

ÚVOD

Tato práce je zkrácenou verzí mé diplomové práce z důvodu utajení. Název společnosti je v této práci smyšlený, stejně tak jsou změněny i údaje společnosti.

V současné době jsou ekonomické subjekty vysoce ovlivněny rozšiřující se otevřeností a provázaností celosvětového trhu. Se zvyšující se konkurencí je rok od roku pro podnik obtížnější udržet si svou pozici na trhu, proto vedle maximalizace zisku podnik věnuje svou pozornost i zvyšování své konkurenceschopnosti.

Uskutečnění hlavních cílů společnosti je závislé na definování a uskutečnění dílčích cílů, které se odvíjí od podnikatelské oblasti daného podniku. K maximalizaci zisku a tržní hodnoty podniku především přispívají jeho výnosy a náklady, které jsou stěžejním faktorem ovlivňujícím zisk podniku. Zvyšováním výnosů prostřednictvím vyšších cen není v praxi často uskutečnitelné, může vést i ke ztrátě důležitých odběratelů a ztrátě pozice na trhu. Daleko častěji podniky přistupují ke snižování nákladů, které se snaží pomocí nových metod a nástrojů co nejvíce minimalizovat. Pro efektivnější řízení společnosti a jejich nákladů musí podniky neustále hledat nové přístupy, koncepce, nástroje a techniky.

Důležitým nástrojem, který může pomoci usnadnit řízení je controlling. V západních firmách je controlling nedílnou součástí jejich fungování, i u nás již controlling zaujal své postavení. Jeho hlavním úkolem není pouze kontrola, ale také vzájemné porovnávání a následné vyhodnocení. Další důležitou vlastností controllingu je neustálá provázanost a koordinace řízení mezi minulostí, současností a budoucností.

Controlling a jeho komponenty slouží jako celek managementu. V současnosti představuje integrovaný informační systém, který ho v rámci plánovacího systému využívá k tvorbě konkrétního plánu a zpracovává k tomu účelu controllerem získané informace. Porovnává skutečné a plánované hodnoty a vyhodnocuje vzniklé odchylky, k jeho úkolům patří zpracování plánů, sledování trendů vývoje vybraných ukazatelů pro všechny stupně řízení.

Moje diplomová práce se zaměří na zavedení nástroje controllingu v podniku. V první části definuji pojem controlling, jeho podstatu, profil controllera, možnosti jeho začlenění do organizační struktury podniku a následné zavedení controllingu do společnosti.

Druhá část mé práce představí společnost SSD, a. s., která podniká v oboru silničního stavitelství. Dále upřesním charakteristiku jejích závodů a následně popíšu současný stav kontroly ve společnosti.

Má diplomová práce si klade za cíl navrhnout systém controllingu, který přinese úsporu nákladů a tím zvýší hospodářský výsledek celé společnosti SSD, a. s.

1 Cíl a metody diplomové práce

V zájmu každého managementu společnosti je maximalizovat hodnotu podniku a zvyšovat zisk. Vzhledem ke zvyšující se konkurenceschopnosti firem v oblasti silničního stavitelství je nutno využívat stále nových přístupů k řízení podniku a také neustálé zlepšování využití shromažďovaných informací.

Ve firmách jsou využívány nové koncepce, nástroje a techniky, aby bylo zajištěno co nejefektivnější využití nákladů, resp. aby tyto náklady byly co nejnižší. K tomuto cíli se ve světě, ale dnes již i u nás, využívá vedle marketingu a managementu také controlling.

Cílem mé diplomové práce je zobrazení využití controllingu ve společnosti SSD, a. s. Ve své práci zhodnotím možnosti využití controllingu pro efektivnější rozhodování vedoucích pracovníků podniku a možný vývoj tohoto nástroje v podnikové hierarchii.

V oboru silničního stavitelství hrají náklady velmi důležitou roli, proto zavedení controllingu bude pro podnik přínosné především v efektivnějším využitím nákladů, což bude znamenat přesnější stanovení kalkulace zakázek a tím i stanovení přesnějšího plánu celé společnosti.

Ve své diplomové práci se zaměřím na využití controllingu ve společnosti SSD, a. s. konkrétně v závodu 1, se sídlem v Sokolově.

V teoretické části své práce definuji pojem controlling, popíšu činnost controllera, dále uvedu možnosti jeho začlenění do organizační struktury a jeho zavedení do podniku.

V praktické části své práce zhodnotím současný stav kontroly, která ve společnosti probíhá, přiblížím místa ke zlepšení a navrhnu efektivnější využití nákladů, které povede ke zvyšování obrátu i zisku společnosti SSD, a. s.

2 Teoretické poznatky z oblasti controllingu

2.1 Pojem controlling

Pojem controllingu byl převzat do evropské terminologie z USA. Vzhledem k obtížnému hledání výstižného jednoslovného výrazu nebývá z angličtiny tento pojem překládán.

Koncept controllingu se neustále rozvíjel během posledních 20 let v západních Evropě. I proto na tento pojem existuje celá řada názorů a definicí, zde uvádím názory některých autorů:

Controlling představuje z funkčního hlediska subsystém řízení zaměřený na proces plánování a kontroly a na jeho koordinaci a informační podporu.

FREIBERG, F.¹

Controlling je systém pravidel, který napomáhá dosažení podnikových cílů, zabraňuje překvapením a včas rozsvěcuje červenou, když se objevuje nebezpečí, vyžadující v řízení příslušná opatření.

MANN, R. MAYER, E.²

Controlling je nástroj řízení, překračující funkční rámec dosavadního řízení a má vedení podniku a řídicí pracovníky podporovat při jejich rozhodování.

VOLLMUTH, H. J.³

Controlling orientací na budoucnost upozorňuje na problémy dříve než vzniknou a včas identifikuje jejich příčiny.

KONEČNÝ, M.⁴

¹ FREIBERG, F. *Finanční controlling*. str.10 (4)

² MANN, R. MAYER, E. *Metoda úspěšného podnikání*. str. 15 (11)

³ VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení*. str. 11 (18)

⁴ KONEČNÝ, M. *Controlling*. str. 5 (8)

V praxi bývá controlling vysvětlován jako kontrola, což je velmi úzký překlad, neboť controlling je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Úspěšný controlling spočívá v rozpoznání potenciálních a aktuálních odchylek od plánu a jejich následném odstranění managementem.

Controlling je nástroj řízení, který komplexně podchycuje nejdůležitější události, vytváří vhodnou informační základnu pro řízení, upozorňuje na vzniklé odchylky a nutnost jejich odstranění. Jeho smyslem je podpořit vedení podniku a vedoucí pracovníky při jejich rozhodování.

Předpokladem úspěšného controllingu je zavedení jednotné metodiky plánování, vycházející z cílů stanovených vedením podniku. Při následné kontrole zjišťujeme metodou porovnání plánů se skutečností případné odchylky.¹

2.2 Podstata a funkce controllingu

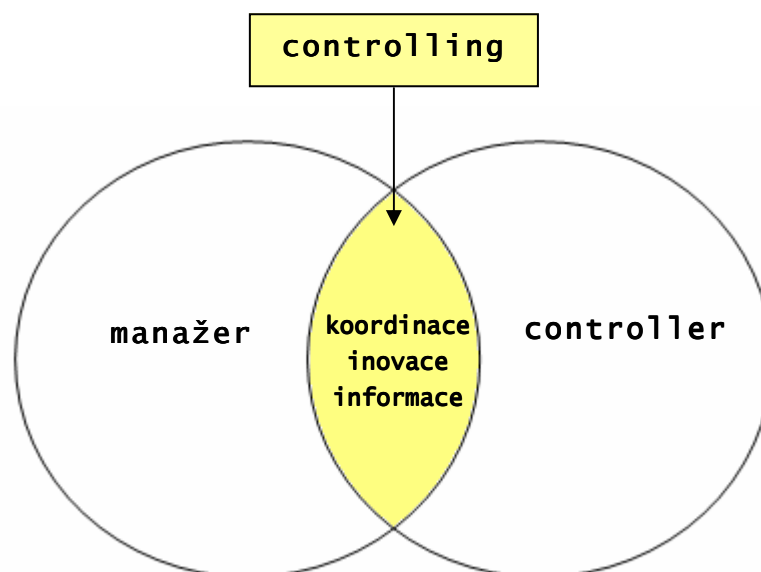
2.2.1 Controlling a controller

Je třeba rozlišovat mezi funkcemi controllingu a místem controllera. K realizaci controllingu jako koncepce řízení není nezbytně nutné vytvoření pracovních míst, které budou specializované na tyto funkce. Funkce controllingu mohou být též převzaty jinými, již existujícími pracovními pozicemi. Ve středních a větších organizacích se ovšem nabízí možnost zřízení vlastního controllingového pracoviště ve smyslu aktuální dělby úloh.

I když jsou zřízena místa controllera, není controlling věcí jeho samotného, ale zároveň každého manažera. Tuto souvislost znázorňuje obrázek controllingu jako průnik množin, který je zachycen v **obrázku 2.2.1**. Průnik množin je největší společný dělitel mezi manažery a controllery a vyjadřuje, že controlling patří jak do práce manažera, tak i do práce controllera.

¹ VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení*. str. 12 (18)

Obr. 2.2.1 Controller a kooperace controllingu



Zdroj: ESCHENBACH, R. (3)

Nezávisle na své pozici v hierarchii a na svém rezortu sleduje každý manažer cíle, plánuje svou cestu k jejich dosažení, sleduje úlohy, které z toho vyplývají, a určuje stav dosažení cíle. To platí jak pro jednotlivého manažera, tak také pro podnik jako celek. Nositelem procesu controllingu musí být všichni vedoucí pracovníci v podniku, kteří jej podpoří svými konkrétními výkony. Tím přebírá také management funkce a zodpovědnost controllingu. Oproti tomu controller řídí controlling. Příspěvky controllerů a manažerů se v controllingu doplňují, pokud mezi nimi existuje kooperace a dialog.¹

Koordinační úkoly controllera spočívají v tom, že zajišťuje, aby management prováděl plánování a kontrolu s ohledem na výsledek podniku a že jsou pro tuto činnost k dispozici potřebné informace. Úloha controllera při plánování spočívá v koordinaci dílčích plánů a organizaci celého procesu plánování. Manažer tedy odpovídá za projekt, produkt, oblast a za strategické pozice. Oproti tomu controller odpovídá za transparentnost a poskytuje informace, rozhodování, koordinaci a je moderátorem plánování.²

¹ ESCHENBACH, R. *Controlling*. str. 117 (3)






² HORVÁTH & PARTNERS. *Nová koncepce controllingu*. (6)

2.2.2 Controller a popis jeho činnosti

Pracovní portrét controllerů se v průběhu doby měnil souběžně se změnami koncepce controllingu. Od historicky první role controllera, jako finančního hospodáře, až po jeho aktuální portrét, kdy celkové spektrum jeho úkolů se rozšířilo a zřetelně začalo přesahovat oblast financí a účetnictví a začalo se stále více zaměřovat na proces strategického rozvoje. Také vznikají nové oblasti činnosti, jako například IT-controlling, personální controlling. V dnešní době, kdy rozsah úkolů výrazně přesahuje rámec financí a účetnictví, jsou controlleři interními podnikohospodářskými poradci všech nositelů rozhodovacích kompetencí a působí jako navigátoři k dosažení cíle. V tomto smyslu práce controllera spočívá v poskytování doprovodného podnikohospodářského servisu managementu k cílově orientovanému plánování a řízení.

Controlleři tvoří a sledují proces řízení hledání cíle, plánování a řízení a jsou tak spoluodpovědní za dosažení cílů. Tato spoluodpovědnost controllera za správnost jím sestavených a připravených informací, tvorbou procesu hledání cíle, plánování a řízení vede k tomu, aby vedení mohlo rozhodovat včas a cíleně.

Popis činnosti controllera

-  Stará se o transparentnost strategie, výsledku, financí a procesu a přispívá tak k vyšší hospodárnosti,
-  koordinuje dílčí cíle a dílčí plány a organizuje výkaznictví přesahující rámec podniku se zaměřením na budoucnost,
-  moderuje a tvoří proces řízení hledání cíle, plánuje a řídí takovým způsobem, aby každý nositel rozhodovacích pravomocí mohl cíleně jednat,
-  zajišťuje potřebné služby při zabezpečení provozně hospodářských dat a informací,
-  vytváří a udržuje systémy controllingu.

Zdroj: Popis činnosti controllera IGC

Controller musí v podniku vyvinout a zavést takový systém, který řídicím pracovníkům umožní samostatně plánovat v jejich vlastním úseku. Na základě zpráv, které by měly být měsíčně k dispozici, mohou řídicí pracovníci ve velké míře sami kontrolovat, zda svých cílů dosáhli či nikoliv. Vyskytující se odchylky jsou pak podkladem pro rozhodnutí o tom, jaká zavést protiopatření v jednotlivých odpovědnostních oblastech, ve kterých řídicí pracovníci pracují. Řídicí pracovníci by měli také co nejsamostatněji řídit. Controller má svou funkci chápat jako funkci koordinátora, poradce nebo navigátora, který dbá na to, aby bylo skutečně dosaženo plánovaných zisků.¹

2.2.3 Profil controllera

S rozvojem controllingu se mění i požadavky na odbornost controllerů. Profil požadavků obsahuje celou řadu kritérií, které se odlišují podle podniku a pozice. Úspěchy controllingu jsou velkou měrou určovány osobními schopnostmi controllerů a zároveň také jejich odbornými znalostmi.

Osobní požadavky

- ⊕ Musí být otevřený a připravený se dále učit,
- ⊕ schopný prosadit se,
- ⊕ samostatný a iniciativní,
- ⊕ nezaujatý,
- ⊕ komunikativní a přesvědčivý,
- ⊕ schopný předávat své myšlenky,
- ⊕ umět řídit své spolupracovníky.

Schopnost řídit pracovníky předpokládá znalosti moderních metod řízení, které umožní controllerovi, aby jednotlivé pracovníky motivoval, a tak podporoval jejich iniciativu. Schopnost předávání myšlenek je pro controllera potřebná proto, aby mohl v dílčích oblastech podniku dosáhnout vytýčených cílů, což je možné jen tehdy, když se pracovníci s těmito cíly identifikují. Tzn. že tyto cíle a s nimi též controllera a jeho práci

¹ VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení.* (18)

akceptují. Pro takovou činnost je nezbytná schopnost komunikace a umění přesvědčovat.

Odborné požadavky

- ⊕ Musí znát interní účetnictví,
- ⊕ reporting a IS,
- ⊕ plánování a rozpočet,
- ⊕ ekonomické a podnikohospodářské koncepce,
- ⊕ externí účetnictví,
- ⊕ cizí jazyky,
- ⊕ metody komunikace,
- ⊕ personální management.

Ovládání podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik musí být znalostmi každého controllera. Důležité jsou znalosti ze sociálních věd, financí a účetnictví, zvláště pak důležité je dokonalé zvládnutí metody příspěvku na úhradu. Neméně důležité jsou znalosti v oboru organizace a podnikového plánování, dále zpracování dat a manažerského informačního systému. V neposlední řadě musí controller ovládat problematiku marketingu.

Nezávisle na formě, v níž jsou tvořena controllingová pracoviště, je controlling taktéž polem působnosti pro manažery. Jejich úkoly v této oblasti jsou:

- 🖨️ šířit v podniku povědomí o controllingu,
- 🖨️ obsahově přispívat k plánování a kontrole,
- 🖨️ řídit se podle zásad controllingu prostřednictvím kooperativního stylu řízení na základě důsledného sjednávání cílů a jejich následné kontroly,
- 🖨️ dávat k dispozici decentrální controllingové a manažerské informace,
- 🖨️ být připravený ke změnám a realizovat je,
- 🖨️ důvěřovat mechanismům controllingu,
- 🖨️ vytvářet odpovídající organizaci procesů a budování.

Controlling je úspěšný právě, když přispívá k udržení podniku na správné cestě. To, ale můžeme posoudit jen zpětně. Odvozeným cílem, který vypovídá mnoho o pravděpodobnosti úspěchu controllingu, je zpětný ohlas managementu. V případě, že rozhodnutí manažera je pouze intuitivní nebo založené na osobních cílech, je controller povinný vyhodnotit dosažené výsledky. Nelze však hovořit o controllingu, pokud nedochází ke konzultacím mezi manažerem a controllerem formou vypracování podkladů.

Důležitým faktorem pro úspěšný controlling je vliv vedoucí controllingové osoby, který se odvíjí nejen od osobních vlastností a kvalit controllera, ale především od jeho postavení v podniku.¹

2.3 Začlenění controllingu do organizační struktury

Z hlediska organizační struktury je v rámci zásad controllingu třeba dbát především na jeho nezávislost. Pokud je controller na první nebo druhé hierarchické úrovni je tento požadavek dobře splnitelný. Pokud se však nachází na nižší úrovni, musí mít možnost provádět své úlohy objektivně a nezávisle. Přes své relativně nízké postavení v podnikové hierarchii musí mít přístup k podnikovému vedení a pravidelný kontakt s ním. Aby mohl plnit vedoucí funkce, které jsou mu přiděleny je nezbytné přidělení určité pravomoci.

Záleží na vedení podniku, zda se rozhodne pro vytvoření pozice vlastního interního controllera, nebo zda využije služeb externího poradce. Rozhodnutí se odvíjí především od očekávání přínosu controllingové koncepce a jakou podporu je vedení ochotno jí dát. Z hlediska problému přijetí řídicími pracovníky je méně náročnější využít služeb externisty, jehož návrhy lze snáze zamítnout. Externí controller může využít své vlastní zkušenosti a přitom se vyhnout konfliktům s řídicími pracovníky. Z dlouhodobého hlediska je však efektivnější interní zaměstnanec i z důvodu důvěryhodnosti a bezpečnosti informací o podniku.

Rozhodne-li se vedení pro zavedení oddělení controllingu, je třeba zjistit na jaké úrovni podnikové hierarchie bude controlling nejefektivnější. Oddělení controllingu

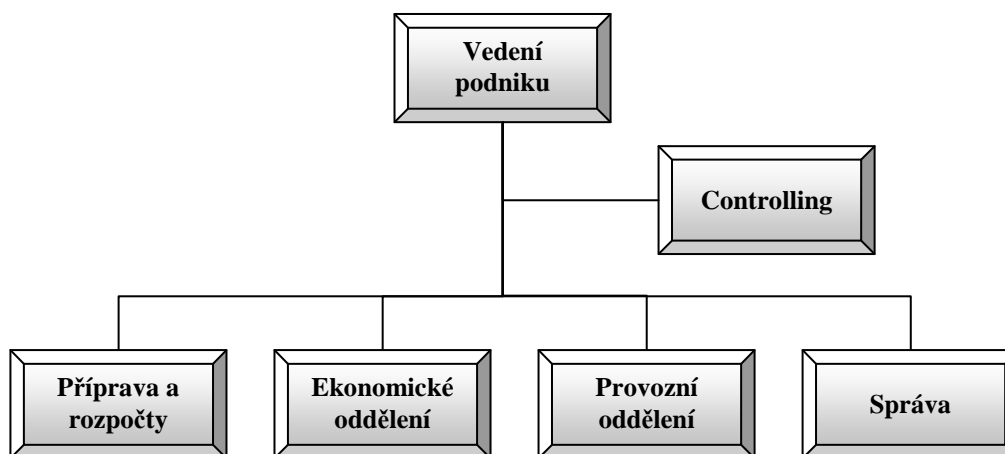
¹ VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení.* (18)

může podle stavu vývoje a situace podniku působit jako štábní jednotka, nebo jako liniiová jednotka. Závisí na tom, zda je primárně považována za podporu řízení nebo za výkon řízení.¹

2.3.1 Štábní pozice

Všeobecné mínění je, že controlling má být umístěn na vysoké hierarchické úrovni. Štábní místo je přímo podřízeno jen podnikovému vedení a je pro něj charakteristická poradní funkce. Na této pozici se controlling zaměřuje na přípravu materiálů pro rozhodování, opatření, vyhodnocuje informace, koordinuje dílčí plány a provádí dozor u přijatých rozhodnutí. Postrádá však rozhodovací a nařizovací pravomoc, které jsou nutné k zavedení a udržení controllingového systému. U menších a středních firem není štábní pozice controllerovi doporučována, neboť nemůže být dosaženo účinného controllingu. Ve štábní pozici controllingu, je controller přímo podřízen podnikovému vedení (viz obr. 2.3.1).

Obr. 2.3.1 Controlling jako štábní pozice



Zdroj: VOLLMUTH H. J. (18)

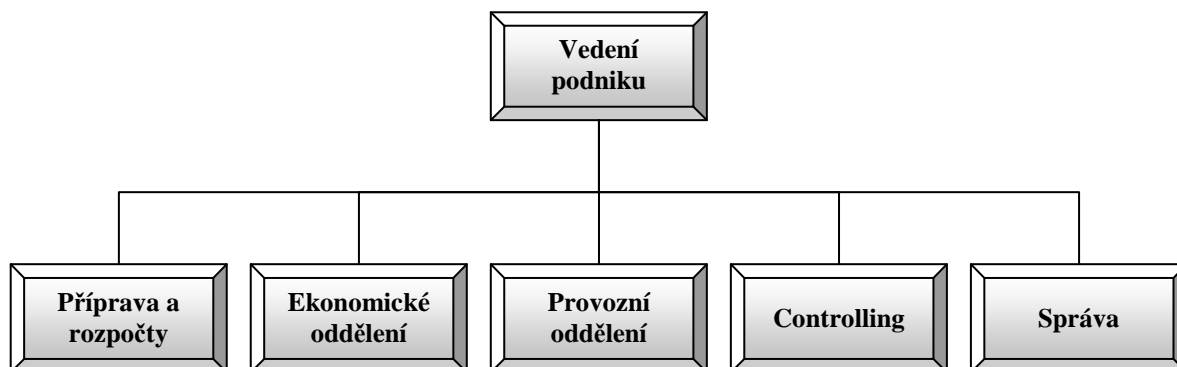
2.3.2 Liniiová pozice

Podstatně efektivnější je pro controllera pozice liniiová (viz obr. 2.3.2), protože se zde pohybuje na úrovni vedoucích jednotlivých útvarů, má tak funkční nařizovací

¹ ESCHEBACH, R. *Controlling*. str. 130 (3)

právo. Controller potřebuje pro svou práci mnoho informací z jednotlivých odpovědnostních oblastí, musí se umět prosadit při poradách s vedoucími oddělení.

Obr. 2.3.2 Controlling jako liniová pozice



Zdroj: VOLLMUTH H. J. (18)

V případě zřizování nového oddělení controllingu v podniku se ukazuje výhodnější zavedení nejprve štábní pozice. Pozdější přechod na liniový útvar je spojen s pokračujícím vývojem a nutností nařizovacího práva pro controllera, k jehož rozšíření dochází především při špatném hospodaření či krizových situacích podniku.

2.3.3 Externí controller

V menších a středních firmách nejsou vždy k dispozici kvalifikovaní odborníci, kteří by mohli převzít úlohu controllingu. Zde se nabízí možnost využít služeb externího poradce, který školí řídicí pracovníky a vedení podniku během zaváděcí fáze. Zavedení controllingu trvá asi jeden rok, během této doby lze využívat služeb externího poradce, který napomáhá zlepšovat zavedené koncepce, nástroje a techniky controllingu.

Externí controller může využít své velké zkušenosti a nemá přitom žádné zvláštní konflikty s jednotlivými vedoucími pracovníky. Z pravidla dosahuje dříve úspěchu zavedení controllingu než-li mnohý interní controller, neboť ten se nevyhne názorovým rozepřím s řídicími pracovníky i s vrcholovým vedením společnosti, dokud controllingový systém relativně uspokojivě nefunguje.¹

¹ VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení.* (18)

2.4 Tvorba controllingu

Controlling má určité minimální požadavky na strategii řízení. Vyžaduje řízení orientované na cíl, stanovené plánováním a kontrolou. Aby controlling byl ve společnosti úspěšný, je třeba zapojení i liniových manažerů do procesu stanovování vlastních cílů a plánů, samořízení a vlastní kontrolu, kde controlling využijí jako nástroj. Účinný controlling lze uplatňovat, pouze pokud budou jasně vymezené a vyjasněné zodpovědnosti a kompetence v rozhodování. Controlling je postaven na vnitropodnikovém „početnictví“¹, proto je nutné mít k dispozici záznamy o podnikových množstevních a hodnotových tocích a stavech.

Zavedení controllingu ovlivňují různé motivy. Z různých filozofií controllingu lze vyvodit tři charakteristické formy:

- **aktivní filozofie**, orientovaná na budoucnost – operativní řízení, konkretizace očekávané budoucnosti, zajištění informací,
- **pasivní filozofie**, orientovaná na minulost – zajištění plánování a kontroly, kvalita početnictví,
- **inovačně anticipující filozofie** – kritické svědomí podniku, strategické vedení, včasné rozpoznání.²

Při utváření systému musí být brán zřetel na významná očekávání a jejich důsledky. Taktéž je důležité, aby controlling nesetrval v jednom bodě, ale i nadále se vyvíjel s ohledem na jednotlivé stupně vývoje celého podniku. Každý stupeň rozvoje systému řízení a controllingu definuje minimální požadavky, které mají být splněny, aniž by byly omezeny dynamické cíle rozvoje organizace. Při zkoumání stupně vývoje se musí brát zřetel na řadu faktorů:

- **chování vedení** – např. uvolněné nebo přísné,
- **stupeň formalizace řízení** – např. organizační směrnice, rozčlenění nákladových středisek,

¹ zahrnující účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, statistiku

² ESCHENBACH, R. *Controlling*. (3)

- ☒ *existující podnikohospodářské nástroje* – např. systém kalkulace nákladů, propočtu investic, zvyklosti, nástroje a pravidla tvorby rozpočtů,
- stav evidence podnikových dat* – např. podpora počítačového zpracování, přenos dat,
- ☒ *interní podnikové nástroje měření* – např. zachycení hodnot, množstevní struktura, řízení kvality,
- ☒ *zkušenosti pracovníků s počtenictvím* – např. předsudky, sympatie.

Rozhodujícím faktorem pro zavedení controllingu je stanovisko vedoucích pracovníků vůči controllingu, počtenictví a počet pracovníků v controllingu. V extrémních případech jsou kontrolní oddělení, již existující v podniku, přejmenována na controllingová, aniž by se podstatně změnila náplň a těžiště jejich práce. To má za následek chybná očekávání a předsudky vůči nositelům funkce controllingu.

Systém controllingu vyžaduje silnou formalizaci a to zejména v oblastech plánování, tvorby rozpočtu a diskuze o zásadách plánování. Celkově musí být zajištěna alespoň v minimální potřebné míře jednotnost. Controller by měl disponovat určitým formálním i neformálním mocenským oprávněním, tak aby mohl ovlivňovat chování jiných.

2.5 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Při srovnání manažerského účetnictví a controllingu je zřejmá určitá nesouřadnost. Zatímco controlling jako metoda řízení nutně integruje úvahy o koordinaci všech funkcí systému řízení, manažerské účetnictví je „jen“ informačním nástrojem systému řízení. Z tohoto hlediska je zřejmé, že srovnání lze podrobit pouze manažerskému účetnictví a informačním nástrojům controllingu.

Manažerské účetnictví se téměř výhradně opírá o hodnotové charakteristiky (v krátkodobém řízení jsou spjaty i s naturálními veličinami), controlling využívá mnohem více i nepeněžní informace.

Poněkud zjednodušeně lze říci, že informace manažerského účetnictví, určené pro potřeby řízení, jsou pokryty dvěma zaměřeními controllingu a to tzv. **nákladovým controllingem**, který se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku

firmy, a tím přirozeně i na její náklady a výnosy. Náklady je třeba řídit, tj. plánovat, rozpočtovat, kontrolovat, vyhodnocovat, jinak může vzniknout tzv. „černá díra“ v ekonomickém řízení podniku.

A tzv. **finančním controllinem**, který je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejích peněžních toků.

Stranou zájmu manažerského účetnictví zůstává ta část controllingu, která se orientuje na informace pro řízení věcné, naturální stránky podnikatelského procesu. Z hlediska fází rozhodovacího procesu se zdá, že vymezení controllingu zdůrazňuje zejména tu část informací, která je určena pro řízení. Pojmové vymezení manažerského účetnictví spíše zdůrazňuje potřebu manažerů získávat informace pro rozhodování o budoucnosti. Toto srovnání je však poněkud mechanické. I stanovení kvalitních cílových informací žádoucího stavu, které je mottem controllingu vyžaduje, aby informační systém poskytoval podklady pro co nejlepší zhodnocení variant budoucího vývoje.

To co tyto informační systémy nejvíce spojuje, je chápání účetnictví jako vrcholového informačního nástroje, který díky svým cílům a prostředkům jejich dosažení prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení. Základním projevem této skutečnosti je fakt, že postupná konkretizace strategických cílů firmy i analýza odchylek v zásadě vychází ve skutečné výši zpracovávaných účetních výkazů: rozvahy, výsledovky a peněžních toků.¹

2.6 Náklady a jejich členění

Jak vyplývá z výše uvedeného textu, jsou náklady jedním z nejdůležitějších zájmů controllingu. Lépe řečeno nákladového controllingu a zároveň zájmem i manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví ve srovnání s finančním však vyžaduje výrazně vyšší potřebu informací o nákladech. Tato odlišnost se projevuje i v samotném pojmu nákladů, které je každým subsystémem vymezen jinak.

Ve finančním účetnictví jsou náklady chápány jako úbytek ekonomického prospěchu, který ve sledovaném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Manažerské

¹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. str. 36-37 (10)

účetnictví charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, účelově související s ekonomickou činností. Účelně vynaložený je takový náklad, který je racionální a přiměřený výsledku činnosti. Účelový charakter nesou ty složky zhodnoceného majetku, které přinesly větší ekonomický prospěch, než kolik činil původní náklad.

Mimo věcných rozdílů je zde i odlišnost časová. Náklad z hlediska manažerského účetnictví se projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, což vede pouze ke změně struktury majetku, nikoli k jeho úbytku. Nákladem z pohledu finančního účetnictví se stává až v okamžiku, kdy tento zdroj vyčerpá svou užitečnost.¹

2.6.1 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější členění do stejnorodých skupin. Základní hlediska, podle kterých lze náklady dělit jsou:

1. druhové členění,
2. účelové členění,
3. členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik,
4. kalkulační členění,
5. členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování.

2.6.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění rozděluje náklady do stejnorodých skupin spojených s činností jednotlivých výrobních faktorů. Za základní nákladové druhy se považují **spotřeba materiálu** (suroviny, paliva, provozní látky), **spotřeba a použití externích prací a služeb** (subdodavatelské práce a služby, nájemné, přeprava, energie), **mzdové a ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného majetku a finanční náklady** (úrok, pojistné, správní poplatky).

¹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. str. 64 (10)

2.6.1.2 Účelové členění nákladů

Slouží pro rozhodovací úlohy zejména na nižších úrovních vnitropodnikového řízení. Jsou to úlohy založené na kontrole hospodárnosti vynaložených nákladů. **Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují.**

Účelový vztah nákladů lze charakterizovat v různé úrovni podrobnosti. Náklady lze členit např. na **náklady hlavní výroby, pomocné výroby, vedlejší výroby** a náklady různých přidružených výrob, v rámci nich pak **podle jednotlivých druhů činností**, technologických stupňů, jednotlivých operací apod.

Z hlediska kontroly hospodárnosti je vhodné náklady dále rozlišovat podle toho, zda se jedná o:

- *náklady bezprostředně vyvolané technologickým procesem dané činnosti*, tj. o náklady technologické. Část těchto nákladů se označuje jako náklady jednicové;
- *náklady vynaložené na činnosti či operace vytvářející podmínky k racionálnímu průběhu dané činnosti*, tj. náklady na její obsluhu a řízení, označovaného jako náklady režijní.

2.6.1.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Jde o členění dle vnitropodnikových útvarů. Na toto členění navazuje dále členění nákladů podle odpovědnosti.

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti se rozlišují dva základní typy útvarů ekonomické struktury:

- *hospodářské středisko* – má možnost ovlivňovat jak výši nákladů, tak výši výnosů, je vyšším typem ekonomické struktury,
- *nákladové středisko* – nemá možnost náklady a výnosy ovlivňovat. Iniciativa pracovníků je orientována na hospodárnost.

2.6.1.4 Kalkulační členění

Je zvláštním typem účelového členění nákladů. Vychází z příčinné souvislosti nákladů k určitému, zpravidla finálnímu výkonu.

Rozlišujeme dvě základní skupiny nákladů:

- **přímé náklady**, které přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu, odpovídají nákladům jednicovým,
- **nepřímé náklady**, které se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech, odpovídají nákladům režijním.

2.6.1.5 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování

Toto členění nákladů je důležité pro zhodnocení budoucích variant podnikání, je obsahem zejména té části manažerského účetnictví, která se orientuje na informace pro rozhodování.

Základem tohoto členění jsou dvě základní skupiny nákladů a to:

- **variabilní náklady**, které se mění v souvislosti s objemem výkonů,
- **fixní náklady**, které při změnách objemu produkce zůstávají stejné.¹

2.7 Zavádění controllingu

Zavádění konceptu controllingu předpokládá osm přípravných kroků. Jsou pomocným přehledem o tom, jaké činnosti by měly být při aplikaci controllingu vykonány:

1. diferencování nákladových druhů,
2. definice druhé roviny výkaznictví,
3. přiřazování nákladů a výnosů,
4. sestavení ročního plánu,
5. přezkoušení stanovených cílů,
6. vývoj dílčích plánů,
7. rozdělení na čtvrtletní plány,
8. příprava kalkulace.²

¹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. str. 65-81 (10)

² MANN, R. MAYER, E. *Metoda úspěšného podnikání*. str. 20 (11)

1. Diferencování nákladových druhů

Zde je nutné stanovit cíle, které mají v pozdějším výkaznictví vyjadřovat podstatné informace. Je proto nutné stanovit nákladové druhy. Je zapotřebí se nezabývat příliš podrobnými informacemi, ale omezit se na maximálně 10 druhů a mít na zřeteli nutnou přiřaditelnost k dílčím výsledkům. Pro vnitropodnikové řízení dělí autoři tohoto konceptu náklady do tří velkých skupin:

- výkonové (variabilní), tj. náklady přímo přiřaditelné jednotlivému výrobku,
- pohotovostní I (fixní), tj. přímo přiřaditelné skupině výrobků,
- pohotovostní II (fixní), tj. nepřiditelné.

Při tomto úkonu musí být kladen zřetel na princip příčinnosti, tzn. kterým střediskem byly náklady zapříčiněny, tam musí být přiřazeny.

2. Definice druhé roviny výkaznictví

Stanoví se struktura budoucího výkaznictví, jsou zde tři druhy členění:

- Rozdělení výsledků podle výrobků nebo skupin výrobků. Provádí se pokud lze u jednotlivých výrobků rozlišit různé suroviny, výrobní procesy, rozdílné kalkulační základny apod.
- Rozdělení podle odpovědnostních okruhů. Lze uplatnit, jestliže jsou jasně stanoveny funkční okruhy, jež jsou nositeli rozdělené dílčí odpovědnosti organizačním plánem, existují-li rozdílné dílny nebo divize.
- Rozdělení podle zákazníků nebo skupin zákazníků. Toto členění je účelné, když jsou rozdílné odbytové cesty, rozdílné cílové skupiny.

Při strukturování výkaznictví se nesmí kombinovat tři principy členění dohromady, ale je nutné směřovat své síly na jeden podstatný princip členění, nikdy nezačít zavádět více možností najednou. Rozhodnutí, jaké rozdělení uplatnit v prvotní fázi, vede ke strukturování podniku na dílčí jednotky, které umožní a zjednoduší zavedení řízení s využitím principu příčinnosti.

3. Přiřazování výnosů a nákladů

V tomto kroku je nutné správně přiřadit výnosy a náklady rozdělené do čtyř skupin a to obraty, výkonové náklady, pohotovostní náklady I a II, k jednotlivým střediskům podniku, zakázkám, výrobkům a zákazníkům.

Přiřazení může být buď přímé, procentem nebo pomocí klíče. Klíčem může být např. počet zaměstnanců, potřeba plochy v m², účetní cena investičního majetku apod. Obraty a výkonové náklady jsou přiřazovány vždy přímo, protože přímo k jednotlivým zakázkám a výrobkům vznikají. Výjimkou je správa, která vytváří výkony jen zřídka, proto u ní obraty a výkonové náklady nevznikají a je čistým nákladovým střediskem.

Pohotovostní náklady II jsou přiřazovány přímo správě, protože přiřazování dílčím jednotkám by nemělo smysl nebo by bylo svévolné a nekontrolovatelné.

Pohotovostní náklady I jsou k jednotlivým hospodářským střediskům přiřazovány pomocí klíče, aby byl zjištěn provozně hospodářský výsledek vyhodnotitelný pro jednotlivá střediska. Cílem je, aby bylo dosaženo co možná nepřesnějšího rozdělení nákladů podle jejich příčin vzniku a následně, aby byla přesnější i rozhodnutí v podniku.

4. Sestavení ročního plánu

Každý koncept controllingu staví na plánování, které předem stanoví žádoucí hodnoty, s nimiž se pak skutečné hodnoty v pevně stanovených zúčtovacích obdobích porovnávají. Toto srovnávání plánu se skutečností je jádrem controllingu. Teprve tímto se stává výkaznictví systémem řízení, protože odchylky ze srovnání plánu a skutečnosti jsou základem pro zjištění příčin a z toho vycházejících zavedení protiopatření při řízení.

Roční plánování lze vybudovat ve třech krocích:

- roční plán se sestaví pro celý podnik,
- v rámci ročního plánu se promyslí podnikatelské cíle,
- celkový roční plán je nutné rozdělit na dílčí vnitropodnikové jednotky podniku, jejichž vývoj se má řídit.

Zkušenost z porovnání plánu se skutečností pomůže sestavit roční plán pro následující rok lépe a tím spustí proces, ve kterém se získává rok od roku více jistoty.

Jednoduchou metodou sestavení prvního ročního plánu může být, že se z posledního výkazu zisků a ztrát vyvodí vývoj dalšího roku. Upřednostňují se především položky výnosů a nákladů, jsou upraveny podle plánovaného výsledku hospodaření pro nadcházející rok.

5. Přezkoušení stanovených cílů

Musíme nejprve vhodně promyslet stanovení cíle, přezkoumat ho z hlediska cílových veličin, protože některé nemusí být pro podnik přímo účelné. Cílovými veličinami jsou např. rentabilita obrátu, rentabilita kapitálu, zúročení vlastního kapitálu, produktivita, doba obrátu zásob apod.

Pro stanovení cílů je vhodné znovu přezkoumat plán, zda je možné plánovaných cílů dosáhnout nebo zda je nutné jej upravit či změnit. Dále je potřebné stanovit, v jakém pořadí cíle uskutečnit, pokud by došlo ke střetu cílů.

6. Vývoj dílčích plánů

Z celopodnikového plánu se stanoví dílčí plány jednotlivých závodů, provozů, oddělení, dle zákazníků, dle působnosti na řídicí systémy. Celková suma rozdělená mezi dílčí jednotky musí být zachována, plán musí být splnitelný, aby správně motivoval. Plánování ukazuje podíl jednotlivých vnitropodnikových útvarů nejen na zisku, ale také na celkovém rozvoji podniku.

Možnosti dalšího rozvoje jsou např. upřednostňování nejvíce ziskových středisek, snažit se pomoci ke zlepšení méně úspěšných středisek a sanování dalších středisek.

7. Rozčlenění na čtvrtletní plány

Plány dílčích jednotek je nutné ještě rozdělit dle časového rozdělení celkového výsledku a výsledků okruhů do období, za která má být srovnání plánu se skutečností prováděno. Doporučuje se porovnávat plán se skutečností nejprve čtvrtletně, po té lze používat i výkaznictví měsíční.

Je nutné zohlednit sezónní výkyvy a položky, které ve společnosti kolísají (např. mzdy na dovolenou, reklamní náklady, odpisy, náklady na údržbu atd.)

8. Příprava kalkulace

Zde se zjišťují důsledky ročního plánu pro tvorbu cen. Tomu předchází celá řada přípravných prací, které umožňují rychle a racionálně sestavit nabídkové kalkulace. Velký význam je zde přikládán příspěvku ke krytí fixních nákladů a tvorbě zisku.¹

2.8 Náklady a výnosy controllingu

Aby se pomocí controllingu mohla vědomě ovlivnit budoucnost podniku a aby se přijímala věcně fundovaná rozhodnutí a jejich působení se dalo kontrolovat, musí být k dispozici informace. Důležitým řídicím nástrojem pro podnikové vedení a pro controllera se tak stává výpočet hospodářského výsledku, ve kterém jsou uvedeny všechny významné údaje podniku jak měsíčně, tak i kumulativně.

Potřebné informace jsou získávány ze systému finančního účetnictví, který se týká minulosti a je předepsán zákonnými ustanoveními. Jelikož však finanční účetnictví jako informační systém nedává nezkraslený a podnikohospodářským požadavkům odpovídající obraz, musí controller nejdříve takový informační systém s vypovídací schopností ve formě výpočtů nákladů a výnosů vytvořit. Jsou tři hlavní druhy výpočtů, které musí být vzájemně sladěny:

- ⊕ výpočet podle druhu,
- ⊕ výpočet podle středisek,
- ⊕ výpočet podle nositelů nákladů.

Výpočet podle druhu

- 1. výpočet plných nákladů**, tj. náklady jednicové, režijní a ostatní přímé (výroba + odbyt),

¹ MANN, R. MAYER, E. *Metoda úspěšného podnikání*. (11)

2. výpočet příspěvku na úhradu

variabilní náklady – můžeme je přímo přiřadit k jednotlivým druhům zboží či zakázkám a jejich výše je přímo úměrně závislá na množství výkonů. Jsou základnou pro stanovení nejnižší cenové hranice. Jedná se především o mzdové náklady přímých pracovníků, spotřebu materiálů apod.

- *fixní náklady* – jejich výše není ovlivněna výší výkonů. Je samozřejmě v zájmu společnosti, aby tyto náklady byly co nejnižší, protože představují ztrátové riziko a těžko se přiřazují k jednotlivým výkonům bez komplikovaných rozdělovacích klíčů, např. náklady za pronájem, vytápění, odpisy.

Výpočet podle středisek

Základem je rozdělení firmy na dílčí jednotky. Každý náklad a výnos je pak účtován nejen na konkrétní účet, ale i konkrétní nákladové středisko. K jednotlivým střediskům se přistupuje jako k samostatným firmám. Rozlišujeme dva základní typy středisek:

1. **Zisková střediska**, která vedle nákladů vykazují též výnosy. Tato střediska vytvářejí příspěvek na úhradu.
2. **Nákladová střediska**, v nichž vznikají jen náklady. Tato střediska částečně spotřebovávají příspěvek na úhradu.

Toto členění však nemusí být využíváno, protože fungující controlling spolupracuje s manažerským účetnictvím.

Střediska mohou být vytvářena na základě tří rozdílných kritérií:

1. **členění dle výrobků nebo skupin výrobků** – v případě kdy lze u výrobků rozlišit různý charakter zacházení, úprav nebo rozdílné tržní pozice,
2. **členění dle odpovědnostních okruhů** – je třeba stanovení okruhů řízení, které jsou patrné z organizačního schématu firmy, např. existence

různých divizí, různé aktivity řízené různými odpovědnými osobami, regionální rozdělení pracovního území,

- 3. členění dle zákazníků nebo skupin zákazníků** – v případě existence rozdílných odbytových cest, cílových skupin, odbytový trhů.

Výpočet podle nositelů nákladů

- 1. Výpočet podle nositele**, tj. kalkulace na jeden kus či jinou jednotku výkonu.
- 2. Výpočet podle okamžiku vzniku**, tj. výpočet krátkodobého hospodářského výsledku.¹

¹ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. str. 64-87 (10)

3 Zhodnocení stávajícího stavu řízení nákladů ve firmě SSD, a. s.

3.1 Základní údaje o společnosti

Obchodní firma:	SSD, a. s.
Sídlo:	543 21 KOJČICE, Rušná 9
IČ:	1234567
DIČ:	CZ12345678
Majoritní vlastník:	SSD AG 100 %

Obr. 3.1.1 Znak společnosti SSD, a. s.

SSD, a. s. (dále jen společnost) byla zapsána do obchodního rejstříku dne 24. 7. 2003 u Městského soudu v Praze, oddíl B, vložka 1342. Společnost byla založena jednorázově bez výzvy k upisování akcií na základě zakladatelské listiny a rozhodnutí zakladatele ve formě notářských zápisů. Jediným zakladatelem je německá právnická osoba SSD AG. K 1. 2. 2001 se společnost SSD, a. s. sloučila s akciovými společnostmi Silnice Kojčice, Silnice Horní Lhota a Silniční stavitelství Dolní Lhota.

Akciová společnost SSD je univerzálním právním nástupcem uvedených společností, které přešly fúzí do společnosti SSD, a. s. zanikly bez likvidace a jejich jmění přešlo v plném rozsahu na právního nástupce.

Společnost zaměřuje svou obchodní činnost na **veřejný sektor**, tzn. na krajské, městské a obecní orgány, které investují prostředky na výstavby a opravy silnic a dálnic, na státní zakázky, a na **soukromý sektor** (tzn. soukromým firmám, soukromým osobám), který přináší menší, ale stále podstatný díl obrátu společnosti.

Hlavní předměty podnikání společnosti jsou :

- a) opravy a rekonstrukce pozemních komunikací a mostů,
- b) výroba drceného kameniva,
- c) provádění zemních prací,
- d) výkon zeměměřičských činností,
- e) testování, měření a analýzy,
- f) projektová činnost ve výstavbě,
- g) přípravné práce pro stavby,
- h) dokončovací stavební práce,
- i) silniční a motorová nákladní doprava.

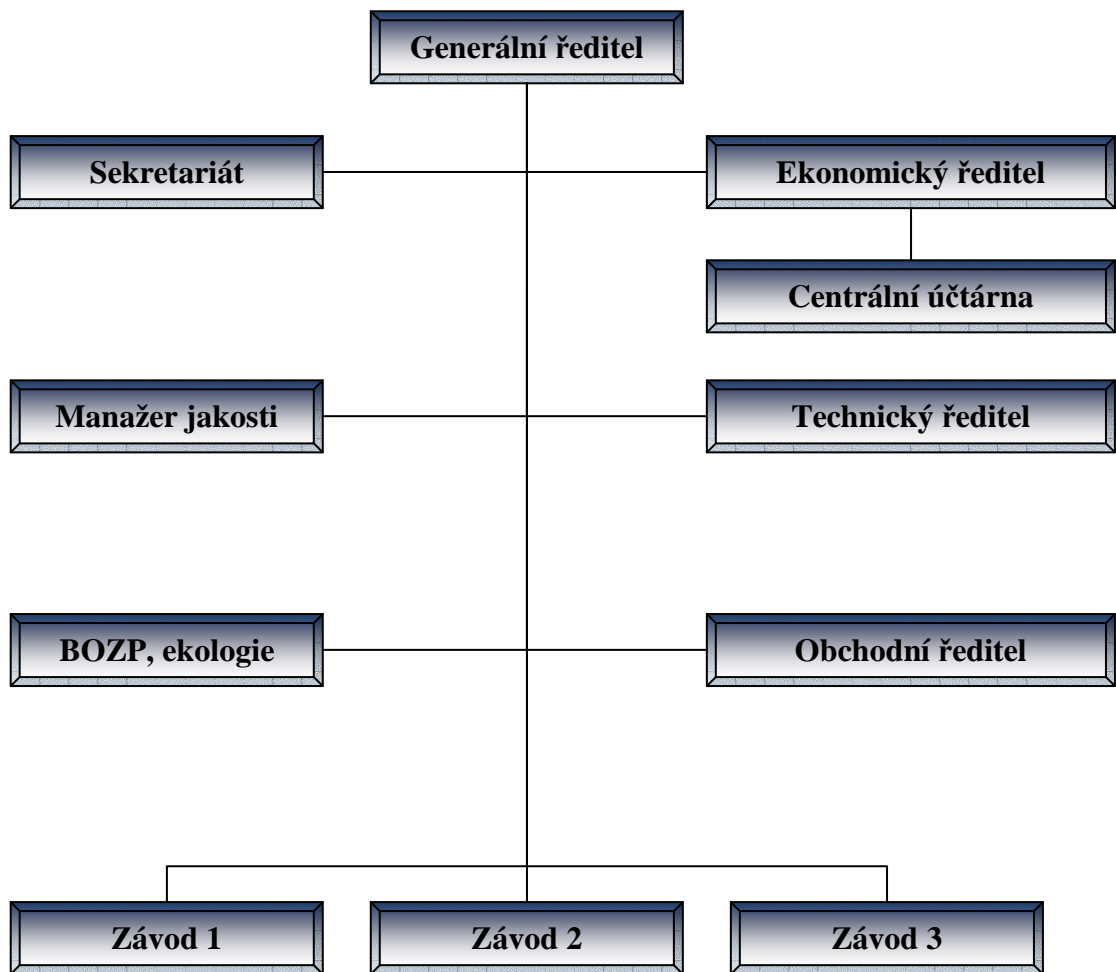
Obr. 3.1.2 Rozmístění společnosti SSD, a. s. v České republice

3.2 Charakteristika společnosti

3.2.1 Organizační struktura

Organizační struktura, která vznikla po fúzi, podniků je uvedena na obrázku níže.

Obr. 3.2.1 Organizační struktura společnosti SSD, a. s.



Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

3.2.2 Počítačový systém společnosti

Po sloučení jednotlivých společností byl zaveden nový počítačový systém, který znamenal propojení centrální účtárny se všemi organizačními jednotkami do jedné sítě.

Po spojení ve společnosti SSD, a. s. vznikla nutnost jednotného účetnictví a sjednocení programového vybavení společnosti. V roce 2005 byl proto pořízen softwarový systém POHODA.

Výhodou tohoto systému je jeho plné propojení ekonomické části s výrobní částí. Ve výrobní části jsou zpracovávány rozpočty, kalkulace, výrobní faktury. Po ukončení měsíční účetní uzávěrky se přetransformují data z ekonomické části v podobě kalkulačního vzorce do výrobní části a je tak možné porovnání plánu a skutečnosti.

Propojením ekonomické a výrobní části získala společnost nástroj k zavedení kontrolního systému v podobě porovnávání skutečných a kalkulovaných nákladů v jednotlivých zakázkách.

3.3 Závody 1 a 2

Závody 1 a 2 jsou na sobě navzájem nezávislé funkční celky divizního typu, mají přesně rozděleny sféry působností, jak je znázorněno na **obrázku 3.1.2**. Každý ze závodů má ve své sféře působnosti plnou samostatnost. Vedení společnosti koordinuje získávání a realizaci zakázek podle aktuálních kapacit závodů. Jednoznačně jsou určeny provozy obou závodů a též střediska u těchto provozů, vše schvaluje vedení společnosti.

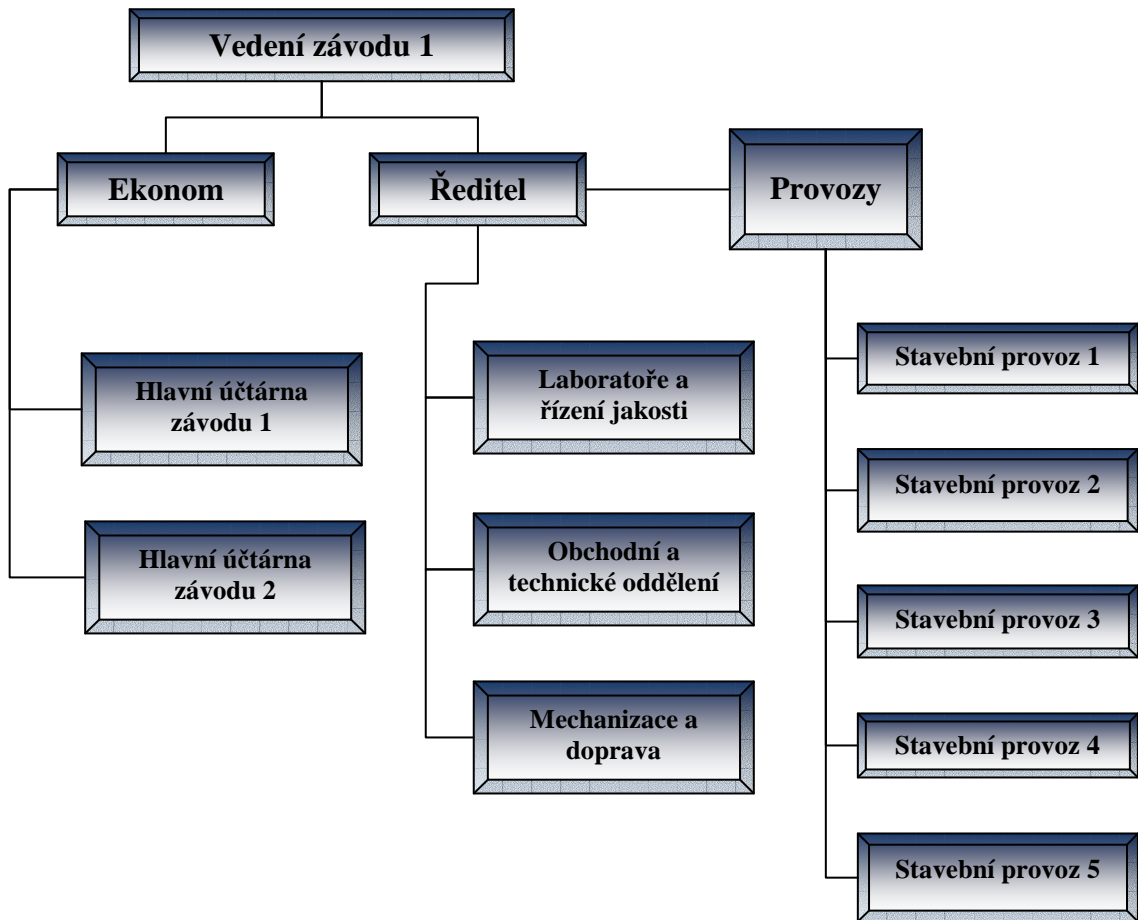
V dalších analýzách se soustředím na závod 1, neboť provoz Kojčice je situován v místě mého trvalého bydliště.

3.3.1 Závod 1

Závod 1 se dělí na provozy a vedení závodu. Obchodní a technické oddělení, Ekonomické oddělení, Laboratoře a řízení jakosti a Mechanizace a doprava mají dvě oddělení se sídlem ve Pelhřimově a v Sokolově. Stavební provozy Pelhřimov, Olomouc a Zlín jsou plně podřízeny vedení závodu v Pelhřimově. Stavební provozy Sokolov, Sokolíčko, Plzeň, Kolín a Domažlice jsou podřízeny vedení závodu v Sokolově.

Struktura závodu 1 je uvedena na následující straně, viz **obr. 3.3.1**.

Obr. 3.3.1 Organizační struktura závodu 1



Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

3.4 Závod 3

Společnost SSD, a. s. před svým sloučením neměla samostatný závod 3. Každý kamenolom organizačně podléhal příslušnému provozu, v jehož oblasti leží.

Po sloučení ve společnost SSD, a. s. se provoz 3 oddělil na samostatný závod. Nyní do závodu spadá všech 6 kamenolomů, které společnost vlastní viz **obrázek 3.1.2**.

3.5 Analýza financování

3.5.1 Provozní financování

Stavební průmysl a zejména průmysl silničních staveb přináší určitá specifika finančních vztahů mezi stavitelem a zákazníkem. Stavby jsou často dlouhodobé a vysoce finančně náročné. Finanční náročnost spočívá ve vysokých výdajích na materiálové, lidské, dopravně-mechanizační vstupy při realizaci zakázky. I proto se provádí u velkých zakázek dílčí měsíční fakturace, aby se zajistila rychlejší návratnost vložených finančních prostředků.

Zákazníkem společnosti SSD, a. s. jsou převážně státní organizace, například Ředitelství silnic a dálnic a. s. nebo obce, města a kraje. Uhrazení částky za realizované zakázky bývá u těchto institucí vázáno na uvolnění finančních prostředků ze státního rozpočtu, čímž dochází někdy ke zpoždění plateb. Společnost má tedy většinou jistotu, že své peníze dostane, avšak později. I toto je jedna z příčin čerpání provozního úvěru v průběhu stavební sezóny.

Druhým specifíkem je nárůst používání pozastávek. Jde o pozastavení části platby za provedenou práci z pravidla ve výši cca 5 – 10 %. Pozastavení zadržené částky je vázáno na záruční dobu (tzn. 1-5 let). Tato zadržaná část platby slouží jako záruka při případné reklamaci. Výše této pozastávky často přesahuje zisk společnosti na dané zakázce. Společnost je sice výnosově v zisku, ale její likvidita není dostatečně vysoká.

Společnost SSD, a. s. řeší financování v průběhu stavební sezóny provozním úvěrem, který v hlavním stavebním období narůstá až do výše 350 mil. Kč. V průběhu zimního období jsou placeny splatné faktury, společnost překlenovací úvěr splatí a na jaře začíná úvěr čerpat nanovo.

3.5.2 Finanční vztah s majoritním vlastníkem

Česká společnost SSD AG. je 100 % vlastníkem společnosti SSD, a. s. Mateřské společnosti jsou každým rokem vypláceny dividendy.

Dále je mezi majoritním vlastníkem a SSD, a. s. uzavřena *smlouva o administrativní a technické pomoci*. Na základě této smlouvy poskytuje SSD AG společnosti SSD, a. s. poradenství ve finanční i marketingové oblasti, zprostředkovává výsledky výzkumných prací a zahrnuje i platbu za využívání ochranné známky - logo společnosti SSD AG (viz **obrázek 3.1.1**).

3.5.3 Analýza zadávání cílů jednotlivým závodům

Roční plán obratu a zisku stanoví společnosti mateřská společnost v tzv. ročním rozpočtu. Roční rozpočet připraví z podkladů závodů vedení společnosti a projednává jej se zástupci mateřské společnosti. Pokud při tomto jednání dochází ke změnám v původním návrhu, jsou tyto změny zpětně promítnuty do ročního plánu jednotlivých závodů.

Na začátku roku mají jednotlivé závody daný plán vedením společnosti. Je to plán výkonu a zisku, v podobě rozpočtu čís. 3.

Plánem je stanoven obrat a zisk, kterého mají organizační jednotky za dané období dosáhnout.

Rozhodování o vynakládaných nákladech je plně v kompetenci vedoucího provozu, který je odpovědný za splnění plánovaného zisku.

Současný stav nepodněcuje vedoucí provozu i jednotlivé stavbyvedoucí (realizátory zakázek), k úspoře nákladů a tím ke zvýšení zisku a zefektivnění činnosti celé organizace. Pokud je plánem stanovený zisk na nižší úrovni než by mohl být, lze jen těžko odhalit rezervy v úspoře nákladů, protože provozní pracovníky nic nenutí zamýšlet se nad účelností vynakládaných nákladů.

3.6 Analýza současného stavu kontroly ve firmě

Ve společnosti SSD, a. s. se sestavuje plán za celou společnost procentním nárůstem na základě skutečnosti minulého období s přihlédnutím k aktuálním podmínkám na trhu.

První verze plánu na nový rok se překládá mateřské společnosti SSD AG na počátku prosince předcházejícího roku v podobě rozpočtu I. Následuje zpřesnění plánu v červnu daného roku v podobě rozpočtu II a po té v srpnu daného roku je sestaven konečný plán, který vyjadřuje rozpočet 3.

Sestavení plánu za celou společnost předchází návrhy rozpočtů za jednotlivé závody:

- ➡ 1,
- ➡ 2,
- ➡ 3.

Vedení společnosti po té sestaví rozpočet za celou společnost a předkládá ke schválení mateřské společnosti SSD AG. Pokud se při schvalování plánu zástupci mateřské společnosti dohodnou na změnách se zástupci SSD, a. s., jsou tyto změny proti původnímu plánu zahrnuty do jednotlivých rozpočtů závodů a po té přerozděleny mezi provozy. Závod si rozepíše plán stanovený rozpočtem do jednotlivých měsíců roku. Za plnění rozpočtů odpovídají ředitelé závodů – 1, 2, 3.

Jednotlivé závody přerozdělují své stanovené rozpočty na jednotlivé provozy ve stejné struktuře. Provoz má stanovenou výši obrátu a výši zisku po zdanění s rozpisem do jednotlivých měsíců.

3.6.1 Dodržování plánu

Na úrovni provozů jsou odpovědní konkrétní vedoucí provozu. Na pravidelných měsíčních poradách musí vedoucí provozu zhodnotit plnění svého plánu obratu a výše zisku po zdanění. Součástí tohoto zhodnocení je i vyhodnocení a vysvětlení odchylek od plánu, které kontroluje vedení závodu, resp. ředitel a ekonom daného závodu.

Na úrovni závodů jsou odpovědní ředitelé a ekonomové jednotlivých závodů. Každý měsíc na poradách hodnotí vedení společnosti plnění plánu závodů a následně i plánu celé společnosti SSD, a. s. Sestavují se průběžné tabulky s výsledky jednotlivých měsíců i výsledků za minulé roky v podobě následujících tabulek.

Tab. 3.6.1 Obrat společnosti SSD, a. s. za roky 2005 – 2006 (v tis. Kč)

Měsíc	2005			2006		
	1	2	3	1	2	3
I						
II						
III						
IV						
V						
VI						
VII						
VIII						
IX						
X						
XI						
XII						

Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

Čtvrtletně se sestavují výkazy podobné české rozvaze a výkazu podobnému českému výkazu zisků a ztrát ve stručnější podobě.

Tab. 3.6.2 Hospodářský výsledek společnosti SSD, a.s. za roky 2005–2006 (v tis. Kč)

Měsíc	2005			2006		
	2	1	3	2	1	3
I						
II						
III						
IV						
V						
VI						
VII						
VIII						
IX						
X						
XI						
XII						

Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

V těchto výkazech není přímé porovnání plánu (budgetu) se skutečností. Vyhodnocení plánu a skutečnosti v porovnání s minulými roky provádí administrativní ředitel a po té kontrolu provádí generální ředitel. Na úrovních závodů dělají vyhodnocení jednotliví ekonomové závodu a kontrolují je ředitelé závodů.

3.6.2 Tok nákladů ve společnosti

V účetnictví podniku jsou náklady explicitní, tedy skutečně vynaložené. Implicitní náklady (náklady obětované příležitosti), představující ušlé výnosy, se společnost zabývá jen v omezené míře, protože zdroje společnosti se využívají především pro účely společnosti a ve stavební sezóně jsou téměř plně využity.

Druhé členění nákladů, týká se nákladů prvotních, externě vznikajících na základě dodavatelských vztahů podniku s okolím. Nákladové položky se člení dle účtové osnovy pro podnikatele, jež společnost používá k účetním operacím, např.

spotřeba materiálu na účet 501 účetní osnovy, služby na účet 518, opravy a udržování na účet 511 účetní osnovy apod.

Účelové členění nákladů podle činností, na které jsou náklady vynakládány, tj. podle činností, které společnost provádí: stavební výroba – náklady závodů 2 a 1, výroba drceného kameniva – náklady závodu 3, náklady na přepravu – náklady dopravně mechanizačních středisek závodů 1 a 2.

Kalkulační členění nákladů vychází z příčinné souvislosti nákladů k určitému, zpravidla finálnímu výkonu.

- **přímé náklady**, které přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu, odpovídají nákladům *jednicovým* (přímé mzdy dělníků, přímá spotřeba materiálu v zakázce apod.),
- **nepřímé náklady**, které se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech, odpovídají nákladům *režijním* (variabilní a fixní). Variabilní režijní náklady jsou např. spotřeba základního materiálu, pracovní pomůcky, oděvy, spotřeba vody, plynu, mzdové náklady administrativních pracovníků apod. Fixní režijní náklady jsou odpisy nemovitostí, kancelářské potřeby, pracovní pomůcky, pojištění majetku, pronájem kanceláří, leasing automobilů, školení zaměstnanců apod.

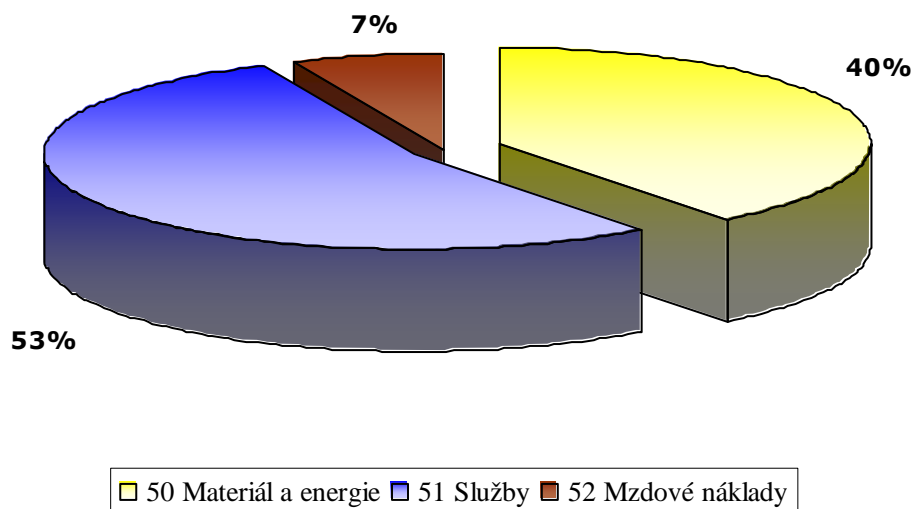
3.6.3 Přímé náklady

V oboru silničního stavitelství představují přímé náklady rozhodující díl z celkových nákladů společnosti. V případě společnosti SSD, a. s. tvořila hodnota **přímých nákladů** téměř 82 % z **celkových** vynaložených **nákladů** společnosti za rok 2006. Jejich úspora může znamenat poměrně vysoké zvýšení zisku i konkurenceschopnosti.

Přímými náklady se rozumí náklady vynakládané při realizaci stavebních zakázek. Přímé náklady podle účetnictví společnosti zahrnuje především materiál a energie v účtové skupině 50, služby v účtové skupině 51 a mzdové náklady v účtové skupině

52. Z **obrázku 3.6.1** vyplývá, že největší podíl na přímých nákladech mají služby následované náklady na materiál a energii.

Obr. 3.6.1 Největší položky přímých nákladů celé společnosti



V přímých nákladech se otvírá obrovský prostor pro úsporu nákladů. Je to dáno především tím, že rozdíly v plánovaných nákladech zakázky a jejich skutečností, porovnávají stavbyvedoucí (= realizátoři zakázek). Kontrolují tedy sami sebe, což není optimální způsob kontroly, navíc v hlavní sezoně jsou maximálně vytížení řízením zakázek, tudíž jim nezbyvá prostor pro důkladnou kontrolu vynaložených nákladů.

Orientují se především na dosažený zisk a nemají dostatečnou motivaci na zkoumání účelnosti a správnosti vynaložení nákladů.

3.6.3.2 Náklady zakázek

Software POHODA, ve kterém společnost zpracovává ekonomiku a výrobu umožňuje, aby byly porovnány skutečné a kalkulované náklady na jednotlivých zakázkách. Tato možnost není ve společnosti dostatečně využívána, v podstatě je tímto způsobem kontrolována pouze výše zisku. Nejsou důsledně rozebírány jednotlivé nákladové druhy.

Skutečné náklady zúčtované na zakázky jsou přiřazeny ve výrobní části programu POHODA ke kalkulovaným nákladům v seskupení do nákladových druhů podle kalkulačního vzorce.

Tab. 3.6.3 Kalkulační vzorec 2006 společnosti SSD, a. s.

Kód vzorce	Nadřazený vzorec	Název vzorce

Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

Porovnáním skutečných a kalkulovaných nákladů lze zjistit odchylky od plánovaných nákladů a rozбором rozdílů zjistit příčiny těchto odchylek.

3.6.4 Nepřímé (režijní) náklady

Náklady, které nelze jednoznačně přiřadit ke konkrétním stavebním zakázkám nebo k přímým výkonům kamenolomů a dopravně-mechanizačním výkonům, považuje společnost za náklady režijní a zúčtovává je na samostatné zakázky:

8 – výrobní režie,

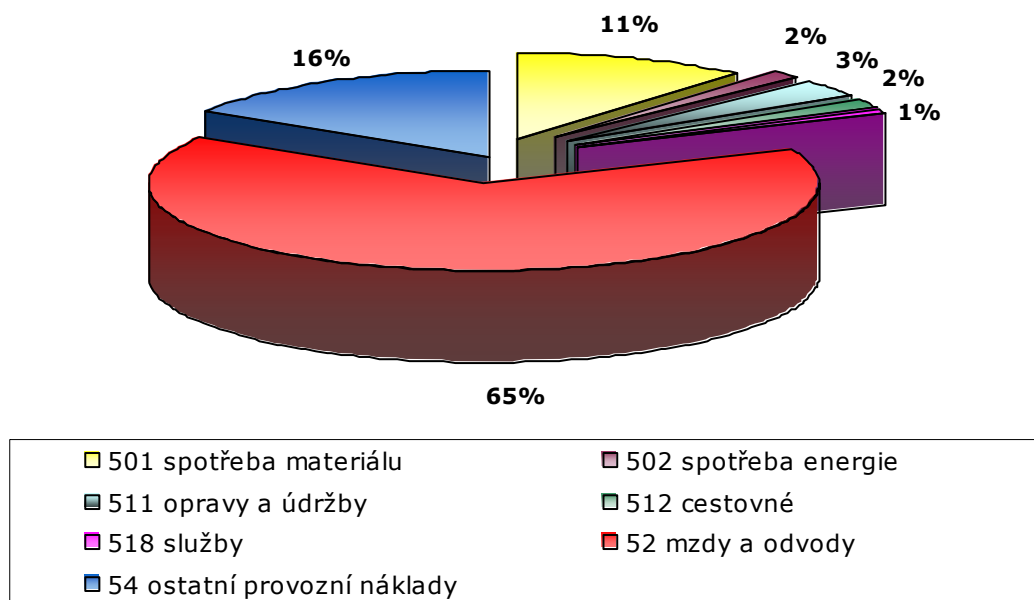
9 – správní režie.

Nejvýznamnější režijní náklady účtované v účtové třídě 5 jsou:

501 – materiál (např. kancelářské potřeby, vybavení kanceláří a počítačové sestavy do 40 tis. Kč, tonery, pohonné hmoty);

- 502 – energie (např. spotřeba elektřiny a plynu v budovách);
- 511 – opravy (např. opravy a údržby nemovitostí, kancelářské techniky);
- 512 – cestovné (např. cestovní náhrady veškerého managementu);
- 518 – služby (např. obchodní a inženýrské činnosti, údržba softwaru, auditorské a právní služby, kontrola jakosti);
- 52 – mzdy a související odvody;
- 54 – ostatní provozní náklady (např. dary, pokuty, penále, pojištění - majetku, rizik, odpovědnosti);
- 55 – odpisy, atd.

Obr. 3.6.2 Největší položky nepřímých (režijních) nákladů společnosti



3.6.5 Controlling ve společnosti

V současné době neexistuje ve společnosti SSD, a. s. oddělení controllingu. Jak je uvedeno výše, vyhodnocením nákladů jednotlivých zakázek, nákladů provozů a dodržováním plánů se zabývají pracovníci provozů, tzn. jednotliví ekonomové a vedoucí provozu ve spolupráci se stavbyvedoucími (= realizátoři zakázek) a kontrolují je ekonomové závodů. Dodržování plánu obrátu a zisku závodu kontroluje ekonomický ředitel společnosti.

Vzhledem k pracovnímu vytížení vedoucích provozů a jednotlivých stavbyvedoucích v průběhu stavební sezóny i z důvodu kontroly způsobem „kontrolovat sám sebe“, není z jejich strany kontrola zcela důsledná a dostačující.

Kontrola nákladů ve společnosti SSD, a. s. tedy probíhá v zásadě až následně po skončení určitého období. Tento způsob přístupu bývá v literatuře obecně označován jako varianta úhrnných metod řízení hospodárnosti. Skutečné náklady prováděných prací a služeb se vyhodnocují souhrnně až po uplynutí určitého období, v případě společnosti SSD, a. s. je to měsíčně.

Takto prováděná kontrola má omezenou vypovídací schopnost zejména pro nižší stupně vnitropodnikového řízení. Tato metoda není dostatečně rychlá v odhalování nedostatků. Informace o skutečně vynaložených nákladech lze získat až po skončení období, které je vyhodnocováno. Zjištěné odchylky od plánu již není možné nijak ovlivnit.

Zlepšení plánované kalkulace bude při ovlivňování odchylek hned při jejich vzniku a jejich předcházení. Tento požadavek zajišťují tzv. rozdílové metody řízení hospodárnosti.

4 Návrh na odstranění nedostatků v řízení nákladů

Ve společnosti v současné době, jak už bylo uvedeno v kapitole 3.1, probíhá plánování a kontrolování nákladů následujícím způsobem: plánování nákladů se odvíjí od procentního stanovení plánu obratu a zisku. Kontrolu nákladů provádí nadřízená organizační složka vůči podřízené, tzn. vedení společnosti vůči vedení závodu a vedení závodu vůči vedoucím provozů. Je to určitá forma kontroly, kterou nelze považovat za zcela dostatečnou, zejména v oblasti nákladů.

Primárně lze využít rozdílových metod, zejména při kontrole jednicových nákladů, které jsou přiřazovány ke konkrétní jednotce prováděného výkonu. Přiřazení nákladů k objemu výkonů umožňuje:

- ⊕ **stanovit normy spotřeby** na konkrétní jednotku výkonů (např. využití speciálních strojů na 100 m³ pokládky silničního povrchu);
- ⊕ **vyjádřit jejich žádoucí hodnotovou úroveň** (např. předem stanovené sazby osobních nákladů jednicových dělníků);
- ⊕ **okamžitě zjišťovat rozdíly** mezi skutečnou a předběžně kalkulovanou výší nákladů;
- ⊕ **identifikovat příčiny** těchto rozdílů;
- ⊕ **přiřazovat tyto příčiny rozdílů** konkrétním osobám, které za jejich vznik odpovídají.

Je zřejmé, že tyto požadavky vyvolají zvýšené nároky na jejich informační zajištění. To předpokládá, že spotřeba jednicových nákladů na konkrétní výkon bude již na prvotním dokladu rozdělena na dvě složky:

- ⊕ na náklady, vyjádřené ve výši předem stanoveného ocenění a normované spotřeby;
- ⊕ na rozdíl mezi předem stanovenými a skutečně vynaloženými náklady.

Ve společnosti SSD, a. s. jsou využívány rozdílové metody jak při sledování spotřeby pohonných hmot u nákladních automobilů, u speciálních stavebních strojů, tak dá se říci i k plnění plánu obratu a zisku, kde mají jednotlivé závody (resp. provozny)

stanoven svůj měsíční obrat a zisk a tím se také řídí. To je podle mne hlavní důvod nezcela přesných kalkulací, které se často liší od skutečnosti velkými rozdíly.

Úsporu nákladů na všech úrovních organizační struktury společnosti, upřesnění kalkulací a efektivnější využití nákladů přinese **využití controllingu**. Vzhledem k předmětu podnikání společnosti SSD, a. s. především *nákladový controlling*, který bude zajišťován prostřednictvím controllera, popř. controllingového oddělení.

4.1 Controller ve společnosti SSD, a. s.

Systematické kontrolování a vyhodnocování výsledků zakázek bude jeden z hlavních úkolů controllera. Je zde obrovský prostor pro úsporu nákladů a navíc budou mít pracovníci technické přípravy výroby zpětnou vazbu umožňující upřesnění normativních nákladů a celého kalkulačního systému jednotlivých zakázek. Tato zpětná vazba hraje v oboru silničního stavitelství významnou roli, protože každá zakázka je jiná, každá má svá specifika.

V níže uvedených tabulkách je porovnána plánovaná kalkulace nákladů a skutečně vynaložené náklady vybraných zakázek. Z údajů vyplývá, že i když je zakázka zisková dosažený zisk je menší než bylo kalkulováno (plánováno), viz *zakázka čís. 513043 Tab. 4.1.1*.

Riziko snížení skutečného zisku proti plánovanému je poměrně vysoké. Včasná analýza zvýšených nákladů na zakázkách, kterou by při průběžné kontrole odhalil úsek controllingu, by předešla dalšímu zvyšování nákladů zakázek a tím neúměrnému snížení zisku v jednotlivých zakázkách. Včasné odhalení nedostatků v kalkulacích zakázek a jejich odstranění u více zakázek přinese společnosti značné úspory nákladů.

Porovnáním jednotlivých nákladových druhů lze zjistit, u kterých nákladových položek vznikly největší rozdíly od plánu. Například u *zakázky čís. 513043* (viz **Tab. 4.1.1**) nastala situace, kdy původní plán počítal, že část prací provede kooperující dodavatelská firma. Ve skutečnosti zakázku z větší části realizovala společnost sama – proto jsou zvýšené náklady na materiál, dopravu, stroje a nižší na kooperaci. V konečném důsledku však toto odchýlení od plánu znamenalo, že byly vynaloženy

vyšší náklady než stanovila kalkulace a zakázka již nebyla tak rentabilní, jak se předpokládalo.

Skutečné náklady mohou být ovlivněny cenou, za kterou jsou vstupy do zakázek pořízeny. Skutečná cena může být v daném časovém úseku vyšší nebo i nižší než byla cena počítaná v kalkulaci.

Úkolem controllera bude situaci analyzovat, zda snížení zisku je způsobeno vyšší cenou nákladové položky z objektivních příčin (např. zdroj materiálu užitý v kalkulaci nemá kapacitu a je nutné materiál odebrat z jiného – dražšího zdroje) nebo ze subjektivních příčin (např. chybnou organizací prací na stavbě, dochází k prostojům stavebních strojů, čímž se neúměrně zvyšují jejich náklady). Controller porovná i cenu, za kterou výkon provede společnost sama a cenu, za níž je ochotna tento výkon provést subdodavatelská firma.

U *zakázky 613013* (viz **Tab. 4.1.1**) je dosažený skutečný zisk vyšší než bylo kalkulováno, především díky úspoře materiálových nákladů. Úspora nastala díky materiálu získaného za nižší cenu, než byla cena použitá pro kalkulaci. Zde se otvírá další možnost uplatnění controllera.

Zpětným rozbořem plánových kalkulací by bylo možno zjistit, zda byla kalkulace správně stanovena a to jak s ohledem na ceny použité při kalkulování nákladů, tak i s ohledem na technologický postup kalkulovaných prací. V případě z kalkulovaného chybného technologického postupu dochází opět ke zvýšení nákladů (snížení zisku).

Tab. 4.1.1 Přehled vybraných zakázek z roku 2006 v tis. Kč

Zakázka 513043	Plán	Skutečnost	Rozdíl	
			tis. Kč	%

Zakázka 613013	Plán	Skutečnost	Rozdíl	
			tis. Kč	%

Zdroj: Vnitropodnikové informace společnosti SSD, a.s.

Snížením nákladů jednotlivých zakázek provozů, resp. závodů a úspory režijních nákladů bude znamenat pro společnost jako celek významný růst zisku.

4.1.1 Sledování vytíženosti

Společnost se skládá, jak již bylo uvedeno, ze dvou výrobních závodů (1 a 2), které se dále člení na provozy. Každý provoz má přiděleny zakázky, na kterých pracuje, přičemž spolupráce mezi provozy funguje jen v omezené míře. Přitom každý provoz pracuje souběžně na více zakázkách, které jsou v různých etapách rozpracovanosti. Tyto etapy jsou samostatně smluvně dohodnuty, tudíž mají samostatná zdanitelná plnění a jsou samostatně fakturovány.

Zde se otvírá možnost pro další uplatnění controllera, který bude sledovat:

- rozpracovanost jednotlivých zakázek,
- vytíženost jednotlivých provozů za účelem jednak zamezení přetížení a jednak nevyužití pracovníků a strojů provozů,
- časové plnění a návaznosti etap.

Vytíženost lze ve společnosti zpracovat ve třech úrovních. Tyto úrovně stanoví controller a stanoví i jejich hloubku informací, tak aby odpovídaly požadavkům vedoucích pracovníků provozu.

První úroveň – obsahuje podrobné informace o jednotlivých zakázkách a jejich etapách (datum zahájení, ukončení zakázky, cenu, kooperace, rozpracovanost), v každém měsíci jsou zaznamenávány informace o:

- ⊕ rozpracovanosti – výpočet procenta rozpracovanosti vzhledem k datu zahájení a ukončení etapy;
- ⊕ provedených pracích – což určí vztah: cena etapy zakázky * % rozpracovanosti;
- ⊕ fakturaci – což je výpočet předpokládané fakturace v měsíci ukončení etapy;
- ⊕ kooperaci – které vyjádří vztah celkové kooperace * % rozpracovanosti.

Tyto informace controller zpracuje a předá společně s dalšími informacemi vedoucím provozů např. v podobě následující tabulky.

Tab. 4.1.2 Přehled vytíženosti

Zakázka číslo	Datum zahájení	Předpokládaný datum ukončení	Skutečný datum ukončení
Položky	Hodnota	Stručný popis	
Celková cena zakázky % rozpracovanosti Provedené práce v Kč Provedené kooperace v Kč Fakturováno v Kč			
Celkový počet pracovníků Odpracované hodiny Mzdové náklady Režijní náklady Kooperace Celkové náklady Provedeno Celkem fakturováno Zisk zakázky Zisk na osobu Zisk/provedeno			
Datum předání investorovi Reklamacie			

- celkový počet pracovníků – je aktuální počet pracovníků provozu;
- mzdové náklady – mzdy pracovníků zakázky;

- odpracované hodiny – celkový počet odpracovaný hodin všech pracovníků;
- režijní náklady – jsou náklady na pracovní a ochranné pomůcky (např. pracovní nářadí, pracovní rukavice a oděv, ochranné nápoje apod.), které se rozpouštějí poměrem ke mzdám pracovníků na zakázky;
- kooperace – výdaje na práce firmám, které nelze zajistit vlastními stroji, popř. pracovníky;
- celkové náklady – veškeré náklady vynaložené při realizaci zakázky;
- provedeno – ocenění vlastních výkonů za dané období;
- celkem fakturováno – předpokládaná částka fakturace;
- zisk zakázky = provedeno – celkové náklady zakázky;
- zisk na osobu = zisk zakázky / počet pracovníků;
- zisk z provedené práce = zisk zakázky/provedeno;
- reklamace – zde může být i částka zadržného zisku (slouží jako částka určená k opravám při reklamaci).

Druhá úroveň obsahuje výše uvedené položky kumulované za jednotlivá období (měsíce) až do data ukončení zakázky.

Třetí úroveň obsahuje veškeré zakázky střediska, jejich vyhodnocení v rámci provozu a následné kumulativní vyhodnocení výsledků všech provozů daného závodu.

Uvedené informace lze použít jako harmonogram práce, který navíc obsahuje hodnotové vyjádření nákladů, výnosů a % rozpracovanosti zakázky. Tyto informace, doplněné jednotlivými etapami, pak controller vyhodnotí na pravidelné (týdenní) poradě s vedoucími provozu a stavbyvedoucími, kde zkontrolují plánované hodnoty se skutečnými, identifikují se možné odchylky a navrhnou se možnosti jejich odstranění.








Tento postup zpracovávání tabulek např. v programu MS Excel je časově velmi náročný, proto by bylo vhodné tento přehled propojit s výrobním softwarem POHODA, který je zároveň hlavním zdrojem požadovaných informací.

Realizace controllingové činnosti ve společnosti klade požadavek na přijetí controllera nebo na přijetí více pracovníků do controllingového oddělení.

Controllingová činnost není zpočátku příliš náročná na počet pracovníků. Lze přijmout 3-5 pracovníků (controllerů) a dle výsledků (resp. zvýšení zisku) následně přijmout další pracovníky a vytvořit tak controllingové oddělení v organizační struktuře

závodů společnosti. Tito pracovníci však musí mít vysokou odbornost, především v oblasti silničního stavitelství a ekonomiky.

4.1.2 Úkoly controllera ve společnosti SSD, a. s.

-  Stanoví normy spotřeby výkonů jednotlivých zakázek;
-  okamžitě provede analýzu rozdílů mezi skutečnou a kalkulovanou výší nákladů během uskutečnění zakázky i po jejím ukončení;
-  určí příčiny rozdílů mezi plánovanou a skutečnou kalkulací a identifikuje odpovědnou osobu;
-  provede zpětnou vazbu s pracovníky technické přípravy výroby směřující k upřesnění kalkulačního systému zakázek;
-  vyhodnotí správnost organizace práce a vytíženost strojů i vytíženost provozů (zda lze využít provoz společnosti k zakázce jiného provozu nebo využít subdodavatelskou firmu);
-  porovná cenu, za kterou je společnost schopná výkon provést sama a cenu, za níž výkon provede subdodavatelská firma;
-  provede zpětný rozbor plánované kalkulace, zda byla správně stanovena cena materiálu, cena dopravy, cena subdodavatelských služeb, technologický postup, časový harmonogram atd.

Controller se dále stará o dosažení výsledků (v našem případě obratu a zisku) při efektivním využití nákladů. Musí koordinovat dílčí plány a dílčí cíle se zaměřením na budoucnost a zajišťovat potřebné data a informace jednak pro ekonoma a ředitele závodu a jednak pro jednotlivá oddělení, např. informace o vytíženosti strojů pro oddělení mechanizace a dopravy, informace o odchylkách v kalkulacích pro obchodní a technické oddělení a informace o postupu a technologii prací pro oddělení řízení jakosti.

4.1.3 Profil controllera

Pro vykonávání uvedených úkolů musí mít controller určité osobní a odborné předpoklady. S rozvojem controllingu ve společnosti se rozšiřují i požadavky na odbornost controllerů. Rozsah činnosti controllerů v podniku velkou měrou určují osobní charakteristiky a zároveň také odborné znalosti. Ne, vždy můžeme získat člověka, který bude splňovat všechny předpoklady, proto je možné zaměstnat více pracovníků controllingu s odlišným odborným zaměřením, kteří se budou vzájemně doplňovat.

Osobní předpoklady

- Musí být nezaujatý,
- samostatný a iniciativní,
- komunikativní a přesvědčivý,
- schopný prosadit se,
- otevřený a připravený se dále učit,
- schopný předávat své myšlenky a rozhodovat,
- umět řídit své spolupracovníky.

Pro práci controllera je velmi důležité, aby zůstal nezaujatý a zároveň, aby uměl přesvědčivě komunikovat, motivovat a řídit své spolupracovníky pomocí moderních metod řízení. Další možností je využití externího controllera. Externí controller využije svých zkušeností a přitom není přímo ovlivněn vedoucími pracovníky. Lépe si prosazuje své návrhy, protože se nevyhýbá konfliktům s řídicím ani vrcholovým vedením společnosti. Je však na vedení společnosti, zda podstoupí možné riziko úniku důležitých informací. Neméně důležitý je předpoklad předávání myšlenek v dílčích oblastech podniku a vytyčení cílů.

Odborné požadavky

- Musí znát interní i externí účetnictví,
- celý výrobní, technologický a kalkulační systém,
- musí mít ekonomické, stavebně-technické a analytické znalosti,
- ovládat výpočetní techniku,

- metody komunikace,
- a cizí jazyky (v tomto případě minimálně anglický jazyk).

Důležité jsou pro controllera znalosti ze sociálních věd, marketingu, financí a účetnictví, organizace a podnikové plánování. Za samozřejmé lze u controllera považovat ovládání podnikohospodářských koncepcí, nástrojů a technik. Bez znalostí počítačové techniky a manažerského informačního systému se v dnešní době neobejde.

Jakou mírou controller přispěje ke zlepšování řízení nákladů a zvyšování zisku lze zjistit až zpětně. Úroveň kvality jeho práce nejlépe vyhodnotí management podniku, který na základě předložených podkladů a prezentace controllera rozhoduje a řídí společnost.

Pro úspěšný controlling je, kromě vlivu osoby controllera, také velmi důležité jeho postavení v hierarchii společnosti.

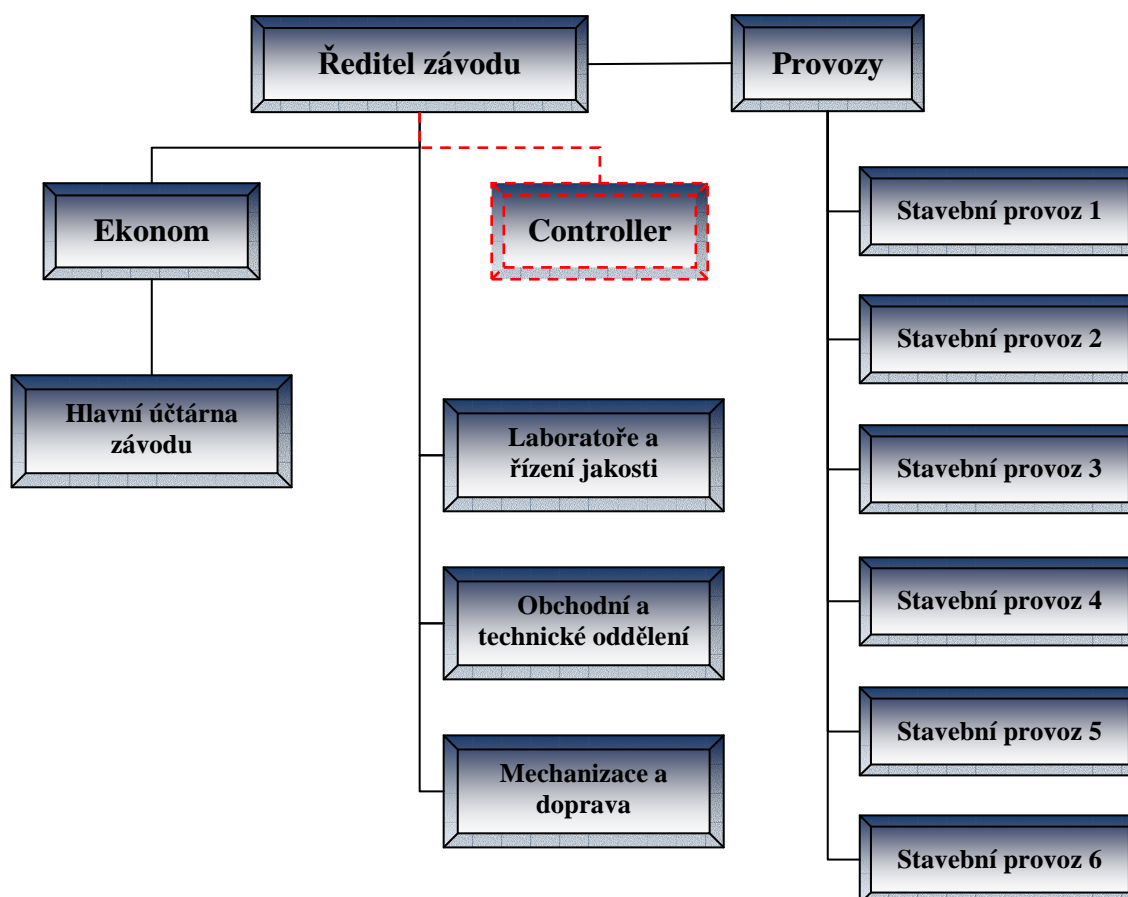
4.2 Návrh oddělení controllingu

Jak uvádí autor knihy Controlling Rolf Eschenbach (3), ideální organizace controllingu neexistuje. Vychází přitom z případů, kde jsou controlleři zařazeni na nejvyšší hierarchické úrovni, což jejich činnost vyžaduje. Podílejí se tak na rozhodování o podniku a následně tato rozhodnutí hodnotí.

Z hlediska organizační struktury společnosti SSD, a. s. a jejího předmětu podnikání navrhuji pozici controllera na úrovni závodů, tzn. štábní pozici (viz **obr. 4.2.1**), kde bude přímo podřízen řediteli závodu. Na této úrovni budou v bezprostřední konfrontaci s realizátory zakázek (tj. stavbyvedoucími) i s informacemi o zakázkách a budou tak moci průběžně kontrolovat jednotlivé zakázky. Na týdenních poradách pak prezentují zjištěné informace o nehospodárnostech v řízení nákladů a navrhují možnosti jejich odstranění. Včas se předejde možným odchýlkám a snížení zisku.

Společnost SSD, a. s. se dělí, jak již bylo zmíněno, na tři závody. Vzhledem k zaměření závodů, navrhuji pozice controllerů do závodů 1 a 2, které jsou zaměřeny na stavební výrobu.

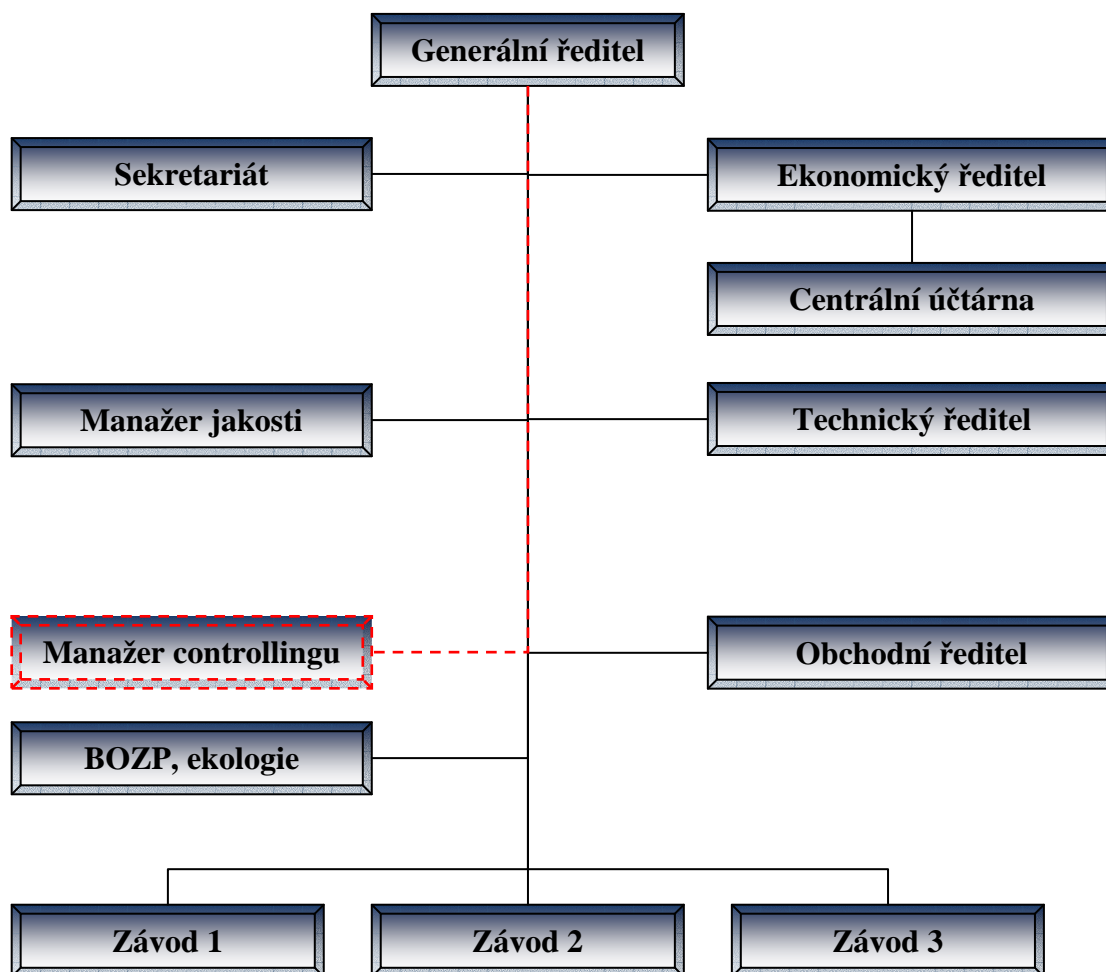
Obr. 4.2.1 Návrh pozice controllera na úrovni závodu



Na této úrovni je controller přímo podřízen řediteli závodu, spolupracuje s odděleními laboratoře a řízení jakosti, s obchodním a technickým oddělením a s oddělením mechanizace a dopravy. Dohlíží na zakázky provozů podřízené danému závodu a na týdenních poradách hodnotí výsledky spolu s ekonomem a ředitelem závodu. V této pozici má přehled o všech zakázkách provozů a může snadno získat potřebné informace pro systematickou kontrolu a srovnání skutečných a kalkulovaných nákladů.

Při dalším vývoji controllingové činnosti je nutné zavést pozici vedoucího controllingu (resp. manažera controllingu) na úrovni generálního ředitelství. Má za úkol řídit činnost controllingových oddělení na úrovni závodů, vzniklých z pozic controllerů (viz obr. 4.2.1). Zařazení manažera controllingu na úroveň generálního ředitelství je znázorněno na obr. 4.2.2.

Obr. 4.2.2 Návrh pozice manažera controllingu



Manažerovi přinese pozice ve vrcholovém vedení společnosti určité pravomoci. Má přístup k informacím všech závodů a je seznámen s informacemi o dalším vývoji společnosti. Postavení manažera umožní dobrou spolupráci s ostatními řediteli a řídicími pracovníky.

Návrh na zavedení možných pozic controllingu má přinést lepší řízení nákladů a hledání úspor především ve stavebních zakázkách společnosti. V praxi mohou být tyto pozice změněny dle požadavků vedení společnosti. Záleží samozřejmě především na tom, jaké informace management podniku bude po controllerovi vyžadovat a na vývoji jejich požadavků.

5 ZÁVĚR

Trh v oblasti silničního stavitelství je velký a skrývá v sobě obrovské možnosti uplatnění, je na konkrétních managementech společností, jak si s úskalími trhu poradí a jak bude v konkurenčních bojích úspěšný.

Cílem podnikového řízení je silný podnik, schopný maximalizovat svou hodnotu. Nástroj napomáhající dosažení tohoto cíle je controlling. V diplomové práci jsem se proto zaměřil na možnosti využití nástroje controllingu ve společnosti SSD, a. s., která patří mezi větší společnosti v České republice zabývající se silničním stavitelstvím.

V úvodní části práce jsem získal informace z odborné literatury a popsal možnosti využití controllingu. Teoretická část je tvořena z informací získaných od zahraničních i českých autorů v oblastech controllingu, řízení nákladů, managementu a manažerského účetnictví.

První částí praktické práce je analýza současného stavu kontroly a řízení nákladů ve společnosti SSD, a. s. Kontrola nákladů samozřejmě ve firmě probíhá, avšak vzhledem k výši dosahovaných nákladů není zcela dostačující.

Při systematickém řízení jednotlivých kontrol je možné odhalit různé nedostatky v řízení nákladů, což přináší právě metoda controllingu.

Vzhledem k zaměření společnosti na silniční stavitelství bylo nutné věnovat pozornost sledování nákladům jednotlivých zakázek. V nich dochází k největším odchylkám od plánů, a je proto nutné zavedení systému controllingu především pro hodnocení výkonů, vynaložených nákladů, termínů a zdrojů.

Controlling nemá ve společnosti řídit náklady, nýbrž koordinovat činnosti, které vedou k jejich úspoře. Proto v návrhu zavedení controllingu jsem controllera zařadil nejprve na pozici k vedení závodu, aby byl nedílnou součástí řízení firmy. Na této pozici má přístup k informacím, odhalí včas potencionální problémy a pomůže k rozhodování managementu o budoucnosti společnosti.

Tak jak se časem vyvíjí organizace podniku a neustále se přizpůsobují podnikové procesy, mění se i nároky na controlling. Tento vývoj controllingu jsem popsal v návrhu pozice controllingového manažera. Vývoj controllingu v podniku závisí na vývojové fázi celé společnosti.

Závěrem lze říci, že společnost SSD, a. s. se bude s controllingem ve svém ekonomickém působení neustále setkávat. Je v zájmu firmy, aby analyzovaná data vycházela z pravdivých informací, proto musí vedení společnosti klást velký důraz na tyto informace. Výsledná šetření controllingu přinesou cenné informace pro rozhodování vedení společnosti.

V diplomové práci jsem navrhl možnosti uplatnění oddělení controllingu, které je schopné přinést důležité informace, zpracovávat různé podklady a analýzy dle požadavků na něj oprávněně kladených.

Seznam použitých zdrojů

1. BĚLOHLÁVEK, F. KOŠTÁN, P. ŠULEŘ, O. *Management*. 1. vyd. Olomouc : Rubico, 2001. 642 s. ISBN 80-85839-45-8.
2. DRUCKER, P. F. *To nejdůležitější z Druckera v jednom svazku*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2001. 300 s. ISBN 80-7261-066-X.
3. ESCHENBACH, R. a kol. *Controlling*. 2. přeprac. vyd. Praha : ASPI Publishing, 2004. 816 s. ISBN 80-7357-035-1.
4. FREIBERG, F. *Finanční controlling*. 1. vyd. Praha : Management Press, 1996. 200 s. ISBN 80-85943-03-4.
5. HORVÁTH & PARTNERS. *Balanced Scorecard v praxi*. 1. vyd. Praha : Profess Consulting, 2002. 386 s. ISBN 80-7259-018-9.
6. HORVÁTH & PARTNER. *Nová koncepce controllingu : Cesta k účinnému controllingu*. 1. české vyd. Praha : Profess Consulting, 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
7. KEGLER, L. *Controlling v kostce na počítači*. 1. vyd. Praha : Profess Consulting, 2001. 278 s. ISBN 80-7259-027-8.
8. KONEČNÝ, M. *Controlling : studijní text pro kombinovanou formu studia*. 4. vyd. Brno : CERM, 2007. 139 s. ISBN 978-80-214-3346-5.
9. KOONTZ, H. WEIRICH, H. *Management*. Praha : East Publishing, 1998. 659 s. ISBN 80-7219-014-8.
10. KRÁL, B. & kol. *Manažerské účetnictví*. 2. rozš. vyd. Praha : Management Press, 2006. 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
11. MANN, R. MAYER, E. *Metoda úspěšného podnikání*. 1. vyd. Praha : Průmysl a obchod, Profit, 1992. 358 s. ISBN 80-85603-20-9.
12. NĚMEČEK, P. ZICH, R. *Podnikový management 1. díl*. 1. vyd. Brno : CERM, 2004. 60 s. ISBN 80-214-2779-5.
13. NĚMEČEK, P. ZICH, R. *Podnikový management 2. díl*. 1. vyd. Brno : CERM, 2004. 91 s. ISBN 80-214-2780-9.
14. *Slovník controllingu : česko-anglický, anglicko-český. 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. 1. vyd. Praha : Management Press, 2003. 395 s. ISBN 80-7261-085-6.

15. SOUČEK, Z. MAREK, J. *Strategie úspěšného podniku*. 1. vyd. Ostrava : Montanex, 1998. 180 s. ISBN 80-85780-93-3.
16. STEINÖCKER, R. *Strategický controlling*. 1. vyd. Praha : BabText, 2001. 171 s. SYSNO 000023910.
17. SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 2. přepr. a rozš. vyd. Praha : Grada Publishing, 2001. 475 s. ISBN 80-247-9069-6.
18. VOLLMUTH, H. J. *Controlling : Nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha : Profess Consulting, 1998. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
19. VOLLMUTH, H. J. *Nástroje controllingu od A do Z*. 2. vyd. Praha : Profess Consulting, 2001. 360 s. ISBN 80-7259-029-4.
20. VYSUŠIL, J. *Controlling do kapsy aned Šest základních bodů controllingu*. 1. vyd. Praha : Profess Consulting, 2000. 80 s. ISBN 80-7259-013-8.
21. VYSUŠIL, J. *Controllingové integrační metody*. 1. vyd. Ostrava : Montanex, 1999. 248 s. ISBN 80-7225-012-4.
22. EKONOM [online], *internetová stránka ekonomického týdeníku*. Dostupná na: <http://www.ekonom.cz/>
23. EURO [online], *internetová stránka ekonomického týdeníku*. Dostupná na: <http://www.euro.cz/>
24. HOSPODÁŘSKÉ NOVINY [online], *internetová stránka deníku*. Dostupná na: <http://www.ihned.cz/>
25. POINT-CONSULTING [online], *internetová stránka deníku*. Dostupná na: <http://www.point-consulting.cz/nabidka/klub-pratel-controllingu/Casopis-controlling/?PHPSESSID=cf46f0b95d658e129c4ceaad8435e957>
26. Magazín CONTROLLING [online], *internetová stránka deníku*. Dostupná na: <http://www.controlling.cz/>

Seznam použitých zkratek a symbolů

apod.	- a podobně,
a. s.	- akciová společnost,
atd.	- a tak dále,
ČR	- Česká republika,
HV	- hospodářský výsledek,
Kč	- Koruna česká,
mil.	- milion,
mld.	- miliarda,
např.	- například,
obr.	- obrázek,
resp.	- respektive,
ŘSD	- Ředitelství silnic a dálnic,
s. r. o.	- společnost s ručením omezeným,
tab.	- tabulka,
tis.	- tisíc,
tzn.	- to znamená,
tzv.	- tak zvané,
%	- procento.

Seznam obrázků a tabulek

<i>Obr. 2.2.1</i>	<i>Controller a kooperace controllingu</i>	17
<i>Obr. 2.3.1</i>	<i>Controlling jako štábní pozice</i>	22
<i>Obr. 2.3.2</i>	<i>Controlling jako liniová pozice</i>	23
<i>Obr. 3.1.1</i>	<i>Znak společnosti SSD, a. s.</i>	36
<i>Obr. 3.1.2</i>	<i>Rozmístění společnosti SSD, a. s. v České republice</i>	37
<i>Obr. 3.2.1</i>	<i>Organizační struktura společnosti SSD, a. s.</i>	38
<i>Obr. 3.3.1</i>	<i>Organizační struktura závodu I</i>	40
<i>Obr. 3.6.1</i>	<i>Největší položky přímých nákladů celé společnosti</i>	47
<i>Obr. 3.6.2</i>	<i>Největší položky nepřímých (režijních) nákladů společnosti</i>	49
<i>Obr. 4.2.1</i>	<i>Návrh pozice controllera na úrovni závodu</i>	60
<i>Obr. 4.2.2</i>	<i>Návrh pozice manažera controllingu</i>	61
Tab. 3.6.1	Obrat společnosti SSD, a.s. 2005–2006	44
Tab. 3.6.2	Hospodářský výsledek společnosti SSD, a.s. 2005–2006	45
Tab. 3.6.3	Kalkulační vzorec 2006 společnosti SSD, a.s.	48
Tab. 4.1.1	Přehled vybraných zakázek z roku 2006 v tis. Kč	53
Tab. 4.1.2	Přehled vytíženosti	55

Seznam příloh

PŘÍLOHA 1	I
Hospodaření v letech 2003 - 2006	I
PŘÍLOHA 2	II
Graficky znázorněný vývoj obratu v letech 2001 – 2006	II
Graficky znázorněný vývoj hospodářského výsledku v letech 2001 – 2006	II
PŘÍLOHA 3	III
Rozpočet č. 3 společnosti SSD, a. s.	III
PŘÍLOHA 5	VII
Největší zakázky dokončené v roce 2006	VII
Skupina SSD AG	VII
PŘÍLOHA 6	VIII
Organizační struktura závodu 1	VIII
PŘÍLOHA 7	IX
Organizační struktura závodu 2	IX
PŘÍLOHA 8	X
Organizační struktura závodu 3	X