



# VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

## FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

## ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

## VYUŽITÍ CONTROLLINGU V PODNIKU

APPLICATION OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN A BUSINESS

### DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

### AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Jiří Jedlička

### VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

BRNO 2022

# Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Student:	<b>Bc. Jiří Jedlička</b>
Vedoucí práce:	<b>doc. Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.</b>
Akademický rok:	2021/22
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## Využití controllingu v podniku

### Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce: Controlling a jeho využití při řízení podniku

Analýza současného stavu

Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

### Cíle, kterých má být dosaženo:

Student posoudí dosavadní stav controllingu ve zvoleném podniku. Na základě této analýzy navrhne opatření k lepšímu využívání controllingu jako podsystému řízení daného podniku podporujícího dosažení dlouhodobé a úspěšné existence podniku.

### Základní literární prameny:

ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. 381 s. ISBN 978-80-7357-918-0.

HORVÁTH & PARTNERS. Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 4. vyd. Praha: Management Press, 2018. 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.

VOLLMUTH, Hilmar J. Nástroje controllingu od A do Z. 2. vyd. Praha: Profess Consulting, 2004.  
357 s. ISBN 80-7259-032-4.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

---

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.  
garantka

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce je zaměřena na zavedení controllingu jako podpory systému řízení ve společnosti DIAM, s. r. o. Teoretická část definuje základní pojmy controllingu, jeho druhy, metody a popisuje vybrané controllingové nástroje. Analytická část se zabývá představením společnosti DIAM, s. r. o., přiblížením současného systému řízení, zhodnocení současné úrovně využívání controllingu a odhalení jeho podstatných nedostatků. Na základě provedených analýz je v projektové části navržen projekt zavedení controllingu do společnosti.

## **Klíčová slova**

Controlling, controller, nástroje controllingu, plánování, kontrola, reporting, rozpočet, příspěvek na úhradu

## **Abstract**

The master's thesis is focused on the introduction of the management control system as a support of the management system in DIAM, s. r. o. Theoretical part defines basic concepts of management control system, its types and methods and describes selected management control system tools. The analytical part deals with the introduction of DIAM, s. r. o., the approximation of the current management system, the evaluation of the current level of use of management control system and the detection of its significant shortcomings. Based on the analyses, the project part proposes the implementation of management control system into the company.

## **Key words**

Management control system, controller, controlling tools, planning, control, reporting, budget, margin contribution

### **Bibliografická citace**

JEDLIČKA, Jiří. *Využití controllingu v podniku* [online]. Brno, 2022 [cit. 2022-05-05]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/142875>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Ondřej Žižlavský.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 9. května 2022

.....

podpis autora

### **Poděkování**

Na tomto místě bych rád poděkoval zejména vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Ondřeji Žižlavskému, Ph.D. za pomoc a cenné rady při zpracování diplomové práce. Další poděkování patří majitelům a vedoucím pracovníkům vybraného podniku za spolupráci a poskytnuté informace pro účely této práce.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ</b> .....	<b>11</b>
<b>2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE</b> .....	<b>13</b>
2.1 Controlling .....	13
2.1.1 <i>Pojem controlling</i> .....	13
2.1.2 <i>Koncepce controllingu</i> .....	14
2.1.3 <i>Cíle controllingu</i> .....	15
2.1.4 <i>Funkce controllingu</i> .....	18
2.2 Osoba controllera .....	19
2.2.1 <i>Controller vs manažer</i> .....	20
2.2.2 <i>Profil controllera</i> .....	22
2.3 Organizační začlenění controllingu.....	23
2.3.1 <i>Organizace bez pozice controllera</i> .....	24
2.3.2 <i>Organizace se samostatnou pozicí controllera</i> .....	25
2.4 Strategický controlling .....	27
2.5 Operativní controlling .....	32
2.5.1 <i>Členění nákladů</i> .....	33
2.5.2 <i>Plánování a rozpočetnictví</i> .....	34
2.5.3 <i>Analýza odchylek</i> .....	36
2.5.4 <i>Kalkulace metodou příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku</i> 37	
2.5.5 <i>Reporting</i> .....	38
<b>3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU</b> .....	<b>40</b>
3.1 Základní údaje o společnosti.....	40
3.1.1 <i>Velikostní zařazení společnosti</i> .....	41
3.1.2 <i>Organizační struktura společnosti</i> .....	42
3.1.3 <i>Výrobní program společnosti</i> .....	44
3.1.4 <i>Hlavní trhy a zákazníci</i> .....	44
3.2 Strategická analýza společnosti.....	45
3.2.1 <i>PESTLE analýza cukrárny DIAM, s. r. o.</i> .....	45
3.2.2 <i>Porterův model konkurenčního prostředí</i> .....	55
3.2.3 <i>SWOT analýza</i> .....	59

3.3	Analýza současného stavu controllingu .....	63
3.3.1	<i>Informační systému VYRAEX</i> .....	64
3.3.2	<i>Plánování</i> .....	65
3.3.3	<i>Kalkulace</i> .....	69
3.3.4	<i>Investiční rozhodování</i> .....	70
3.4	Zhodnocení současného stavu controllingu .....	71
<b>4</b>	<b>VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS</b> .....	<b>73</b>
4.1	Návrh projektu zavedení controllingu.....	73
4.1.1	<i>Aktuální projektové příležitosti</i> .....	73
4.1.2	<i>Příprava pro zavedení controllingu a jeho podpora</i> .....	74
4.1.3	<i>Projektový tým</i> .....	74
4.1.4	<i>Cíle projektu</i> .....	75
4.2	Začlenění controllingu do organizační struktury .....	75
4.3	Definování úkolů controllera .....	78
4.4	Zavedení vybraných metod controllingu .....	79
4.5	Strategická oblast controllingu.....	80
4.6	Operativní oblast controllingu.....	80
4.6.1	<i>Zavedení střediskového hospodaření</i> .....	80
4.6.2	<i>Systém plánování</i> .....	83
4.6.3	<i>Systém kontroly plánů (analýza odchylek)</i> .....	89
4.6.4	<i>Zdokonalení systému výkaznictví</i> .....	91
4.6.5	<i>Zavedení systému reportingu</i> .....	95
4.7	Zhodnocení projektu .....	96
4.7.1	<i>Vymezení etap projektu</i> .....	96
4.7.2	<i>Přínosy projektu</i> .....	99
4.7.3	<i>Rizika a ekonomická náročnost projektu</i> .....	100
	<b>ZÁVĚR</b> .....	<b>102</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</b> .....	<b>104</b>
	<b>SEZNAM GRAFŮ</b> .....	<b>108</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ</b> .....	<b>109</b>
	<b>SEZNAM TABULEK</b> .....	<b>110</b>

## ÚVOD

V dnešním, dynamicky se měnícím tržním prostředí, se každý podnik snaží využít nejrůznější prostředky pro zajištění konkurenční výhody. Řízení podniku je zaměřeno na zvyšování produktivity, kvality poskytovaných výrobků a služeb, racionalizaci výrobních postupů a v neposlední řadě snižování neproduktivních nákladů. Controlling přináší přístupy pro efektivní dosažení vytyčených cílů a propojuje všechny činnosti podniku. Controlling je v České republice poměrně mladou koncepcí efektivního řízení, která se neustále rozvíjí.

Controlling je založen na detailním sledování aspektů vnitřního i vnějšího okolí podniku se zaměřením na jejich budoucí dopady. Důležitou funkcí controllingu je včasné zabezpečení podstatných informací, které představují podklad pro rozhodování, plánování, organizování a kontrolu.

Diplomová práce je rozdělena do tří částí. Teoretická část je věnována pochopení nezbytných pojmů z oblasti controllingu, které tvoří podklad pro vypracování analytické a návrhové části. Úkolem teoretické části je pochopení controllingu jako systému řízení podniku a popis vybraných metod, které jsou v podnikové praxi často využívány.

Následující analytická část je věnována zkoumané společnosti DIAM, s. r. o. Společnost je nejprve krátce představena z hlediska současného systému řízení včetně popisu organizační struktury a základních informací. Důležité je rovněž vymezení pracovní náplně zaměstnanců a pochopení vazeb mezi jednotlivými odděleními. Pro přiblížení současného postavení podniku s možností výhledu na možné očekávané změny jsou v druhé části práce rovněž zpracovány vybrané strategické analýzy. Následuje zhodnocení dosavadní úrovně využívání systému controllingu ve společnosti a odhalení případných nedostatků.

Poslední návrhová část práce bude zaměřena na odstranění nedostatků vyplývajících z předchozí analytické části. Pro sledovaný podnik bude navržena nová koncepce controllingu, která zajistí systematizaci činností podniku. Podstatou této části práce je návrh projektu zavedení controllingu a jeho základních nástrojů, které povedou ke zlepšení současného systému řízení ve společnosti.

# 1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Pro účely diplomové práce byla vybrána reálná společnost DIAM, s. r. o. zabývající se cukrářskou a pekařskou výrobou. Společnost působí na trhu již více než dvacet let a v posledních letech se výrazně rozrostla.

Hlavním cílem diplomové práce je zhodnotit dosavadní systém controllingu ve sledovaném podniku a vyhodnotit úroveň jeho využívání. Na základě analýzy současného stavu budou vypracovány návrhy na zlepšení zjištěných nedostatků. Pro dosažení vytyčených cílů bude nutné seznámit se s problematikou controllingu jako systémem řízení a využití jeho nástrojů.

## **Dílčí cíle práce:**

- Vypracování teoretických pojmů na základě dostupné odborné literatury pro jejich využití v analytické části.
- Analýza současného přístupu k řízení podniku.
- Zpracování vybraných analýz pro zhodnocení současného stavu podniku a možného budoucího vývoje.
- Výběr a stanovení vhodných controllingových nástrojů pro začlenění do systému řízení.
- Vyhodnocení návrhů na zlepšení řízení podniku.

Pro zhodnocení současného přístupu k využití controllingových metod bude nutné seznámit se s fungováním řízení podniku a jednotlivými vnitřními procesy. Veškeré potřebné informace byly získány na základě konzultací s majiteli společnosti a vedoucími pracovníky jednotlivých oddělení. Rovněž bylo čerpáno z poskytnutých dat z interní dokumentace a účetních výkazů.

Při získávání informací byla použita metoda dotazování v případě ústních rozhovorů s majiteli a zaměstnanci společnosti. Dále byla využita metoda pozorování s cílem získat povědomí o systému řízení společnosti.

V práci byly dále využívány především metody analyticko-syntetická, abstrakce a indukce. Tyto metody byly využity při zpracování jednotlivých analýz, zhodnocení současné situace podniku a vymezení nedostatků v současném systému řízení.

## **2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE**

### **2.1 Controlling**

Jedním z předpokladů úspěšného fungování podniku je včasné zabezpečení informací, které jsou důležitým podkladem pro rozhodování, plánování, organizování a kontrolu. Informační funkce je proto jednou z nejdůležitějších funkcí controllingu a spolu s koordinací systému řízení zajišťuje integraci jednotlivých dílčích systémů řízení. Pro podnik je nezbytně nutné včas získat, ověřit a analyzovat potřebné informace, které mohou být využity pro efektivní rozhodování na všech úrovních managementu. Potřeba doplnit řízení controllingem se v podnikové praxi mnohdy stává nezbytností (2, s. 75-76).

#### **2.1.1 Pojem controlling**

Controlling je v souvislosti s řízením a fungováním podniku stále více zmiňovaným pojmem. Téměř neexistuje větší podnik, který by nevykazoval existenci controllingu a neusiloval o jeho neustálé zdokonalení. Význam pojmu controlling se v různých diskusích může do značné míry lišit, a v odborné literatuře najdeme množství návrhů, definic a koncepcí, jak jej pochopit (2, s. 77).

Pokud nás zajímá český význam slova controlling, můžeme se jej pokusit volně přeložit jako kontrolu. Slovní základ „control“ však neznamená pouze kontrolovat, ale také řídit, ovládat, regulovat či dohlížet. Obdobný význam získáme i z dalších cizojazyčných slovníků, které vypovídají o společném původu tohoto slova. V českých výkladových slovníkách se slovo controlling objevuje až v roce 2004. Starší slovníky nabízejí pouze vysvětlení ke slovu kontrola (17, s. 188).

Podle Eschenbacha můžeme hledat odlišnosti v chápání pojmu controlling v angloamerické a v německé jazykové oblasti. V angloamerické nauce o managementu je controlling chápán jako ústřední úloha managementu, kterou by se měly zabývat všechny stupně firemní hierarchie. Hlavní funkcí úspěšného controllingu v tomto pojetí je odhalení potenciálních a skutečných odchylek od plánu a jejich následné odstranění (2, s. 77).

V německé jazykové oblasti nenajdeme slovo, které by mělo stejný obsahový význam, a proto byl pojem controlling převzat do německé slovní zásoby. Dodnes literatura neposkytuje žádnou jednoznačnou definici, ale objevují se tendence k jeho ustálení.

V této oblasti sledujeme 3 interpretační vzorce controllingu – controlling jako **porovnání plán – skutečnost, jednota plánování a kontroly** a **ovlivňování chování**, přičemž nejvíce aplikována jsou první dvě hlediska. Na rozdíl od angloamerické literatury je bráno třetí interpretační hledisko, tedy rozsáhlé řízení lidského chování, pouze zřídka (2, s. 78).

V obecném pojetí můžeme říci, že samotná definice pojmu controlling vychází ze tří základních úrovní:

- controlling jako podnikatelská filozofie,
- controlling jako systém pro řízení podniku,
- controlling jako projekt řízení podniku (10, s. 3).

### **2. 1. 2 Koncepce controllingu**

Koncepce controllingu představuje základní pojetí controllingu a zahrnuje všechny jeho základní funkce a cíle, které představují úvahy o účelu, způsob funkce a způsob spolupráce s ostatními systémy. Většina koncepcí se zaměřuje především na informační cíle. Především získávání, analýzu a následné předání podstatných informací potřebných pro řízení podniku. Řada koncepcí je zaměřena rovněž na koordinaci, která vede ke sjednocení řídicích činností. Z cílů controllingu vyplývají následující koncepce:

- koncepce orientovaná na početnictví,
- koncepce orientovaná na informace,
- koncepce vztažená k systému řízení,
- přístupy praktiků (2, s. 84).

#### **Koncepce orientovaná na početnictví**

Tento přístup bere v úvahu informační cíl, pokud ho lze dosáhnout pomocí početnictví. Početnictví v tomto případě představuje širší pojem než účetnictví a zahrnuje účetnictví, kalkulace, statistiku a rozpočetnictví. Informační cíl je identifikován prostřednictvím cílového úspěchu s přihlédnutím k obsahu informací. Hlavní myšlenkou je poskytnutí informací týkajících se výlučně početnictví.

Tato koncepce může být označena také za částečně orientovanou na informace. Hlavním cílem je zaměření početnictví do budoucnosti a jeho centralizace. Rovněž důležitá je plánovací a kontrolní činnost, která přispívá k zajištění podnikových cílů při všech rozhodovacích procesech v podniku (2, s. 85).

### **Koncepce orientovaná na informace**

Základem této koncepce je rovněž početnictví s vyjádřením informačních cílů controllingu jako rozšířeným informačním pozadím. Všechny obecné úlohy controllingu se zabývají primárně koordinací mezi získáním informací a jejich potřebou. Nutnost koordinace informačního systému je vyvolána množstvím neužitečných informací a čísel v podniku, které nejsou odpovídajícím způsobem připraveny pro rozhodování (2, s. 84).

### **Koncepce vztahující se k systému řízení**

Na rozdíl od předchozích popsaných oblastí controllingu vyvozuje tato koncepce jako stěžejní aspekt controllingu právě vedení podniku, kdy je controlling chápán jako podsystém řízení podniku. Tento přístup se snaží detailněji vypracovat původní funkce controllingu, který je úzce propojen s podnikovým řízením a může být označen za nejsouhrnnější variantu controllingu, která sleduje informační i koordinační cíle (2, s. 84).

### **Přístupy praktiků**

Tento přístup považuje za nejdůležitější obecnou orientaci controllingu na cíl. Na controlling je přitom pohlíženo jako na nástroj řízení podniku zaměřený na přímé cíle. Za důležité je považována také úzká spolupráce a synergie mezi controllerem a managerem a rozdělení jejich úloh (2, s. 87).

## **2. 1. 3 Cíle controllingu**

Controlling byl představen jako systém, který úzce spolupracuje s řídicím celkem podniku. Základem pro vytvoření systému controllingu je určení jeho cílů, které jsou odvozeny od hlavního cíle podniku. Cíle controllingu můžeme rozdělit na bezprostřední a zprostředkované. Bezprostřední cíle controllingu stanovují rozsah jeho úloh a určují, které funkce jsou do controllingu zahrnuty pro jejich dosažení. Zprostředkované cíle jsou cíle, jejichž dosažení je controllingem pouze podpořeno (2, s. 80).

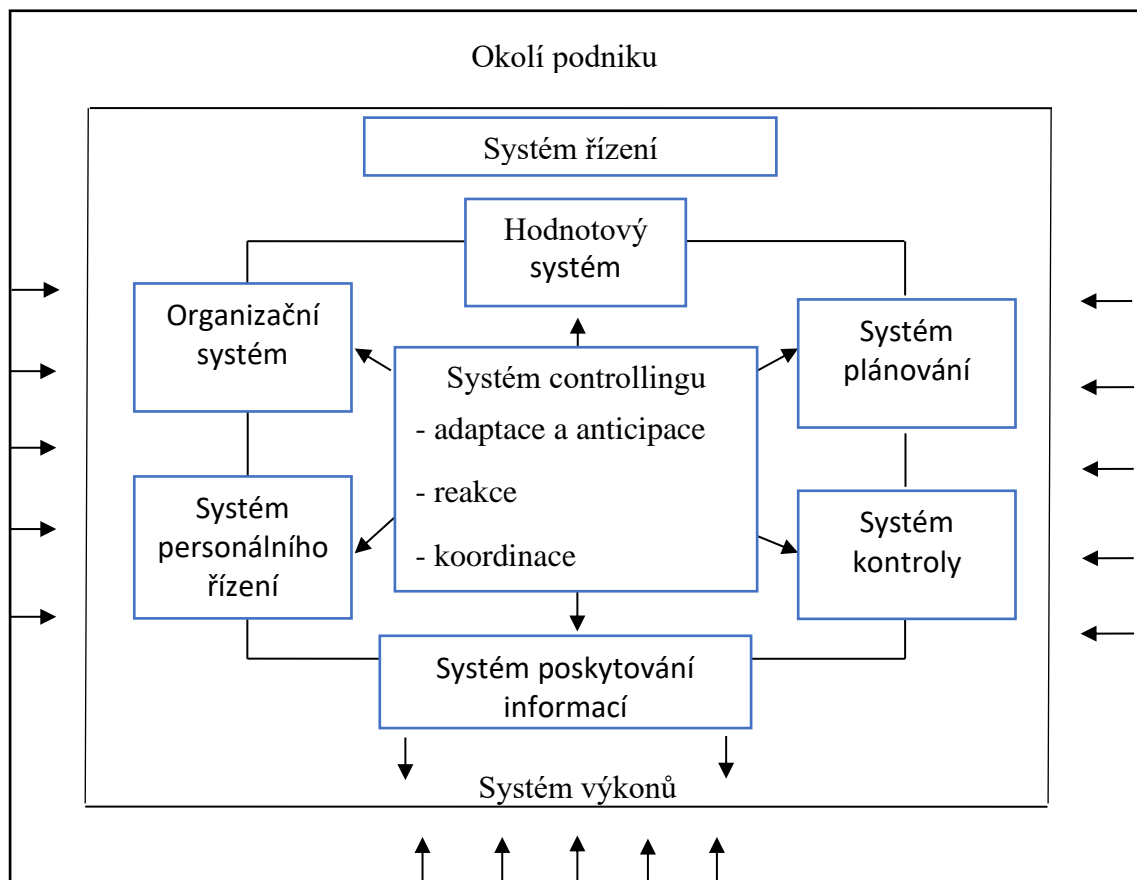
Mezi nejdůležitější cíle podniku obecně patří zvyšování rentability, zajištění likvidity a zvýšení hospodárnosti. K rychlejšímu dosažení stanovených cílů podniku by měli řídicí pracovníci efektivně využívat operativní nástroje. Proto je nutné v podniku zavádět a používat další nástroje a systémy řízení. Obsah každého systému controllingu spočívá v orientaci na cíl, budoucnost, úzké profily, trh a zákazníka (25, s. 4).

### Bezprostřední cíle controllingu

Hlavním a obecným cílem controllingu je zajistit životaschopnost podniku. Tento hlavní cíl zahrnuje následující dílčí cíle řízení:

- zajištění schopnosti anticipace a adaptace,
- zajištění schopnosti reakce,
- zajištění schopnosti koordinace.

Cíle controllingu v systému řízení jsou znázorněny na níže uvedeném obrázku. Následně budou popsány jednotlivé dílčí cíle (2, s. 93).



Obrázek 1: Cíle controllingu v systému řízení

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 20, s. 15)

### Zajištění schopnosti anticipace a adaptace

Controlling zajišťuje potřebné předpoklady, zejména nutné informace, sloužící pro přizpůsobení nastalým situacím. Poskytuje informace, o již existujících změnách okolí (adaptace), ale také zprostředkovává údaje o možných budoucích změnách okolí (anticipace). Pro zajištění uvedených schopností je vyžadována aktivní účast controllingu na celém řídicím procesu, který obsahuje přípravu, rozhodování, realizaci rozhodnutí a následnou kontrolu realizace (2, s. 94).

### Zajištění schopnosti reakce

Hlavní úloha controllingu k zajištění schopnosti reakce spočívá v zavedení informačního a kontrolního systému, který umožňuje vedoucím pracovníkům snadnou kontrolu mezi plánovaným a skutečným vývojem. To umožňuje včasnou reakci na možný nežádoucí vývoj a následně učinění vhodných opatření k odstranění vnitřních i vnějších poruch (2, s. 94).

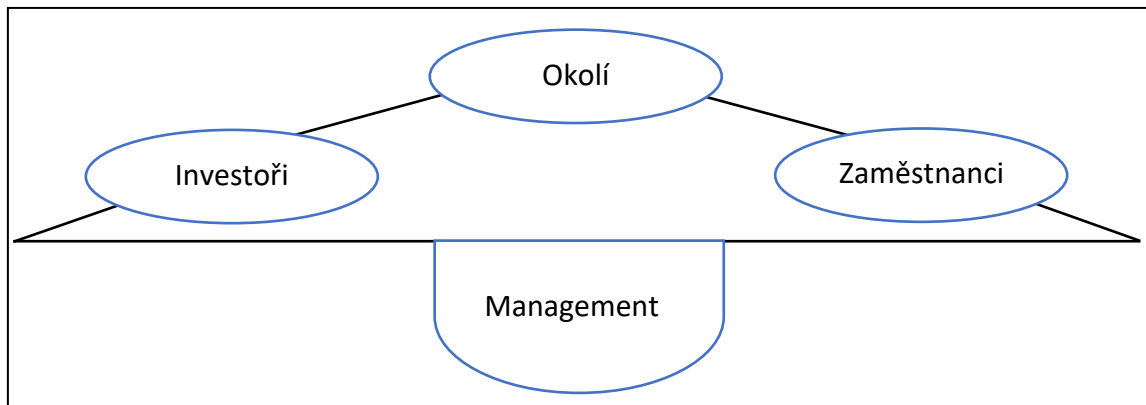
### Zajištění schopnosti koordinace

Schopnost koordinace se vztahuje na prováděcí systém podniku. Předpokladem pro zaručení koordinace v systému řízení je vytvoření předpokladů v technice řízení, které napomáhají sladit aktivity jednotlivých podsystémů řízení podniku. Controlling by měl při sledování daných cílů vycházet ze struktury podniku a také jeho podnikové kultury, a naopak by měl být schopen oba tyto faktory svou tvůrčí činností sám ovlivnit (2, s. 95).

### **Zprostředkované cíle controllingu**

Jak již bylo uvedeno, hlavním cílem controllingu je přispět k životaschopnosti podniku a udržení stabilního budoucího vývoje. V podniku jsou rovněž stanoveny jednotlivé dílčí cíle, které ke splnění hlavního cíle napomáhají. Controlling podporuje dosažení dílčích cílů, ale přímo se tohoto procesu neúčastní. Tyto cíle označujeme jako zprostředkované a mají jistou souvislost se zájmy a očekáváním zainteresovaných subjektů, kterými mohou být vlastníci, akcionáři, zaměstnanci či obchodní partneři. Výsledky podniku mohou tato očekávání určitým způsobem ovlivnit nebo naplnit. Uvedená očekávání můžeme vnímat jako zprostředkované cíle controllingu, neboť právě controlling napomáhá při určování strategie a cílů podniku (2, s. 96).

Zprostředkované cíle lze rozčlenit do třech hlavních pilířů, které jsou představeny na následujícím obrázku. Jedná se o investory, zaměstnance a okolí podniku.



Obrázek 2: Model rovnováhy podnikových cílů

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě (2, s. 96)

Mezi první skupinu zprostředkovaných cílů, které se vztahují k investorům, patří zejména udržení, zvýšení a zúročení vloženého kapitálu. Další skupina cílů se týká zaměstnanců a je založena na jejich spokojenosti, adekvátním finančním ohodnocení a zajištění sociální péče. Poslední pilíř tvoří okolí podniku. Do okolí podniku můžeme zařadit zákazníky, konkurenty, obchodní partnery, ale také širokou veřejnost. Controlling usiluje o rovnováhu mezi uvedenými skupinami při dosažení celkových cílů podniku, protože pouze tak je zajištěn předpoklad pro dlouhodobé trvání a prosperitu podniku (2, s. 96).

#### 2. 1. 4 Funkce controllingu

Předchozí kapitola byla věnována cílům controllingu, pro jejichž splnění musí controlling převzít řadu funkcí a výkonů. V rámci systému řízení podniku můžeme rozlišit následující základní funkce:

1. **Podpora řízení** – spočívá v poskytování veškerého servisu pro management, který je nezbytný pro splnění jeho úloh. Controlling je zodpovědný za včasnost, správnost a přiměřenost poskytované podpory. Naopak management přebírá zodpovědnost za rozhodnutí, která se však nutně nemusí řídit radami controllingu (20, s. 14).

Tuto funkci lze označit jako informační, přičemž služby controllingu podporující řízení zahrnují:

- informace vedoucích pracovníků,
- řízení pomocí feed-back a feed forward informací,
- podnikové ekonomické poradenství (2, s. 96).

2. **Doplnění řízení** – představuje určité rozšíření předchozí funkce. Controlling provádí kromě samotného poradenství i řídicí výkony a aktivně se podílí na řízení podniku. Práce controllingu představuje tvorbu controllingových nástrojů a metod, které jsou užívány v jednotlivých podsystémech řízení. Controlling tedy doplňuje činnosti manažerů těchto podsystémů. Controlling může být využit rovněž při rozhodování v krizových situacích, kdy může mít pro určité, předem stanovené, situace přiřazené rozhodovací kompetence a rovněž se může podílet na strategických rozhodnutích podniku. Rozsah kompetencí controllingu se odvíjí od velikosti podniku, stylu řízení, míry a ochoty managementu implementovat controlling do všech stupňů řízení, dynamiky změn okolí podniku, tržní pozice podniku atd. Tuto funkci můžeme souhrnně označit jako inovační (20, s. 14).
3. **Koordinace** – úlohou controllingu je vytvářet předpoklady pro optimální spolupráci v systému řízení. Controlling se podílí na rozvoji jednotlivých podsystémů řízení a tvorbě struktury systémů a procesů, které mezi nimi probíhají (20, s. 14).
4. **Racionalita řízení** – hlavní myšlenkou této funkce je zjištění, že lidé se v podniku nechovají zcela racionálně. Některá rozhodnutí jsou učiněna na základě emocí, informace jsou získávány neformální cestou a řídicí pracovníci se mnohdy chovají oportunisticky. Tato racionalizační funkce vychází z předpokladu práce s očekáváním, příležitostmi i riziky a psychologií (20, s. 14).

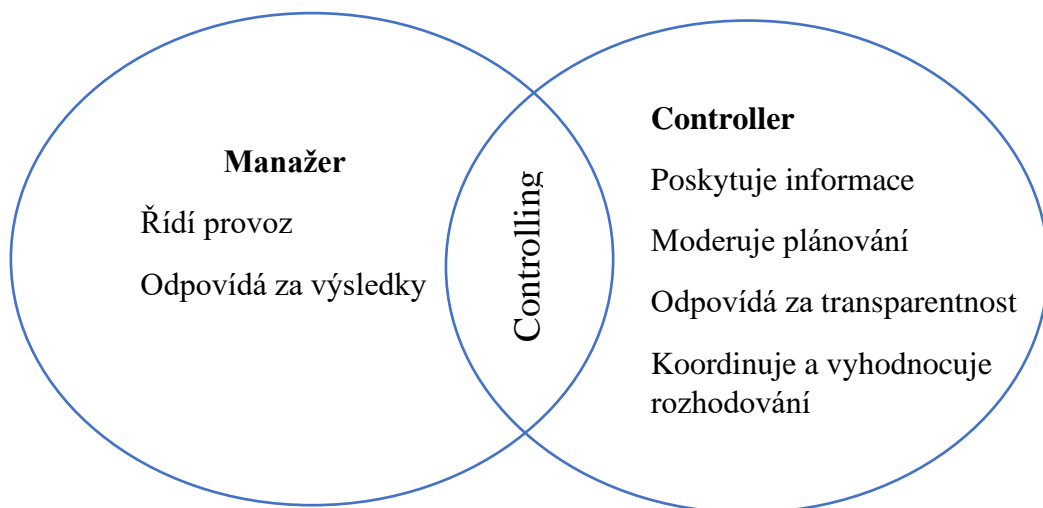
## 2. 2 Osoba controllera

Funkce controllera vznikla počátkem 20. století v amerických rozvíjejících se podnicích. V Evropě tuto funkci můžeme zaregistrovat až na konci 50. let, a to především právě prostřednictvím dceřiných firem amerických společností. Tento koncept postupně začaly přebírat i další tuzemské podniky (3, s. 10).

### 2. 2. 1 Controller vs manažer

Zásadně je třeba rozlišit controlling jako funkci a controllera jako nositele funkce. Controlling ve smyslu koncepce řízení vždy nevyžaduje vytvoření samostatných pracovních pozic a instancí, které jsou nositeli této funkce ale stává se hlavním úkolem managementu. V menších podnicích tedy plní úkony controllingu samotné vedení, aniž by některá z osob zastupovala funkci controllera. Ve středních podnicích je již tato pozice většinou určena. Pro potřeby velkých podniků je vhodné zřídit vlastní controllingové oddělení (11, s. 5).

Úspěšný a efektivní controlling je procesem, který si vyžaduje kooperaci manažera i controllera, a představuje průnik množiny jejich práce a úkolů. Tuto vzájemnou spolupráci znázorňuje následující obrázek.



Obrázek 3: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 11, s. 5)

Controlling předpokládá kooperativní styl řízení a nezbytnost spolupráce mezi managementem a controllerem při plánování opatření k dosažení podnikových cílů. Controllera můžeme chápat jako ekonomického poradce manažerů, který poskytuje potřebné informace a podílí se na dosažení podnikových cílů. Manažer má naopak za úkol vytvořit vhodné prostředí pro efektivní spolupráci.

Přesné určení úloh controllera umožňuje včasné a vhodné využití controllingových funkcí v aktuálních podmínkách, které představuje například organizační struktura nebo styl řízení. Z velkého množství možností stanovení controllingových úloh můžeme uvést následujících šest oblastí, ve kterých se controller pohybuje:

- plánování a rozpočtování,
- nákladové účetnictví a kalkulace,
- finanční účetnictví,
- vytváření zpráv a informačních systémů,
- běžné a speciální analýzy a kontrola,
- organizace a správa (7, s. 12).

Tabulka 1: Rozdělení úloh a zodpovědností controllera a manažera

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 2, s. 122)

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

Tabulka č. 1 znázorňuje dělbu práce mezi manažery a controllery. Z tabulky je patrné, že neexistuje jednoznačná hranice mezi oběma oblastmi úloh. V praxi se s přesným vymezením úkolů a odpovědností neseťkáme a často dochází k vzájemnému prolínání v obou směrech. Controlleri více či méně zasahují do řízení podniku a manažeři naopak přejímají některé z úloh controllerů. Pokud má být controlling v podniku úspěšný a efektivní, je potřebná aktivní účast managementu na vzájemné spolupráci s controllery (2, s. 122-123).

V dnešní praxi je hierarchické postavení controllera často na úrovni manažera, kterého systematicky doplňuje. Controller zajišťuje podklady pro plánování i řízení, informuje management o podstatných změnách v okolí podniku a stává se poradcem vedení podniku. Manažer v návaznosti na poskytnuté informace plánuje, řídí a reaguje na zjištěné odchylky a změny v okolí (5, s. 34).

### **2. 2. 2 Profil controllera**

Controller má na starosti široké spektrum úkolů, ze kterých vyplývají i nároky, které jsou kladeny na profil controllera jakožto pracovníka. Stejně jako na jiných rozhodovacích a řídicích pozicích jsou i úspěchy controllingu značně ovlivněny právě schopnostmi controllerů. Požadavky kladené na osobu controllera můžeme rozdělit na dvě hlavní skupiny – osobní předpoklady a odborné předpoklady (20, s. 16).

Za tyto předpoklady můžeme považovat např.:

#### **Osobní a sociální předpoklady:**

- schopnost odolávat tlaku nadřízených i podřízených,
- schopnost komunikovat,
- schopnost předávat myšlenky a přesvědčovat o nich,
- schopnost analytického a globálního myšlení,
- schopnost empatie a porozumění pro druhé,
- nezaujatost, spolehlivost, pečlivost, samostatnost.

### **Odborné předpoklady:** (potřebná kvalifikace a odborné znalosti)

- ekonomické vzdělání a schopnost práce s výpočetní technikou,
- teoretické a praktické controllingové vzdělání,
- znalost strategického řízení,
- znalost finančního účetnictví a finančního řízení,
- znalost a schopnost aplikace plánovacích metod,
- znalost controllingových nástrojů,
- znalost podniku a podnikového okolí.

Výše uvedené požadavky na profil controllera představují pouze výčet vlastností a předpokladů z mnoha dalších, které by měl controller splňovat, aby byl schopen systematicky a systémově řešit vznikající problémy a efektivně se podílet na fungování podniku (20, s. 16).

### **2.3 Organizační začlenění controllingu**

Organizační začlenění controllingu je jednou z nejdůležitějších otázek, která ovšem nemá jednoznačnou odpověď. S postupným vývojem controllingových funkcí a úkolů v podniku se objevuje potřeba změny v organizační struktuře podniku. Volba začlenění controllingového oddělení závisí na interních a externích faktorech (20, s. 18-19).

**Interní faktory**, které mají vztah k podniku:

- množství a aktuálnost řešených problémů,
- velikost podniku,
- zásady řízení příslušného podniku,
- progresivita používané technologie.

**Externí faktory** vztahující se k prostředí:

- trh práce, zboží, peněz a kapitálu,
- politické, legislativní a sociální okolí,
- aktuální hospodářská situace země.

Mezi nejvýznamnější faktory ovlivňující organizaci controllingu patří především velikost podniku a dynamika jeho okolí. V malých a středních podnicích často přebírá tuto funkci samotné vedení, zatímco ve velkých podnicích je zavedena samostatná pozice controllera či zřízeno controllingové oddělení. Úkoly controllingu jsou ovlivněny dynamikou prostředí, které určuje množství vznikajících problémů k řešení, a tím rozšiřuje spektrum činností svěřených do rukou controllera (11, s. 249).

Zařazení controllingu do organizační struktury podniku je ve velké míře ovlivněno výše uvedenými faktory. V praxi můžeme sledovat dva nejčastější způsoby začlenění controllingu:

- controlling bez samostatné pozice controllera,
- controlling se samostatnou pozicí controllera (11, s. 249).

### **2. 3. 1 Organizace bez pozice controllera**

Pro realizaci tohoto přístupu existuje více alternativ. První možností je přenesení controllingových funkcí na pracovníky, kteří jsou zodpovědní za účetnictví, neboť účetnictví je zdrojem množství informací o podniku. V tomto případě však existuje riziko, že úlohy controllera budou přijaty nedostatečným způsobem. Podstatou účetnictví je orientace na minulost a příslušný pracovník nemusí být schopen úspěšně realizovat controllingový přístup zaměřený na budoucí úzká místa a cíle (11, s. 249).

Druhou možností je rozdělení úloh controllingu mezi vedení podniku, které bude zajišťovat jeho hlavní úlohy. V tomto případě je nutné zabezpečit dostatečnou výměnu informací s ostatními organizačními složkami podniku (11, s. 249).

Organizace controllingu bez samostatné pozice controllera s sebou nese určité nedostatky a rizika. Mezi nejčastější negativa patří:

- Absence hlavního partnera pro jednání (controller), který musí být odborně kompetentní, nezávislý a neutrální při rozhodování mezi alternativními řešeními.
- Decentralizace plnění úkolů controllingu, kdy dochází ke zvýšení pracovního zatížení již existujících pozic.

- Požadavky controllingu na speciální metodické znalosti, které vyžadují zvýšené pracovní úsilí pro vedoucí pracovníky. Pro získání potřebné kvalifikace chybí v mnoha případech také potřebná motivace. Lze předpokládat, že spolu s problémy nedostatečné motivace vedoucích pracovníků vzniknou také potíže s nedostatečnou kvalifikací pracovníků, a to především v malých podnicích.

S velikostí podniku roste i množství úkolů pro controlling, toto organizační řešení využití controllingu je tedy pro větší podniky nedostatečné (11, s. 250).

### **2. 3. 2 Organizace se samostatnou pozicí controllera**

Následující varianta zařazení controllingu do podnikové organizace bývá zejména pro větší podniky častěji využívanou možností. Jedním z hlavních úkolů controllingu je koordinace jednotlivých oblastí v podniku, proto by měla být pozice controllera zřízena na co nejvyšší hierarchické úrovni. Se zavedením samostatné pozice controllera bývá často spojena i změna kompetencí a odpovědností ostatních oblastí. Jedním z důvodů vysokého postavení controllingu v organizační struktuře podniku je také požadavek na jeho nezávislost. Dalším důvodem je úzký kontakt s vedením podniku z důvodu potřebné spolupráce. Tyto zásady je nutné zachovat i v případě nízkého postavení v podnikové struktuře (2, s. 134).

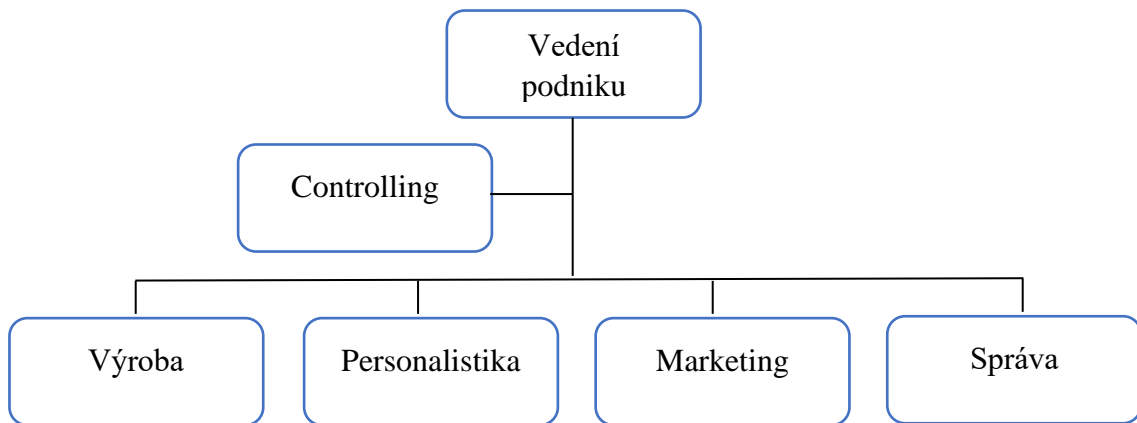
Při zavedení controllingu do organizační struktury podniku rozlišujeme úroveň štábní nebo liniovou.

#### **Štábní pozice v podniku**

V případě, že je controllingové oddělení zařazeno jako štábního útvar, zastává především funkci poradenskou a servisní. Tyto funkce spočívají v přípravě materiálů a informací důležitých pro rozhodování managementu. Controller bývá přímo podřízen vrcholovému vedení a nemá rozhodovací ani nařizovací kompetence (20, s. 20).

Zařazení controllingu na štábní pozici nachází podporu u většiny autorů. Výjimku tvoří tvrzení, že kromě poradenské funkce má mít controller také rozhodovací kompetence, které by umožnily včasnou reakci na závažné odchylky. Další neshoda spočívá v nutnosti odvolávat se na podporu vedení, což snižuje autoritu controllingového oddělení. Činnost controllera je podle některých autorů natolik významná, že by měla vždy obsahovat právo nařizovat (2, s. 130).

Výhody štábní formy lze spatřit ve vyšší neutralitě útvaru a odlehčení od rozhodovacích činností. Nevýhodou může být případné zvyšování napětí mezi štábním útvarem a jednotlivými manažery liniových útvarů, kteří se cítí ohrožení controllingovými funkcemi (11, s. 250).



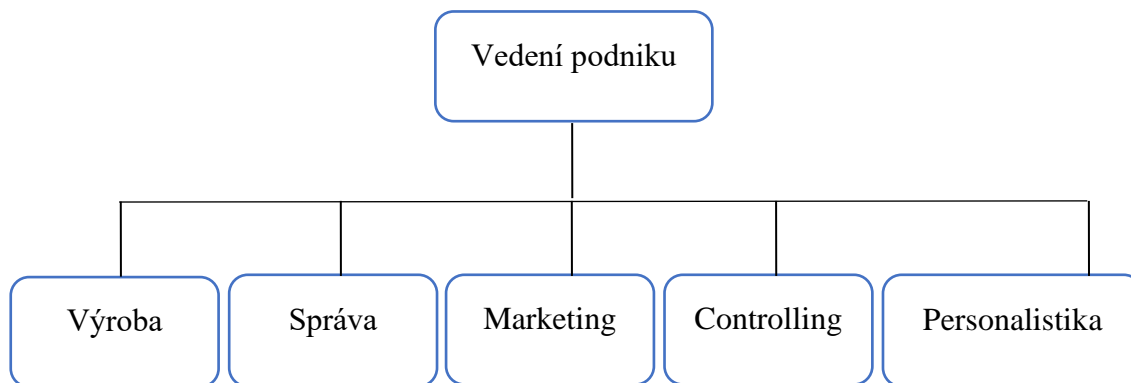
Obrázek 4: Controlling jako štábní útvar

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 20, s. 20)

### **Liniová pozice v podniku**

V liniové pozici se controlling nachází na stejné úrovni jako ostatní podnikové útvary. Rozdílem proti předchozí variantě je rozšíření pravomocí controllera o rozhodovací a nařizovací kompetence, což umožňuje efektivnější plánování a kontrolu. Controller přestává být v krizových situacích pouze poradcem a stává se zodpovědným za svá rozhodnutí (20, s. 20).

Výhodou liniového začlenění controllingu v podniku je jasné uspořádání vztahů mezi jednotlivými útvary, které umožňuje lepší kontrolu, a také rozšíření kompetencí controllera, s čímž souvisí i vyšší odpovědnost. Nevýhody můžeme najít v pomalých reakcích podniku na změny v okolí a převažujícím zaměřením na operativní záležitosti. Z poznatků praxe není toto začlenění příliš stabilní, ale při zařazení do nižších úrovní řízení se stává přijatelnějším.



Obrázek 5: Controlling jako liniový útvar

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 20, s. 20)

### **Další možnosti začlenění controllingu do organizační struktury**

Mimo štábní a liniové uspořádání controllingu najdeme uvedenu i průřezovou funkci, kdy je řízení rozděleno mezi liniové vedení a controllera s jasně stanovenými pravomocemi ve vybraných oblastech. Za zmínku stojí také možnost vzájemného propojení obou výše popsaných variant. Na řízení se poté podílí jak liniový vedoucí, tak controller, který má částečnou rozhodovací pravomoc a při řešení aktuálních problémů dochází vždy ke spolupráci mezi těmito dvěma útvary. Nabízí se také využití externího controllingu v případě, kdy je tato možnost ekonomicky výhodná. Tento způsob využívají především menší podniky (23, s. 405).

## **2. 4 Strategický controlling**

Strategický controlling a jeho nástroje jsou zaměřeny především na určování a zlepšování budoucích příležitostí a rizik podniku. Strategický controlling je orientován na dlouhodobý časový horizont a jedním z jeho hlavních úkolů je přispět k formulaci strategických cílů a jejich uskutečnění. Mezi strategické cíle podniku můžeme zařadit především výstavbu infrastruktury a nových kapacit, vývoj výrobků a služeb, pořízení a využívání nových technologií nebo objevení nových trhů. Dalším z úkolů strategického controllingu je dlouhodobé plánování, jehož účelem je nastavení dlouhodobého vývoje podniku v souladu s jeho strategií. Dlouhodobé plány představují základ pro vytvoření detailnějších plánů v rámci operativního controllingu (26, s. 105).

K naplnění zmíněných úkolů využívá strategický controlling řadu nástrojů, mezi které můžeme zařadit například následující metody:

- **analýza odvětví (Porterův model pěti sil),**
- **analýza prostředí (PESTLE),**
- analýza portfolia (BCG analýza, GE matice),
- **SWOT analýza,**
- analýza potenciálů,
- gap analýzy,
- analýza životního cyklu výrobku,
- hodnotová analýza (20, s. 32-55).

#### **Analýza globálního prostředí (PESTLE analýza)**

Cílem analýzy je získat informace o makroekonomickém okolí a jeho změnách, které různou měrou ovlivňují podnik. Klíčovou součástí okolí podniku jsou faktory politické, ekonomické, legislativní, sociální a kulturní a technologické. Důležitost těchto faktorů se pro různá odvětví a konkrétní podniky liší. Rozdělení na tyto hlavní faktory se označuje jako PESTLE analýza (22, s. 16).

Jednotnému využívání termínu PESTLE předcházela určitý historický vývoj, a proto tuto analýzu můžeme i v dnešní době najít pod různými názvy. Prvním předchůdcem PESTLE analýzy v dnešní podobě byla tzv. ETPS analýza, která obsahovala čtyři základní faktory okolí podniku. Jednalo se o faktor ekonomický, technologický, politický a sociální. Pozdější modely analýzy prošly určitou modifikací a po začlenění dalších podstatných makroekonomických faktorů se jako nejznámější ujalo označení PESTLE (8, s. 179).

Hlavním účelem PESTLE analýzy je odpovědět na tři základní otázky:

- Které z vnějších faktorů mají vliv na podnik nebo jeho části.
- Jakou mírou tyto faktory ovlivňují podnik.
- Které z faktorů jsou nejdůležitější pro blízkou budoucnost (8, s. 178).

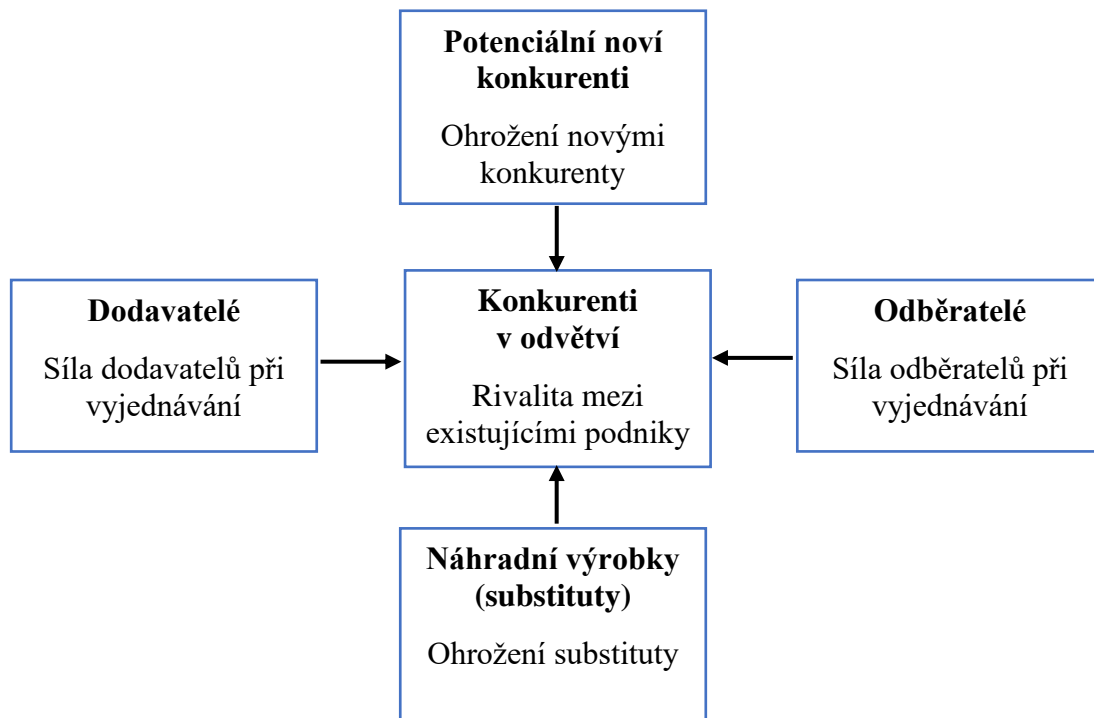
Metoda PESTLE analyzuje faktory vnějšího prostředí podniku, které mohou znamenat budoucí příležitosti nebo hrozby pro celou organizaci. Vnější faktory jsou:

- **Politické** – za politické faktory lze považovat např.: politický systém, stabilita vlády a politického systému, investiční pobídky, ochrana investic, míra státního protekcionismu, míra korupce, regulační zásady, vývoj státního rozpočtu a rozpočtová politika, zapojení státu v ekonomických a vojenských integracích a další.
- **Ekonomické** – mezi ekonomické faktory můžeme mimo jiné zařadit míru inflace, úrokové sazby, míru ekonomického růstu (vývoj HDP), měnové kurzy, cenovou stabilitu či míru nezaměstnanosti.
- **Sociální** – základní sledované faktory jsou například demografický vývoj populace, porodnost a mortalita, míra vzdělanosti, délka pracovní doby, mobilita pracovní síly, genderové problémy, životní úroveň a životní styl, tradice, náboženství apod.
- **Technologické** – zaměřuje se na sledování změn tempa vývoje technologie v dané oblasti, vládní výdaje na výzkum a vývoj, soukromé investice na vědu a výzkum, rychlost morálního zastarávání technologie, informační infrastruktura, vývoj cen přírodních zdrojů, nástup nových technologií (průmysl 4.0, digitalizace a robotizace).
- **Legislativní** – státní regulace ekonomiky, obecná legislativa (ochrana vlastnictví, integrace státu do soukromé sféry), daňová legislativa, antimonopolní zákony, mezinárodní normy a závazky a další.
- **Ekologické (enviromentální)** – ochrana životního prostředí, důraz na obnovitelné zdroje a jejich využití, prosazování udržitelného rozvoje, sociální odpovědnost firem, nakládání s odpady a recyklace, síla a postoje ekologických aktivistů apod (6, s. 57-60).

### **Analýza konkurence a odvětví (Porterův model pěti sil)**

K analýze konkurenčních sil a odvětví se nejčastěji využívá standardizovaný postup podle Porterova modelu pěti sil. Cílem modelu je identifikovat, které síly působící na podnik jsou nejvýznamnější a také, které z nich je možné ovlivnit.

Podle Portera je schopnost konkurovat ostatním podnikům v rámci odvětví závislá na vyjednávací síle dodavatelů, vyjednávací síle odběratelů, hrozeb se strany konkurence, nebezpečí existence substitutů a stupni rivality mezi podniky. Důležitá je rovněž identifikace bariér vstupu a výstupu z odvětví (6, s. 60-61).



Obrázek 6: Porterův model pěti sil

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 2, s. 266)

- **Konkurenti v odvětví** – chování podniku vyvolá adekvátní reakci konkurentů a je nutné správně odhadnout intenzitu současné konkurenční rivality. Rivality mezi konkurenty v odvětví ovlivňuje zejména počet a velikost konkurentů, tržní podíl, diferenciací produktů či globální počet zákazníků.
- **Potenciální noví konkurenti** – snaha nových konkurentů vstoupit na trh a převzít část podílu na trhu stávajících podniků. Vstup nových konkurentů závisí na bariérách vstupu do odvětví a rovněž na reakci současných konkurenčních podniků.

- **Dodavatelé** – dodavatelé mohou ovlivnit podnik například jednáním o zvyšování cen, změnou kvality poskytovaných výrobků a služeb či prodlužováním dodacích lhůt. Síla dodavatele je závislá na faktorech jako vzdálenost dodavatele, počet dodavatelů, unikátnost poskytovaných produktů, monopol dodavatele.
- **Odběratelé** – projevují svou sílu při snaze o získání nižších cen, lepší kvality či výhodnějších obchodních podmínek. Hlavním faktorem ovlivňujícím vyjednávací sílu zákazníků je jejich podíl na nákupech, velikost nebo důležitost nakupovaného produktu.
- **Náhradní výrobky (substituty)** – jestliže existuje srovnatelný výrobek, který se může například cenou, výkonem nebo funkcí vyrovnat poskytovanému výrobku nebo se dokonce stát pro zákazníka zajímavější, pak jej zákazník upřednostní (20, s. 34).

### **SWOT analýza**

Na základě strategického zhodnocení postavení podniku zjišťuje SWOT analýza klíčové silné stránky (strengths), slabé stránky (weaknesses), příležitosti (opportunities) a hrozby (threats). Tato metoda shrnuje závěry interních i externích analýz a klasifikuje jednotlivé faktory. Důraz by měl být kladen především na efektivnost vyhodnocení se zaměřením na relativně malý počet položek, které jsou ovšem pro analýzu stěžejní a určují, kam by měl podnik směřovat svoji pozornost. Existuje řada technik, pomocí kterých lze shromáždit fakta pro zpracování SWOT analýzy. Můžeme uvést například převzetí informací z již uskutečněných analýz, benchmarking, brainstorming či metodu interview (15, s. 97).

SWOT analýzu lze zaměřit na historický vývoj podniku a pomocí jejího opakovaného vyhodnocení v delším časovém horizontu můžeme vyhodnotit, zda jednotlivé slabiny a hrozby přibývají či ubývají. Na základě vyhodnocení tohoto vývoje můžeme zvažovat pozitivní nebo negativní vývoj podniku. V současnosti je SWOT analýza často nahrazena kvantitativní analýzou metodických scénářů hrozeb a příležitostí. Tato metoda se stala využívanou z důvodu statickosti SWOT analýzy, což je její výraznou nevýhodou (12, s. 104).

<p><b>Silné stránky</b> (strengths)</p> <p>Skutečnosti, které přinášejí výhody zákazníkům i firmě</p>	<p><b>Slabé stránky</b> (weaknesses)</p> <p>Věci, které firma nedělá dobře nebo ve kterých si konkurence vede lépe</p>
<p><b>Příležitosti</b> (opportunities)</p> <p>Skutečnosti, které mohou zvýšit poptávku nebo mohou lépe uspokojit zákazníky a přinést podniku úspěch</p>	<p><b>Hrozby</b> (threats)</p> <p>Skutečnosti, trendy, události, které mohou snížit poptávku nebo zapříčinit nespokojenost zákazníků</p>

Obrázek 7: SWOT analýza

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 12, s.103)

## 2.5 Operativní controlling

Úkolem operativního controllingu je především řízení rentability, zajištění likvidity a zvýšení výkonnosti podniku. Je zaměřený na krátkodobé plány v časovém horizontu 1-2 roky. Mezi krátkodobé plány můžeme zařadit plán nákladů a výnosů, příjmů a výdajů nebo položek rozvahy. Operativní controlling tedy lze považovat za systém řízení, který využívá operativní nástroje, pomocí kterých porovnává odchylky skutečného od požadovaného stavu a svými zásahy optimalizuje podnikové činnosti. Při operativním plánování je nutné vycházet z aktuálních podmínek a současných zdrojů podniku, kterými jsou například technické vybavení podniku, kvalifikace zaměstnanců nebo dostupné finanční prostředky (9, s. 14).

Tabulka 2: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 20, s. 29)

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

### 2. 5. 1 Členění nákladů

Struktura a členění nákladů má pro podnik velký význam při jejich řízení, plánování a kontrole. Hlavním účelem členění nákladů je schopnost vyjádření jejich ekonomické podstaty. Podrobné členění rovněž umožňuje zjistit příčinnou souvislost vzniku nákladů a jejich vývoje. Volba členění nákladů vyplývá z informací o nákladech (4, s. 99).

Náklady podniku lze členit z několika hledisek. Z pohledu vnitropodnikového účetnictví dělíme náklady na:

- druhové (výhradně úkolem finančního účetnictví; člení náklady podle druhu ekonomických zdrojů),
- účelové (členění nákladů podle účelu vynaložení),
- kapacitní (členění nákladů podle vztahu k objemu produkce) (18, s. 18).

**Kapacitní členění** je specifickou klasifikací nákladů na základě změny objemu výkonů. Objem výkonů je možné vyjádřit například počtem vyrobených kusů, odpracovaných hodin nebo najetých kilometrů. V rámci členění ve vztahu k objemu prováděných výkonů rozlišujeme náklady variabilní, fixní a smíšené (21, s. 38).

- Variabilní náklady (výše variabilních nákladů je závislá na objemu provedených výkonů).
- Fixní náklady (výše fixních nákladů je neměnná při změně objemu provedených výkonů).
- Smíšené náklady (v podnikové praxi může v jistých případech nastat situace, kdy nákladové položky vykazují smíšený charakter. Tyto náklady lze rozlišit jako semi-variabilní, které v sobě obsahují variabilní i fixní složku nákladů nebo semi-fixní, které mají v rámci určitého rozsahu objemu produkce fixní charakter a při dosažení určitého rozsahu dojde k jejich skokovému nárůstu (21, s. 40).

#### **Další členění nákladů:**

- Externí a interní – externí náklady vstupují z vnějšku společnosti, interní představují spotřebu vnitropodnikových zdrojů.
- Prvotní a druhotné – prvotní náklady představují náklady finančního účetnictví, druhotné náklady vznikají mezi jednotlivými středisky podniku.
- Přímé a nepřímé – přímé náklady mohou být bezprostředně přiřazeny konkrétním výkonům. Nepřímé náklady se vztahují k několika výkonům a jsou rozpočítány pomocí rozvrhové základny.
- Jednicové a režijní – jednicové náklady lze přiřadit pomocí normy spotřeby konkrétnímu výkonu. Režijní náklady se ze své povahy nemění při změně objemu produkce a jsou stanoveny rozpočtem nákladů na určité období (18, s. 18).

### **2. 5. 2 Plánování a rozpočetnictví**

**Plánování** představuje důležitou část controllingového řízení. Zpracování plánů podniku napomáhá k dosažení stanovených cílů hospodářské politiky podniku. Plánování představuje systém souhrnně a kvalitně zpracovaných plánů. Mezi nejdůležitější formy plánování v podniku patří:

- normativní plánování,
- strategické plánování,
- operativní plánování a rozpočty (1, s. 74).

Plánování představuje konkretizaci stanovených cílů a kvalita sestaveného plánu závisí na splnění následujících požadavků:

- Časová provázanost – plán na následující období vychází ze zhodnocení minulého vývoje a porozumění současné situaci. V rámci plánování se často uplatňuje princip klouzavého plánování.
- Věcná provázanost – dílčí plány tvoří souhrnný plán pro celý podnik.
- Variantnost a závaznost – při plánování je doporučováno sestavovat optimistickou, střední a pesimistickou variantu.
- Úplnost a přehlednost – plány zahrnují pouze položky, které jsou podstatné pro splnění vytyčených cílů.
- Proveditelnost – podnik sestavuje takové plány, které jsou reálné a dosažitelné (19, s. 163).

**Rozpočet** je finanční dokument, který představuje vývoj hodnotových veličin v peněžním vyjádření. Je vytvořen a schválen před zahájením sledovaného období, přičemž časový horizont je nejčastěji kalendářní rok. Rozpočet lze tedy definovat jako finanční plán, který zachycuje očekávané příjmy a výdaje (18, s. 20).

#### **Základní funkce rozpočtu:**

- plánovací – stanovuje cíle na konkrétní období vyjádřené v peněžních jednotkách,
- koordinační – koordinuje činnost jednotlivých podnikových oddělení,
- motivační – motivuje řídicí pracovníky k dosažení stanovených cílů,
- kontrolní – slouží pro kontrolu a porovnání skutečně dosažených výsledků se stanoveným rozpočtem,
- měření výkonnosti – slouží pro měření výkonnosti jednotlivých středisek a vedoucích pracovníků (24, s. 98).

### 2. 5. 3 Analýza odchylek

V rámci kontroly plnění jednotlivých plánů můžeme ve většině případů očekávat vznik rozdílů plánovaných a skutečných hodnot.

Vzniklé rozdíly jsou analyzovány jako odchylky. Odchylky mohou vzniknout v různých oblastech řízení a představují podklad pro řízení podniku a jeho útvarů (4, s. 165).

Důležitým krokem samotné analýzy odchylek je zjištění příčin jejich vzniku, zhodnocení dopadu nesrovnalostí pro budoucí vývoj podniku a vytvoření předpokladů pro zavedení nápravných opatření, které mají za cíl eliminovat vznik negativních odchylek (16, s. 394).

Sledování odchylek můžeme rozdělit do dvou základních rovin, a to na průběžné a následné. O následném zjišťování odchylek hovoříme v případě porovnávání hodnot na konci sledovaného období. Skutečné hodnoty jsou porovnávány s předem stanovenými plánovanými hodnotami. Nevýhodou této metody je nemožnost okamžité reakce na vzniklé odchylky, která by zamezila negativním dopadům již v průběhu sledovaného období. Průběžná metoda sledování odchylek umožňuje jejich okamžitou identifikaci a případné zamezení jejich vzniku při včasném zavedení nápravných opatření (4, s. 166).

#### Členění odchylek z hlediska faktorů vzniku:

- Kvantitativní odchylka – vzniká v důsledku změny objemu vstupů nebo výstupů.
- Kvalitativní odchylka – vzniká v důsledku změny cen vstupů nebo výstupů.
- Odchylka struktury – vzniká v důsledku změny struktury vstupů nebo výstupů (16, s. 396).

Odchylky mohou být sledovány a vyhodnocovány v absolutních nebo relativních jednotkách a mohou nabývat podoby úspor (pozitivní odchylka), nebo překročení (negativní odchylka). Jejich vznik může být ovlivněn vnitřním i vnějším okolím podniku a slouží jako podklad pro rozhodování o případných opatřeních (16, s. 365).

Vznik odchylek představuje změny vývoje okolí podniku, které nebyly zahrnuty do plánovaných hodnot. Jejich vznik slouží jako podnět pro zavedení nápravných opatření, které jsou v kompetenci vedení podniku, případně samotného controllera. Rozsah a povaha opatření závisí na velikosti vzniklé odchylky (16, s. 365).

Důležitým krokem při zavedení nápravných opatření je stanovení míry tolerance pro vzniklé odchylky. Při vzniku velmi malých odchylek (v praxi bývá často uváděno do 5 %) nedochází k zavedení žádných nápravných opatření. Detailní rozbor každé velmi malé odchylky by znamenal neefektivnost a nehospodárnost. Pokud by však docházelo k opakovanému vzniku i velmi malých odchylek u stejného procesu, vyžaduje se úprava plánovacího procesu. Malé odchylky (5-10 %) jsou v kompetenci manažera. V případě velkých odchylek (nad 20 %) je zapojeno celé vedení podniku na doporučení controllera. Controller poskytuje včasné informace a hledá realizovatelné řešení v rámci celého podniku. Tato rozhodnutí není možné uskutečnit bez účasti vedení podniku. V tomto případě často dochází ke zkoumání samotného plánovacího procesu (13, s. 21).

#### **2. 5. 4 Kalkulace metodou příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku**

Podstatou výpočtu krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku je rozdělení celkových nákladů podniku ve vztahu k objemu prováděných výkonů na variabilní a fixní. Výpočet příspěvku na úhradu představuje systém výpočtu nákladů orientovaný na trh. Příspěvek na úhradu vyjadřuje rozdíl mezi prodejní cenou výkonu a jeho variabilními náklady. Princip výpočtu spočívá v odečtení variabilních a fixních nákladů od variantního obrátu. Na základě výpočtu je zjištěna výše zisku při dodržení tržně orientované ceny (21, s. 115-116).

V praxi lze využít dvě varianty aplikace výpočtu krycího příspěvku. Jedná se o jednostupňovou a vícestupňovou kalkulaci variabilních nákladů. V případě jednostupňové kalkulace nejsou fixní náklady detailně analyzovány a jejich výše se vztahuje k podniku jako celku. Vícestupňová kalkulace naopak zvažuje fixní náklady v několika stupních v závislosti jejich vztahu k podnikovým aktivitám. Pro účely vícestupňové kalkulace lze přiřadit fixní náklady jednotlivým výrobkům, skupinám výrobků, střediskům a celému podniku. Při výpočtu krycího příspěvku se často setkáme s využitím dvoustupňového systému dělení fixních nákladů, a to na zvláštní fixní náklady a všeobecné fixní náklady. Zvláštní fixní náklady se vztahují k určitému výkonu. Všeobecné fixní náklady nemají souvislost s konkrétními výkony. Dvoustupňový výpočet krycího příspěvku je důležitým zdrojem informací pro rozhodování vedoucích pracovníků (21, s.120).

Tabulka 3: Dvoustupňová metoda krycího příspěvku

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 21, s. 120)

<b>Výkon</b>	<b>Výkon 1</b>	<b>Výkon 2</b>	<b>Celkem</b>
Tržby			
Variabilní náklady na jednici			
Celkové variabilní náklady			
<b>Příspěvek I. (Kč)</b>			
<b>Příspěvek I. (%)</b>			
Zvláštní fixní náklady			
<b>Příspěvek II. (Kč)</b>			
<b>Příspěvek II. (%)</b>			
Všeobecné fixní náklady			
<b>Výsledek hospodaření</b>			

### 2.5.5 Reporting

Reporting představuje důležitou část controllingového procesu. Poskytuje relevantní a utříděné informace všem úrovním managementu, které jsou nutné pro rozhodování. Odpovědnost za reporting nese controllingové oddělení a jeho účelem je zpracování a příprava dat pro konkrétní potřeby adresáta. V nejširším pojetí je reporting chápán jako metoda uchování informací, jeho správné fungování však zahrnuje rovněž zpracování a prezentaci dat. Reporting získává a zpracovává aktuální a kvalitní externí i interní informace, které jsou obsahem reportingových zpráv. Důležitou součástí reportingu jsou kritéria řízení výkonnosti sloužící pro porovnání skutečného vývoje s plánovanými cíli (24, s. 10).

**Interní reporting** slouží vedoucím pracovníkům jako nástroj pro kontrolu plnění stanovených cílů. Obsah a pravidelnost vyhotovování výkazů a zpráv záleží na potřebách konkrétního podniku a může se lišit podle zavedených systémů. Z pohledu pravidelnosti členíme reporting na standardní a mimořádný. Standardní reporting je zpracován v pravidelných intervalech při dodržení předem stanovené struktury. Mimořádný reporting je zpracován mimo vymezená období, například na vyžádání. Může mít rovněž speciální formu, například podrobnější zpracování dat, které běžně není vyžadováno (24, s. 14).

**Externí reporting** představuje reporting vůči třetím stranám. Obsah reportů může být určen například pro potřeby bankovní instituce, finančního úřadu, statistického úřadu nebo odborné veřejnosti. Dalším typem externího reportingu může být reporting pro mateřskou společnost. Jeho obvyklým obsahem je především porovnání plánů. Další podstatné náležitosti mohou být například klíčové informace o zaměstnancích, dividendách nebo vzájemných závazcích a pohledávkách (24, s. 17).

### 3 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V následující kapitole je představena sledovaná společnost a současná úroveň využívání nástrojů controllingu. V první řadě je stručně popsána historie a základní údaje o společnosti včetně organizační struktury. Následující část se věnuje výrobnímu programu a vymezení hlavních trhů a zákazníků vybrané společnosti. Následně je popsáno využívání nástrojů controllingu na různých úrovních organizační struktury.

#### 3.1 Základní údaje o společnosti

Datum vzniku a zápisu do OR: 17. března 1999

Spisová značka: C 33359 vedená u Krajského soudu v Brně

Obchodní firma: DIAM, s. r. o.

Sídlo: Brno – Brněnské Ivanovice, Kaštanová 516/127c

Identifikační číslo: 255 57 866

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Základní kapitál: 1 000 000 Kč

Počet zaměstnanců: 45

Předmět podnikání: Cukrářská výroba

Obchodní činnost

Zprostředkovatelská činnost v oblasti obchodu a služeb

Společnost DIAM, s. r. o., založena roku 1999, se zabývá cukrářskou a pekařskou výrobou. Původně byla součástí sdružení delta pekárny, kde působila v úseku cukrářské výroby. Později se tato část výroby oddělila a vznikla samostatná společnost v dnešní podobě. Společnost založili manželé Divišovi, kteří jsou současně jejími jednateli. Za dobu existence této společnosti došlo k jejímu výraznému růstu, a z malé výrobní čítající několik zaměstnanců se stala prosperující firma s výbornou reputací.

Z počátku se společnost soustředila zejména na prodej výrobků pro sítě maloobchodních řetězců a pro již nasmlouvané obchodní partnery z Belgie, se kterými společnost spolupracovala již před osamostatněním. V roce 2006 došlo k otevření první vlastní brněnské prodejny, které odstartovalo řadu změn v obchodní strategii.

Později byla společnost z důvodu omezených výrobních kapacit nucena ke změně sídla a rozsáhlé rekonstrukci výrobních prostor a zařízení. Přesídlení společnosti provázelo rovněž otevření další prodejny, a s tím související nákup chladících vozů, což znamenalo rozšíření o oddělení vlastní dopravy. V dalších letech se společnost výrazně rozrostla a postupně otevřela další tři brněnské prodejny. Postupný rozvoj společnosti provázela rovněž změna obchodní strategie a společnost se začala soustředit zejména na provoz vlastních prodejen a ukončila velké množství dodávek pro obchodní řetězce.

### 3. 1. 1 Velikostní zařazení společnosti

Podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., jsou účetní jednotky rozděleny na mikro, malé, střední a velké. Účetní jednotky jsou zařazeny na základě těchto tří kritérií:

- aktiva celkem,
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců.

Zákon stanoví hraniční hodnoty jednotlivých kritérií pro zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek, přičemž při překročení dvou uvedených kritérií se účetní jednotka posune do vyšší kategorie.

Tabulka 4: Kategorizace účetních jednotek

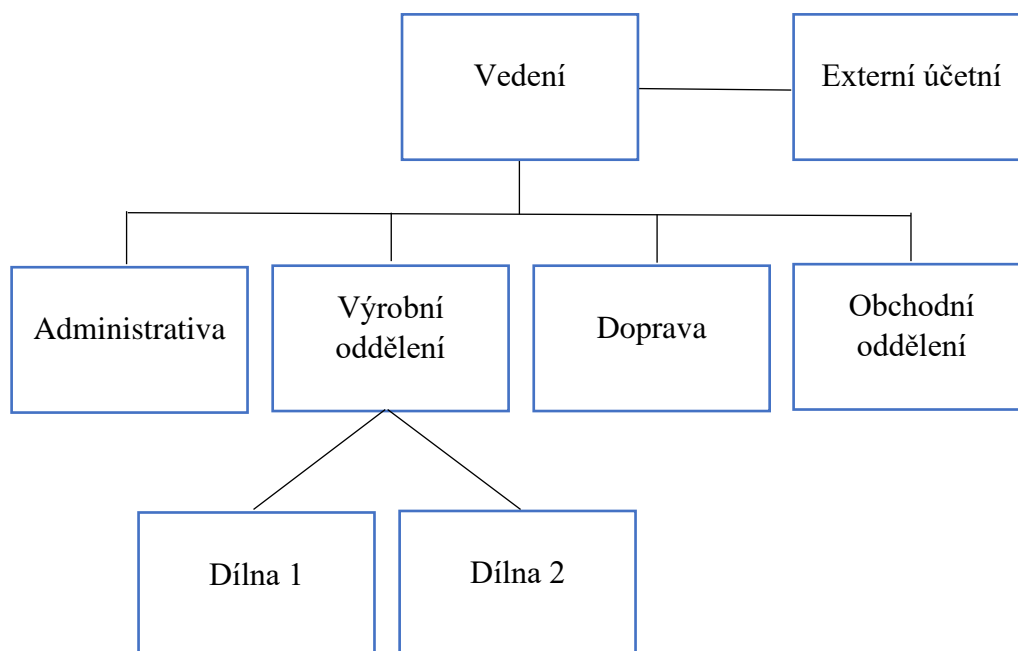
(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 27)

Velikost účetní jednotky	Aktiva celkem	Čistý obrat	Průměrný počet zaměstnanců
<b>Mikro</b>	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
<b>Malá</b>	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
<b>Střední</b>	500 mil. Kč	1000 mil. Kč	250
<b>Velká</b>	> 500 mil. Kč	> 1000 mil. Kč	> 250

Hodnota aktiv společnosti byla v roce 2020 vykázána ve výši 22 mil. Kč a čistý obrat za účetní období činil 30 mil. Kč. V současné době podnik zaměstnává 45 zaměstnanců, především na dělnických pozicích. Společnost překračuje všechny uvedené hodnoty pro zařazení mezi mikro účetní jednotky, a z toho plyne, že podle zákona o účetnictví spadá mezi malé podniky.

### 3. 1. 2 Organizační struktura společnosti

Pro pochopení hierarchie ve společnosti je na následujícím obrázku znázorněna organizační struktura složená z jednotlivých úseků. Protože se jedná o malou společnost, postačí jednoduchá liniová organizační struktura, která odráží systém centralizovaného rozhodování v rukou spolumajitelů.



Obrázek 8: Organizační struktura společnosti

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů)

**Vedení společnosti:** v čele firmy stojí manželé Divišovi, kteří jsou zakladatelé a zároveň jednatelé společnosti. Do jejich kompetencí spadá kompletní vedení a řízení společnosti ve všech oblastech, a jsou jim přímo podřízena všechna oddělení. Pracovní náplň vedení společnosti spočívá především v operativní činnosti a obchodním jednání. Spoluvlastnictví pouze dvou osob spolu s lineární organizační strukturou umožňuje rychlé a poměrně snadné rozhodování, a tedy vedení společnosti.

Každé oddělení i jednotlivec přesně ví, jaké jsou jejich povinnosti a komu se zodpovídá, což značně usnadňuje všechny rozhodovací procesy.

#### **Hlavní úkoly vedení společnosti:**

- vedení a řízení společnosti,
- obchodní jednání s dodavateli a odběrateli,
- cenová kalkulace výrobků,
- investiční rozhodování,
- kontrola a schvalování výrobního a nákupního plánu,
- marketingové plánování,
- kontrola a vyhodnocení tržeb jednotlivých prodejen.

**Administrativa:** hlavní odpovědnou osobou útvaru administrativy je podniková účetní. Pro společnost vzniká povinnost vést účetnictví podle zákona o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Účetní období je stanoveno na kalendářní rok. Účetnictví je ve sledované společnosti vedeno ve dvou úrovních. Mezi povinnosti **interní podnikové účetní** patří především kontrola a evidence dokladů souvisejících s každodenním fungováním podniku. Hlavní činnosti podnikové účetní jsou evidence faktur, pokladních dokladů, výdejek ze skladu, a také evidence podkladů potřebných pro případný hygienický audit.

Další důležitou činností je sestavení přehledné evidence tržeb na základě denního hlášení všech prodejen. Soupis tržeb jednotlivých prodejen je předán majitelům společnosti a slouží ke zhodnocení a porovnání výkonnosti prodejen. Veškeré připravené doklady a dokumenty jsou podkladem pro **externí účetní oddělení**, které má na starosti mzdovou agendu zaměstnanců a účetní závěrku.

**Výrobní oddělení:** výrobní oddělení je reprezentováno vedoucím výroby, který zajišťuje řádný a plynulý chod výroby. Stará se především o zpracování a plnění výrobních plánů a kontrolu jakosti jednotlivých produktů. Slouží jako mezičlánek mezi vedením a jednotlivými dílnami, a prostřednictvím výrobního plánu rozděluje úkoly na jednotlivé dny.

**Doprava:** společnost disponuje vlastními dopravními prostředky pro rozvoz zboží jednotlivým odběratelům, a především pro plynulé zásobování vlastních prodejen. Zaměstnanci v oddělení dopravy musí dodržovat přísné hygienické předpisy pro přepravu potravinových výrobků. Mezi jejich hlavní povinnosti patří pravidelné měření teploty a následné vyplnění kontrolních dokumentů.

**Obchodní oddělení:** působnost obchodního oddělení můžeme rozdělit mezi dva klíčové zaměstnance. **Vedoucí skladu**, který má na starosti především nákup a evidenci skladových zásob, jejich přidělení jednotlivým výrobním dílnám, a také jejich kontrolu. Druhou klíčovou pozicí je **vedoucí expedice**, který má na starosti evidenci objednávek, jejich zadání do systému a rovněž kompletaci a kontrolu vyřízených objednávek.

### **3. 1. 3 Výrobní program společnosti**

Hlavním předmětem podnikání společnosti DIAM, s. r. o. je cukrářská výroba, která je soustředěna ve výrobní budově v sídle společnosti. Odtud dodává výrobky svým odběratelům, ale především do svých pěti prodejen rozmístěných v různých částech města Brna. Cukrárna DIAM se svou nabídkou orientuje na tradiční cukrárenský sortiment s důrazem na ruční výrobu z kvalitních surovin. Mezi nabízené produkty patří klasické cukrářské výrobky a jemné i běžné pečivo, které prodává pouze ve svých prodejnách. Důležitou část výroby tvoří dorty pro všechny příležitosti vyráběné na zakázku. Dalším nabízeným sortimentem jsou i sezónní výrobky, jako například vánoční cukroví, či velikonoční pečivo. Ze studené kuchyně jsou to chlebičky, „kanapky“ nebo obložené mísy. Svoji výrobu společnost staví na poctivých surovinách a tradičních postupech.

### **3. 1. 4 Hlavní trhy a zákazníci**

Hlavním trhem, na kterém společnost působí, je Česká republika, kam směřuje naprostá většina výroby. Zákazníci společnosti DIAM jsou především koneční spotřebitelé, kteří nakupují v jedné z pěti prodejen, jelikož právě tam směřuje podstatná část celkové produkce. Firma dodává své výrobky také do velkoobchodů či maloobchodů, tyto dodávky však tvoří pouze zlomek produkce. Dříve mezi odběratele patřily především maloobchodní řetězce, ovšem kvůli nevyhovujícím obchodním podmínkám došlo k ukončení této spolupráce.

Společnost se v současné době snaží o ukončení dodávek i pro zbylé obchodní řetězce, a to zejména kvůli nesplnitelným požadavkům ze strany odběratelů. Hlavním problémem aktuální spolupráce je výrazně odlišná cenová politika a objemově malé množství objednávek požadovaných v častých intervalech, které by znamenaly výrazný nárůst nákladů v oblasti logistiky.

Společnost rovněž vyváží své výrobky do Belgie a Rakouska, kam putuje zhruba 1/15 produkce, a to především v posledním čtvrtletí díky zvyšující se poptávce před Vánoci.

## **3. 2 Strategická analýza společnosti**

Následující kapitola se věnuje zpracování strategické analýzy společnosti na základě vybraných nástrojů controllingu. Z oblasti strategického controllingu bude provedena analýza vnějšího prostřední podniku prostřednictvím metody PESTLE, analýza oborového okolí pomocí Porterova modelu pěti sil a na základě předchozí kapitoly o stavu společnosti a získaných informací z provedených analýz bude sestavena matice SWOT.

### **3. 2. 1 PESTLE analýza cukrárny DIAM, s. r. o.**

Pomocí PESTLE analýzy budou zkoumány faktory vnějšího okolí, které mají na podnik bezprostřední vliv. Analýza je zaměřena na prostředí trhu s potravinami, konkrétně výrobu cukrárenských výrobků. Cílem je získat důležité informace o okolí podniku a jeho změnách a zhodnotit, jakým způsobem tyto změny dopadají na činnost podniku. K tomu, aby byl podnik úspěšný, musí být jeho strategie konzistentní s okolím. Pokud se podniku podaří vytvořit soulad mezi jeho strategií a okolím, může dosáhnout lepších výsledků.

#### **Politické a legislativní faktory**

Podnikání v oblasti cukrárenství se řídí mnoha zákony, vyhláškami, nařízeními a dalšími právními předpisy, které je nutné znát a dodržovat. Jedná se o řemeslnou živnost pro jejíž provozování je nutné získat živnostenské oprávnění. Ohlašovatel, nebo jím ustanovený odpovědný zástupce musí splnit vedle všeobecných podmínek pro provozování živnosti, které stanoví živnostenský zákon (tedy bezúhonnost a plnou svéprávnost), také podmínku

odborné způsobilosti. Pro výkon činnosti je nutné doložit doklad o vzdělání v oboru či prokázat praxi v délce trvání šesti let.

Samotnému provozu řemeslné živnosti předchází ohlášení na kterémkoliv živnostenském úřadě. První žádost o zapsání živnostenského oprávnění je zpoplatněna částkou 1000 Kč. Na základě ohlášení živnosti získá podnikatel oprávnění k výrobě a prodeji cukrářských výrobků a provozu doplňkových činností. V případě prodeje výrobků s sebou je nutné vedle živnosti řemeslné získat také oprávnění pro živnost volnou, tedy *výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, obor velkoobchod a maloobchod* (28).

Cukrářská výroba se řídí přísnými hygienickými předpisy a normami, které musí dodržovat. Jedním z hlavních předpisů ovlivňující chod podniku, který se zabývá cukrářskou a pekařskou výrobou, je mezinárodní norma ISO 22000:2005, která definuje požadavky v oblasti bezpečnosti potravin. Požadavky hygienických předpisů provozního řádu se mimo jiné promítají i do zpracování projektové dokumentace, potřeby zřízení zdravotních průkazů a v případě vlastní výroby i vypracování kontrolních postupů v souladu s HACCP standardy (Hazard Analysis and Critical Control Point), které představují souhrn několika nařízení EU vztahujících se na potraviny živočišného původu. Jedná se o systém preventivních opatření, který má za úkol zabezpečit zdravotní nezávadnost potravin. Odpovědnost za bezpečnost potravin nesou mimo samotné výrobce rovněž ostatní subjekty, které se podílí na zpracování, skladování, přepravě, manipulaci či prodeji potravinářských výrobků koncovému spotřebiteli. Hlavním úkolem zavedení kontrolního systému je určení slabých míst (kritických bodů) a stanovení opatření, která pomohou odstranit rizika a zabezpečit nezávadnost výrobků a tím předcházet poškození zdraví spotřebitele.

Při zpracování kontrolních postupů vycházíme z hygienických předpisů, provozního a sanitačního řádu. Podnik si může tento systém sám vypracovat nebo využít služeb specializovaných společností. K dispozici jsou rovněž rozpracované systémy, které mohou sloužit jako návod pro vypracování kompletní dokumentace. Pro zpracování dokumentů je nezbytný souhlas s provozem od příslušné hygienické stanice a záchranného hasičského sboru. Provozovna je povinna vyhovět rovněž hygienickým požadavkům na prostorové a dispoziční uspořádání provozovny.

Jedná se například o nutnost oddělení prostor, které na sebe mohou vzájemně negativně působit a ovlivňovat jakost a bezpečnost potravinových výrobků, zásobování vodou, vytápění, osvětlení, větrání a další vybavení.

Podniky v České republice jsou povinny dodržovat řadu zákonů, vyhlášek, nařízení a dalších právních norem, které upravují samotné podnikání, daňové i další odvody, nebo zejména pro oblast potravinářského průmyslu velmi důležité hygienické předpisy. Zákony týkající se cukrářské výroby či obecně potravinářského průmyslu jsou následující:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty,
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce,
- zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb,
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání,
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích,
- zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích,
- zákon č. 309/2006 Sb., o zajištění podmínek bezpečnosti a ochrany zdraví při práci,
- vyhláška č. 113/2005 Sb., o způsobu označování potravin a tabákových výrobků,
- vyhláška č. 137/2004 Sb., o hygienických požadavcích na stravovací služby,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 o hygieně potravin,
- nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1169/2011 o poskytování informací o potravinách spotřebitelům.

V roce 2022 dochází ke zvýšení minimální mzdy, která představuje nejnižší přípustnou odměnu za závislou práci zaměstnance. Z původních 15 200 Kč dochází ke zvýšení na 16 200 Kč. U hodinové sazby se jedná o nárůst o 5,90 Kč na současných 96,40 Kč (32).

Výrazné politické a legislativní zásahy mohly podnikatelé zaznamenat především v posledních dvou letech. V období celosvětové pandemie, která si vyžádala řadu opatření a restrikcí se mnoho podnikatelských subjektů potýkalo s velkými omezeními. Tato omezení měla za následek značný pokles zákazníků a celkové snížení efektivity provozu, které bylo vyvoláno jak zavedenými opatřeními, tak pandemií samotnou.

Majitelé uvedli jako jeden z největších problémů především nepřehlednost a zmatečnost politických rozhodnutí, která byla nejednotná a jejich povaha a rozsah se neustále měnila. To vyvolalo značnou nejistotu a výrazně ovlivnilo rozhodovací procesy, a rovněž ztížilo možnost přípravy na případná další opatření či omezení.

### **Ekonomické faktory**

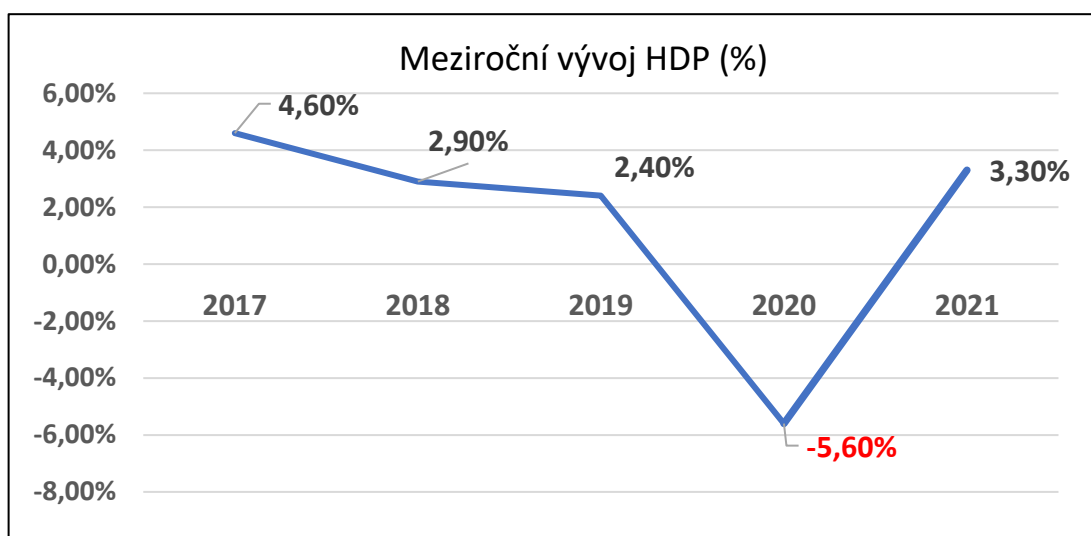
Následující kapitola je zaměřena na faktory, které ovlivňují celostátní ekonomickou situaci, a tím pádem rovněž jednotlivé podniky. Vybrané faktory ovlivňují nabídku výrobků a služeb ze strany podniků, a rovněž možnosti spotřebitelů tyto výrobky a služby nakupovat. Současná ekonomická situace má výrazný vliv na spotřebu domácností, a proto je nezbytné analyzovat základní makroekonomické ukazatele, které ji ovlivňují. Mezi hlavní ukazatele můžeme zařadit vývoj HDP, inflace a nezaměstnanosti. Pro účely práce budou některé další ukazatele vztaženy pouze na Jihomoravský kraj, ve kterém zvolený podnik působí.

Velký vliv na ekonomickou situaci měla pandemie, která výrazně ovlivnila ekonomický vývoj posledních let. Zavedená opatření měla negativní dopad na celou ekonomiku České republiky a dotkla se většiny podnikatelských subjektů. Některé podniky zvládly tuto situaci přežít s menšími následky, pro jiné se zavedená opatření stala likvidačními. Epidemie vyvolala celkové snížení domácí i zahraniční poptávky, které spolu se samotným omezením podnikání způsobilo výrazný ekonomický propad.

Dozvuky pandemie, ze kterých se ekonomika České republiky měla podle původních optimistických předpokladů vzpamatovávat, v následujících letech vystřídal válečný konflikt na Ukrajině, který vyvolal další vlnu nejistoty a celosvětově ovlivnil

ekonomickou situaci. Válečný konflikt, který přímo či nepřímo ovlivňuje celosvětovou ekonomiku a negativně působí na vybrané makroekonomické ukazatele má dopad také na sociální a politické prostředí zpracovávané analýzy.

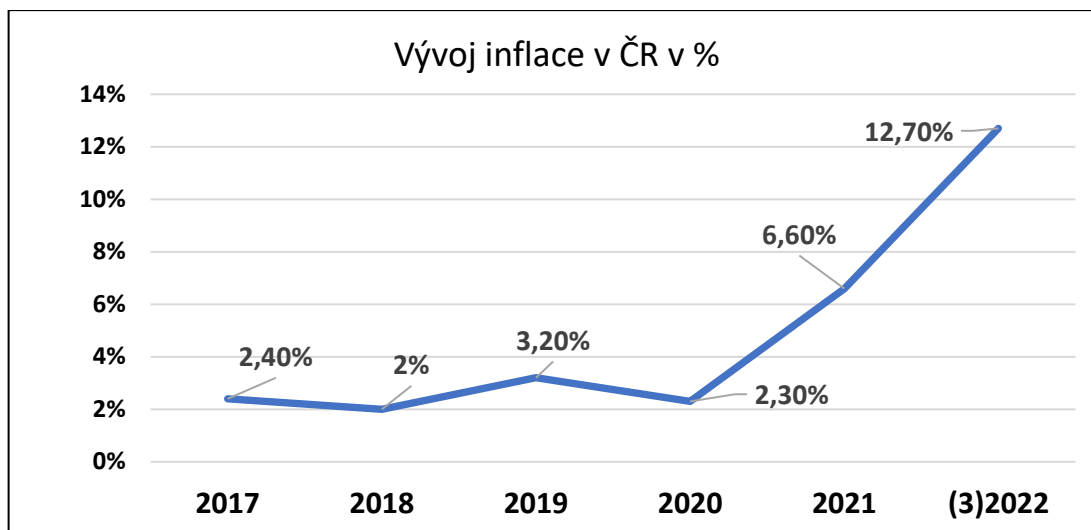
V obou případech se jedná o nečekané a ojedinělé situace, které jsou jen těžko predikovatelné a pro podniky je obtížné se na podobné situace připravit, a téměř nemožné odhadnout jejich budoucí vývoj. Je však nutné brát jejich existenci v potaz a počítat s možnými dopady na podnik.



Graf 1: Meziroční vývoj HDP v ČR

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 39)

Graf č. 1 znázorňuje vývoj HDP v České republice mezi lety 2016-2021. Ve sledovaném období můžeme sledovat meziroční růst, který má mírně klesající tendenci. Největší propad je patrný v roce 2020, který můžeme přisoudit příchodu pandemie, kdy vláda České republiky přikročila k ráznému zamezení ekonomických a sociálních aktivit. Hodnota HDP klesla o rekordních 5,6 %. V roce 2021 HDP opět vzrostlo, a to o 3,3 %, a stejně tak v následujícím roce můžeme dle ministerstva financí očekávat nárůst ve výši 3,1 %, a to zejména díky investičním výdajům soukromého i veřejného sektoru a spotřebou domácností. Spotřeba domácností je v současné době ovšem výrazně tlumena razantním růstem životních nákladů, zejména cen energií (33).

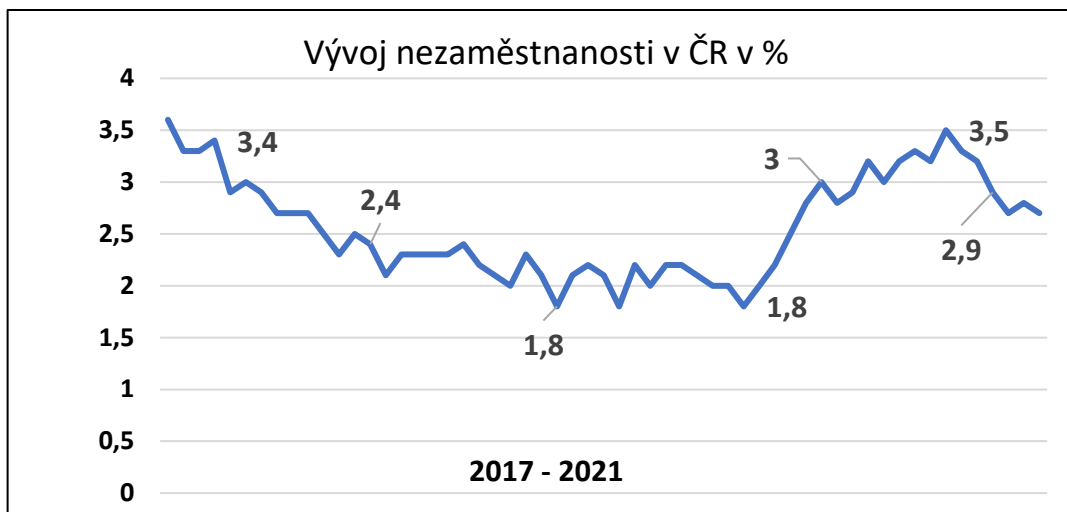


Graf 2: Vývoj inflace v ČR

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 38)

Dalším z důležitých ekonomických ukazatelů, který může ovlivnit chod podniku, je míra inflace. Vývoj inflace v České republice mezi lety 2017-2022 je zobrazen na výše uvedeném grafu č. 2. Míra inflace obecně znamená všeobecný růst cenové hladiny a je vyjádřena přírůstkem průměrného ročního indexu spotřebitelských cen. Míra inflace měla do roku 2020 kolísavou tendenci a držela se mezi hodnotami 2-3 %. Mezi lety 2020 a 2021 můžeme sledovat první výrazný růst cenové hladiny, a to o 6,6 %. Obrovský nárůst je patrný v roce 2022, kdy v březnu tohoto roku byla míra inflace ve výši **12,7 %** a dosáhla nejvyšší hranice ve sledovaném období. K takto vysoké inflaci výrazně přispěl především nárůst cen elektřiny a zemního plynu. Další z důležitých komodit vyvíjící tlak na inflaci je také cena ropy a náklady práce. Průměrná míra inflace pro rok 2022 je odhadována ve výši 8,5 %. V současné době se však predikce velmi často mění, a to zejména z důvodu nestabilní situace na mezinárodních trzích vyvolané dozvuky pandemie či vznikem válečného konfliktu na Ukrajině (34).

Důležité je rovněž sledovat vývoj na trhu práce, který se v současné době vrací zpět do situace před propuknutím pandemie. Téměř ve všech odvětvích přetrvává nedostatek pracovníků. Díky opětovnému hospodářskému růstu se nezaměstnanost nadále snižuje a předpokládá se, že v roce 2022 dále poklesne až na 2,3 % (34).



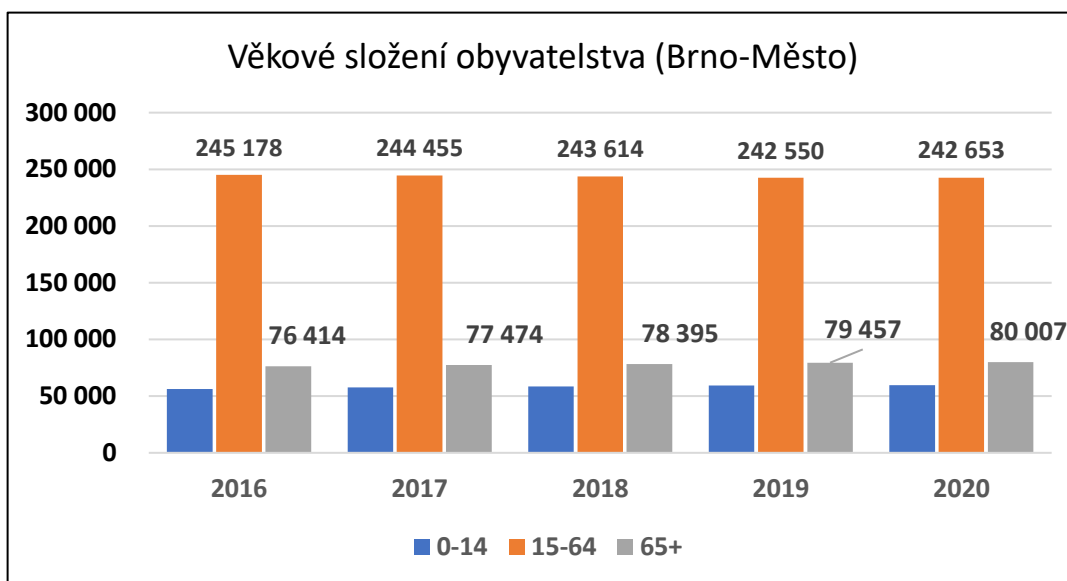
Graf 3: Vývoje nezaměstnanosti v ČR

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 40)

Z napjaté situace na trhu práce profitovali zejména zaměstnanci, kteří měli lepší vyjednávací pozici. Došlo k růstu mezd, přičemž hrubá nominální mzda stoupla ve 3. čtvrtletí roku 2021 o 5,7 %. I přes rychlý růst spotřebitelských cen, který omezil růst reálné mzdy na 1,5 % došlo ve všech odvětvích národního hospodářství k mzdovému růstu oproti roku 2019. Kvůli silícím tlakům na trhu práce při nízké nezaměstnanosti a nedostatku pracovníků jsou zaměstnavatelé nuceni zvyšovat mzdy z důvodu udržení stávajících zaměstnanců. Mnoho podniků musí využívat příležitostné zaměstnávání pracovníků na dohody a čelí častým personálním změnám. Sledovaná společnost se nepotýká s větší fluktuací zaměstnanců a disponuje stabilní a jistou základnou pracovníků (34).

### Sociální faktory

Sociální prostředí je pro společnost významným faktorem, na který je nutno brát ohled. Pro podnik je důležité například sledovat skladbu a strukturu obyvatelstva, jeho věkové rozložení, životní styl, životní úroveň a další. Významnou roli hrají také současné trendy, které mohou ovlivnit poptávku po určitých produktech.



Graf 4: Věkové složení populace (Brno-Město)

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 41)

Výše uvedený graf č. 4 znázorňuje vývoj počtu obyvatel v obci Brno-Město v období 2016 až 2020. Z grafu je patrné, že dochází k postupnému stárnutí obyvatelstva, což nahrává sledovanému podniku, protože právě lidé v důchodovém věku jsou jednou z hlavních cílových skupin zákazníků.

Mírně negativním faktorem může být skladba obyvatelstva na následující tabulce, kde je patrné větší zastoupení mužů, než žen. Předpokládá se, že na mateřské dovolené zůstávají stále více ženy než muži, a matky s dětmi tedy mohou tvořit potenciální skupinu zákazníků.

Tabulka 5: Rozložení obyvatel podle věku a pohlaví k 31.12. 2020 (Brno-Město)

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 41)

	Muži	Ženy	Celkem
0-14	30 603	29 187	59 790
15-64	122 915	119 738	242 653
65+	32 449	47 558	80 007

V dnešní době preferuje stále větší množství zákazníků volný čas a upřednostní nákup cukrářských i pekařských výrobků před vlastnoruční výrobou. I přes tuto skutečnost, která nahrává celému odvětví, můžeme sledovat spíše ustálený trend. Sociální i kulturní faktory působí na podnik různým způsobem. V posledních letech se klade silný důraz na propagaci zdravé výživy a zdravého životního stylu celkově. Cukrářské výrobky jsou s tímto trendem v rozporu. Stále více podniků se snaží inovovat současné výrobky, a přizpůsobit je aktuálním požadavkům trhu. Sledovaný podnik rovněž nabízí řadu nízkotučných produktů či produktů se sníženým obsahem cukru, ovšem navzdory aktuálním trendům stále převažuje nabídka tradičních cukrářských výrobků. Cílovou skupinou podniku jsou spíše starší generace a rodiny s dětmi, pro které není tento druh zboží dostatečně lákavý, a proto se podnik snaží zachovat současný sortiment.

### **Technologické faktory**

Stejně jako v dalších oblastech i v cukrářství a pekařství jde technologický vývoj neustále dopředu a samotná výroba i veškeré postupy se stále modernizují. Na trhu se objevují nejmodernější linky pro mechanizovanou i automatizovanou výrobu běžného pečiva, ale také cukrářských produktů. Pokud hovoříme o velkých a komerčních pekárnách, které svou finální produkci soustředí pro maloobchody či velkoobchody, můžeme považovat inovace v tomto oboru za nezbytné.

Výroba v podniku DIAM, s. r. o má tradiční charakter a jedná se spíše o malou firmu, která neprodukuje velké množství výrobků. Majitelé samozřejmě sledují technologické novinky ve svém oboru, ale hlavním problémem je spíše stáří a opotřebení současného výrobního zařízení, u kterého je prováděna pravidelná kontrola a údržba. Vzhledem k tomu, že v potravinářském odvětví nedochází k razantním změnám v technologickém prostředí, není ani nutnost modernizace technologického vybavení výroby zvláště aktuální. Investováním do technického vybavení by bezpochyby došlo ke zvýšení efektivity práce, poklesu poruchovosti a rovněž k mírnému snížení spotřeby energií. Jak již však bylo řečeno, není to pro sledovaný podnik nutností. Modernizace výroby by neměla žádný vliv na kvalitu výrobků a nepřinesla výraznou konkurenční výhodu.

V dnešní době je nedílnou součástí každého podnikání propracovaná a fungující online komunikace se zákazníky. Zejména v oblasti marketingové komunikace se nabízí využívat moderní komunikační nástroje. Sociální sítě a digitální dovednosti obecně jsou v současnosti vnímány jako jeden z nejdůležitějších nástrojů pro podnikání a jejich efektivní využití může podniku přinést významnou konkurenční výhodu.

### **Enviromentální prostředí**

Ochrana životního prostředí se v dnešní době stává významným marketingovým nástrojem. V posledních letech se veřejnost stále více zajímá o odpovědné chování k prostředí i společnosti jako celku. Rozvoj podniku je založen na kombinaci ekonomického růstu, sociální spravedlnosti a ochrany životního prostředí.

V oblasti cukrářské a pekařské výroby je z ekologického hlediska stěžejní zejména nakládání s odpady. Neustálý tlak je vyvíjen především na aktivity spojené s odpadovým hospodářstvím, které mají za účel snížení množství odpadů produkovaných podnikem. Jedním z opatření je například zpětný odběr použitých obalů mezi dodavateli a odběrateli. Na základě vzniklých dohod je dodavatelská společnost povinna odebrat zpět použité obaly a následně je ekologicky zlikvidovat. Z pohledu ochrany životního prostředí se jedná o prospěšnou spolupráci, která rovněž šetří náklady podniku. V současnosti často probíranou oblastí je rovněž úspora energie a vody. Úspora energií je často závislá především na využívaných spotřebičích. Pokud podnik usiluje o úsporu energie a ochranu životního prostředí, je nutné sledovat energetickou náročnost pořizovaných spotřebičů.

Cukrářská výroba je povinna zavést funkční systém odpadového hospodářství, se kterým jsou rovněž seznámeni všichni zaměstnanci. Každý podnik stravovacích služeb je povinen nakládat s odpady podle příslušných nařízení:

- zákon č. 185/2001 Sb., o odpadech,
- vyhláška Ministerstva životního prostředí č. 381/2001 Sb., Katalog odpadů,
- vyhláška č. 503/2004 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady,
- nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 852/2004 o hygieně potravin.

### 3. 2. 2 Porterův model konkurenčního prostředí

Porterův model pěti sil se využívá pro analýzu mikroprostředí podniku. Je založen na předpokladu, že úspěšnost podniku závisí na jeho schopnosti čelit konkurenčním silám a vytvářet dostatečně silný produkt, který na trhu obstojí a přinese též kýžený zisk. Princip je založen na vyhledávání vhodného prostředí, kde by společnost měla mít největší příležitost se prosadit, a kde bude její pozice mezi konkurencí nejvýhodnější.

#### Rivalita současné konkurence v odvětví

Konkurence v odvětví cukrářské a pekařské výroby je poměrně významná. Výrobců a prodejců cukrářských výrobků nalezneme na trhu velké množství. V Jihomoravském kraji, konkrétně v Brně, se v současné době nachází 84 fungujících cukráren. Sledovaný podnik soustředí své provozovny do okrajových částí Brna, přesto se potýká jak s přímou, tak nepřímou konkurencí. Přímou konkurenci tvoří cukrárny a cukrářské výrobny, které se specializují na prodej cukrářských výrobků koncovým spotřebitelům, případně jiným ekonomickým subjektům. Skupinu nepřímých konkurentů představují restaurace a kavárny nabízející vlastní cukrářské výrobky. Mezi nepřímou konkurencí je třeba zařadit také maloobchodní řetězce. Společnost DIAM, s. r. o se v současné době pohybuje jak na trhu B2C, tak na trhu B2B. V rámci analýzy současného konkurenčního prostředí se práce zabývá primárně přímou konkurencí.

Tabulka 6: Ekonomické subjekty v oboru cukrářství v Jihomoravském kraji

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě 41)

	2019	2020	2021	2022
<b>Počet podniků v oboru</b>	1310	1386	1457	1594

V rámci zhodnocení konkurenčního prostředí je nezbytné sledovat situaci v Jihomoravském kraji. Výše uvedená tabulka zobrazuje vývoj počtu ekonomických subjektů v oboru cukrářství a pekařství na základě údajů Českého statistického úřadu. Uvedené počty podniků jsou stanoveny vždy k prvnímu čtvrtletí daného roku.

Z tabulky č. 6 je patrné, že ve sledovaných letech dochází k neustálému růstu počtu podniků v daném oboru, a to i v letech, které byly pro podnikání nepříznivé z důvodu celosvětové pandemie. Konkurence v odvětví se tedy každým rokem zvyšuje a na trhu cukrářské výroby přibývají neustále nové subjekty.

V odvětví cukrářské výroby hraje významnou roli a konkurenční výhodu především diferenciací nabízeného sortimentu. Podniky se snaží odlišit zejména kvalitou, estetickým vzhledem výrobků a chutí.

V rámci daného odvětví působí v Brně množství konkurenčních subjektů. Za nejvýznamnější přímé konkurenty, co se týče rozsahu podnikání, sortimentu a rovněž povahy výroby, považuje samotná společnost především **Smetanovou cukrárnu, cukrárnu Větrník a cukrárnu Rozprým.**

Významným konkurentem je brněnská cukrárna **Větrník**. Jedná se o podnik, který působí v daném odvětví již řadu let a spotřebiteli je vnímán velmi pozitivně. V rámci nabízeného sortimentu nabízí téměř totožné výrobky jako sledovaná společnost. V nabídce najdeme tradiční zákusky, mini zákusky, sladké i slané pečivo, vánoční cukroví a mnoho dalšího. V současné době provozuje na území města Brna pět cukráren, z nichž dvě se nachází ve významných obchodních centrech. Nespornou konkurenční výhodou je možnost nákupu nabízených výrobků online s využitím dovozu přímo zákazníky.

Sledované podniky v odvětví se od sebe neliší žádnými výraznými prvky. Nabídka sortimentu je téměř totožná a konkurenti se v tomto odvětví výrazně neodlišují od ostatních. Rovněž komunikace se zákazníky z marketingového hlediska je relativně stejnorodá. Všechny výše zmiňované podniky se opírají o stejné atributy, kterými jsou kvalita spolu s poctivou a tradiční výrobou.

### **Hrozba vstupu nových konkurentů na trh**

V odvětví cukrářské a pekařské výroby je hrozba vstupu nových konkurentů poměrně vysoká. Jak je patrné z tabulky vývoje počtu ekonomických subjektů v odvětví, v posledních letech počet konkurenčních podniků v dané oblasti neustále stoupá. hlavní bariéry vstupu na trh lze považovat poměrně vysokou kapitálovou náročnost. Pro nově vznikající podniky se jedná zejména o vysoké počáteční náklady na zajištění a vybavení výroby. Podnikání v tomto oboru navíc provází přísná hygienická opatření z oblasti ochrany zdraví.

Mezi další bariéry vstupu na trh můžeme zařadit prokazování způsobilost k provozování činnosti. Podnikatel musí mimo jiné prokázat odbornou způsobilost doložením dokladů o ukončeném vzdělání či odborné kvalifikace v příslušném oboru.

### **Vyjednávací síla zákazníků**

Vyjednávací silou zákazníku rozumíme především jejich vyjednávací sílu o ceně, přičemž se jedná o důležitý faktor, který by podnik neměl podceňovat. Zákazníky cukrárny DIAM, s. r. o. můžeme rozdělit na dvě skupiny. První skupinou jsou koncoví zákazníci, kteří navštěvují samotné prodejny. Druhou skupinou jsou maloobchodní řetězce a větší odběratelé, kteří nakupují výrobky pro svou podnikatelskou činnost.

Mezi významné odběratele patří:

- Herold,
- Makro,
- Vikpet,
- Rychlík Catering,
- Expo Food.

Pro tyto odběratele společnost realizuje přibližně 20 % objemu produkce. Větší část produkce míří do podnikových prodejen pro koncové spotřebitele. Obecnou snahou odběratelů, kteří nakupují větší množství výrobků, je vyjednat co nejnižší cenu. V tomto případě se však jedná o dlouholeté spolupráce a samotná společnost není závislá na tržbách právě od větších odběratelů z důvodu nízkého objemu prodeje. Tyto skutečnosti nestaví výše uvedené odběratele do příliš silné pozice, ve které by mohli výrazným způsobem ovlivnit smlouvené ceny.

Na rozdíl od podniků působících v jiném odvětví je pro společnost důležitý velký počet drobných zákazníků, kteří budou navštěvovat některou z prodejen, kteří rovněž nemají žádný vliv na stanovené ceny. V případě zhoršení ekonomické situace a poklesu zájmu zákazníků nadále navštěvovat podnikové cukrárny, je nutné zvážit vhodnou strategii například v oblasti diferenciací, který by opět zvýšil význam produktu pro zákazníka.

Z důvodu vysoké konkurence v odvětví je pro společnost důležitá především vybudovaná základna stálých zákazníků.

### **Vyjednávací síla dodavatelů**

Hlavní a nejvýznamnější dodavatelé pro společnost DIAM, s. r. o. tvoří:

- Zeelandia, s. r. o.,
- Erpeko Havířov,
- Carla, s. r. o.,
- Kroutil, s. r. o.,
- Franck Czech, s. r. o.

Výroba cukrářských a pekařských produktů, které jsou určeny k rychlé spotřebě, si vyžaduje spolehlivý zásobovací systém a efektivní skladové hospodářství. Podnik nemůže u mnoha druhů surovin vytvářet příliš velké zásoby, jelikož se jedná o produkty podléhající rychlé zkáze. Stěžejní jsou pravidelné dodávky pro každodenní zajištění zakázek. Podnik pokrývá potřebu materiálu od uvedených stálých dodavatelů, a to zejména kvůli dlouhodobě udržovaným obchodním vztahům.

V oblasti cukrářské a pekařské výroby je počet dodavatelů poměrně vysoký. Většina potřebných surovin je snadno dostupná rovněž ve velkoobchodech či maloobchodech. Díky velkému množství a poměrně snadnému nahrazení dodavatele v případě potřeby nemají dodavatelé příliš velkou vyjednávací sílu. Neustále hrozící vstup nových dodavatelů na trh může ovlivnit podnikání dosavadních dodavatelů. Z výše uvedených důvodů klesá vyjednávací síla dodavatelů a má pouze malý vliv na fungování podniku.

### **Hrozby v podobě substitutů**

Hrozba v podobě substitutů vychází především z velkého množství konkurentů v odvětví cukrářské a pekařské výroby. Jak již bylo řečeno, na trhu můžeme rozlišit přímou a nepřímou konkurenci a stejně tak se nabízí zákazníkům možnost substituce cukrářských výrobků.

Mimo specializované prodejny, které jsou přímou konkurencí sledovaného podniku a nabízí povahou i sortimentem téměř stejné výrobky, existují na trhu nepřímé konkurence další podniky poskytující obdobné produkty. Jedná se o různá restaurační zařízení, bistra, čajovny, kavárny a rychlá občerstvení, které v rámci svých služeb nabízí rovněž zákusky a jiné sladké produkty.

Sledovaná společnost se pohybuje jak na trhu B2C, tak B2B, proto můžeme za hrozby v podobě substitutů považovat také zboží v supermarketech a velkoobchodech, které ve svém sortimentu běžně nabízí přímo cukrářské výrobky nebo polotovary či mražené výrobky. Z výše uvedeného plyne, že hrozba v podobě substitutů je poměrně vysoká a zákazníkům se nabízí množství produktů, kterými nahradit tradiční cukrářské výrobky. Většina zákazníků ovšem stále preferuje čerstvost, kvalitu a estetickou hodnotu, kterou mohou nabídnout pouze specializované podniky.

### **3. 2. 3 SWOT analýza**

Tvorba vhodné strategie si vyžaduje rozpoznání všech faktorů, které přímo či nepřímo mohou ovlivnit úspěšnost podniku. Pro získání souhrnného a uceleného pohledu na současné postavení firmy v rámci daného odvětví je vytvořena SWOT analýza, která shrnuje výstupy předchozích analýz. SWOT analýza je vypracována na základě předchozích analýz, kvalitativního a kvantitativního výzkumu a konzultací s vedením podniku. Silné stránky představují faktory, na kterých lze vybudovat budoucí pozici podniku. Slabé stránky naopak potlačují další rozvoj silných stránek. Volba vhodné strategie závisí na cíleném využití příležitostí s ohledem na očekávané hrozby při zhodnocení silných a slabých stránek podniku. Vypracovaná analýza slouží jako shrnutí současného stavu podniku a představuje rovněž možnost odhadu budoucího vývoje vnitřního i vnějšího okolí podniku.

Tabulka 7: SWOT analýza společnosti DIAM, s. r. o.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

<b>Silné stránky</b>	<b>Slabé stránky</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dlouholeté fungování na trhu (zkušenost v oboru)</li> <li>2. Existující stálá klientela</li> <li>3. Vlastní prodejny v různých částech města Brna</li> <li>4. Široký sortiment produktů</li> <li>5. Nízké ceny</li> <li>6. Dlouhodobé a dobré dodavatelsko-odběratelské vztahy</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Omezené vlastní finanční zdroje</li> <li>2. Téměř neexistující strategické řízení společnosti</li> <li>3. Nedostatečné operativní plánování</li> <li>4. Rodinná firemní kultura</li> <li>5. Marketing (nedostatečná propagace)</li> </ol>
<b>Příležitosti</b>	<b>Hrozby</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Spolupráce s cateringovými společnostmi</li> <li>2. Rozšíření sortimentu o moderní zákusky</li> <li>3. Rostoucí preference kvalitních a domácích produktů</li> <li>4. Otevření dalších prodejen</li> <li>5. Rostoucí životní úroveň zákazníků</li> <li>6. Spolupráce s maloobchody a velkoobchody</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Současná silná konkurence</li> <li>2. Vstup nových konkurentů na trh</li> <li>3. Zvyšující se tlak dodavatelů na cenu</li> <li>4. Pokles hospodářského cyklu</li> <li>5. Pokles poptávky po tradičních zákuscích z důvodu zvyšování zájmu o zdravý životní styl</li> <li>6. Opatření spojená s pandemií</li> <li>7. Zpřísnění podmínek provozu (hygienické předpisy a normy)</li> </ol>

**Silné stránky** společnosti DIAM, s. r. o. vychází především z dlouholetého působení na trhu a dosavadních pracovních zkušeností majitelů, kteří začínali jako řadoví zaměstnanci a v oboru se pohybují již řadu let. Seznámení s výrobou z pozice zaměstnance přináší detailní pohled na procesy ve výrobě, které se v současné době promítají i do řízení společnosti. Společnost si za dobu svého působení vybudovala početnou základnu stálých zákazníků, což potvrzují opakované objednávky k různým příležitostem.

Podle majitelů jsou bezesporu silnou stránkou vlastní prodejny, do kterých může výroba soustředit svou produkci a již nemusí být závislí na odběrech obchodních řetězců, jako tomu bylo v minulosti. Další silnou stránkou je široký sortiment produktů za nízké ceny, což majitelé považují za jednu z nejvýznamnějších konkurenčních výhod. Za dobu fungování na trhu nedošlo u podniku k výrazným změnám dodavatelů, což naznačuje, že si podnik vybudoval dobré a dlouhodobé dodavatelsko-odběratelské vztahy.

**Slabé stránky** negativně ovlivňují úspěšné působení podniku na trhu. V současné době disponuje podnik pouze omezenými vlastními finančními zdroji. V případě nutnosti větší investice, například v podobě generální opravy strojního zařízení, musí jednatelé zvážit čerpání úvěru. Využití úvěru se ovšem neslučuje s preferencemi vedení, které nechce využívat žádnou z forem cizího financování. Nespornou slabou stránkou představují rovněž nedostatečné činnosti v oblasti marketingových služeb. Společnost mimo webové stránky nevyužívá žádný jiný způsob ke komunikaci se zákazníky a k propagaci výrobků prostřednictvím například sociálních sítí. Tyto možnosti si nevyžadují větší finanční náročnost a mohou zvýšit povědomí o společnosti.

Společnost je založena na rodinné firemní kultuře, která se negativně promítá i do dalších uvedených slabých stránek. Ve společnosti téměř neexistuje strategické řízení, které by napomáhalo k identifikaci budoucích cílů a stanovení kroků k jejich dosažení. Rovněž není zohledněna současná situace podniku s výhledem na budoucí vývoj trhu na základě zpracovávaných analýz v předchozích kapitolách. Z neexistence strategického plánování vyplývá velmi omezené operativní plánování, které napomáhá dosáhnout dílčím cílům a včas identifikovat případné hrozby. Uvedené slabé stránky byly identifikovány jako nedostatky v oblasti controllingu již v kapitole analýzy současného stavu controllingu.

**Příležitosti** podporují rozvoj silných stránek společnosti a jejich vhodné využití může přinést podniku značnou konkurenční výhodu. V současné době více zákazníků preferuje nákup cukrářských výrobků před vlastní výrobou a rádi si připlatí za kvalitní suroviny a domácí výrobu. Zároveň roste zájem po nových a nevšedních produktech, proto se nabízí rozšíření současného sortimentu o produkty, které sledují současné moderní trendy. Další příležitostí se jeví navázání spolupráce s ostatními poskytovateli služeb či zvážení opětovné spolupráce s obchodními řetězci při vyjednání přijatelných podmínek. Navázání spolupráce s cateringovými společnostmi při pořádání různých společenských akcí může vést k rozšíření nabídky služeb pro širší spektrum zákazníků.

**Hrozby** představuje především silná současná konkurence a možnost vstupu nových konkurentů na trh, u kterého neexistují významnější bariéry pro vstup. Další hrozbou, kterou nelze žádným způsobem ovlivnit, je zprísnění podmínek podnikání či jiné regulace především v oblasti hygienických norem, které je nutné sledovat a přizpůsobit jim podnikatelskou činnost. Hrozbou pro podnik může být rovněž úbytek zákazníků ve spojitosti se současným trendem zdravého životního stylu. Spotřebitelé stále více vyhledávají zdravější náhrady tradičních sladkých produktů, přičemž na tento trend podnik v současnosti žádným způsobem nereaguje, a drží se strategie nabídky tradičních výrobků.

Velmi aktuální jsou dozvuky opatření proti šíření onemocnění COVID-19, které výrazně ovlivnily ekonomický rozvoj v posledních dvou letech. Po optimistickém výhledu znovunastartování zasažené ekonomiky při postupném rozvolňování zavedených restrikcí vystřídal problém s celosvětovou pandemií válečný konflikt na Ukrajině. Obě situace výrazně ovlivnily nejen českou, ale také celosvětovou ekonomiku, a úzce souvisí hned s několika uvedenými hrozbami. Rázné omezení podnikatelského i sociálního života v období pandemie mělo dopad na hospodářský cyklus a způsobilo výrazný pokles hrubého domácího produktu. Restrikce měly dopad téměř na všechny podnikatelské subjekty a u většiny z nich můžeme sledovat výrazný pokles tržeb. Do budoucna nelze vyloučit, že vláda opět v případě potřeby nesáhne po obdobných opatřeních, jako tomu bylo v předešlých letech, a podnik by se měl umět na podobný scénář připravit.

Pandemie vyvolala celosvětový tlak na růst cenové hladiny, přičemž největší nárůst můžeme sledovat u cen energií a ropy. Následný válečný konflikt pouze znásobil již existující inflační tlaky a postupně dochází k dalšímu zdražování rovněž v oblasti zemědělských plodin a základních surovin. Všechny zmíněné cenové nárůsty se výrazně projevují v cenách vstupů do výroby a zvyšují náklady podniku.

### **3.3 Analýza současného stavu controllingu**

Jak je patrné z organizační struktury, společnost nemá zavedenou samostatnou pozici controllera či controllingové oddělení. I přes skutečnost, že ve společnosti samostatný controlling neexistuje, některé controllingové nástroje firma používá, i když ve značně omezené míře.

S ohledem na velikost podniku spadají některé z činností controllera především mezi odpovědnosti majitelů společnosti. V jistých případech zastávají činnosti controllingu rovněž vedoucí jednotlivých oddělení ve spolupráci s majiteli. Mezi hlavní úkoly majitelů spadá sledování nákladů a výnosů, plánování a vyhodnocení investic, kalkulace cen, sledování tržeb jednotlivých prodejen, tvorba výrobního plánu ve spolupráci s vedoucím výroby, sledování a kontrola cen nakupovaných materiálů a jiné.

Na rozdíl od zabezpečení controllingu samostatným oddělením či odpovědným pracovníkem, představuje současná varianta množství nevýhod. Efektivně a správně zvládnutý controlling je časově náročný proces. Při pracovní vytiženosti majitelů, kteří se musí věnovat především každodennímu fungování společnosti, se ovšem často stává, že některým úkonům není věnována dostatečná pozornost a potřebné výstupy trpí značnými nedostatky.

Pro zpracování operací ve výrobě, expedici a evidenci týkající se zásob používá společnost výrobní program Vyraex, který především majitelům značně usnadňuje mnoho úkonů. V následující části práce budou uvedeny nástroje controllingu, které můžeme ve společnosti sledovat.

### **3. 3. 1 Informační systému VYRAEX**

Informační podporu pro všechny procesy ve společnosti DIAM poskytuje výrobní program Vyraex, který je vedle účetního programu Pohoda využíván pro zaznamenávání všech operací realizovaných v podniku. Vyraex je integrovaný software určen především pro výrobní podniky v oblasti potravinářského průmyslu. Systém komplexně řeší veškerou problematiku v oblasti výroby. Tento program je možné využívat na jednom či více počítačích, což umožňuje propojení jednotlivých oddělení a výrazně zpřehledňuje potřebná data a usnadňuje práci s nimi.

Program umožňuje využívat jeho jednotlivé části odděleně, nebo jako celek propojených modulů. Je určen především pro:

- skladovou evidenci (libovolný počet skladů automaticky propojených s výrobou a expedicí),
- evidence výroby a výpočet spotřeby,
- elektronické předávání dat s obchodními partnery,
- individuální ceníky a tvorba kalkulací,
- expedice (různé varianty dodacích listů a faktur).

#### **Objednávky, dodací listy, expedice**

Jedna z funkcí výrobního programu je snadné a rychlé vytvoření dodacích listů na základě objednávek a jejich aktualizace. Program je vhodný také pro evidenci samotných objednávek, se kterými je možné dále pracovat. Umožňuje uživateli desítky variant různých sestav, výběrů a přehledů expedice za zvolené období dle zadaného třídění. Tyto výstupy slouží jako podklady k vytváření plánů pro některá oddělení.

#### **Výroba**

Systém zabezpečuje evidenci výroby a výrobních ztrát, výpočet budoucí spotřeby surovin dle stanovených norem a kalkulaci cen výrobků. Právě pro kalkulace cen je majiteli často využíván. Program slouží rovněž pro sledování výroby a expedice a umožňuje automatické propojení se skladovou evidencí.

### **Skladová evidence**

Software umožňuje sledovat pohyb zásob na skladě, spotřebu surovin a průběžné sledování stavu zásob na skladě. Skladové zásoby jsou oceňovány v průměrných nákupních cenách s možností automatického rozpočítávání pořizovacích nákladů. Změnu nákupních cen lze automaticky promítnout v cenových kalkulacích. Společností je využíván pro inventarizaci, kontrolu normované a skutečné spotřeby a sledování nákupů.

Výrobní program Vyraex zajišťuje sběr a uchování dat především v souvislosti s výrobními procesy. Vedení je s využitelností jeho funkcí v současné době spokojeno. Jeho nespornou výhodou je snadné přenesení dat do jiných programů, např. Excel, což umožňuje další práci s potřebnými daty. Nevýhodou programu je omezení na data v oblasti výroby, a proto ho můžeme chápat jako doplňkový informační systém. Vyraex neumožňuje například vedení účetnictví, evidenci pracovníků a jejich činností či evidenci docházky, a proto společnost pracuje s daty ve dvou různých vzájemně nepropojených programech. Mnoho činností je z tohoto důvodu náročnější na čas, administrativu i evidenci.

### **3.3.2 Plánování**

Vybraná společnost sestavuje především operativní plány krátkodobého charakteru, které odráží aktuální poptávku po jednotlivých produktech. Plány jsou zpracovány na základě objednávek od odběratelů a stavu skladových zásob jednotlivých prodejen. Protože výroba pracuje především s čerstvými surovinami a výsledkem jsou produkty s krátkou dobou trvanlivosti, jsou výrobní plány zpracovány na jednotlivé dny. Všechny ostatní plány a činnosti se odvíjí právě od výrobního plánu.

Z dlouhodobého hlediska neexistují v podniku téměř žádné strategické plány. Strategické plánování by mělo vycházet ze stanovených strategických cílů a pomáhá společnosti udržet žádoucí dlouhodobý vývoj. S výhledem na budoucnost nemá společnost zpracovány dlouhodobé cíle, a tedy ani adekvátní strategické plány. Ve společnosti není zaveden ucelený systém plánování nákladů a výnosů, nejsou tedy stanoveny konkrétní plánované cíle.

## Výrobní plán

Jedním z prvků controllingu ve firmě je sestavení a kontrola výrobního plánu. To je úkolem především vedoucího výroby, který na základě objednávek a stavu zboží na prodejnách vypracuje plán výroby na jednotlivé dny. V podstatě se jedná o neustálé sledování objednávek a jejich zapracování do výroby. Na základě těchto údajů je vytvořen přehledný plán výroby na příslušný den, který je k dispozici při vstupu na dílnu. Každý pracovník z příslušné dílny přesně ví, za kterou část produkce je odpovědný a vedoucí výroby sleduje průběh plnění výrobního plánu. Podklady pro vytvoření plánu čerpá odpovědný pracovník především ze sdíleného systému Vyraex. V současné době se firma snaží propojit výrobní program Vyraex s nově vzniklým e-shopem, což do značné míry usnadní sledování objednávek, které slouží jako podklad pro tvorbu výrobního plánu. Systém plánování ve společnosti má velmi krátkodobý charakter a je silně fixován na aktuální zakázky.

číslo položky	název položky	2.12		3.12		4.12	
		zůstatek	výroba	zůstatek	výroba	zůstatek	výroba
62901	trubička máslová (40g)	95	420				
63508	linecký koláček (40g)	380	0				
63813	linecký koláček (60g)	106	54				
64830	rohlíček (40g)	25	70				
71300	laskonka kokosová (40g)	0	195				
74400	kornoutek ovocný (30g)	73	123				
74405	řez punčový (60g)	178	192				
74410	štafetka (50g)	0	120				
74680	košíček linecký (80g)	20	120				
75125	řez jahodový (70g)	270	0				
75300	hrudka punčová (50g)	58	42				
Skupina výrobků: 10		<b>1205</b>	<b>1336</b>				

Obrázek 9: Výrobní plán skupiny výrobků

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů)

Výrobní plán má výše uvedenou podobu. Odpovědný pracovník sleduje objednávky zadané do systému, na jejichž základě přenáší data do přehledné tabulky. Objednávky obsahují číslo položky, které představuje jednotlivé výrobky, což umožňuje snadné přenesení dat mezi programy. Objednávky jsou sledovány v jednoduché tabulce, která sleduje objednané/dodané výrobky v měrných jednotkách a kusech. Uvedený výrobní

plán je pouze jednou částí z celkového plánu. Ten obsahuje celkově 30 skupin výrobků s různými počty položek. Pro představu je uvedena pouze jedna skupina výrobků, jelikož celkový plán obsahuje stovku položek.

Každé skupině výrobků jsou přiřazeni jednotliví pracovníci dle náplně své práce, kteří jsou odpovědní za výrobu stanovených produktů. V průběhu výroby kontroluje odpovědný pracovník množství i jakost výrobků.

### **Plán nákupů**

Plán nákupu zpracovává vedoucí obchodního oddělení ve spolupráci s vedoucím skladu. Zohledňuje stav zásob a potřebu budoucích nákupů. Výroba pracuje především s čerstvými surovinami, tudíž je velké množství zásob nakupováno dle aktuální potřeby závislé na objednávkách a stavu výrobků na prodejnách. Plán nákupů je vázán na výrobní plán a vyžaduje si spolupráci dvou zodpovědných osob. Pouze zlomek vstupního materiálu je kupován v pravidelných intervalech bez nutnosti efektivního řízení zásob, a z toho důvodu je nezbytná hladká spolupráce mezi obchodním oddělením a vedoucím výroby. To si vyžaduje určitou časovou náročnost a plány, které spolu úzce souvisí, by mohla vypracovat pouze jedna osoba, což by do značné míry usnadnilo celý proces zpracování výrobního plánu i plánu nákupů a došlo by k úspoře času.

### **Plán tržeb**

Plán tržeb je důležitou složkou pro plánování rozpočtu. Ve společnosti jsou tržby sledovány ve dvou úrovních. Tržby jednotlivých prodejen a tržby, které plynou z prodejů jednotlivým odběratelům. V současné době se společnost soustředí především na jednotlivé prodejny, kam chce v budoucnu směřovat veškerou výrobu. Vedení společnosti sleduje tržby jednotlivých prodejen v rámci dnů a měsíců. Sledované tržby mají konstantní charakter a jsou srovnatelné s tržbami za předchozí období.

Společnost nevytváří plány tržeb s výhledem na budoucí výkonnost podniku, i když k tomu jsou splněny veškeré předpoklady. Tržby jednotlivých prodejen jsou podrobně sledovány v rámci jednotlivých dnů, a rovněž v rámci celého účetního období, což umožňuje podrobnou analýzu a vyhodnocení jejich vývoje.

Tabulka 8: Ukázka přehledu tržeb vybrané prodejny

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací)

<b>Prodejna Brno-Olympia</b>		
	<b>Tržby (vč. Zmrzliny)</b>	<b>Fyzicky v pokladně</b>
<b>2.1</b>	7 724,00 Kč	7 725,00 Kč
<b>3.1</b>	4 756,00 Kč	4 756,00 Kč
<b>4.1</b>	3 332,00 Kč	3 332,00 Kč
<b>5.1</b>	5 652,00 Kč	5 652,00 Kč
<b>6.1</b>	8 014,00 Kč	8 014,00 Kč
<b>7.1</b>	7 445,00 Kč	7 465,00 Kč
<b>8.1</b>	8 807,00 Kč	8 807,00 Kč
...	6 842,00 Kč	6 842,00 Kč
<b>Celkem</b>	<b>241 340,00 Kč</b>	<b>240 815,00 Kč</b>

Majitelé společnosti sledují vývoj tržeb na denní bázi u každé z prodejen. Zaměstnanci na prodejnách podávají denní hlášení administrativnímu úseku, který zpracovává výše uvedenou tabulku. Přehled tržeb slouží vedení společnosti pro vyhodnocení výkonnosti jednotlivých prodejen a pro porovnání s předchozími měsíci.

Administrativní oddělení zpracovává rovněž obdobný roční přehled tržeb, který slouží pro porovnání s předchozím obdobím. Tabulka uvedená níže vychází ze zpracování jednotlivých měsíců a má následující podobu.

Tabulka 9: Roční přehled tržeb (2021)

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních informací)

	Tržby prodejny v celých Kč					Celkem
	Olympia	Ečerova	Lesná	Lískovec	Kaštanová	
Leden	241 340	153 007	138 669	74 695	231 565	839 276
Únor	256 550	167 745	152 026	81 890	253 870	912 081
Březen	247 896	150 811	136 679	73 623	228 242	837 252
Duben	278 991	189 193	171 464	92 360	286 330	1 018 339
Květen	235 774	144 592	131 042	70 587	218 829	800 824
Červen	218 690	145 762	132 103	71 158	220 600	788 314
Červenec	224 483	189 193	171 464	92 360	286 330	963 831
Srpen	246 892	193 682	175 533	94 552	293 124	1 003 783
Září	246 995	153 045	138 704	74 714	231 623	845 080
Říjen	250 047	171 919	155 808	83 927	260 186	921 888
Listopad	254 005	153 390	139 016	74 882	232 144	853 436
Prosinec	315 456	208 855	189 283	101 959	316 086	1 131 639
<b>Celkem</b>	<b>3 017 119</b>	<b>2 021 194</b>	<b>1 831 792</b>	<b>986 707</b>	<b>3 058 930</b>	

Společnost sleduje tržby velmi podrobně. Zpracované přehledy tržeb slouží majitelům pro základní zhodnocení ziskovosti prodejen, ovšem nejsou detailněji analyzovány a vyhodnocovány. Podrobná evidence tržeb vytváří vhodný předpoklad pro zpracování plánu tržeb a následnou analýzu odchylek. V kombinaci se zpracováním strategické analýzy by podnik měl oblasti tržeb věnovat zvýšenou pozornost. Společnost se na základě plánu tržeb může soustředit také na oblasti rozpočtnictví a zpracování dalších plánů, které se odvíjí od plánu tržeb.

### 3.3.3 Kalkulace

Společnost má zavedený poměrně jednoduchý kalkulační systém. Přímé náklady společnosti jsou pečlivě rozlišovány a sledovány prostřednictvím programu Vyraex. Ten propojuje všechny podnikové procesy a umožňuje snadný a přehledný výstup. Nepřímým

nákladům však není věnována potřebná pozornost a nejsou žádným způsobem sledovány a přiřazeny k jednotlivým výrobkům.

System Vyraex umožňuje nastavení norem spotřeby a práci s vnořenými normami. Kalkulace nákladů je proto do velké míry usnadněna použitím tohoto programu. Kalkulační list obsahuje množství položek, které se týkají výrobního procesu. Předmětem kalkulace jsou jednotlivé výrobky. Suroviny, které jsou na výrobek použity, jsou rozděleny podle procesu výroby. System umožňuje snadné a rychlé vyčíslení kalkulační ceny, ovšem pouze na úrovni přímého materiálu. Režijním nákladům není věnována dostatečná pozornost a výsledná cena je orientovaná na zákazníka při zohlednění cen konkurence. Společnost se snaží udržet ceny na nižší úrovni, než konkurence, a tím získat konkurenční výhodu.

### **3.3.4 Investiční rozhodování**

Dalším prvkem controllingu ve firmě je investiční rozhodování. To probíhá především na úrovni vedení a spadá mezi činnosti majitelů. Společnost se v posledních letech výrazně rozrostla, což provází velké množství investic do rozšíření dílny, pořízení strojního zařízení nebo založení nových prodejen. Velikou nevýhodou je zde především v úrovni zpracování a volbě metod hodnocení investic. Majitelé pracují pouze se statickou metodou doby návratnosti a snaží se návratnost investic držet na hranici dvou let. Tato metoda jim slouží jako základní parametr při rozhodování mezi jednotlivými možnostmi investic, což je nepříliš dostačující kritérium. Zmíněná metoda může sloužit jako jedno z hodnotících kritérií při prvotním hodnocení investic ovšem pro důkladnější analýzu investičních variant se nabízí některé z dynamických metod.

Dynamické metody zohledňují faktor času i rizika. Vhodnou volbou může být například metoda **čisté současné hodnoty** nebo **vnitřního výnosového procenta**. Nabízí se také varianta výše uvedených metod. Důkladné hodnocení investic výrazně usnadňuje jejich volbu a snižuje míru rizika s investicí spojené.

V příštím roce plánuje společnost investice do nového strojního zařízení, modernizace a přestavby jedné z prodejen.

### 3.4 Zhodnocení současného stavu controllingu

V současné době není ve společnosti zaveden ucelený systém controllingu. Neexistuje žádné controllingové oddělení a nikdo z vedení ani zaměstnanců nezastupuje pozici controllera v jeho plné koncepci. Vedení společnosti využívá ve spolupráci s vedoucími zaměstnanci některé z nástrojů controllingu, které lze v podniku sledovat, jedná se však pouze o dílčí činnosti, které nejsou žádným způsobem systematizovány.

Oblast **strategického controllingu** ve společnosti téměř neexistuje. Společnost má pouze obecně definovanou strategii, která není žádným způsobem podpořena dlouhodobým plánováním. Z důvodu nedostatku časové kapacity nejsou využívány nástroje strategického controllingu, které umožňují analýzu interního i externího prostředí podniku. Výsledky prováděných analýz slouží jako podklad pro vytvoření systému plánování a podporují správné rozhodování o budoucí firemní strategii. Strategický controlling pomáhá definovat potenciál úspěchu a informovat vedení o současné i budoucí pozici na trhu. Základní nástroje strategického controllingu, které by mohly být ve společnosti využívány, jsou například:

- analýza odvětví (Porterův model pěti sil),
- analýza potenciálů (SWOT analýza),
- analýza vnějšího prostředí (PESTLE analýza).

Výše zmíněné metody můžeme chápat jako základ pro analýzu interního a externího prostředí podniku. V současné době nejsou žádným způsobem zpracovány, což může vést k určité obchodní krátkozrakosti. Rovněž nevzniká dostatečný podklad informací pro zavedení strategického plánování, které úzce spolupracuje s operativním controllingem.

Oblast **operativního controllingu** spadá především mezi činnosti majitelů, případně vedoucích oddělení. Popsané nástroje controllingu jsou roztroušeny napříč organizační strukturou a nepředstavují ucelený systém. Plány sestavené v rámci oddělení jsou předloženy ke kontrole a schválení majitelům. Systém plánování je velmi krátkodobý a je založen na operativních plánech výrobního oddělení.

Společnost sleduje náklady pouze na úrovni účetnictví, které je v tomto případě zajištěno externí účetní. Vedení nezpracovává žádným způsobem plán nákladů, který by tvořil součást rozpočtu na následující období. Ve společnosti je nutné zaměřit se na zavedení ročního systému plánování a řízení nákladů a výnosů a na analýzu a vyhodnocení odchylek s cílem optimalizace ekonomického řízení.

Plán tržeb není rovněž žádným způsobem zpracován. Vedení společnosti pouze uvažuje s určitým navýšením proti minulému období. Tržby jsou však ve společnosti velmi pečlivě sledovány na měsíční i denní bázi a je vytvořen detailní přehled pro jednotlivé prodejny. Zpracování přehledných tabulek tržeb vytváří vhodný předpoklad pro zavedení systému plánování tržeb a sledování odchylek.

Z analýzy současného stavu vyplývá, že rozsah controllingových činností, které jsou vykonávány jednotlivými pracovníky, je nedostatečný a jejich úroveň neodpovídá soudobé a ucelené podobě controllingového řízení. Vedení společnosti nebere v úvahu celostní controllingové uvažování a jeho efekt na zvyšování výkonnosti podniku. Důvodem je především vytíženost obou z majitelů v oblasti každodenního řízení společnosti, a také dobré ekonomické výsledky posledních let, které nepředstavují impulz pro změnu současného systému řízení.

Na základě provedených analýz můžeme v následujících obdobích očekávat výrazný nárůst nákladů sledované společnosti, především v oblasti materiálových zásob a mzdových nákladů. Rovněž můžeme očekávat vstup nových konkurentů na trh, kterým nebrání žádné významné bariéry vstupu do odvětví. Z těchto důvodů by zavedení controllingu ve sledovaném podniku mohlo znamenat úsporu nákladů, času a celkové zefektivnění současného systému řízení, což by přispělo rovněž k získání konkurenční výhody.

## **4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS**

### **4.1 Návrh projektu zavedení controllingu**

Následující část práce bude zaměřena na zjištění nedostatky současného systému řízení a zavedení vhodných controllingových nástrojů pro sledovaný podnik. Hlavním cílem projektu zavedení controllingu je podpořit ekonomický systém řízení podniku. Postup zavedení controllingu je složitým a časově náročným procesem, který přináší mnoho změn a probíhá v několika fázích. Zavedení systému controllingu znamená pro podnik výrazné změny na všech úrovních organizační struktury, které mají za výsledek zlepšení informovanosti o ekonomické situaci ve firmě, která povede k efektivnějšímu systému řízení společnosti.

#### **4.1.1 Aktuální projektové příležitosti**

Na základě analýzy současného stavu controllingu a rovněž provedených analýz vnitropodnikového prostředí společnosti vyplývají mimo jiné následující nedostatky:

- Podnik využívá pouze některé z controllingových nástrojů v jejich základní podobě, které je třeba rozšířit a provázat do komplexního systému controllingu.
- Zcela chybí strategické řízení společnosti, podnik je úzce zaměřen především na operativní oblast.
- Podnik nevyužívá ukazatele finanční analýzy pro vyhodnocení současné situace, sloužící jako podklad pro rozhodovací procesy.
- Podnik se detailnějším způsobem nevěnuje oblasti plánování ani rozpočetnictví.
- V podniku není zavedený systém reportingu ani zpracování výstupů z informačního systému, které nabízí možnost srovnání výsledků za jednotlivá období.

#### **4. 1. 2 Příprava pro zavedení controllingu a jeho podpora**

Pro začlenění systému controllingu není nutné provést mnoho výrazných změn. Současný systém, který společnost využívá, pro účetnictví (POHODA) v kombinaci s výrobním programem (VYRAEX) nabízí dostatečné rozhraní pro sběr a analýzu dat. Vzhledem k velikosti podniku a rozsahu plánované controllingové koncepce může společnost rovněž využívat MS Excel, který je pro plánovaný rozsah controllingových aktivit dostačující.

Jistou časovou a finanční náročnost představují nutná školení v oblasti controllingu, a to jak pro samotného controllera, tak vedoucí pracovníky jednotlivých oddělení, na které budou delegovány vybrané dílčí úkoly. Zaměstnanci musí být seznámeni s rozsahem plánovaných změn, které ovlivní jejich současnou pracovní náplň.

#### **4. 1. 3 Projektový tým**

Důležitým krokem je sestavení projektového týmu, který bude mít na starosti přípravu a koordinaci celého procesu implementace controllingu. Součástí povinností projektového týmu je naplánování agendy, která bude utvářet náplň práce jednotlivých pracovníků. Úkoly projektového týmu lze definovat v následujících bodech:

- vymezení pravomocí a kompetencí jednotlivých pracovníků,
- stanovení časového harmonogramu pro jednotlivé činnosti,
- stanovení cílů projektu,
- začlenění systému controllingu do organizační struktury podniku,
- určení vazeb na ostatní oddělení podniku,
- volba vhodného pracovníka pro výkon pozice controllera.

Vhodnými kandidáty pro vedoucí celého projektu jsou samotní majitelé společnosti. Další důležité členy projektového týmu tvoří vedoucí výroby, vedoucí obchodního oddělení a hlavní podniková účetní. Členové projektového týmu mají největší povědomí o všech podnikových aktivitách, a rovněž disponují zkušenostmi z různých oblastí fungování podniku.

#### **4. 1. 4 Cíle projektu**

Potřeba zavedení controllingu ve společnosti DIAM, s. r. o. vyplývá z provedených analýz současného stavu. Hlavním cílem projektu implementace controllingu do organizační struktury podniku je podpora ekonomického systému řízení. Společnost soustředí veškeré své činnosti na současnost a nezohledňuje potřebný pohled do budoucnosti. Podnik sestavuje některé dílčí plány, které však nejsou detailněji analyzovány ani kontrolovány. Sílicí tlak konkurence si vyžaduje včasnou reakci na aktuální vývoj tržního prostředí. Pro kvalifikované a včasné rozhodnutí je pro vedení nezbytné mít k dispozici potřebné a relevantní informace, které napomáhají při rozhodování o budoucí strategii podniku. Z těchto důvodů jsou stanoveny následující cíle, jejichž splnění podnik očekává při zavedení controllingového oddělení.

- analýza vnějšího a vnitřního okolí podniku a potenciálů trhu,
- zavedení střediskového hospodaření podle jednotlivých útvarů,
- zavedení systému plánování, kontroly a analýzy odchylek skutečnosti od plánu,
- zdokonalení systému výkaznictví (využití metody krycího příspěvku a výpočtu krátkodobého VH),
- zdokonalení systému hospodaření,
- zlepšení systému řízení nákladů,
- zavedení systému reportingu.

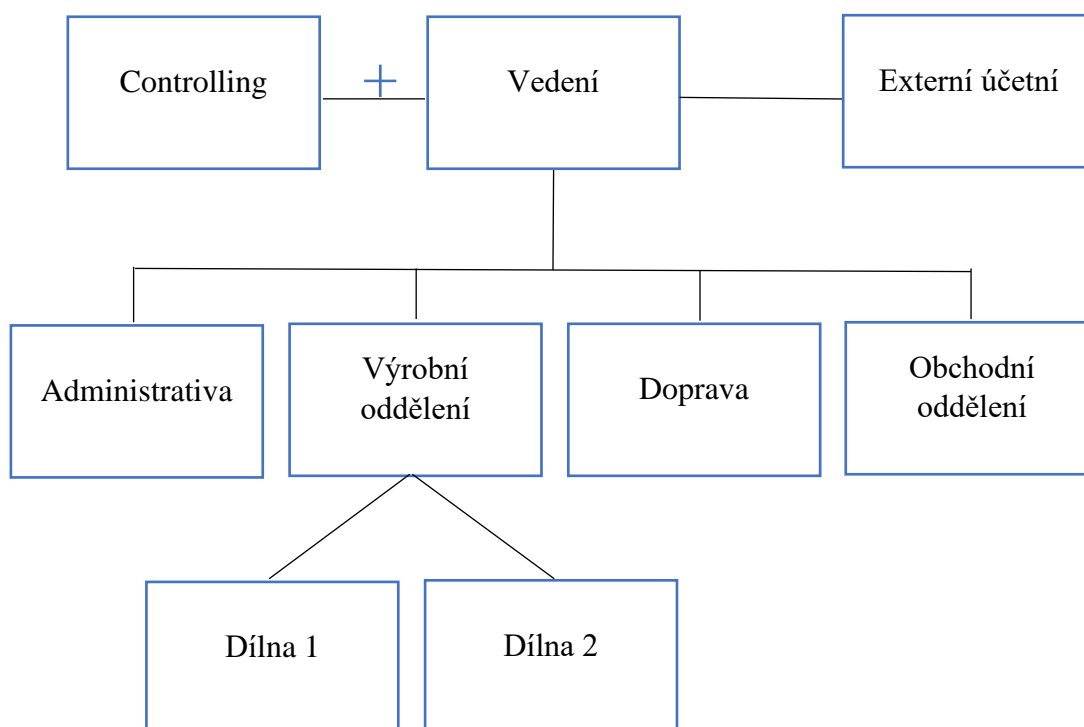
Zavedení výše zmíněných nástrojů umožní a usnadní následné zavedení komplexního systému controllingu.

#### **4. 2 Začlenění controllingu do organizační struktury**

Při zavedení nového oddělení ve společnosti se může podnik rozhodnout, zda převede některé ze stávajících zaměstnanců na novou pracovní pozici, nebo obsadí nově vzniklý úsek externím pracovníkem. Pro samotnou pozici controllera se pro sledovaný podnik jako nejvhodnější nabízí možnost obsazení stávajícím pracovníkem.

Controllingový útvar je možné začlenit do organizační struktury podniku jako liniový útvar, štábní útvar, nebo kombinací obou variant. Jelikož se jedná o malý podnik, nabízí

se štábní začlenění, přičemž samotnou pozici controllera bude zastávat jeden ze spolumajitelů. Dojde tedy k určité kombinaci povinností controllera s dosavadními povinnostmi řízení společnosti, přičemž bude v rámci nově vzniklé pozice převažovat práce controllera. Obchodní činnost, která byla doposud rozdělena mezi oba vedoucí, bude spadat převážně mezi úkoly druhého z vedoucích. Controller tak bude disponovat dostatečnými pravomocemi pro řízení a rozhodování. Níže uvedený organigram znázorňuje podobu organizační struktury společnosti po štábním začlenění controllingového útvaru.



Obrázek 10: Organizační struktura po začlenění útvaru controllingu

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Začlenění controllingu do společnosti má povahu štábního útvaru. S ohledem na velikost sledovaného podniku a současné poměry mezi majiteli působí nově vzniklé oddělení controllingu na stejné hierarchické úrovni jako samotné vedení. Úsek controllingu působí napříč celým podnikem a spojuje všechna významná oddělení. Protože nově vzniklý úsek controllingu zastupuje jeden z majitelů společnosti, bude se významným způsobem podílet rovněž na řízení podniku. Můžeme říci, že při současné organizaci úsek controllingu v podstatě přímo nepodléhá žádnému z útvarů, jako v případě typického štábního začlenění.

V tomto případě byla volba začlenění spíše formální záležitostí, jelikož se dosavadní struktura významným způsobem neliší, pouze jeden z majitelů přebírá úkoly controllingového útvaru a jeho hlavní pracovní náplň bude směřovat ke splnění vytyčených controllingových cílů a úkolů. Obsazení nově vzniklého útvaru controllingu stávajícím pracovníkem, konkrétně jedním z majitelů, může přinést mnoho výhod i nevýhod.

Mezi výhody můžeme zařadit:

- vybudování společnosti do dnešní podoby,
- dlouholeté fungování v odvětví (orientace v samotné výrobě),
- detailní informace o všech odděleních i pracovnících v podniku,
- mnoholeté zkušenosti s řízením sledovaného podniku,
- vysoké povědomí o všech činnostech v rámci podniku,
- povědomí o konkurenci, tržních podmínkách v odvětví, hrozbách i příležitostech.

Výše zmíněné body lze téměř všechny přiřadit ke skutečnosti, že oba majitelé stáli u zrodu podniku, a z malé firmy čítající několik zaměstnanců vybudovali současnou prosperující společnost. V odvětví cukrářské i pekařské výroby se pohybují již řadu let, což přináší značnou výhodu při rozhodování především v otázkách samotné výroby. Mnohaleté zkušenosti s řízením podniku mohou pro současnou změnu pracovní náplně znamenat i jistou výhodu. Majitel, který bude zastávat pozici controllera, přesně ví, které informace by při rozhodování v důležitých otázkách fungování podniku ocenil, a které naopak nemají dostatečnou vypovídací hodnotu. Z toho důvodu si může sám vytvořit systém, který mu pomůže efektivně využít shromážděná data.

Obsazení controllingové pozice samotným majitelem s sebou nese i řadu nevýhod:

- nedostatečné povědomí o controllingu jako systému podpory vedení,
- neobjektivní hodnocení některých ukazatelů či skutečností,
- soustředění činností na řízení společnosti, nikoliv controlling jako takový,
- tendence pro nadhodnocování některých výsledků.

Dosavadní nízké povědomí o controllingu jako systému podpory vedení je jedním z hlavních nedostatků navrhovaného řešení. Musí existovat předpoklad ochoty vzdělání a seberovoje v oblasti controllingu. Majitel se mimo jiné musí naučit zpracovávat informace dle přesně stanovených požadavků a předem definovaných formách. Dalším nezbytným předpokladem je změna orientace ze samotného řízení společnosti na podporu řízení společnosti. Při implementaci navrhované změny v organizační struktuře, kdy jeden z majitelů zastupuje pozici controllera, bude nezbytné přeorientovat svou dosavadní funkci více na podporu vedení a přistupovat ke vzniklým problémům s pohledem samotného controllera. Výše uvedené výhody týkající se dlouholetého fungování ve společnosti se mohou do značné míry přetransformovat v nevýhody. Jelikož majitelé stáli u zrodu samotné společnosti a dlouhé roky ji budovali do dnešní podoby, přičemž překonali řadu překážek, může tato skutečnost způsobit jisté zkreslení a neobjektivitu při hodnocení výkonnosti podniku. Od posouzení slabých stránek či hrozeb až po hodnocení ukazatelů či výsledků společnosti může být na tyto skutečnosti nahlíženo příliš optimistickým pohledem, který bude mít za následek nedostatečnou efektivitu zavedených controllingových opatření.

### **4.3 Definování úkolů controllera**

Controller se bude určitým způsobem nadále podílet na řízení společnosti podobně jako doposud, jak již vyplývá z povahy majitele společnosti. Převážně však bude zastávat funkci koordinátora, poradce a navigátora, přičemž jedním z jeho hlavních úkolů bude získání a vyhodnocení správných informací právě pro potřeby řízení. Některé z controllingových funkcí mohou být delegovány na vedoucí pracovníky příslušných oddělení, kteří budou zpracovávat stanovené úkoly.

Mezi další úkoly controllera spadá:

- sestavení plánů a rozpočtů na měsíční a roční bázi, které budou tvořit ucelený systém plánování, přičemž zpracování vybraných dílčích plánů je delegováno na vedoucí pracovníky příslušných oddělení,
- porovnání plánů a skutečnosti v měsíčních a čtvrtletních intervalech,
- následná analýza případných odchylek a zjišťování jejich příčin,

- návrh nápravných opatření, která povedou k odstranění negativních dopadů vzniklých odchylek. Součástí stanovení nápravných opatření bude také přiřazení odpovědností a stanovení časového harmonogramu pro zavedení příslušných opatření,
- výpočet krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který slouží k zefektivnění plánování nákladů a rovněž pro vyhodnocení hospodaření podniku,
- výpočet a hodnocení vybraných ukazatelů finanční analýzy,
- zpracování reportů sloužících jako podklad pro souhrnné shrnutí dat pro druhého z majitelů, které usnadní rozhodovací procesy v podniku.

#### **4. 4 Zavedení vybraných metod controllingu**

Základem pro zavedení controllingu je stanovení reálně dosažitelného základního cíle společnosti, od kterého se budou odvíjet jednotlivé dílčí cíle. Vytvořený systém dílčích cílů, pravomocí, povinností, zodpovědností a hodnotících ukazatelů pro jednotlivé podnikové útvary slouží jako předpoklad pro zavedení koncepce controllingu. Koncepce controllingu je v následující části práce rozdělena pro strategickou a operativní oblast. Dle stanovených cílů projektu bude nutné rozdělit podnikové útvary na střediska a stanovit jednotlivé odpovědnosti z pohledu nákladů. Dále zpracovat systém plánování pro jednotlivé útvary a podnik jako celek s následným stanovením kontroly plnění cílů, plánů a rozpočtů. Kontrolní systém je založen na sledování odchylek od plánů a zavedení opatření směřujících k nápravě.

Dalším dílčím cílem je zefektivnění sledování nákladů společnosti. Využití metody krycího příspěvku představuje vhodný nástroj pro zjištění ziskovosti sortimentu.

Zavedení systému reportingu je významnou podporou pro zpracování navržených nástrojů a metod controllingu. Souhrnné reporty budou vedení podniku předkládány v pravidelných čtvrtletních intervalech a vedení společnosti na jejich základě získá potřebné informace o současné situaci společnosti, které budou sloužit pro zlepšení ekonomického řízení podniku.

## **4. 5 Strategická oblast controllingu**

Strategický plán by měl být v podniku vytvořen na základě zpracovaných strategických analýz a měl by určovat především měkké dlouhodobé cíle. Vhodné analýzy pro zhodnocení současné situace podniku sloužící pro zpracování strategických plánů mohou být SWOT analýza, PESTLE analýza či Porterův model pěti sil. Zpracování dalších složitých analýz, které jsou časově náročné a jejichž přínos je pro podnik minimální, by bylo neefektivní. Hlavním cílem strategického plánu je podpora rozhodování vedení podniku v dlouhodobém časovém horizontu. Důležité je především odhalení hrozeb, se kterými se podnik může v budoucnu potýkat. Fungování strategické oblasti controllingu je nezbytným předpokladem pro tvorbu navazujících operativních plánů.

## **4. 6 Operativní oblast controllingu**

Následující část projektu zavedení controllingové koncepce je věnována vybraným metodám, které byly zvoleny jako vhodné pro sledovaný podnik. Tyto metody by měly tvořit základní systém controllingu.

### **4. 6. 1 Zavedení střediskového hospodaření**

Jedním ze stanovených dílčích cílů při stanovení koncepce controllingu, který byl vytyčen v rámci projektu implementace controllingu, je zavedení střediskového hospodaření dle jednotlivých útvarů podniku. S tím souvisí rovněž stanovení cílů pro jednotlivé útvary a hodnotící kritéria včetně definování pravomocí a povinností vedoucích pracovníků. Rozdělení podnikových útvarů na jednotlivá střediska umožní uplatnění odpovědnostního pohledu na náklady společnosti, které jsou do současné chvíle sledovány pouze na úrovni účetnictví.

Vymezení jednotlivých středisek na základě organizační struktury a stanovení jejich cílů a ukazatelů v obecné podobě zobrazuje následující tabulka č. 10.

Tabulka 10: Rozdělení středisek a cílových ukazatelů

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Útvar	Cílové ukazatele
<b>Obchodní útvar</b>	Sledování stavu pohledávek
	HV společnosti
	Tržby z prodeje
<b>Útvar zásobování</b>	HV společnosti
	Ceny nakupovaného materiálu
	Včasné zajištění dodávek
	Výše skladových zásob
<b>Útvar výroby</b>	Plnění výrobního procesu
	Počet nevyhovujících výrobků
<b>Útvar logistiky</b>	Plnění nákladů na přepravu
	Časové plnění zásobování

Základním cílem každé společnosti je dosažení požadované výše výsledku hospodaření. V případě výrobního podniku tvoří podstatnou část výsledku hospodaření především výsledek hospodaření z provozní činnosti, jehož podstatnou část tvoří především tržby podniku. Proto je nezbytné tyto ukazatele intenzivně sledovat. Pro podnik je důležité stanovit si základní celopodnikový cíl a současně i cíle pro jednotlivé útvary uvedené v tabulce.

### **Obchodní útvar**

Samostatný obchodní útvar zabezpečuje především tržby z prodeje výrobků a služeb. Hlavním cílem obchodního úseku je dosažení požadovaného objemu tržeb a z toho vyplývající výše výsledku hospodaření. Útvar představuje výnosové středisko, které generuje výnosy z prodeje výrobků. Z hlediska nákladů vytváří tento útvar pouze režijní náklady, které jsou následně rozpočtovány.

Dílním úkolem obchodního útvaru bude sestavení **plánu prodeje** na základě informací o prodeji jednotlivých druhů výrobků v předchozích obdobích. Z informačního systému lze snadno získat údaje o vyexpedovaných produktech včetně jejich cen. Získaná data budou následně upravena o předpokládané vlivy vnitřního a vnějšího prostředí podniku, které lze v následujících letech očekávat. Pro zhodnocení dopadu předpokládaných vlivů se doporučuje využít informace z provedených strategických analýz.

### **Útvar zásobování**

Mezi hlavní činnosti útvaru zásobování spadá nákup materiálu v potřebném množství, kvalitě a čase a jeho následné skladování. Středisko bude evidováno jako nákladové, přičemž podstatnou část nákladů představují náklady na pořízení materiálu, zásob a samotný provoz střediska. Režijní náklady tvoří především mzdové náklady a energie. Nejvýznamnější nákladovou položkou střediska jsou náklady na pořízení materiálu (především základní suroviny pro výrobu a doplňkový materiál jako jsou různé ozdoby nebo obalový materiál). Vzhledem k povaze samotné výroby, kdy podstatná část spočívá v plnění zakázkové výroby, je nutné důkladně kontrolovat dodací termíny pro zajištění plynulé výroby. Nadměrné zásoby materiálu znamenají pro společnost neefektivní využití kapitálu, proto je nutné rovněž sledovat výši skladových zásob. Vhodným opatřením je nastavení limitů zásob na skladě, které zajistí plynulou výrobu a zároveň umožní využít případný volný kapitál na investice do majetku.

### **Útvar výroby**

Protože se jedná o výrobní podnik, můžeme útvar výroby považovat za jeden z nejdůležitějších. Výroba podniku je rozdělena do dvou dílen podle povahy výrobků. Náklady evidované pro středisko výrobky tvoří především spotřeba materiálu, služby, energie a mzdové náklady a ostatní režijní náklady.

Důležitým cílem útvaru je dodržení naplánovaného výrobního procesu, dodržování termínů dodávek a zajištění výroby pro pravidelné zásobování prodejen. Zvoleným ukazatelem je v tomto případě časové plnění výrobního procesu.

Dalším hodnotícím prvkem bude sledování nevyhovujících výrobků, tedy tzv. zmetkovitost. Kvalita a estetika výrobků určených k prodeji je pro cukrářské odvětví velmi důležitá a dílním cílem výroby je tedy minimalizovat výskyt neprodejných výrobků.

## Útvar logistiky

Hlavním úkolem útvaru logistiky je zásobování jednotlivých prodejen a přeprava výrobků smluvním odběratelům. V současné době je vlastní přeprava zajišťována převážně třemi dodávkovými automobily. V případě smluvených větších dodávek či dodávek obchodním partnerům do zahraničí je využíváno služeb externích přepravních. V tomto případě se však jedná pouze o výjimečné dodávky spojené s výrobou sezonních produktů v období Vánoc či Velikonoc.

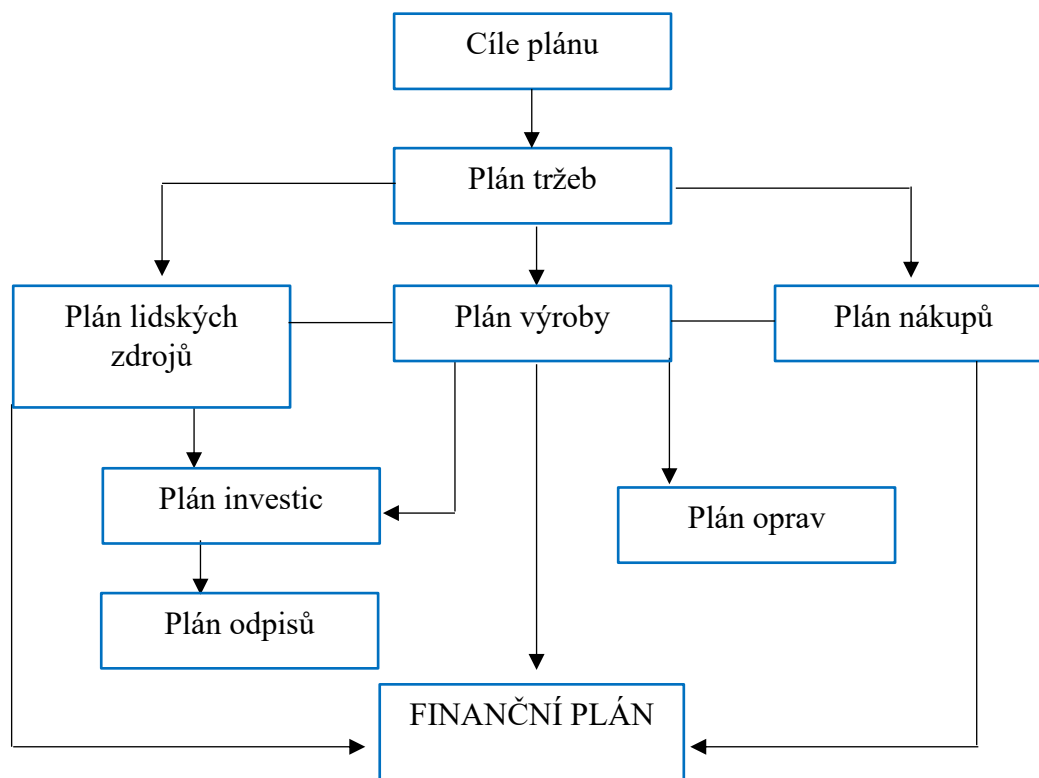
Náklady střediska představují náklady na přepravu (pohonné hmoty, opravy a údržba vozidel) a režijní mzdové náklady. Další nákladovou položkou, i když co se objemu týče méně významnou, tvoří náklady na přepravu, a to především ve výjimečných výše zmíněných případech.

Cílové ukazatele jsou stanoveny jako dodržení plnění nákladů na přepravu při dosažení maximální efektivnosti a časové plnění zásobování prodejen a dodržování termínů dodávek, které vychází ze smluv.

### 4. 6. 2 Systém plánování

V současné době neexistuje ve společnosti DIAM, s. r. o. ucelený systém plánování. Některé z úseků zpracovávají vysoce operativní plány, ty však mají pouze obecnou podobu a nejsou provázány s dalšími oblastmi vedení podniku. V následující kapitole je navržen systém plánování a rozpočtování, který povede k zefektivnění řízení podniku. Zpracovaný systém plánování určuje všem střediskům jasné úkoly pro budoucí období a sloučením všech plánů vytvoříme hlavní ucelený finanční plán.

Tvorba plánu bude vycházet z dat získaných z nově zavedeného informačního systému v kombinaci s již zavedeným systémem VYRAEX. Zvýšená pozornost bude věnována především oblasti tvorby **plánu tržeb a plánu přímých a nepřímých nákladů**. Plánovacím obdobím jednotlivých plánů bude kalendářní rok s doporučením čtvrtletního vyhodnocování. Pro lepší odhad budoucího vývoje podniku je rovněž doporučeno každé čtvrtletí jednotlivé plány aktualizovat.



Obrázek 11: Návrh systému plánování

(Zdroj: Vlastní zpracování)

**Hlavní plán společnosti** představuje **finanční plán** složený z **plánované rozvahy**, **plánovaného výkazu zisků a ztrát**, a rovněž **plánovaného cash flow**. Tvorba finančního plánu spadá do kompetencí controllera. Podklady pro sestavení plánovaných výkazů budou informace získané ze všech dílčích plánů. Vypracování dílčích plánů spadá pod úkoly jednotlivých útvarů. Doporučuje se zpracování a vyhodnocování finančního plánu ve čtvrtletních a ročních intervalech.

### Plán tržeb

Plán tržeb můžeme považovat za stěžejní plán podniku, na jehož základě budou vytvořeny ostatní dílčí plány. Plán tržeb budou tvořit převážně tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb. Tržby z prodeje zboží každoročně tvoří zanedbatelnou část tržeb a nemusí být detailně sledovány a plánovány. Společnost v současné době sleduje tržby velmi pečlivě a vytváří vhodný předpoklad pro tvorbu samotného plánu. Tržby jsou sledovány na dvou úrovních, a proto se nabízí jejich analytické rozlišení.

První skupinou jsou tržby jednotlivých prodejů, druhou skupinou jsou tržby od smluvních odběratelů. Zpracování plánu tržeb spadá pod úkoly controllera.

### **Plán přímých (variabilních) nákladů**

V současné době sleduje podnik náklady pouze na úrovni účetnictví. Toto členění je pro potřeby controllingu nedostatečné. Společnost musí provést analytické rozčlenění nákladů a výnosů, které pomůže získat informace o variabilních a fixních nákladech. Podrobně členěné náklady představují základ pro tvorbu plánů a zpracování analýz.

Plán přímých nákladů bude zpracovávat vedoucí výroby ve spolupráci s vedoucím podniku. Mezi přímé neboli variabilní náklady spadá:

- spotřeba materiálu (stanovena na základě normy spotřeby),
- přímé mzdy zaměstnanců ve výrobě vč. zákonného sociálního a zdravotního pojištění (mzdové náklady pracovníků obou dílen budou rozpočítány na jednotlivé výrobky),
- obalový materiál (zahrnuje drobný materiál v podobě krabic, boxů, etiket a další).

Všechny informace o cenách a množství potřebného materiálu pro jednotlivé výrobky jsou detailně rozepsány v informačním systému Vyraex, který bude hlavním zdrojem informací pro plánování materiálové spotřeby. Výsledné plánované přímé náklady výrobku získáme součtem spotřeby materiálu, přímých mezd a rozpočítané spotřeby drobného materiálu.

Dalším přímým nákladem jsou mzdové náklady výrobních pracovníků. Zaměstnanci ve výrobě pracují na základě hodinové mzdy, proto se celkový časový fond vydělí množstvím zpracovaných výrobků. Výsledkem budou přímé jednicové mzdové náklady na jednotku produkce.

Na základě zpracovaných plánů bude možné prognózovat potřebu jednotlivých přímých nákladů v cenovém vyjádření. Podnik bude mít k dispozici přehled o plánovaných nákladech souvisejících s výrobou.

## **Plán nepřímých (režijních) nákladů**

V současné době nejsou položky nepřímých nákladů detailněji sledovány. Při plánování nepřímých nákladů bylo navrženo vycházet z výkazu zisků a ztrát předchozího období. Předpokladem pro vytvoření plánu je podrobná analytická evidence jednotlivých nákladů. Dále je nutné zvážit pravděpodobnost vzniku stejných nákladů v následujícím období. Po zohlednění potřeb vedení by bylo vhodné rozdělit kategorii nepřímých nákladů alespoň do dvou skupin. **Výrobní režijní náklady a ostatní režijní náklady.**

Významné položky výrobních režijních nákladů, kterým je nutné věnovat zvýšenou pozornost, představují především:

- odpisy,
- údržba a opravy,
- spotřeba energií,
- režijní mzdové náklady (administrativní),
- zákonné sociální a zdravotní pojištění (související se mzdami administrativních pracovníků).

Následující tabulka představuje ukázkou tvorby plánu nepřímých nákladů po analytickém členění nákladových položek. Analytické rozdělení je uplatněno především u položek, které jsou svým významem podstatné.

Tabulka 11: Návrh plánu nepřímých nákladů

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Číslo účtu	Položka nákladu	Skutečnost	Plán
501/001	Spotřeba režijního materiálu		
501/002	Režijní náklady automobily		
501/003	Spotřeba PHM		
502/001	Spotřeba energie – elektřina		
502/002	Spotřeba energie – plyn		
502/003	Spotřeba energie – voda		
518/001	Ostatní služby – nájemné		
518/002	Ostatní služby – externí účetní		
518/003	Ostatní služby – zbývající		
521/001	Mzdové náklady – administrativa		
521/002	Mzdové náklady – dohody		
524/001	Zákonné SP a ZP administrativa		
531/000	Daň silniční		
538/000	Ostatní daně a poplatky		
548/000	Ostatní provozní náklady		
551/000	Odpisy DNM a DHM		
568/000	Ostatní finanční náklady		
<b>CELKEM</b>			

### Systém plánů a rozpočtů

V současné době neexistuje v podniku zavedený systém plánů a rozpočtů. Jeho zavedení bylo stanoveno jako jeden z dílčích úkolů projektu zavedení controllingu a jeho nástrojů do řízení podniku. Tvorba dílčích plánů směřuje k vytvoření celkového rozpočtu. Kvalitní systém plánování vede k omezení pochybností a vymezuje jasné úkoly pro budoucí období. Pro sledovaný podnik se doporučuje využití decentralizovaného způsobu plánování, který napomáhá určit úzká místa na základě využití informací ze všech podnikových útvarů.

Po konzultaci s vedením podniku byl navržen systém ročního plánování. Základním plánovacím obdobím bude kalendářní rok, který bude rozdělen na jednotlivá čtvrtletí a následně měsíce, ve kterých bude plán kontrolován a aktualizován. Některé dílčí plány si vyžadují častější pozornost (např. plán výroby), který bude zpracováván i nadále na denní bázi.

System plánování v podniku bude založen na principu klouzavého rozpočtu a bude rozdělen na čtvrtletí. Sestavený roční plán složený z jednotlivých čtvrtletí se bude v průběhu roku aktualizovat na základě skutečně dosažených výsledků. Takto nastavený systém rozpočtů zajistí reálné plánování a díky pravidelnému přepočtu plánu na základě skutečnosti umožní odhalit nesoulad již v průběhu roku.

Začátek plánovacího období je stanoven na konec čtvrtého čtvrtletí, kdy bude k dispozici nejvíce informací za uplynulé účetní období. Roční plán se následně rozkládá na čtvrtletní a měsíční rozpočty. Na počátku prvního čtvrtletí musí být všechny rozpočty pro následující období zpracovány. Vzhledem k velikosti podniku bude vyhodnocování rozpočtů probíhat čtvrtletně. Po uplynutí daného čtvrtletí bude povinností controllera vyhodnotit výsledky za toto období na základě skutečných výsledků. Po zhodnocení uplynulého období a analýze výsledků bude plán přepočten a upraven pro následující čtvrtletí. Vyhodnocení plánu s následným přepočtem bude zhotoveno do 15. dne prvního měsíce po zhodnoceném čtvrtletí.

Následující tabulka č. 12 představuje návrh čtvrtletního rozpočtu pro podnikové útvary.

Tabulka 12: Návrh čtvrtletního rozpočtu podniku

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Poř. číslo	Položka	Čtvrtletní rozpočet			
		1/12	2/12	3/12	Celkem
1	Přímý materiál				
2	Přímé mzdy vč. SP a ZP				
3	Přímé služby				
4	Ostatní přímé náklady				
	<b>Přímé náklady celkem</b>				
5	Režijní materiál				
6	Režijní mzdy				
7	Režijní služby				
8	Spotřeba PHM				
9	Spotřeba energií – elektřina				
10	Spotřeba energií – plyn				
11	Spotřeba energií – voda				
12	Opravy a udržování				
13	Odpisy DNM a DHM				
14	Ostatní provozní náklady				
	<b>NÁKLADY CELKEM</b>				
15	Tržby za vlastní výrobky				
16	Tržby z prodeje služeb				
17	Tržby za zboží				
18	Tržby z prodeje materiálu				
19	Finanční výnosy				
20	Ostatní provozní výnosy				
	<b>VÝNOSY CELKEM</b>				

#### 4. 6. 3 Systém kontroly plánů (analýza odchylek)

Po zavedení systému plánování je nezbytné určit rovněž formu zpětné vazby controllingu. Celkový finanční plán a jednotlivé dílčí plány budou podléhat kontrole vždy koncem měsíce prostřednictvím **zjišťování odchylek** od plánů. Následující tabulka zobrazuje návrh způsobu zjišťování případných odchylek. Položky vycházejí z navrhovaného rozpočtu.

Tabulka 13: Návrh způsobu kontroly odchylek

(Zdroj: Vlastní zpracování)

poř. číslo	Položka	Kontrola rozpočtu				
		Plán	Přepočtený plán	Skutečnost	Přepočtený plán/skutečnost	
					Absolutní odchylka (Kč)	Relativní odchylka (%)
1	Přímý materiál					
2	Přímé mzdy					
3	Přímé služby					
4	Ostatní přímé náklady					
6	Režijní materiál					
7	...					

Položka přepočtený plán představuje pro účely kontroly důležitý nástroj, který pomáhá sledovat plnění stanoveného cíle. Přepočet se týká pouze útvarů podniku, jejichž náklady jsou ovlivněny objemem výkonů. Přímé náklady jsou přepočteny na základě skutečného objemu provedených výkonů. Režijní náklady útvarů se přepočítají na základě předem stanovených kritérií. Režijní náklady útvaru **zásobování** budou přepočteny na základě skutečně vydaného materiálu do spotřeby. Pro **výrobní středisko** budou náklady přepočteny na základě skutečně odpracovaných hodin a v případě **oddělení logistiky** se přepočet stanoví na základě počtu realizovaných dodávek. Přepočtený plán se následně porovná se skutečným stavem plánovaných položek a případné odchylky budou pozorovány v absolutní i relativní hodnotě.

Dílním úkolem controllera v případě analýzy odchylek bude stanovení tolerančních mezí odchylek. Pro dosažení maximální hospodárnosti a efektivnosti není možné věnovat se každé i nevýznamné odchylce, která zachycuje nepodstatné rozdíly. Controller stanoví toleranční meze pro rozlišení významných a nevýznamných relativních i absolutních odchylek. U odchylek nákladů budou rovněž stanoveny maximální hodnoty, které je potřebné dodržet. Samotné zjištění odchylek pouhým porovnáním plánovaných a skutečných hodnot nepřináší podniku mnoho informací. Proto je nezbytné analyzovat jejich příčiny.

Odchylky mohou vzniknout z různých příčin. Častým důvodem jejich vzniku je změna podmínek na trhu, například změny cen pořizovaného materiálu, snížení poptávky, změna cen při prodeji produktů nebo také chybné plánování.

Obecně mohou odchylky vzniknout při změně množství prodaných výrobků (kvantitativní odchylka) nebo změně cen vstupů (kvalitativní odchylka). Úkolem controllera bude jednotlivé odchylky analyzovat v případě, že překročí stanovené toleranční meze, a zjistit příčiny jejich vzniku. Na základě získaných informací controller následně stanoví nápravná opatření k odstranění nežádoucích odchylek. V tomto případě se nabízí dvě možnosti řešení. První možností je návrh a následná realizace nápravných opatření, která povedou k dosažení původně zamýšleného cíle. Druhou možností je úprava stanovených cílů podle stávajících podmínek. Při plnění nápravných opatření se rovněž doporučuje určit hmotně odpovědného pracovníka.

Důvodem pro sledování odchylek od sestavených plánů je rozpoznání nežádoucích změn ve vývoji nákladů a analýza jejich příčin. Ta poskytne podniku potřebné informace pro přijetí nápravných opatření, které povedou k naplnění plánu nebo k jeho úpravě.

#### **4. 6. 4 Zdokonalení systému výkaznictví**

Společnost DIAM, s. r. o. v současnosti nerozlišuje variabilní a fixní náklady a ani je žádným způsobem detailněji nesleduje. Toto členění nákladů je nezbytné pro jejich řízení a rovněž pro potřeby controllingového řízení a jeho nástrojů. Na základě globální analýzy nákladů se na celkových nákladech nejvýznamnějším způsobem podílí spotřeba materiálu a energií, služby a osobní náklady a odpisy. Podíl ostatních nákladů na celkových nákladech je zanedbatelný. Uvedeným nákladovým položkám by měl podnik věnovat zvýšenou pozornost a detailněji je roztřídit.

Tabulka 14: Sledované náklady společnosti DIAM, s. r. o. v tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních dokumentů)

<b>Položky z výkazů</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
<b>Náklady celkem</b>	<b>19 842</b>	<b>22 229</b>	<b>27 472</b>	<b>30 032</b>	<b>19 254</b>	<b>21 121</b>
Spotřeba materiálu	10 680	11 556	13 719	11 974	9 294	9 626
Služby	2 304	3 516	3 754	4 342	2 317	2 259
Osobní náklady	4 970	5 754	8 771	12 695	5 617	5 968
Odpisy DHM	320	523	574	562	1 764	3 221
Daně a poplatky	31	35	74	37	6	36
Ostatní provozní náklady	1 537	845	580	422	256	11

Controllingové metody řízení podniku, které vyžadují takové členění nákladů, a které jsou stanoveny jako vhodné pro sledovaný podnik, jsou výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a výpočet krátkodobého VH.

#### **Výpočet krycího příspěvku a krátkodobého VH**

Pro zlepšení plánování nákladů se z hlediska controllingových nástrojů nabízí využít kalkulaci neúplných nákladů, která je založena na výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Tato metoda spočívá v oddělení variabilních a fixních nákladů a jejich srovnání s tržbami za výkony. Tímto výpočtem podnik získá ukazatel krycího příspěvku.

Po rozdělení nákladů na fixní a variabilní, jak bylo popsáno výše, stanoví podnik jasné přiřaditelné přímé náklady na kalkulační jednici a režijní náklady přímo související s výrobní činností. Příspěvek na úhradu fixních nákladů představuje rozdíl mezi tržbami a variabilními náklady. Pro získání výsledku hospodaření podniku následně odečteme fixní náklady.

Po konzultaci s vedením společnosti bude úkolem controllera sledování třístupňového krycího příspěvku. Z toho důvodu bude nutné rozdělit fixní náklady do tří skupin. První skupinou budou fixní náklady, které lze vztáhnout přímo k výrobnímu procesu. Druhou skupinou budou fixní náklady, které představují výkony spojené s výrobou. Třetí skupinou budou fixní náklady za celý podnik, které není možné vztáhnout k jednotlivým výrobním procesům.

Příspěvek na úhradu fixních nákladů bude sledován za celou společnost DIAM, s. r. o. v měsíčních intervalech a v souhrnu za celé čtvrtletí. Návrh výpočtu příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku je uveden v následující tabulce.

Tabulka 15: Návrh výpočtu krycího příspěvku za podnik

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	1/12		2/12		3/12		Celkem	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Tržby								
Variabilní náklady								
<b>Příspěvek na úhradu I.</b>								
Fixní náklady výroby								
<b>Příspěvek na úhradu II.</b>								
Fixní náklady výkonů								
<b>Příspěvek na úhradu III.</b>								
Fixní náklady podniku								
<b>Krátkodobý VH</b>								

Podniku je rovněž doporučeno sledovat příspěvek na úhradu v rámci jednotlivých skupin výrobků. Výrobky jsou v současnosti již rozděleny do několika skupin a stačí tedy získat potřebná data z informačních systémů. Pomocí obou variant výpočtu krycích příspěvků bude společnost lépe informována o ziskovosti jednotlivých skupin výrobků a celkové ziskovosti podniku.

Tabulka 16: Návrh výpočtu krycího příspěvku pro skupiny výrobků

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položka	Skupina 1		Skupina 2		Skupina 3		Celkem	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%	Kč	%
Tržby								
Variabilní náklady								
<b>Příspěvek na úhradu I.</b>								
Fixní náklady výroby								
<b>Příspěvek na úhradu II.</b>								
Fixní náklady výkonů								
<b>Příspěvek na úhradu III.</b>								
Fixní náklady podniku								
<b>Krátkodobý VH</b>								

V rámci výpočtu krycího příspěvku představují variabilní náklady zejména přímou spotřebu materiálu a přímé mzdy dělníků. Fixní náklady budou sledovány v několika úrovních.

**První úroveň fixních nákladů (výroby)** představuje mzdové náklady režijních dělníků, odpisy strojního zařízení využívaného přímo k výrobě, náklady na opravu a údržbu strojního zařízení, spotřebu režijního materiálu.

**Druhá úroveň fixních nákladů (výkonů)** zahrnuje poměrnou část nákladů ředitelství, která představuje přípravu výroby, plánování a zásobování, spotřebu energií pro výrobu, mzdové náklady řídicích pracovníků a náklady na dopravu hotových výrobků ke konečným spotřebitelům.

**Poslední úroveň fixních nákladů za celý podnik** obsahuje zbylé fixní náklady, které není možné přímo přiřadit jednotlivým výrobním dílnám a aktivitám. Zejména náklady na úrovni řízení společnosti a náklady na externí služby.

**Výpočet krátkodobého VH** souvisí s výpočtem krycího příspěvku a pro podnik představuje důležitý výpočet pro potřeby controllingu. Na základě výpočtu krátkodobého VH může controller sledovat jeho změny za krátké časové období a včas reagovat na jeho nepříznivý vývoj.

#### **Výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy**

V oblasti výkaznictví je jako poslední dílčí úkol controllera stanovena každoroční **analýza základních ukazatelů finanční analýzy**. Sledování vývoje jednotlivých ukazatelů slouží pro zhodnocení výkonnosti podniku, a rovněž může upozornit na případné hrozby. Zvýšená pozornost by měla být věnována nevyhovujícím hodnotám, které mohou indikovat nepříznivý vývoj hospodaření podniku. Pravidelné zjišťování vybraných ukazatelů rovněž umožňuje hodnocení vývoje podniku v dlouhodobém časovém horizontu.

Na základě vyhodnocení potřeb podniku je doporučeno sledovat následující ukazatele:

- ukazatele likvidity (běžná, pohotová, okamžitá),
- ukazatele rentability (tržeb, výnosů a vlastního kapitálu),
- ukazatele aktivity (doby obratu pohledávek, závazků a zásob),
- ukazatel celkové zadluženosti podniku.

#### **4. 6. 5 Zavedení systému reportingu**

Důležitou součástí systému controllingu je zajištění zpětné vazby, která je důležitá pro řízení podniku. Pro zajištění efektivní a pravidelné zpětné vazby bude v podniku zaveden systém reportingu. Jeho cílem bude vytvořit komplexní systém informací, které slouží ke kontrole a hodnocení výkonnosti podniku, a jeho jednotlivých oddělení. Nedílnou součástí hodnocení dosavadního vývoje je rovněž rozhodování o nápravných opatřeních směřujících ke zlepšení výkonnosti podniku.

Reporting bude zaměřen na dosažení vytyčených cílů, vyhodnocení plánů a skutečnosti, analýzu odchylek a příčin jejich vzniku, analýzu nákladů, analýzu vybraných ukazatelů finanční analýzy a v neposlední řadě návrhy opatření na zlepšení.

Všechny nástroje byly v předchozích kapitolách stanoveny jako vhodné controllingové metody pro sledovaný podnik. Zpracované dokumenty budou určeny vedení společnosti a vedoucím jednotlivých oddělení v měsíčních, čtvrtletních a ročních časových intervalech.

Podstatné je vytvoření systému reportingových zpráv a dodržení jejich jednotné struktury, která umožní porovnávat data i v dlouhodobém časovém horizontu.

Reporty musí být srozumitelné, přehledné a zaměřené na podstatné informace, které usnadní rozhodování a ekonomické řízení podniku. Struktura reportů bude vycházet z navrhovaných šablon využití jednotlivých nástrojů popsaných v předchozích kapitolách. Samotné vytvoření reportingových zpráv bude v kompetenci controllera, který bude zodpovědný za jejich strukturu a obsah.

## **4.7 Zhodnocení projektu**

Zavedení controllingu by mělo pozitivně přispět k řízení společnosti. Od současného stavu nahodilého řízení přejde podnik k systému plánování a predikce budoucího stavu, což má za úkol přispět k včasnému odhalení možných hrozeb a jejich nápravě. Následující kapitola má za úkol celkové zhodnocení projektu, jeho předpokládané přínosy, časové vymezení projektu a možná rizika, které zavedení nového systému může přinášet. V rámci možných rizik bude zhodnocena rovněž ekonomická náročnost zavedení navrhované podoby controllingového systému.

### **4.7.1 Vymezení etap projektu**

Pro úspěšné zavedení controllingové koncepce v podniku je nutné důkladně naplánovat jednotlivé kroky implementace. Projektový tým musí naplánovat dílčí činnosti a úkoly, stanovit časový harmonogram plnění a určit zodpovědné pracovníky za jejich naplnění. Předpokladem pro samotné zahájení projektu zavedení controllingu je jeho schválení spolumajiteli společnosti.

### **Přípravná fáze projektu**

V rámci první etapy, nazvané přípravná fáze, bude zpracována analýza současného stavu controllingových činností v podniku. Na základě analýzy současného stavu bude zhodnocena potřeba a požadavky na zavedení controllingu. Tato analýza byla provedena v rámci diplomové práce.

Dále bude nutné zvážit zavedení nového informačního systému, který usnadní možnost sběru a vyhodnocení dat potřebných pro controllingové řízení. Současně využívané systémy umožňují sběr některých datových soustav, pro účely zaváděné controllingové koncepce jsou však tyto funkce dostatečné.

### **Fáze plánování projektu**

V rámci druhé etapy definuje společnost konkrétní cíle projektu a způsob jejich realizace. Součástí fáze plánování bude začlenění controllingu do organizační struktury podniku, volba vhodného pracovníka pro pozici controllera a definování jeho úkolů. Dalším úkolem bude stanovit požadavky na sestavy plánů, reportů a dalších dokumentů. Konkrétní cíle spolu s dílčími úkoly plánovací fáze byly rovněž vymezeny v předchozích kapitolách diplomové práce a mohou sloužit jako podklad pro jejich realizaci.

### **Fáze realizace projektu**

Nejdelší a nejnáročnější třetí fáze projektu stanovuje několik dílčích kroků realizace. Po schválení projektu bude nutné zaměřit se na organizační změny společnosti a obsazení pozice controllera. Na pozici controllera bude navržen jeden ze spolumajitelů, u kterého tedy dojde ke změně současného pracovního zařazení. Druhý ze spolumajitelů zůstane na pozici vedoucího a stane se v podstatě výkonným ředitelem společnosti. Vzhledem k povaze podniku však zůstanou spolumajiteli, který bude nově zastávat pozici controllera, rovněž rozhodovací pravomoci. Jeho aktivity však budou primárně zaměřeny na podporu vedení a plnění nově stanovených úkolů controllingu.

Následně budou v podniku zavedeny vybrané controllingové nástroje tak, aby byly naplněny stanovené cíle z předchozí etapy. S ohledem na množství a povahu změn je důležité zavádět jednotlivé nástroje postupně, aby nedošlo k přehlcení zaměstnanců množstvím požadavků a změn. Prvním krokem bude zavedení systému plánování, kontroly a vyhodnocení pro celý podnik. Následně bude tento systém implementován pro jednotlivé útvary.

### Fáze ukončení projektu

V rámci ukončení zavedení koncepce controllingu bude probíhat zkušební období, kdy budou odstraněny případné nedostatky a provedeny nezbytné úpravy a změny zavedeného systému. Samotný projekt bude ukončen okamžikem úplné implementace controllingu do řízení společnosti a splněním cílů, které byly stanoveny.

Tabulka 17: Časový harmonogram projektu zavedení controllingu

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Název činnosti	9/22	10/22	11/22	12/22	1/23	2/23	3/23
<b>Přípravná fáze projektu</b>							
Analýza současného stavu controllingu							
Definice cílů projektu							
Vytvoření projektového týmu							
Vytvoření povědomí o controllingu							
<b>Plánovací fáze projektu</b>							
Zhodnocení výsledků analýzy							
Formulace cílů controllingu							
Začlenění controllingu do organizační struktury							
Definování úkolů controllera							
Definice požadavků na datové sestavy							
<b>Realizační fáze projektu</b>							
Schválení projektu							
Organizační změny ve společnosti							
Obsazení pozice controllera a jeho školení							
Zavedení controllingových nástrojů (podnik)							
Zavedení controllingových nástrojů (oddělení)							
<b>Fáze ukončení projektu</b>							
Zkušební období							
Plná implementace controllingu							

#### 4. 7. 2 Přínosy projektu

Hlavním důvodem pro zavedení systému controllingu ve sledovaném podniku byla změna stávajícího přístupu řízení společnosti z dosavadního, značně operativního řízení, na organizovaný a udržitelný systém.

Zavedením systému controllingu může společnost očekávat následující přínosy:

- Celkové zvýšení informovanosti na základě využití controllingu a reportingu pro efektivnější rozhodování a řízení podniku.
- Zavedení systému plánování a rozpočtování přináší možnost predikce budoucího vývoje podniku.
- Analýzy odchylek s následným zavedením a vyhodnocením nápravných opatření může včas odhalit budoucí nepříznivý ekonomický vývoj.
- Detailní sledování a řízení nákladů přináší přehled o nákladnosti jednotlivých činností v podniku a umožní plánování nákladů a rozhodování o jejich budoucím vývoji.
- Sledování krycích příspěvků umožňuje zhodnotit přínos jednotlivých skupin výrobků a rovněž zhodnocení vývoje krátkodobého hospodářského výsledku. Tyto informace přispívají také ke zhodnocení výrobního programu a stanovení cen výrobků.
- Sledováním vybraných ukazatelů finanční analýzy získá vedení představu o výkonnosti podniku. Výsledné hodnoty mohou včas upozornit na nedostatky a případná rizika ovlivňující chod podniku.
- Systém reportingu zajistí lepší informovanost o činnostech společnosti, což přinese zvýšení efektivity toku a využití informací. Reporting rovněž standardizuje dokumenty a jejich parametry, které umožní jejich porovnání v dlouhodobém časovém horizontu.

### 4. 7. 3 Rizika a ekonomická náročnost projektu

#### Rizika projektu

Při zavedení systému controllingu do společnosti, která v současné době téměř nevyužívá žádný z jeho nástrojů, musíme počítat s případnými riziky. Obecné riziko může představovat špatné nastavení controllingového systému a jeho nesprávné pochopení. To povede ke špatnému zpracování informací, které ztratí důležitou vypovídací hodnotu. Využívání nově zavedených controllingových metod se při špatném pochopení může stát pouhou administrativní činností bez využívání získaných informací.

Dalším rizikem může být přehlcení nepotřebnými informacemi či naopak jejich nedostatek v případě nesprávného nastavení požadovaných výstupů. Zavedení efektivního informačního systému by mělo přinést správné informace, ve správný čas a na správném místě.

V souvislosti s navrhovaným projektem jsou identifikována následující rizika:

- Pozici controllera bude nově zastávat jeden ze současných majitelů společnosti, který má již v současnosti řadu pracovních povinností. Z toho důvodu existuje riziko, že se svěřeným controllingovým úkolům nebude věnovat dostatečným způsobem, a celý systém se stane neefektivním.
- Nástroje, které pokrývají nedostatky, mohou být kvůli silné osobní vazbě na podnik odmítány majiteli společnosti.
- Zavedení dosud neexistujícího systému controllingu si vyžaduje vzdělávání a školení controllera. Předpokladem je tedy ochota seberealizace.
- Zavedení nového informačního systému může způsobit počáteční chybovost při zpracování informací. Proto bude nutné dostatečně zaškolit odpovědné zaměstnance pro práci v tomto systému. Rizikem spojeným s tímto bodem je rovněž neochota rozvoje a vzdělání.
- Rizikem je rovněž neochota vedení investovat do zdokonalování informačního systému a školení zaměstnanců.

## **Ekonomická náročnost projektu**

Zavedení controllingu ve sledované společnosti si nevyžaduje větší finanční investice do oblasti technického ani programového vybavení. Nejnákladnější položku představují náklady na školení samotného controllera a odpovědných zaměstnanců. Protože byl na pozici controllera zvolen stávající zaměstnanec, nezvažujeme výši mzdových nákladů, které by vznikly při obsazení pozice externím pracovníkem. Následující tabulka představuje odhadované jednorázové náklady při zavedení projektu.

Tabulka 18: Odhadované jednorázové náklady projektu

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě průzkumu trhu)

<b>Položka</b>	<b>Cena (bez DPH)</b>
<b>Náklady na školení controllera</b>	15 000 Kč
<b>Náklady na školení zaměstnanců</b>	30 000 Kč

Náklady za školení controllera a dalších odpovědných zaměstnanců, na které budou přeneseny některé povinnosti při zpracování vybraných controllingových úkolů, byly stanoveny na základě porovnání nabídek školících center pro firmy. Uvedené částky se mohou lišit v závislosti na délce a rozsahu školení. Náklady na školení zaměstnanců představují náklady pro 3 zaměstnance. Částky jsou uvedeny bez DPH.

## ZÁVĚR

Controlling představuje obsáhlou koncepci řízení, a jeho zavedení v praxi nelze snadno vymezit na základě všeobecně platného návodu. Jedná se o velmi široký a obsáhlý pojem, který lze chápat mnoha způsoby a každá společnost k tomuto konceptu přistupuje odlišně. Způsobů, jakými se k uchopení controllingového systému jednotlivé společnosti staví, může existovat celá řada a jeho zavedení se odvíjí od celkové strategie podniku. Cílem této diplomové práce bylo popsat současný způsob využívání controllingu ve sledovaném podniku a na základě zjištěných nedostatků navrhnout opatření vedoucí ke zlepšení současné situace.

V teoretické části byl obecně vymezen pojem controlling, přístupy k jeho pochopení a možnosti začlenění do systému řízení společnosti. Součástí této části bylo rovněž vymezení základních oblastí controllingu a přiblížení jeho části využívaných nástrojů a metod.

Praktická část práce vychází z analýzy zkoumané společnosti. Zahrnuje všeobecný popis společnosti, vymezení současného způsobu řízení, zhodnocení obchodních aktivit a další podstatné informace sloužící pro představení společnosti. Součástí této kapitoly jsou rovněž zpracované vybrané strategické analýzy sloužící jako podklad pro zhodnocení současného postavení společnosti na trhu. Následuje zhodnocení využívání samotného controllingu ve společnosti a jeho nástrojů. Výsledky analýzy jednoznačně prokázaly neexistenci controllingové koncepce jako systému řízení a rovněž nedostatečné využívání jeho jednotlivých nástrojů. Na základě zjištěných nedostatků byla identifikována potřeba zavedení controllingu jako uceleného systému.

Úkolem projektové části diplomové práce je zavedení systému controllingu pro potřeby společnosti DIAM, s. r. o. s cílem zefektivnit řízení podniku. Základním opatřením je změna řízení na cílově orientované podle jednotlivých odpovědnostních středisek, s čímž souvisí samotné zavedení střediskového hospodaření, které doposud ve společnosti nebylo zavedeno.

Dalším krokem je zavedení systému plánování a rozpočtů pro podnik jako celek i pro jeho jednotlivé útvary. Plány by následně měly být vyhodnoceny na základě analýzy odchylek a případné negativní odchylky odstraněny pomocí navrhovaných opatření. Podniku se doporučuje rovněž zavedení výpočtu krycího příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku a v neposlední řadě využití systému reportingu pro efektivní sběr dat a usnadnění řízení podniku.

Zavedením controllingu lze očekávat změnu stávajícího přístupu k řízení společnosti, z dosavadního značně operativního řízení na organizovaný a dlouhodobě udržitelný systém. Zvýšení informovanosti vedení na základě využití systému controllingu a reportingu přispěje k efektivnějšímu rozhodování a značně zrychlí všechny podnikové procesy.

Sjednocením řady výkazů, plánů a dalších dokumentů napříč celým podnikem lze lépe vysvětlit příčiny změn či negativních odchylek. Zavedený kontrolní mechanismus usnadní včas odhalit a následně odstranit vzniklé nesrovnalosti, které nevstoupí do navazujících procesů. Data jsou důkladněji analyzována a je kladen větší důraz na jejich věcný obsah. Zavedením systému plánování a rozpočtování společnosti usnadní predikci budoucího vývoje podnikových aktivit, které jsou v současnosti řešeny pouze se zaměřením na aktuální období. Celkové zlepšení informovanosti o činnostech podniku přinese zvýšení efektivity využití informací a usnadní majitelům rozhodovací procesy.

Realizace projektu zavedení koncepce controllingu je náročným a dlouhodobým procesem. Pro sledovanou společnost, která doposud controlling nevyužívá, bude jeho zavedení ještě náročnější. S ohledem na velikost podniku a současný systém řízení nabízí diplomová práce návrh zavedení systému controllingu v jeho základní koncepci a při úspěšném osvojení může v budoucnu společnost pracovat na jeho zdokonalení a prohloubení ve všech oblastech řízení.

## SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

1. ESCHENBACH, Rolf a Helmut SILLER. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje. 2., přeprac. vyd.* Přeložil Jaroslav RUBÁŠ. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012. ISBN 978-80-7357-918-0.
2. ESCHENBACH, Rolf a kolektiv. *Controlling. 1. vyd.* Praha: ASPI Publishing, 2000. 816 s. ISBN 80-85963-86-8.
3. FÍBÍROVÁ J. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. 2. aktualizované vydání*, Praha: Grada Publishing a. s., 116. ISBN – strana 10)
4. FIBÍROVÁ, Jana a kol. 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2. aktualizované a přepracované vydání*, Praha: Wolters Kluwer, s. 404. ISBN 978-80-7478-743-0.
5. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd.* Praha: ASPI Publishing, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
6. FOTR, Jiří, Emil VACÍK, Ivan SOUČEK, Miroslav ŠPAČEK a Stanislav HÁJEK. *Tvorba strategie a strategické plánování: teorie a praxe. 2., aktualizované a doplněné vydání.* Praha: Grada Publishing, 2020. Expert (Grada). ISBN 978-80-271-2499-2.
7. FREIBERG, František. *Finanční controlling. 1. vyd.* Praha: Management Press, 1996. 199 s. ISBN 80-85943-03-4.
8. GRASSEOVÁ, Monika, Radek DUBEC a David ŘEHÁK. *Analýza podniku v rukou manažera: 33 nejpoužívanějších metod strategického řízení. 2. vyd.* Brno: BizBooks, 2012. ISBN 978-80-265-0032-2.
9. HAVLÍČEK, Karel. 2011. *Management & controlling malé a střední firmy. 1. vydání*, Praha: Vysoká škola finanční a správní, o.p.s., s. 212. ISBN 978-80-7408-056-2.
10. HERMANN, Petr, LAZAR, Jaroslav. *Nákladový controlling. 1. vyd.* Ostrava: REPRONIS Ostrava, 1999. 102 s. ISBN 80-86122-34-4.
11. HORVÁTH & Partners. *Nová koncepce controllingu. 1. vyd.* Praha: Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.

12. JAKUBÍKOVÁ, Dagmar. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 269 s. ISBN 978-80-247-2690-8.,
13. KEMMLER, Tomáš. 2012. *Controlling a jeho implementace. Finanční management & controlling v praxi*. 3. ročník, 5. číslo. Praha: Wolters Kluwer ČR. s. 60, ISSN 1804-2996.
14. KONEČNÝ, Miloš, REŽŇÁKOVÁ, Mária. *Controlling*. 2. vyd. Brno: PC - DIR Real, 1997. 121 s. ISBN 80-214-1535-5.
15. KOTLER, Philip. *Moderní marketing: 4. evropské vydání*. 1. vyd. Praha: Grada, 2007, 1041 s. ISBN 978-80-247-1545-2.
16. KRÁL, Bohumil a kol. 2018. *Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání*. Praha: Management Press, s. 791. ISBN 978-80-7261-568-1.
17. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
18. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: C.H. Beck, 2001. C.H. Beck pro praxi. 152 s. ISBN 978-80-7169-985-9.
19. MARINIČ, Pavel. 2008. *Plánování a tvorba hodnoty firmy*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, s. 240. ISBN 978-80-247-2432-4.
20. MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007. 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.
21. POPEŠKO, Boris, Šárka, Papadaki. 2016. *Moderní metody řízení náklad. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2. aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., s. 264. ISBN 978-80-247-5773-5.
22. SEDLÁČKOVÁ, Helena. *Strategická analýza*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006, xi, 121 s. ISBN 80-717-9367-1
23. SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 2. přepr. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007. 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
24. ŠOLJAKOVÁ, Libuše, Jana, FIBÍROVÁ. 2010. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., s. 224. ISBN 978-80-247-2759-2.

25. VOLLMUTH, Hilmar J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 1. vyd. Praha: Profess Consulting, 1999. 360 s. ISBN 80-7259-029-4.
26. VYSUŠIL, Jiří. *Zdroje dat a jejich zpracování pro controlling*. Praha: Profess Consulting, [1999]. Poradce controllingu. ISBN 80-7259-008-1.

## **Zákony**

27. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

## **Internetové zdroje**

28. Ohlášení živnosti – *formuláře a správní poplatky* - iPodnikatel.cz. Home - iPodnikatel.cz [online]. Dostupné z: <https://www.ipodnikatel.cz/ohlaseni-zivnosti-formulare-a-spravni-poplatky/>
29. Bezpečnost potravin A-Z. *Internetový portál bezpečnosti potravin* - [online]. Dostupné z: <https://www.bezpecnostpotravin.cz/az/termin/76661.aspx>
30. Založení cukrárny krok za krokem | Frigomat. *Cukrářské a zmrzlinové stroje - prodej, pronájem a servis* | Frigomat [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.frigomat.cz/zalozeni-cukrarny/>
31. Legislativa Svaz Pekařů [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.svazpekaru.cz/category/legislativa/>
32. *Minimální mzda. Průvodce* [online]. Copyright [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/minimalni-mzda>
33. *Ekonomika letos poroste o 3,1 %, průměrná inflace dosáhne 8,5 % | 2022 | Ministerstvo financí ČR*. Ministerstvo financí ČR [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/ekonomika-letos-poroste-o-31--prumerna-i-46160/>
34. Ministerstvo financí ČR. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/>

35. Počty živností dle oborů v jednotlivých krajích | *MPO. Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online][cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/podnikani/zivnostenske-podnikani/statisticke-udaje-o-podnikatelich/pocty-zivnosti-dle-oboru-v-jednotlivych-krajich--222296/>
36. Cukrárny - Živěfirmy.cz. *Největší nezávislý katalog českých firem - Živěfirmy.cz* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: [https://www.zivefirmy.cz/cukrarny\\_o352/brno-mesto\\_e3702](https://www.zivefirmy.cz/cukrarny_o352/brno-mesto_e3702)
37. Analýza vývoje ekonomiky ČR - prosinec 2021 | *MPO. Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/rozcestnik/analyticke-materialy-a-statistiky/analyticke-materialy/analyza-vyvoje-ekonomiky-cr---prosinec-2021--265254/>
38. Kurzy.cz. KurzyCZ [online]- *makroekonomika - inflace* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/inflace/?G=4&A=2&page=2>
39. Kurzy.cz. KurzyCZ [online]- *makroekonomika - hdp* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/hdp/>
40. Kurzy.cz. KurzyCZ [online]- *makroekonomika - nezamestnanost* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/nezamestnanost/>
41. Český statistický úřad | ČSÚ- *cszo.cz* [online]. [cit. 05.05.2022]. Dostupné z <https://www.czso.cz/csu/czso/domov>

## SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Meziroční vývoj HDP v ČR .....	49
Graf 2: Vývoj inflace v ČR.....	50
Graf 3: Vývoje nezaměstnanosti v ČR .....	51
Graf 4: Věkové složení populace (Brno-Město).....	52

## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Cíle controllingu v systému řízení .....	16
Obrázek 2: Model rovnováhy podnikových cílů .....	18
Obrázek 3: Controlling jako průnik množin odpovědností manažera a controllera .....	20
Obrázek 4: Controlling jako štábní útvar .....	26
Obrázek 5: Controlling jako liniový útvar .....	27
Obrázek 6: Porterův model pěti sil .....	30
Obrázek 7: SWOT analýza .....	32
Obrázek 8: Organizační struktura společnosti .....	42
Obrázek 9: Výrobní plán skupiny výrobků .....	66
Obrázek 10: Organizační struktura po začlenění útvaru controllingu .....	76
Obrázek 11: Návrh systému plánování .....	84

## SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Rozdělení úloh a zodpovědností controllera a manažera .....	21
Tabulka 2: Základní charakteristiky operativního a strategického controllingu .....	33
Tabulka 3: Dvoustupňová metoda krycího příspěvku .....	38
Tabulka 4: Kategorizace účetních jednotek .....	41
Tabulka 5: Rozložení obyvatel podle věku a pohlaví k 31.12. 2020 (Brno-Město).....	52
Tabulka 6: Ekonomické subjekty v oboru cukrářství v Jihomoravském kraji .....	55
Tabulka 7: SWOT analýza společnosti DIAM, s. r. o. ....	60
Tabulka 8: Ukázka přehledu tržeb vybrané prodejny .....	68
Tabulka 9: Roční přehled tržeb (2021) .....	69
Tabulka 10: Rozdělení středisek a cílových ukazatelů .....	81
Tabulka 11: Návrh plánu nepřímých nákladů.....	87
Tabulka 12: Návrh čtvrtletního rozpočtu podniku.....	89
Tabulka 13: Návrh způsobu kontroly odchylek.....	90
Tabulka 14: Sledované náklady společnosti DIAM, s. r. o. v tis. Kč .....	92
Tabulka 15: Návrh výpočtu krycího příspěvku za podnik.....	93
Tabulka 16: Návrh výpočtu krycího příspěvku pro skupiny výrobků .....	94
Tabulka 17: Časový harmonogram projektu zavedení controllingu.....	98
Tabulka 18: Odhadované jednorázové náklady projektu .....	101