň řízení (středisko).

Zastřešením rozpočtů je tzv. podnikový rozpočet, který kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek v rozpočtové výsledovce, vývoj peněžních toků a v rozpočtu peněžních toků a vývoj aktiv a kapitálu v rozpočtové rozvaze. Podnikový rozpočet je konečným výsledkem dílčích rozpočtů středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Základními vstupními informacemi jsou:

- Objem výkonů v naturálním vyjádření – měrných jednotkách,
- Prodejní cena na jednotku výkonu ,
- Variabilní náklady na jednotku,
- Celková výše fixních nákladů na vymezené období. (ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J., 2010)

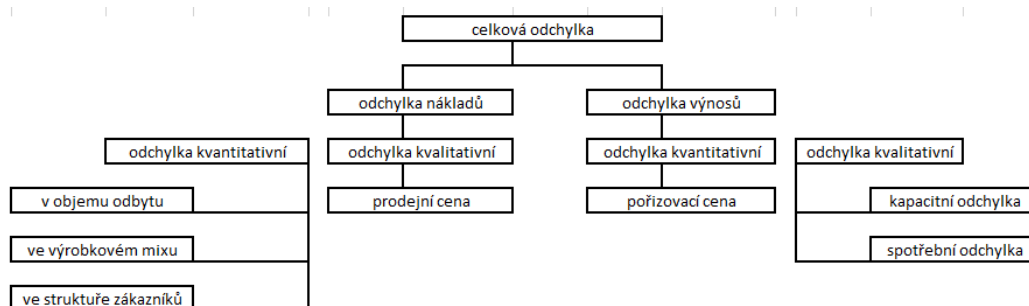
2.7 Odchylky

Cílem analýzy odchylek (viz. obr. č. 12 Rozklad odchylky) je zjistit příčiny rozdílů mezi rozpočtovanou neboli standardní a skutečnou výší zisku (odchylky celkového zisku) a odpovědností za jejich vznik. Příčiny vzniku odchylek lze analyzovat na různé úrovni podrobnosti: od vyhodnocení jednotlivých transakcí až po rozdíl mezi rozpočtovanými výnosy a skutečnými výnosy za sledované období za středisko anebo za celý podnik.

Mezi základní faktory, které ovlivňují rozdíl mezi standardním (rozpočtovaným) a skutečným ziskem patří:

- Prodejní cena výkonů,
- Variabilní náklady výkonů,
- Fixní náklady,
- Objem výkonů. (ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J., 2010)

Obr. č. 12: rozklad odchylky



Zdroj: (ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J., 2010)

2.8 Kontrola

Kontrola je funkční podsystém systému podnikového řízení. Jedná se o doplnění plánování a je poslední fází v procesu řízení. Kontrola zajišťuje realizaci stanovených cílů, proto se vzájemně podmiňují opatření a zdroje stejně jako plánování a kontrola.

Obsahově pod kontrolou rozumíme porovnání mezi dvěma, nebo více kontrolními veličinami, z nichž jedna je normativně dána jako srovnávací hodnota. Veličiny, které jsou v rámci plánování prognózovány, nebo stanoveny jako žádoucí, jsou srovnávány se skutečně vykázanými, resp. realizovanými veličinami.

- Porovnání skutečnost – skutečnost – toto porovnání je prováděno ex post, jako např. porovnání podnikových údajů s odvětvovými údaji. Porovnání podnikových funkcí s „nejlepšími ve třídě“ je nazýváno benchmarkingem.
 - Porovnání přepočtený plán – přepočtený plán – je prováděno ex ante a slouží k prověření konzistence přepočtených plánových veličin.
 - Porovnání přepočtený plán – skutečnost – jedná se o kontrolu v užším smyslu, a sice porovnání naplánovaných veličin s realizovanými veličinami (skutečností). Předpoklad porovnávání přepočteného plánu se skutečností spočívá v principu dopředné vazby.
 - Porovnání přepočtený plán – výhled – u tohoto porovnávání jsou naplánované směrné veličiny již během fáze realizace konfrontovány s předpokládanými veličinami; předpokládané veličiny resp. výhledy jsou předpovědi týkající se pozdější realizace plánu (propočet očekávání). Předpoklad porovnávání přepočteného plánu s předpokladem spočívá v principu dopředné vazby.
 - Porovnání výhled – skutečnost – tato kontrola prověří, zda předpoklady plánování ještě platí tedy, zda se shodují se současnými skutečnými veličinami, Plány se mohou stát nepoužitelnými, když již neplatí jejich výchozí údaje. Samotná realizace plánu není vždy úspěchem, když by se mohlo za daných okolností dosáhnout lepšího výsledku.
- 1) Umožní-li porovnání zjistit odchylky, pak mohou být jejich příčiny umístěny do oblasti plánování, nebo realizace. Jiné příčiny mohou být způsobeny tím, že se při realizaci nesledovaly cíle, nebo že se nedosáhlo k plánovaným opatřením, resp. se neprovedla pomocí plánovaných zdrojů. Kontrola má vytvořit předpoklad pro to, aby se mohly rozpoznat chyby v plánování, nebo v realizaci a mohlo se sáhnout k odpovídajícím opatřením k jejich odstranění. (ESCHENBACH, 2004)

2.9 Nápravná opatření

Zjištěné odchylky tvoří podklad pro rozhodování při řízení celého podniku i jednotlivých útvarů. Pro jednotlivé oblasti jsou zpracovávány plány opatření, ve kterých musí být naprosto přesně definovány nápravné kroky, určeny termíny plnění a uvedeni zodpovědní pracovníci. Dílčí plány je nutné navzájem zkoordinovat, aby jejich působení bylo komplementární. Místo kontroly je nezastupitelné i při reallizaci nápravných opatření, neboť zde je ještě nutné prověřit systémovost přijatých opatření, aby jejich působení bylo stabilně účinné. (MIKOVCOVÁ, 2007)

2.10 Kalkulace

Kalkulace nákladů představuje proces, při kterém se stanovuje výše nákladů, prodejní cena, marže, zisk, event. jiné hodnotové veličiny, na tzv. kalkulační jednici. Tímto objektem jsou nejčastěji produkty, práce, služby, činnosti, které podnik vytváří, ale také zákazníci, distribuční sítě, investiční projekty atd..

V souvislosti s obsahem a strukturou nákladů v kalkulacích je vhodné připomenout, že jejich sestavení se provádí pomocí tzv. manažerské výsledovky s členěním nákladů na variabilní a fixní.

Z hlediska nástrojů, které se pro řízení nákladů používají, rozlišujeme náklady na:

- **Jednicové**, které jsou příčinně vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu. Předběžnou výši těchto nákladů na jednotku je možné stanovit pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů (spotřeby materiálu, práce, energie, služeb) a ocenění této naturální spotřeby. Kalkulace jednicových nákladů představuje základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů.
- **Režijní**, u kterých není možné vyjádřit jejich bezprostřední vztah ke konkrétní jednotce výkonu jako nositeli nákladů; jedná se o společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvaru atd.. Řízení hospodárnosti režijních nákladů se zajišťuje pomocí rozpočtu režijních nákladů. Kontrola přiměřenosti režijních nákladů je založena především na odpovědnosti řídicích pracovníků za jejich vývoj.

Podle způsobu přiřazení nákladů objektu kalkulace rozlišujeme:

- **Náklady přímé**, které se jednoznačně přiřazují konkrétnímu druhu výkonu, protože s konkrétním druhem výkonu souvisejí; tyto náklady se v kalkulaci přiřazují přímo kalkulační jednici.
- **Náklady nepřímé**, které jsou společné pro více druhů výkonů; zajištění například vytvoření podmínek pro skupinu výkonů činnosti útvarů a hierarchicky vyšších článků řízení. Na rozdíl od přímých nákladů je třeba nepřímé náklady alokovat mezi jednotlivé druhy výkonů některou ze základních metod kalkulace. (ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J., 2010)

V neposlední řadě s kalkulacemi souvisí členění nákladů podle vztahu k objemu výkonů, a to jak již bylo zmíněno na:

- **Variabilní náklady**, které jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů a jejich celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů. Nejtypičtější položkou bývá spotřeba základního materiálu výrobku, mzdové náklady výkonných pracovníků, náklady na dopravu, spotřeba energie na pohon výrobního zařízení atd.
- **Fixní náklady** zajišťují podmínky pro činnosti v určitém rozsahu, nazývají se proto potenciální. Jsou vždy jednorázově vynakládány na určité časové období. Rozsah činnosti (objem výkonů), který je možné s fixními náklady vytvořit, je limitován jejich kapacitou. Tyto náklady zpravidla souvisí s určitým časovým obdobím, vynakládají se v pravidelných časových intervalech bez ohledu na provedený objem výkonů. Jednotlivé položky fixních nákladů zajišťují kapacitu činnosti pro rozdílně dlouhá časová období. Některé fixní nákladové položky jsou opakovaně spotřebovávány v měsíčním intervalu – platy řídicích pracovníků, nájemné a jiné pravidelně měsíčně se opakující služby. Jiné fixní náklady jsou vázány např. k ročnímu období (pojištění, licenční poplatky).

Konkrétní obsah a struktura kalkulací je dána tzv. kalkulačním vzorcem, který se stanovuje individuálně pro jednotlivé úlohy, které kalkulace řeší. Obecně se rozlišují dva základní typy kalkulačních vzorců – součtový a retrográdní.

Součtový kalkulační vzorec představuje součet položek nákladů, jejichž členění mezi součty se liší dle konkrétních potřeb. Tento kalkulační vzorec je vhodný pro úlohy, které vycházejí z tzv. plné nákladové náročnosti výkonů – například z posuzování, zda prodejní cena uhradí všechny náklady. Pokud však bude kalkulace využívána pro ocenění zásob hotových výrobků v rozvaze, měla by obsahovat pouze náklady, které se aktivují do těchto zásob, zjednodušeně pouze náklady spojené s vytvořením výkonu (výrobní), a nikoli náklady spojené s prodejem a správou.

Retrográdní kalkulační vzorec je založen na odčítání nákladových položek z ceny výkonu. Položka podíl fixních nákladů se často podrobněji člení nejen podle charakteru fixních nákladů (výrobní, prodejní), ale také podle úrovně, která vyvolává jejich vznik, jako výkon, skupina výkonů, útvar, podnik. Z této kalkulace je pak patrné, jak je výkon náklady schopen uhradovat. (ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J., 2010)

3 CHARAKTIRISTIKA VYBRANÉHO SUBJEKTU A JEHO TRŽNÍHO PROSTŘEDÍ

3.1 Historie společnosti

Společnost VG, zabývající se výrobou zmrzlin a mražených krémů, vznikla oddělením původní výroby mražených krémů od oborového podniku Mrazírny Dašice, později Mrazírny Dašice a.s. v areálu bývalého Cukrovaru v Dašicích, jehož mnohaletá tradice sahá až do konce 19. století (viz. příloha A 1. Cukrovar Dašice r. 1902). Na konci roku 2008 vstoupil do firmy německý partner Durigon Gelato, GmbH, který již měl dlouhodobé zkušenosti a znalosti s výrobou zmrzlin a mražených krémů.

Předchůdcem závodu Mrazírny Dašice v Čechách byl závod Mrazírny Pardubice. Tento závod vznikl v původní podobě v r. 1955 na základě vládního usnesení o využívání stávajících chladících zařízení. Pro závod byla využita chladírenská zařízení zimního stadionu. Mrazírenská kostka byla postavena z železobetonového skeletu (viz. příloha A 3. Původní závod Mrazírny Pardubice), tepelné izolace byly zhotoveny z welitu a částečně z drceného korku. Posláním závodu bylo především uchovávání lehké zkazitelných potravin. Část vybudované kapacity byly chladírenské komory s udržovanou prostorovou teplotou -4 °C, část byly mrazírenské komory se skladovací teplotou -18 °C. Součástí mrazírenského vybavení byly komorové zamrazovací tunely o kapacitě 10 tun masa za 20 hodin provozu.

Strojovna chlazení sloužila jak pro potřeby mrazíren, tak i pro chlazení umělé lední plochy zimního stadionu. Zařízení bylo tříokruhové – chladírenský, mrazírenský a zmrazovací okruh s nepřímým chlazením. Jako tepelné médium byla použita solanka.

Již brzy po uvedení závodu Mrazírny Pardubice do provozu bylo rozhodnuto, že závod bude likvidován v souvislosti s plánovanou výstavbou bytů a občanské vybavenosti. Přesto závod pracoval téměř 20 let. V roce 1974 byl vydán definitivní vysídlovací výměr, což pomohlo i rychlé realizaci výstavby nového mrazírenského závodu v Dašicích v Čechách. V letech 1974-1976 byl závod Pardubice zbořen a v roce 1975 zahájena výstavba nového závodu Dašice. Bylo stanoveno, že nový závod mrazíren bude vystavěn na pozemku bývalého cukrovaru v Dašicích. Nový mrazírenský skladovací a distribuční závod měl nahradit likvidovaný mrazírenský závod v Pardubicích. Nový

mrazírenský závod umístěný v areálu bývalého cukrovaru měl výhodnou polohu. Ležel v bezprostřední blízkosti dvou velkých spotřebních center, měst Pardubice a Hradec Králové. Objekt bývalého cukrovaru však nemohl být pro novou výstavu využit a musel být z velké části asanován. Některé objekty byly využity pro zařízení stavby a po jejím dokončení byly postupně likvidovány (viz. příloha A 2. Odpalování varny cukrovaru). Pouze bývalá administrativní budova byla rekonstruována na 8 bytových jednotek.

Kapacita závodu byla projektována i realizována na desetinásobný objem skladů než měl dřívější závod Pardubice (viz. příloha A 4. Základy nového závodu v Dašicích). Závod byl předán do provozu v roce 1977 a převzal veškeré úkoly dřívějšího závodu Pardubice. Byla plně zavedena paletizace zboží a manipulace vysokozdviznými vozíky, rovněž byl zaveden tzv. maďarský způsob skladování půlek ve visu (viz. příloha A 5. Vepřové půlky ve visu). Tímto se značně snížila pracnost skladové manipulace a zároveň se zvýšila možnost obložení skladovacích komor. Závod začal také plnit funkci exportního závodu pro výrobky Masného průmyslu. Modernizace strojovny chlazení začala umožňovat díky svému vybavení dosahovat teplot -17 až -29°C (viz. příloha A 6. Zmodernizovaná strojovna). Tyto skladovací teploty již dovolují prodloužení skladovatelnosti některých druhů potravin až na dva roky.

Po uvedení závodu do provozu v roce 1977 se začalo s mrazírenskou výrobou. Po určitém období stagnace ve výrobě zmrazených potravin byla nalezena konečná koncepce v opracování bobulového ovoce, zejména pro exportní úkoly, ale též pro vnitřní trh. V roce 1986 byla dokončena přístavba skladovacích komor o kapacitě 15000 m³. Současně byla zahájena výstavba nové výrobní haly, kde byla v roce 1986 zahájena výroba opracování bobulovin na nové moderní lince dánské firmy Jörgensen. V tomto roce bylo rovněž rozhodnuto nainstalovat v závodě Dašice v Čechách zařízení na úpravu a balení zmrazených koncentrátů citrusových šťáv z Kuby. Linka byla kompletována zařízením z tuzemské produkce oborové strojní a vývojové dílny Mochov a zařízením z dovozu od firmy Hassia a Iwka. V roce 1986 zaměstnával závod Dašice celkem 140 pracovníků, z nichž asi 30 přešlo z dřívějšího závodu Pardubice, kde pracovalo asi 60 pracovníků. (Pamětní kniha Mrazíren Dašice)

V současné době společnost VG zaměstnává v plné sezóně 60-70 pracovníků, z nichž se jedná o většinu externích pracovníků. Přes zimní období si společnost ponechává cca 15 kmenových zaměstnanců.

3.2 Produktové portfolio VG

3.2.1 Segmentace trhu

Trh zmrzlin a mražených krémů je z hlediska portfolia vyráběných produktů společností VG rozdělen na dva základní segmenty – segment rodinných balení a impulzní zmrzlina. Rodinná balení představují typické vaničky zmrzlin v různých velikostech balení 600 ml, 1 l, 2 l, ale i 3 l apod. Největšími spotřebiteli tohoto segmentu jsou především mladé rodiny s dětmi. Segmentem impulzní zmrzlina je myšlen segment zmrzlin/nanuků na dřívku a spadají sem i výrobky typu kornouty, dřeňě. Typickými spotřebiteli tohoto segmentu jsou mladí lidé a děti ve věkovém interval 0-30 let (viz. obr. č. 13 Členění produktů v jednotlivých segmentech).

Segmentace výrobků ve společnosti VG a jejich konkrétní zástupci:

- 1) rodinná balení
 - Private Labels (Makro Aro, Billa Clever, Kaufland)
 - vlastní výrobky - nanukové dorty Tortina, Esmeralda, Vienetto, Sorbetto apod.
- 2) impulzní zmrzlina
 - Private Labels (Makro Aro)
 - vlastní výrobky (Lidl – Pianola, Kaufland Bobík, Pohádka apod.).

Obr. č. 13: Členění produktů v jednotlivých segmentech



Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.2 Produktová strategie

Společnost VG má z hlediska produktové strategie dvě možnosti marketingového řízení: Upevnění pozice ve stávajícím mikroprostředí či expanze na nové trhy.

1. Upevnění

- Zacílení na trvalé zlepšování nabízených služeb, produktů či obchodních podmínek,
- Vytvoření nových charakteristik, rysů popř. funkcí stávajícího sortimentu, jenž jim otevře nové alternativy použití u stávajících zákazníků .

2. Expanze

- Zvýšení tržního podílu za pomoci stávající nabídky služeb či produktů
- Vstup na nové trhy s pomocí vytváření vhodných nových charakteristik, rysů popř. funkcí stávajícího sortimentu, jejichž výsledným efektem by měl být jejich širší využitelnost, která by měla přinést další potencionální zákazníky. (KOTLER, P., 2007)

Společnost VG je primárně zaměřena na upevnění pozice v segmentu rodinných balení. Zároveň se však se snaží prorazit na nové trhy s výrobky ze segmentu zmrzlin impulzních – v současné době se jedná např. o projekt „Anglie“, kde se snaží nabízet své produkty určené právě pro chutě Angličanů.

Zajímavým specifikem tohoto trhu je prakticky stejná poptávka v průběhu celého roku, což je pro společnost pohybující se v silně sezónním prostředí, velmi zajímavým řešením z hlediska kompenzace ztráty v zimním období.

3.2.3 Cenová strategie

Společnost VG se zaměřuje na výrobu kvalitních produktů za průměrnou cenu. Hlavním cílem cenové politiky by proto měla být minimalizace nákladů při kladném vývoji generované přidané hodnoty.

Cena produktů VG je průměrná u privátních značek typu Aro pro obchodní řetězec Makro či Clever, pro obchodní řetězec Billa je cena produktů nižší než průměrná. U těchto produktů si doslova “diktují” jejich prodejní ceny obchodní řetězce. Cenová strategie je tedy jasná, za dodržení dané receptury vyrobit tyto produkty s co nejnižšími náklady.

U vlastních produktů by společnost chtěla do budoucna, po zapamatování si produktů a jejich kvality zákazníkem, začít tyto ceny pozvolna zvyšovat. Žádoucím vedlejším efektem tohoto prozatímního rozhodnutí ponechání nižší ceny u vlastních produktů, by pak mělo být ovlivnění produktového „positioningu“. Za nižší cenu je zkrátka

z hlediska zákazníka očekávána snížená kvalita. Společnost VG ale nabízí svým zákazníkům za tuto cenu velmi dobrou kvalitu. Její cílovou skupinou jsou především mladé rodiny s dětmi, mladé páry, kteří si „obsah peněženky“ velmi dobře hlídají a snaží se maximalizovat užitek z každé utracené koruny.

Analýza možností trhu rodinných balení a impulzních zmrzlin by měla vést ke stanovení pravděpodobného cenového rámce, který je trhem akceptován. Ten pak poskytuje maximální a minimální hranice, v nichž je možné s cenou hýbat.

K dosažení dlouhodobějších cenových cílů, které byly popsány výše, bude patrně do budoucna nutné přizpůsobit kvalitu požadavkům nových zákazníků a jinak upravit cenovou politiku podle momentálních potřeb trhu. (Výroční zpráva Viva Gelato, a.s. 2008-2013)

3.2.4 Propagace

Společnost VG se snaží zviditelnit na nejrůznějších promo-akcích, ochutnávkách či regionálním sponzoringu, ročně se účastní tří velkých veletrhů/předváděcích akcí. Jedná se o účast na veletrzích “Gellati di Italia”, “Přehlídka výrobců mražených krémů” a akce “Nanukové představení”. Každá akce je následně obchodním oddělením vyhodnocena ve formě krátké zprávy, kterou do dvou týdnů po skončení akce předává obchodní oddělení vrcholovému managementu.

Toto vyhodnocování však není v současné podobě dostačující a nepodává ucelenou informaci o tom, jaký konkrétní přínos (nový zákazník, nové tržby) měla marketingová akce pro společnost VG. Náklady na tyto marketingové akce nejsou konkrétně stanoveny, nedochází tedy ani k jejich vyhodnocení – porovnání plánovaných a skutečných nákladů marketingové akce.

Současnou **absencí vyhodnocování a plánování vhodných marketingových akcí** vidím jako jeden ze **stěžejních nedostatků** ve společnosti VG.

3.2.5 Prodeje – podíly jednotlivých trhů

Společnost VG vyvází především do zemí Evropy. Zejména se jedná o vývoz do Spolkové republiky Německo, následně České republiky, Velké Británie, Slovenské republiky nebo Polska, do třetích zemí vyvází společnost VG pouze zřídka.

Tab. č. 6: Přehled tržeb za vlastní výrobky, služby s zbožím 2011-2013 v tis. CZK

	2011	2012	2013
Tržby za zboží	4 370	4 412	8 900
Tržby za vlastní výrobky a služby	49 907	91 177	132 785

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejvyšších tržeb celkem dosáhla společnost za období roku 2013. Členění tržeb dle jednotlivých zemí je uvedeno v tab. č. 6 Přehled tržeb za vlastní výrobky, služby a zboží 2011-2013 v tis. CZK.

Tab. č. 7: Podíly tržeb na jednotlivých trzích 2011-2013 v tis. CZK

Země	Podíl na tržbách 2011-2013
ČR	15,00%
SR	4,00%
DE	61,00%
RO	5,00%
UK	8,00%
PL	5,00%
OSTATNÍ	2,00%

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejhojněji společnost VG vyvází mateřské společnosti Durigon Gelato, GmbH (DE), následuje ČR, kam se dováží především do obchodních řetězců Kaufland, LIDL, MAKRO, Cash and Carry, Billa popř. společnostem Nowaco či drobným obchodníkům typu potravin Verner apod.. Za ČR následují trhy UK, kam společnost VG soustřeďuje svou pozornost zejména kvůli stálosti trhu a stálému odběru v zimním i v letním období. Mezi dalšími trhy, již s nižšími podíly jsou zastoupeny Rumunsko, kam VG vyvází produkty obchodnímu řetězci Kaufland, následují polský, slovenský trh a ostatní trhy (viz. tab. č. 7 Podíly tržeb na jednotlivých trzích 2011-2013 v tis. CZK .

3.3 Makroprostředí

V tržním prostředí působí na firmy nejrůznější faktory, které vytvářejí příležitosti, ale i hrozby. Tyto faktory rozdělujeme na makro- a mikroprostředí. V makroprostředí působí na firmy širší společenské síly, které ovlivňují nejen firmu, ale i celé její mikroprostředí. K analýze makroprostředí budu využívat tzv. PEST analýzu, která systematizuje pohled na politické, ekonomické, sociální a technologické vlivy makroprostředí.

3.3.1 Politické a legislativní faktory

První oblastí, kterou je třeba zanalyzovat je bezesporu politická situace v zemi. Česká republika má stabilní právní prostředí, které v novodobé historii ČR dosahuje velmi vysoké kvality. Politické prostředí v zemi je zastoupeno většinou demokratickými politickými stranami, které zaručují jistou stabilitu hospodářského vývoje země. Zákony ČR jsou zabezpečeny soudní mocí, rovněž je zde možnost, po vstupu ČR do EU, obrátit se na Evropský soudní dvůr. (MACHKOVÁ, 2015)

Podnikatelské subjekty v ČR se řídí Obchodním zákoníkem a jeho ustanoveními. Dále podléhá společnost VG zákonu o účetnictví č. 563/1991 Sb. Účetní závěrka se sestavuje podle českých účetních standardů a je vyjádřena v korunách českých. Odpisové plány jsou vytvořeny pro jednotlivé odpisové skupiny podle zatřídění majetku do odpisových skupin podle zákona č. 586/1992 Sb. v platném znění. Dále se pak společnost řídí daňovými zákony, zákoníkem práce definující práva a povinnosti zaměstnanců apod.

Aktuálním politickým faktorem je v současné době dozajista ekonomický postoj české vlády k Ruské federaci, kde se tento postoj naší vlády přímo promítá do situace podniků, které obchodují v různých oblastech včetně potravinářství. Společnost VG s Ruskou federací obchoduje jen velmi zřídka, tento trh představuje jen minimální zlomek celkových dosáhnutých tržeb společnosti. Zároveň se nejedná ani o trh, který by byl do budoucna pro společnost VG strategickým trhem, tudíž politické faktory jsou pro společnost příznivé.

3.3.2 Ekonomické faktory

Vývoj ČR po jejím vstupu do EU dlouhodobě vykazuje pozitivní růst. Tržby v oblasti průmyslu zaznamenávají pravidelně meziroční růst (s výjimkou v letech 2008 a 2009), a také růst HDP. Obecná míra nezaměstnanosti se pohybuje v posledních letech kolem 7 %.

Na přelomu roku 2007 a 2008 se v ČR projevila v negativním slova smyslu inflace, která dosáhla v průměru v roce 2008 6,3 %, jinak se pohybuje v přirozených hodnotách mezi 2-3 %. Ceny průmyslových výrobců v ČR mají stabilní rostoucí tendence viz. tab. č. 8 Makroekonomické ukazatele ČR.

Tab. č. 8: Makroekonomické ukazatele ČR 2007-2013

Ukazatel		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Ukazatele reálné ekonomiky								
HDP	mid. Kč, b. c.	3 832	4 015	3 922	3 954	4 022	4 048	4 086
HDP na 1 obyvatele	Kč/obyv., b. c.	371 204	384 982	373 810	375 921	383 208	385 152	388 771
HDP na 1 obyvatele v PPS	PPS/obyv., b. c.	21 581	21 069	20 212	20 542	21 404	21 753	21 628
HDP	%, r/r, reálné	6	3	-5	2	2	-1	-1
Výdaje na konečnou spotřebu	%, r/r, reálné	3	2	0	1	-1	-2	1
z toho: spotřeba domácností	%, r/r, reálné	4	3	-1	1	0	-2	0
Výdaje na tvorbu hrubého kapitálu	%, r/r, reálné	14	1	-18	4	2	-4	-5
z toho: fixního	%, r/r, reálné	14	3	-10	1	1	-3	-4
Vývoz zboží a služeb	%, r/r, reálné	11	4	-10	15	9	4	0
Dovoz zboží a služeb	%, r/r, reálné	13	3	-11	15	7	2	0
Domácí realizovaná poptávka	%, r/r, reálné	6	2	-3	1	0	-2	-1
Deflátor HDP	%, r/r	4	2	3	-2	0	1	2
Hrubý disponibilní důchod	mid. Kč, b. c.	3 558	3 730	3 618	3 626	3 677	3 759	3 761
Hrubé národní úspory	mid. Kč, b. c.	1 051	1 051	888	869	901	977	932
Míra hrubých národních úspor	%	30	28	25	24	25	26	25
Míra hrubých úspor domácností	%	12	12	14	13	11	12	10
Souhrnná produktivita práce	%, r/r	4	0	-3	3	2	-1	-1
Jednotkové pracovní náklady	%, r/r	2	3	4	-2	-1	2	0
Energetická náročnost	%, r/r	-5	-6	0	3	-4		
Celkové antropogenní emise a propady CO2	%, r/r	2	-8	-8	4	-3	-4	
Průmysl - tržby	%, r/r, běžné ceny	14	0	-16	10	8	2	2
Stavební produkce - tržby	%, r/r, reálné	7	0	-1	-7	-4	-8	-7
Služby - tržby	%, r/r, reálné	9	0	-10	-1	-2	0	0
Zemědělství - tržby	%, r/r, reálné	-7	-4	7	6	8	3	-2
Počet zaměstnaných s jediným nebo hl.zam.	%, r/r	2	2	-1	-1	0	0	1
Obecná míra nezaměstnanosti	%, průměr	5	4	7	7	7	7	7
Míra dlouhodobé nezaměstnanosti	%, průměr	3	2	2	3	3	3	3
Míra registrované nezaměstnanosti	%, průměr							
Míra reg.nezam. podle stávající metodiky	%, průměr	7	5	8	9	9	9	
Podíl nezaměstnaných osob	%, průměr	5	4	6	7	7	7	8
Průměrná hrubá nominální mzda 1)	%, r/r	7	8	3	2	3	3	0
Průměrné reálné mzdy 1)	%, r/r	4	1	2	1	1	-1	-1
Průměrný starob.důchod/průměrná mzda	%	41	40	42	41	42	42	42
Míra inflace	%, r/r, průměr	3	6	1	2	2	3	1
Míra inflace	%, r/r, prosinec	5	4	1	2	2	2	1
Ceny průmyslových výrobců	%, r/r, průměr	4	5	-3	1	6	2	1
Ceny stavebních prací	%, r/r, průměr	4	5	1	0	-1	-1	-1
Ceny tržních služeb	%, r/r, průměr	2	4	2	-1	1	-1	-2
Ceny zemědělských výrobců	%, r/r, průměr	17	9	-25	6	21	4	5
Ceny vývozu zboží	%, r/r, průměr	1	-5	0	-1	2	3	1
Ceny dovozu zboží	%, r/r, průměr	-1	-3	-4	2	4	4	0
Směnné relace	%	2	-1	4	-3	-3	-1	1
Měnové ukazatele								
CZK/EUR	Průměr	28	25	26	25	25	25	26
CZK/USD	Průměr	20	17	19	19	18	20	20
Nominální efektivní kurz	%	91	102	98	100	103	99	97
Reálný efektivní kurz	%	96	105	100	100	103	100	96
M1 *	%, r/r	16	10	6	8	6	9	7
M2 *	%, r/r	17	14	1	0	4	5	5
M3 *	%, r/r	17	13	0	0	3	5	5
Běžný účet (BÚ) platební bilance	mid. Kč	-157	-81	-89	-147	-104	-51	-56
Finanční účet (FÚ) platební bilance	mid. Kč	125	92	143	174	59	74	188
Změna devizových rezerv	mid. Kč	-16	-40	-61	-41	17	-81	-192
BÚ/HDP	%	-4	-2	-2	-4	-3	-1	-1
FÚ/HDP	%	3	2	4	4	2	2	5
Stav devizových rezerv* (DR) ČNB	mid. Kč	631	716	764	797	803	855	1 118
Stav DR* ČNB/HDP	%	17	18	20	20	20	21	27
Krytí dovozu zboží a služeb DR ČNB	Měsíc	3	4	4	4	4	4	5
Fiskální ukazatele								
Deficit (přebytek) vládních institucí	mid. Kč	-27	-86	-218	-179	-122	-162	-56
Deficit (přebytek) vládních institucí v procentech k	%	-1	-2	-6	-5	-3	-4	-1
Saldo státního rozpočtu (SR)	mid. Kč	-66	-20	-192	-156	-143	-101	-81
Saldo SR/HDP	%	-2	-1	-5	-4	-4	-3	-2
Dluh vládních institucí	mid. Kč	1 023	1 104	1 299	1 454	1 583	1 775	1 788

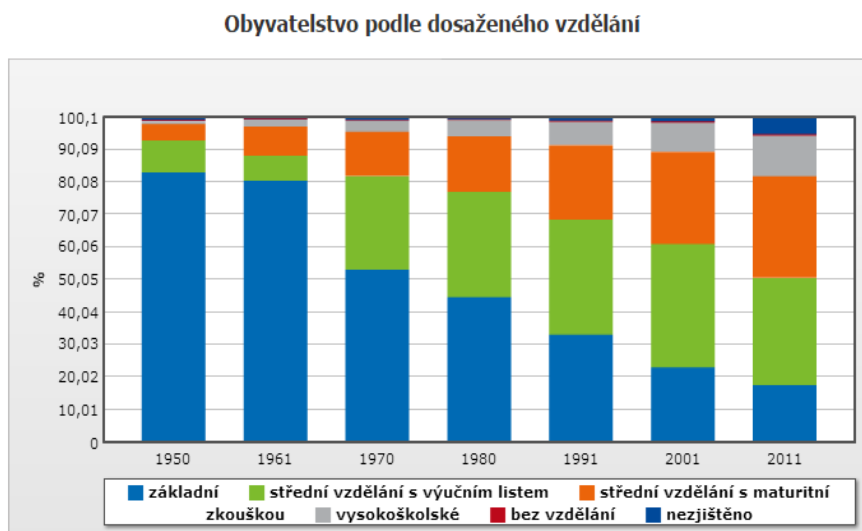
Zdroj: (https://www.czso.cz/csu/czso/souhrnna_data_o_ceske_republice [online]. [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/>, 2015)

3.3.3 Sociálně kulturní faktory

V posledních letech dochází v ČR k nárůstu obyvatel s vyšším vzděláním – zejména k nárůstu středoškolsky a vysokoškolsky vzdělaných obyvatel. (viz obr. č. 14 Obyvatelstvo podle dosaženého vzdělání 1950-2011). Z tohoto průzkumu vyplývá, že vzdělanější obyvatelstvo bude mít větší zájem o výrobky kvalitní, z kvalitních surovin, inovované apod.

Otázka ceny hraje rovněž důležitou roli v očích zákazníků stejně jako kvalita. Zákazník chce co nejvyšší kvalitu za co nejpříznivější cenu. Společnost VG se snaží svým zákazníkům nabídnout co nejvyšší kvalitu produktů za co nejpříznivější cenu. Zároveň se společnost snaží zákazníky zaujmout kvalitním složením a inovovanými obaly produktů.

Obr. č. 14: Obyvatelstvo ČR podle dosaženého vzdělání 1950-2011



Zdroj: (https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/>, 2015)

3.3.4 Technologické faktory v ČR

Technologické zázemí v rámci ČR začíná dosahovat kvalit západoevropských států. Dosahuje toho zejména s pomocí zahraničních investorů, vstupujících na český trh a propojením trhů. Trend vývoje vzrůstu a posílení vědecko-technických výzkumů dokazují data z ČSÚ. V roce 2012 pracovalo ve vědě a výzkumu 30 tis. 708 obyvatel (z toho 195 lidí v potravinářském, nápojovém a tabákovém průmyslu), v roce 2013 to bylo již 32 tis. 216 obyvatel (z toho 232 lidí v potravinářském, nápojovém a tabákovém průmyslu). Trend vzrůstu stále pokračuje. Celkové výdaje na výzkum a vývoj ve zpracovatelském průmyslu uskutečněné v roce 2012 činily něco přes 19 mld. Kč (z toho 145 mil. Kč v potravinářském, nápojovém a tabákovém průmyslu). V roce 2013 pak necelých 22 mld. Kč (z toho 199 mil. Kč v potravinářském, nápojovém a tabákovém průmyslu). Vývoj technologií v potravinářském průmyslu ČR je závislý hlavně na západoevropských trzích. Způsob výroby zmrzlin a mražených krémů je ve své podstatě stejný, ale dochází k postupným inovacím strojů a zařízení, tímto vzrůstá kvalita a efektivita výroby. (https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/>, 2015)

3.3.5 Demografické faktory

ČR je specifické a z demografického hlediska také strategické území. Společnost VG je soustředěna v Pardubickém kraji. Své sídlo má v Dašicích, které se nachází asi 10 km od města Pardubice. Z Pardubic i z nedalekého Hradce Králové je možné dostat se na dálnici D11. Toto strategické umístění v pomyslném středu republiky s dobrou kvalitou infrastruktury a bezproblémovou dostupností, umožňuje včasné dodávky jak dodávaného materiálu, tak expedovaných výrobků.

3.4 Mikroprostředí

V mikroprostředí působí faktory blízko společnosti, které ovlivňují její schopnost uspokojovat své zákazníky (společnost, dodavatelé, zákazníci, konkurence a veřejnost).

3.4.1 Technologie

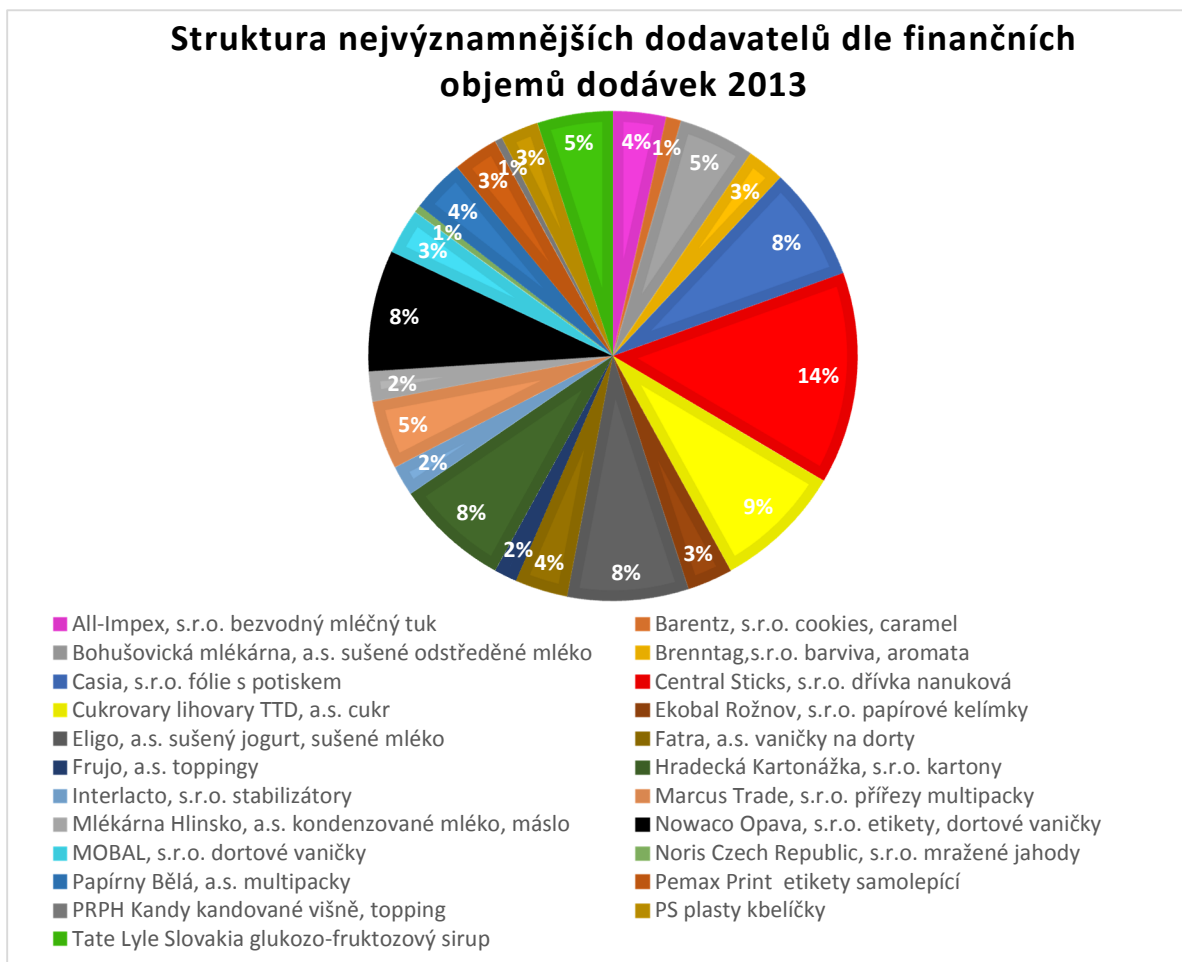
V důsledku technologického vývoje je společnost VG nucena pro zkvalitnění výroby neustále inovovat veškeré stroje a vybavení a musí sledovat pokroky v technologiích. (viz. příloha B 1. Laboratoř a B 2. Polotovary, B 5. Balení a B 6. Výroba).

V současné době disponuje společnost VG třemi výrobními liniemi. Výrobní linie L.a.i.e.f. je nejnovější výrobní linií společnosti VG (viz. příloha B 4.). Je především určena na sériovou výrobu vodové zmrzliny Pianola, což je jeden z klíčových produktů společnosti, dodávaný obchodnímu řetězci LIDL. Další využití této linky by mohly skýtat nové produkty pro anglický trh – mohlo by se jednat o výrobky smetanových nanuků hranatého tvaru v čokoládové nebo jogurtové polevě. Druhá výrobní linie, určená pro výrobu tenkých, kulatých, vodových a smetanových nanuků typu „Pohádka“ je nazývána linií Ria. I tato výrobní linie má své uplatnění a využití v projektu Anglie, jedná se např. o využití do produktů Rainbow – ovocného třibarevného nanuku se špičkou máčenou v hořké čokoládové polevě. Třetí výrobní linie – Tortina umožňuje výrobu rozmanité škály od klasických nanukových dortů, vaniček a rodinných balení zmrzlin (viz. příloha B 3.). Tato výrobní linie se může pyšnit rovněž výrobou známých nanukových dortů typu Vienetto, Sorbetto apod..

3.4.2 Dodavatelé

Dodavatelé jsou pro každou společnost důležitým faktorem. V případě společnosti VG se jedná o dodavatele především surovin a obalového materiálu. V zásadě jsou suroviny a obalový materiál ve společnosti VG nakupovány od 20-ti nejvýznamnějších dodavatelů (Obr. č. 15 Struktura nejvýznamnějších dodavatelů). Mezi největší dodavatele patří Central Sticks, s.r.o. (dodavatel nanukových dřívček), Eligo, a.s. (dodavatel sušeného mléka a jogurtu), Hradecká kartonážka, s.r.o (dodavatel kartonů), Nowaco Opava, s.r.o (dodavatel etiket a dortových vaniček), Casia, s.r.o. (dodavatel fólií s potiskem) a celá řada dalších, drobnějších dodavatelů. S dodavateli společnosti VG bývá komunikováno především prostřednictvím faxu, emailu, telefonicky, ale i osobně s přihlédnutím k tomu, o jakou zakázku se jedná.

Obr. č. 15: Struktura nejvýznamnějších dodavatelů dle finančních objemů dodávek

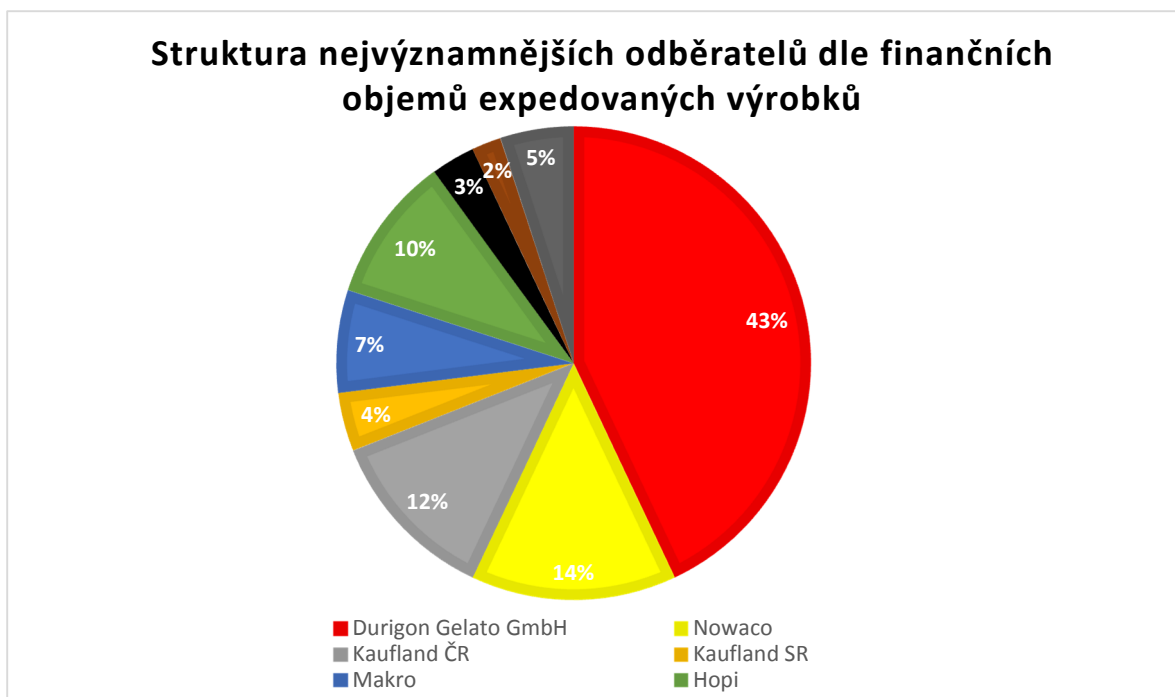


Zdroj: Vlastní zpracování

3.4.3 Odběratelé

Hlavní skupinou zákazníků společnosti VG jsou velké obchodní řetězce jak české, tak zahraniční (Obr. č. 16 Struktura odběratelů dle finančních objemů expedovaných výrobků). Největším odběratelem je však mateřská společnost Durigon Gelato GmbH. Prodejní oddělení navrhuje obchodní sortiment pro jednotlivé sezóny. Tato činnost je prováděna na základě uzavřených obchodních smluv, podmínek a dohod s odběratelskými subjekty a dle vyjednaných podmínek.

Obr. č. 16: Struktura odběratelů dle finančních objemů expedovaných výrobků



Zdroj: Vlastní zpracování

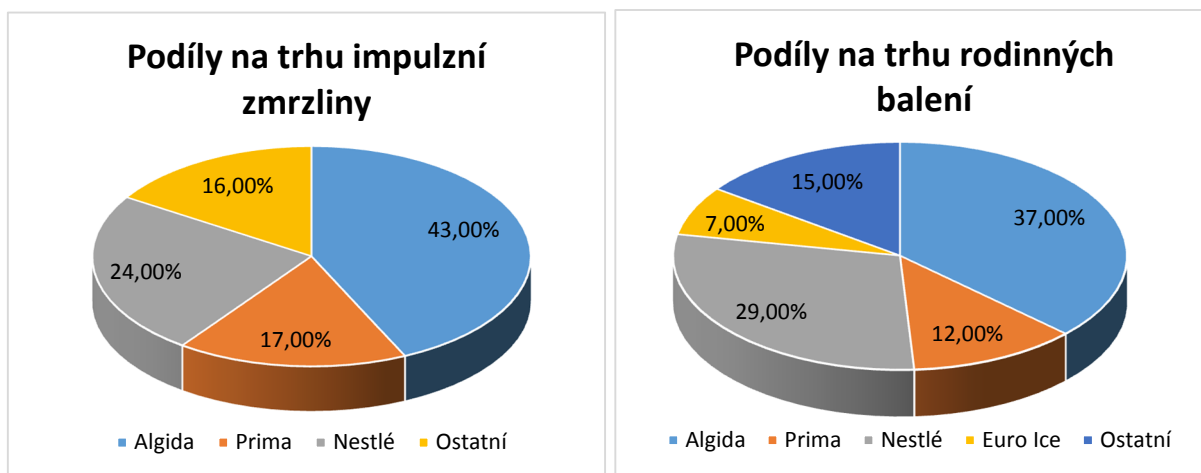
Na každý kalendářní rok je vybírán sortiment dle výběrového řízení obchodního řetězce a jsou dojednávány konkrétní podmínky podpory prodeje (např. počet promočních aktivit, výše slev, výše bonusů, příspěvky na nově otevírané obchody apod.)

3.4.4 Konkurence v odvětví

Konkurence společnosti VG v ČR je velmi silná, prvenství v segmentech rodinných balení a impulzní zmrzliny zaujímá dozajista společnost Algida, která pokrývá v procentuálním zastoupení na trhu v segmentu impulzních zmrzlin přibližně podíl ve výši 43 %, dalšími silnými konkurenty jsou Nestlé (24 %) a Prima (17 %). Na společnost VG

připadá v segmentu impulzní zmrzliny přibližně 1 %, v segmentu rodinných balení asi 3 % podílu na trhu (viz. obr. č. 17 Konkurence a její podíly v jednotlivých segmentech).

Obr. č. 17: Konkurence a její podíly v jednotlivých segmentech



Zdroj: Vlastní zpracování

Analýza konkurence

Důležité z hlediska analýzy konkurence je dozajista porovnání vlastního podniku s největšími konkurenty a rovněž také s nejbližším konkurentem v konkrétních ukazatelích. K docílení tohoto porovnání byla použita tab. Č. 9 Analýza konkurence, ve které dochází ke srovnání konkurentů společnosti VG. Nejsilnějším konkurentem, který je porovnáván s vlastním podnikem VG je Algida, následuje společnost Nestlé. Nejbližšími konkurenty jsou Euro-ice a Prima.

Společnosti byly porovnány z hledisek výkonnostních, finančních, organizačních, růstových, flexibilních, jakostních, kvalifikačních apod..

Z provedené analýzy konkurence je velmi dobře patrný předstih společností Algida a Nestlé před ostatními konkurenty, a to především v oblastech výkonnosti, kapacit, jakosti, obratu, růstu a podílu na trhu. Jedinými kritérii, v kterých je společnost VG schopna proti těmto gigantům obstát, je flexibilita. Je tomu tak z důvodu menší velikosti výroby a cyklu "protáčeného" sortimentu. Společnost VG je tedy schopna pružněji zareagovat na menší zakázky pro menší zákazníky, které by pro společností Algida a Nestlé nebyly zajímavé, tento jev silně souvisí i s dodacími lhůtami. Společnost zpracovává menší série a je schopna tedy objednaný výrobek zařadit do výroby rychleji než vedoucí podniky na trhu.

Tab. Č. 9: Analýza konkurence

Posuzovací kritéria	Konkurence			
	Algida	Nestlé	Prima	Euro-Ice
Podnik				
Výkonnost	+	+	+	=
Finanční situace	+	+	+	+
Strategické cíle	+	+	+	+
Investice	+	+	+	+
Zdroje	+	+	+	+
Organizace	+	+	=	-
Trh				
Koncepce marketingu	+	+	+	=
Výrobní sortiment	+	+	+	-
Pozice na trhu	+	+	+	=
Vztah mezi cenami a výkony	+	+	+	=
Servisní služba	-	-	=	=
Obrat	+	+	+	=
Podíl na trhu	+	+	+	=
Růst	+	+	+	=
Zákazníci	+	+	+	=
Obchodní oblast	+	+	+	-
Výroba				
Kapacity	+	+	+	=
Flexibilita	-	=	=	=
Schopnost inovovat	+	+	=	=
Dodací lhůty	-	-	=	=
Výzkum a vývoj	+	+	+	=
Jakost	+	+	=	=
Produktivita	+	+	+	=
Know-how	+	+	+	=
Pracovníci				
Kvalifikace podnikového vedení	+	+	=	-
Kvalifikace externích pracovníků	+	+	=	=
Kvalifikace vlastních pracovníků	+	+	=	=
Materiál				
Jakost surovin	+	+	=	=
Ceny	+	+	+	=
Dodavatelé	+	+	=	=

Zdroj: Vlastní zpracování

3.5 SWOT analýza

K tomu, aby bylo možné úspěšně čelit konkurenci na trhu zmrzlin a mražených krémů, je nutné mít silnou podnikatelskou pozici, vysoký tržní podíl anebo výrobek, který má velmi silnou pozici na trhu. Možná rizika poodhalím pomocí analýzy, která pomůže nedostatky a rizika odstranit a umožní provést preventivní opatření.

Provedení SWOT analýzy ve VG ukazují na konkrétní silné a slabé stránky společnosti (užší mikro neboli interní pojetí), zároveň však poukazuje na příležitosti a hrozby (širší makro neboli externí pojetí) viz. obr. č. 18 SWOT analýza VG.

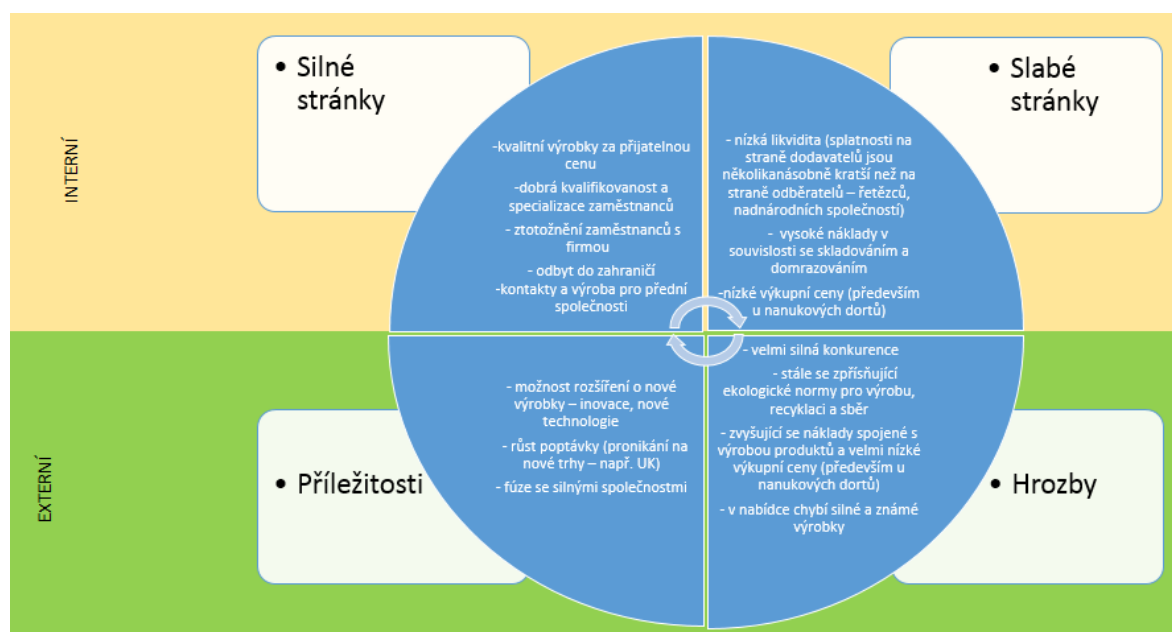
Mezi silné stránky společnosti dozajista patří velmi dobrá kvalifikovanost a specializace zaměstnanců, zároveň sem můžeme zařadit i jejich sounáležitost s firmou, zaměstnanci jsou tzv. ztotožnění s firmou a s děním v ní. Do silných stránek můžeme zařadit

kvalitní výrobky za přijatelnou cenu, které společnost VG nabízí, odbyt na základě uzavřených smluv do známých obchodních řetězců a do zahraničí.

Do slabých stránek můžeme zařadit nízkou likviditu společnosti, problém s nevyrovnaností splatností na dodavatelské a odběratelské straně, vysoké náklady v souvislosti se skladováním a domrazováním hotových výrobků a nízké výkupní ceny zejména u klasických nanukových dortů.

Možnými příležitostmi společnosti jsou např. Možnost rozšíření sortimentu o nové výrobky za pomoci inovací a nových technologií, růst poptávky a pronikání na nové trhy (např. Projekt Anglie) nebo případná fúze s podobně zaměřenou společností. Do hrozeb může být zařazena velmi silná konkurence v podobě velkých a silných společností jako je Algida, Nestlé, stále se zhoršující podmínky v oblasti ekologických norem pro výrobu recyklaci a sběr, zvyšující se náklady spojené s výrobou produktů a velmi nízké výkupní ceny některých produktů (tlak na cenu ze strany obchodních řetězců), zároveň chybí v nabídce známé a silné výrobky.

Obr. č. 18: SWOT Analýza VG



Zdroj: Vlastní zpracování

3.6 Shrnutí analýzy makroprostředí a mikroprostředí – matice EFE

Po analýze makroprostředí a mikroprostředí lze zjištěné příležitosti a hrozby znázornit v matici EFE (viz. tab. Č. 10 a 11 Matice EFE Příležitosti a Ohrožení), která hodnotí příležitosti a ohrožení zkoumaného podniku vnějším prostředím. Míra a síla jejich vlivu závisí na typu prostředí. Matice ukazuje několik základních faktorů. Každému z těchto faktorů je přiřazena váha 0-1 dle důležitosti faktoru. Na závěr se tyto faktory vyhodnotí ve vztahu k předchozí vizi a jejich vlivu na ni. Největší vliv znamená 4, 3 znamená nadprůměrný, 2 vyjadřuje střední a 1 nízký.

Tab. č. 10: Matice EFE - Příležitosti

Č.	Název faktoru	Váha	Vliv	Součin
1	Vstup do EU-zvětšení potenciálního trhu	0,05	3	0,15
2	Spolehlivá síť dodavatelů	0,07	3	0,21
3	Nasycenost trhu zvyšuje bariéru pro vstup nových konkurentů	0,30	4	1,20
4	Neustálý zájem zákazníků o produkty firmy	0,08	4	0,32
Σ				1,88

Tab. č. 11: Matice EFE - Ohrožení

Č.	Název faktoru	Váha	Vliv	Součin
1	Politika vlády v souvislosti s potravinářským průmyslem	0,05	2	0,10
3	Finančně silní zahraniční konkurenti po vstupu do EU	0,30	4	1,20
4	Změny v daňových zákonech	0,05	2	0,10
5	Krach dodavatele/odběratele	0,10	3	0,30
Σ				1,70

Výpočet váženého poměru:

$$\Sigma \text{ váha} * \text{vliv} = \mathbf{3,58}$$

Tato hodnota signalizuje vysokou závislost společnosti Viva Gelato, a.s. na externích a faktorech, tzn. pro firmu je důležité detailně sledovat změny ve vývoji těchto faktorů - zejména faktoru konkurence a marketingově na toto prostředí reagovat.

4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU CONTROLLINGU VG

4.1 Začlenění controllingu v organizační struktuře VG

Controlling je ve společnosti VG začleněn do finančního oddělení, osoba controllera zastává zároveň pozici finančního manažera, který je přímo podřízen generálnímu řediteli. Toto organizační uspořádání může být v jistém ohledu výhodou např. z hlediska rychlého zavádění změn a vyšších kompetencí než při klasickém štábním či liniovém začlenění controllingu do firemní organizační struktury. Jedná se ale rovněž i o nevýhodu, protože široký záběr controllera neumožňuje prostor pro analýzu do hloubky a přechod od zpětné vazby k dopředné vazbě. Zároveň z časového hlediska neumožňuje věnovat se strategickému controllingu, zlepšování systému řízení, apod..

4.2 Koncepce a cíle controllingu společnosti VG

Controlling ve společnosti VG je soustředěn především na reporting německé mateřské společnosti Durigon Gelato GmbH, na kontrolu dosahování dílčích cílů, finančních ukazatelů, ovšem méně na samotné řízení procesů či tvorbu strategie. Převažuje tedy německé pojetí controllingu před anglosaským pojetím controllingu.

Společnost VG se soustředí na dosahování hlavních stanovených cílů, jimiž jsou:

- 1) Dosáhnoutí tržního podílu 5 % na trhu rodinných balení 2 % na trhu impulzních zmrzlin v ČR
- 2) Dosažení kladného provozního výsledku
- 3) Snížení stavu zásob
- 4) Zlepšení cash flow situace
- 5) Dodržení nekvality do 1,0 % z celkových dosažených tržeb
- 6) Upevnění tržní pozice

4.3 Funkce controllingu ve VG

Controlling v rámci plnění výše uvedených konkrétních cílů ve společnosti VG plní zejména funkci podpory vrcholového řízení z hlediska vytváření podkladů pro rozhodování TOP managementu a akcionářům společnosti, controller je rovněž přítomen u jednání akcionářů – valné hromady a zasedání dozorčí rady. Výsledky společnosti jsou následně prezentovány ve formě krátké přehledné prezentace jednotlivým akcionářům.

Z hlediska doplnění řízení je controlling ve společnosti dobře začleněn, protože fakt, že controller je zároveň finančním manažerem mu dává větší pravomoci, než které by měl ve štábním či liniovém uspořádání.

Koordinační funkce controllingu ve společnosti VG se vztahuje především ke stanoveným cílům společnosti VG a z nich vyplývajících konkrétních úkolů controllingu. Koordinace jako taková je controllingem zastávána v souvislosti s řízením cash flow, řízením zásob, řízením pohledávek, částečně s řízením nekvality.

4.4 Controller a jeho úlohy ve VG

Hlavními úlohami v oblasti operativního controllingu ve společnosti VG jsou:

1) Řízení cash flow

Jedná se především o komunikaci s německou mateřskou společností ohledně návrhů plateb a ohledně případných změn v podmínkách splatností na dodavatelské/odběratelské straně. Dále controlling jedná s výrobou v souvislosti s plánováním výroby s ohledem na cash flow situaci a úzce spolupracuje také s oddělením nákupu v souvislosti se zajištěním surovin a obalového materiálu na jednotlivé výrobní zakázky, v ideálním případě bez zpoždění plánovaného termínu expedice hotových výrobků k zákazníkovi.

2) Snižování nákladů napříč celou firmou

Tato úloha spočívá v úspoře nákladů napříč celou firmou. např. zajištěním externích pracovníků, kteří představují pro společnost VG nižší náklady než zaměstnanci kmenoví. Vzhledem k silnému vlivu sezónnosti je nutné mít ve společnosti Viva Gelato, a.s. na zimní období minimální počet kmenových zaměstnanců, pracujících ve výrobě. Zimní období je pro společnost, zabývající se výrobou zmrzlin a mražených krémů vždycky velmi náročné. Společnost je v zimním období ve ztrátě, kterou je nutné minimalizovat. Dalšími příklady snižování nákladů mohou být zajištění servisních zásahů na výrobních linkách místo externími pracovníky vlastními údržbáři. Snižování nákladů na energie je úzce spjato s řízením zásob, protože skladování s mrazením hotových výrobků pod teplotu -18 °C je energeticky velmi náročné.

3) Řízení zásob

S finanční náročností zimního období souvisí řízení zásob, protože vysoké zásoby na skladě hotových výrobků jsou velmi náročné na spotřebu energií (mrazení hotových výrobků pod teplotu -18 °C). Vysoké zásoby materiálu, které se sice mrazit nemusí, způsobují velké problémy z hlediska cash flow situace, a zafixování peněžních prostředků v zásobách. Větší nákupy surovin a obalového materiálu a rovněž také výrobu na sklad, která nemá zajištěn odbyt ještě v tomtéž roce, je nutné zvažovat již od měsíce července, popř. od měsíce srpna. V měsíci září/říjnu obvykle dochází k výraznému poklesu poptávky po výrobcích a omezení výroby ve společnosti, v tomto podzimním období je nutné vypovědět všechny externí pracovníky a co nejvíce vyprodat sklady hotových výrobků.

4) Evidence nekvality a zlepšování procesů

Na odhalení příčin nekvality a jejím vyčíslení je ve společnosti VG kladen velký důraz, rovněž řešení a především odstraňování těchto příčin je pak důležitou úlohou controllingu a vrcholového managementu.

5) Plánování a následná kontrola a porovnání skutečnosti a plánu

Plánování neodmyslitelně patří ke controllingu, controlling v německém pojetí vlastně vyjadřuje především porovnávání plánu se skutečností, a to je prováděno ve společnosti VG na úrovni porovnání plánu tržeb s dosaženými tržbami, ve společnosti zcela chybí pohled na náklady porovnáním plánovaných a skutečných nákladů na střediska či vyhodnocování zakázek.

4.4.1 Cash flow

Krátkodobé cash flow je ve společnosti VG řešeno za pomoci interní evidence v programu MS Excel. Cash flow je počítáno každý týden v pátek na nadcházející pracovní týden. Controller nejdříve musí určit veškeré týdenní příjmy – tzn. příjmy plynoucí z úhrad vystavených faktur, platby (předplatby) ze strany německé matky, příjmy plynoucí z postoupení pohledávek factoringové společnosti Transfinance a ostatní příjmy, do kterých se počítá např. nadměrný odpočet DPH apod.. Stejným způsobem controller postupuje u výdajů. Určí výdaje plynoucí z úhrad přijatých faktur, leasingů, mezd, odvodů a daní, které jsou potřeba v aktuálním týdnu uhradit.

Za pomoci oddělení výroby a nákupu je na konci týdne prodiskutován výrobní plán na nadcházející týden a jsou naplánovány jednotlivé platby, které je nutné provést, aby byly zajištěny suroviny, na aktuální týdenní výrobní plán. Na poradě v souvislosti s cash flow jsou probírány i jiné požadavky na zaplacení dodavatelských faktur např. přijaté faktury za servisy a jiné služby. Dodavatelé jsou rozděleni do dvou skupin – priorita 1 a priorita 2. Dodavatelé s prioritou 1 jsou důležití z hlediska zachování chodu výroby a dodavatelé s prioritou 2 jsou ostatní dodavatelé, jejichž platby, v případě, že jsou již splatné, se plánují až na konec týdne, pokud se neudá v daném týdnu nic závažného.

Do výdajů cash flow jsou také v pravidelných periodách zahrnovány splátky úvěrů, leasing výrobní linky L.a.i.e.f. , leasingy firemních automobilů, mzdy, odvody a daně. Když je týdenní plan cash flow hotov, je zasílán ke schválení vedení společnosti – tj. řediteli společnosti a rovněž předsedovi představenstva. Rovněž je nutné, aby vyjádřil svůj souhlas většinový akcionář – Durigon Gelato GmbH. Po tomto dvouúrovňovém schválení cash flow plánu, může controller provést dohodnuté platby viz. příloha D 1. Souhrnná tabulka cash flow.

4.4.2 Výnosy

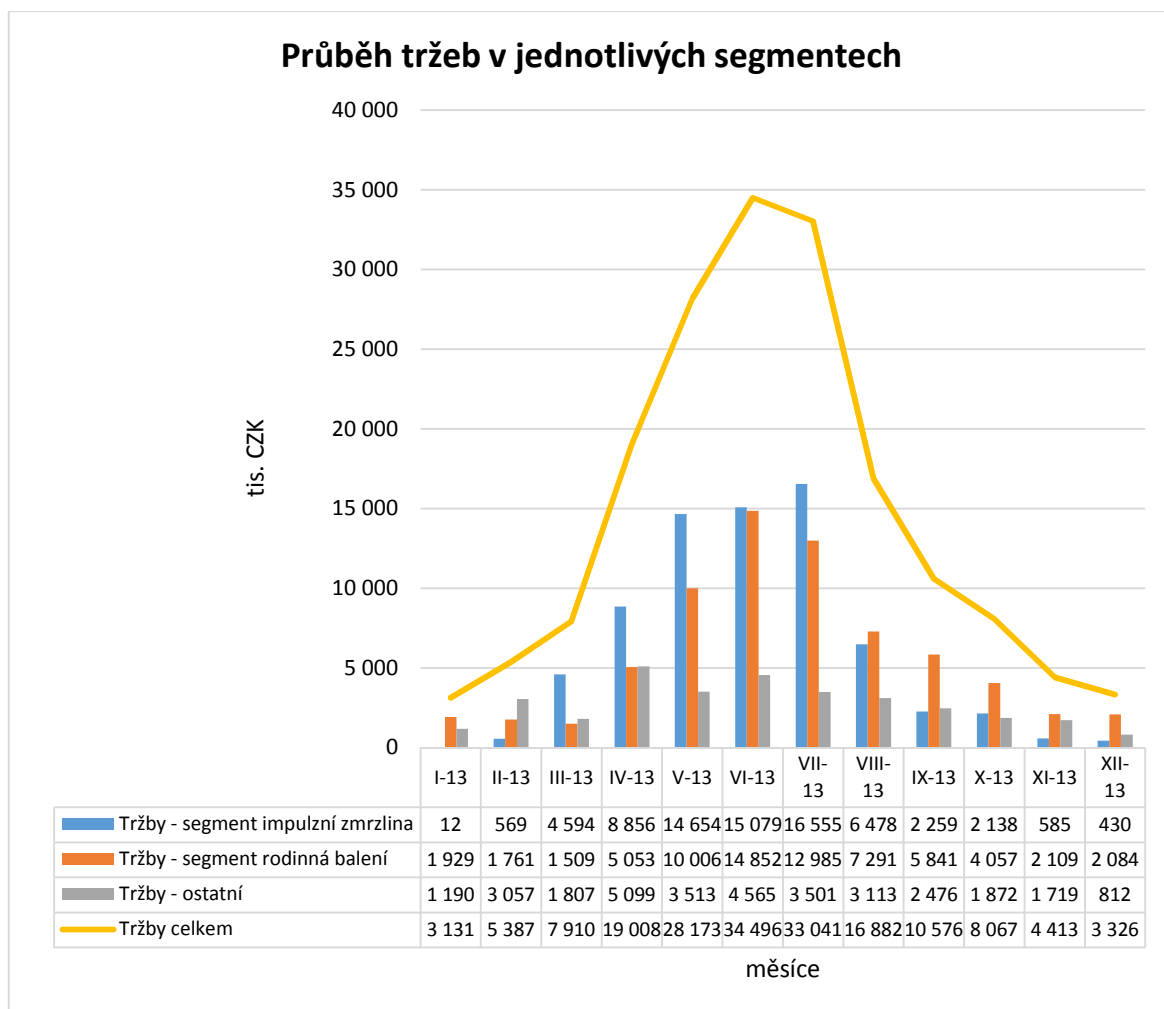
Tržby ve společnosti VG podléhají velmi silným sezónním vlivům. V jarních měsících, kdy se začínají obchodní řetězce předzásobovat, dochází k výraznému nárůstu tržeb, který trvá až do letních měsíců. Zpravidla v měsíci srpnu se růst tržeb zastaví a následně začnou tržby klesat. Tržby za hotové výrobky a zboží jsou velmi závislé na počasí v aktuálním roce. V případě, že je velmi teplé a suché léto, je poptávka po produktech společnosti VG vyšší. V případě, že je léto provázeno spíše deštivým a chladnějším počasím, není nárůst tržeb tak vysoký. Na obr. č. 19 Průběh tržeb VG v jednotlivých segmentech je zachycen průběh celkových tržeb v jednotlivých segmentech za rok 2013, na schématu se jedná o měsíční nárůsty, nikoli o kumulaci.

Segment impulzní zmrzliny je mnohem náchylnější na sezónní vlivy a vliv počasí, je tedy více nestálý ve svém průběhu. K rychlému nárůstu tržeb dochází v měsících březnu a dubnu, stejně tak rychlý je i pokles tržeb v tomto segmentu v podzimním období. U tohoto segmentu je velmi nebezpečné, že s nástupem chladnějšího období na podzim může dojít prakticky během jednoho měsíce téměř k zastavení prodeje nebo jejich poklesu na minimální úroveň.

V segmentu rodinných balení je průběh tržeb méně razantního charakteru, avšak také stejně tak jako segment impulzní zmrzlina podléhá silnému sezónnímu vlivu. Rodinná balení se prodávají prakticky v průběhu celého roku v menší míře i v zimním a v podzimním období. Podzimní pokles tržeb je zde ale rovněž patrný.

Toto období poklesu tržeb v podzimních měsících tedy představuje velké riziko z hlediska včasné reakce managementu společnosti na tuto skutečnost. Management musí v tomto období vypovědět většinu externích zaměstnanců, zároveň nesmí být příliš vysoké skladové zásoby na skladě hotových výrobků, které způsobují velké problémy při jejich skladování s mrazením pod teplotu -18 °C.

Obr. č. 19: Průběh tržeb VG v jednotlivých segmentech

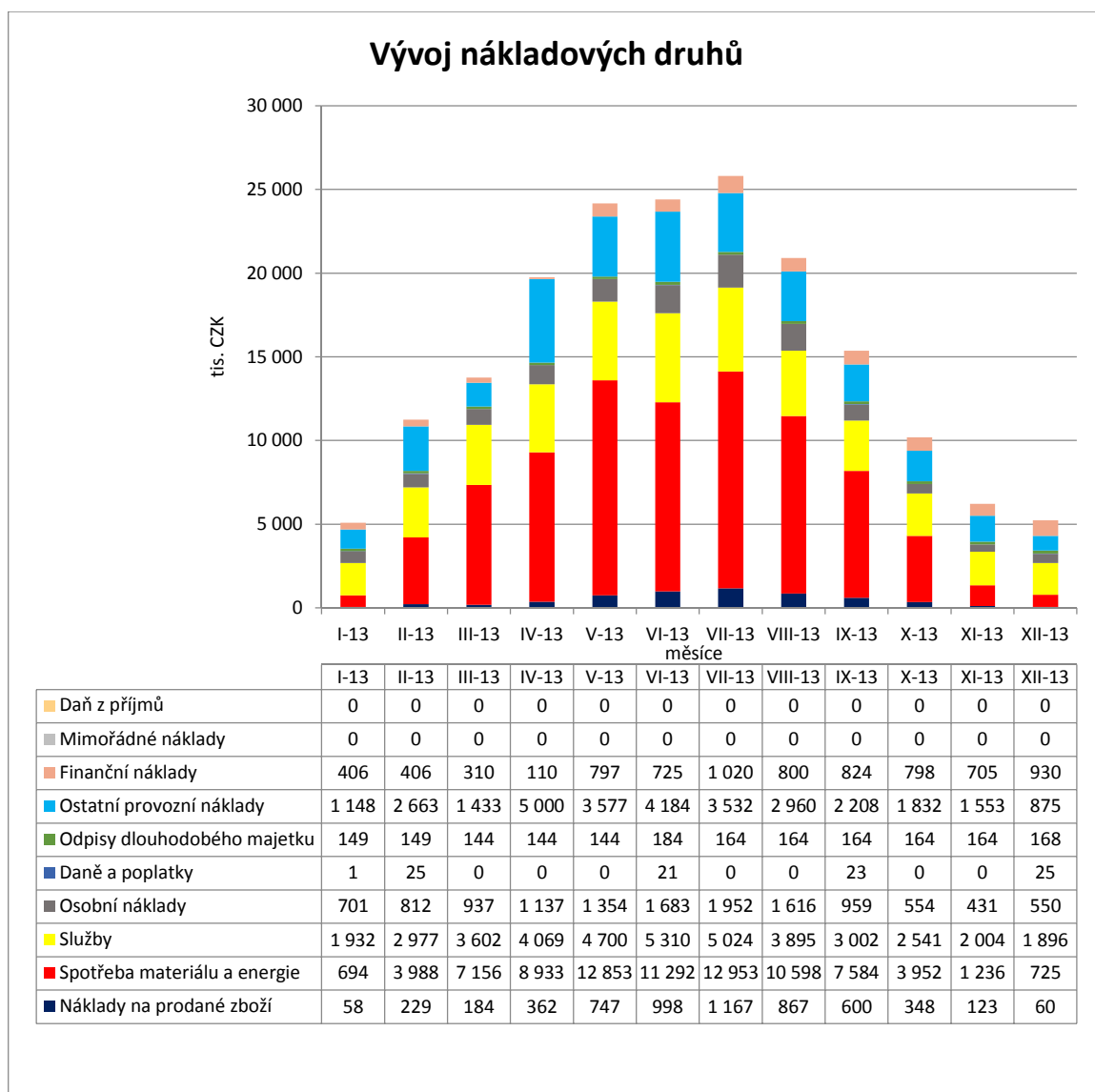


Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.3 Náklady

Z hlediska nákladů dochází ve VG k jejich pravidelným analýzám. Mezi základní analýzy spadající do této oblasti se řadí analýza nákladových druhů viz obr. č. 20 Analýza nákladových druhů. Náklady jsou analyzovány jak z hlediska časového vývoje – trendů (horizontální analýza), tak z hlediska jejich struktury (vertikální analýza). Náklady jsou pro účely této základní analýzy znázorněny za použití sloupcových grafů s vyjádřením zastoupení jednotlivých položek na celkových nákladech dle jednotlivých položek výkazu zisků a ztrát. Podrobnějšími analýzami je následně toto základní schéma rozčleněno dle jednotlivých analytických účtů.

Obr. č. 20: Analýza nákladových druhů



Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady jsou ve společnosti VG analyzovány velmi důkladně, protože právě v nákladovosti respektive v jejím snižování mohou být uskutečněny významné úspory, které mohou mít značný vliv na hospodářský výsledek společnosti, jehož zvýšení je jedním ze základních cílů společnosti VG.

Dalšími analýzami, které spadají do analýzy nákladovosti jsou analýzy dílčích ukazatelů nákladovosti viz. tab. č. 12 Podrobná analýza finančních nákladů dle analytických účtů.

Tab. č. 12: Podrobná analýza finančních nákladů dle analytických účtů.

Finanční náklady							
K 30/12/2013							
Číslo účtu	Název účtu	R Zúst.poč.stav	Kumul obrat MD	Kumul obrat Dal	D Kon.stav MD	D Kon.stav Dal	D Zústatek kon.stav
568011	Ostatní finanční náklady - bonusy	0,00	6 396 103,85	0	6 396 103,85	0,00	6 396 103,85
568010	Ostatní finanční náklady - bankovní poplatky	0,00	1 047 554,99	0	1 047 554,99	0,00	1 047 554,99
563010	Kurové ztráty	0,00	385 696,97	0	385 696,97	0,00	385 696,97
							7 829 355,81

Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazatele nákladovosti viz. tab. č. 13 Ukazatele nákladovosti poskytují informace o materiálové a energetické náročnosti (spotřeba materiálu a energie/celkové tržby), náročnosti produkce na externí služby (náklady na služby/celkové tržby), náročnosti produkce na osobní náklady (osobní náklady/celkové tržby), náročnosti produkce na odpisy (odpisy/celkové tržby).

Tab. č. 13: Ukazatele nákladovosti

Ukazatele nákladovosti	I-13	II-13	III-13	IV-13	V-13	VI-13	VII-13	VIII-13	IX-13	X-13	XI-13	XII-13
Materiálová a energetická náročnost produkce	22,2%	46,4%	43,4%	25,2%	20,2%	11,5%	9,9%	7,2%	4,8%	2,4%	0,7%	0,4%
Náročnost produkce na externí služby	61,7%	34,7%	21,8%	11,5%	7,4%	5,4%	3,8%	2,6%	1,9%	1,5%	1,2%	1,1%
Náročnost produkce na osobní náklady	22,4%	9,5%	5,7%	3,2%	2,1%	1,7%	1,5%	1,1%	0,6%	0,3%	0,3%	0,3%
Náročnost produkce na odpisy	4,8%	1,7%	0,9%	0,4%	0,2%	0,2%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%

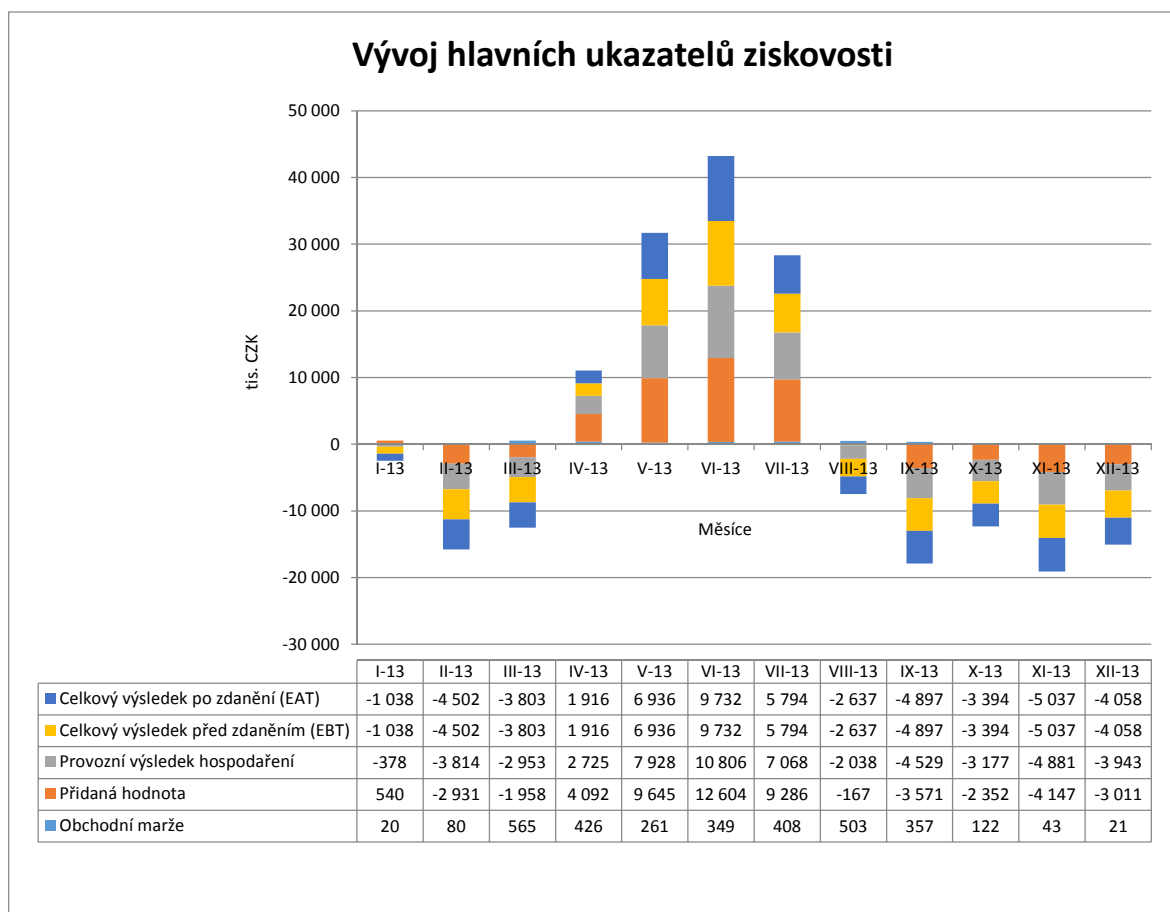
Zdroj: Vlastní zpracování

V současnosti vypracovávaných analýzách nákladů však **zcela chybí pohled na náklady z hlediska členění nákladů na variabilní a fixní**. Členění nákladů pouze na základě výkazu zisku a ztrát, případně podrobných rozpadů na jednotlivé analytické účty se stává nedostačujícím.

4.4.4 Ziskovost

Na ukazatelích ziskovosti lze narozdíl od ukazatelů tržeb vyčíst lépe negativní dopady mimosezónních měsíců. V měsíci únoru a březnu, v kterých se začínají výrazně zvyšovat tržby je patrné, že se společnost VG musí za hned ze začátku roku připravit na hlavní letní sezónu. Tato příprava – např. zvýšení počtu pracovníků, zvýšená spotřeba materiálu a služeb se negativně projevuje na výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření začíná dosahovat kladných hodnot až v měsíci dubnu, v kumulaci dochází k vyrovnání ztráty až začátkem měsíce června z hlediska celkového výsledku před zdaněním (EBT), z hlediska provozního hospodářského výsledku dochází k vyrovnání provozní ztráty v polovině měsíce května. Nejvyššího hospodářského výsledku dosahuje společnost v měsíci červnu. Na výsledku hospodaření je rovněž zřetelně vidět přechod z hlavní sezóny a pomalá reakce managementu společnosti na propad tržeb v měsíci srpnu a září a jejich negativní vliv na HV (viz. obr. č. 21 Vývoj hlavních ukazatelů ziskovosti).

Obr. č. 21: Vývoj hlavních ukazatelů ziskovosti

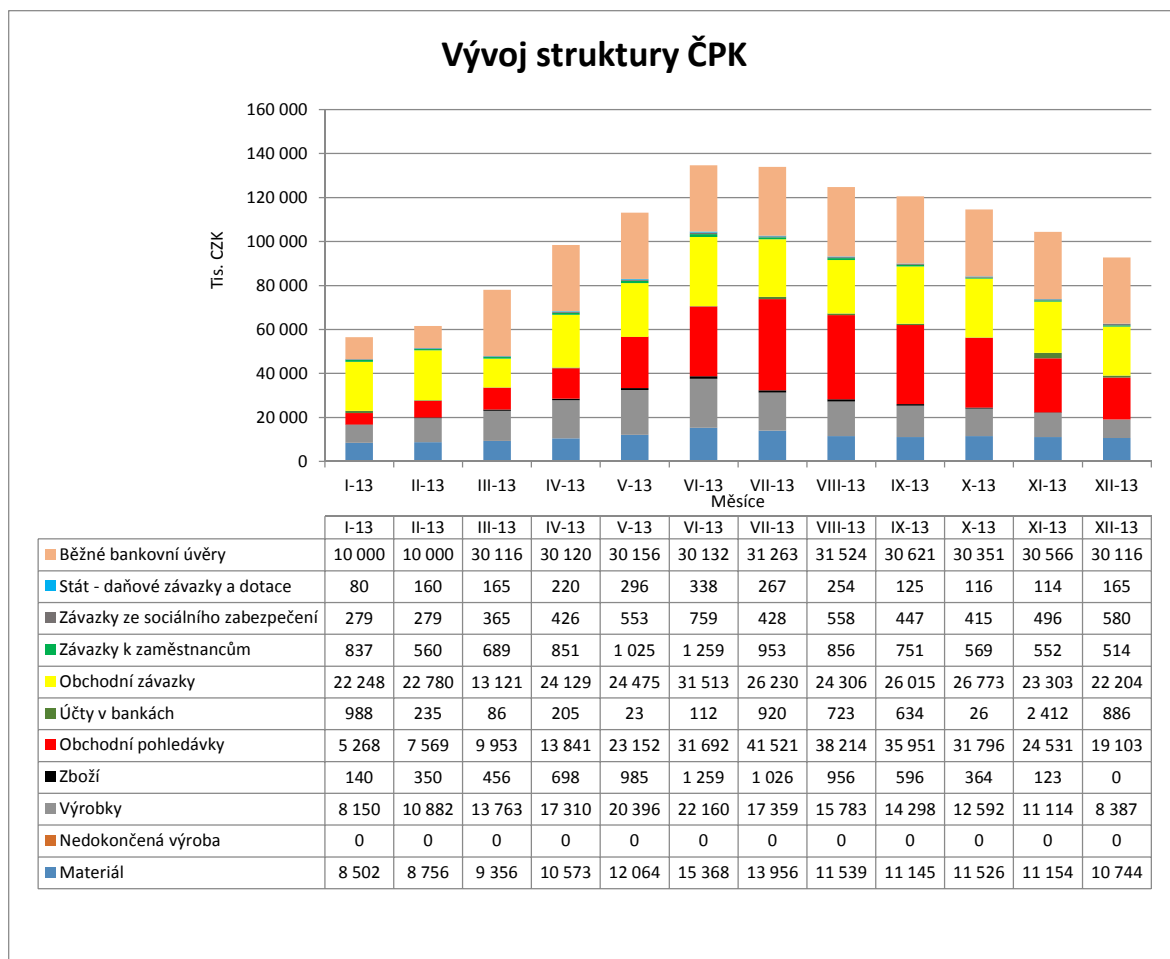


Zdroj: Vlastní zpracování

4.4.5 Řízení zásob

Zásoby ve společnosti VG je nutné řídit velmi citlivě s ohledem na sezónnost výroby. Zásoby jsou snižovány již od měsíce července, kdy jsou nakupovány pouze zásoby, u nichž je do podzimního období zajištěn odbyt. V opačném případě by totiž došlo k výrazným ztrátám v zimním období. Tyto ztráty by plynuly zejména z titulu vícenákladů za skladování a mrazení hotových výrobků. Společnost VG zásoby reportuje jako součást čistého provozního kapitálu (viz. Obr. č. 22: Vývoj struktury ČPK).

Obr. č. 22: Vývoj struktury ČPK



Zdroj: Vlastní zpracování

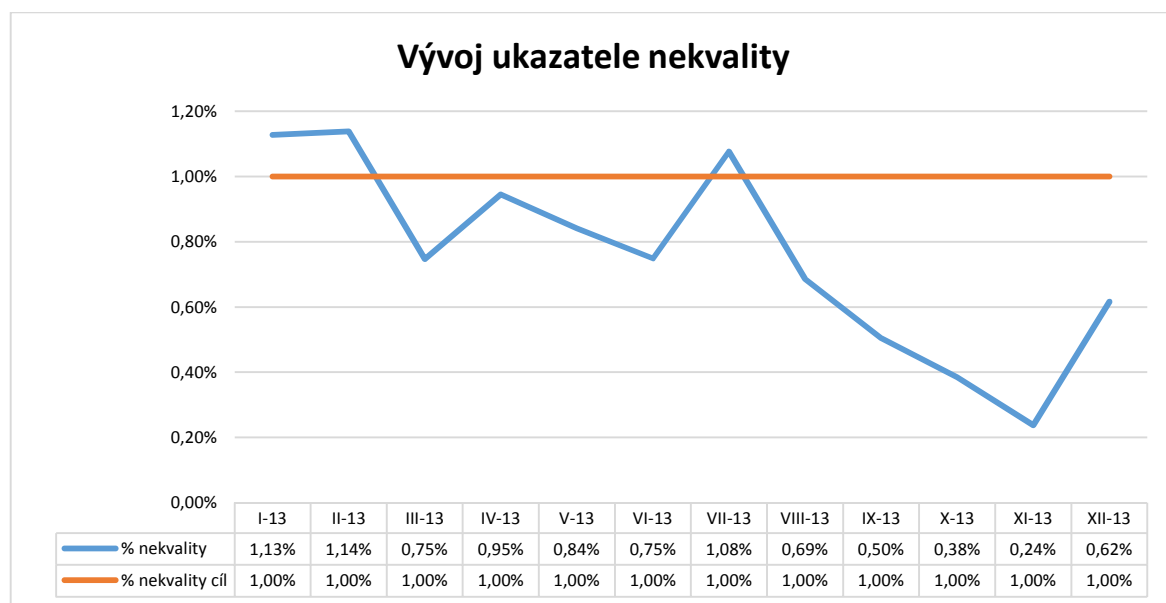
Stav hotových výrobků je tedy nutné především v zimním období udržovat na minimální úrovni a nepředzásobit se. Zároveň je třeba v IS Helios kontrolovat u hotových výrobků, materiálu a zboží dobu minimální trvanlivosti, dle toho řídit zásoby, poskytovat různé slevy odběratelům, případně tvořit optimálně opravné položky na zásoby. V úvahu

připadá i drobný prodej hotových výrobků a zboží před uplynutím minimální doby trvanlivosti zaměstnancům, jenž je u zaměstnanců společnosti velmi oblíbený.

4.4.6 Nekvalita

Nekvalita se pro potřeby reportingu ve společnosti VG počítá jako podíl součtu veškeré nekvality (tj. zmetků, víceprací, dopravy, zákaznických reklamací, odečteny jsou dodavatelské reklamace) a tržeb dosažených v jednotlivých měsících.

Obr. č. 23: Vývoj ukazatele nekvality



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve VG je nastavena cílová hodnota nekvality 1 % z celkových tržeb. Na začátku roku bývá ukazatel nekvality vyšší z důvodu seřizování strojů a z důvodu testování a přípravy na sezónu. To je patrné i z grafu nekvality viz. Obr. č. 23: Vývoj ukazatele nekvality, kde v měsíci lednu a únoru je vykazována zvýšená hodnota nekvality. V měsíci červenci dochází k dalšímu nárůstu nekvality.

Ve společnosti VG došlo ve společnosti k reklamaci celého kamionu hotových výrobků impulzní zmrzliny z důvodu poklesu teploty při převozu. Tato záležitost bude nadále řešena přes pojišťovnu, jelikož se jedná o pochybení dopravce,

VG tedy tento ukazatel splňuje, s výjimkou měsíce ledna a února, kdy nekvalita přesáhla výše cíle 1,00 % z celkových tržeb.

4.4.7 Plánování a kontrola

Plánování ve společnosti VG začíná schůzkou obchodníků ohledně výhledů tržeb na nadcházející rok. Plán tržeb dává prvotní informaci k vlastní tvorbě celopodnikového plánu. Následně je plán tržeb doplněn controllingem plánem předkládaných nákladů. Při jeho tvorbě vychází controlling z požadovaného poměru tržeb a nákladů, požadované výše marže apod. Odpisový plán a plán investic zpracovává controlling po předchozích jednáních s TOP managementem. Plán osobních nákladů vychází z personálního plánu, který rovněž na podzim předkládá personální oddělení. Porovnání plánu a skutečnosti sestavuje controlling každý měsíc na úrovni celopodnikových ukazatelů.

Ve společnosti **zcela chybí vypracovávání plánů nákladů na úrovni středisek** a jejich následné měsíční porovnání se skutečností, zároveň chybí pohled na **vyhodnocení** plánovaných a skutečných výnosů a **nákladů na nosné zakázky**.

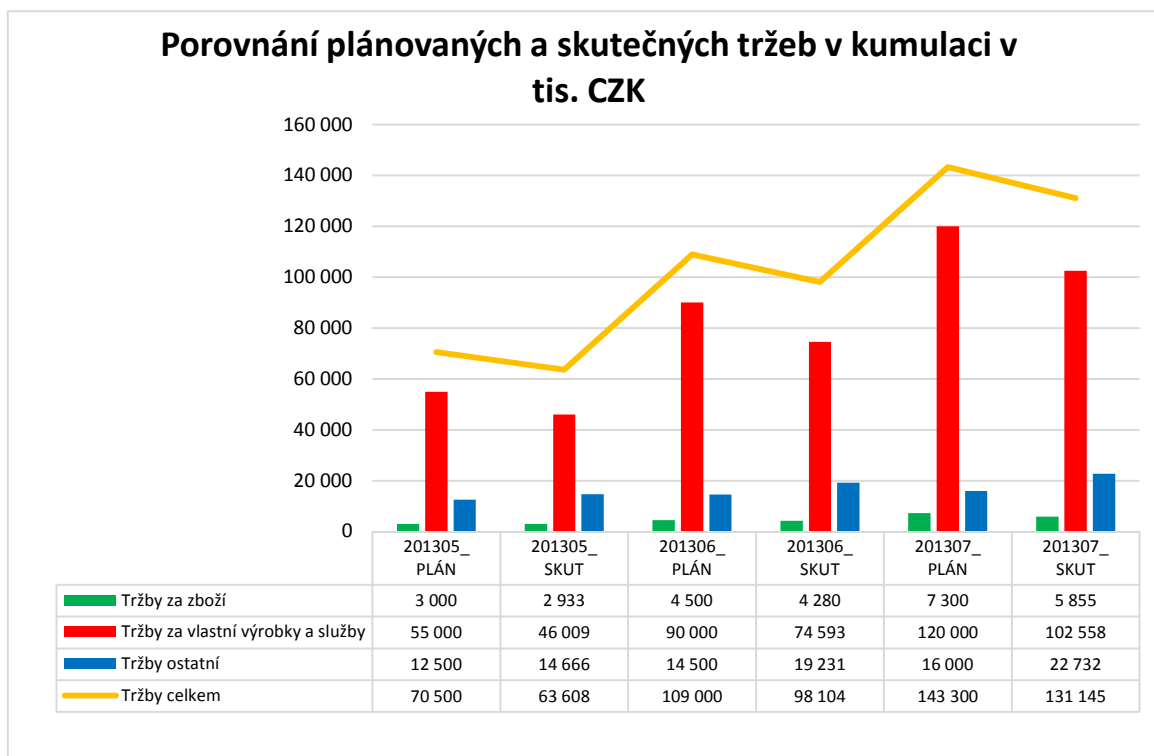
Celopodnikové ukazatele

Celopodnikové ukazatele jsou sledovány každý měsíc ve výkazech společnosti – rozvaze, výsledovce a výkazu cash flow (viz. příloha C 1., C 2. a C 3.) Tento pohled je základním pohledem, který je pouze souhrnný, nepodává podrobnější informace o situaci společnosti, a také nepodává informaci, jak si společnost vede v souvislosti s dosahováním plánovaných hodnot tržeb, zisku, nákladů.

Nejdůležitějším porovnáním z hlediska celopodnikových ukazatelů je porovnání plánovaných a skutečných tržeb v kumulaci viz. obr. č. 24: Tržby a provozní HV v porovnání plán x skutečnost.

Na tržbách v kumulaci v porovnání s ročním plánem je patrné, že nejsou dosahovány plánované hodnoty tržeb. Můžeme zde vyčíst výpadek tržeb oproti plánu za vlastní výroby a služby k měsíci červenci ve výši necelých 18 mil CZK, zároveň ale tržby ostatní jsou o necelých 7 mil CZK vyšší, tudíž tento výpadek v celkovém pohledu do jisté míry kompenzují. Celkový rozdíl v plánovaných a skutečných tržbách je tedy kolem 11 mil. CZK. Z vykazovaných dat je patrné, že plán v reportovaném roce nebude dosažen. Je tomu tak z důvodu chladnějšího léta, které při tvorbě plánu nelze nikdy přesně odhadnout.

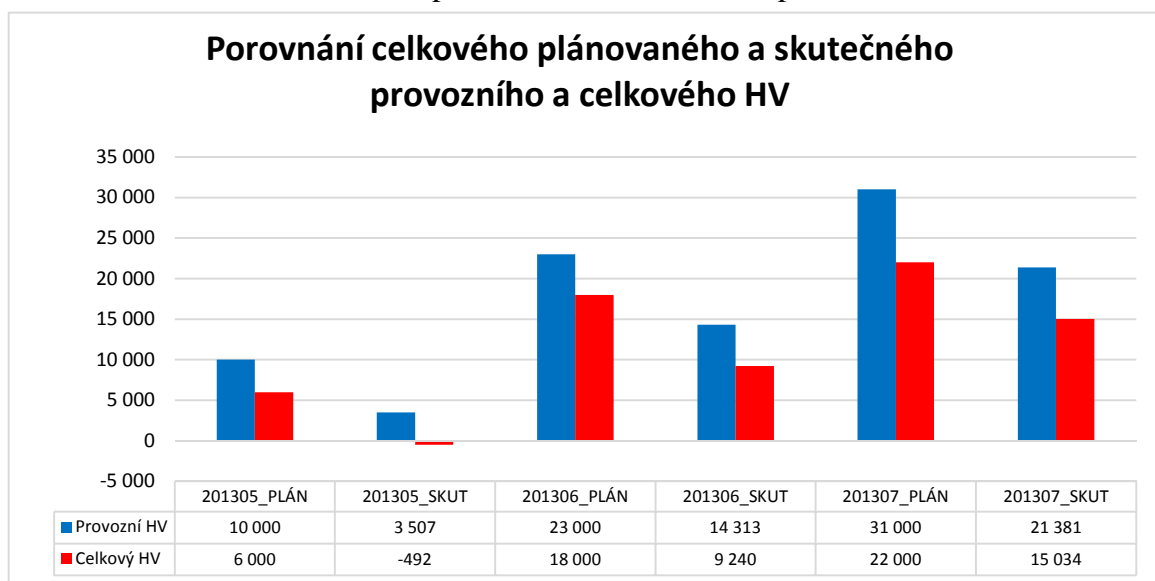
Obr. č. 24: Tržby a provozní HV v porovnání plán x skutečnost



Zdroj: Vlastní zpracování

Dalším z celopodnikových ukazatelů, jehož skutečné hodnoty jsou pravidelně každý měsíc porovnávány s plánem, je provozní a celkový hospodářský výsledek viz. obr. č. 25: Porovnání celkového plánovaného a skutečného provozního a celkového HV.

Obr. č. 25: Porovnání celkového plánovaného a skutečného provozního a celkového HV



Zdroj: Vlastní zpracování

Na výsledcích je zde z hlediska dosahovaného provozního a celkového výsledku hospodaření patrné stejně tak, jako u tržeb nedosahování plánovaného hospodářského výsledku z důvodu chladnějšího léta. Skutečné hodnoty v měsíci červenci se liší od plánovaných u ukazatele provozního výsledku hospodaření o necelých 10 mil CZK, u celkového výsledku hospodaření pak o 7 mil. CZK.

4.4.8 Kalkulace

V současné době je kalkulace ve VG koncipována tak, že se svou strukturou skládá z nákladů na přímý materiál, nákladů na polotovar (včetně jednicových mezd, energií a variabilních režijních nákladů, ceny balení a ostatních variabilních nákladů). Jedná se o typický součtový kalkulační vzorec viz. tab. č. 14: Součtový kalkulační vzorec VG.

Tab. č. 14: Součtový kalkulační vzorec VG

náklady na přímý materiál	kalkulace variabilních nákladů výrobku
náklady na polotovar (mix) včetně jednicových mezd, energií a variabilních režijních nákladů	
náklady na obalový materiál	
ostatní variabilní náklady	
Σ variabilní náklady	
přímé fixní náklady	dopočítání koeficientem dle výrokové skupiny
fixní výrobní režijní náklady	
fixní prodejní režijní náklady	
Σ náklady související s výkonem	
náklady na správu a řízení	
Σ úplné náklady	

Zdroj: Vlastní zpracování

Kalkulace v současném pojetí končí součtem variabilních nákladů, náklady související s výkonem a úplné náklady jsou souhrnně dopočítávány koeficientem stanoveným dle výrokové skupiny produktů. Dle výše uvedeného kalkulačního vzorce v tab. č. 14 je kalkulace výrobku znázorněna v konkrétní částce v CZK v tab. č. 15 Součtový kalkulační vzorec výrobku Pohádka.

Tab. č. 15: Součtový kalkulační vzorec výrobku Pohádka

náklady na přímý materiál	- Kč
náklady na polotovar (mix) včetně jednicových mezd, energií a variabilních režijních nákladů	0,14 Kč
náklady na obalový materiál	0,27 Kč
ostatní variabilní náklady	0,33 Kč
Σ variabilní náklady	0,74 Kč
dopočet na úplné náklady (koeficient 1,8)	1,32 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Kalkulace výrobků jsou ve společnosti VG používány oddělením obchodu a marketingu k určení ceny produktu, ale mohly by být aktivně využívány také oddělením controllingu např. pro účely vyhodnocování jednotlivých nosných zakázek společnosti, které v současné době ve společnosti neprobíhá. Jejich využití by tedy mohlo být mnohem širší než v současné době. K využití kalkulační dochází zčásti i v současné době při ročním plánování, kdy jsou určeny výrobky a množství, pro které se předpokládá v nadcházejícím období dosažení tržeb, následně jsou určeny náklady na tyto výrobky a vypočítána přibližná výnosnost z těchto produktů.

Současné pojetí kalkulační bohužel **nereflektuje rozčlenění nákladů na variabilní a fixní**, což by bylo rozhodně velmi zajímavé a pro společnost VG i velmi přínosné. Za pomoci tohoto rozčlenění by bylo možné, spočítat také bod zvratu na jednotlivé výrobky a za celou společnost v kusech a tržbách, což je pro společnost, která se pohybuje svým hospodářským výsledkem kolem nuly velmi zásadní.

4.5 Zhodnocení současného stavu controllingu VG

Controlling ve společnosti VG je vzhledem ke svému zařazení do organizační struktury vhodně začleněn. Velikost firmy a nízký počet THP zaměstnanců nedovoluje v tomto ohledu příliš mnoho variant řešení začlenění controllera do podnikové struktury. V souvislosti se stanovením cílů společnosti jsou cíle stanoveny rovněž vhodně, ovšem nástroje k dosahování těchto cílů ve všech oblastech působení controllingu vhodně zvoleny nejsou. Oblastmi, které dle mého pohledu z hlediska použitých nástrojů, není zapotřebí nijak měnit jsou oblasti řízení cash flow, sledování výnosů a ziskovosti a jejich porovnávání se skutečností na celopodnikové úrovni a sledování nekvality. Nedostatky vidím v absenci členění nákladů na variabilní a fixní a s tím související nemožnost kalkulovat s bodem zvratu a příspěvkem na úhradu na různých úrovních řízení – ať už se jedná o výrobové kalkulace, rozpočty středisek či kalkulace nosných zakázek. Zcela chybí koncepce řízení zásob, jejich kategorizace, stanovení limitů zásob v jednotlivých kategoriích. Zároveň vidím jako velký nedostatek absenci vyhodnocování nosných zakázek a marketingových akcí. V následující podkapitole se budu věnovat implementaci těchto doporučení na konkrétních podnikových datech.

4.6 Návrhy na zlepšení a jejich implementace

V rámci této podkapitoly analytické části práce níže uvádím konkrétní kroky implementace mých návrhů na zlepšení na podnikových datech VG.

Oblast operativního controllingu

4.6.1 Řízení zásob ABC, XYZ

Společnosti VG bych doporučila v oblasti řízení zásob využívat metodu ABC navrženou dle tržeb za jednotlivé hotové výrobky a XYZ vycházející z pravidelnosti spotřeb materiálů vstupujících do hotových výrobků. Postup zavedení metody ABC ve společnosti VG musí být v následující posloupnosti. V první řadě je nutné zaznamenání dat - tržeb za jednotlivé nosné výrobky společnosti VG.

Tab. č. 16: Tržby za jednotlivé výrobky (pouze účty 601xxx a 604xxx)

VÝROBEK	TRŽBY v tis. CZK/ROK 2013
Gellatino	45 339
Vienetto	36 838
Pianola	21 253
Sorbetto	17 002
Rainbow	9 918
Pohádka	2 834
Ostatní	8 501
CELKEM:	141 685

Zdroj: Vlastní zpracování

Jako zdrojová data mohou být použita např. data za rok 2013 - tržby za jednotlivé nosné výrobky. Tato data by pro potřeby analýzy ABC měla být seřazena sestupně (viz. Tab. č. 16 Tržby za jednotlivé výrobky). Jako následující bod v zavedení metody ABC je potřeba vypočítat podíly tržeb jednotlivých nosných výrobků na celkových tržbách a vyjádřit je v %. Následně je nutné provést součet tohoto procentuálního vyjádření podílů do kumulace v %. Výrobky zaujímající největší podíly v kumulaci – až do výše 80 % dostanou klasifikaci A, výrobky zaujímající podíly od 81% - 95 % klasifikaci B, ostatní výrobky s rozmezím kumulace 95 % - 100 % klasifikaci C (viz. tab. č. 17: Tržby za výrobky – kumulativní součty a jejich vyjádření v %).

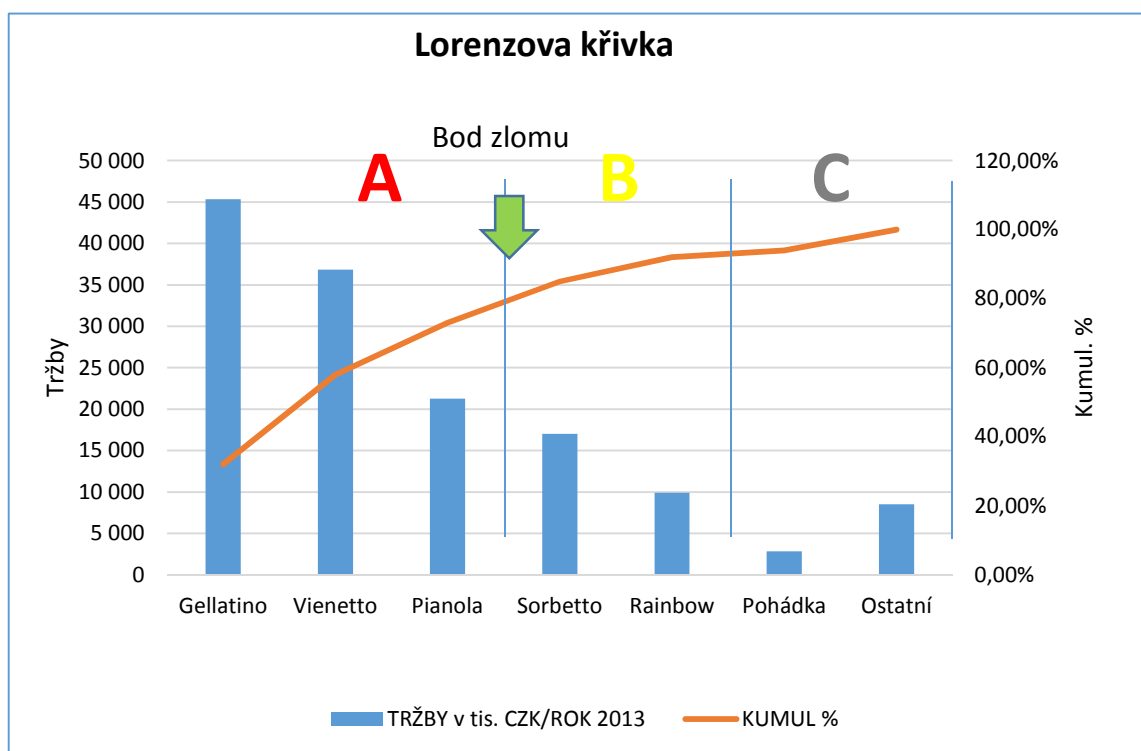
Tab. č. 17: Tržby za výrobky – kumulativní součty a jejich vyjádření v %

VÝROBEK	PODÍL NA TRŽBÁCH	KUMUL. %	KLASIFIKACE
Gellatino	32,00%	32,00%	A
Vienetto	26,00%	58,00%	
Pianola	15,00%	73,00%	
Sorbetto	12,00%	85,00%	B
Rainbow	7,00%	92,00%	
Pohádka	2,00%	94,00%	C
Ostatní	6,00%	100,00%	
CELKEM:	100,00%		

Zdroj: Vlastní zpracování

Na závěr je možno sestavit z vytvořených dat Paretův graf a Lorenzovu křivku (spojnici kumulativních četností v %) a určit bod zlomu viz. obr. č. 26 Lorenzova křivka, bod zlomu.

Obr. č. 26: Lorenzova křivka, bod zlomu



Zdroj: Vlastní zpracování

Dle pravidelnosti spotřeby jednotlivých výrobků může být sestavena klasifikace výrobků XYZ. Klasifikace X byla určena u pravidelné spotřeby – tj. u produktu Pianola (impulzní zmrzlina), který je dodáván pravidelně v hlavní sezóně do obchodního řetězce Lidl. Dále byla klasifikace X určena pro výrobek Rainbow (impulzní zmrzlina), který je nosným výrobkem pro anglický trh, který je typický svou stejnou celoroční spotřebou bez větších sezónních výkyvů. A konečně byla tato klasifikace určena rovněž u výrobku

Pohádka. Klasifikace Y tj. středně pravidelná spotřeba byla klasifikována u výrobku Gellatino (rodinná balení), kde dochází k nárůstu spotřeby v měsících červnu a červenci a následně od měsíce října do prosince. Podobný průběh spotřeby je rovněž u výrobku Vienetto. Klasifikace Z byla určena u výrobků skupiny ostatní a Sorbetto, kde se jedná o nepravidelnou spotřebu a u výrobků ostatních.

Tab. č. 18: Klasifikace XYZ

VÝROBEK	KLASIFIKACE
Pianola	X
Rainbow	X
Pohádka	X
Gellatino	Y
Vienetto	Y
Ostatní	Z
Sorbetto	Z

Po určení klasifikací ABC i XYZ je možné sestavit matici klasifikace ABC a XYZ pro nosné výrobky VG, a.s. (viz. tab. č. 18 Klasifikace XYZ). V sektoru XA (vysoká hodnota spotřeby a zároveň pravidelná spotřeba tj. vysoká kvalita prognózy) se nachází výrobek ze segmentu impulzní zprzliny Pianola dodávaný obchodnímu řetězci Lidl, do sektoru AY (vysoká hodnota spotřeby a zároveň středně pravidelná spotřeba tj. střední kvalita prognózy) byl zařazen výrobek Gelattino a Vienetto ze segmentu rodinná balení. V sektoru BX (prostřední hodnota spotřeby a zároveň vysoká kvalita prognózy) se nachází výrobek Rainbow vyráběný na výrobní linii Ria a určený zejména pro anglický trh. V sektoru BZ (prostřední hodnota spotřeby a zároveň nižší kvalita prognózy se umístil výrobek Sorbetto, v sektoru CX (nižší hodnota spotřeby; vysoká kvalita prognózy) výrobek Pohádka a v sektoru CZ (nižší hodnota spotřeby; nízká kvalita prognózy) výrobky spadající do skupiny ostatní.

Tab. č. 19: Matice klasifikace ABC a XYZ u nosných výrobu VG

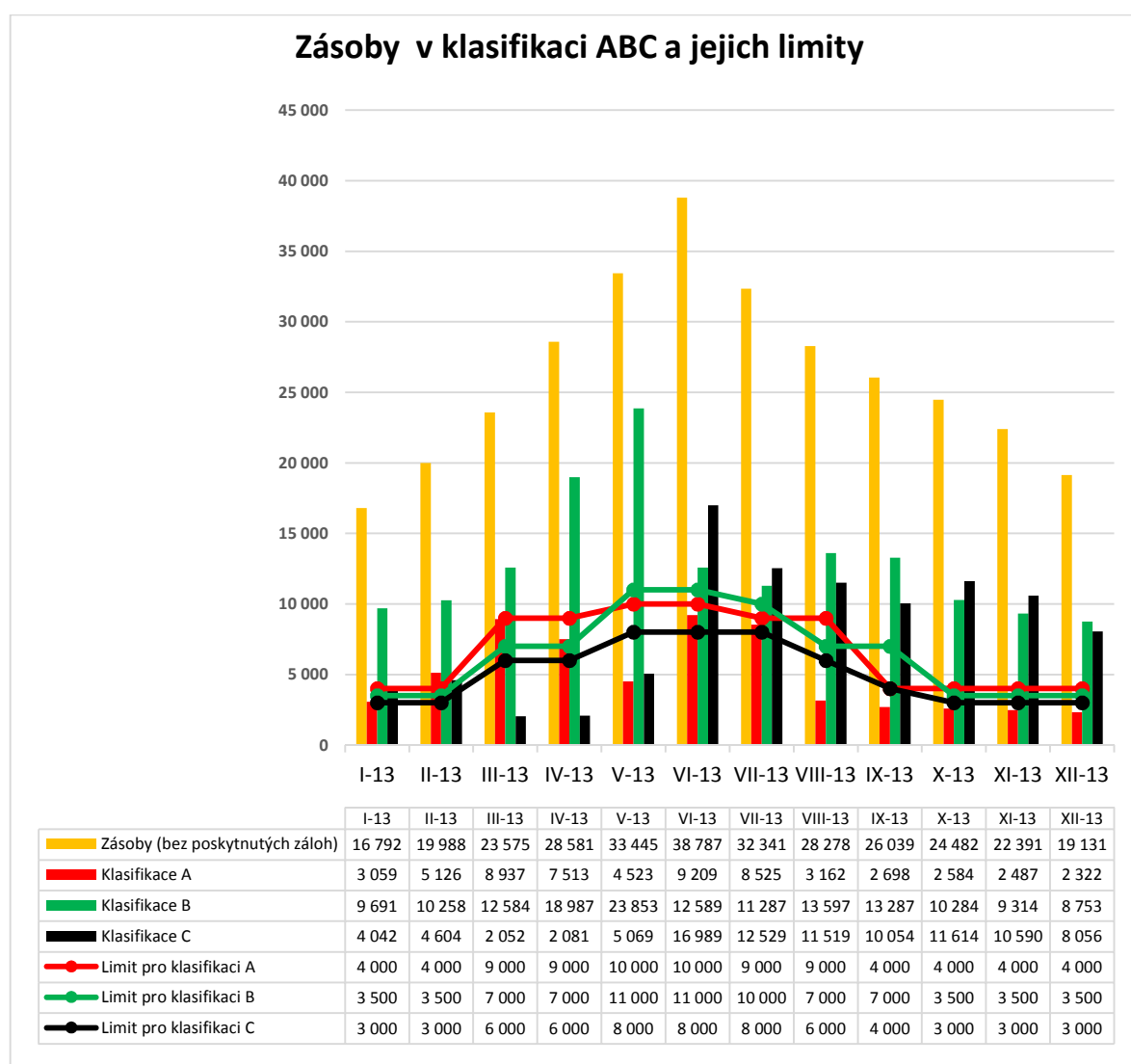
	A	B	C
X	Pianola	Rainbow	Pohádka
Y	Gelattino		
	Vienetto		
Z		Sorbetto	Ostatní

Při určování klasifikace materiálů dle rozpadu kusovníků vrcholových nosných výrobků rozčleněných do klasifikací ABC a XYZ je nutná korekce některých skupin materiálů, například dřívka, která jsou u většiny výrobků ze segmentu impulzních zmrzlin stejná, jsou jednoznačným zástupcem klasifikace AX, Glukózovo- fruktózový sirup a cukr taktéž, obalový materiál který je pro každý výrobek specifický ctí členění dle kategorizace ABC a XYZ určené pro vrcholové výrobky viz. tab. č. 19: Matice klasifikace ABC a XYZ u nosných výrobu VG.

Zdroj tab. č. 18 a 19: Vlastní zpracování

Rozčleněním výrobků do matice ABC a XYZ však nekončí téma řízení zásob pomocí metody ABC, nýbrž začíná. Zásoby je nutné regulovat a kontrolovat pomocí **nastavení limitů** pro jednotlivé klasifikace zásob viz. obr. č. 27: Zásoby v klasifikace ABC a jejich limity. Pro zásoby klasifikace A byl stanoven sezónní a mimosezónní limit, který je potřeba vyzkoušet v praxi a pracovat s ním s přihlédnutím k aktuální struktuře firemního portfolia a uzavřených zakázek.

Obr. č. 27: Zásoby v klasifikaci ABC a návrh jejich limitů



Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.2 Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní

Pro účely zlepšení řízení nákladů, kalkulací a zefektivnění plánování je nutno dle mého názoru ve společnosti VG zavést nový pohled na náklady, konkrétně jejich členění. Současné členění, které odpovídá českému členění ve struktuře výkazu zisků a ztrát začíná

být pro účely reportingu a pohledu managementu na náklady nedostačující. V současném pojetí analýzy nákladů ve společnosti VG je patrná absence nákladů v návaznosti na výrobu.

Tab. č. 20: Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní

Typ nákladů	Náklad	I-13	II-13	III-13	IV-13	V-13	VI-13	VII-13	VIII-13	IX-13	X-13	XI-13	XII-13
Variabilní náklady	501 materiál	109	1 435	2 697	3 068	4 664	5 207	4 984	3 355	2 898	1 151	826	705
Variabilní náklady	502 energie	93	3 030	4 093	5 677	8 386	6 533	6 586	4 560	3 736	2 599	1 983	1 530
Variabilní náklady	521,524 osobní náklady	251	262	387	587	804	1 133	1 402	1 069	409	154	31	50
Variabilní náklady	518 ostatní var náklady	2 664	5 527	4 982	8 873	8 034	9 618	8 730	6 524	4 509	3 566	2 847	870
Fixní náklady	501 materiál	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Fixní náklady	502 energie	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
Fixní náklady	521,524 osobní náklady	450	550	550	550	550	550	550	550	550	400	400	500
Fixní náklady	501,511,517 vozový park	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Fixní náklady	512 cestovné	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Fixní náklady	501,513,515,518 marketing	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Fixní náklady	516 nájemné	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Fixní náklady	518 přepravné	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120	120
Fixní náklady	518 školení	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Fixní náklady	5XX ostatní fix náklady	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	2 000

Zdroj: vlastní zpracování

Podrobnou analýzou nákladové struktury byly náklady rozčleněny na variabilní (vztahující se k výrobě) a fixní. Do variabilních nákladů byly zařazeny analytické účty spotřeby materiálu 501XXX vztahující se k výrobě, účty 502XXX vyjma spotřeby energií za kancelářské prostory a související s THP pracovníky. Dále byly do variabilních nákladů započítány analytické účty 521001,521031 a 524010 – osobní náklady související s výrobou a ostatní variabilní náklady (účty 504000,542000,542005 a 518013). Zbylé náklady byly klasifikovány jako fixní náklady a rovnoměrně rozděleny do jednotlivých měsíců viz. tab. č. 20 Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní.

4.6.3 Analýza bodu zvratu

V případě, že máme rozčleněny náklady na fixní a variabilní, je možné spočítat bod zvratu ve společnosti VG tj. bod, kdy společnost dosahuje nulového hospodářského výsledku. V prvé řadě je zapotřebí vypočítat průměrné tržby za kus a variabilní náklady za kus. Bod zvratu v kusech je následně vypočítán ze vzorce: $BZ_{ks} = FN / (T_{ks} - VN_{ks})$.

Tab. č. 21: Struktura nákladů 2013 v kumulaci a členění na fixní a variabilní

Období	Prodané kusy v tis. (x)	Tržby+účty 612	Celkové náklady	Variabilní náklady	Fixní náklady	Tržby/kus	Variabilní náklady/kus
I-13	173	4 414	5 452	3 117	2 335	25,57	18,06
II-13	799	17 683	18 142	13 372	4 770	22,14	16,74
III-13	1 914	33 424	32 736	25 531	7 205	17,47	13,34
IV-13	3 356	55 948	53 375	43 735	9 640	16,67	13,03
V-13	4 751	85 207	77 698	65 623	12 075	17,93	13,81
VI-13	6 092	115 865	102 624	88 114	14 510	19,02	14,46
VII-13	6 534	141 796	126 761	109 816	16 945	21,70	16,81
VIII-13	8 019	157 102	144 704	125 324	19 380	19,59	15,63
IX-13	8 020	166 193	158 692	136 877	21 815	20,72	17,07
X-13	8 021	172 554	168 447	144 347	24 100	21,51	18,00
XI-13	8 021	175 489	176 419	150 034	26 385	21,88	18,70
XII-13	8 023	177 971	182 959	153 189	29 770	22,18	19,09
Průměr:						20,53	16,23

Zdroj: Vlastní zpracování

Výpočet bodu zvratu v kusech:

$$\mathbf{BZ\ ks = 29.770 / (20,53 - 16,23) = 6.917,59\ ks}$$

Bodu zvratu společnost VG dosáhne při výrobě/prodeji 6.918 tis. kusů výrobků, což odpovídá časovému horizontu VII.-VIII. měsíc 2013 (graficky znázorněno na obr. č. 28

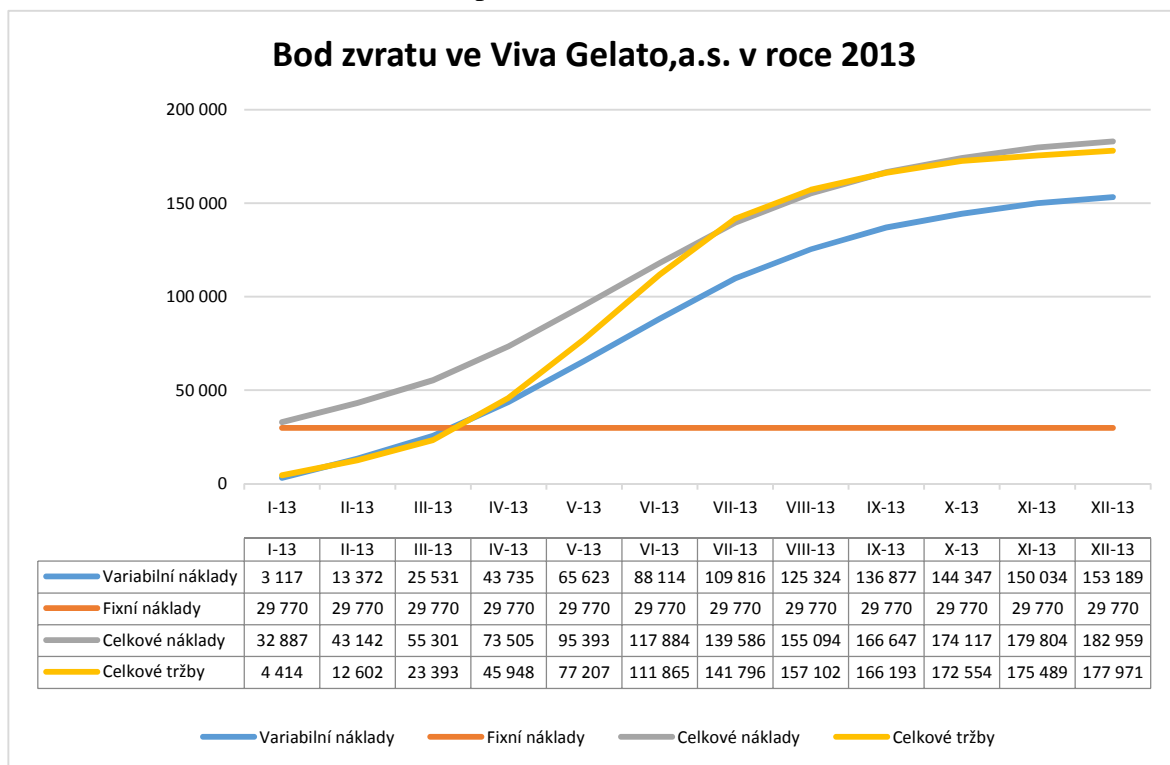
Bod zvratu v r. 2013 ve společnosti VG).

$$\mathbf{BZ\ tržby = 6.917,59 * 20,53 = 142.031,11\ Kč}$$

Bod zvratu vyjádřený v tržbách odpovídá 142.031,11 tis. Kč, což odpovídá časovému horizontu VII.-VIII. Měsíc 2013.

Společnost VG dosáhne bodu zvratu dle obou výpočtů (v kusech i v tržbách) mezi měsíci červenec a srpen, tyto měsíce jsou však vyvrcholením sezóny a v měsících následujících dochází k poklesu tržeb a hospodářského výsledku. Společnost VG, a.s. musí v příštích letech dosáhnout bodu zvratu mnohem dříve a přes období letní sezóny se pohybovat co nejvýše a co nejdéle nad úrovní bodu zvratu. Společnosti VG. by měla vytvořit přes léto vyšší zisk tak, aby dosahovala v kumulaci na konci období alespoň nulového či kladného zisku.

Obr. č. 28: Bod zvratu v r. 2013 ve společnosti VG



Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.4 Výpočet příspěvku na úhradu

Při výpočtu příspěvku na úhradu je nutné rozčlenění nákladů ve společnosti na fixní a variabilní. Od celkových tržeb se odečítají pouze variabilní náklady, výsledkem je pak příspěvek na úhradu fixních nákladů. Fixní náklady a případný zisk nebo ztráta jsou dílčími částmi příspěvku na úhradu fixních nákladů. Do výpočtu v tab. č. 22 Hodnoty tržeb a nákladů pro výpočet příspěvku na úhradu byl přidán i sloupec zisk. Hodnoty tržeb i nákladů v tab. č. 22 jsou uvedeny v kumulaci.

Tab. č. 22: Hodnoty tržeb a nákladů pro výpočet příspěvku na úhradu

Období	Prodané kusy v tis. (x)	Tržby+účty 612	Celkové náklady	Variabilní náklady	Fixní náklady	Příspěvek na úhradu	zisk
I-13	173	4 414	5 452	3 117	2 335	1 297	-1 038
II-13	799	17 683	18 142	13 372	4 770	4 311	-459
III-13	1 914	33 424	32 736	25 531	7 205	7 893	688
IV-13	3 356	55 948	53 375	43 735	9 640	12 213	2 573
V-13	4 751	85 207	77 698	65 623	12 075	19 584	7 509
VI-13	6 092	115 865	102 624	88 114	14 510	27 751	13 241
VII-13	6 534	141 796	126 761	109 816	16 945	31 980	15 035
VIII-13	8 019	157 102	144 704	125 324	19 380	31 778	12 398
IX-13	8 020	166 193	158 692	136 877	21 815	29 316	7 501
X-13	8 021	172 554	168 447	144 347	24 100	28 207	4 107
XI-13	8 021	175 489	176 419	150 034	26 385	25 455	-930
XII-13	8 023	177 971	182 959	153 189	29 770	24 782	-4 988

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.5 Kalkulace

S předchozí kapitolou věnovanou příspěvku na úhradu fixních nákladů souvisí také jiný pohled na kalkulace. Dle mého názoru, by bylo velmi zajímavé, využití retrográdního vzorce kalkulace, kterého je možno rovněž využít po rozčlenění nákladů na variabilní a fixní. Při použití na konkrétní výrobní kalkulaci výrobku ze segmentu impulzní zmrzliny Pohádka (kalkulace výrobku je rovněž uvedena v kapitole 4.4.8 Kalkulace) se jedná o tuto kalkulaci:

Tab. č. 23: Navržený retrográdní vzorec kalkulace na výrobek Pohádka

Cena	1,80 Kč
- variabilní náklady	1,27 Kč
= marže	0,53 Kč
- podíl FN	0,24 Kč
= zisk výkonu	0,29 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Tento pohled by byl dozajista velmi zajímavým zlomem v dosavadním pojetí kalkulace ve společnosti VG. Tento pohled je mnohem jednodušší, přehlednější a má větší vypovídací schopnost, než současné členění kalkulace nákladů.

4.6.6 Rozpočty

Jako další z návrhů na zlepšení bych společnosti VG doporučila plánování nákladů za celopodnik metodou „zezdola“. Tato metoda se vyznačuje plánováním podnikových nákladů směrem zezdola tj. od nižších jednotek např. středisek. Na podzim by byl kontaktován zodpovědný management za jednotlivá střediska s prázdnou šablonou nákladového plánu střediska viz. příloha F, do nějž by doplnil předpokládané náklady pro nadcházející rok s výjimkou osobních nákladů, odpisů a investic. Po obdržení všech podkladů by controlling plánované rozpočty středisek na nadcházející rok zpracoval a z jednotlivých dílčích středisek by byl sestaven celopodnikový plán, který by byl napasován na naplánované tržby. Zpravidla u této metody dochází v praxi k nadhodnocení nákladů vedoucími jednotlivých středisek. Management má velmi často tendence, vytvářet si tzv. rezervy či „finanční polštáře“. Konfrontací těchto plánů s plánem tržeb a výsledné marže a přidané hodnoty jsou následně problémové položky na jednotlivých střediscích znovu projednávány a případně poníženy až k cíleným hodnotám. Návrh vyhodnocení středisek viz. obr. č. 29 Navržené plnění plánu středisek za měsíc srpen 2013 by pak mohlo podávat managementu informaci, zda-li je plán nákladů na střediscích dodržován, či nikoli, a z jakých důvodů. Případně na jakých položkách je přečerpáván, či nedočerpáván. Příklad možného přehledu plnění plánu středisek je uveden na obr. č 31, kde je uvedeno plnění středisek k 08/2013. Plnění je v mém návrhu nastaveno tak, že se v aktuálně vyhodnocovaném měsíci porovnávají skutečné a plánované náklady. K měsíci srpnu by neměly přesahovat 66,6 % ($8/12=0,666$). Ikony výstrahy podmíněného formátování jsou nastaveny zeleně na hodnoty rovnající se poměrnému plnění plánu tj. v měsíci srpnu $\leq 66,6\%$, žlutě na hodnoty překračující plán do 10 % tj. v měsíci srpnu $\leq 76,6\%$ a červeně u hodnot překračujících plán o více než 10 % tj. v měsíci srpnu $> 76,6\%$. U středisek majících žluté nebo červené podmíněné formátování (semafory) by následně byly poodhalovány konkrétní příčiny překročení plánu. Např. neplánované sponzorství sportovců na středisku 099 Marketing, překročení plánovaného počtu zaměstnanců na úseku 096 kvality, či překročené hodnoty v oblasti školení na středisku 020 Správy a 093 Personálním oddělení.

Obr. č. 29: Navržené plnění plánu středisek za měsíc srpen 2013

PLNĚNÍ PLÁNU STŘEDISEK				
stř.	Název stř.	Sub položka	SKUT/PLÁN V %	
010	Centrum	Náklady celkem	56,26%	●
020	Správa	Náklady celkem	76,89%	●
030	Výroba	Náklady celkem	51,35%	●
040	Výroba - nová hala	Náklady celkem	50,56%	●
050	Vývoj	Náklady celkem	58,89%	●
060	Obchod - segment Impulzní zmrzlina	Náklady celkem	14,51%	●
070	Obchod - segment rodinná balení	Náklady celkem	49,55%	●
080	Technologie	Náklady celkem	63,54%	●
091	Finance	Náklady celkem	55,06%	●
092	Logistika	Náklady celkem	63,26%	●
093	Personální	Náklady celkem	71,03%	●
096	Kvalita	Náklady celkem	75,32%	●
099	Marketing	Náklady celkem	94,28%	●
Celkový součet			60,04%	●

LEGENDA:

- středisko plní plán
- středisko neplní plán (do 10% nad plán)
- středisko neplní plán (nad 10% nad plán)

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6.7 Vyhodnocování zakázek

Vedle absence vyhodnocování rozpočtů jednotlivých středisek vidím také nedostačující oblast vyhodnocování zakázek. Vhodným řešením by bylo provádět vyhodnocení jednotlivých nosných velkých a důležitých projektů na bázi variabilních a fixních nákladů a příspěvku na úhradu fixních nákladů. Kalkulace konkrétní zakázky projektu „Anglie“ je uvedena v příloze F. Kalkulace projektu navržena do šablony MS Excel, kde se v úvodu vyplní hlavička projektu. Vybere se linie, na které se objednané výrobky budou vyrábět, výběrem výrobní linie se automaticky zobrazí průměrná marže za tuto linii, pod touto úrovní by se kalkulačně neměl žádný projekt pohybovat. Následně se do šablony vyplní prodejní cena zakázky a případné procento slevy na zakázku. Z připraveného seznamu – výběrového pole, napojeného na kalkulaci jednotlivých výrobků jsou vybrány konkrétní výrobky, objednané na projekt a počet jejich kusů, následně se automaticky vyplní pole spotřeby surovin a obalového materiálu na zakázku, mezd na zakázku, ostatních variabilních nákladů a fixních nákladů. Automaticky je spočítán i příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisk zakázky, s kterým ještě lze následně pracovat např. použitím množstevní slevy. Tuto šablonu může vyplnit obchodník či přímo controller. Na závěr tuto kalkulaci projektu uloží jako verzi 1 a předá ji vedení k vyjádření. Tyto kalkulace by byly ve společnosti VG, tvořeny na větší nosné projekty, u kterých by bylo vhodné právě vyjádření vedení.

Oblast strategického controllingu

4.6.8 Analýza portfolia

K vytvoření portfoliové analýzy jsem použila Bostonskou matici s čtyřsektorovým členěním na dojně krávy, hvězdy, otazníky a bídné psy. Růst trhu (osa Y) a relativní podíl na trhu (osa X) jsou v této matici zvoleny jako hlavní faktory úspěchu pro podniky. Jako konkurenční výrobky pro účely srovnání výrobků společnosti VG byly zvoleny výrobky společností Algida, Nestlé, Prima a Euroice. Tyto konkurenční výrobky jsou v matici srovnávány s výrobky společnosti VG v segmentech rodinných balení a impulzní zmrzlina. Pro srovnání jednotlivých výrobků bylo počítáno se srovnáním jednotlivých výrobků s jejich nejbližším konkurentem. Mezi nejprodávanější produkty v segmentu rodinných balení - konkrétně vaniček a dortů o objemu 0,4-2 l ve společnosti VG patřil v roce 2013 produkt Gellatino s celkovými tržbami 45,3 mil. CZK a Vienetto s celkovými tržbami 36,8 mil. CZK (viz. obr. č. 32 Bostonská matice v segmentu rodinných balení a tab. č. Podkladová data pro Bostonskou matici – segment rodinná balení). Tyto produkty jsou srovnávány s neúspěšnějšími produkty Carte D'or od výrobce Algida, Pohádka Duo od výrobce Prima, Manhattan od výrobce Nestlé, Olympia od výrobce Euro Ice a se souhrnnou skupinou Ostatní, která představuje soubor ostatních zástupců představitelů zmrzlin a jejich výrobců v segmentu rodinných balení.

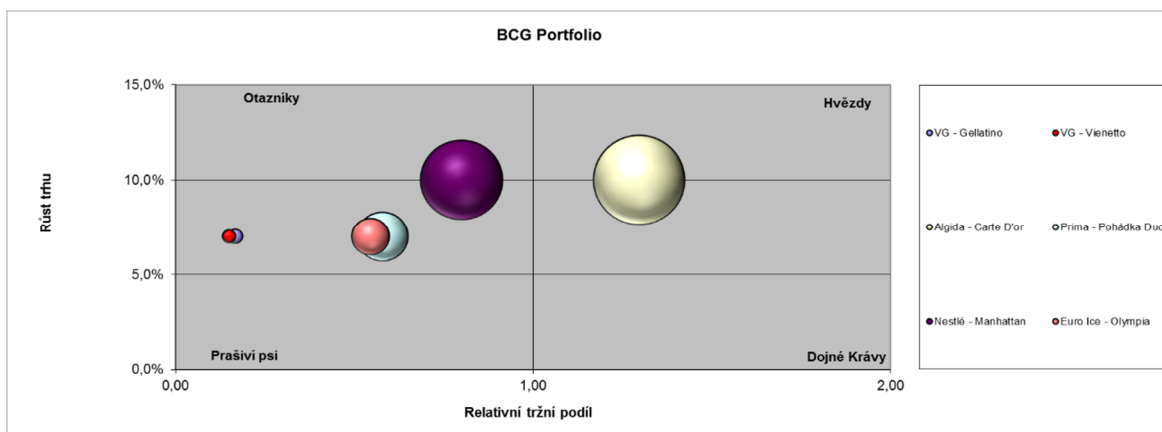
Tab. č. 24: Podkladová data pro Bostonskou (BCG) matici – segment rodinná balení

Výrobek	Růst trhu	Vlastní tržní podíl	Tržní podíl nejbližšího konkurenta	Relativní tržní podíl	Tržby
1. VG - Gellatino	7,0%	1,0%	6,0%	0,17	45 339
2. VG - Vienetto	7,0%	0,9%	6,0%	0,15	36 838
3. Algida - Carte D'or	10,0%	35,0%	27,0%	1,30	1 586 872
5. Prima - Pohádka Duo	7,0%	11,0%	19,0%	0,58	498 731
6. Nestlé - Manhattan	10,0%	28,0%	35,0%	0,80	1 269 498
7. Euro Ice - Olympia	7,0%	6,0%	11,0%	0,55	272 035
8. Ostatní	7,0%	19,0%	27,0%	0,70	861 445

Zdroj: Vlastní zpracování

Tyto hodnoty po doplnění do Bostonské matice (viz. tab. č. 24 Podkladová data pro Bostonskou (BCG) matici – segment rodinná balení a obr. č. 30 Bostonská matice v segmentu rodinných balení) ukazují velmi slabé postavení výrobků společnosti VG mezi velmi silnými konkurenčními výrobky ze segmentu rodinných balení, zároveň však ukazuje velmi zajímavý prostor v sekci Ostatní, kde se tento tržní prostor snaží zaujmout množství firem a zaujmout na něm co nejvyšší tržní podíl.

Obr. č. 30: Bostonská matice v segmentu rodinných balení



Zdroj: Vlastní zpracování

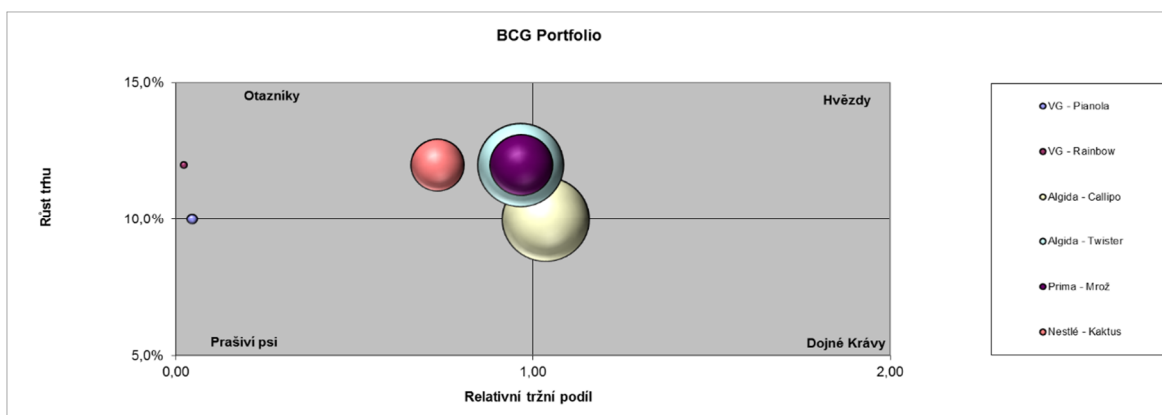
Stejným způsobem jako u segmentu rodinných balení byly srovnávány i neúspěšnější produkty společnosti VG v segmentu vodových impulzních zmrzlin Pianola s tržbami dosaženými v roce 2013 ve výši 21,3 mil. CZK a Rainbow (9,9 mil. CZK) s vybranými nejsilnějšími konkurenčními výrobky – vodovými nanuky Callipo a Twister od výrobce Algida, dření Mrož od výrobce Prima, Kaktus od výrobce Nestlé a skupinou Ostatní (viz. obr.č. 31 Bostonská matice v segmentu impulzní zmrzliny a tab. č. 25 Podkladová data pro Bostonskou matici – segment impulzní zmrzlina).

Tab. č. 25: Podkladová data pro Bostonskou matici – segment impulzní zmrzlina

Výrobek	Růst trhu	Vlastní tržní podíl	Tržní podíl nejbližšího konkurenta	Relativní tržní podíl	Tržby
1. VG - Pianola	10,0%	0,5%	11,0%	0,05	21 253
2. VG - Rainbow	12,0%	0,3%	11,0%	0,02	9 918
3. Algida - Callipo	10,0%	29,0%	28,0%	1,04	1 232 674
5. Algida - Twister	12,0%	28,0%	29,0%	0,97	1 190 168
6. Prima - Mrož	12,0%	15,0%	15,5%	0,97	637 590
7. Nestlé - Kaktus	12,0%	11,0%	15,0%	0,73	467 566
8. Ostatní	10,0%	15,5%	15,0%	1,03	658 843

Zdroj: Vlastní zpracování

Obr. č. 31: Bostonská matice v segmentu impulzní zmrzliny



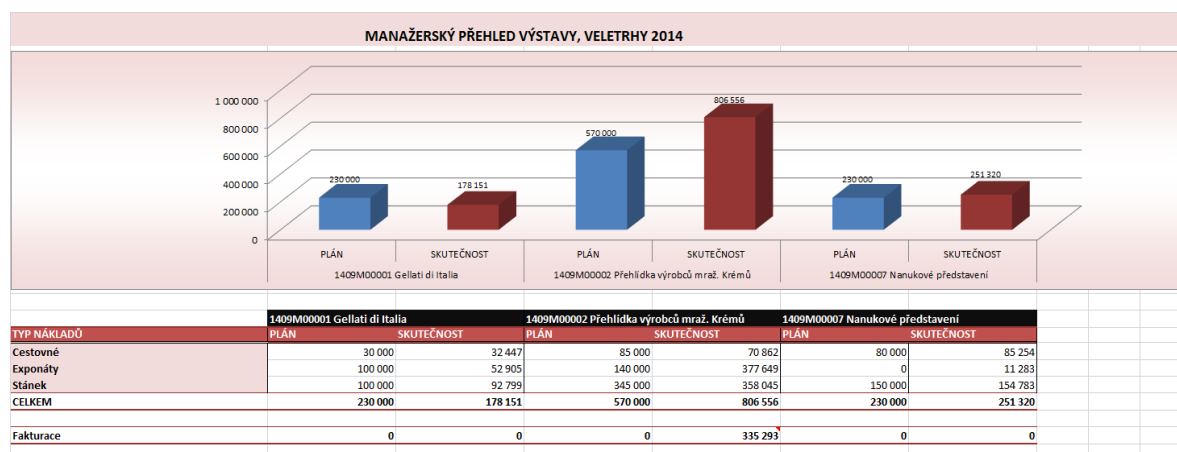
Zdroj: Vlastní zpracování

Pro společnost VG je zde ale mnohem těžší se v tomto segmentu prosadit, protože zaujímá jen malou část trhu. I v segmentu Ostatní je mnohem více firem, které se snaží zaujmout co největší podíl z této části trhu. Z výsledků BCG analýzy bych doporučovala společnosti VG soustředit se svým působením spíše na segment rodinných balení, v kterém je mnohem vyšší šance zaujmout vyšší tržní podíl a zákazníci v tomto segmentu jsou ochotni „sáhnout“ i po levnější variantě vaničky či dortu.

4.6.9 Vyhodnocování marketingových akcí

Společnost VG se ročně účastní tří marketingových akcí, akce jsou sice marketingovým oddělením vyhodnocovány, ale toto vyhodnocení nepodává dostatečnou informaci pro management, nedochází k vyhodnocování akcí z hlediska plánovaných a skutečných nákladů a k závěrům, co vlastně tyto marketingové akce společnosti VG přinesly. Prozatím se společnost VG účastní veletrhů Gellati di Italia, Přehlídka výrobců mražených krémů a akce Nanukové představení. Na tyto akce by měly být dle mého názoru sestaveny plány nákladů a tyto plány by měly být vyhodnoceny vzhledem ke skutečným dosaženým nákladům. Na obr. č. 32 Manažerském přehledu výstav a veletrhů 2014 je uveden jednoduchý návrh šablony na stručné vyhodnocení marketingových akcí. Náklady na tyto akce by byly sledovány na třech samostatných marketingových zakázkách. Členění nákladů je zde rozděleno do tří základních kategorií – cestovné, exponáty a stánek.

Obr. č. 32: Manažerský přehled výstav a veletrhů 2014



Zdroj: Vlastní zpracování

U veletrhu Gellati di Italia (viz. obr. č. 32 Manažerský přehled výstav a veletrhů 2014) se společnost VG vešla do stanoveného rozpočtu na marketingovou akci. Plán akce – rozpočet byl stanoven rozpočet v roce 2014 na 230 tis. Kč, skutečnost dosáhla 178 tis. Kč.

V souvislosti s akcí Přehlídka výrobců mraž. krémů byl výrazně překročen rozpočet, a to zejména v oblasti exponátů, poptávka po výrobcích byla tak velká, že bylo potřeba doplnit zásobu prezentovaných výrobků již v polovině veletrhu, a tak došlo k tomuto nárůstu nákladů. Bez těchto exponátů, určených k ochutnávkám by nebylo možné se této marketingové akce do konce zúčastnit. Plán této akce byl určen na 570 tis. Kč, reálné náklady akce vystoupaly do výše přes 800 tis. Kč. U poslední marketingové akce byl rozpočet překročen jen mírně, plánováno bylo 230 tis. Kč, skutečné náklady na akci byla ve výši cca 252 tis. Kč.

Nejvýznamějšími novými zákazníky, s nimiž byly uzavřeny kontrakty na marketingových akcích jsou beze sporu R and R GmbH, Frosta, a.s. a DG Gelatti. Zaměstnanci, kteří byli vysláni společností VG. na tyto marketingové akce sledují zaměr, zákazníky na těchto akcích co nejvíce zaujmout, vrýt se jim do paměti, nasbírat co nejvíce obchodních kontaktů popř. přímo na těchto akcích uzavírat kontrakty se zákazníky.

Tab. Č. 26: Nejvýznamnější noví zakázníci, získaní na marketingových akcích v roce 2014 dle tržeb

Přehled tržeb nejvýznamnějších zákazníků získaných přes marketingové akce v roce 2014					
1409M00001 Gellati di Italia		1409M00002 Přehlídka výrobců mraž. Krémů		1409M00007 Nanukové představení	
R and R GmbH	1 585 000	Frosta, a.s.	1 282 000	Zmrzlina ABZ	232 000
DG Gelatti	952 000	Verner potraviny, s.r.o.	685 000	Family Frost	215 000
Tutti Frutti	754 000	Žabka, s.r.o.	585 000	Nowaco	201 000
Celkem tržby	3 291 000		2 552 000		648 000
Celkem náklady za akci	178 151		806 556		251 320
Rozdíl tržeb a nákladů	3 112 849		1 745 444		396 680
Poměr nákladů a tržeb	5,41%		31,60%		38,78%

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tab. č. 26 Nejvýznamnější noví zakázníci, získaní na marketingových akcích v roce 2014 dle tržeb je patrné, jaké množství zákazníků bylo získáno na těchto akcích a výše jejich tržeb. Z tabulky je také možno vyčíst jednoduché porovnání nákladů na akce a výnosů plynoucích od těchto dojednaných zákazníků v % (poměr nákladů a tržeb), z výsledků tohoto porovnání lze konstatovat, že se tyto marketingové akce společnosti VG skutečně vyplatí.

5 SHRNU TÍ NÁVRHŮ NA ZLEPŠENÍ VE VG

Ve společnosti VG vidím jako hlavní nedostatky v **oblasti operativního controllingu** absenci členění nákladů na variabilní a fixní, následně pak absenci tohoto členění nákladů ve výrobních kalkulacích a podnikových rozpočtech. V analytické části byl nastíněn výpočet bodu zvratu společnosti VG v roce 2013 (viz. kapitola 4.6.2 Rozčlenění nákladů na variabilní a fixní, 4.6.3 Analýza bodu zvratu a 4.6.4 Výpočet příspěvku na úhradu).

Zároveň bych společnosti VG doporučila v oblasti plánování a v návaznosti na rozpočty, plánování podnikového rozpočtu metodou tzv. “zezdola” tj. z dílčích rozpočtů jednotlivých středisek sestavit rozpočet pro celý podnik. Rozpočty středisek by bylo vhodné měsíčně vyhodnocovat a sledovat odchylky od stanoveného plánu prostřednictvím semaforů (zelený – rozpočet střediska je plněn dle plánu, žlutý – plán střediska je překročen s odchylkou do 10 %, červený – plán střediska je překročen o více než 10 %). Rozpočty resp. návrh jejich šablony s členěním nákladů na variabilní a fixní jsou uvedeny v příloze E.

Stejnou důležitost jakou příkládám vyhodnocování rozpočtů středisek, přisuzuji rovněž vyhodnocování nosných zakázek (nejdůležitějších projektů) společnosti VG. Toto vyhodnocování dává zajímavý pohled na strukturu nákladů v jednotlivých zakázkách a ziskovost zakázky. Opět bych zde zdůraznila důležitost členění nákladů na variabilní a fixní. Šablona na vyhodnocení nosných zakázek VG je uvedena v příloze F a blíže jsem se věnovala implementaci tohoto nástroje controllingu v kapitole 4.6.3 Vyhodnocení zakázek.

Problematiku oblasti operativního controllingu v návaznosti na doporučení ke zlepšení bych zakončila řízením zásob metodou ABC a XYZ. U metody ABC, jejíž možné implementaci jsem se blíže věnovala v kapitole 4.6.1 bych ráda uvedla, že nejvhodnějším kritériem pro určení klasifikace ABC jsem shledala výši tržeb u jednotlivých nosných produktů VG. Následně výrobky rozdělila do matice ABC a XYZ, u materiálu je zavedení této metody poněkud složitější, je nutné pracovat s kusovníky jednotlivých výrobků a materiály následně rozřadit dle rozpadu kusovníků vrcholových výrobků. Typickým představitelem materiálu A budou nanuková dřívka, která jsou u většiny nanuků stejná. V diplomové práci nebylo opomenuto ani nastavení limitů na zásoby v klasifikaci ABC (sezónní i mimo sezónní).

V oblasti strategického controllingu bych společnosti VG doporučila více se věnovat mapování konkurence (viz. kapitola 3.4.4 Konkurence v odvětví či 3.5 SWOT analýza a 3.6 Shrnutí analýzy makroprostředí a mikroprostředí – matice EFE). Dále bych společnosti VG doporučila využívat nástrojů analýzy portfolia, kterou vidím jako klíčovou ruku v ruce s plánováním cílů marketingových akcí s následným vyhodnocením plánovaných a skutečných marketingových nákladů na konkrétní marketingové akce a analýzy výsledků – přínosů marketingových akcí v podobě tržeb za uzavřené kontrakty či nových kontaktů na zákazníky.

6 ZÁVĚR

Má diplomová práce „Controlling v řízení výrobní společnosti“ je svým vytyčeným cílem zaměřena na nalezení vhodných nástrojů jak operativního, tak i strategického controllingu pro efektivnější řízení konkrétní výrobní společnosti.

Strategický controlling, jak bylo zjištěno analýzou, je ve společnosti VG v současné době velmi opomíjen. V rámci diplomové práce a splnění dílčích cílů bylo společnosti VG doporučeno aktivně využívat analýzy konkurence, analýzy portfolia např. za pomoci Bostonské matice a začlenění controllingu i do vyhodnocování marketingových akcí, zprůhlednění těchto akcí, nastavení plánovaných hodnot nákladů a sledování vývoje čerpání těchto nákladů v návaznosti na přínosy těchto akcí v podobě nových kontaktů na zákazníky nebo uzavření nových kontraktů.

Rovněž v oblasti operativního controllingu bylo analýzami odhaleno, že není zcela dostačující současný pohled na výnosy a náklady pouze z hlediska jejich členění dle českého výkazu zisku a ztráty, či členění a sledování zásob pouze dle rozvahových položek. Byla navržena opatření, která by tyto vzniklé nedostatky měla zlepšit a zefektivnit tak práci managementu. Zároveň by mělo být na základě těchto podkladů možné mnohem lépe určovat správný směr, kam se bude v budoucnu společnost VG ubírat.

Tímto považuji cíl své diplomové práce za splněný.

POUŽITÉ ZDROJE

Literární zdroje:

DEDOUCHOVÁ, M. *Strategie podniku*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001, 256 s. ISBN 80-717-9603-4.

ESCHENBACH, R. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 80-735-7035-1.

HORVATH, P. *Das Controlling*. 1. vyd. München: Landsberg, 1987, 832 s. ISBN 978-30-8006-3878-9.

HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 5. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s. ISBN 80-725-9002-2.

KOTLER, P.: *Moderní marketing*, Praha, Grada Publishing, 2007, 1047 s. ISBN: 978-80-247-1545-2.

MACHKOVÁ, H. *Mezinárodní marketing*, 4. vyd. Praha: Grada, 2015, 194 s. ISBN 978-80-247-5366-9.

MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. 2. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

ŠOLJAKOVÁ, L. a FIBÍROVÁ J. *Reporting*. 3. vyd. Praha: Grada, 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

VOLLMUTH, H. J. *Nástroje controllingu od A do Z: přehledné a srozumitelné metody v řízení podniku*. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2005, 357 s. ISBN 80-725-9032-4.

Internetové zdroje:

https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z:

<https://www.czso.cz>

https://www.czso.cz/csu/czso/souhrnna_data_o_ceske_republice [online]. [cit. 2015-06-01]. Dostupné z: <https://www.czso.cz>

<https://managementmania.com/cs/swot-analyza> [online]. [cit. 2015-11-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com>

Interní zdroje:

Pamětní kniha Mrazíren Dašice

Výroční zprávy Viva Gelato, a.s. 2008-2013

PŘÍLOHA A

A 1. Cukrovar v Dašicích v r.1902



A 2. Odpalování varny cukrovaru



A 3. Závod Mrazírny Pardubice



A 4. Základy nového závodu v Dašicích



A 5. Vepřové půlky ve visu



A 6. zmodernizovaná strojovna



Zdroj: Pamětní kniha Mrazíren Dašice

PŘÍLOHA B

B 1. Laboratoř



B 2. Polotovary



B 3. Výrobní linie Tortina



B 4. Výrobní linie L.a.i.e.f.



B 5. Balení



B 6. Výroba



Zdroj: Interní zdroje VG

PŘÍLOHA C

C 1. Rozvaha VG 2011-2013

ROZVAHA (BALANCE AKTIV A PASIV) v tis. Kč				
A K T I V A		2011	2012	2013
A.	POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL	0	0	0
B.	DLOUHODOBÝ MAJETEK	14 464	20 655	18 047
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	424	294	174
B.I.	1. Zřizovací výdaje	293	223	159
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0
	3. Software	131	71	15
	4. Goodwil	0	0	0
	5. Ocenitelná práva	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14 040	20 361	17 873
B.II.	1. Pozemky	0	0	0
	2. Stavby	0	315	314
	3. Samostatné movité věci	1 320	9 407	7 457
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0
	5. Základní stádo a tažná zvířata	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	2 097	771	926
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	1	0	9 176
	9. Opravná položka k nabytému majetku	10 622	9 868	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0
C.	OBĚŽNÁ AKTIVA	20 894	21 260	45 443
C.I.	Zásoby	12 959	14 226	23 492
C.I.	1. Materiál	6 372	8 345	10 744
	2. Nedokončená výroba	0	0	0
	3. Výrobky	5 516	5 080	8 387
	4. Zboží	0	801	0
	5. Poskytnuté zálohy na zásoby	1 071	0	4 361
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	0	1 330	1 330
C.II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0
	4. Pohledávky z aspočníky, členy družstev	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0
	6. Dohadné účty aktivní	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	0	1 330	1 330

C.III.	Krátkodobé pohledávky	6 943	5 461	19 582
C.III.	1. Pohledávky z obchodního styku	6 308	5 064	19 103
	2. Pohledávky ovládající a řídicí osoba	0	0	0
	3. Pohledávky podstatný vliv	0	0	0
	4. Pohledávky za společníky, členy družstev	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	556	355	328
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	79	42	150
	8. Dohadné účty aktivní	0	0	0
	9. Jiné pohledávky	0	0	1
		0	0	0
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	992	243	1 039
C.IV.	1. Peníze	4	8	153
	2. Účty v bankách	988	235	886
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0
	4. Pořízovaný krátkodobý finanční majetek	0	0	0
D.I.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	1 655	735	4 461
D.I.	1. Náklady příštích období	1 655	735	231
	2. Komplexní náklady příštích období	0	0	4 230
	3. Příjmy příštích období	0	0	0
	AKTIVA	37 013	42 650	67 951

P A S I V A		2011	2012	2013
A.	VLASTNÍ KAPITÁL	2 397	1 966	4 476
A.I.	Základní kapitál	15 810	15 810	15 810
A.II.	1. Základní kapitál	15 810	15 810	15 810
	2. Změny základního kapitálu	0	0	0
A.II.	Kapitálové fondy	0	12 000	19 500
A.II.	1. Emisní ažio	0	0	0
	2. Ostatní kapitálové fondy	0	12 000	19 500
A.III.	Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku	0	0	0
A.III.	1. Zákonný rezervní fond	0	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	0	-13 413	-25 844
A.IV.	1. Nerozdělený výsledek hospodaření	0	-13 413	-25 844
A.V.	Výsledek hospodaření běžného období	-13 413	-12 431	-4 990
B.	CIZÍ ZDROJE	34 266	40 101	63 475
B.I.	Rezervy	0	250	250
B.I.	1. Rezervy zákonné	0	0	0
	2. Ostatní rezervy	0	250	250
B.II.	Dlouhodobé závazky	3 279	268	268
B.II.	1. Závazky z obchodních vztahů	1 168	0	0
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	1 080	268	268

3.	Závazky - podstatný vliv	0	0	0
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	0	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0	0
6.	Vydané dluhopisy			
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0	0
8.	dohadné účty pasivní	0	0	0
9.	Jiné závazky	1 031	0	0
10.	Odložený daňový závazek	0	0	0
B.III.	Krátkodobé závazky	30 987	29 583	32 841
B.III.	1. Závazky z obchodního styku	20 072	16 684	22 204
	2. Závazky ovládající a řídicí osoba	6 528	7 388	417
	3. Závazky podstatný vliv	0	0	0
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	0	0	0
	5. Závazky k zaměstnancům	313	497	514
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	136	279	580
	7. Stát - daňové závazky a dotace	24	80	165
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	2 928	2 975	6 360
	9. Vydané dluhopisy	0	0	0
	10. Dohadné účty pasivní	0	0	880
	11. Jiné závazky	986	1 680	1 721
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	10 000	30 116
B.IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	0	0	0
	2. Běžné bankovní úvěry	0	10 000	30 116
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	0	0	0
C.I.	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	350	583	0
C.I.1.	1. Výdaje příštích období	350	583	0
	2. Výnosy příštích období	0	0	0
	PASIVA	37 013	42 650	67 951

Zdroj: Interní zdroje VG

C 2. Výkaz zisku a ztráty VG 2011-2013

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v tis. Kč		2011	2012	2013
I.	Tržby z prodeje zboží	4 370	4 412	8 900
A.	Náklady na prodané zboží	3 071	3 781	5 743
+	Obchodní marže	1 299	631	3 157
II.	Výkony	50 121	97 038	136 188
II.	1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	49 907	91 177	132 785
	2 Změna stavu zásob vlastní činnosti	214	-895	3 403
	3 Aktivace	0	6 756	0
B.	Výkonová spotřeba	50 075	90 075	121 314
B.	1 Spotřeba materiálu a energie	30 558	59 471	80 762
	2 Služby	19 517	30 604	40 552
+	Přidaná hodnota	1 345	7 594	18 031
C.	Osobní náklady	6 764	12 015	12 689
C.	1 Mzdové náklady	4 971	9 098	9 434
	2 Odměny členům orgánů společnosti	0	0	0
	3 Náklady na sociální a zdravotní pojištění	1 724	2 840	3 212
	4 Sociální náklady	69	77	43
D.	Daně a poplatky	12	40	95
E.	Odpisy dlouhodobého majetku	1 258	1 545	1 882
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	85	28 872	1 996
III.	1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	27 933	1 838
	2 Tržby z prodeje materiálu	85	939	158
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	68	28 245	1 440
F.	1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	27 342	1 398
	2 Zůstatková cena prodaného materiálu	68	903	42
G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti	325	1 250	-36
IV.	Ostatní provozní výnosy	26 880	38 597	29 822
H.	Ostatní provozní náklady	27 839	39 861	30 966
V.	Převod provozních výnosů	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0	0
+	Provozní výsledek hospodaření	-7 956	-7 893	2 813
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti	0	85	0
X.	Výnosové úroky	0	0	1
N.	Nákladové úroky	399	982	1 037

XI.	Ostatní finanční výnosy	181	1 396	1 064
O.	Ostatní finanční náklady	5 241	6 197	7 829
XII.	Převod finančních výnosů	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0	0
+	Finanční výsledek hospodaření	-5 459	-5 868	-7 802
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	0	-1 330	0
Q. 1	Daň z příjmů za běžnou činnost - splatná	0	0	0
2	Daň z příjmů za běžnou činnost - odložená	0	-1 330	0
++	Výsledek hospodaření za běžnou činností	-13 415	-12 431	-4 989
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0
+	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření	0	0	0
+++	Výsledek hospodaření za účetní období	-13 415	-12 431	-4 989
+++	Výsledek hospodaření před zdaněním	-13 415	-13 761	-4 989

Zdroj: Interní zdroje VG

C 3. Výkaz Cash Flow VG 2011-2013

Přehled o peněžních tocích		2011	2012	2013
P.	Stav peněžních prostředků na počátku účetního období	1 328	992	243
Z.	Výsledek hospodaření za období před zdaněním (+/-)	-13 415	-12 431	-4 989
A.1	Úpravy o nepeněžní operace	5 332	4 637	4 085
A.1	1 Odpisy stálých aktiv, pohledávek a opravné položky (+/-)	1 258	1 545	1 882
A.1	2 Změna stavu rezerv (+/-)	3 002	1 250	-36
A.1	3 Změna stavu časového rozlišení a dohadných účtů (+/-)	656	233	647
A.1	4 Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (+/-)	17	627	556
A.1	5 Vyúčtované nákladové úroky (+) a výnosové úroky (-)	399	982	1 036
A.2	Změna potřeby pracovního kapitálu	9 204	-2 049	-13 158
A.2	1 Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-)	5 976	1 482	-14 121
A.2	2 Změna stavu závazků z provozní činnosti (+/-)	2 987	-2 264	10 229
A.2	3 Změna stavu zásob (+/-)	241	-1 267	-9 266
A.3	Výdaje z plateb úroků s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)	0	0	0
A.4	Přijaté úroky (+)	0	0	1
A.5	Zaplacená daň z příjmů z běžné činnosti (-)	0	0	0
A.6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy (+/-)	0	0	0
A***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	1 121	-9 843	-14 061
B.1	Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv (-)	-1 542	-6 191	2 608
B.2	Příjmy z prodeje stálých aktiv (+)	85	5 621	3 796
B.3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám (+/-)	0	0	0
B***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-1 457	-570	6 404
C.1	Změna stavu dlouhodobých závazků (+/-)	0	-1 168	0
C.1	1 Změna stavu dlouhodobých úvěrů (+/-)	0	-1 168	0
C.1	2 Změna stavu závazků z dluhopisů (+/-)	0	0	0
C.2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	0	-2 336	0
C.2	1 Zvýšení stavu základního kapitálu (+)	0	0	0
C.2	2 Změna stavu kapitálových fondů (+/-)	0	12 000	7 500
C.2	3 Vyplacené dividendy a podíly na zisku (-)	0	0	0
C***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	0	12 000	7 500
F.	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků	-336	-749	-157
R.	Stav peněžních prostředků na konci období	992	243	86

Zdroj: Interní zdroje VG

PŘÍLOHA D

D 1. Souhrnná tabulka cash flow

Cash flow		4.8.2014	11.8.2014	18.8.2014	25.8.2014	1.9.2014
		8.8.2014	15.8.2014	22.8.2014	29.8.2014	5.9.2014
	26,00					
<hr/>						
Cash flow on the beginning of the period		1 900 000	17 517	33 735	1 373 845	-107 373
I. Income		1 600 000	3 550 000	2 333 000	3 310 500	0
I.1. from the sales		1 600 000	3 550 000	1 500 000	3 310 500	0
I.2. others, ...		0	0	833 000	0	0
E. Expenses		-3 482 483	-3 533 782	-992 890	-4 791 718	-1 364 044
E.1. salaries, ...		0	-1 200 000	-135 000	-180 000	0
E.2. energy, phones, ...		0	0	0	0	0
E.3. authorities, ...		0	0	0	0	0
E.4. financial items		-71 000	0	-110 000	-452 718	-858 044
E.5. payments payments calendary		0	0	0	0	0
E.6. payments investments		0	0	0	0	0
E.7. payments material, goods, (services,)		-3 411 483	-2 333 782	-747 890	-4 159 000	-506 000
Cash flow on the end of the period		17 517	33 735	1 373 845	-107 373	-1 471 417

Zdroj: Interní zdroje VG

PŘÍLOHA E

F.1. Šablona rozpočtu střediska

Plán střediska 030 VÝROBA																			
Kategorie nákladů	Typ nákladů	Název nákladové skupiny	Analytický účet nákladové skupiny	Plán_součet	Skutečnost_součet	Plnění plánu v %	I-13	II-13	III-13	IV-13	V-13	VI-13	VII-13	VIII-13	IX-13	X-13	XI-13	XR-13	
Výrobní náklady	materiál	Spotřeba jednorázového materiálu	501001,501010,501021,501031,501037,501072																
	materiál	Prostředí zboží a materiálu	504000,542000,542005																
	energie	Energie související s výrobou	502003																
	energie	Služby související s výrobou	518013																
	osobní	Mzdy jedincové	521001,521031																
	osobní	Soc. a zdravotní pojištění - jedincové	524010																
	osobní	Mzdy THP	521003,521003,521004,521006,521022,521035,521037																
	osobní	Soc. a zdravotní pojištění THP	524035																
	ostatní	Příspěvky na ŽP a PP	527004,527005																
	ostatní	Příspěvky na stravenky	527002																
	ostatní	Odměny stat. zástupcům	523009																
	ostatní	Odměnné pomůcky	527003																
	ostatní	Ostatní sociální náklady	527006,528000																
	ostatní	Ostatní služby - dotače vedlévání	518037																
	Finanční náklady	energie	Energie (Spotřeba elektrické energie)	502002															
energie		Energie (Spotřeba tepla)	502003																
energie		Energie (Spotřeba plynu, vodné a stočné)	502004,502005,518005																
vozov.park		Nákladový vozový park(Spotřeba PHM)	501002																
vozov.park		Nákladový vozový park(Opravy a údržba aut)	511002																
cestovné		Cestovné (Cestovné jedincové)	512001																
cestovné		Cestovné (Cestovné THP)	512002																
cestovné		Cestovné (Cestovné zahraniční)	512005,512025																
cestovné		Cestovné (Ostatní služby zahraniční)	518025																
marketing		Marketing(Spotřeba materiálu na propagaci)	501007,501036																
marketing		Marketing(Reprezentační náklady)	513009,513019,513036																
marketing		Marketing(Propagace, inzertce)	515011,515067,515074																
marketing		Veřejná výstava, předváděcí akce, lůžemské	515021																
marketing		Veřejná výstava, předváděcí akce zahraniční	515025,515036,515072																
vozov.park		Leasing(leasing aut)	517020																
odpisy		Odpisy	551000																
údržba		Ostatní náklady Spotřeba materiálu na opravy a údržbu	501004																
ostatní		Ostatní náklady(Dobroty/hn. maj. - vybavení a pod.)	501005,501035																
hardware		Ostatní náklady Spotřeba HW)	501009,501015																
výrobní		Ostatní náklady Spotřeba ost. rel. Materiálu)	501006																
výrobní		Ostatní náklady Spotřeba nářadí)	501016																
ostatní		Ostatní náklady Spotřeba kancel. potřeb)	501026																
ostatní		Ostatní náklady Spotřeba úklidových prostředků)	501020																
výrobní		Ostatní náklady Spotřeba drobných ND ke strojům)	501046																
ostatní		Spotřeba materiálu na reklamace	501056																
údržba		Ostatní náklady(Opravy a údržba ostatní)	511003																
ostatní		Ostatní náklady Poštovné)	514002																
ostatní		Ostatní náklady(Telefonny, jené linky, fax, inter	514003																
ostatní		Ostatní náklady(Mobilní telefony)	514004																
nájemné		Ostatní náklady(Nájemné za láhve k plynům)	516002																
nájemné		Ostatní náklady(Nájemné za telef. linku)	516003																
nájemné		Ostatní náklady(Nájemné odmašťovací zařízení)	518008																
nájemné		Ostatní náklady(Nájemné a služby za areál Dešice)	518010																
přepravné		Ostatní náklady(Přepravné rešijní)	518002																
školení		Ostatní náklady(Školení)	518004																
přepravné		Ostatní náklady(Přepravné - vóvož)	518012																
ostatní		Ostatní náklady(Použití majetku)	548020																
ostatní		Ostatní náklady(Použití úpravovky)	548050																
ostatní		Ostatní náklady(Silniční daň, daň z nemovitosti)	531000,532000																
ostatní		Ostatní náklady(DHM - Software do 60 tis.)	518007																
ostatní		Ostatní služby(Náklady na kopírku)	516004																
ostatní				516007,518008,518009,518028,518064,518067,518071,538000,538005,538009,541000,543000,544000,544009,545000,546000,546009,548000,548001,548010,548030,548040,548049,548060,548070,549000,552000,558000,559000															
ostatní		Ostatní náklady(Ostatní služby - nezařazené)	518060																
ostatní		Ostatní služby(Audit, daňové a právní služby)	518061																
ostatní		Ostatní služby(Úklid a ostraha)	518062																
ostatní	Ostatní služby(Likvidace odpadů)	518063																	
ostatní	Ostatní služby(Software licence)	518064																	
Celkové náklady	K																		

Zdroj: Vlastní zpracování

KALKULACE ZAKÁZKY PROJEKT ANGLIE - LINIE RIA

LINIE	RIA
PRŮMĚRNÁ MARŽE ZA LINII	32%
SLEVA	0%
PRODEJNÍ CENA ZAKÁZKY	16 800 000
VARIABILNÍ NÁKLADY	10 632 000 Kč
MARŽE ZAKÁZKY/PŘÍSP. NA ÚHRADU FN	6 168 000 Kč
PODÍL FIXNÍCH NÁKLADŮ	1 260 000 Kč
ZISK ZAKÁZKY	4 908 000 Kč
PODÍL ZAKÁZKY NA ROČNÍM PLÁNU	10,89%

LEGENDA	
POČET KS	počet kusů
SUR/zak.	suroviny na zakázku
OBMAT/zak.	obalový materiál na zakázku
MZDA/zak.	mzda na zakázku
OSTVN/zak.	ostatní variabilní náklady na zakázku
VN	variabilní náklady na zakázku
FN	fixní náklady na zakázku
CENÍK	ceniková/prodejní cena
MARŽE V Kč	marže/příspěvek na úhradu na zakázku
MARŽE V %	marže/příspěvek na úhradu na zakázku v %
ZISK	zisk na zakázku

	VN					FN	PC	MARŽE		ZISK	
	POČET KS	SUR/zak.	OBMAT/zak.	MZDA/zak.	OSTVN/zak.	VN	FN	CENÍK	MARŽE V Kč	MARŽE V %	ZISK
Objednané výrobky	1 000 000	3 449 040 Kč	3 176 880 Kč	3 376 800 Kč	629 280 Kč	10 632 000 Kč	1 260 000 Kč	16 800 000 Kč	6 168 000 Kč	36,71%	4 908 000 Kč
Rainbow	400 000	1 544 400 Kč	1 450 800 Kč	1 591 200 Kč	93 600 Kč	4 680 000 Kč	504 000 Kč	7 200 000 Kč	2 520 000 Kč	35,00%	2 016 000 Kč
Strawberry cream	600 000	1 904 640 Kč	1 726 080 Kč	1 785 600 Kč	535 680 Kč	5 952 000 Kč	756 000 Kč	9 600 000 Kč	3 648 000 Kč	38,00%	2 892 000 Kč

Zpracoval:

Dne:

Verze:

Zdroj: Vlastní zpracování