



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV EKONOMIKY

INSTITUTE OF ECONOMICS

VYUŽITÍ CONTROLLINGU V PODNIKU

APPLICATION OF MANAGEMENT CONTROL SYSTEM IN A COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Filip Křest'an

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav ekonomiky
Student:	Bc. Filip Křest'an
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Podnikové finance a obchod
Vedoucí práce:	Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.
Akademický rok:	2016/17

Ředitel ústavu 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.

LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

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 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D. ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D. děkan

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na analýzu využití controllingu ve vybraném podniku. Práce je rozdělena na tři části. První část se zabývá teoretickými poznatky o controllingu, zejména jeho vývojem a členěním. Druhá část práce se zabývá analýzou současného stavu controllingu ve vybraném podniku. Poslední část práce vychází z poznatků předešlé analýzy a navrhuje možná řešení, jako jsou controllingové řízení obchodní aktivit, systém řízení středisek a strukturovaný systém reportingu.

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on the analysis of the use of controlling in selected company. The diploma thesis is divided into three parts. The first part deals with theoretical knowledge about controlling, especially its development and division. The second part of the thesis deals with the analysis of the current state of controlling in selected company. The last part of the thesis is based on the findings of the previous analysis and proposes possible solutions, such as controlling business management, center management system and structured reporting system.

KLÍČOVÁ SLOVA

Controlling, controller, plánování, analýza a kontrola, reporting, dimenze

KEY WORDS

Controlling, controller, planning, analysis and control, reporting, dimension

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

KŘEŠŤAN, F. *Využití controllingu v podniku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 116 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Ondřej Žižlavský, Ph.D.

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 15. května 2017

.....

podpis studenta

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě děkuji Ing. Ondřeji Žižlavskému, Ph.D., svému vedoucímu práce, za odborné a cenné rady při vypracování této diplomové práce. Dále bych také chtěl poděkovat své přítelkyni a rodině za jejich podporu.

OBSAH

1	ÚVOD.....	12
2	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	14
3	TEORETICKÁ ČÁST	16
3.1	Vývoj controllingu	16
3.2	Pojem controlling	17
3.3	Angloamerické pojetí	18
3.4	Pojetí controlling v německé jazykové oblasti.....	19
3.5	Pojetí controlling dle významných autorů	19
3.6	Koncepce controllingu	23
3.6.1	Cíle controllingu	23
3.7	Úkoly controllingu	24
3.8	Strategické plánování	25
3.8.1	Fáze analýzy	26
3.8.2	Fáze koncepční	27
3.8.3	Fáze implementace / kontroly úspěchu.....	28
3.9	Operativní controlling	29
3.9.1	Cíle operativního controllingu	30
3.9.2	Základní úkoly	30

3.9.3	Operativní controlling a jeho nástroje	31
3.10	Definování pojmu controller	31
3.10.1	Úlohy a zodpovědnost controllera	32
3.11	Dělení úloh a odpovědnosti	34
3.12	Začlenění controllingu do organizační struktury podniku	35
3.12.1	Štábní pozice	36
3.12.2	Liniová pozice	36
3.12.3	Externí controller	37
3.13	Zvláštnosti controllingu v malých a středních podnicích	38
3.14	Reporting	39
3.14.1	Externí a interní výkaznictví	40
4	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	44
4.1	Operativní controlling	44
4.1.1	Organizační struktura	44
4.1.2	Historie controllingu	44
4.2	Controller	46
4.2.1	Operativní controlling	47
4.2.2	Zpětná vazba	52
4.2.3	Stupeň rozvoje controllingu	54

4.3	Strategický controlling	55
4.3.1	Projektový controlling	56
4.3.2	Procesní model projektu	57
4.3.3	Zahájení projektu	57
4.3.4	Plánování	58
4.3.5	Řízení projektu.....	58
4.3.6	Monitoring a kontrola projektů.....	58
4.3.7	Ukončení projektu.....	59
4.4	Stručné vyhodnocení analýzy	59
4.4.1	Oblast operativního controllingu	59
4.4.2	Oblast strategického controllingu	60
4.4.3	Oblast projektového controllingu	60
4.4.4	Klady a zápory controllingu ve firmě	61
4.5	Definování nedostatků zjištěných analýzou.....	61
5	NÁVRHOVÉ ŘEŠENÍ.....	63
5.1	Controllingové řízení obchodních aktivit.....	63
5.2	System plánování obchodních aktivit	69
5.3	Hodnocení obchodních aktivit	71
5.4	Controllingové řízení významných marketingových akcí	72

5.5	System řízení středisek.....	74
5.6	Princip postupného krytí	78
5.7	Analýza odchylek.....	81
5.8	System hodnocení a reportingu	83
5.9	Hodnocení s využitím reportingové mapy	84
5.10	Struktura reportingové mapy.....	84
5.11	System číslování reportů	88
5.12	Formální stránka reportů	88
5.13	Kalkulace návrhových řešení	89
6	ZÁVĚR	90
7	POUŽITÁ LITERATURA	94
8	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	96
9	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	98
10	SEZNAM TABULEK	99
11	SEZNAM PŘÍLOH.....	101
12	PŘÍLOHY	102

1 ÚVOD

Dnešní podnikatelské prostředí je velmi dynamické a podniky jsou tak vystaveny značnému tlaku konkurence a z tohoto důvodu se zvyšuje zájem podniků o moderní metody řízení podniku. V této souvislosti se často setkáváme s pojmem Controlling. Tato diplomová práce vnímá controlling jako moderní nástroj řízení, který při správném fungování je nepostradatelným pomocným nástrojem pro rozhodování a řízení podniku. V rámci controllingu je využíváno velké množství nástrojů a metod, které jsou provázány s mnoha činnostmi. Nastavení controllingu v rámci podniku je vždy individuální, a proto neexistuje jednotné univerzální nastavení či doporučení pro jednotlivé podniky, vždy je potřeba, aby podnik měl nastavený systém controllingu, tak aby co nejlépe vyhovoval jeho potřebám a požadavkům a plnil, tak co nejlépe svoji funkci. V rámci této práce zabývám analýzou systému controllingu v rámci společnosti Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.

Jedním z dílčích cílů diplomové práce je popsat teoretické poznatky o controllingu. Předmětem analýzy je historický vývoj controllingu ve světě, různá pojetí controllingu autorů, úkoly, koncepce a fáze controllingu, dále jeho dělení, vysvětlení navazujících pojmů spjatých s controllingem.

Dalším cílem práce je posouzení dosavadního stavu controllingu ve vybraném podniku a jeho následné zhodnocení.

Závěrečným cílem je na základě zanalyzovaného stavu navrhnout možné řešení zjištěných nedostatků k lepšímu využívání controllingu, jako pod systému řízení daného podniku, tak aby bylo dosaženo dlouhodobé a úspěšné existence podniku.

Diplomová práce je rozčleněna na tři části. První část práce je teoretická, druhá část se zabývá analýzou současného stavu a poslední je návrhová část práce. V teoretické části se práce zabývá nejen pojmem controllingu, jako celku, ale také jeho historickým vývojem, členěním, úkoly a metodami, které se pod tímto pojmem skrývají. V analytické části dochází k posouzení stávajícího stavu controllingu v podniku,

informace vycházejí z praktických zkušeností a znalostí autora této diplomové práce, které byly získané po dobu zaměstnání v daném podniku.

2 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI



Obrázek 1 - Lázeňský dům Bečva (Převzato z 1)

Historie lázeňství v Teplicích nad Bečvou se datuje k roku 1553, kdy Jan Kropáč z Nevědomí, poprvé nechal na tomto místě zbudovat kamennou nádrž ke koupání a zajistil, aby byly nejvydatnější prameny minerální vody, které se v okolí nacházely, svést do této nádrže. (1)

Od té doby prošly lázně Teplice nad Bečvou, dále jen LTnB, mnohaletým vývojem. Jedna z velice důležitých částí historie LTnB je počátek 18. století, kdy v roce 1711 byla na břehu Bečvy postavena první zděná lázeňská budova.(1)

Dalším velice důležitým momentem v historii LTnB byla 30. léta minulého století, kdy zažily lázně nebývalý rozvoj. V roce 1931 byla zahájena rekonstrukce nejstaršího pavilonu v lázních, dnešní Bečvy, která poprvé tak získala podobu, kterou má dodnes. V roce 1924 bylo vybudováno nové sanatorium Moravan. V roce 1925 byl zbudován lázeňský dům Slovenka, který později v roce 2008. V letech 1928-1929 byl vybudován hotel Klíč, dnešní lázeňské sanatorium Janáček, který je dnes budovou s největší kapacitou. V dalších letech 1931-1933 byly vybudovány také budovy dětské léčebny Radost a také lázeňský dům Praha, čímž byla dovršena podoba lázní, jakou známe dnes. (1)

V roce 1953 byly lázně převzaty do správy Ústřední rady odborů v Praze a později byly převzaty do státní správy. Dnes jsou LTnB akciovou společností, která vznikla v roce 1992. (1)

LTnB jsou zařízením, které v současnosti patří mezi špičková kardiorehabilitační centra a poskytují komplexní léčbu pro pacienty po kardiochirurgických operacích, jako první zařízení tohoto typu v ČR. K léčbě se používá přírodní zdroj minerální vody s vysokým obsahem oxidu uhličitého, která je opravdovým přírodním bohatstvím. LTnB nabízejí dále také širokou škálu relaxačních a wellnessových procedur, které se neustále rozšiřují, proto si v lázních najde místo každý. (1)

Posláním LTnB je navázat na úspěšnou tradici a s využitím přírodního léčivého zdroje, minerální uhličitě vody, poskytovat kvalitní služby v oblasti časně kardiorehabilitace a lázeňské léčebně rehabilitační péče dospělých i dětí. S týmem odborníků pomáhat upevňovat zdraví klientů, posilovat jejich fyzickou i psychickou kondici, naučit je zdravému životnímu styl a prevenci, to vše v přátelském duchu a příjemném prostředí. (1)

Vizi společnosti je i nadále patřit mezi špičková kardiorehabilitační centra a v tomto segmentu udržet pozici lídra a zajišťovat pacientům po kardiochirurgických operacích velice kvalitní péči v nejmodernějším zařízení v ČR. Dalším cílem LTnB je i nadále patřit k významným českým lázním, kde se léčí dospělí i dětsí pacienti s onemocněními srdce a cév, nervovými onemocněními a dalšími. LTnB rovněž chtějí rozšiřovat spektrum služeb i pro samoplátecké klienty. V neposlední řadě je cílem podporovat rozvoj vzdělanosti a odbornosti svých zaměstnanců a též dosahovat dobrých ekonomických výsledků k šíření dobrého jména společnosti a k upevnění postavení na trhu. (1)

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Vývoj controllingu

Controlling, jako metoda řízení podniku vznikl v 1. polovině 20. století v USA. Prvotním úkolem tehdejšího controllingu bylo především plánování, kontrola dat z účetnictví a dále také kontrola podnikových financí, což z dnešního pohledu je velmi úzké zaměření. (3)

V 80. a 90. letech 20. století se controlling začal uplatňovat také v Evropě, a to zejména v německé jazykové oblasti. Aplikací controllingu se podniky snažily zejména z důvodu reakce na změny, které nastávaly zejména v období po druhé světové válce. Tyto požadavky byly např. rostoucí požadavky na efektivnější řízení podniku, rychlé procesní změny a dále také změny vnějšího okolí podniku. Controlling byl podniky chápán, jako informační nástroj pro podnikové řízení. Jednou z hlavních náplní controllingu byl reporting, který tak doplňoval již používané přehledy a výkazy dat z účetnictví a umožňoval hlubší pohled na jednotlivé složky a vlivy působící na ně. V 80. letech 20. století vzniklo z nákladového účetnictví, účetnictví manažerské. (3)

V současné době na počátku 21. století má controlling kromě informační a kontrolní funkce řadu dalších funkcí. Tyto funkce vznikaly na základě potřeb managementu rozšíření informací o budoucím vývoji. (3)

Deset vývojových stupňů systémů řízení podle Eschenbacha a jím odpovídající vývojové etapy controllingových úkolů řazených vzestupně (4):

- finanční uzávěrka – řízení likvidity, jako nejjednodušší vývojový stupeň,
- finanční účetnictví – podvojně účetnictví a roční závěrka,
- kalkulace nákladů ve smyslu provozního účetnictví – pro jednotlivé případy, poskytuje uplatnění budoucích a řídicích aspektů, forma vykazování nepodléhá extérním normám,

- operativní plánování – je řídicím a regulačním nástrojem, který představuje plán a jeho detailní strukturu za dané období (obvykle rok),
- controlling operativních cílů – kontrola plnění plánu a analýza odchylek,
- strategické plánování – jde o cíle, týkající se celého podniku, jejich plánování a kontrola, podmiňuje operativní controlling, který zajišťuje včasnou identifikaci vlivů, které mají vliv na strategie a také pružnou reakci na tyto vlivy,
- controlling strategických cílů – analýza hrozeb, příležitostí, silných a slabých stránek podniku (SWOT analýza),
- normativní plánování – odpovědnost vůči společnosti, postoje podniku k etice, porovnání plánovaného se skutečným stavem podnikových norem a hodnot,
- controlling normativních cílů – SWOT analýza podnikové kultury, sledování výsledků norem, které byly zavedeny a vzoru organizace,
- balanced controlling – nejvyšší stupeň vývojové etapy controllingu, který představuje zahrnutí operativních, normativních a strategických úrovní a jejich vzájemnou propojenost, v němž controlling pomáhá nastolit rovnováhu mezi těmito třemi úrovněmi řízení.

3.2 Pojem controlling

Pojem controlling se v dnešní době stabilně usadil ve většině podnicích napříč trhem. Controlling v podnicích, ale může se však lišit, jelikož je těžké sestavit jedinou přesnou definici pro controlling. Odborná literatura nám uvádí několik výkladů controllingu, které se dále mohou měnit jednak v průběhu času, tak i teritoriálně. (5)

Controlling byl dříve považován za princip řízení podniku, což stavělo controlling do pozice tzv. stínového řízení, což se v praxi moc neosvědčilo. (4)

Společný bod pro výklad, který je uváděn ve všech literaturách, které se zabírají problematikou controllingu zabývají, je anglické sloveso „to control“, z něhož je odvozeno, ale jehož význam není úplně zřejmý, jak dokládá tento výčet: vést, řídit, regulovat, stanovit, obsluhovat, spravovat, kontrolovat, zkoumat, zkoušet, dozorovat, ovládat, dohlížet, držet v mezích, plánovat. (5)

Příkladem teritoriálního výkladu významu slova controlling může být uvedeno také francouzské slovo „contre-rôle“ (stav skutečného majetku za pomoci jeho soupisu) či „compte“ (konto), pomocí kterého lze controlling vyložit, jako kontrolu účtů či audit. (4)

Anglické sloveso “to control” je uváděno v odborné literatuře především pro jeho komplexní význam. (5)

Jelikož slovanské, ale i jiné jazyky nemají pro slovo controlling vhodný ekvivalent, který by vystihoval stejnou komplexní podstatu, bylo toto slovo převzato. Jeho koncepce se však liší. V české literatuře je někdy uváděn pojem „ekonomické řízení“ jako případný ekvivalent controllingu. (4)

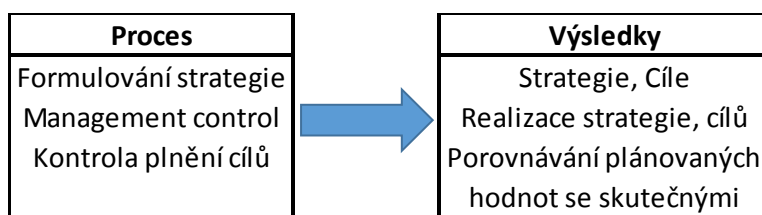
3.3 Angloamerické pojetí

Z výše uvedených významů se v angloamerickém pojetí slovo controlling dá vyložit, jako srovnání skutečnosti s plánem. Úspěšný controlling je schopen rozpoznat potenciální a aktuální odchylky od plánu a později je také schopen po jejich zhodnocení je případně odstranit pomocí managementu podniku. (5)

Angloamerické pojetí chápe controlling, jako vedení, řízení a regulaci procesů, kde management řídí podnikový systém a přebírá nad ním kontrolu. Controlling je zde významnou funkcí managementu, kterou se zabývají zaměstnanci podniku, a to na všech stupních řízení. (5)

Tomuto pojetí se říká „management control“, tedy proces ovlivňování jiných členů organizace, především manažery tak, aby byla zavedena organizační strategie. (6)

Management control je definován také jako proces plánování, koordinace, hodnocení, rozhodování a uplatňování vlivu na samotné provádění. (4)



Obrázek 2 - Souvislost mezi plánováním cílů a strategií (Převzato ze 10, str. 45)

V souvislosti s účetnictvím je management control brán, jako součást management accounting neboli vnitřního účetnictví, které je významným podkladem pro rozhodování managementu podniku. (4)

3.4 Pojetí controlling v německé jazykové oblasti

V německé jazykové oblasti ve srovnání s angloamerickým pojetím controllingu, je controlling chápán, jako porovnávání plánu a skutečnosti. (5)

3.5 Pojetí controlling dle významných autorů

V odborné literatuře můžeme naleznout velké množství další definic controllingu, které se liší podle autora a jeho vnímání controllingu. Níže je uveden výčet pojetí controllingu od vybraných autorů.

Bohumil Král chápe controlling, jako metodu, která má za cíl zvyšovat účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se stavem žádoucím, vyhodnocování odchylek a aktualizaci cílů. (3)

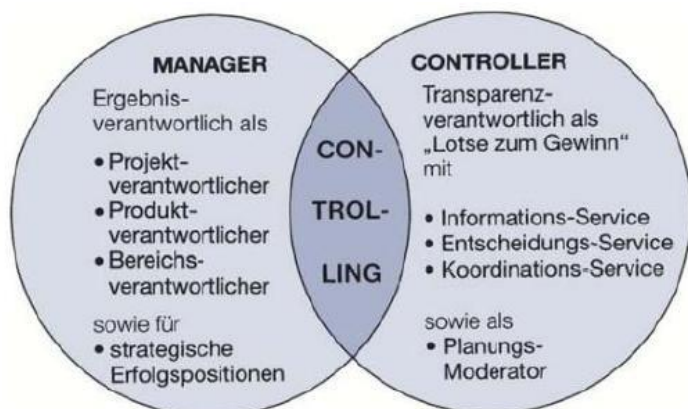
Ve svých publikacích Bohumil Král vyzdvihuje důležitost systémového propojení a dává velký význam informačním systémům, které je potřeba nadefinovat a uzpůsobit tak, aby odpovídaly potřebám vedení podniku. Controlling se vymezuje do dvou subsystémů a to na subsystém, který zajišťuje informační základny a subsystém plánování a kontroly, která spojuje záměrně do jednoho subsystému a vyjadřuje tak

význam propojení vazeb mezi kontrolou a plánováním. (3). Velice podobnou definici uvádí ve svých publikacích také František Freiberg.

Péter Horváth definuje controlling jako, koncepci řízení, která je zaměřená na výsledek a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. (7).

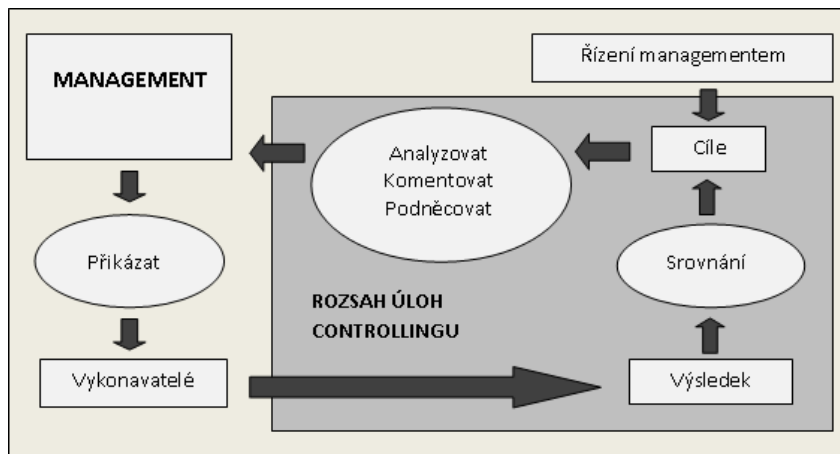
Z této definice je zřejmá důležitost vazeb mezi plánem a kontrolou, ale i zajištění datové základny a toku informací v rámci podnikového informačního systému, díky němuž bude možné detailně sledovat, analyzovat a kontrolovat plány a cíle podniku. (7).

Péter Horváth má také poměrně zajímavé pojetí controllera, které ho definuje jako “hospodářské svědomí podniku” a controlling, jako takový chápe jako proces a způsob myšlení, které vzniká ve skupině spolupracujících lidí za součinnosti manažera a controllera a představuje tak průnik obou množin. (7)



Obrázek 3 - Controlling jako průnik činností manažera a controllera (Převzato ze 2, str. 17)

Rolf Eschenbach pojetí podle Horvátha ve své publikaci navrhuje a zdůrazňuje nepřipustnost srovnávání controllingu s řízením a jasně definuje rozsah a význam controllingu a rozlišuje jej od rozsahu úloh managementu. Eschenbach chápe controlling jako systém doplňující řízení podniku. (4)



Obrázek 4 - Controlling jako princip procesu regulace (Převzato ze 4, str. 35)

Pro odvození definice controllingu využívá Eschenbach těchto různých úhlů pohledu:

- controlling jako myšlení – definování a případná korekce postupů, které povedou k dosažení cíle, kontrola efektivity,
 - controlling jako subsystém řízení – podpora a poradenství pro řízení,
 - controlling jako způsob práce – profesionální a systematický přístup k práci a řešení problémů,
 - controlling jako proces – definování pracovních činností a propojení s manažery či dalšími subjekty,
 - controlling jako funkce – soubor úloh, za které controller zodpovídá,
 - controlling jako instituce – vymezení v rámci podnikové organizace,
 - controlling jako jednající osoba – definování role controllera a jeho kompetencí.
- (4)

Na základě tohoto komplexního pojetí je možné dle Eschenbacha controlling definovat jako: regulaci norem, strategií, financí, trhů, procesů, informací a chování a jeho účelem je podpora řízení takovým způsobem, aby se dosáhlo společně dohodnutých podnikových cílů. (4)

František Freiberg klade důraz na informační podporu a komplexnost. Controlling pro něj představuje subsystém řízení, který je zaměřen na proces plánování a kontroly a dále na jeho koordinaci a informační podporu. Tato definice tak

koresponduje s definicí Bohumila Krále. Freiberg jde pak dále a controlling definuje detailněji jako specifickou koncepci podnikového řízení, který je založená na komplexním, informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu. (8)

Jana Fibírová ve své publikaci o reportingu často zaměřuje reporting za controlling. V její definici reporting lze vidět podobnosti s definicemi controlling jiných autorů, kde klade důraz především na komplexnost a podporu řízení. Reporting vidí jako komplexní systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které spojují informace pro řízení podniku jako celku I jeho základních organizačních jednotek. Analýza odchylek dle příčin vzniku a odpovědnosti je zásadní pro celý systém. (9)

Jaromír Lazar uvádí ve své publikaci o manažerském účetnictví a controlling nabízí jednak souhrnnou definici pro controlling, ale také definici pro strategický a operativní controlling. Obecně definuje controlling jako široce aplikovatelnou metodu řízení, jejímž smysl je permanentní vyhodnocování průběhu podnikatelského procesu s požadovaným stavem. Lazar vyjadřuje obtížnost implementace této definice a controlling je pak často zaměňován s pouhou analýzou odchylek od plánovaných nákladů a to aniž bychom byli schopni dokázat zdůvodnit, proč byly tyto náklady plánovány v takovéto výši či kde přesně odchylka vznikla a za jakých příčin. (10)

Christopher Chapman dává velký význam manažersky kontrolním systémům, v předchozí kapitole nazýváni jako management control u procesu definování a implementace podnikové strategie. Ve své publikaci uvádí, že dřívějších dobách byly manažerské kontrolní systémy brány jako nástroj, kvůli eliminaci různorodosti pracovních postupů a procesů v podniku a měly za cíl hlavně standartizaci podnikových procesů. Standartizace byla chápána jako překážka pro rozvoj a inovace procesů. V 21. století je už však management control vnímán jako flexibilní, dynamický a adaptibilní a stále se vyvíjející systém. Podle Chapmana jsou manažerské kontrolní systémy úzce spjaté se strategií podniku a měly by pomáhat k dosahování stanovených cílů podniku. (11)

Všichni výše zmínění autoři se shodují s pojetím controllingu jako koncepce, propojení procesů různých činností, které jsou nástrojem řízení mající za cíl zvýšení efektivity podnikových proces a dosahování stanovených podnikových cílů.

U jednotlivých autorů můžeme sledovat jisté odlišnosti v chápání controllingu. Každý autor považuje za primární něco jiného v rámci controllingové koncepce.

I v praxi se potvrzuje nejednotnost definic, jelikož je zde více podmínek jako jsou, druh podniku, okolí podniku, podniková kultura a jiné, které hrají roli a je potřeba je rozlišovat.

3.6 Koncepce controllingu

3.6.1 Cíle controllingu

Obecným cílem controllingu je pomoc podniku k zajištění zabezpečení jeho životaschopnosti.

Cíle řízení pro zajištění životaschopnosti:

- **Zajištění schopnosti anticipace a adaptace** – Controlling musí zajistit, aby byly vytvořeny předpoklady pro následující kroky k adaptaci, což jsou velmi důležité informace a dále se stará o zprostředkovávání informací o již vzniklých změnách okolí (schopnost adaptace), resp. o poskytování důležitých informací o budoucích možných změnách okolí (schopnost anticipace). (5)
- **Zajištění schopnosti reakce** – K zajištění schopnosti reakce přispívá controlling zavedením informačního a kontrolního systému, který zobrazuje vedoucím pracovníkům průběžný stav mezi plánovanými a skutečnými hodnotami a dovoluje tak se zaměřit na korektury vnitřních a vnějších poruch. (5)

- **Zajištění schopnosti koordinace** – Koordinace managementem se převážně vztahuje na prováděcí systém podniku. Úloha controllingu spočívá v zaručení koordinace v systému řízení takovým způsobem, že controlling vytvoří předpoklady ve stylu řízení za účelem sladění aktivit podsystémů řízení podniku. Controlling by se měl přizpůsobit při sledování stanovených cílů, kultuře a struktuře podniku. (5)

Pojem „přispívání“ k dosažení dané cíle vyjadřuje, že dosažení cílů nezávisí pouze na výkonech controllingu, ale také na použití další nástrojů řízení. Controlling má v užším slova smyslu povahu funkce, která doplňuje management a management zodpovídá za dosahované cíle. (5)

Podnik můžeme chápat jako prostředek, s jehož pomocí dosahují koaliční partneři, zaměstnanci a okolí různých cílů. Management v první linii sladuje představy a požadavky koaličních účastníků a controlling přebírá řadu funkcí a výkon, aby zajistil plnění zprostředkovaných cílů. (5)

3.7 Úkoly controllingu

Nejprve je nutné rozlišit funkce controllingu a controllera. Dle Konečného, v případě, že hovoříme o controllingu, myslí se tím funkce controllingu, kterou vykonávají controller a manažer společně ve vzájemné součinnosti. (12)

Prvotní úkol controllingu je umožnit vedení společnosti:

- cíleně se přizpůsobit okolním změnám světa a to zejména pomocí plánování a kontroly,
- plnit úkoly řízení, které povedou k růstu tvorby hodnoty pro vlastníky. (12)

Konečný ve své publikaci uvádí, že o controllingu můžeme hovořit, až v té době, má-li podnik ucelený a koordinovaný systém pro plánování, kontrolu a informační zabezpečení k podpoře vedení, který zajišťuje plnění celého souboru uvedených úkolů, zároveň, ale není nutné, aby k tomuto účelu bylo zřízeno nějaké centrální místo

či oddělení s označením „controlling“, ale podstatné je, aby všechny nedůležitější úkoly controllingu byly organizačně zakotveny a byly prováděny ve vzájemném souladu. (12)

Nástroje controllingových funkcí jsou:

- plánování,
- informační zabezpečení manažerů,
- analýza a kontrola,
- řízení nápravných opatření k plnění cílů.

Podle Konečného hlavní činností controllingu není shromažďování informací, ale především v jejich analýze a využívání. K získání potřebných informací se controller napojuje na informační toky, z nichž některé vytváří či případně mění. Práce controllera není možná, aniž by se využil vhodný systém účetnictví. (12)

3.8 Strategické plánování

Podle Eschenbacha je hlavní úlohou strategického plánování rozpoznat hospodářské, politické, společenské a technické změny a vývojové tendence a brát je v potaz v rámci stanovování budoucích obchodních oblastí nebo oblastí činností. Strategie jsou ovlivňovány změnami podmínek v okolí a udávají směr, ve kterém se podnik vyvíjí pro budoucí konkretizaci a plánovaná opatření. Strategie rovněž vypovídají o tom, jakým způsobem budou v budoucnu použity finanční a lidské zdroje a které cesty budou zvoleny k dosažení stanovených cílů. (5)

Strategický controlling má za úkol zabezpečit trvalou existenci podniku. V první řadě to znamená myšlenkový postoj a ve druhé řadě vytvoření infrastruktury, tedy institucí, systémových nástrojů a procesů pro podporu plánování a prosazování strategie. Operativní a strategický controlling na sebe navazují, díky čemu je možné ukázat vliv strategických rozhodnutí a najít realizaci strategie v operativním plánování a později prováděných opatření. (5)

Dle Eschenbacha se každý proces strategického plánování dělí na tyto fáze:

- Fáze analýzy,
- Fáze koncepční,
- Fáze implementace/kontroly úspěchu. (5)

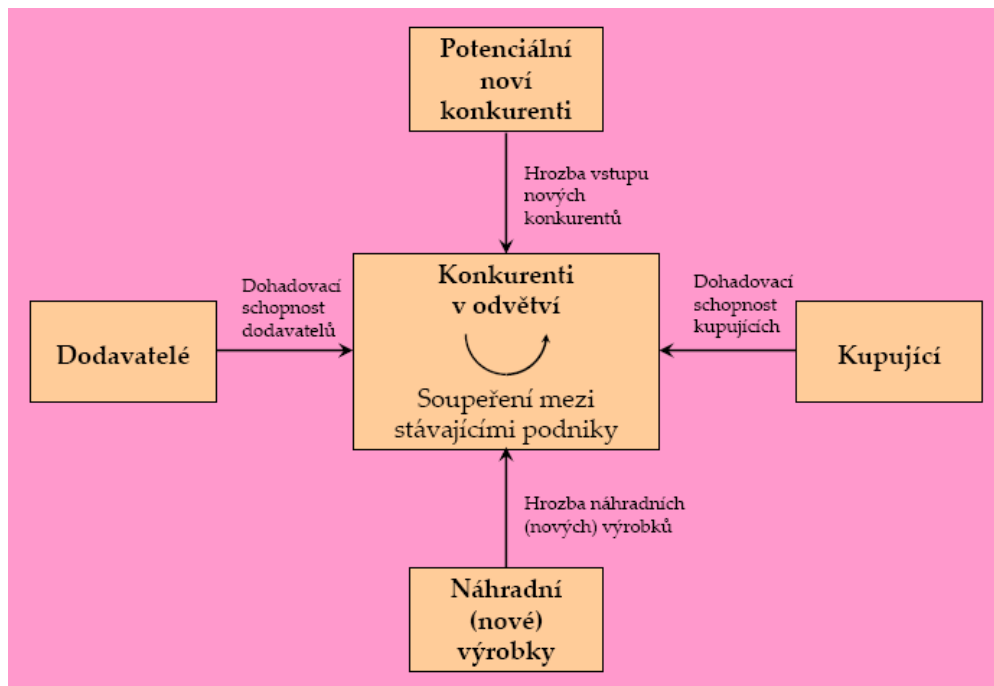
3.8.1 Fáze analýzy

Eschenbach říká, že analýza okolí vymezuje strategický prostor jednání, ať už s jeho šancemi či riziky, přičemž analýza podniku určuje, co je možné strategicky realizovat při úvaze silných a slabých stránek. Na základě těchto analýz může být odvozeno postavení podniku v rámci konkurence a jeho výhody či nevýhody. (5)

Hlavní techniky a metody analytické práce dle Eschenbacha:

- analýza globálního okolí (PEST, PESTEL analýza),
- analýzy odvětví (Porterův model pěti sil),
- analýza podniku zahrnující zejména:
 - analýzu základního postavení podniku (SWOT),
 - analýzu hodnotového řetězce,
 - analýzu funkční oblasti.
- analýza cílů podniku, uskutečňovaná z hlediska hierarchie, významu a vzájemných vazeb. (5)

Porterův model pěti sil se často využívá pro analýzu odvětví. Tento model vychází faktu, že všechna odvětví nemají stejný potenciál zisku a společná síla pěti sil ukazuje sílu konkurence a tím i potenciální zisk pro odvětví. Cílem modelu je zhodnotit, které síly v daném prostředí působí a identifikovat ty, které mají pro podnik největší význam a mohou být podnikem ovlivněny. (13)



Obrázek 5 - Porterův model pěti sil (Převzato ze 15, str. 626)

SWOT analýza integruje hlavní závěry externích a interních analýz. Matice SWOT, tedy Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats) se zabývá rozborem silných, slabých stránek, příležitostí a hrozeb. Sestavování SWOT analýzy se doporučuje přibližně každý rok, abychom byli schopni rozpoznat budoucí možná nebezpečí a mohli vyhodnotit, zda opatření, která jsme zavedli, byla účinná či nikoliv. (13)

3.8.2 Fáze koncepční

Podle Eschenbacha je úlohou koncepce strategie vypracovat strategickou vizi, definovat strategii celého podniku, rozpracovat strategie obchodních a funkčních oblastí a vytvořit tak strategický program a rozpočet. (5)

Mikovcová ve své publikaci uvádí tyto hlavní techniky a metody fáze prognostické a koncepční:

- **Prognostické metody a techniky kvalitního charakteru**
 - individuální techniky a skupinové výpovědi,
 - techniky scénářů,

- metody analogie,
 - strategické hry
- **Prognostické metody a techniky kvantitativního charakteru**
- časové řady,
 - kauzální techniky,
 - modelování
- **Metody pro hodnocení a výběr variant**
- porovnávání nákladů,
 - analýza citlivosti,
 - propočty založené na časové hodnotě,
 - simulační postupy,
 - modely. (13)

3.8.3 Fáze implementace / kontroly úspěchu

Podle Eschenbacha implementace strategie a kontrola úspěchu se starají o pečlivou realizaci strategie. Strategický controlling, jako organizační spojení mezi plánováním strategie a strategickou kontrolou, je schopen rozpoznat případné odchylky nebo opoždění při realizaci strategie a zavést tak nezbytná nápravná opatření. (5)

Mikovcová ve své publikaci uvádí hlavní techniky a metody pro fázi kontrolní:

- kvantitativní a kvalitativní porovnání plánu a skutečnosti,
- kvantitativní a kvalitativní porovnání plná a očekávání,
- analýza odchylek a analýza příčin odchylek,
- systémy včasné výstrahy. (13)

3.9 Operativní controlling

Operativní controlling je systémem řízení, který zachycuje kratší časové úseky a který v rámci neustálého porovnávání odchylek skutečných hodnot od plánovaných má schopnost regulačně zasáhnout do průběhu podnikových činností a tímto způsobem tak činnosti optimalizovat. Operativní controlling se zaměřuje především na řízení rentability, likvidit a hospodárnosti podniku. Operativní nástroje se používají k pozitivnímu ovlivňování těchto hodnot. (13)

Dle Mikovcové je hlavním operativním cílem každého podniku dosažení potřebné úrovně zisku, a z těchto důvodů jsou důsledně sledovány položky výnosů a nákladů. (13)

Mikovcová dále ve své publikaci uvádí, že otázka výnosů je úzce vázána na marketingovou strategii pro konkrétní skupiny výrobků. Marketingová strategie by měla být stanovena na základě provedených analýz, které se týkají dané výrobku. Otázka zvyšování výnosů je především úkolem marketingového oddělení. Otázka řízení nákladů je především v kompetenci controllingového útvaru. (13)

Podle Mikovcové jsou dvě základní oblasti nákladů, které jsou předmětem analýz:

- Nákladové položky, které budou detailně sledovány a řízeny a bude jim přidělena pozornost, která jim bude věnována a dále budou předmět zkoumání skupiny nákladů a jejich vývoj a bude také sledována jejich závislost na tržbách a objemu produkce. Vhodné nástroje pro tyto analýzy jsou nákladové modely a vertikální a horizontální analýza nákladů. (13)
- Jakým stylem budou náklady přidělovány nositeli nákladů (výrobek, služba, klient). Rozhoduje se zde o metodě propočtu krátkodobého hospodářského výsledku, dále o podobě kalkulačního systému podniku a volbě vhodného ukazatelového systému. (13)

3.9.1 Cíle operativního controllingu

Podle Konečného je operativní controlling především základem krátkodobého řízení zisku v podniku. Pomáhá se zaměřovat na budoucnost a v období jednoho roku řídí včasné nápravné opatření, v případě, že se podnik odchýlí od plánu. (12)

3.9.2 Základní úkoly

Eschenbach říká, že operativní management znamená co možná nejlepší využití potenciálů a úspěchu, které existují. Operativní plánování a jeho část, operativní účetnictví, dává informace, které jsou potřebné k řízení podniku, který se orientuje na úspěch, resp. výsledek. (5)

Prvotní úkoly operativního controllingu dle Eschenbacha:

- **Zajištění stavu likvidních prostředků** přičemž podmínkou existence podniku je zachování platební schopnosti. Veškerá strategická a operativní rozhodnutí by měla být zvažena s ohledem na jejich případný vliv na likviditu. Tento požadavek je, ale splnitelný jen tehdy, jestliže management disponuje vhodným nástrojem pro řízení likvidity. (5)
- **Vytváření rezerv pro budoucnost a spokojenost zájmů** kde je podnikový zisk hlavní řídicí hodnotou operativního managementu. S vyšší docíleného zisku souvisí potom prostor pro jednání a svoboda rozhodování managementu. V případě, že podnik nedosahuje po delší dobu zisku, projeví se to na jeho životaschopnosti a to, až už na vývoji produktů, inovacích, které nemohou bez cizích prostředků uskutečnit. (5)
- **Zvýšení reálné hodnoty kapitálu** souvisí s další hlavní veličinou a to s vlastním kapitálem a jeho vztahem s cizím kapitálem. Čím vyšší je podíl vlastního kapitálu, tím snadněji může podnik vlastními silami překonat případné krizové situace, které mohou nastat. Investoři kladou na podnik požadavky, které musí být splněny, jako je minimální výnos a nárůst hodnoty. (5)

3.9.3 Operativní controlling a jeho nástroje

K dispozici je spousta nástrojů pro splnění úkolů operativního plánování. V první řadě je to rozpočet výkonů, finanční plánování a plánovaná bilance. Tento systém je doplňkem pro ostatní nástroje, které slouží pro tvorbu rozpočtu a odpovídají na dodatečné otázky. (5)

Tabulka 1 - Nástroje operativního plánování (Převzato ze 5, str. 496)

Formulace úloh	Nástroje
Plánování stavu majetku a kapitálu	Plánová bilance
Plánování zisku za období	Plánový výkaz zisků a ztrát
Řízení likvidity	Finanční plán
Řízení tržeb za období a rentabilita složek tržeb	Rozpočet výkonů (kalkulace výsledku za období)
Analýza původu prostředků a jejich použití	Propočet toku kapitálu
Kalkulace/plánování nákladů výkonů	Propočet cash flow
Analýza podniku a celkové řízení/reporting	Kalkulace nákladů výkonu
	Rozličné ukazatele

Tabulka 2 - Odlišnosti strategické a operativního controllingu (Převzato ze 13, str. 29)

Kritérium	Operativní controlling	Strategický controlling
Časový horizont	omezený	neomezený
Veličiny	kvantitativní	kvalitativní
Okolí	zmapované, známé, předvídatelné	nespojité, vyvíjející se, obtížně předvídatelné
Počet variant	nízký	vysoký
Charakter problémů	strukturované	Jedinečné, obtížně strukturované
Stupeň detailizace	vysoký	nízký
Hierarchie řízení	nízký	vysoký

3.10 Definování pojmu controller

Hranice mezi manažerem a controllerem nejsou jednoznačně stanoveny.

Controller nevytváří celopodnikové cíle, ale vedení podniku. Controller napomáhá při formulování podnikových cílů a případně s jejich realizací, záleží na množství cílů.

Celopodnikové cíle jsou pro controllera jistým předpisem a v případě nutnosti je možné je změnit. (12)

Eschenbach říká, že je třeba rozlišit funkce controllingu a místo controllera. Pro realizaci controllingu, jako koncepce řízení není nutné vytvářet místa, která jsou specializovanými nositeli této funkce. (5)

Funkce controllingu mohou převzít i jiné existující místa. Ve středních a větších podnicích se doporučuje, aby bylo controllingové pracoviště zřízeno, aby se mohli lépe dělit úkoly a z důvodu specializace. Přičemž controlling jako takový není pouze věcí samotného controllera, ale je také věcí každého manažera. Každý manažer sleduje své cíle, plánuje cestu pro jejich dosažení a zároveň určuje čas, za který má být cíle dosaženo. Tato věc platí pro každého jednotlivého manažera, tak i ale pro podnik jako celek. (5)

Eschenbach říká, že nositelem procesu controllingu musí být všichni manažeři podniku a měly by je také podpořit svými konkrétními výkony. Tímto management také přebírá funkce a zodpovědnost controllingu. Controller řídí controlling. (5)

3.10.1 Úlohy a zodpovědnost controllera

Dle Eschenbacha úlohou controllera vytvářejícího systém je nezbytné před uděláním prvního kroku v plánování nejprve jasně formulovat, co bude plánováno, kde má být umístěno jaké těžiště. (5)

V případě, že se uvádí nové operativní plánování, musí controlling definovat rozměr plánování s ohledem na časový horizont, vertikální a horizontální hloubku plánování a obsah plánování. Controllerova role je být moderátorem projektu a sjednávat nezbytné techniky a dovednosti. (5)

V případě, že je systém plánování v podniku zaveden již delší dobu, přihlíží se při ročním plánování k již existujícímu systému. Controller má povinnost neustále prověřovat existující zvyklosti a realizovat potřebnou kontrolu systému.

Jedním z dalších velice důležitých hledisek úloh controllera při vytváření systému, je vypracovat a prosazovat zásady plánování. Zásady plánování definují celkové podmínky a pravidla hry, která musí sledovat proces plánování, tak aby se získal výsledek, který odpovídá požadavkům řízení podniku. (5)

Dle Eschenbacha je controller zodpovědný za celý proces operativního plánování a zároveň současně vypracovává podmínky pro cíle podniku a bere je v úvahu při projednávání kvantitativních cílových veličin, jelikož pouhé přepisování skutečných hodnot z předcházejícího období nemůže být označeno jako plánování. Plánování znamená zaměřit se na pohled do budoucna a data z minulosti pouze považovat, jako základ pro plánování, pokud by dostatečně prověřena a je možné je použít pro následující plánované období. V procesu plánování by se mělo vycházet z otázky, které parametry a předpoklady budou rozhodující v období, které má být naplánováno. V návaznosti na to mohou být zajištěny zdroje a vymezeny výkony a je možné rozhodovat o jejich využití. (5)

Controller dle Eschenbach má v rámci operativního plánování má poměrně velký tvůrčí prostor, což nese i s tím spojenou zodpovědnost. Z hlediska koncepce je potřeba zamítnout otázku, jak dalece controller ovlivňuje podnikovou politiku. (5)

Plánování se zakládá na jasně definovaných interních pravidlech, jako jsou podnikové směrnice a dále také na extérních pravidlech, které stanovuje daňové právo nebo účtovací předpisy a strategická východiska. (5)

Eschenbach tvrdí, že ve fázi operativního plánování již nezbývá prostor pro podnikovou politiku. Podniková praxe hovoří, ale odlišnou řečí a v některých případech je podřízena přání po odpovídajícím vyjádření či očekávaným výsledkům. V případě nezbytnosti by měly být využity též volné tvůrčí prostory, ale právě při tom musí controller v plné míře dbát zásady racionality, obchodnickou předvídatost a na zákonné podmínky. (5)

Šoljaková a Fibírová ve své publikaci uvádí, že controller by měl být ve své pozici nezávislý, což znamená, že by neměl mít vnitřní motivaci k prezentaci úspěchu či případně k zakrývání neúspěchu konkrétních rozhodnutí prostřednictvím informací, které předkládá. (9)

3.11 Dělbba úloh a odpovědnosti

V následující tabulce je znázorněna dělbba úloh mezi manažerem a controllerem.

Tabulka 3 - Rozdělení úloh mezi manažerem a controllerem (Převzato ze 5, str. 122)

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů
Je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Provádí rozhodnutí
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	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Koordinuje rozhodnutí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Je navigátorem a poradcem manažera	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
	Řídí s orientací na cíle a využívá přítom plánování a kontrolu
	„Kupuje" podnikohospodářské poradenství
	Vytváří předpoklady pro řízení podniku orientované na cíl
	Vytváří předpoklady pro řízení podniku orientované na cíl
	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu

Neexistuje naprosto přesná dělící čára pro dané oblasti úloh. Dle Eschenbacha se hranice stávají čím dál tím více propustnější a posouvají se v obou směrech. Manažer přebírá některé úlohy controllera a controller vstupuje více do managementu. (5)

3.12 Začlenění controllingu do organizační struktury podniku

V rámci zásad controllingu je potřeba, aby byl controlling v organizační struktuře nezávislý. Pokud je controller na první nebo druhé hierarchické úrovni, je pak tento požadavek dobře splnitelný. Jestliže se nachází controller na nižší úrovni, musí pak mít možnost uskutečňovat své úlohy objektivně a také nezávisle. I přes relativně nízké postavení v podnikové hierarchii musí mít controller přístup k podnikovému vedení a pravidelný kontakt s ním. Controllerovi musí být přiděleny určité pravomoci, aby mohl plnit vedoucí funkce. (14)

Na vedení podniku záleží, jestli se rozhodne pro vytvoření pozice vlastního interního controllera, nebo zda využije služeb externího poradce. Volba vedení podniku záleží především na očekávaném přínosem controllingové koncepce a na podpoře vedení, kterou je jí ochotno dát. Z hlediska problému přijetí vedoucími pracovníky je méně problematické využít služeb externího controllera, protože lze snadněji zavrhnout jeho návrhy. Výhodou externího controllera je, že může využít své zkušenosti a vyhnout se konfliktům s vedoucími pracovníky. Z dlouhodobého hlediska je, ale vhodnější interní zaměstnanec na této pozici a to i z hlediska důvěryhodnosti a bezpečnosti informací o podniku. V případě, že se vedení podniku rozhodne pro zavedení controllingového oddělení, je nutné zajistit se rozhodnout, na jaké úrovni v podnikové hierarchii bude controlling co možná nejefektivnější. (5)

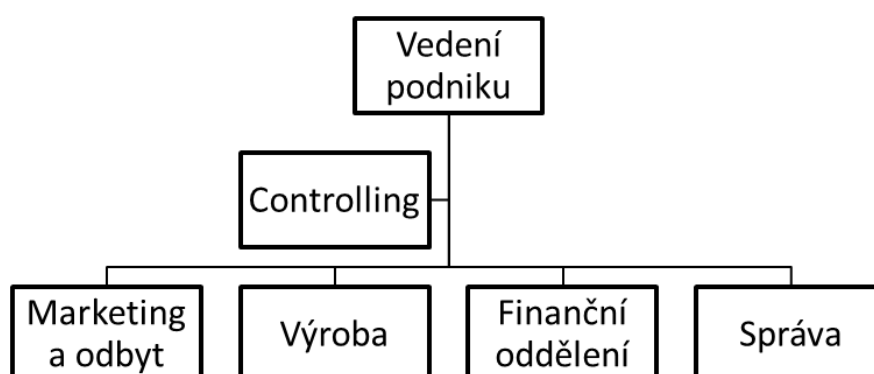
Podle Vollmutha oddělení controllingu může dle stavu vývoje a situace podniku působit v podniku jako štábní jednotka či jako liniová jednotka. Primárně záleží na tom, jestli oddělení controllingu bude považované jako podpora řízení nebo výkon řízení. (14)

3.12.1 Štábní pozice

Obecným názorem je, aby controlling byl umístěn na vysoké hierarchické úrovni, protože štábní místo je přímo podřízeno pouze podnikovému vedení. U štábní pozice se nabízí otázka, jestli controller může na tomto místě plnit efektivně své úkoly. Místa na štábní pozici se vyznačují tím, že mají pouze poradní funkci, kdy připravují podkladky

a materiály pro rozhodování a nemají rozhodovací a nařizovací kompetence, které jsou ale nezbytné k tomu, aby bylo možné zavést a udržovat v chodu efektivní controllingové systémy. (14)

Menším a středním firmám se štábní pozice controllera nedoporučuje, protože nemůže dosaženo účinného controllingu. (14)



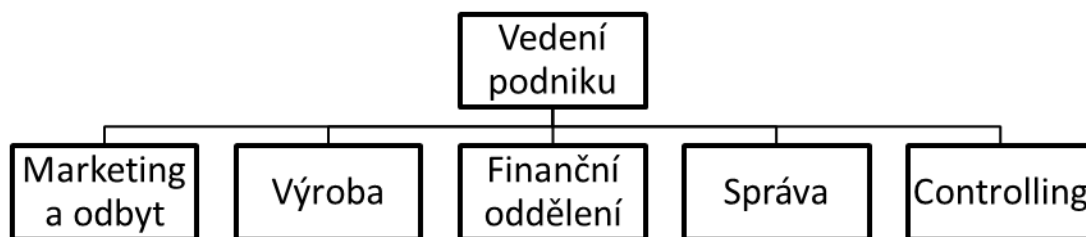
Obrázek 6 - Štábní pozice controllingu (Převzato ze 14, str. 20)

3.12.2 Liniová pozice

Vollmuth ve své publikaci uvádí, že je výrazně efektivnější, pokud controller plní své nařízení pomocí liniové pozice, z důvodu, že se v mnoha podnicích prokázala realizace controllingu v otázkách tvorby a užívání plánovacího kontrolního a řídicího aparátu, jako účinnější. (14)

Dle Vollmutha se controller má pohybovat na stejné úrovni jako ostatní vedoucí jednotlivých oddělení, jelikož controller potřebuje mnoho informací z jednotlivých oddělení ke své práci a musí se také umět prosadit při poradách s vedoucími oddělení. (14)

Pro malé a střední podniky není obvyklé zřizovat samostatnou pozici controllera z ekonomických důvodů. Za těchto podmínek je potřeba vyškolit vedoucího pracovníka finančního účetního oddělení odpovídajícím způsobem, aby mohl tak převzít i úkoly controllera. (14)



Obrázek 7 - Liniová pozice controllingu (Převzato ze 14, str. 20)

3.12.3 Externí controller

Vollmuth ve své publikaci uvádí, že nejsou vždy k dispozici kvalifikovaní pracovníci, kteří jsou schopni převzít úlohu controllingu zejména, jedná li se o malé a střední podniky. Malým a středním podnikům se tak nabízí možnost si nechat vytvořit a zavést controlling od externího poradce. Externí controller školí vedení podniku a řídicí pracovníky během fáze zavádění takovým způsobem, aby byli schopni sami převzít úkoly controllingu. Dle zkušeností autora trvá zavedení controllingu zhruba jeden rok. (14)

3.13 Zvláštnosti controllingu v malých a středních podnicích

Dle Eschanbacha se podniková ekonomika se obvykle orientuje na vývoj a potřeby velkých podniků. Evropský a zvláště rakouský hospodářský život je však silně formován malými a středně velkými podnikovými strukturami. Po podrobnější úvaze se ukazuje, že všechny podnikohospodářské koncepce a nástroje controllingu se musí přizpůsobit individuální struktuře malých a středních podniků. (5)

Z důvodu rozlišení malých a středně velkých podniku od velkých podniku jsou možná kvalitativní kvantitativní kritéria. Kvantitativním kritériem je např. obrat, počet zaměstnanců a jiné. Výhodou kvantitativních znaků je, že poskytují jednoznačná měřítka, kterým dobře rozumí i externí osoby. Zvláštnosti malých a středních podniků ve vztahu ke controllingu budou uvedeny v tabulce níže. (5)

Tabulka 4 - Zvláštnosti malých a středních podniků ve vztahu ke controllingu (Převzato ze 5, str. 690)

Znaky malých a středních podniků	Působení na controlling
<p>Organizace a management</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vlastník-podnikatel - Přetížení managementu - Málo delegace - Nejsou problémy s koordinací - Hromadění funkcí - Nízký stupeň formalizace - Nejsou vyvářena oddělení - Hromadění funkcí - Nízký stupeň formalizace - Organizace orientovaná na osobnosti - Patriarchální vedení - Menší význam dosažení zisku - Silná závislost na investorech 	<p>Neexistuje samostatná pozice controllera.</p> <p>Funkce controllingu přebírají Ti zaměstnanci, kteří se nejlépe hodí pro stávající úlohy. V mnoha případech se controlling stává věcí šéfa.</p> <p>Koordinální funkce controllingu ustupuje do pozadí, oporiti tomu získávají na významu podpůrné funkce. Controller se stává sparingpartnerem managementu.</p>
<p>Plánování, řízení, kontrola</p> <ul style="list-style-type: none"> - Chybějící znalosti řízení podniku - Nedostatečné informační hospodářství - Chybějící znalosti o okolí podniku - Nedostatečné vyvinuté plánování - Žádné strategické plánování - Improvizace je v pořadí - Řízení a kontrola v neformálním osobním kontaktu - Malé rozšíření kalkulace nákladového účetnictví a tvorby rozpočtu 	<p>V popředí stojí informační úloha controllingu.</p> <p>Formální plánování a kontrola získávají prostřednictvím controllingu na významu, neměly by ale potlačovat flexibilitu a připravenost k improvizaci, ale podporovat ji.</p> <p>Nástroje controllingu musí být snadno přístupné a nesmí předpokládat žádné rozsáhlé podnikohospodářské znalosti.</p>

Controlling je neméně důležitý v malých a středních podnicích, jako v podnicích velkých. Vytvoření systému controllingu se však musí přizpůsobit potřebám podniku. (5)

3.14 Reporting

Reporting reprezentuje ucelený systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, které syntetizují informace pro vedení podniku, ale i pro jednotlivé podnikové útvary. Podstatnou částí reportingu jsou i definovaná kritéria řízení výkonnosti a klíčové ukazatele výkonnosti, (KPI – key performance indicators), která se využívají pro zhodnocení skutečného vývoje v porovnání s cíli a úkoly, které si podnik stanovil. (9)

Šoljaková a Fibírová ve své publikaci uvádějí, že charakteristickou vlastností systému účinných kritérií řízení je především jejich multikriteriálnost a vnitřní propojení řízení faktorů vývoje efektivnosti. Pracovníci mají stanovené období, ve kterém by hodnocení výsledků mělo proběhnout. (9)

Nezbytnou součástí reportingu jsou také poznámky neboli komentáře a zdůvodnění, jakožto důležité předpoklady pro hodnocení dosaženého vývoje a zejména pro potřeby přijetí případných účinných opatření. Uživatelů reportingu bývá velký počet a navíc s různými požadavky a z těchto důvodů jsou kladeny vysoké nároky na obsahovou a formální stránku reportingu. Nedílnou součástí je také výběr, zpracování, formální úprava a distribuce informací, které jsou určeny pro různé skupiny uživatelů. Každý řídicí pracovník by měl mít přístup k těm informacím, které souvisejí s jeho činností a může je ovlivnit a to ve srozumitelné a přehledné podobě. Ke všem informacím by měl přístup pouze vrcholový management. (9)

Dle Šoljakové a Fibírové by měl být respektován postup popsáný níže a mělo by se k němu přihlížet při navrhování a implementaci systému podnikového reportingu. Je potřeba správně identifikovat uživatele výkazů a analyzovat jejich požadavky a potřeby z hlediska času a obsahu. (9)

Postup při navrhování a implementaci systému podnikového reportingu:

- rozlišovat obsah výkazů dle potřeb uživatelů,
- zvolit vhodnou formu výkazů, ať už v tištěné formě nebo elektronické, případně obě možné varianty,
- navrhnout a používat při tvorbě stejný design výkazů a neměnit je příliš často,
- zvolit vhodný způsob distribuce výkazů, zabezpečit důvěrné informace a odlišit je od ostatních,
- využívat zpětnou vazbu, analyzovat využívání prováděných reportů a přijímat náměty a připomínky na případné vylepšení reportingu. (9)

Šoljaková a Fibírová říkají, že při dodržování zmíněných zásad je možné vybudovat reporting, který tak bude účinným nástrojem, jak pro správné řízení podniku, tak i pro budování dobrých vztahů s obchodními partnery, státními i regionálními orgány, zaměstnanci a dalšími. Reporting je vnímán, jako nástroj systému public relations, který si podniky budují ve vlastním zájmu posílení svého postavení. Obsah a pojetí informací, které jsou zveřejňované v reportingu je velice významnou otázkou reportingu stejně jako vztah externího a interního reportingu. (9)

3.14.1 Externí a interní výkaznictví

Pomocí analýzy potenciálních uživatelů informací reportingu a jejich požadavků, můžeme pochopit význam, smysl a cíle podnikového reportingu.

- a) Externí uživatelé** mají přístup jenom k zveřejňovaným informacím, dále i k externím výkazům finančního účetnictví. Externí uživatele představují jednotlivci, zájmové skupiny, obchodní partneři.
- b) Interní uživatelé** se na rozdíl od externích uživatelů mají rozhodovací pravomoci a odpovědnost za výsledky činnosti podniku. Interními uživateli jsou sami vlastníci, v případě, že vykonávají manažerské a vedoucí funkce na všech stupních podnikového řízení. (9)

Podle Šoljakové a Fibírové je jediným výchozím zpracovatelským způsobem informačního zobrazení reality, konkrétních hospodářských transakcí, by měl dosáhnout uživatelsky odlišných subsystémů účetních informací. Je zřejmé, že by bylo chybou omezovat problém vztahu extérního a interního reportingu pouze na technické řešení zpracování informací, které by zobrazovalo kvantitativní rozdíly, které v obou systémech vznikají. Z pohledu uživatelů, kteří účetní informace používají je mnohem podstatnější chápání reportingu jako nástroje komunikace, jako společný „finanční jazyk“. Manažerské účetnictví potažmo controlling dovoluje hodnotové a věcné řízení podniku začlenit vhodným způsobem interní reporting s externím výkaznictvím pro vlastníky. (9)

Charakteristické vlastnosti interního reportingu

Šoljaková a Fibírová ve své publikaci uvádějí, že interní reporting pomáhá vedoucím pracovníkům na různých úrovních podnikové hierarchie, jako nástroj pro rozhodování a také vrcholovému řízení, kterému má pomoci umožnit rozpoznat, do jaké míry jsou splněny jednotlivé stanovené cíle a to na všech stupních podnikové hierarchie. Do systému výkaznictví by měly být začleněny veškeré důležité oblasti a stupně existujících v podniku, tedy by v podniku nemělo existovat žádné „bílé místo“. (9)

Podoba a obsah reportingu a četnost vyhotovování reportingových zpráv je závislé na potřebách daného podniku. (9)

Reporting můžeme rozdělit na tyto kategorie:

- a) **Standartní reporting** – což představuje zprávy vyhotovované v pravidelných intervalech a mají jasně stanovenou strukturu, kde jsou zobrazeny informace o skutečných a plánovaných hodnotách, odchylkách apod. Výkazy jsou vyhotovovány obvykle v měsíčních intervalech, ale také čtvrtletně a ročně, záleží vždy na potřebách daného podniku resp. konkrétní osobě vedoucího. Vždy je potřeba brát v úvahu nákladovou náročnost podávání informací a jejich využití a je třeba dbát o to, aby se dostali vždy osobě, které je k tomuto kompetentní. (9)

- b) Mimořádný reporting** – představuje reportingové zprávy, které se vyhotovují na žádost, mohou se lišit z hlediska termínu, ale mají požadovanou strukturu. Může se, ale také jednat o reportingové zprávy, které nejsou běžné, ale zcela mimořádné, jako jsou analýzy rizika, analýza poskytovaných služeb apod., které nejsou vyhotovovány pravidelně. (9)

Standartní reporty o hospodaření, které jsou pravidelné, tvoří velmi důležitou část podnikového zpravodajství. Hospodářskou periodou je kalendářního nebo hospodářský rok, což souvisí s pravidly externího výkaznictví a také se zákonnou povinností akciových společností, zveřejňovat výsledky hospodaření ve formě auditovaných finančních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích). Pro potřeby operativního řízení, je roční interval moc dlouhou dobou, a proto většina podniků zpracovává a využívá také hlavně reporty měsíční a čtvrtletní. (9)

Pro účely sledování nejvýznamnějších položek, jako jsou náklady, výnosy, pohledávky, zásoby či závazky, se používá i denní či týdenní vyhotovovací cyklus reportingů. U takto krátkých intervalů je vždy třeba brát v úvahu náročnost a efektivnost zpracování reportů a analýz. (9)

Struktura interních reportů se liší, ale obvykle se setkáváme se těmito druhy:

- základní souhrnný reporting,
- dílčí reporty dle jednotlivých podnikových činností či u strukturovaných podniků dle jednotlivých úseků či závodů apod. (9)

- a) **Souhrnný report** – obsahuje základní finanční ukazatele o hospodaření podniku za příslušné období, srovnává skutečné s plánovanými hodnotami a případně srovnává hodnoty ukazatelů za srovnatelné období minulého roku. Využívá se i analýz trendů za předcházející měsíce, obvykle jednoho roku. Komentáři se upozorňuje na mimořádné odchylky skutečnosti od plánovaných hodnot a měla by jim být věnována patřičná pozornost. Komentáře by neměly jen slovně opakovat to, co je možné vidět v tabulkách či grafech, ale hlavně popisovat

důvod vzniku. Je potřeba rozlišovat zprávy pro jednotlivé manažery na různých úrovních řízení v podniku. (9)

- b) **Dílčí reporty** – se dělí převážně dle oblastí určení a to např. na marketingové, finanční, personální, technické apod. Struktura není u nich už tak striktně dána, vycházejí ze specifík a zvyklostí daného podniku. (9)

4 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

4.1 Operativní controlling

4.1.1 Organizační struktura

Pro lepší porozumění vnitřním vztahům v rámci firmy nám poslouží organigram na obrázku č. 2. Na tomto obrázku uvidíme organizační strukturu, která je složená z jednotlivých úseků firmy a jsou zde jasně vidět vzájemné vazby podřízenosti a nadřízenosti. Organizační struktura má ve firmě za sebou dlouholetý historický vývoj, k poslední úpravě došlo v letošním roce 2016, kde došlo k detailnímu vymezení vztahů nadřízenosti a podřízenosti v jednotlivých oddělení a k jasnému vymezení kompetencí, které z důvodu poměrně značné fluktuace a mnoha personálních změn mohli být nejasné.

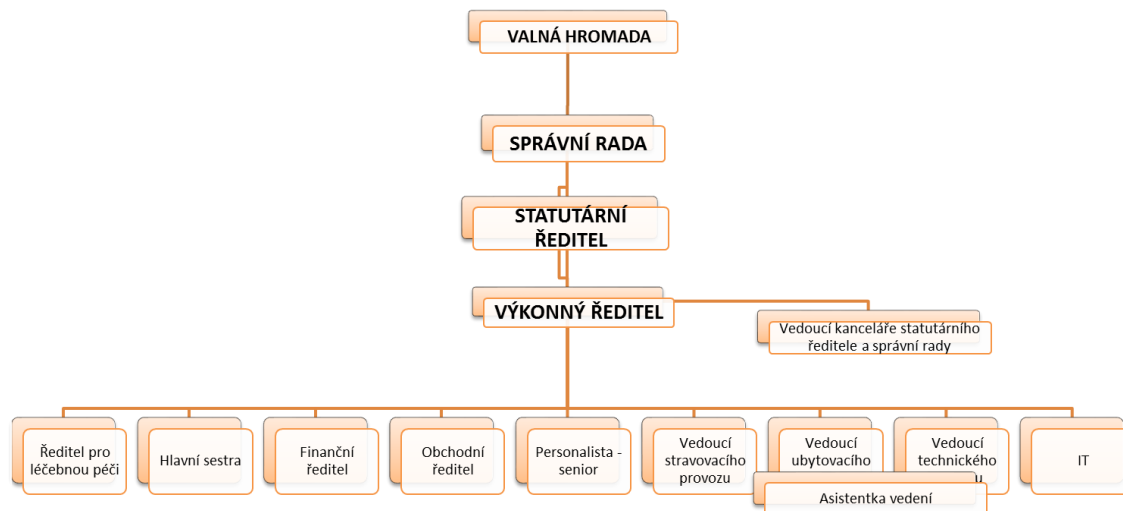
Zhodnocení

V organizační struktuře je přehledně naznačená hierarchie vztahů, každý pracovník má jasně stanoveného vedoucího pracovníka, tudíž ví za kým má jí v případě řešení nějakého problému a zároveň každý vedoucí zaměstnanec přesně ví, kdo pod ním pracuje a na jaké pozici a s jakými úkoly. Pozice controllera je zde umístěna vhodně, jelikož je přímo podřízený finančnímu řediteli. Jeho zařazení je dle mého názoru vzhledem k velikosti firmy ideální. Momentálně nastavená organizační struktura je vhodná k velikosti a typu firmy a není ji momentálně třeba měnit.

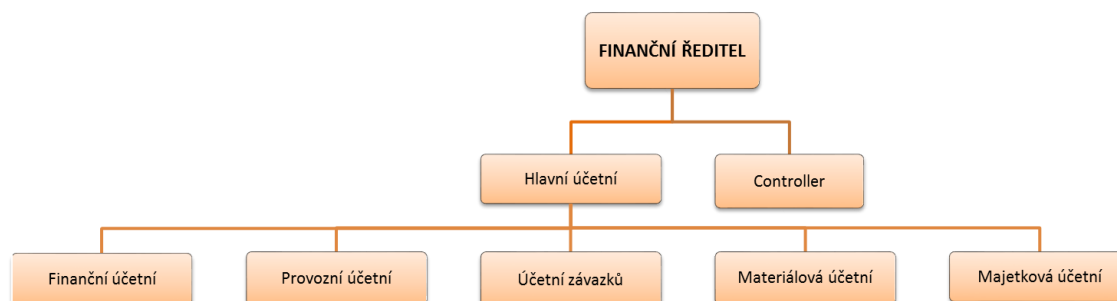
4.1.2 Historie controllingu

V roce 2004 si lázně objednaly služby konzultační firmy v oblasti finančního managementu. Tato firma po analýze stávající situace a zhodnocení tehdejšího stavu v podniku, doporučila lázním několik změn a jednou z významných bylo zavedení controllingu ve firmě. Vedení firmy si uvědomilo potřebu controllingu, jeho

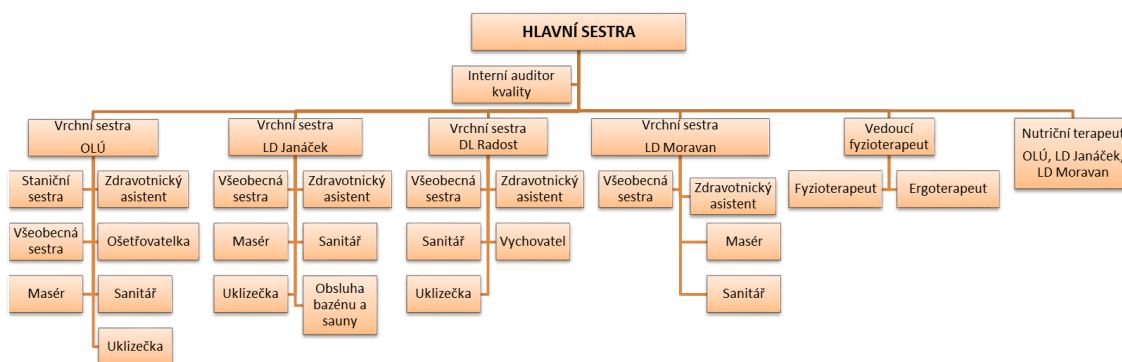
nepostradatelnost pro rozhodování managementu a vedení firmy. Ale nutnost controllingu byla rovněž potřeba pro pracovníky i na nižších stupních řízení, kteří mají odpovědnost za plnění svých úkolů a za dosažené hospodářské výsledky.



Obrázek 8 - Vrcholové vedení společnosti (Zdroj – interní materiály společnosti)



Obrázek 9 - Finanční úsek (Zdroj – interní materiály společnosti)



Obrázek 10 - Provozně-léčebný úsek (Zdroj – interní materiály společnosti)

Nejprve byl formulován základní cíl controllingu a ve firmě byla obsazena pozice controllera. V kompetenci controllera byla příprava ročních finančních plánů, analýza vývoje skutečnosti a následné porovnání s plánem a jeho průběžné vyhodnocování a dále reportování významných ukazatelů vedení společnosti i vedoucím zaměstnancům na nižších úrovních řízení.

Zhodnocení

Firma si uvědomila nutnost controllingu, jako nutnou součást pro rozhodování managementu a řízení firmy. Zavedení controllingu do firmy prováděla firma ve spolupráci s odbornou firmou. Tato firma měla dlouholeté zkušenosti v oblasti controllingu a měla zkušenosti i s firmami podobného charakteru, proto si myslím, že zavedení controllingu do firmy bylo úspěšné a i zpětně finančně výhodné.

4.2 Controller

Controlling je v rámci firmy zabezpečován odpovědným pracovníkem – controllerem. Je podřízený finančnímu řediteli, což je názorně vidět v organizační struktuře ve finančním úseku.

Controller je začleněn v organizační struktuře na pozici liniové, která nese v sobě i určité právo rozhodování, svolávání porad, navrhování řešení, či poskytování kvalitních dat pro důležitá rozhodování. Ve srovnání s pozicí štábní, kde controller plní

funkci jen poradní, což není pro controllera úplně nejefektivnější řešení, kdežto controller na pozici liniové má i právo rozhodovat. Controller velmi úzce spolupracuje s finančním ředitelem, účetním oddělením a i s dalšími provozními úseky, především s jejími vedoucími. Velmi úzká spolupráce s finančním ředitelem dává controllerovi vyšší rozhodovací pravomoci a umožňuje mu provádět své úkoly relativně nezávisle a objektivně a též mu umožňuje přímý kontakt s vedením firmy a má pro svou práci dostatek informací ohledně plánů a cílů nejvyššího vedení a též může vyžadovat veškeré dokumenty a informace od všech ostatních pracovníků firmy. Controller, ale naopak musí poskytovat informace vedení firmy a finančnímu řediteli. Další funkce a kompetence controllera budou popsány v analýze ostatních částí controllingu.

Zhodnocení

Ve firmě se k provozu využívá hned několika různých počítačových systémů a programů a controller má do všech přístup téměř na úrovni správce, což mu umožňuje nastavovat a upravovat činnosti, či lepší přístupnost k datům a její následné analýze, což jsou věci pro controllera nezbytné a nemohl bych bez nich tak odvádět kvalitní práci. Z mého osobního pohledu si firma velmi dobře uvědomila nutnost controllingu ve firmě a správným zařazením do organizační struktury a poskytnutím mu dostatek kompetencí, mu umožňuje odvádět kvalitní práci, která se od něj očekává.

4.2.1 Operativní controlling

Operativní controlling v LTnB tvoří nejdůležitější část controllingu ve firmě. Tato skutečnost je dána podnikatelským zaměřením dané subjektu. Z textu představující firmu víme, že firma se zabývá především poskytováním lázeňských a relaxačních služeb. Hlavním cílem je poskytovat pacientům kvalitní péči, ale zároveň, jako u každého podnikatelského subjektu jde také o zisk a prosperitu. Operativní controlling se zde skládá z těchto částí: plánování, reporting, kontrola a analýza a rovněž také případná nápravná opatření. Níže si tyto jednotlivé části controllingu rozebereme detailněji.

Plánování

Plánování v LTnB se skládá z dílčích plánů, ve kterých jsou formulovány cíle podniku. Záleží na každém podniku, jak si nastaví plánovací systém, tak aby co nejlépe vyhovoval jeho potřebám. Na schůzi akciové společnosti určí představenstvo stěžejní základní cíle pro nadcházející rok. Tyto cíle jsou promítnuty do cílů plánů. Koordinací procesu plánování zajišťuje úsek ekonomický, resp. controller. Základním plánovacím obdobím je rok, jednotlivé plány jsou sestavovány v ročním vyjádření s rozpadem do měsíců. Roční plán je pravidelně aktualizován s promítnutím proběhlé skutečnosti, je hodnocen měsíční a kumulovaný vývoj plnění plánů.

Tvorba ročního finančního plánu se opírá o skutečné výsledky let minulých s promítnutím budoucího předpokládaného vývoje. Na tvorbě vstupních plánů se podílí odborní pracovníci (vedoucí úseků, manažeři). Nejvyšší plánovací organizační jednotkou je akciová společnost. Nižší plánovací organizační jednotkou jsou hospodářská střediska, do kterých je firma rozdělena. Plánování začíná u středisek formou plánování na příslušné nákladové a výnosové účty.

Tvorba jednotlivých plánů probíhá v MS Excel a následně v programu WAM. Je podpořena směrnicí, která jednoznačně stanovuje obsah jednotlivých plánů, harmonogram, zodpovědnost (příslušnou osobu a útvar) za sestavení.

Systém plánování v LTnB se dělí na tyto plány:

Obchodní plán

Controller ve spolupráci s obchodním oddělením sestavuje roční plán obchodu s rozpadem do měsíců. Jsou plánovány tržby za prodej zboží, tržby za prodej vlastních produktů a služeb v členění tuzemsko (s detailem jednotlivých ZP) a zahraničí, slevy a provize, ostatních tržby – hoteloví hosté, cestovní kanceláře, příjmy ze závodní ambulance, tržby z kultury.

Plán marketingových akcí není sestavován z hlediska druhu akce, ale druhu nákladového účtu.

Z hlediska obchodních aktivit jsou pravidelně vyhodnocovány následující informace (měsíčně, kumulovaně, ročně):

- tržby dle druhu produktu (služby) a dle klienta,
- obsazenost sanatorií – obložnost,
- skladby klientely – počet osob a % podíl,
- vyhodnocení spokojenosti pacientů.

Investiční plán

Investiční plán sestavuje controller ve spolupráci s vedoucími jednotlivých úseků společnosti. Tito vedoucí navrhnou investice, které by chtěly na daný rok realizovat. Pro účely plánování je vždy potřeba přesně stanovit čeho by se daná investice měla týkat, v jakém termínu by měla proběhnout a jaké se odhadují náklady na její pořízení. Za investici se považuje věc přesahující svou hodnotou 40 tis. Kč. V dohodnutém termínu controller zkompletuje jednotlivé požadavky vedoucí úseků a vytváří ucelený plán investic, která následně předává finančnímu řediteli, který plán vyhodnocuje a dále projednává s výkonným ředitelem firmy, který na základě vlastní úvahy a případném prokonzultování s jednotlivými vedoucími úseků investice schvaluje. Po schválení investic výkonným ředitelem, controller finalizuje investiční plán. Investiční činnost v LTnB představuje základní předpoklad pro další existenci a trval rozvoj. Investiční činnost je zaměřena především na opravy lázeňských sanatorií, modernizaci léčebných, stravovacích a ubytovacích zařízení.

Finanční plán

Roční finanční plán vychází z následujících vstupních plánů:

- plán tržeb – vychází z obchodního plánu schváleného obchodní ředitelkou,
- plán balneo,
- plán finančních nákladů,
- plán odpisový,
- plán nákladů IT,
- plán oprav a údržby,

- plán osobních nákladů,
- plán poplatků a daní,
- plán spotřeby energií,
- plán spotřeby materiálu,
- plán spotřeby obchodu a kultury,
- plán spotřeby služeb,
- plán tvorby rezerv.

Výstupem plánovacího procesu je roční finanční plán ve struktuře:

- výkaz výnosů a nákladů,
- rozvaha,
- tok peněžních hotovosti,
- investiční plán – výstup z investičního plánu je zapracován do finančního plánu.

Finanční plán, jako i předešlé plány zpracovává controller v úzké spolupráci s vedoucími jednotlivých úseků a především ve spolupráci s finančním ředitelem. Závěrem tohoto procesu je závěrečná finalizace a předkládání vrcholovému vedení firmy na schválení.

Reporting

Porovnání plánu a skutečností probíhá pravidelně každý týden či každý měsíc na úrovni celého podniku i pro jednotlivá hospodářská střediska, záleží vždy na požadavcích, ať už vrcholového vedení nebo vedoucích jednotlivých oddělení. V reportech se porovnávají hodnoty skutečnosti aktuálního roku s hodnotami plánovanými, ale i též s hodnotami minulého roku a to samé probíhá za kumulované období. Vzniklé odchylky jsou vyjádřeny v absolutní i procentuální hodnotě. Manažeři hospodářských středisek tyto odchylky zdůvodňují, pro zvážení argumentace jsou přijata opatření ke zlepšení vývoje hospodaření. Nákladová střediska mají flexibilní rozpočet, tzn., že výše nákladů je plánovatelná, jelikož dochází k odchylkám od skutečnosti.

Reporting v LTnB je buď v pravidelný, nebo je sestavován na vyžádání. Nejčastěji je zpracováván v MS Excelu.

Pravidelný reporting je projednáván na poradách jednotlivých úseků, poradách managementu a následně je předkládán pro jednání představenstva. Výsledky hospodaření na úrovni společnosti i jednotlivých středisek, stavy peněžních prostředků, obložnost lázní dle HS, atd.

Časové vyhodnocování probíhá následujícím způsobem (uvedené termíny v měsíci jsou nejzazší):

- do 23. v měsíci se uzavírá skutečnost předchozího období formou účetní závěrky daného měsíce
- do 28. v měsíci provede controller vyhodnocení a předává výsledky k posouzení vrcholovému managementu.
- mezi 2 – 5. pracovním dnem následujícího měsíce probíhá případné odůvodňování vzniklých odchylek skutečnosti od plánu odpovědnými vedoucími HS.
- v období od 6-10. pracovního dne se přijímají případná opatření, jako reakce na vzniklé odchylky skutečnost od plánu, které odpovědní vedoucí HS stanovili a controller je vyhodnotil na tolik závažnými, že je nutné zjednat nápravu.

Analýza a kontrola

Analýzu dat a informací a následnou kontrolu odchylek zajišťuje ve firmě controller. Controller je v úzké spolupráci s účetním oddělením, které sleduje, analyzuje a také částečně kontroluje účetní informace z oblasti řízení podniku, především jeho vedoucí, hlavní účetní. Například sleduje zejména výkazy rozvahy a výsledovky a dále také pohledávky a závazky firmy, čímž se také důležitou mírou zapojuje do controllingového systému ve firmě.

Controller sleduje jednotlivé položky plánu a vypočítává a hodnotí plnění plánu, ať už v absolutních hodnotách, tak v procentuálních hodnotách. Toto porovnávání probíhá i v rámci se skutečností předcházejícího roku. Nejdůležitější sledovanou položkou je výsledek hospodaření. V případě menších odchylek si sám vedoucí nákladového střediska koriguje příčiny a zjednává nápravná opatření. Pokud controller v rámci měsíčních analýz a reportů zjistí středně až velmi závažné odchylky, tak vstupuje do

řešení problému s vedoucím nákladové střediska a ve velmi závažných případech se do této záležitosti také zapojuje finanční ředitel firmy. V rámci analýzy odchylek se hledají především příčiny, takto vzniklých odchylek a zjednává se nápravné řešení.

4.2.2 Zpětná vazba

Na první úrovni je v podniku zpětná vazba zajištěna vedoucím nákladového střediska, který si sám menší odchylky koriguje. Na druhé úrovni je zpětná vazba zajišťována controllerem, který vyhodnocuje plnění plánu a včas upozorňuje vedoucího nákladového střediska na vzniklé odchylky skutečnosti od plánu, aby se zabránilo nežádoucímu vývoji do budoucnosti. U takto vzniklých odchylek se snaží controller společně s vedoucím nákladového střediska zjistit příčinu a snaží se o její odstranění či případně alespoň o zmírnění negativních důsledků této příčiny. Controller se také velmi zajímá o hospodaření jednotlivých středisek, na výši jejich fixních a variabilních nákladů a hlavně také o celkových hospodářsky vývoj firmy.

Controller se zaměřuje především na problematická místa. V současnosti je jedním z nejproblematictějších úseků, úsek stravovací, kde vznikla velmi výrazná odchylka skutečnosti od plánovaných hodnot. Při zjištění této skutečnosti, jak již bylo řečeno, se do řešení situace zapojuje i controller a hledají se příčiny odchylek a jejich případné možné řešení.

Zhodnocení

Z mého pohledu plánování ve firmě probíhá na velmi slušné úrovni. Pracovníci, kteří se zapojují do procesu plánování, jednají na základě daného postupu pro sestavování plánu, tudíž každý ví přesně, co se od něj očekává, a zároveň nedochází k žádnému dublování činností. V rámci plánování se začíná u vedení firmy a ve spolupráci s obchodním oddělením, především obchodní ředitelkou firmy se plánuje obsazenost lánů podle typu péče na jednotlivé budovy a zároveň na to navázané tržby za poskytování služeb. V další fázi plánování se plánuje podrobněji na jednotlivá střediska a jejich podstřediska, což plně vyhovuje požadavkům firmy a tento postup již bylo časem prověřen, jako nejprínosnější, ale jsou zde ještě nedostatky v systému řízení

středisek a jejich využití. Z mého pohledu je potřeba také zlepšit komunikaci nejvyššího vedení firmy s finančním ředitelem, obchodní ředitelkou, controllerem a příslušnými vedoucími nákladových středisek tak, aby byly naprosto přesně definované strategické cíle, kterých má být dosaženo, jako např. zvýšení počtu samopláteckých klientů o 10% oproti předcházejícímu roku či snížení výkonové spotřeby na jednotlivých střediscích o x % apod. Je ale zřejmé, že se firma snaží každoročně navyšovat tržby, což můžeme konstatovat, že se jí daří. V rámci plánování tu vidím nedostatek v plánování veličin finanční analýzy, jako je plánování likvidity, rentability, aktivity apod., což jsou z mého pohledu důležité ukazatele, které se určitě vyplatí také zahrnout do procesu plánování.

Reporting, analýza a kontrola je vyhodnocován měsíčně controllerem v poměrně detailním měřítku na jednotlivé úseky. Výkazy jsou sestavovány srozumitelně a stručně, ale jsou zde i možnosti detailnějšího náhledu, pokud daný uživatel bude chtít nahlédnout hlouběji a má příslušná oprávnění k tomuto kroku. K reportingu se využívají jednotné formuláře, kde je velmi snadno názorné plnění plánu a jsou zde vyčíslené odchylky, jednak rozdílu skutečnosti oproti plánovaným hodnotám, tak také v porovnání s předcházejícím rokem a ve stejném duchu i hodnoty v kumulaci a jsou zde uvedeny i zbývající hodnoty z plánu. Managementu se posílají především vyhodnocení plnění plánu hospodářského výsledku, souhrny tržeb, dle typu péče, pojišťovny apod. V případě zjištění odchylky, ať už jde o jakoukoliv oblast a dle jejího typu, řeší controller problém nejdříve s vedoucími hospodářských středisek a do nejzávažnějších odchylek vstupuje i finanční ředitel, který poté dále komunikuje o případném problému s nejvyšším vedením firmy. Jako nedostatek vidím nejednotně strukturovaný systém reportingu, který je základním nástrojem řízení hlavních podnikových procesů a firmy a dále bych viděl další možnosti rozšíření stávajícího reportingu.

Zpětná vazba je v závažných případech zajišťována vedením firmy na základě impulsu od controllera a v méně závažných případech je pak zajišťována samotným controllerem. Dle mého názoru zde mechanismus kontroly funguje velmi dobře a jednotlivé problémy jsou řešeny na příslušných úrovních dle typu závažnosti problému, ve firmě funguje velmi dobrá spolupráce mezi controllerem a finančním ředitelem. Mezi nejdůležitější činnosti v rámci jejich spolupráce patří příprava ročního

plánu na nadcházející rok na základě vývoje let minulých a především aktuálního roku, dále eliminování závažných odchylek či problémů, které mohou nastat či případně alespoň snížení jejich negativních dopadů. Důležitá je také komunikace controllera s vedoucími nákladových středisek, kteří jsou odborníci ve svém úseku a pomáhají tak svými znalostmi controllerovi k lepšímu pochopení problému v dané oblasti.

4.2.3 Stupeň rozvoje controllingu

V následující pasáži se budu zabývat funkční šířkou a hloubkou controllingu. Funkční šířka controllingu ve firmě je dána rozmanitostí plnění jednotlivých úloh. Ve firmě jsou to především úlohy kontroly porovnávání skutečnosti oproti plánovaným hodnotám, dále se pak analyzují odchylky, reporting, kalkulace nákladů, pobyků a procedur a tvorba rozpočtu. Naopak je zde absence strategického plánování a strategické analýzy.

Funkční hloubka definuje vliv controllera na výsledné rozhodování. Controller má největší vliv na sestavování rozpočtu, ročního plánu, kontroly, kalkulaci nákladů, pobyků a procedur. Naproti tomu pak vliv v oblasti strategie firmy není téměř žádný.

Níže uvedu své subjektivní posouzení pořadí úloh controllingu ve firmě na obrázku č. 5.

Hodnota 1: Žádná úloha controllingu.

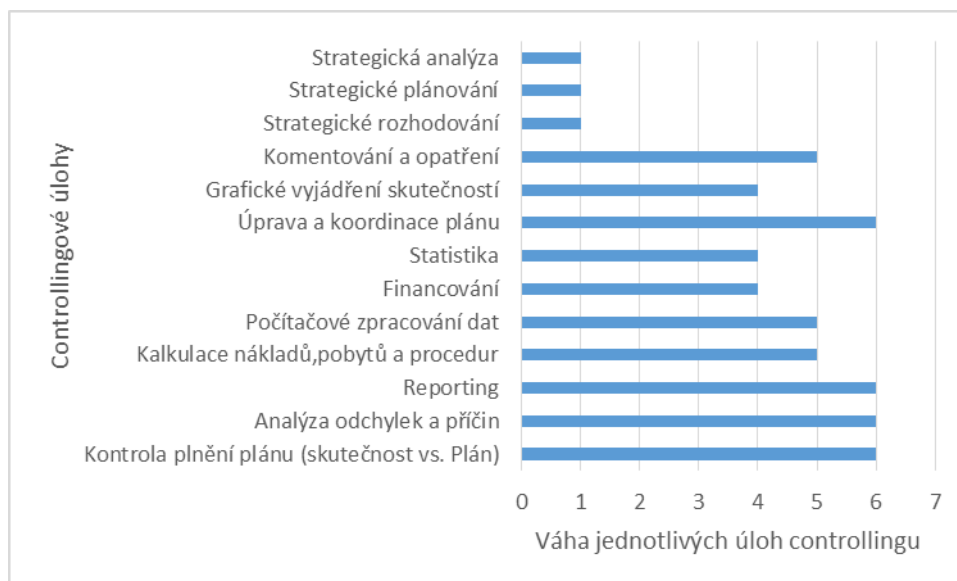
Hodnota 2: Úloha controllingu je, ale jen ve výjimečných případech.

Hodnota 3: Úloha controllingu je, ale je plněna pouze málokdy.

Hodnota 4: Úloha se středně důležitou důležitostí.

Hodnota 5: Důležitá úloha, která je plněna často.

Hodnota 6: Úloha s nejvyšší důležitostí, hlavní úloha controllingu.



Obrázek 11 - Váhy jednotlivých controllingových úloh podniku (Převzato ze 5, str. 178)

Zhodnocení

Z obrázku č. 5 je zřejmé, že v této firmě se uplatňuje především controlling operativní, což pro daný typ podniku je časté, ale firma by se dle mého názoru měla zabývat více strategickým managementem. O strategickém controllingu v podniku si povíme více v další kapitole.

4.3 Strategický controlling

Strategický controlling je jednoznačně orientován na dlouhodobější cíle, resp. řízení budoucího ziskového potenciálu podniku, jeho existence v budoucnosti. Jedná se o controlling především v oblasti strategických veličin, jako jsou investice, systém samotného řízení, vytyčení strategického cílů, kvantifikace potřeb rentability a likvidity.

Podnik nemá jasně určenou strategii, tudíž ani strategický controlling nemůže fungovat, tak jak by měl. LTnB jsou se svou bohatou historií dobře zavedenou firmou, a proto se těší dobrému postavení a zavedení klientele. Strategická rozhodnutí provádějí majitelé firmy.

Strategie, která je nejvíce podobná té, která se firmě uplatňuje je strategie stability. LTnB si udržuje stabilní pozici na trhu a snaží se poskytovat kvalitní léčebnou péči, což se jim daří, jasným důkazem jsou klienti, kteří se pravidelně vrací.

Zhodnocení

Z důvodu nedostatečné vymezené strategie a strategického plánu je i strategický controlling omezen na pouhé sledování stavu firmy majiteli. Z hlediska strategie chybí analýza prostředí, která se zabývá situacemi prostředí a vývojem prostředí v organizaci a dále také chybí potenciální analýza, strategické rozpočtování apod.

4.3.1 Projektový controlling

Firma nemá zavedený žádný projektový tým ani v organizační struktuře nemá člověka, který by se zabýval jen touto činností. Projekty z hlediska projektového controllingu se ve firmě vyskytují velice zřídka. Na příkladu níže demonstruji proces projektového controllingu ve firmě. Projekt nástavby lázeňské domu Janáček, který umožnil tak lázním zvýšit lůžkovou kapacitu pro klienty. Z hlediska technické stránky tento projekt zaštiťoval technicko-provozní manažer, který dále spolupracoval především s finančním ředitelem a controllerem, kteří zaštiťovali ekonomickou stránku projektu a celý projekt byl statutárně zaštiťován výkonnou ředitelkou firmy a statutárním ředitelem. Po komplexní přípravě projektu se následně přechází k jeho realizaci. Tuto část má na starost technicko-provozní manažer, který je v neustálém kontaktu s finančním ředitelem resp. controllerem, kvůli změnám v projektu, které mohou nastat. Controller spolu s finančním ředitelem, jsou seznámeni o rozpočtu projektu, který jim předkládá technicko-provozní ředitel. Na základě této spolupráce se definují práce na projektu a jejich velikost, případně dochází ke změnám v rozpočtu v daných položkách, ať již z důvodu navýšení cen vstupních materiálu či poskytovaných služeb. Závěrem této spolupráce mezi danými pracovníky firmy je nastavení přesných nákladových omezení na jednotlivé vstupy a celkových nákladů na projekt.

V další fázi realizace se zjišťují případné odchylky, ať už z hlediska prací, tak i finanční. Tyto odchylky mohou vzniknout hned z několika důvodů, ať už z důvodu

chyby jednotlivců, či z nehospodárného využívání stanovených zdrojů a v neposlední řadě z důvodu neočekávaných skutečností, které mohou v průběhu projektu nastat.

4.3.2 Procesní model projektu

Procesní model projektu, který firma používá pro řízení projektu je velmi podobným modelem, který je častou využíván v literaturách s danou tématikou a i velice běžně používaný u ostatních firem. Procesní model se skládá:

- zahájení projektu,
- plánování projektu,
- vlastní řízení projektu,
- monitoring a kontrola,
- ukončení projektu.

Zahájení výše zmíněného projektu nástavby lázeňského domu je realizováno technicko-provozním manažerem a vedením firmy. Plánování projektu probíhá ve spolupráci technicko-provozního ředitele, finančního ředitele a controllera. Proces monitoringu, kontroly zaštiťuje controller a vedení firmy.

4.3.3 Zahájení projektu

Zahájení projektu začíná formou vypracování studie nástavby lázeňského domu, kterou vypracuje technicko-provozní ředitel se svými podřízenými, nastíní základní parametry projektu, jako jsou popis prací, rozpočet, cíle apod. V další fázi se vypracovává projektová dokumentace, kde je projekt vymezen a stanoven jeho plán. Jednou z nejhlavnějších částí je sestavení rozpočtu projektu, tedy ceny, za kterou by firma daný projekt byla schopna realizovat.

Na základě této ceny pak dále probíhají jednání s objednavatelem. Firma vypisuje výběrové řízení na získání zakázky.

4.3.4 Plánování

V této fázi je již smlouva na projekt uzavřena a dochází k tvorbě skutečného plánu projektu. Tuto část vykonává technicko-provozní manažer ve spolupráci s controllerem a finančním ředitelem firmy. O technickou stránku projektu se stará technicko-provozní manažer, ať už jde o plánování kvality, popis prací aj. Jedním z klíčových částí plánů je rozpočet projektu.

Na sestavování rozpočtu se podílí jednak, jak jsme již zmiňovali u předchozích bodů technicko-provozní manažer, tak dále také finanční ředitel a controller. Hlavní snahou této spolupráce je sestavit rozpočet tak, aby odpovídal co nejlépe realitě a případné odchylky byly co nejmenší. Controller na základě rozpočtu porovnává skutečné náklady s náklady plánovanými a vyhodnocovat, tak plnění plánu.

4.3.5 Řízení projektu

Řízení projektu zajišťuje technicko-provozní manažer. Zde je velmi důležité mít na této funkci člověka, který se umí velice dobře orientovat v této oblasti a má s řízením projektů bohaté zkušenosti a má dále také další vlastnosti, které jsou potřebné ke správnému řízení, jakou jsou rozhodnost, autorita, důslednost apod.

4.3.6 Monitoring a kontrola projektů

Jednou z další důležitých činností technicko-provozního manažera je kontrola průběhu projektu, kde zajišťuje především kontrolu technické stránky projektu, jako je kontrola prováděných prací, či kontrola případných změn. O finanční kontrolu se stará controller, který provádí pravidelné vyhodnocování plnění rozpočtu projektu a zjišťuje případné odchylky, které mohou v průběhu projektu nastat.

4.3.7 Ukončení projektu

Projekt je ukončen dovršením celého díla, resp. tedy po vykonání veškerých stavebních prací dle projektové dokumentace a také dle smlouvy, která byla uzavřena. Dalším krokem je důležité, aby investor v zastoupení technicko-provozního manažera udělal soupis vad či případných nedodělků, které má firma provádějící projekt povinnost odstranit. Z finančního hlediska je závěrem provedeno konečné vyfakturování. Stavba musí řádně zkolaudována a následně po těchto všech úkonech dochází k uzavření projektu. Controller provádí vyhodnocování projektu, porovnáním skutečných hodnot s plánovanými. Veškeré dokumenty týkající se projektu jsou archivovány.

Zhodnocení

Projektový controlling není ve firmě tak dobře zaveden, jako u jiných firem, které projekty řeší neustále, zejména například stavební firmy. Ve firmě není zaveden žádný projektový tým ani přímo jedinec, který by se touto činností zabýval. Na uvedeném projektu spolupracují především technicko-provozní manažer s finančním ředitelem a controllerem. U daného typu společnosti, ale je to spíše běžná praxe, jelikož jsou zde projekty spíše výjimečnou záležitostí, proto není z finančního hlediska výhodné mít projektového manažera nebo dokonce projektový tým, ale i přesto si myslím, že projektový controlling probíhá ve firmě za daných možností na velice dobré úrovni a žádné velké nedostatky jsem nezaznamenal.

4.4 Stručné vyhodnocení analýzy

4.4.1 Oblast operativního controllingu

Současná organizační struktura daná vývojem ve společnosti je z mého pohledu na kvalitní úrovni, jsou zde jasně definovány vztahy nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých zaměstnanců. Pozice controllera spadá přímo pod pozici finančního ředitele, se kterým velmi úzce spolupracuje, což controllerovi poskytuje značnou výhodu a zefektivňuje tak jeho činnost. V rámci firmy je controlling vykonáván pouze

jedním controllerem, což, ale pro daný podnik je dostačující. Controller má poměrně rozšířené možnosti, co se týče přístupů a možností v jednotlivých informačních systémech a používaných programech, tak aby mu to umožňovalo pohodlnější práci při nastavování různých činností v systému a kontrolu na daty, kde jejich kvalita přesnost jsou stěžejní pro potřeby reportingu, statistik a dalších. Proces plánování se přirozeným vývojem ustálil na současný stav, které je z hlediska typu firmy vhodným. Spolupráce účetního oddělení a controllera probíhá na velmi dobré úrovni, z čehož těží obě strany. Jako nedostatek vidím nejednotně strukturovaný systém reportingu, který je základním nástrojem řízení hlavních podnikových procesů a firmy a dále bych viděl další možnosti rozšíření stávajícího reportingu. V rámci reportingu, zde také postrádám reporting ukazatelů rentability, likvidity aj.

4.4.2 Oblast strategického controllingu

Z analýzy strategického controllingu vyplývá, že ve firmě se uplatňuje především operativní controlling. Nedostatky v rámci strategického controllingu jsou především ve strategickém plánování a strategii vůbec. Strategii firmy řídí vedení na základě svých zkušeností a přesvědčení. Firma především těží ze zavedené značky, která má dobrou pověst a stálou klientelu a praktikuje především strategii stability. Rozšíření strategického controllingu ve firmě by bylo jistě prospěšné.

4.4.3 Oblast projektového controllingu

Operativní controlling je ve firmě zajišťován zaměstnanci a to především vedoucími hospodářských středisek, v našem případě technicko-provozním manažerem a dále finančním ředitelem a controllerem. Ve firmě není zaveden žádný projektový tým ani projektový manažer, což, ale z hlediska frekvence projektů a finanční náročnosti je to pochopitelné. I přes tento zdánlivý nedostatek probíhá realizace, řízení i závěrečná kontrola na velmi dobré úrovni.

4.4.4 Klady a zápory controllingu ve firmě

Tabulka 5 - Klady a zápory controllingu ve firmě (Zdroj – vlastní zpracování)

KLADY (+)	ZÁPORY (-)
Správné začlenění controllera v organizační strukturu	Absence jednotného strukturovaného systému reportingu
Úzká a kvalitní spolupráce s finančním ředitelem	Absence finančních ukazatelů
Velké možnosti a oprávnění v IS a používaných programech	Absence finanční analýzy
Osvědčený systém plánování	Absence strategického controllingu
Silná značka na trhu se stálou klientelou	Chybí strategické plánování a cíle
Kvalitní tým zaměstnanců	
Controlling je ve firmě uzpůsoben potřebám firmy	
Vysoká kvalita nabízených služeb	

4.5 Definování nedostatků zjištěných analýzou

Po provedení analýzy controllingu ve firmě bych vymezil tyto nedostatky níže.

Nedostatky v operativním controllingu

- **systém řízení obchodních aktivit a středisek,**
- **rozšíření a sjednocení reportingu.**

Problém z hlediska operativního controllingu ve firmě vidím v nedostatečné kontrole obchodních aktivit, kde by bylo dobré využít produktové skupiny pro lepší vyhodnocování rentability skupin klientů a produktů. Jako další z problémů vidím v systému řízení středisek, na kterých by byly po novu řízeny veškeré výnosy, náklady a vnitropodnikové výkony a byly by dále rozlišovány dle typů a hodnotila by se na nich tak spotřeba fixních a variabilních nákladů dle jejich charakteru. V rámci reportingu bych doporučoval sjednotit jeho systém a navrhl jsem jeho možné rozšíření. Detailněji se těmito problémy zabývám v návrhové části své práce.

Problém ve strategickém controllingu

Z pohledu strategie, tu chybí dlouhodobá strategie, jako taková a její následná implementace do podnikového systému controllingu. Mým doporučením by bylo jasně stanovit strategii a dlouhodobé cíle, definovat jasná propojení mezi nimi.

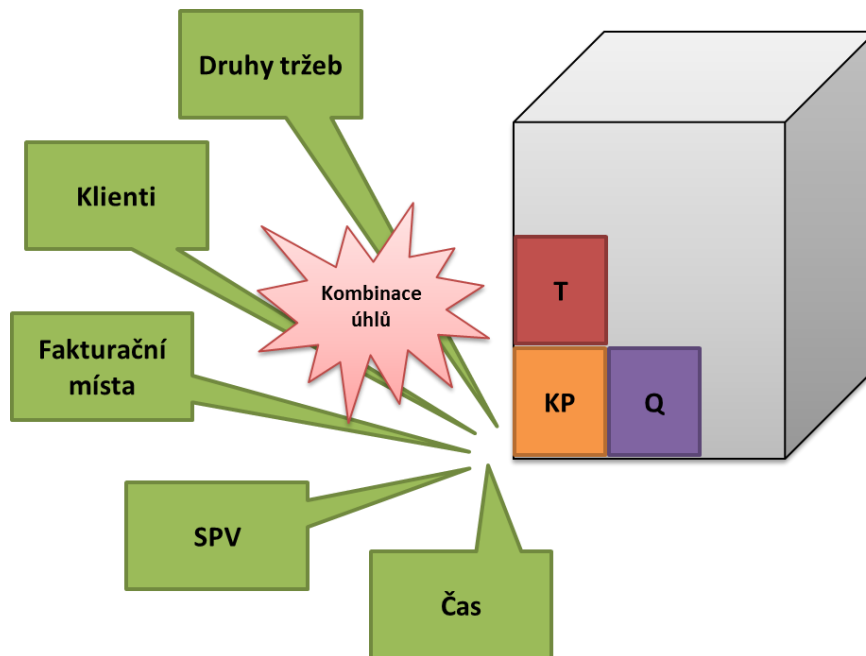
5 NÁVRHOVÉ ŘEŠENÍ

5.1 Controllingové řízení obchodních aktivit

V oblasti obchodu a marketingu bych doporučoval využívat nákladové objekty **produktová skupina**. Produktová skupina umožní vyhodnocovat za dané období rentabilitu dané skupiny služeb nebo klientů, ziskovost dané produktu a další).

Pro každou produktovou skupinu musí být zajištěna možnost přiřazení realizovaných tržeb a přiřaditelných režijních nákladů. Měřítkem úspěšnosti produktové skupiny by byla výše vytvořeného krycího příspěvku.

Produktové skupiny představují nákladový objekt vícerozměrného pohledu na prodej služeb v daném hodnoceném období v kombinaci k hledisku „komu byly prodány“ (struktura klientů – Fakturačních míst), „jaká služba byla prodána“ (druhy služeb). Vícerozměrné hodnocení obchodní aktivit je vyobrazeno na obrázku viz níže.

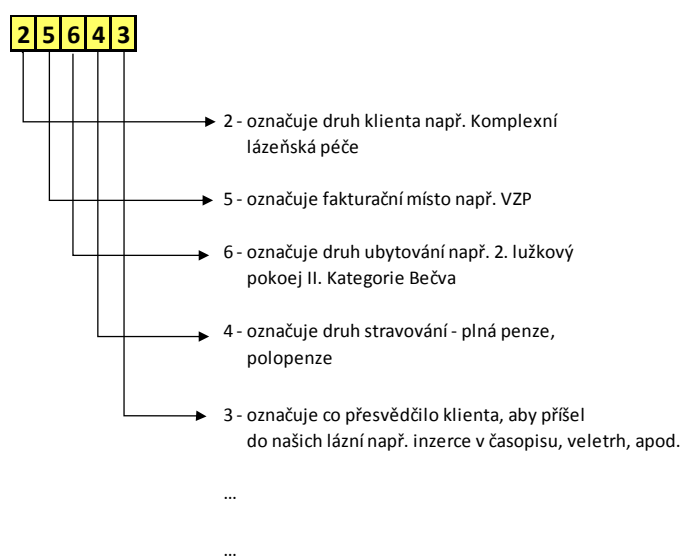


Obrázek 12 - Vícerozměrné hodnocení obchodní aktivit (Zdroj – vlastní zpracování)

V controllingově zaměřeném systému řízení představuje produktová skupina nejčastější dimenzi pro následné hodnocení přínosů, tj. tvorby hodnoty ve společnosti. Prostřednictvím nákladového objektu Produktové skupiny se sledují tržby z hlavního předmětu činnosti (tržby za léčení, ubytování a stravování), uplatněná sleva, variabilní režijní náklady dle druhu a místa vzniku (zdrojem Kalkulace), fixní náklady přiřaditelné k produktovým skupinám a objemové veličiny využitelné také jako základna pro rozvrh režijních nákladů. Základem je uplatnění kalkulace neúplných nákladů.

Základním předpokladem pro uplatnění uvedených postupů je revize segmentace produktů a služeb (struktura léčebných produktů, ubytovacích zařízení a stravovacích produktů – celodenní strava) v informačním systému.

Na základě analýzy bych doporučil pro zadávání do informačního systému GUBI při nástupu klienta na pobyt a rozpisu jeho procedur zadávat číselný kód do systému s přehledem předepsaných procedur, které klient bude absolvovat. Tento číselný kód bude charakterizovat typ klienta, fakturační místo, formu jak se klient dozvěděl o LTnB a další případné charakteristiky. Po tomto kroku bude následně umožněno libovolnou kombinací a výběrem těchto číselných polí získávat informace za zvolené období (počty, tržby, slevy,..) o těchto klientech a druzích péče. Tyto údaje budou doplněny o kalkulace produktů a budou zjištěny krycí příspěvky.



Obrázek 13- Příklad číselného kódu pro zadání do systému (Zdroj – vlastní zpracování)

Produktové skupiny jsou charakterizované následujícími proměnnými a dimenzemi

Tabulka 6 - Proměnné produktových skupin (Zdroj – vlastní zpracování)

	PROMĚNNÁ	PLÁN	SKUTEČNOST
1.	Množství (MJ) Počty prodaných služeb Počty ošetrovacích dní Počty lůžkodnů Počty klientů	Počty procedur nebudou plánovány Obchodní oddělení naplánuje počty lůžkodnů Počty celodenní stravy	Zdroj Gubi Procedury Počty lůžkodnů Počty celodenní stravy Počty klientů
2.	Tržby brutto (Měna) (Léčení, Stravování, Ubytování)	Dle druhu klienta a skupin produktů	Gubi, WAM
3.	Slevy (Měna) – pokud není již promítnuta v ceníku	Dle druhu klienta a skupin produktů	Gubi, WAM
4.	Tržby netto (Měna)	ř. 2 – ř. 3	ř. 2 – ř. 3 Fakturace Gubi
5.	Kurz	Kurzovní lístek	Výše kurzovního
6.	Tržby netto (Kč)	= ř. 4	ř.4 – ř.5
7.	Variabilní náklady / MJ (JN realizace normativ u Stravování, VN realizace u Stravování, Léčení, Ubytování)	Plánová kalkulace pouze u ubytování a stravování	Zpřesněná (výsledná kalkulace) – kvartálně, měsíčně Za ubytování, stravování a léčení
8.	Variabilní náklady realizace celkem	ř. 1 * ř. 7	WAM
9.	Krycí příspěvek I realizace (Kč)	ř. 6 – ř. 8 u ubytování a stravování	ř. 6 – ř. 8
10.	Fixní přiřaditelné náklady realizace	Plánová sazba nebo částka u ubytování a stravování	WAM
11.	Krycí příspěvek II realizace (Kč)	ř. 9 – ř. 10 u ubytování a stravování	ř. 9 – ř. 10
12.	Fixní přiřaditelné náklady obchodního odd. celkem *	Plánová sazba nebo částka	WAM
13.	Mzdové náklady obchodního oddělení	Plánová sazba nebo částka	WAM
14.	Náklady na propagaci a inzerci	Plánová sazba nebo částka	WAM
15.	Náklady na veletrhy	Plánová sazba nebo částka	WAM
16.	Náklady ostatní obchod. odd. a marketingu (cestovné, telefony, kancel. potřeby,..)	Plánová sazba nebo částka	WAM
17.	Krycí příspěvek II obchod.	ř. 11 – ř. 12	ř. 11 – ř. 12

	odd. (Kč)	u ubytování a stravování	
18.	Rentabilita tržeb (KP II obchod. odd. / Tržby netto) *100	(ř. 17 / ř. 6) * 100 u ubytování a stravování	(ř. 17 / ř. 6) * 100
19.	KP II obchod. odd. celkem (Kč)	Sum 17	Sum 17
20.	KP II obchod. odd. / KP II obchod. odd. celkem (Kč) Rentabilita jedné produktové skupiny vůči celkové rentabilitě	(ř. 17 / ř. 19) * 100 u ubytování a stravování	(ř. 17 / ř. 19) * 100
21.	<i>Odchylka tržeb množstevní</i> Tyto odchylky tržeb mohou být vyhodnocovány pouze u ubytování a stravování		ř. 2 plán * (ř. 1 skutečnost – ř. 1 plán)
22.	<i>Odchylka tržeb cenová</i> Tyto odchylky tržeb mohou být vyhodnocovány pouze u ubytování a stravování		ř. 1 skutečnost * (ř. 2 skutečnost – ř. 2 plán)
23.	Kapacita ubytování (počet kalendářní dnů v měsíci * počet obsazených lůžek)	Obchodní plán	Gubi

* % rozlišení obchodních nákladů na Služby (produkty) a Klienty je v zodpovědnosti obchodního oddělení. Dále budou rozvrhovány dle využívaných rozvrhových základů.

Vytvořený KP I realizace je vyjádřen jako rozdíl tržeb a variabilních nákladů realizace (JN + VN-čerpaných z kalkulací – sazby VN realizace). Je prvním kritériem pro zjištění rentability produktové skupiny.

Vytvořený KP II realizace je vyjádřen jako rozdíl KP I realizace a fixních přiřaditelných nákladů realizace (sazba nebo částka). Je dalším kritériem pro zjištění rentability produktové skupiny.

Vytvořený KP II obchodního oddělení je vyjádřen jako rozdíl KP II realizace a fixních přiřaditelných nákladů obchod. odd. (sazba nebo částka). Bude využíván v případě zásadní změny výše obchodních a marketingových nákladů. Slouží pro celkový pohled na produktové skupiny z hlediska realizovaných tržeb a veškerých spotřebovaných nákladů.

Dimenze produktových skupin

- produkt (služba),
- klient,
- fakturační místo,
- čas,
- verze,
- měna.

Dimenze produkt (služba) – LS Janáček

Tabulka 7 - Dimenze služby (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4	Úroveň 5
Celkem služby	Léčení	Janáček	Léčebná péče	-
			Ošetrovatelská péče	-
			Procedura – fyzikální terapie a rehabilitace	jednotlivé procedury
			Procedura - Baleno	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
	Ubytování	LS Janáček	I. kategorie	1 lůžko pokoj
				2 lůžko pokoj
				Přistýlka
	Stravování	Janáček	Celodenní stravování	

Pozn. Návrh kompletní dimenze služby je vyobrazen v příloze diplomové práce.

Dimenze klient

Tabulka 8 - Dimenze klient (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4	
Celkem	Komplexní lázeňská péče			
	Příspěvková lázeňská péče	Příspěvková včetně ubytování a stravy		
	Samoplátecká péče – tuzemci	Hotelový		
		Ambulant		
		Výměnná rekreace		
		Produkty obchod. odd.		Revmatismus Geravit ...
	Samoplátecká péče – cizinci	Hotelový		
		Ambulant		
		Produkty obchod. odd.		...

V případě konání nabídkové akce (produkty obchod. odd.), budou rozděleny na léčení, ubytování, stravování a doloženy přijímací kanceláří.

Dimenze fakturační místo

Tabulka 9 - Dimenze fakturační místo (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4
Celkem	Pojišťovny	VZP	Viz. Aktuální struktura účtů
		Revírní bratrská	
		Vojenská ZP	
		Zaměstnanecká pojišťovna	
		Škoda	
		OZP	
		ZPMV	
		ČPZP	
		Ostatní	
	Ostatní	Tuzemci samoplátci	
		Cizinci samoplátci	
		Ambulantí	
		Cestovní kanceláře	

Dimenze Čas

Tabulka 10 - Dimenze čas (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3
Rok	Kvartál	Měsíc

Dimenze Verze

Tabulka 11 - Dimenze verze (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1
Skutečnost
Plán
Výhled

Dimenze Měna

Tabulka 12 - Dimenze měna (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2
Měna celkem	Kč
	EUR
	USD

Verze umožňuje tvořit různé varianty plánu (výhledy), což znamená dopočet plánovaných hodnot do konce roku se zohledněním již proběhlé skutečnosti, jedná se v podstatě o aktualizovaný plán. Smyslem je vytvořit další verzi plánu, kde budou promítnuty již proběhlé trendy vývoje a takto vytvořená očekávaná skutečnost je porovnána s původním plánem.

5.2 Systém plánování obchodních aktivit

Cílem plánu obchodních aktivit je naplánování výše tržeb a slev (dle klientů a příslušných skupin služeb), obchodních a marketingových nákladů (v detailu konkrétního druhu) a zjištění plánových krycích příspěvků dle produktových skupin.

Plán obchodu a marketingu je sestavován pracovníky obchod. odd. ve spolupráci s controllerem. Plán obchodních aktivit je výchozí pro ostatní plány.

Postup plánování obchodních aktivit:

Naplánování množstevních jednotek do úrovně 3 dimenzí (prodané objemy v MJ: ubytování – počty lůžkodnů, zodpovědnost obchodního odd., stravování – počty celodenní stravy, zodpovědnost obchod. odd. a stravovacího provozu).

Naplánování kurzu pro přepočet tržby v měně na tržby v Kč (pokud budou plánovány také tržby v měně, bude plánován i kurz). Jedná se o kurz s jakým obchod. odd. počítá při plánování.

Naplánování tržeb (v Kč, úroveň 3) **dle produktů, klientů a fakturačních míst na příslušný kalendářní rok.** U fakturačních míst s rozpadem do měsíců (podklad pro finanční plánování), zodpovídá obchod. odd.

Naplánování VN realizace (pouze u ubytování a stravování) – plánová kalkulace, kalkulace na MJ služby, zodpovědnost controller ve spolupráci s manažery sanatorií). Promítnutím kalkulací do obchodu z důvodu zjištění plánovaných KP I realizace ubytování a stravování.

Naplánování fixních přiřaditelných nákladů realizace (pouze u ubytování a stravování) – sazbou nebo částkou, zodpovědnost controllera ve spolupráci s manažery sanatorií). Promítnutí do obchodu z důvodu plánových KP II realizace ubytování a stravování.

Naplánování fixních přiřaditelných nákladů obchod. odd. (mzdové náklady obchod. odd., náklady na propagaci a inzerci, náklady na veletrhy a ostatní) – sazbou nebo částkou, zodpovědnost obchod. odd.

Výpočet a bilancování plánované výše krycích příspěvků (KP I realizace, KP II realizace, KP II obchod. odd. za služby ubytování a stravování).

Plánová kapacita ubytování na zodpovědnost obchod. odd.

5.3 Hodnocení obchodních aktivit

V oblasti hodnocení obchodních aktivit je třeba zajistit informace o tom, jaká je rentabilita jednotlivých druhů služeb, klientů za určité období. Proto navrhuji aplikovat Analýzu ziskovosti metodu krycího příspěvku. K tomu využít již definované proměnné a dimenze produktových skupin.

Pro řízení poskytovaných služeb je vhodné využívat hodnocení krycího příspěvku formou odchylky KP, což je rozdíl mezi plánovaným a skutečným KP (u stravování a ubytování bude uplatněno řízení pomocí odchylek plánovaného a skutečného KP, v případě hodnocení léčení a hodnocení druhu klienta bude sledován pouze skutečně dosažený KP).

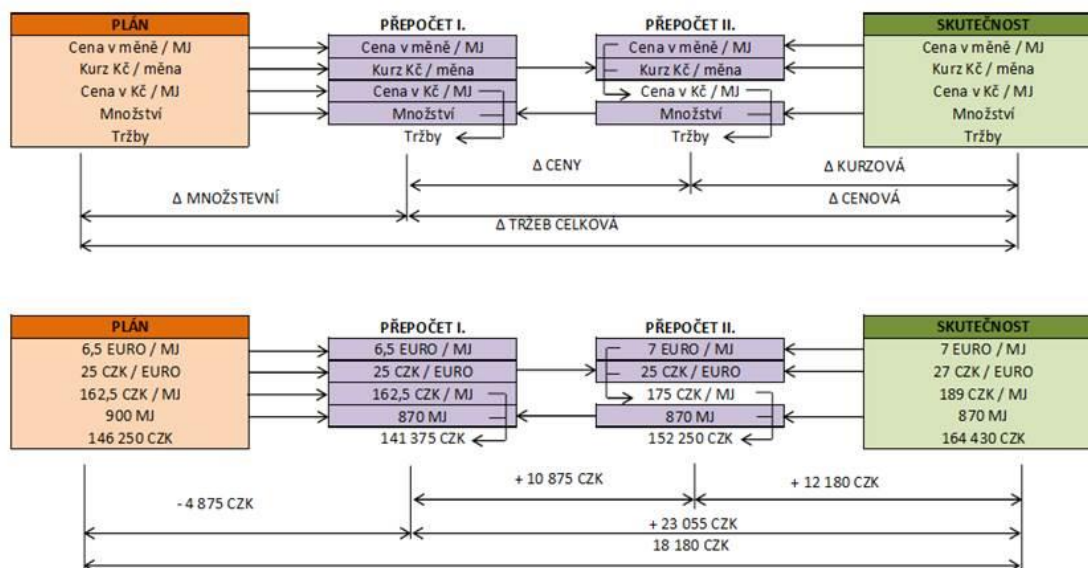
Dále potom pracovat s odchylkami tržeb, tuto odchylku je možno dále členit na odchylku tržeb množství a odchylku tržeb cenovou (bude možno identifikovat příčinu odchylek pouze u ubytování a stravování).

Tyto odchylky je možné od sebe oddělit v rámci hodnocení tvorby krycího příspěvku následovně:

Odchylku tržeb množství – rozdíl mezi plánovaným množstvím prodaných služeb oceněných plánovanými cenami a skutečným množstvím oceněným plánovanými cenami. Rozdíl mezi plánovanými a přepočtenými hodnotami tržeb.

Odchylku tržeb cenovou – rozdíl mezi množstvím prodaných služeb oceněným plánovanými cenami a skutečným množstvím oceněným dosaženými cenami. Rozdíl mezi přepočtenými a skutečnými tržbami.

Hodnocení služeb bude prováděno na základě analýzy odchylek s rozpadem na vliv jednotkové ceny (včetně vlivu kurzu) a vliv množství. Opět zde dochází k využití controllingové kategorie přepočtu.



Obrázek 14 - Příklad uplatnění analýzy odchylek v oblasti obchodu (Zdroj – vlastní zpracování)

Pozn. Výše uvedený rozpad celkové odchylky tržeb na dílčí dle příčiny vzniku je možné uplatnit v případě znalosti plánovaných a skutečných objemů a ceny za MJ (lze realizovat v současnosti u ubytování a stravování). Analýzu lze provádět pouze na detail produktu (1produkt). Z hlediska náročnosti je uplatnitelná ve výjimečných případech.

Dalšími odchylkami v rámci řízení obchod. odd. je vyhodnocování rozdílné úrovně spotřeby fixních nákladů střediska Obchod. odd. v plánových a skutečných položkách dle významných nákladových druhů a odchylku případných plánovaných a skutečných výnosů ostatních.

5.4 Controllingové řízení významných marketingových akcí

V případě realizace významných marketingových akcí (např. veletrhy, lékařské konference, apod.). Doporučil bych založit v systému pro ty akce samostatné zakázky a alokovat tak na ně příslušné náklady a výnosy.

Kritérium výběru významné marketingové akce pro samostatné sledování je její důležitost, výše nákladů a časová nebo regionální ohraničenost. Časová ohraničenost

je důležitá z pohledu přiřazení produktových skupin, které jsou touto akcí ovlivněny. Pro vyhodnocování přínosů marketingové akce je třeba zabezpečit přiřazení produktových skupin, jejichž tržby jsou touto akcí ovlivněny (např. formou dotazu klienta při jeho příjezdu na základě čeho přijel do lázní).

Informace o tržbách plynoucích z dané akce lze zabezpečit např. formou číselného příznaku klienta. Na významných marketingových akcích bych doporučil plánovat a vyhodnocovat následující proměnné na obrázku níže.

Proměnné marketingová akce

Tabulka 13 - Proměnné marketingových akcí (Zdroj – vlastní zpracování)

P.č	PROMĚNNÁ	MJ	PLÁN	SKUTEČNOST
1.	Náklady na marketingové akce	Kč	Plán nákladů na konkrétní akci, zodpovědnost obchod. odd.	WAM Zodpovědnost za rozčlenění Obchod. odd.
2.	Tržby netto	Kč	Z obchodního plánu Plán tržeb z produktových skupin	GUBI Tržby z produktových skupin ovlivněných touto akcí
3.	Prodané objemy	MJ	Z obchodního plánu Počty lůžkodnů případně ošetřovatelské dny	GUBI Počty lůžkodnů ovlivněných touto akcí případně ošetřovatelské dny

Dimenze marketingových akcí:

- marketingová akce,
- verze (skutečnost),
- čas.

Tabulka 14 - Dimenze marketingové akce (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2
Významné marketingové akce celkem	Marketingová akce 1
	Marketingová akce 2
	...

5.5 Systém řízení středisek

Cílem využití nákladových středisek objektu je:

- a) řízení spotřeby krycího příspěvku vytvořeného na produktových skupinách, stanovení zodpovědností s následným provázáním do motivace,
- b) plánování a hodnocení variabilních režijních a fixních nákladů (přiřaditelných a ostatních) a zabezpečení úhrady těchto náklad,
- c) sledování výkonů střediska a výpočet sazeb pro vnitropodnikové převody mezi středisky navzájem a mezi středisky a produkty,
- d) evidence nákladů přiřaditelných do produktových skupin.

Na střediscích budou řízeny veškeré výnosy a náklady, vnitropodnikové výkony a sazby pro ocenění předávaných výkonů. Hlavní výnosy, variabilní režijní náklady a fixní přiřaditelné náklady řídíme na produktech.

Plánování a hodnocení středisek se provádí v závislosti na typu střediska. Základním předpokladem rozlišení typů středisek se provádí v závislosti na typu střediska. Základním předpokladem rozlišení typů středisek je způsob plánování a zúčtování prvotních a druhotných nákladů a výnosů ve společnosti.

Hlavním cílem rozdělení středisek dle typů je možnost plánovat a hodnotit spotřebu fixních a variabilních nákladů dle charakteru střediska a logicky zabezpečit krytí fixních nákladů (přiřaditelných a ostatních) a průběžně vyhodnocovat sazby nákladů pro oceňování výkonů.

Výpočet sazeb

Výpočet sazeb bude probíhat ze skutečných hodnot nákladů minulého období (rok). Sazby se stanoví na roční období. Tato sazba slouží jako podklad pro přiřazení VRN a FRN ke kalkulaci produktu (ubytování a stravování – rozvrhem dle lůžkodnů a celodenní stravy). V případě produktu léčení bude využit bodový systém pro rozvrh nákladů do kalkulace.

Doporučení rozčlenění středisek z controllingového hlediska

Tabulka 15 - Typy nákladových středisek (Zdroj – vlastní zpracování)

Nákladový typ střediska	Příklad střediska	Charakteristika typu střediska
Správní Rozpočtová střediska bez zúčtování výkonů	Středisková Radost – režie Moravan – režie Janáček – režie	<ul style="list-style-type: none"> - Různou mírou podporují realizaci hlavních produktivních procesů. - Slouží pro řízení FN ostatních, sleduje se jejich krytí z vytvořeného KP.
	Podniková Ředitelství, Obchodní úsek, Ekonomický úsek, ...	<ul style="list-style-type: none"> - Různou mírou podporují realizaci hlavních produktivních procesů. - Slouží pro řízení FN ostatních, sleduje se jejich krytí z vytvořeného KP. - Zachycují výnosy ostatní (např. z prodeje majetku, finanční výnosy, a jiné), které snižují spotřebu KP.
Realizační (produktivní)	Hlavní Janáček – léčení Janáček – stravování Moravan – léčení Moravan – ubytování Slovenka – ubytování Janáček – léč. péče	<ul style="list-style-type: none"> - Bezprostřední vztah k realizaci produktových skupin. - Zachycují veškeré výnosy hlavní (tržby za služby – ubytování, strava, léčení), které jsou hlavním zdrojem tvorby KP a také hlavním zdrojem tvorby hodnoty společnosti. - Zachycují všechny druhy nákladů (JN, VRN, fixní přiřaditelné a fixní ostatní), jsou plánovány v rámci plánu. - Sledují úhradu VN (přepočtených přes výkony) a krytí FN z KP.
	Vedlejší Kavárny, Doprava, Pronájmy, Kultura, Sport, ...	<ul style="list-style-type: none"> - Nejsou hlavním businessem lázní, představují doplňkovou činnost a budou řízeny střediskově. - Slouží pro řízení FN ostatních, sleduje se jejich krytí z vytvořeného KP. - Zachycují výnosy ostatní, které snižují spotřebu KP.
Obslužná Rozpočtová střediska se zúčtováním výkonů	Údržba, Energie, Laboratoř	<ul style="list-style-type: none"> - Poskytují vnitropodnikové služby jiným střediskům. - Činnost je převáděna do režijních nákladů realizačních středisek nebo správních středisek. - Plánovány FN ostatní a výnosy ostatní, které se podílejí na spotřebě KP. - Plánovány VRN (pro přeúčtování realizačním střediskům – např. el. energie, plyn,..) - Plánovány FN ostatní a výnosy ostatní, které se podílejí na spotřebě KP. - Náklady jsou hrazeny formou vnitropodnikového zúčtování nákladů.

Proměnné středisek

Tabulka 16 - Proměnné středisek (Zdroj – vlastní zpracování)

Pořadové číslo	Proměnné
1.	Výkon
2.	Částka v Kč

Dimenze nákladového střediska jsou následující:

- organizační struktura,
- náklady a výnosy,
- čas,
- verze.

Dimenze Organizační struktura

Tabulka 17 - Dimenze organizační struktura (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4	
Společnost celkem	Správní	Středisková	Janáček režie	
			...	
		Podniková	Ředitelství	
			...	
	Realizační (produktivní)	Hlavní	Janáček léčení	
			...	
		Vedlejší	Bečva kavárna	
			...	
	Obslužná			Údržba
				Energie
			Laboratoř	

Dimenze Náklady a Výnosy

Tabulka 18 - Dimenze náklady a výnosy (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2
Náklady	JN Jednicové náklady
	VRN Variabilní režijní náklady
	FRNp Fixní režijní náklady přiřaditelné
	FRNo Fixní režijní náklady ostatní
Výnosy	VHI Výnosy hlavní
	VO Výnosy ostatní
Výsledek hospodaření	Výnosy - Náklady

Dalším alternativním stromem dimenze Náklady a výnosy jsou položky dimenze seříděné do tvaru oficiálního výkazu zisku a ztráty.

Dimenze Čas

Tabulka 19 - Dimenze čas (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4
Čas celkem	Rok	Kvartál	Měsíc

Dimenze Verze

Tabulka 20 - Dimenze verze (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1
Skutečnost
Plán
Odchytky
Výhled

5.6 Princip postupného krytí

V rámci inovací controllingového systému řízení, doporučuji pro řízení ziskovosti promítnout do výpočtu hospodářského výsledku, přístup postupného krytí FN.

Tvorba krycího příspěvku navazuje na nákladový objekt Produktová skupina (oblast obchodu a realizace – řízení na produktových skupinách). Tvorba KP vyjadřuje přinášenou hodnotu do společnosti.

Spotřeba krycího příspěvku navazuje na nákladový objekt Středisko. Zčásti může docházet ke spotřebě krycího příspěvku z důvodů fixních nákladů přiřaditelných produktovým skupinám. Spotřeba krycího příspěvku sleduje nutné odčerpávání přinášené hodnoty dle odpovědnosti. Spotřeba hodnoty zahrnuje výnosy ostatní, FN (FRNp + FRNo) a navazuje na hodnocení hospodaření středisek společnosti.

Shodnost hospodářského výsledku s oficiálním výkazem Zisků a Ztrát je dosažena zahrnutím korekce na závěr Postupného krytí.

Výsledkem hospodaření za společnost (formou alternativní výsledovky Postupného krytí FN) je pak vyhodnocován propojením pohledu na tvorbu hodnoty (tj. vytvořený KP) a spotřebu této hodnoty jednotlivými útvary společnosti. Postupné krytí může být sestavováno za celou společnost LTnB i za jednotlivá sanatoria.

Dimenze Postupného krytí FN

- položky postupného krytí,
- čas,
- verze (skutečnost, plán, výhled).

Dimenze položky postupného krytí

Tabulka 21 - Dimenze položky postupného krytí (Zdroj – vlastní zpracování)

P.č.	Výpočet	Položka	Pozn.
1.		Tržby brutto	Tvorba hodnoty
2.		Slevy	
3.	ř.1 – ř.2	Tržby netto	
4.		VN realizace	
5.	ř.3 – ř.4	KP I realizace	
6.	= ř.5	Tvorba KP I celkem	
7.		Fixní náklady přiřaditelné realizaci	
8.	ř.6 – ř.7	KP II realizace	
9.		Fixní náklady přiřaditelné obchod. odd.	
10.	ř.8 – ř.9	KP II obchod. odd.	
11.		Výnosy ostatní LS Moravan	
12.		Fixní náklady ostatní LS Moravan	
13.	ř. 12 – ř.11	Spotřeba KP I LS Moravan	
14.	ř.10 – ř.13	KP po spotřebě LS Moravan	
15.		Výnosy ostatní LS Janáček	
16.		Fixní náklady LS Janáček	
17.	ř.16 – ř.15	Spotřeba KP I LS Janáček	
18.	ř.14 – ř.17	KP po spotřebě LS Janáček	
19.		Výnosy ostatní LS Bečva	
20.		Fixní náklady ostatní LS Bečva	
21.	ř.20 – ř.19	Spotřeba KP I LS Bečva	
22.	ř.18 – ř.21	KP po spotřebě LS Bečva	
23.		Výnosy ostatní LD Radost	
24.		Fixní náklady LD Radost	
25.	ř.24 – ř.23	Spotřeba KP I LD Radost	
26.	ř. 22 – ř.25	KP po spotřebě LD Radost	
27.		Výnosy ostatní LD Praha	
28.		Fixní náklady LD Praha	
29.	ř.28 – ř.27	Spotřeba KP I LD Praha	
30.	ř.26 – ř.29	KP po spotřebě LD Praha	
31.		Výnosy ostatní vedlejší produktivní činn.	
32.		Fixní náklady ostatní vedlejší produktivní činn.	
33.	ř.32 – ř.31	Spotřeba KP I vedlejší produktivní činn.	
34.	ř. 30 – ř. 33	KP po spotřebě vedlejší produktivní činn.	
35.		Výnosy ostatní neproduktivní činnost	
36.		Fixní náklady ostatní neproduktivní činn.	
37.	ř.36 – ř.35	Spotřeba KP I neproduktivní činnosti	
38.	ř.34 – ř.37	KP po spotřebě neproduktivní činnosti	
39.	ř.13 + ř.17 + ř.21 + ř.25 + ř.29 + ř.33 + ř. 37	Spotřeba KP I společnosti celkem	
40.		Korekce (změna stavu, aktivace)	
41.	ř.38 – ř.40	Výsledek hospodaření	

Ukázkový příklad postupného krytí

Tabulka 22 - Ukázkový příklad postupného krytí (Zdroj – vlastní zpracování)

P.č.	Výpočet	Položka (Kč)	Pozn.
1.		21 000 000	Tvorba hodnoty
2.		300 000	
3.	ř.1 – ř.2	20 700 000	
4.		12 000 000	
5.	ř.3 – ř.4	8 700 000	
6.	= ř.5	8 700 000	
7.		1 200 000	
8.	ř.6 – ř.7	7 500 000	
9.		800 000	
10.	ř.8 – ř.9	6 700 000	
11.		320 000	
12.		450 000	
13.	ř. 12 – ř.11	130 000	
14.	ř.10 – ř.13	6 570 000	
15.		670 000	
16.		890 000	
17.	ř.16 – ř.15	220 000	
18.	ř.14 – ř.17	6 350 000	
19.		740 000	
20.		880 000	
21.	ř.20 – ř.19	140 000	
22.	ř.18 – ř.21	6 210 000	
23.		110 000	
24.		365 000	
25.	ř.24 – ř.23	255 000	
26.	ř. 22 – ř.25	5 955 000	
27.		180 000	
28.		640 000	
29.	ř.28 – ř.27	460 000	
30.	ř.26 – ř.29	5 495 000	
31.		930 000	
32.		1 600 000	
33.	ř.32 – ř.31	670 000	
34.	ř. 30 – ř. 33	4 825 000	
35.		240 000	
36.		670 000	
37.	ř.36 – ř.35	430 000	
38.	ř.34 – ř.37	4 395 000	
39.	ř.13 + ř.17 + ř.21 + ř.25 + ř.29 + ř.33 + ř. 37	2 305 000	
40.		50 000	
41.	ř.38 – ř.40	4 345 000	

Dimenze čas

Tabulka 23 - Dimenze čas (Zdroj – vlastní zpracování)

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4
Čase celkem	Rok	Kvartál	Měsíc

Dimenze Verze

Tabulka 24 - Dimenze verze (Zdroj – vlastní zpracování)

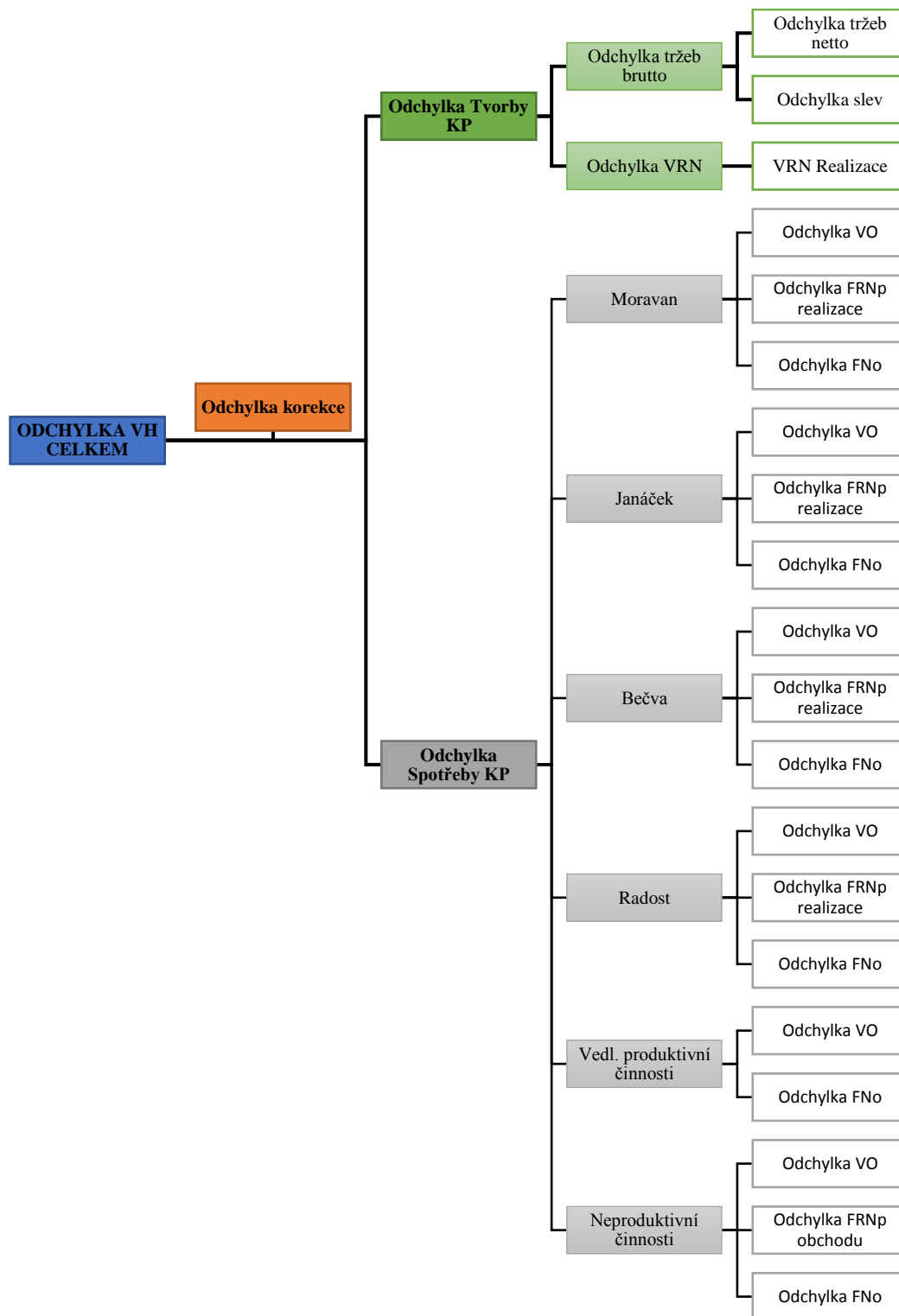
Úroveň 1
Skutečnost
Plán
Odchylky
Výhled

5.7 Analýza odchylek

Hodnocení bude prováděno na základě analýzy odchylek celkem hospodářského výsledku a jejich jednotlivých složek, tj. dílčích odchylek dle:

- místa vzniku ve vazbě na Tvorbu hodnoty a Spotřebu hodnoty,
- místa vzniku a odpovědnosti za vznik,
- druhu odchylky v sdruženém údaji,
- druhu odchylky v rozpadu sdruženého údaje na detailnější informaci.

Na následujícím obrázku je znázorněn rozklad celkové odchylky hospodářského výsledku společnosti dle místa a příčiny vzniku, umožňuje identifikovat odpovědnost a podíl (dílčích odchylek) na celkové odchylce hospodářského výsledku.



Obrázek 15 - Analýza odchylek (Zdroj – vlastní zpracování)

Následující tabulka zobrazuje způsob výpočtu odchylek u nákladových a výnosových druhů z hlediska znaménkové konvence:

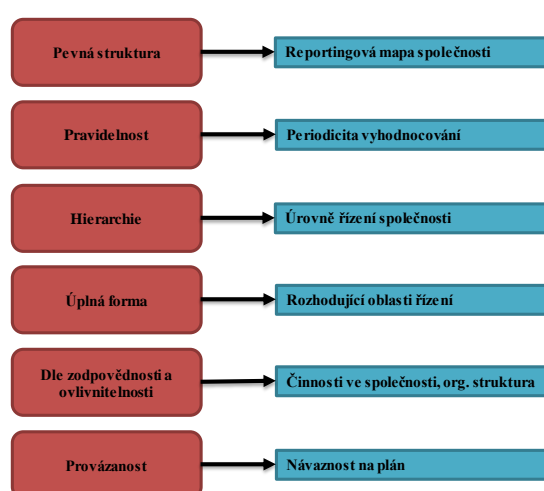
Tabulka 25 - Postup výpočtu odchylek u nákladových středisek (Zdroj – vlastní zpracování)

	Plán	Skutečnost	Odchylka
Náklady	+	+	PL – SK
Výnosy	+	+	SK – PL
Výsledek hospodaření	+	+	SK - PL

Záporná odchylka představuje negativní výsledek, odchylka s kladným znaménkem je pozitivní.

5.8 Systém hodnocení a reportingu

Jednou z nejdůležitějších úloh controllingu je **úloha informátora, tedy zprostředkovatele podstatných a syntetizovaných informací pro řízení podnikatelských subjektů**. Systém jednotně strukturovaného reportingu je základním nástrojem řízení hlavních podnikových procesů firmy v souvislostech, posiluje ekonomické povědomí garantů jednotlivých výstupů a jejich podílu na výsledcích celku. Má prezentační účinek vůči celé řadě interních i externích uživatelů klíčových informací. Jsou na něj kladeny tyto základní požadavky:



Obrázek 16 - Požadavky na systém reportingu (Zdroj – vlastní zpracování)

5.9 Hodnocení s využitím reportingové mapy

Zabezpečení kvalitních výstupů, jak po stránce obsahu, tak i formy, je jednou z nejdůležitějších činností v rámci controllingového systému. Struktura výstupů pro hodnocení je součástí **reportingové mapy**, která je využívána jako podpora managementu pro účely rozhodování a řízení. Jednotlivé výstupy vytvářejí **dostatečnou variabilitu informací**, a to na základě dimenzí a proměnných definovaných v jednotlivých odborných oblastech.

V systému reportingu je také nezbytné stanovit periodicitu vyhodnocovaných ukazatelů (týdně, měsíčně, ročně) v jednotlivých úrovních řízení. Výstupy by měly být vytvářeny v pravidelných časových intervalech a pro zvýšení účinnosti celého systému je doporučuji **provázat s motivačním systémem**.

5.10 Struktura reportingové mapy

Reportingovou mapu společnosti LTnB bych navrhoval členit dle úrovní a oblastí řízení, jak je uvedeno na následujícím obrázku viz níže:

Společnost celkem				
1. úroveň Strategická Top management	U - Faktory úspěchu a rizika			
	U11M Strategické faktory úspěchu a rizika			
	U12R EVA U13R DuPont rozklad ROE			
2. úroveň Top management agregovaná	Z - Ziskovost	V - Výkony	F - Financování	M - Majetek
	Z21M Postupné krytí za podnik	V21M KP na pracovníka	F21T Saldo pohledávek a závazků	M21M Zásoby celkem
	Z22M Analýza odchylek za podnik	V22M Obloženost	F22T Pohledávky po splatnosti	M22Q Investice, majetek
	Z23M Postupné krytí Janáček vč. Dependence	V23M Lůžkodny dle klienta	F23T Pohledávky	M23M Úvěry
	Z24M Postupné krytí Bečva vč. Dependence		F24T Závazky	M24M Leasingy
	Z25M Postupné krytí Moravan vč. Dependence			
	Z26M Postupné krytí Radost			
	Z27M Postupné krytí Praha			
	Z28M Postupné krytí Slovenka			
3. úroveň Top management detailní	O - Obchodní aktivity	L - Léčení, ubytování, stravování	P - Provozně technické	T - Ostatní
	O31M Controllingová rentabilita	L31Q Odchylky spotřeby nákladů Léčení	P31M Výkony údržby	T31M Pracovníci
	O32M Rentabilita klientů YTD	L32Q Odchylky spotřeby nákladů Ubytování	P32M Energie	
	O33M Rentabilita skupin produktů YTD	L33Q Odchylky spotřeby nákladů Stravování		
	O34M Rentabilita produktů YTD			
	O35M Vyhodnocení vedl. Produkt. Činností			
	O36M Prodej dle produktů			
	O37M Vývoj obchodních aktivit			
	O38M Marketingové a obchodní aktivity			
O39M Vyhodnocení marketingové akce				
5. úroveň standartní, podnikové	STANDARTNÍ VÝKAZY			
	S1 - Rozvaha			
	S2 - Výsledovka			
	S3 - Cash flow			
	S4 - Reporting k finančnímu plánu			

Obrázek 17 - Příklad reportingové mapy (Zdroj – vlastní zpracování)

System reportingu nemá fixní podobu, může být dle potřeb měněn a dále vyvíjen. Nově navrhované reporty jsou uvedeny v příloze.

Úroveň výstupů v reportingové mapě vyjadřuje význam předkládané informace pro řízení a rozhodování, hloubku detailu zpracování určuje příjemce skupiny reportů a odpovědnost za jejich vyhodnocení.

Byly zvoleny tyto úrovně reportingu:

- **1. úroveň** (= strategická) kde jsou vyhodnocovány informace určené top managementu, představenstvu, atd. Jedná se o tři výstupy zaměřené na strategické faktory úspěchu a rizika společnosti LTnB, DuPont rozklad ROE a výpočet EVA. Tyto výstupy poskytují komplexní pohled na společnost jako celek v provázaných souvislostech pro strategické řízení.
- **2. úroveň** (= top management agregovaná) kde se vyhodnocují informace určené vrcholovému vedení (managementu) týkající se hodnocení globálních výsledků hospodaření (VH z alternativního pohledu, Pohledávky a Závazky, Celková analýza odchylek, KP na pracovníka, atd.) v agregované podobě. Informace jsou dle věcné náplně strukturovány a provázány do následujících oblastí – Ziskovost, Výkony, Financování a Majetek.
- **3. úroveň** (=top management detailní) obsahuje informace s větší mírou detailu. 3. úroveň je strukturována do odborných oblastí – Obchodní aktivity, Léčení, Ubytování, Stravování, Provozně-technická oblast, Ostatní.
- **„S“ úroveň**, kde externí výstupy vytvořené na základě legislativních požadavků, které pro svůj charakter nejsou pro manažerské řízení a rozhodování dostatečně vypovídající. Dále detailní výsledovka za podnik a reporting pro finanční plán.

Výstupy zařazené v Reportingové mapě jsou předmětem pravidelného reportingu ve společnosti LTnB, jsou komentovány na poradách managementu a poradách

odborných úseků. Vedle těchto pravidelných výstupů mohou být jednorázově pro různé rozhodovací situace sestavovány další specifické pohledy (reporty).

Oblast výstupů vyjadřuje zatřídění výstupů do příslušné skupiny. Byly navrženy tyto oblasti hodnocení:

U – Faktory úspěchu a rizika

Oblast obsahuje podstatné strategické faktory, ukazatele společnosti.

Z – Ziskovost

Pohled na charakteristiky tvorby a spotřeby hodnoty ve společnosti.

V – Výkony

Oblast s informacemi o výkonech v realizaci.

F – Financování

Řízení pohledávek a závazků, krátkodobé likvidity, spolehlivosti, obchodních partnerů.

M – Majetek

Informace o majetku, zásobách, investicích, úvěrech a leasingách.

O – Obchodní aktivity

Významné informace z oblasti obchodních a marketingových aktivit.

L – Léčení, Ubytování a Stravování

Informace o spotřebě a odchylkách nákladů hlavních produktivních činností.

P – Provozně – technická oblast

Oblast s informacemi o činnosti Údržby a Energetice.

T – Ostatní

Informace o struktuře pracovníků, mzdových a ostatních nákladech.

S – Standardní výkazy

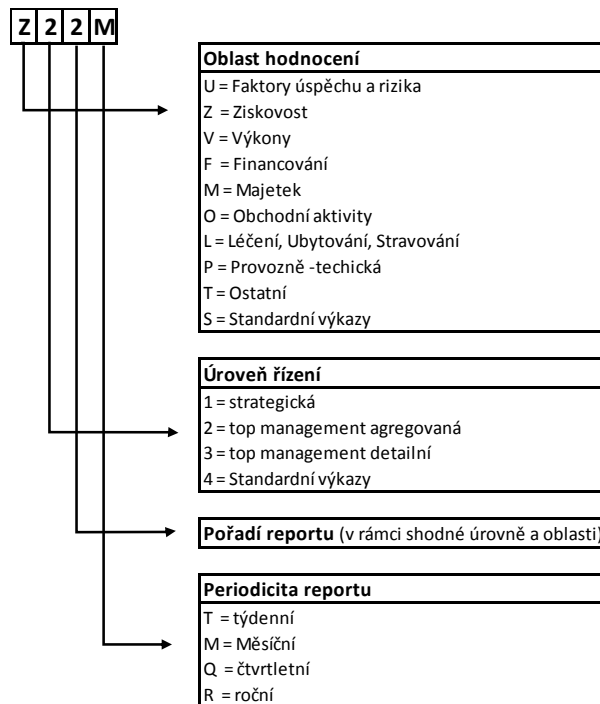
Oblast obsahuje sadu povinných výstupních informací především pro exténní uživatele.

Hodnocení obecně spočívá v porovnávání plánovaných a skutečných hodnot (popř. hodnocení dynamiky trendu) za účelem zjištění příčin negativního (pozitivního) vývoje. Vzhledem ke zjištěným příčinám jsou přijímána opatření s konkrétní odpovědností a následnou kontrolou účinnosti přijatých opatření.

Konkrétní opatření vedoucí k dalšímu využití pozitivních odchylek a tendencí k dalšímu rozvoji, popř. k utlumení negativních dopadů do celopodnikové bilance, pak vyvolávají potřebu korekcí původních záměrů – systém musí umožnit realizaci korekcí, ovšem při zachování údajů o původních záměrech.

5.11 Systém číslování reportů

Předpokladem strukturovaného reportingu je vytvoření přehledného systému číslování jednotlivých výstupů. Označení reportu je složeno z následujících abecedních a numerických znaků s následujícím významem:



Obrázek 18 - Systém číslování reportů (Zdroj – vlastní zpracování)

5.12 Formální stránka reportů

Reporty jsou výstupními tabulkami s předkládanými informacemi. V záhlaví reportu je uvedeno:

- název společnosti, případně úseku (oddělení),
- označení a název reportu,
- období zpracování,
- zodpovědná osoba (popř. odborný úsek),
- den sestavení výstupu.

5.13 Kalkulace návrhových řešení

Předmět realizace	Realizátor	Časová náročnost	Finanční náročnost
Revize segmentace produktů a služeb	Produktový specialista	16 hodin	3 520 Kč
Zavedení produktových skupin včetně číselníků a dimenzí	Firma GUBI	10 hodin	20 000 Kč
Výpočet postupného krytí u produktových skupin	Controller	14 hodin	3 500 Kč
Analýza odchylek v oblasti obchodu	Controller	5 hodin	1 250 Kč
Rozčlenění středisek	Controller	16 hodin	4 000 Kč
Výpočet postupného krytí u produktových skupin	Controller	10 hodin	2 500 Kč
Zavedení reportingové mapy do systému a nového reportingového systému	Firma GUBI	9 hodin	18 000 Kč
	Controller	20 hodin	5 000 Kč
Celkem		100 hodin	57 770 Kč

Tabulka 26 - Kalkulace návrhových řešení (Zdroj – vlastní zpracování)

Ve zmíněné kalkulaci návrhových řešení je vyjádřena časová a finanční náročnost daných návrhových opatření v případě jejich zavedení do systému. Peněžní částky jsou vyjádřeny dle mzdových tarifů jednotlivých pozic ve firmě a na základě konzultace se společností GUBI.

Z mého pohledu celková částka nákladů není pro firmu nijak závratná a případné zavedení a využívání daných opatření může přinést mnohonásobné úspory, které by tyto náklady pokryly.

6 ZÁVĚR

Controllingový systém řízení je otevřený systém, který se neustále vyvíjí spolu s požadavky a potřebami managementu. Základním kamenem pro správné fungování controllingu v podniku je funkční a kvalitní informační systém, z něhož controlling čerpá data pro své výstupy, kde základním zdrojem dat jsou systémy GUBI a WAM. Pro zvedení nových controllingových metod do systému řízení, jsou kladeny velké požadavky na controllingové oddělení a ostatní členy realizačního týmu.

Základní podmínky a předpoklady, které je třeba splnit proto, aby controlling fungoval dle navržené koncepce:

- shoda v managementu firmy na rozsahu a potřebě změn popsanych v této práci a případně o nich informovat další spolupracovníky,
- vytvořit časový harmonogram, který definuje jednotlivé kroky realizace a zodpovědnosti konkrétních osob za jejich plnění,
- podpořit navrhované změny ve společnosti příslušnými normami a směrnicemi, které budou od stanoveného období pro všechny závazné,
- zajistit provedení úprav ve stávajících informačních systémech (úprava struktury produktů, produktových skupiny, zajistit controllingu přístup, ke všem informačním, které budou pro účely controllingu využívány
- zajistit redefinici interních číselníků a struktury ve vazbě na navržené nákladové objekty (střediska, produktové skupiny),
- zajistit úpravu controllingové metodiky jednotlivých odborných oblastí – obchod, realizace (léčení, ubytování, stravování) ve vazbě na sledování doporučených proměnných a dimenzí s promítnutím do systému plánování a hodnocení (včetně analýzy odchylek a reportingu), zapojit zodpovědné pracovníky do controllingového systému řízení,
- provést změnu ve stávajícím hodnocení – reporting, analýza odchylek, tak aby zodpovědnost za jednotlivé reporty byla rozdělena mezi konkrétní pracovníky, projít s odděleními jednotlivé reporty a prověřit je, aby začaly se sledováním a pravidelným měsíčním reportováním dané oblasti, stanovit a zajistit systém

archivace vznikajících standartních reportů a podpořit proces hodnocení směrnic.

Prvním cílem diplomové práce bylo popsat historický vývoj controllingu ve světě, dále také popsat rozdílná pojetí controllingu od různých autorů, definovat jaké jsou úkoly, koncepce a fáze controllingu, společně se základním členěním controllingu a pojmy spjatými s controllingem. Této problematice se věnuje teoretická část diplomové práce, která odpovídá na zmíněné otázky.

Dalším cílem byla analýza současného stavu controllingu v daném podniku, které se věnovala analytická část diplomové práce. Je zde analyzován jednak operativní controlling v podniku tak také controlling strategický a projektový.

Na základě analýzy operativního controllingu v podniku mohu říci, že ve zvoleném podniku se nejvíce uplatňuje operativní controlling, což pro typ zvoleného podniku je časté.

Na základě analýzy strategického controllingu mohu říci, že ve firmě není jasně definovaná strategie, strategické plány a strategický controlling je tak omezen jen na pouhé sledování stavu firmy majiteli.

Na základě analýzy projektového controllingu tento typ controllingu ve firmě není tak dobře zaveden, jako u jiných firem, které projekty řeší neustále. Ve firmě nefunguje žádný projektový tým, a proto případný projekt je rozdělen mezi vedoucí, který se projekt týká zejména mezi technicko-provozního manažera, finančního ředitele a controllera, ale i za těchto podmínek probíhá projektový controlling ve firmě na dobré úrovni.

Detailní rozbor a vyhodnocení kladů i záporů typů controllingů je uveden v analytické části diplomové práce včetně definování nedostatků, pro které jsou navrhovány možné řešení v návrhové části diplomové práce.

Poslední cílem diplomové práce bylo na základě analýzy současného stavu controllingu navrhnout případná vylepšení či řešení zjištěných nedostatků. Tímto tématem se zabývá návrhová část diplomové práce.

Prvním návrhovým opatřením je controllingové řízení obchodních aktivit. Toto opatření je založené na využívání nákladového objektu produktová skupina, čímž se umožní sledování rentability dané skupiny, či ziskovosti nabízených služeb. Měřítkem úspěšnosti produktové skupiny je výše vytvořeného krycího příspěvku. Detailněji je problematika uvedena v návrhové části diplomové práce.

Druhým návrhovým opatřením je systém řízení středisek, kdy na střediscích budou řízeny veškeré výnosy a náklady, vnitropodnikové výkony a sazby pro ocenění předávaných výkonů. Hlavním cílem rozdělení středisek dle typů je možnost plánovat a hodnotit spotřebu fixních a variabilních nákladů dle charakteru střediska a zabezpečit krytí fixních nákladů.

Třetím návrhovým opatřením je zavedení jednotně strukturovaného systému reportingu, který je základním nástrojem řízení hlavních podnikových procesů a firmy. Zabezpečení kvalitních výstupů po stránce obsahu a formy je jednou z nejdůležitějších činností v rámci controllingového systému. Výstupy by měly být vytvářeny v pravidelných intervalech a po zvýšení účinnosti celého systému je doporučuji provázat s motivačním systémem. V návrhové části diplomové práce dále doporučuji členění dle reportingové mapy. Systém reportingu nemá fixní podobu, může být dle potřeb měněn a vyvíjen. Podoba reportů a grafů viz. příloha, má charakter návrhu.

Tato diplomová práce slouží jako základní charakteristika a definice principů, na jejichž základě, mohou být provedeny reálné změny a přijata konkrétní opatření v rámci systému řízení společnosti a vnitřních směrnic. Navrhovaná koncepce definuje přístupy, které slouží pro řízení předem odsouhlasených odborných oblastí ve společnosti a jsou základem pro zkvalitnění a zprůhlednění systému. Zvláště systém reportingu odráží tyto nadefinované principy a měl by být i nadále prohlubován a rozpracováván na základě námětů z praktického využití.

Jak již jsem už zmiňoval controllingovou koncepci je třeba i nadále považovat za otevřený systém. Aktivně prováděný controlling prokazatelně zvyšuje flexibilitu a adaptabilitu firmy jako celku v době permanentních změn. V případě, že je systém controllingu provázán s ostatními subsystemy řízení je cenným pomocníkem managementu v obtížném hledání rovnováhy podnikových cílů definovaných požadavky vlastníků, spokojeností zaměstnanců a nároky vnějšího okolí.

Cesta ke kvalitnímu controllingu firmy vede přes trvale podporovanou synergii softwarového řešení a odborných schopností a kompetencí controllingového oddělení. Posláním controllera je být „ekonomickým svědomím“ svého podniku a dosahovat svým působením toho, že controllingové přístupy a činnosti se stávající standardní součástí řízení všech oblastí a procesů ve společnosti.

7 POUŽITÁ LITERATURA

(1) O lázních: Historie. *Lázně Teplice nad Bečvou* (online). Lázně Teplice nad Bečvou: eBRÁNA, 2016 (cit. 2016-11-13). Dostupné z: <http://www.ltnb.cz/o-laznich>

(2) HORVÁTH, Péter. *Controlling*. 12. vydání, München: Verlag Franz Vahlen, 2012, 832 s., ISBN 978-3-8006-4455-1

(3) KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8

(4) ESCHENBACH, Rolf; SILLER, Helmut. *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. 2. přepracované vydání, Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2012, 381 s., ISBN 978-80-7357-918-0

(5) ESCHENBACH, Rolf a kol. *Controlling*. 2. vydání, Praha: ASPI Publishing, 2004, 814 s., ISBN 80-7357-035-1

(6) ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Management Control Systems*. 9. vydání, Burr Ridge, Ill.: Irwin McGraw-Hill, 1998, 869 s., ISBN 02-561-6878-4

(7) HORVÁTH & Partners. *Nová koncepce controllingu*. 5. přepracované vydání, Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s., ISBN 80-7259-002-2

(8) FREIBERG, František. *Finanční controlling: Koncepce finanční stability firmy*. 1. vydání, Praha: Management Press, 1996, 199 s., ISBN 80-85943-03-4

(9) FIBÍROVÁ, Jana.; ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Reporting*. 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing, 2010, 224 s., ISBN 978-80-247-2759-2

(10) LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, 2012, 280 s., ISBN 978-80-247-4133-8

(11) CHAPMAN, Christopher S. *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*. 1. vydání, New York: Oxford University Press, 2005, 191 s., ISBN: 978-0-19-928063-6

(12) KONEČNÝ, M. *Controlling*. 4. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2005. 139 s. ISBN 978-80-214-3346-5.

(13) MIKOVCOVÁ, H. *Controlling v praxi*. 1. vyd. Praha: Čeněk, 2007. 182 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

(14) VOLLMUTH, H. J. *Controlling - nový nástroj řízení*. 2. vyd. Praha: Profess, 1998. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

(15) PORTER, M.E. *Konkurenční výhoda*, Praha: Victoria Publishing, 1995. 626 s. ISBN 80-85605-12-0.

8 SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

LTnB	Lázně Teplice na Bečvou
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna
Apod.	A podobně
Atd.	A tak dále
KP	Krycí příspěvek
MJ	Měrná jednotka
VN	Variabilní náklady
JN	Jednicové náklady
Obchod. odd.	Obchodní oddělení
ZP	Zdravotní pojišťovna
OZP	Oborová zdravotní pojišťovna
ZPMV	Zdravotní pojišťovna ministerstva vnitra
ČPZP	Česká průmyslová zdravotní pojišťovna
EUR	Euro
USD	Americký dolar
P.č.	Pořadové číslo
Léč.	Léčení
VRN	Variabilní režijní náklady

FN	Fixní náklady
VO	Výnosy ostatní
VHl	Výnosy hlavní
FRNp	Fixní režijní náklady přiřaditelné
FRNo	Fixní režijní náklady ostatní
Činn.	Činnost
SK	Skutečnost
PL	Plán
YTD	Year To Date
VH	Výsledek hospodaření
EVA	Economic value Added
ROE	Return on Equity

9 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 - Lázeňský dům Bečva	14
Obrázek 2 - Souvislost mezi plánováním cílů a strategií.....	19
Obrázek 3 - Controlling jako průnik činností manažera a controllera.....	20
Obrázek 4 - Controlling jako princip procesu regulace	21
Obrázek 5 - Porterův model pěti sil	27
Obrázek 6 - Štábní pozice controllingu	36
Obrázek 7 - Liniová pozice controllingu	37
Obrázek 8 - Vrcholové vedení společnosti	45
Obrázek 9 - Finanční úsek	45
Obrázek 10 - Provozně-léčebný úsek	46
Obrázek 11 - Váhy jednotlivých controllingových úloh podniku	55
Obrázek 12 - Vícerozměrné hodnocení obchodní aktivit	63
Obrázek 13- Příklad číselného kódu pro zadání do systému	64
Obrázek 14 - Příklad uplatnění analýzy odchylek v oblasti obchodu.....	72
Obrázek 15 - Analýza odchylek.....	82
Obrázek 16 - Požadavky na systém reportingu	83
Obrázek 17 - Příklad reportingové mapy.....	84
Obrázek 18 - Systém číslování reportů.....	88

10 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 - Nástroje operativního plánování	31
Tabulka 2 - Odlišnosti strategické a operativního controllingu.....	31
Tabulka 3 - Rozdělení úloh mezi manažerem a controllerem	34
Tabulka 4 - Zvláštnosti malých a středních podniků ve vztahu ke controllingu	38
Tabulka 5 - Klady a zápory controllingu ve firmě.....	61
Tabulka 6 - Proměnné produktových skupin	65
Tabulka 7 - Dimenze služby	67
Tabulka 8 - Dimenze klient	68
Tabulka 9 - Dimenze fakturační místo	68
Tabulka 10 - Dimenze čas	69
Tabulka 11 - Dimenze verze.....	69
Tabulka 12 - Dimenze měna.....	69
Tabulka 13 - Proměnné marketingových akcí	73
Tabulka 14 - Dimenze marketingové akce	73
Tabulka 15 - Typy nákladových středisek.....	75
Tabulka 16 - Proměnné středisek.....	76
Tabulka 17 - Dimenze organizační struktura.....	76
Tabulka 18 - Dimenze náklady a výnosy.....	77

Tabulka 19 - Dimenze čas	77
Tabulka 20 - Dimenze verze	77
Tabulka 21 - Dimenze položky postupného krytí.....	79
Tabulka 22 - Ukázkový příklad postupného krytí	80
Tabulka 23 - Dimenze čas	81
Tabulka 24 - Dimenze verze.....	81
Tabulka 25 - Postup výpočtu odchylek u nákladových středisek.....	83
Tabulka 26 - Kalkulace návrhových řešení	89

11 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Dimenze služby	102
Příloha č. 2 - Postupné krytí za podnik	103
Příloha č. 3 - Analýza odchylek za podnik	104
Příloha č. 4 - Postupné krytí LS Janáček vč. dependance.....	105
Příloha č. 5 - Přehled realizovaných lůžkodnů dle typu klienta a budov.....	106
Příloha č. 6 - Procentní plnění kapacity dle budov	107
Příloha 7 - Controllingová rentabilita	108
Příloha 8 - Rentabilita YTD	109
Příloha 9 - Vyhodnocování vedlejších produktivních činností.....	110
Příloha 10 - Prodej dle produktů.....	111
Příloha 11 - Vývoj obchodní aktivit	112
Příloha 12 - Vyhodnocení marketingové akce.....	113
Příloha 13 - Odchylky spotřeby nákladů Ubytování	114
Příloha 14 - Odchylka spotřeby nákladů Stravování	115
Příloha 15 - Přehled počtu a nákladů na pracovníky	116

12 PŘÍLOHY

Úroveň 1	Úroveň 2	Úroveň 3	Úroveň 4	Úroveň 5
Celkem služby	Léčení	Janáček	Léčebná péče	-
			Ošetrovatelská péče	-
			Procedura – fyzikální terapie a rehabilitace	jednotlivé procedury
			Procedura - Baleno	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
		Bečva	Léčebná péče	-
			Ošetrovatelská péče	-
			Procedura – fyzikální terapie a rehabilitace	jednotlivé procedury
			Procedura - Baleno	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
		Moravan	Léčebná péče	-
			Ošetrovatelská péče	-
			Procedura – fyzikální terapie a rehabilitace	jednotlivé procedury
			Procedura - Baleno	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
		Radost	Léčebná péče	-
			Ošetrovatelská péče	-
			Procedura – fyzikální terapie a rehabilitace	jednotlivé procedury
			Procedura - Baleno	jednotlivé procedury
			Procedura - Vodoléčba	jednotlivé procedury
Ubytování	LS Moravan	I. kategorie	1 lůžko pokoj	
			2 lůžko pokoj	
			přistýlka	
	LS Janáček	I. kategorie	1 lůžko pokoj	
			2 lůžko pokoj	
			přistýlka	
	LS Bečva	I. kategorie	1 lůžko pokoj	
			2 lůžko pokoj	
	LD Radost	II. kategorie	přistýlka	
			2 lůžko pokoj	
	LD Slovenka	II. kategorie	2 lůžko pokoj	
			3 lůžko pokoj	
	LD Praha	II. kategorie	1 lůžko pokoj	
2 lůžko pokoj				
Stravování	Bečva	Celodenní stravování		
	Janáček	Celodenní stravování		
	Moravan	Celodenní stravování		

Příloha č. 1 - Dimenze služby (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. v tis. Kč		ZZ1M Postupné krytí za podnik												Období: Zodpovídá: Den sestavení:	
		Položka		Měsíc		M-12		M-1		SK		PL		YTD	SK-PL
Tvorba hodnoty		SK	PL	SK/PL	SK-PL	M-12	M-1	SK	PL	YTD	SK-PL	YTD-1			
	Tržby brutto														
	Slevy														
	Tržby netto														
	Variabilní náklady realizace														
	TVORBA KP I realizace														
	Fixní náklady přiřaditelné náklady realizaci														
	KP II realizace														
	Fixní náklady přiřaditelné náklady obchod. odd.														
	KP II obchodního oddělení														
	Výnosy ostatní LS Moravan														
	Fixní náklady ostatní LS Moravan														
	Spořítelna KP I LS Moravan														
	KP po spotřebě LS Moravan														
	Výnosy ostatní LS Janáček														
	Fixní náklady ostatní LS Janáček														
	Spořítelna KP I LS Janáček														
	KP po spotřebě LS Janáček														
	Výnosy ostatní LS Bečva														
	Fixní náklady ostatní LS Bečva														
	Spořítelna KP I LS Bečva														
	KP po spotřebě LS Bečva														
	Výnosy ostatní LD Radost														
	Fixní náklady ostatní LD Radost														
	Spořítelna KP I LD Radost														
	KP po spotřebě LD Radost														
	Výnosy ostatní LD Slovenka														
	Fixní náklady ostatní LD Slovenka														
	Spořítelna KP I LD Slovenka														
	KP po spotřebě LD Slovenka														
	Výnosy ostatní LD Praha														
	Fixní náklady ostatní LD Praha														
	Spořítelna KP I LD Praha														
	KP po spotřebě LD Praha														
	Výnosy ostatní vedlejší produktivní činnost														
	Fixní náklady ostatní vedlejší produktivní činn.														
	Spořítelna KP I Vedlejší produktivní činnost														
	KP po spotřebě Vedlejší produktivní činnost														
	Výnosy ostatní neproduktivní činnost														
	Fixní náklady ostatní neproduktivní činnost														
	Spořítelna KP I Neproduktivní činnost														
	KP po spotřebě Neproduktivní činnost														
	Spořítelna KP I společenosti celkem														
	Korekce KP I společenosti celkem														
	Hospodářský výsledek														

Komentář:

Příloha č. 2 - Postupné krytí za podnik (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. v tis. Kč	Položka	ZZ2M Analýza odchylek za podnik				Období: Zodpovídá: Den sestavení:
		Měsíc		YTD		
		Celková	Detail 1.	Detail 2.	Detail 3.	Podíl v %
	Odchylka HV					
	Odchylka tvorby KP I					
	<i>Odchylka tržeb brutto</i>					
	<i>Odchylka tržeb netto</i>					
	<i>Odchylka slev</i>					
	Odchylka VRN realizace					
	Odchylka spotřeby KPI					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LS Moravan					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LS Janáček					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LS Bečva					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LD Radost					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LD Slovenka					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP LD Praha					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP Vedlejší produktivní činnosti					
	Odchylka výnosů ostatních					
	Odchylka fixních režijních nákladů přiřaditelných realizace					
	Odchylka fixních nákladů ostatních					
	Odchylka spotřeby KP Neproduktivní činnosti					
	Odchylka korekce					

Příloha č. 3 - Analýza odchylek za podnik (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. vtis. Kč		Z23M Postupné krytí LS Janáček vč. Dependance										Období: Zodpovídá: Den sestavení:		
		Měsíc										YTD		
Položka		SK	PL	SK/PL	SK-PL	M-1	M-12	SK	PL	SK-PL	YTD	SK-PL	YTD-1	
Tvorba hodnoty	Tržby brutto													
	Slevy													
	Tržby netto													
	Variabilní náklady realizace													
	TVORBA KP I realizace vč. Dependance													
	Fixní náklady přiřaditelné náklady realizaci													
	KP II realizace													
	Fixní náklady přiřaditelné náklady obchod. odd.													
	KP II obchodního oddělení													
	Výnosy ostatní LS Moravan													
	Fixní náklady ostatní LS Moravan													
	Spotřeba KP I LS Janáček													
	KP po spotřebě LS Janáček													
	Výnosy ostatní LS Bečva													
	Fixní náklady ostatní LS Bečva													
	Korekce KP I společností celkem													
	Hospodářský výsledek													

Komenář:

Příloha č. 4 - Postupné krytí LS Janáček vč. dependance (Zdroj - vlastní zpracování)

Položky	I.17	II.17	III.17	IV.17	V.17	VI.17	VII.17	VIII.17	IX.17	X.17	XI.17	XII.17
Bečva / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 96												
Janáček / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 240												
Moravan / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 121												
Slovenka / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 55												
Radost / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 59												
Praha / plnění (%)												
LD skutečnost												
LD kapacita 55												
LD skutečnost (kontrolní součet)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Položky	I.16	II.16	III.16	IV.16	V.16	VI.16	VII.16	VIII.16	IX.16	X.16	XI.16	XII.16
Bečva / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 96												
Janáček / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 240												
Moravan / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 121												
Slovenka / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 55												
Radost / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 59												
Praha / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 55												
LD skutečnost (kontrolní součet)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Položky	I.15	II.15	III.15	IV.15	V.15	VI.15	VII.15	VIII.15	IX.15	X.15	XI.15	XII.15
Bečva / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 96												
Janáček / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 240												
Moravan / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 121												
Slovenka / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 55												
Radost / plnění												
LD skutečnost												
LD kapacita 59												
LD skutečnost (kontrolní součet)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Komentář:

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. vtis. Kč	O31M Controllingová rentabilita				Období:
					Zodpovídá:
					Den sestavení:
Položka	Měsíc		YTD		Akt. / Min.
	SK	Akt. / Min.	SK	Akt. / Min.	
Tržby brutto					
Slevy					
Tržby netto					
VRN realizace					
KP I Realizace					
Rentabilita - realizace KP I realizace / tržby netto v %					
Fixní přiřaditelné náklady realizace					
KP II realizace					
Rentabilita KP II realizace KP II realizace / tržby netto v %					
Fixní přiřaditelné náklady obchodního oddělení					
KP II obchodního oddělení					
Rentabilita KP II obchod. odd. KP II obchod. odd. / tržby netto v %					

V aktuálním měsíci

Kategorie	Skutečnost	Minulé období
Rentabilita realizace KP I	~42%	~40%
Rentabilita realizace KP II	~32%	~30%
Rentabilita obchod. odd.	~12%	~10%

Od počátku roku

Kategorie	Skutečnost	Minulé období
Rentabilita realizace KP I	~42%	~40%
Rentabilita realizace KP II	~32%	~30%
Rentabilita obchod. odd.	~12%	~10%

Komentář:

Příloha 7 - Controllingová rentabilita (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.
v tis. Kč

O34M Rentabilita produktů - YTD

Období:
Zodpovídá:
Den sestavení:

Položka	KP I realizace	KP II realizace	KP II obchodního oddělení
LÉČENÍ CELKEM			
Janáček Léčebná péče Ošetřovatelská péče Procedury - fyzikální terapie Procedura - Balneo Procedura - Vodoléčba			
Bečva Léčebná péče Ošetřovatelská péče Procedury - fyzikální terapie Procedura - Balneo Procedura - Vodoléčba			
Moravan Léčebná péče Ošetřovatelská péče Procedury - fyzikální terapie Procedura - Balneo Procedura - Vodoléčba			
Radost Léčebná péče Ošetřovatelská péče Procedury - fyzikální terapie Procedura - Balneo Procedura - Vodoléčba			
UBYTOVÁNÍ CELKEM			
LS Moravan LS Janáček LS Bečva LD Radost LD Praha LD Slovenka			
STRAVOVÁNÍ CELKEM			
Stravování LS Bečva Stravování LS Janáček Stravování LS Moravan			

Komentář:

Příloha 8 - Rentabilita YTD (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. v tis. Kč		O35M Vyhodnocování vedlejších produktivních činností - HV			Období: Zodpovídá: Den sestavení:
Položka	Měsíc Skutečnost	YTD		Min.rok. AKT./Min.	
		Skutečnost	Min.rok.		
Doprava externí					
Kultura					
Sport					
Ostatní nemovitosti					
Ubytování					
Ostatní					
VEDEJŠÍ PRODUKTIVNÍ ČINNOST CELKEM					
Plán					
Rozdíl (Skutečnost - Plán)					
Komentář:					

Příloha 9 - Vyhodnocování vedlejších produktivních činností (Zdroj – vlastní zpracování)

Položka	Měsíc			YTD			
	SK	SK/PL	AKT./MIN.	SK	SK/PL	AKT./MIN.	
LÉČENÍ	LS Moravan	Tržby KP II obchodu Počet ošetřovacích dní					
	LS Janáček	Tržby KP II obchodu Počet ošetřovacích dní					
	LS Bečva	Tržby KP II obchodu Počet ošetřovacích dní					
	LD Radost	Tržby KP II obchodu Počet ošetřovacích dní					
	CELKEM	Tržby KP II obchodu Počet ošetřovacích dní					
UBYTOVÁNÍ	LS Moravan	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LS Janáček	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LS Bečva	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LD Radost	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LD Slovenka	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LD Radost	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	CELKEM	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
STRAVOVÁNÍ	LS Bečva	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LS Janáček	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	LS Moravan	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
	CELKEM	Tržby KP II obchodu Obložnost v %					
CELKEM	Tržby KP II obchodu						

Komentář:

Příloha 10 - Prodej dle produktů (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. v tis. Kč		O37M Vývoj obchodních aktivit												Období: Zodpovědiá: Den sestavení:	
		Měsíc												YTD	
Položka		I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.		
Komplexní lázeňská péče	Tržby														
	KP II obchodního oddělení														
	Tržby / ližkodny														
	Počet ližzkodnů														
Příspěvková lázeňská péče	Tržby														
	KP II obchodního oddělení														
	Tržby / ližkodny														
	Počet ližzkodnů														
Samoplátecká péče tuzemci	Tržby														
	KP II obchodního oddělení														
	Tržby / ližkodny														
	Počet ližzkodnů														
Samoplátecká péče cizinci	Tržby														
	KP II obchodního oddělení														
	Tržby / ližkodny														
	Počet ližzkodnů														
CELKEM	Tržby														
	KP II obchodního oddělení														
	Tržby / ližkodny														
	Počet ližzkodnů														

Komentář:

Příloha 11 - Vývoj obchodní aktivit (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.
v tis. Kč

O39R Vyhodnocení marketingové akce

Období:
Zodpovídá:
Den sestavení:

Položka	Měsíc			ROK + 1		
	SK	PL	SK/PL	SK	PL	SK/PL
Druh marketingové akce 1						
Náklady marketingové akce						
Tržby netto související s danou akcí						
Počty lůžkodnů na základě akce 1						
Druh Marketingové akce 2						
Náklady marketingové akce						
Tržby netto související s danou akcí						
Počty lůžkodnů na základě akce 2						

Komenář:

Příloha 12 - Vyhodnocení marketingové akce (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s. v tis. Kč		L32Q Odchylka spotřeby nákladů Ubytování				Období:	
						Zodpovídá:	
						Den sestavení:	
Položka		Kvartál			Od počátku roku		
		plánovaná spotřeba	skutečná spotřeba	odchylka	plánovaná spotřeba	skutečná spotřeba	odchylka
LS Jánáček	VRN realizace FRNp realizace						
LS Bečva	VRN realizace FRNp realizace						
LS Moravan	VRN realizace FRNp realizace						
LD Radost	VRN realizace FRNp realizace						
LD Slovenka	VRN realizace FRNp realizace						
LD Praha	VRN realizace FRNp realizace						
Celkem	VRN realizace FRNp realizace						

Komentář: Přepočít na lůžkoden

Příloha 13 - Odchylky spotřeby nákladů Ubytování (Zdroj – vlastní zpracování)

Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.		L33Q Odchylka spotřeby nákladů Stravování				Období:
v tis. Kč						Zodpovídá:
						Den sestavení:
Položka	VRN realizace FRNp realizace	Kvartál		Od počátku roku		odchylka
		plánovaná spotřeba	skutečná spotřeba	plánovaná spotřeba	skutečná spotřeba	
LS Jánáček						
LS Bečva						
LS Moravan						
Celkem						

Komenár: Přepočet na lůžkoden

Příloha 14 - Odchylka spotřeby nákladů Stravování (Zdroj – vlastní zpracování)


Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.
v tis. Kč

T31M Pracovníci

Období: _____
Zodpovídá: _____
Den sestavení: _____


Položka	Měsíc											
	I.	II.	III.	IV.	V.	VI.	VII.	VIII.	IX.	X.	XI.	XII.
Léčení												
Počet pracovníků celkem												
Mzdy												
Náklady na vzdělávání												
Průměrná mzda												
Ubytování												
Počet pracovníků celkem												
Mzdy												
Náklady na vzdělávání												
Průměrná mzda												
Stravování												
Počet pracovníků celkem												
Mzdy												
Náklady na vzdělávání												
Průměrná mzda												
Režie												
Počet pracovníků celkem												
Mzdy												
Náklady na vzdělávání												
Průměrná mzda												
CELKEM												
Počet pracovníků celkem												
Mzdy												
Náklady na vzdělávání												
Průměrná mzda												

Počty pracovníků celkem



■ Léčení ■ Ubytování ■ Stravování ■ Režie

Průměrná mzda k datu



■ Léčení ■ Ubytování ■ Stravování ■ Režie

Komentář: _____

Příloha 15 - Přehled počtu a nákladů na pracovníky (Zdroj – vlastní zpracování)