

CONTROLLING:

Principy controllingu
Role controllera
Manažerské účetnictví



Ing. Tomáš Pražák, Ph.D.



SILESIA
UNIVERSITY
SCHOOL OF BUSINESS
ADMINISTRATION IN KARVINA



PRINCIPY CONTROLLINGU

- porovnání skutečných a plánovaných hodnot s následnou analýzou vzniklých odchylek
- respektování všech vzájemných vazeb mezi podnikovými subsystemy



- analýza všech hlavních i vedlejších procesů uvnitř podniku
- schopnost rozkrýt všechna slabá místa a navržení opatření a nástrojů na jejich odstranění

Pro zajištění funkčnosti controllingu nutno vybudovat nákladový a kalkulační systém (druhý účetní okruh).



CÍLE CONTROLLINGU

- **Bezprostřední (věcné, přímé) cíle:**
 - zajištění schopnosti anticipace a adaptace
 - zajištění schopnosti reakce
 - zajištění schopnosti koordinace
 - zajištění schopnosti proveditelnosti plánů



- **Zprostředkované (nepřímé) cíle:**
 - cíle zájmových skupin, jejichž dosažení má controlling podpořit:
 - zaměstnanci
 - okolí
 - vlastníci



KONCEPCE CONTROLLINGU

- poskytují informaci o cílech a funkcích controllingu
- z přímých cílů lze odvodit čtyři typy koncepcí:
 - Koncepce zaměřená na vnitropodnikové propočty
 - Koncepce zaměřená na informace
 - Koncepce zaměřená na cíle podniku
 - Koncepce vztažená k systému řízení



KONCEPCE ZAMĚŘENÁ NA VNITROPODNIKOVÉ PROPOČTY

- controlling poskytuje informace, které vznikly v rámci účetnictví:
 - účetnictví, statistiky, kalkulace a rozpočty
- účetnictví slouží jako nástroj, který management využívá
- potenciál controllingu není plně využit



KONCEPCE ZAMĚŘENÁ NA INFORMACE

- poskytuje informace pocházející z podnikového účetnictví, ale informační základna je zde rozšířena
- důraz na provázanost mezi získanými informacemi a požadavky na ně kladenými – controlling je koordinátor informací:
 - připravuje a analyzuje informace relevantní pro ekonomické řízení
 - zodpovědnost za reportingový systém



KONCEPCE ZAMĚŘENÁ NA CÍLE PODNIKU

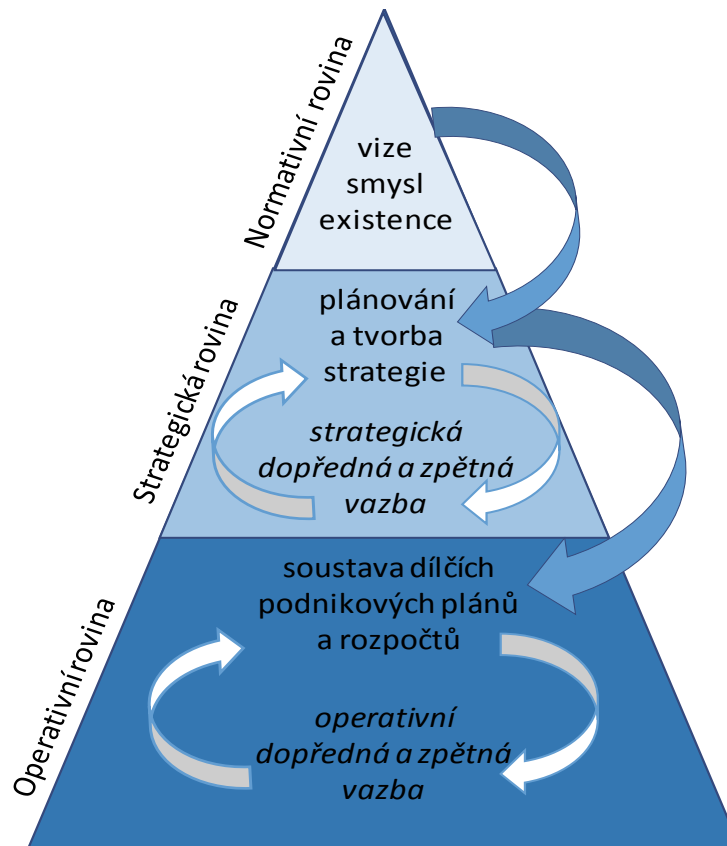
- v praxi často uplatňovaný přístup
- controlling chápán jako nástroj podniku sloužící k dosažení jeho přímých cílů
- uplatňuje se zde pravidlo:
Řídit podle cílů, ne podle denní operativy.





KONCEPCE VZTAŽENÁ K SYSTÉMU ŘÍZENÍ

- controlling chápán jako podsystém systému řízení:
 - 1. zp. - koncentrace na plánování a kontrolu v operativní i strategické oblasti včetně poskytování informací, tzn. zaměření na informace a zisk
 - 2. zp. - orientace na koordinaci podsystémů řízení (systém ŘLZ, hodnotový systém, systém plánování a kontroly, systém zajištění informací, organizační systém), tzn. snaha o dosažení všech cílů podniku

Služby a výkony poskytované controllingem na jednotlivých úrovních řízení podniku



-  Regulační role controllingu
-  Koordinační role controllingu

CONTROLLING: Osobnost controllera a jeho postavení v organizační struktuře podniku

Controller a jeho úkoly

CONTROLLING: Osobnost controllera a jeho postavení v organizační struktuře podniku

Controller a jeho dovednosti

Controller versus manažer

Vnitřní struktura controllingového útvaru

- specializace controllerů:
 - podle funkce:
 - controller prodeje
 - controller pro investiční činnost
 - controller nákladového hospodářství
 - controller materiálového hospodářství
 - personální controller
 - projektový controller atd.

- specializace controllerů:
 - podle činnosti:
 - ❖ controller pro podnikové plánování a tvorba rozpočtů
 - ❖ controller pro reporting
 - ❖ controller pro analýzu a hodnocení investičních programů
 - podle adresáta:
 - divizní controller
 - regionální controller

Nákladový controlling (NC)

- vytvoření **systemu plánování nákladů a vnitropodnikových výnosů se záměrem splnění definovaných cílů v budoucnosti:**
 - **vyhodnotit dosaženou skutečnost s plánem (odchylky)**
 - nabízet řešení vedoucí k eliminaci odchylek skutečnosti od plánu
 - východisko pro sestavení **plánu Cash-Flow,**
 - má včas předpovídat přechodný přebytek nebo nedostatek volných finančních prostředků.
 - ve vazbě na odchylky skutečnosti od plánu nejen včas na tyto odchylky upozornit, musí je i přehledně a srozumitelně prezentovat a na základě nich pak musí příslušní manažeři zahájit činnosti vedoucí k eliminaci důsledků těchto odchylek

Hlavní náplň NC:

- Sestavování rozpočtu nákladů a výnosů a jeho vyhodnocování pomocí odchylek
- Výpočet plánových, výsledných a cenových kalkulací
- Reporting

Zavedení NC je jednou z prvních částí celkového modelu controllingu jako úspěšného ekonomického řízení – až pak controlling finanční, investiční, apod.

Finanční controlling

- řízení finanční a kapitálové struktury podniku a řízení jeho peněžních toků
- cílem je zajišťování finanční rovnováhy podniku
- v elementární rovině:
 - získávání finančních zdrojů
 - správa finančních zdrojů
 - užití finančních zdrojů

- hlavním nástrojem je finanční analýza:
 - finanční účetnictví
 - manažerské účetnictví
 - ekonomické statistiky
 - další zdroje peněžního a kapitálového trhu

Finanční analýza

- ohodnocení minulosti, současnosti a předpokládané budoucnosti finančního hospodaření podniku
- s pomocí speciálních metodických prostředků provést diagnózu finančního hospodaření podniku a podchytit všechny jeho složky (analýza rentability, analýza zadluženosti, analýza likvidity,...)
- finanční poměrové ukazatele

Investiční controlling

- plánování a stanovování reálných cílů, hodnocení výsledků v porovnání s cíli, analyzování odchylek, reportování významných výstupů z oblasti řízení investic
- každá investiční činnost probíhá ve třech fázích:
 - **Příprava investice**
 - Realizace
 - Provoz
- výpočet návratnosti investic

Controlling nákupu

- řízení zásob – analýza ABC
- definování zodpovědnosti (za materiál, zboží, polotovary, hotové výrobky)
- vyhodnocování odchylek v nákupu dle zodpovědností
- volba strategických dodavatelů
- hodnocení dodavatelů a jejich bonita
- optimalizace stavu zásob, plynulý tok kvalitního materiálu
- tlak na vysokou kvalitu a nízké nákupní ceny

Controlling prodeje

- orientace na rentabilní segmenty, vyhodnocování produktu, odběratele, regionu,...
- tlak na efektivitu vynakládání přímých nákladů souvisejících s realizací produktu
- relevantní informace pro strategické rozhodování v prodeji
- cílené směřování marketingových nákladů

Výrobní controlling

- **tlak na efektivitu jednicových nákladů**
 - o Vyhodnocování odchylek ve spotřebě jednicových nákladů dle místa vzniku a dle zodpovědností
 - o Motivace zainteresovaných skupin
- **relevantní informace pro strategické rozhodování ve výrobě**
 - o Zvyšování efektivnosti výroby prostřednictvím optimalizace kapacit

- **optimalizace výrobních kapacit**
 - o plánování a vyhodnocování výrobních (strojních a pracovních) kapacit
 - o plánování a vyhodnocování využití strojních a pracovních kapacit
 - o plánování a vyhodnocování jednotlivých druhů prostožů
- **tlak na minimalizaci výrobních ztrát**
 - o sledování zmetkovitosti v naturálních jednotkách a vyčíslení ztrát v Kč, zajištění odpovědnosti
 - o sledování rozdílů mezi plánovanou a skutečnou měrnou spotřebou jednicových vstupů (nákladů)

Některé části výrobního controllingu mohou být součástí nákladového controllingu (jednicové náklady – cena, měrná spotřeba – zmetkovitost).

Organizační začlenění controllingu

- samostatný útvar vs. převzetí funkce controllingu jinými, již existujícími místy a útvary:
 - MSP:
 - ❖ jednodušší komunikace – koordinační funkce controllera snadnější a s menší náplní
 - ❖ nižší nárok na plánování a kontrolu
 - ❖ controller s požadovanou kvalifikací požaduje odpovídající mzdové ohodnocení – problém
 - ❖ přerozdělení controllingových úloh na management – přetíženost manažerů
 - ❖ nelze být manažerem na „vedlejší úvazek“

CONTROLLING: Osobnost controllera a jeho postavení v organizační struktuře podniku

- střední a větší organizace:
 - ❖ nositel procesu controllingu – všichni vedoucí pracovníci v podniku - management přebírá funkce a zodpovědnost controllingu
 - ❖ controller řídí controlling – stará se o rámcové podmínky, dodává nástroje a poskytuje poradenství o jejich použití
 - ❖ controlleři a manažeři se v controllingu doplňují

Kritéria pro zavedení controllingu v podniku

- je rozhodnuto na úrovni vrcholového vedení společnosti, že budou zřízeny vlastní útvary controllingu
- jak management ve vrcholovém vedení, tak další významné posty ve společnosti mají povědomí o důležitosti controllingu a jeho neustálém rozvoji
- podnik se řadí svou velikostí mezi organizace, která vyžaduje zřízení více pracovních míst s náplní controllera

Postup zavedení controllingu v podniku

- v celém podniku se zavedou pouze některé jeho vybrané funkce (např. podnikové plánování a tvorba rozpočtu)
- ve vybraném organizačním útvaru (provoz, závod, divize) se implementuje formou tzv. pilotního systému controlling v plném rozsahu
- při výběru organizační jednotky určené k ověření pilotního systému nutno vzít v úvahu jak odborné hledisko dané organizační jednotky, tak míru připravenosti a ochotu zainteresovaných pracovníků aktivně spolupracovat na takovém pilotním projektu

Faktory proti fungování controllingu

- obava podnikového vedení z omezení mocenského vlivu na řízení podniku
- již dříve fungující organizační útvary, jako je finanční útvar, útvar účetnictví, které doposud poskytovaly údaje pro vedení firmy, se cítí ohroženy novou konkurenční organizační jednotkou
- obava pracovníků na úseku prodeje – jejich činnost bude podrobena rozsáhlejší a hlubší kontrole prostřednictvím nových ukazatelů a výkonnostních měřítek

CONTROLLING: Osobnost controllera a jeho postavení v organizační struktuře podniku

- obava na výrobním úseku – dobré výkonnostní a kvalitativní výsledky se budou posuzovat podle vynaložených nákladů
- hledisko nákladovosti osloví ve své podstatě všechny pracovníky firmy – automaticky jistá negativní reakce



Rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím

FÚ

- vychází ze Zákona o účetnictví ⇒ poskytuje sjednocené, obecné a dále interpretovatelné informace
- pro firmy závazné
- drobné odchylky jen tam, kde to zákon umožňuje
- účetní data podniku pro externí uživatele
- účetní výkazy:
 - Rozvaha (balance)
 - Výkaz zisku a ztráty
 - Cash flow



MÚ

- není řízeno legislativními normami a předpisy
- obvykle upraveno nepovinnou vnitropodnikovou metodikou a vychází ze specifických potřeb řízení (nejen finančního a ekonomického) v dané společnosti
- obsah a kvalitu určuje výrobní, technologická a organizační složitost dané společnosti a požadavky daného managementu na manažerské účetnictví

Manažerské pojetí nákladů

- oproti účetnímu pojetí nákladů pracuje s ekonomickými (skutečnými, relevantními) náklady, které navíc nákladům zahrnují i tzv. oportunitní (alternativní) náklady (náklady obětované (ušlé) příležitosti) – ušlý výnos, který je ztracen, když není výrobní zdroj použit na nejlepší variantu
- definujeme ekonomický zisk - rozdíl mezi celkovým výnosem a ekonomickými náklady
- POZOR! Nulový ekonomický zisk neznamena, že účetně vykazuje zdanitelný základ v hodnotě 0!

PODNIKOVÝ CONTROLLING - PLÁNOVÁNÍ



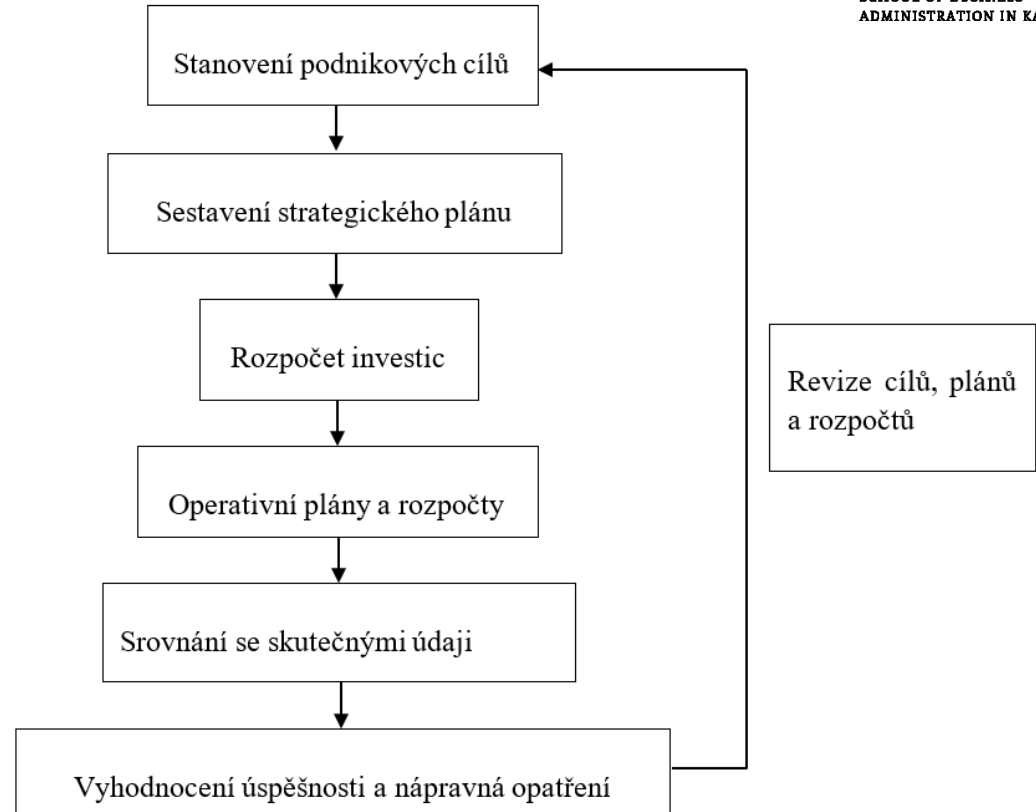
**SILESIAN
UNIVERSITY**
SCHOOL OF BUSINESS
ADMINISTRATION IN KARVINA

Tomáš Pražák
Přednášející



Plánování

- strategický i operativní význam
- v návaznosti na něj se tvoří jednotlivé rozpočty





- **cíle** stanoveny podle vlastních potřeb podniku
- sestavení **strategického plánu**:
 - řízení nákladů
 - udržení tržního podílu
 - s růstem velikosti podniku a růstem šířky výrobních programů a prodávaného sortimentu se stávají úkoly plánování stále náročnějšími
 - celopodnikový plán atomizován do dílčích plánů (plán nákupů, výroby, odbytu, finanční plán a z nich odvozené další dílčí plány)



- **rozpočet investic:**
 - údržba a obnova stávajících investic
 - tvorba nových investic
 - úprava výrobních kapacit podle požadavků trhu



- nedodržení požadovaných hodnot plánu v absolutní výši – vznik **odchylek**:
 - horší nebo lepší průběh skutečnosti, než se očekávalo
 - plány a rozpočty byly nerealistické a nedaly se splnit nebo se naopak daly velmi lehce splnit
 - vyskytly se nečekané události (přírodní katastrofy, COVID-19 apod.)
- **revize rozpočtů, plánů i cílů**



- Kvantitativní odchylka se týká změny objemu výkonů a vyjadřuje rozdíl mezi skutečným a plánovaným objemem výkonů v podniku

$$\text{Kvantitativní odchylka} = (Q_{pl} - Q_{sk}) * p_{pl}$$

- Kvalitativní odchylka vzniká změnou ceny prodáváných výkonů a představuje rozdíl mezi skutečnou cenou prodáváných výkonů a plánovanou cenou prodáváných výkonů

$$\text{Kvalitativní odchylka} = (p_{pl} - p_{sk}) * Q_{sk}$$

- Odchylka struktury je zaměřena na změnu struktury výkonů a signalizuje rozdíl mezi skutečnou a plánovanou strukturou výkonů.
- Cílem každého podnikatelského subjektu je tvorba zisku. Ve výrobním procesu však mohou nastat odchylky od zisku, které vznikají rozdílem mezi plánovanou výší zisku a skutečnou výší zisku.



Operativní plánování

- komplexní disciplína, na které se podílí celá řada podnikových specialistů
- detailizuje strategický podnikový plán výroby
- obsahuje dvě složky:
 - plánování materiálových a energetických toků,
 - plánování finanční stránky materiálových a energetických toků



Plánování materiálových a energetických toků

- podnik se rozděluje na menší části (hospodářská střediska)
- řeší otázku rozepsání výrobních úkolů v čase a v jejich obsahu pro jednotlivá hospodářská střediska
- základní typy operativního plánování:
 - plánování zakázkové výroby
 - plánování samostatných sérií, které musí být předem připraveny
 - plánování výroby normalizovaných součástí na sklad



- **nouzové plány (plány mimořádných opatření)**
 - alternativní průběhy činností v situaci, kdy je narušen plán normální
 - optimistická i pesimistická verze



- postup:
 - ❖ vytvoření normálního plánu s vytipováním možných rušivých elementů v podobě ukazatelů
 - ❖ plnění normálního plánu – kontinuální sledování vývoje ukazatelů
 - ❖ vytvoření alternativních průběhů pro jednotlivé rušivé události i jejich případné kombinace
 - ❖ nasazení vhodné alternativy v závislosti na výskytu rušivých jevů
 - ❖ úspěšné splnění původního nebo náhradního mimořádného plánu



- **překážky plánování:**
 - rychle se měnící a složité okolí podniku
 - negativní postoj pracovníků k plánování
 - konzervativnost a pohodlnost až lenost pracovníků
 - omezenost hmotných, lidských i finančních zdrojů
 - nedostatek informací
 - nedostatek času na samotné sestavování plánů
- význam komunikace mezi všemi stupni řízení
- aktualizace plánů
- ztotožňování zaměstnanců s filozofií podniku



Plánování finanční stránky materiálových a energetických toků

- spotřeba surovin a nejrůznějších materiálů, lidské práce – přímo využitých výrobních faktorů je dobře finančně vyjádřitelná
- v případě výrobního zařízení je však situace složitější – nákladem se stává odpis + použití na výrobu více druhů výrobků
- další časově se opakující společné jevy (pojistné, zálohy, nájemné, paušály, energie...) - režie

Přímé a nepřímé náklady a jejich variabilita



Náklady			
Přímé		Nepřímé	
Variabilní	Fixní	Variabilní	Fixní
Spotřeba výrobního materiálu	Odpis zařízení, které vyrábí pouze 1 druh výrobku	Spotřeba energie nerozdělitelné mezi jednotlivé výrobky	Odbytová reže
Mzdy výrobních dělníků	Výzkum a vývoj 1 druhu výrobku		Správní reže
	Úvěr týkající se úvěru pro 1 druh výrobku		
	Nájem zařízení pro 1 druh výrobku		



PLÁNOVÁNÍ PŘÍMÝCH NÁKLADŮ

- plánovaný přímý materiál
- plánované přímé mzdy
- plánované roční odpisy:
 - vydělením pořizovacích nákladů daného zařízení (zmenšených o zůstatkovou hodnotu a zvětšených o hodnoty plánovaných generálních oprav) plánovanou dobou upotřebitelnosti zařízení v rocích



- plánované náklady na výzkum a vývoj:
 - vycházíme z příslušného plánu výzkumu a vývoje podniku, který je součástí celopodnikového plánu
 - dvě složky:
 - ❖ předpokládané výdaje na výzkum a vývoj pro plánovací období – tyto se v plánu rozpadnou do položek mzdových, materiálových apod.
 - ❖ podíl výdajů na výzkum a vývoj zúčtovaný na již vyvinuté výrobky – plánuje se jako určitý procentní odpis již vzniklých a uzavřených výrobků, neboť cyklus byl ukončen a nyní tyto výrobky musíme určitou dobu zatížit určitou částí nákladů na jejich výzkum a vývoj. Až se tyto náklady vrátí, bude možno financovat další výzkum a vývoj. Tyto výdaje zahrneme do ostatních přímých nákladů na výrobu.



- plánované přímé náklady na úroky:
 - pouze pokud jsme na výrobu našeho výrobku získali úvěr
 - na základě dohodnuté úrokové míry
- plán přímých nákladů na splátku úvěru (jistina)



PLÁNOVÁNÍ NEPŘÍMÝCH NÁKLADŮ

- velmi obtížné - neexistují (tak jako u přímých nákladů) normy a postupy, z nichž lze snadno vypočítat přesně náklady dané operace
- správné zjištění vztažné veličiny, která danou režii vyvolává
- nouzové řešení - použití rozvrhové základny
- zásadní roli sehrávají samotné kalkulační techniky



- všeobecná výrobní režie:
 - obsahuje náklady, které jsou společné pro několik výrobních provozů. Měla by se tedy rozpočítávat podle všech přímých nákladů.
- zásobovací a odbytové režie:
 - vazba k výkonům je dána výkony zásobování, skladování a odbytu
 - parametry skladovaného a manipulovaného materiálu (hmotnost, objem)



- Správní režie:
 - často podle přímých mezd - velké nepřesnosti (přímé mzdy jsou variabilní, zatímco správní režie je fixní)
- zpřesnění plánování by mělo jít cestou přesunutí (zúžení rozsahu) režijních položek do přímých nákladů