

OPERATIVNÍ CONTROLLING - NÁSTROJ MANAGEMENTU ORIENTO VANÝ NA HOSPODÁRNOST PROVOZNÍCH AKTIVIT PODNIKŮ

OPERATIVE CONTROLLING-MANAGEMENT TOOL ORIENTED TOWARD EFFICIENCY OF OPERATIONAL BUSINESS ACTIVITIES

Pavla Římovská

Anotace:

V současné etapě implementace controllingu v podnicích v ČR se objevují námitky proti omezeným možnostem mezipodnikového srovnávání manažerských výkazů krátkodobého hospodářského výsledku. Naproti tomu je uznávána příležitost přizpůsobit strukturu těchto výkazů specifickým potřebám kontroly hospodárnosti provozu podle kapacitního třídění nákladů. Příspěvek si proto klade za cíl uvedení příkladů využití vybraných nástrojů operativního controllingu v podnikové praxi, které poukazují na přínosnost tohoto moderního manažerského přístupu k plánování a kontrole hospodaření s podnikovými výrobními faktory. Při implementaci controllingu by měl být respektován charakter jeho působnosti jako průřezové činnosti – ve všech oblastech fungování podniku.

Summary:

The objections against limited possibilities of inter-company management short income statement comparison are rising at the current phase of controlling implementation in the Czech enterprises. There is, on the other hand, recognized the opportunity to suit the statement structure to the specific needs of the operational efficiency control according to capacitive costs classification. The aim of this contribution is a presentation of examples of chosen operative controlling tools use in practice. These examples should point out the benefit of this modern management approach to the planning and control of the enterprise production factors management. In controlling implementation should be respected its scope as a cross activity - in all functional areas of the enterprise.

Klíčová slova:

controlling, přínos implementace, krátkodobý hospodářský výsledek, kontrola hospodárnosti

Key words:

controlling, benefit of implementation, Profit and Loss Account -statement, Controll of Operating Income

Úvod:

V posledním období, které je možno orientačně vymezit pěti až sedmi lety, dochází i v podnicích v ČR k intenzivnějšímu rozvoji využívání různých, variantně řešených metodických přístupů a nástrojů controllingu.

Komplexnost, systematičnost a tudíž i účinnost působení controllingu v našich podnicích je do značné míry závislá na důvodech a cílech, kvůli nimž byl controlling implikován do stávajícího informačního systému podniku.

Jedním z nejčastějších důvodů jsou fúze našich firem se zahraničními partnery, v jejichž podmínkách je koncepce controllingu v řízení podniků již dlouhodobě využívána. Z toho plyne i značná různorodost forem, v jakých je controlling aplikován v našich

podmínkách. Přitom je logické, že v řídicích centrálách mateřských firem je umístěn i hlavní útvar strategického controllingu a v domácích i zahraničních dceřinných společnostech fungují různé hierarchicky strukturované útvary operativního controllingu.

V závislosti na kompetentnosti managementu se i v podnicích bez účasti zahraničních partnerů projevují aktivity, spojené s implementací controllingových nástrojů v rámci modernizace jejich řídicích systémů. Nezřídka se ale stává, že se jedná pouze o přechodnou etapu na cestě hledání účinných řídicích nástrojů, obdobně jako je tomu u implikace moderní koncepce interního auditu při přechodu na koncepci riskmanagementu a i u dalších forem a možností zdokonalování informačních soustav (např. Balanced Scorecard a d.).

Dalším důvodem rozmanitosti forem při implikaci controllingu je skutečnost - do značné míry pozitivní - že v různých typech podniků (obchodní společnosti, podniky výroby a služeb, bankovní instituce a jejich dceřinné společnosti, firmy působící ve veřejném sektoru i neziskové organizace) mohou být využívány odlišné, resp. specificky přizpůsobené soustavy controllingových metodických postupů a nástrojů. Cílovým požadavkem je zajištění vyšší hospodárnosti při pořizování podkladů, zpracování a využívání informací a současně i žádoucí komplexnost a účelnost informačních systémů. A to vše se zřetelem k cílům podnikání daného typu podniku.

Lze jen připomenout, že významnou roli při racionálním uplatnění controllingových metod a nástrojů má také velikost podniku a složitost podnikatelských aktivit, z čehož lze odvodit i nároky na strukturu a rozsah vnitropodnikové informační soustavy.

Pro odbornou praxi je controlling charakterizován jako podpora managementu, přičemž tato podpora je cíleně zaměřena na poskytování vnitropodnikového poradenství pro řízení a je přímo zainteresována na efektivnosti koordinace a racionalitě tvorby podnikových plánů.

V návaznosti na součinnost při tvorbě plánů nabízí controlling i manažersky orientované metodické nástroje pro kontrolu průběhu a stavu plnění plánů hospodaření v jednotlivých oblastech fungování podniku.

V často využívaném a citovaném literárním zdroji, který vyčerpávajícím způsobem charakterizuje principy controllingu a uvádí řadu příkladů jeho implikace ve významných evropských i amerických společnostech, jsou manažeři controllingu označováni jako 'sparingpartneři' managementu podniků (ESCHENBACH, 2000).

To se týká jak součinnosti centrálního útvaru controllingu s vrcholovými řídicími složkami podniku při sestavování a konsolidaci plánů strategického rozvoje, tak i horizontální - věcné a časové koordinace tvorby a kontroly průběhu plnění operativních plánů v jednotlivých organizačních složkách podniku.

Ze samotné podstaty poradenství pro řízení vyplývá i výchozí úkol při zavádění strategického a návazně interního controllingu, kterým je tvorba a prosazení nové koncepce a nových forem, resp. metodických přístupů k využívání vnitropodnikových informačních systémů - jejich přebudování do moderně koncipovaných manažerských informačních systémů (MIS).

Na tomto místě je nutno zdůraznit závažný problém, který se odráží i v již zmíněné velké rozmanitosti forem využívání metodických nástrojů controllingu, a tím je předpoklad souběžného praktického uplatňování klasického finančního účetnictví (v současné podobě, která je zákonně upravena v podmínkách ČR) a manažerského účetnictví (zjednodušeně řečeno postaveného na principech kapacitního členění nákladů na variabilní a fixní položky a především na principu vyhodnocování ekonomického zisku, nikoli účetního zisku, ignorujícího hodnocení efektivnosti využívání vlastního kapitálu podniku). (ŠOLJAKOVÁ, 2003)

Mimo jiné - manažerské - potřeby informací pro rozhodování poskytuje manažerské účetnictví v controllingovém pojetí i možnost přísného, ale konstruktivního sledování režijních nákladů.

Podle mínění autora tohoto příspěvku by změnu v chápání významu těchto problémů a tedy obrat k rychlejšímu uznání nezbytnosti využívání manažerského účetnictví, mohla přinést i nutnost brzkého přechodu k využívání nově připravovaných (upravovaných) Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), které po r.2005 budou v rámci EU závazné, takže řada evropských společností se bude muset přizpůsobit a přejít od národních účetních standardů k výše uvedené novele finančního výkaznictví.

Cíl:

Jak bylo zdůrazněno v úvodu příspěvku, v řadě podniků v ČR, kde již je controlling pro řízení podniku využíván, se jedná především o formu označovanou jako operativní controlling.

Příspěvek si klade za cíl uvést na příkladech prozatím nejvíce využívaných nástrojů operativního controllingu – reportingu a výkazu ‘Krátkodobého hospodářského výsledku‘ - existující rozdílnost metodických přístupů k operativnímu controllingu. Příklady vycházejí z porovnání účelu a praktických požadavků na implikaci těchto nástrojů v různých typech sledovaných firem.

Hodnocení přínosu interního controllingu pro řízení podnikatelských aktivit vychází z poznatků o možnostech controllingu poskytovat nástroje pružně přizpůsobitelné potřebám plánování, kontroly a regulace vývoje hospodaření s podnikovými výrobními faktory, resp. pro efektivní koordinaci vazeb v rámci hodnototvorného procesu v podniku.

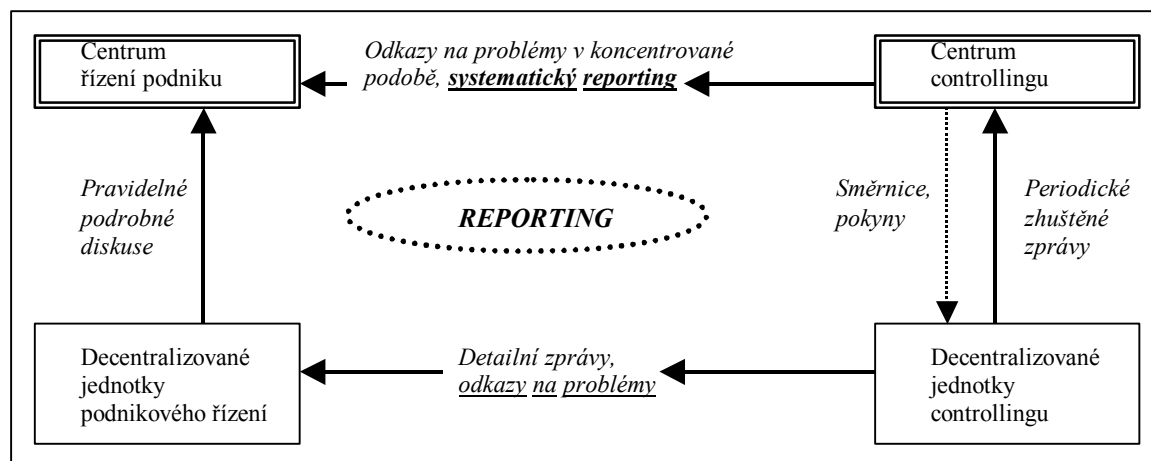
Metodika:

Pro účely prezentace praktických příkladů využití vybraných nástrojů operativního controllingu jsou v příspěvku uvedeny poznatky z průzkumu prováděného v různých firmách v ČR.

Sledované firmy se kromě odlišnosti podnikatelských aktivit odlišují i zemí původu mateřské společnosti. Právě řídicí centra zahraničních partnerů (pověštině s majoritními podíly na majetku svých organizačních jednotek v ČR), jsou iniciátory implikace operativního controllingu ve sledovaných firmách a na základě metodické koncepce jejich centrálních útvarů controllingu jsou ve stanovených cyklických intervalech zpracovávány soustavy určených ukazatelů a informace z dalších dílčích analýz ve formě reportingu.

Na tomto místě je třeba připomenout, že dělba práce a spolupráce mezi útvary řízení podniku a controllingu obecně zahrnuje tři základní, vzájemně propojené oblasti: reporting – tvorbu plánů a příslušných rozpočtů – operativní řízení. (ESCHENBACH,2000)

V citovaném literárním zdroji jsou vztahy spolupráce mezi podnikovými útvary řízení a controllingu velmi pregnantně vyjádřeny formou schématu (viz str.133). Pro potřeby tohoto příspěvku byla ze zmíněného rozsáhlého schématu vyjmuta pouze část týkající se úlohy reportingu (viz schéma 1).



In: Eschenbach, R.: Controlling. ASPI publishing, s.r.o., Praha, 2000

Jeden z příkladů, uvedených v příspěvku, informuje ve zkrácené formě o struktuře obsahu a periodicitě zpráv, které na základě poměrně přesně vyspecifikovaných požadavků centrálního útvaru controllingu zpracovávají decentralizované jednotky operativního controllingu, působící v jednotlivých dceřinných společnostech mezinárodní holdingové společnosti.

Ke sledování hospodárnosti průběhu podnikových procesů a vyjádření výsledků zpracovaných analýz jsou v periodických zprávách v rámci reportingu využívány i další charakteristické metodické nástroje controllingu, zejména výkazy krátkodobého hospodářského výsledku (dále jen KHV) a tyto výkazy jsou průběžně podrobovány analýze odchylek skutečně zjištěných hodnot výnosových a nákladových položek od plánu pro dané období – v krátkodobém horizontu jednoho roku. Výsledky takto horizontálně pojaté analýzy odchylek jsou zároveň využívány k úpravám prognóz vývoje hospodaření ve střednědobém horizontu.

Na příkladu rozdílného obsahu reportingových periodických zpráv, uvedených v tomto příspěvku, jsou mj. prezentována i odlišná pojetí sestav KHV¹, podle toho, zda mateřský centrální útvar controllingu využívá v rámci podnikového manažerského informačního systému (MIS) manažerské – vnitropodnikové účetnictví, anebo využívá vlastním národním účetním standardům přizpůsobené finanční účetnictví (s příslušnými úpravami metodiky sestavování výkazu zisku a ztrát a výkazu cash flow).

Pokud jsou do periodických zpráv zahrnovány dílčí výstupní sestavy KHV implementované na principech controllingu, jsou doplněny vertikální analýzou nákladů a výnosů, vycházející z výpočtu procentického podílu jednotlivých položek výkazu na celkovém objemu odbytu.

Následující vybrané příklady, resp. velmi zkrácené případové studie, jsou mj. založeny na předcházejícím seznámení se s výstupními sestavami aplikovaných - variantně řešených - softwarových produktů, které byly pro účely operativního řízení sledovaných firem v ČR poskytnuty mateřskými společnostmi.

Cílem průzkumu především bylo zjistit a posoudit charakter informací, resp. soustav ukazatelů, které dle praktických potřeb mateřských společností odpovídají specifickému charakteru, resp. vnitropodnikovým i vnějším podmínkám v dané oblasti podnikání.

¹ Prakticky doporučovaná struktura výkazu KHV a metodický návod k nezbytnému předchozímu zavedení kapacitního třídění nákladů na variabilní a fixní je ve stručnosti shrnut v příručce: Vysušil, J.: Controlling do kapsy aneb šest základních bodů controllingu. Profess Consulting, s.r.o., Praha 2000, ISBN 80-7259-013-8.

Řešení – případové studie.

Případová studie 1

Stručná charakteristika firmy A:

Firma A je akciovou společností střední velikosti (cca 500 pracovníků), která se v r.2000 vyčlenila z velkého strojírenského podniku a spojila se s americkou holdingovou společností. V současnosti vlastní americká firma více než 90 % akcií sledované české firmy. Díky tradičnímu výrobnímu zaměření na subdodávky pro automobilový průmysl, u nichž byla vyžadována vysoká kvalita, byla firma A schopna rychle se specializovat na užší výrobní sortiment dle požadavků majoritního vlastníka a zároveň hlavního odběratele produkce (vlastník koordinuje i export zbývajících částí produkce do zemí EU a další firmy v USA).

Se zřetelem k poměrně vysoké vyspělosti lidského i technologického potenciálu získala firma A příležitost nejen uplatňovat produkci na zahraničních trzích, ale i provádět vývoj nových výrobků.

Tato příležitost ale byla podmíněna schopností ve velmi krátké době naplnit strategický plán, stanovený společně s mateřskou společností:

Vlastní produkcí firmy A zabezpečit celkovou potřebu těchto výrobků pro celou skupinu firem v rámci holdingové společnosti.

Již v r.2002 realizovat výrobu nového výrobku.

V tomtéž roce splnit podmínky pro znovuoobnovení certifikace jakosti – normy ISO 9001.

Zabezpečit podmínky pro činnost nově ustaveného společného vývojového týmu s cílem zvýšit efektivnost práce techniků. Jak je z uskutečněného průzkumu zřejmé, americká společnost je výrazně orientována na realizaci racionalizačních opatření ve všech oblastech fungování sledované firmy A.

S uvedenými úkoly, vycházejícími z konsolidovaného strategického plánu mateřské společnosti, souvisela i další řídicí opatření, která management sledované firmy přijal, mimo jiné: řízení vlastní strategické i operativní činnosti a.s. podle „Podnikatelského plánu“ v intencích mateřské firmy, přechod na celofiremní aplikaci software pro vnitropodnikový informační systém, implikaci interního controllingu.

V rámci organizační a řídicí struktury firmy byl útvar controllingu zařazen do funkční oblasti finančního řízení, společně s výrobní a mzdovou účtárnou, útvarem informatiky a vnitropodnikových služeb.

Diskusní poznámka:

Jak již bylo uvedeno, působnost útvaru controllingu (i operativního) má výrazně průřezový charakter z toho důvodu, že jeho koordinační (plánovací), kontrolní a informační aktivity se týkají spojitě všech procesů a oblastí fungování firmy. Přesto je výše zmíněná forma liniového začleňování útvaru controllingu a jeho podřízenost vedoucímu (řediteli) finančního útvaru i ve větších dceřinných společnostech, než je sledovaná firma, využívána nejčastěji. Důvodem je snaha o úsporné řešení všeobecných fixních nákladů na správu a administrativu. Naproti tomu je v řadě odborných pramenů zdůrazňována potřeba dalšího prohlubování a zkvalitňování – zpřesňování kontrolních činností cestou optimalizované sítě decentralizovaných jednotek interního controllingu, v nichž by působili controlleři specializovaní na určité věcně a prostorově, resp. organizačně příslušné fáze podnikových procesů.

Náhradou, či do jisté míry kompromisním řešením, které volí zmíněná americká holdingová společnost, je zavedení formalizovaného metodického postupu pro zpracování periodických zpráv v rámci reportingu, Formalizovaný metodický postup, postavený na centrálně stanovených a jednotně propočítávaných ukazatelích a rovněž centrálně

aktualizovaných kritériích pro jejich vyhodnocování, je platný pro celou skupinu firem řízených holdingovou společností.

Pro českou dceřinnou společnost platí po přechodnou dobu jistá metodická výjimka, týkající se způsobu výpočtu některých finančních ukazatelů. Důvodem je dosud nedokončené sladění účetních systémů, tzn. prozatímní absence manažerského účetnictví ve sledované firmě.

Reporting a periodicitu a struktura průběžných zpráv:

Krátkodobý – roční ‘podnikatelský plán’, který je v několika variantách vytvářen managementem české firmy, podléhá konsolidačnímu a schvalovacímu procesu v řídicím centru mateřské společnosti a konečná verze je schvalována vlastníky firmy. Současně jsou operativní plány pro konkrétní období a konkrétní firmy ve skupině doplněny vymezenými cíli střednědobého plánu.

Kontrola plnění a vyhodnocování odchylek skutečnosti od převzatého ročního ‘podnikatelského plánu’ probíhá výše zmíněným formalizovaným metodickým postupem.

Ten prvotně zahrnuje zpracovávání a odesílání denních hlášení o počtu a sortimentu vyrobených výrobků v porovnání s plánem.

Reporting jako controllingový nástroj ke zefektivnění koordinační a rozhodovací činnosti managementu firmy, je v podmínkách sledovaného podnikatelského subjektu zpracováván v měsíčních intervalech, včetně vyhodnocování odchylek skutečného stavu od plánovaných hodnot pro daný měsíc a kumulativního nápočtu skutečných hodnot určených ukazatelů.

Periodické zprávy v rámci reportingu jsou zpracovávány ve dvou fázích:

1. fáze (s termínem zpracování do čtvrtého dne následujícího měsíce) se týká zpracování formalizované sestavy 8 skupin ukazatelů a jejich vyhodnocení podle určených hodnotících kritérií, případně korekce podle zadaných parametrů.

Jednotlivé skupiny ukazatelů (převážně v naturálním vyjádření) se vztahují k plnění operativních plánů pro oblast zásobování, výroby, odbytu a dále potřeby a využití pracovníků. Jedna ze skupin se týká vybraných ukazatelů zabezpečování kvality výrobků a vedle toho i vývoje úspor na nákladech (v tomto případě je hlášení zpracováváno čtvrtletně).

Příklad:

Náklady na zajišťování kvality (cost of quality) jsou kvantifikovány na 1 kus výrobku:

náklady na prevenci, tzn. vztahující se k systému řízení kvality ve firmě;

náklady na odstraňování interních vad – vznikajících ve výrobním procesu daného výrobku;

náklady na odstraňování externích vad – na výrobcích již dodaných zákazníkovi.

Čtvrtletní hlášení o úsporách nákladů (cost improvement):

v oblasti zásobování – nákupu (*purchasing*)

v rámci organizačních opatření (*methods*)

ve výrobní oblasti – opatření v rámci technologického postupu u konkrétního výrobku (*products*)

Tato část (1.fáze) periodického hodnocení provozní činnosti firmy vychází z velmi detailního propracování operativního plánu. Jedna skupina ukazatelů se například vyjadřuje ke skutečnému vývoji objemu výroby v členění podle jednotlivých výrobků, pro něž byla naplánována *denní kapacita výroby v ks* v jednotlivých měsících plánovaného období (*daily capacity planing*).

S ohledem na rozsah příspěvku byl z ostatních pravidelně vyhodnocovaných operativních ukazatelů vybrán pouze ukazatel *plnění výkonu pracovníků* (*produktivity performance*), poněvadž i s pomocí tohoto sledovaného ukazatele lze dokladovat již zmíněný výrazný zájem mateřské zahraniční společnosti na racionalizačních opatřeních v jednotlivých oblastech fungování sledované firmy:

Příklad výpočtu ukazatele 'plnění výkonu pracovníků' [PP] ve sledovaném měsíci v r.2002:

$$PP = \frac{\text{*) Odvedené normohodiny} \times 30\%}{\text{Součet všech placených hodin (DV+DR+TH) včetně přesčasových hodin a práce brigádníků}} \times 100 \dots\dots [= 92,84 \%]$$

Součet všech placených hodin (DV+DR+TH)
včetně přesčasových hodin a práce brigádníků

Vysvětlivky:

DV ... přímí pracovníci (direct labour) ... pracovní náklady se vztahují na jednici produkce

DR ... nepřímí pracovníci (indirect labour) pracovníci obsluhy výroby

TH ... operativní techničtí - vedoucí pracovníci

Poznámka *) odvedené normohodiny a navýšení objemu jednicové práce o 30 % :

Určený parametr, tj. navýšení celkového úhrnu normohodin odpracovaných přímými pracovníky ve výrobě o 30 %, vyjadřuje tlak mateřské firmy na snižování objemu obslužných činností. Východiskem je předpoklad, že i část obslužných prací v rámci technologické výrobní režie, které jsou běžně označovány jako režijní mzdové náklady a klasifikovány jako fixní mzdové náklady, lze převést do skupiny jednicových prací a tím i do přímých mzdových – variabilních - nákladů.(VYSUŠIL,2000).

Plán potřeby pracovníků pro r.2002 mj. dále určoval i poměr DR:DV na úrovni 21,3 %.

Dalším opatřením je to, že do součtu odvedených normohodin je zahrnována pouze ta část z jejich celkového úhrnu, která odpovídá objemu hotových výrobků předaných útvaru odbytu k prodeji.

Je vhodné doplnit, že zatímco konečný stav tohoto ukazatele v r. 2001 činil 91,7 %, pro r.2002 byla plánem určena hodnota ukazatele PP = 100 %.

Přenesený – příznivý - vliv skutečného vývoje ukazatele PP v r. 2002 bylo možno sledovat například na vývoji ukazatele *plnění zakázek (shipment integrity)*, který vyjadřuje poměr mezi objemem zakázek, resp. objednávek od obchodních partnerů a objemem jejich skutečného plnění : zatímco plán pro r. 2002 určuje 98,5 % plnění objednávek, kumulativní údaj o skutečném plnění dva měsíce před koncem plánovaného období vyjadřoval hodnotu 99,8 %.

2.fáze (s termínem zpracování do sedmého dne následujícího měsíce)

Tato fáze, během níž jsou do periodického hlášení zpracovávány měsíční účetní výkazy zisku a ztrát, cash flow a vybrané ukazatele z rozvahy, je již zmíněným přechodným kompromisem v rámci formalizovaného metodického postupu zpracování reportingu. Výstupní sestavy výkazů finančního účetnictví (vedeného podle směrnic platných v ČR) jsou vyhodnocovány prostřednictvím převzaté softwarové aplikace finanční poměrové analýzy.

Je obecně známo, že klasická metoda finanční analýzy s využitím standardních účetních výkazů má řadu aspektů, které negativně ovlivňují její využitelnost pro rozhodování v současných rychle se měnících podmínkách pro podnikání. Mezi negativa patří i to, že řadu ukazatelů lze propočítávat variantními způsoby, což vyvolává riziko chybných výsledků hodnocení – porovnávání.

Z tohoto pohledu formalizovaný metodický postup analýzy finančních a ekonomických ukazatelů, který poskytuje svým dceřinným společnostem americká firma, je očištěn od řady duplikovaných ukazatelů a pro výpočet vybraných ukazatelů je zadán přesný postup jejich výpočtu.

To se týká například výpočtu ukazatelů likvidity, pro které je z odborných literárních pramenů známo minimálně pět prakticky využitelných variantních metodických přístupů (DOUCHA, 1996).

K nejčastějším chybám při porovnávání vypočtených hodnot ukazatele **likvidity** dochází v praxi vlivem zaměňování významu pojmů krátkodobých závazků a krátkodobých dluhů, čili krátkodobých pasiv celkem ve jmenovateli zlomku (pro něž také existují odlišné standardní – srovnávací hodnoty).

V rámci sledovaného formalizovaného postupu je proto přesně určeno, že například ukazatele Current Ratio a Quick Asset Ratio (pohotová likvidita) se vypočítávají jako poměr oběžných aktiv (po odpočtu dlouhodobých pohledávek, ale se započtením přechodných účtů aktiv) a krátkodobých dluhů (krátkodobé závazky, úvěry i přechodné účty pasiv).

Teprve prostřednictvím dalších určených ukazatelů (aktivity) jsou hodnoceny přímo krátkodobé závazky, především závazky z obchodního styku.

Obdobným způsobem je jednoznačně předepsán i postup výpočtu hodnot a výběr ukazatelů pro ostatní skupiny poměrových ukazatelů (zadluženosti, rentability a aktivity).

V krátkosti lze jen doplnit, že ukazatele **rentability** (ROA, ROS a ROE) se propočítávají jednak jako rentabilita před zdaněním + úroky (v čitateli zlomku EBT) a jednak jako rentabilita po zdanění. Navíc je do této skupiny zahrnut výpočet ukazatele materiálové nákladovosti (jednicový materiál / tržby za vlastní výrobky a služby).

Mnohem širší rozsah předepsaných (a specificky metodicky upravených) ukazatelů je orientován na skupinu ukazatelů **aktivity** :

Podskupina I. se týká doby obratu ve dnech a podskupina II. hodnotí počet obrátek aktiv a krátkodobých pasiv za rok. Značná pozornost je věnována ukazatelům aktivity při využívání zásob, které jsou podrobněji členěny na materiál, nedokončenou výrobu + polotovary a hotové výrobky.

Příklad : doba obratu materiálu = materiál / (výrobní spotřeba / 30) [počet dnů] .

Další metodické úpravy se týkají ukazatelů doby obratu a obrátkovosti pohledávek a závazků:

- vedle pohledávek (závazků) celkem jsou vyhodnocovány pohledávky (závazky) z obchodního styku;
- pro výpočet ukazatelů jsou ve směrnících pro reporting určeny parametry (korekční koeficienty), které při výpočtu obrátkovosti pohledávek zohledňují inflaci a kurzové rozdíly. Při výpočtu obrátkovosti závazků zohledňují předpokládaný vývoj úrokových sazeb krátkodobých úvěrů.

Do podskupiny II. ukazatelů aktivity jsou zahrnuty i následující tři ukazatele, které jsou označeny ve směrnících k formalizovanému postupu výpočtu poměrových ukazatelů zkratkou názvu centrálního controllingu mateřské holdingové společnosti a patří tudíž k vnitrofiremním specifickým ukazatelům. Hodnotí se jimi aktivita konkrétní dceřinné společnosti při zabezpečování výnosovosti obhospodařovaných zásob a výnosovosti produktivních aktiv (prostřednictvím kumulace tvorby cash flow) :

((skutečné tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v měsíci *12) / zásoby celkem)

((skutečné tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v měsíci *12) / zásoby celkem – hotové výrobky)

ukazatel CROA (Cash Return on Assets), pro který je ve firmě A používán český název „obrat peněz k aktivům“ :

$$CROA = (((\text{kumulovaný provozní HV} - \text{kumul. změna opravných položek a rezerv} - \text{kumul. prodaný IM a materiál}) + \text{odpisy})) * 0,69) * 12/x) / (\text{průměrný stav pohledávek} + \text{zásob} + \text{DHIM})$$

..... koeficient 0,69 vyjadřuje zdanění

..... x = měsíc v roce

Reportingové měsíční sestavy poměrových ukazatelů obsahují ještě skupinu ostatních ukazatelů, které slouží k hodnocení produktivnosti firmy (vyjádřeno poměrem přidané

hodnoty k objemu osobních nákladů, a dále ke skutečnému stavu pracovníků v daném měsíci), sledování stavu a vývoje pracovního kapitálu (bez běžných bankovních úvěrů a krátkodobých výpomocí) a k získání přehledu o průběhu plnění ročního plánu (kumulativní nápočty u vybraných ukazatelů rentability a aktivity) pro potřeby GŘ sledované firmy.

Shrnutí dílčích poznatků ze sledování firmy A a diskuse:

Jak je patrné z přehledu o struktuře informací, které jsou pro reporting v určených termínech periodicky zpracovávány a o způsobech jejich vyhodnocování v rámci pevně stanoveného – formalizovaného metodického postupu, sledovaná česká firma se stala součástí i objektem moderního informačního systému, který americká mateřská společnost pro skupinu svých firem vybudovala tak, aby odpovídal strategickým cílům i operativním potřebám přizpůsobování se požadavkům rychle se měnícího podnikatelského prostředí.

Velký důraz je přitom kladen na zabezpečování a zvyšování produkční síly jednotlivých firem ve skupině.

Z metodického hlediska je základní produkční síla, přesněji vyjádřeno výdělečná síla podniku (Basic Earning Power) hodnocena prostřednictvím vztahu EBIT / celková aktiva [v %].

Vycházíme-li z toho, že ve výrobním podniku podstatný podíl hospodářského výsledku před zúročením a zdaněním (EBIT) představuje vytvořený hospodářský výsledek (HV) z provozní činnosti, je zřejmé, že cílem těchto podniků je, aby krátkodobý provozní HV zaujímal co nejvyšší podíl na realizovaných tržbách za vlastní výrobky a služby v daném období. Je ale zároveň zřejmé, že neméně významnou měrou jako výnosy z tržní realizace výsledků provozních aktivit, ovlivňují růst podílu provozního HV i náklady na tyto aktivity. To se odráží i ve schopnosti co nejproduktivněji využít faktorem času i dalšími vlivy omezený objem a strukturu dlouhodobého i krátkodobého majetku podniku – aktiv. O tom ostatně vypovídá i výše uvedené výpočetní schéma, využívané k hodnocení vývoje produkční síly podniku.

Proto je zapotřebí vyzdvihnout racionální účelnost - koncepčnost a konstruktivnost řídicích opatření mateřské firmy, jejichž prostřednictvím (a současně s cílem dalšího zvyšování účinnosti vlastních řídicích nástrojů) si tato holdingová společnost zabezpečuje důsledné a efektivní využívání controllingového nástroje – reportingu - jednotně ve všech firmách, které ovládá.

Některé využívané zdroje informací pro sestavování ukazatelů v periodických zprávách reportingu jsou z hlediska možností praktické aplikace běžných controllingových nástrojů ve sledované české firmě dočasným kompromisem. To se týká především aplikace účetních výkazů klasického finančního účetnictví, závazného pro podniky v ČR a jejich diskutabilní praktické využitelnosti pro vyhodnocování v intervalech jednoho měsíce.

I z tohoto hlediska je možno pozitivně hodnotit koncepčnost zkoumaného formalizovaného postupu tvorby reportingu, kdy 1. fáze periodické zprávy je zaměřena na hodnocení operativním plánem vytýčených racionalizačních opatření, spojitě se projevujících ve všech významných oblastech fungování firmy (snižování a úspory přímých nákladů na materiál a na mzdy, růst produktivity práce, snižování energetické náročnosti technologických postupů; úspory nákladů na zásobování výroby; zefektivnění nákladů na zabezpečování jakosti a další).

Nešlo však jen o uvedená operativní opatření, pro něž byly plánem určeny směrné ukazatele. Jak již bylo uvedeno, v české firmě byl vytvořen společný (vývojový) tým, jehož cílový úkol je orientován na technické pracovníky, resp. na dosažení vyšší efektivnosti jejich práce, a to jak v oblasti vývoje výrobků, opatřování vstupů, výrobních procesů, tak rovněž i v oblasti odbytu, resp. marketingu a informační soustavy firmy.

Lze předpokládat, že všechna uvedená racionalizační a řídicí opatření jsou zaměřena na zabezpečení růstu produkční síly a ekonomické stability sledované firmy.

Až druhá fáze periodické zprávy je určena ke zpracování souhrnnějších informací o vývoji finanční situace firmy, přičemž příčiny případných odchylek skutečnosti od plánem určených finančních ukazatelů pro daný časový interval jsou v řadě případů snáze objasnitelné právě díky informacím o průběhu věcné stránky hospodaření – vývoji převážně naturálních ukazatelů, které jsou vyhodnocovány v první fázi reportingu.

V této druhé fázi zpracování reportingu představují největší podíl z celkové sestavy poměrových finančních a ekonomických ukazatelů ukazatele aktivity, poskytující informace o úrovni řízení, resp. hospodaření se stálými a oběžnými aktivy – dlouhodobým a krátkodobým majetkem podniku.

Lze připomenout jeden z „kmenových“ ukazatelů americké holdingové společnosti, který hodnotí produkční sílu firemních aktiv, resp. jejich efektivní využitelnost pro tvorbu čistých peněžních příjmů - CROA (cash return on assets).

Zjednodušeně lze formalizovaný postup výpočtu ukazatele CROA vyjádřit následujícím způsobem: $(\text{čistý peněžní příjem po zdanění} / (\text{pohledávky} + \text{zásoby} + \text{DHIM})) * 100$.

Je zřejmé, že z aspektu využívání finanční analýzy jako nástroje řízení finanční situace podniku, by ukazatel CROA mohl být zařazen do skupiny ukazatelů výnosovosti (rentability kapitálu). Při analýze účetních výkazů v rámci využívání controllingového nástroje – reportingu, je ve sledované firmě ukazatel CROA využíván právě pro účely hodnocení výsledků hospodaření s oběžnými a stálými aktivy.

O významu tohoto ukazatele pro mateřskou – holdingovou společnost svědčí i to, že pro svou skupinu firem ve vyspělých západních zemích a v USA byla plánem pro r.2002 stanovena hodnota CROA na úrovni 20 %, pro českou dceřinnou společnost na úrovni 10 % (s ohledem na to, že r.2002 je ještě považován za období konsolidace firmy).

Podle vyjádření vedoucích pracovníků sledované firmy, jsou krátkodobé operativní plány a v návaznosti na to i směrnice k formalizovanému metodickému postupu zpracování reportingu mnohem přesnější a náročnější, než bylo u ryze českých firem obvyklé.

Rovněž hodnocení vývoje a zjištěných odchylek ve výsledcích hospodaření firmy je přísnější a adresnější (to se týká identifikace příčin vzniku odchylek v konkrétní oblasti uvnitř infrastruktury firmy a následných operativních nebo dlouhodobějších opatření).

V praxi sledované firmy se tento „režim přísného řízení“ s podporou controllingových nástrojů projevil v relativně krátké době, například bylo dosaženo více než dvojnásobného zvýšení objemu přidané hodnoty v přepočtu na jednoho pracovníka (ukazatel produktivnosti). Meziročně se výrazně zvyšoval přírůstek hrubého zisku z provozní činnosti a v návaznosti na to se podstatně příznivěji vyvíjela i celková finanční situace firmy.

Případová studie 2

Stručná charakteristika firmy B :

Akciová společnost B se sídlem v Praze patří mezi významné firmy zabývající se poskytováním komplexních služeb při zařizování komerčních interiérů. Působí nejen v ČR, ale postupně zřizuje svoje servisní a prodejní pobočky i v dalších zemích střední Evropy. V ČR má tato společnost zároveň i významné zastoupení na trhu výrobců kancelářského nábytku.

Klientelu tvoří významné banky a jiné finanční instituce, mezinárodní obchodní společnosti a producenti, vládní instituce a organizace, např. Ministerstvo kultury.

V r. 1996-97 bylo smluvně dohodnuto kapitálové propojení s britskou finanční skupinou, resp. s jejími investičními fondy, což českým majoritním vlastníkům firmy umožnilo využít zahraniční kapitál k rozšíření obchodní – servisní sítě o další pobočky, včetně vytvoření další dceřinné společnosti ve Velké Británii.

Současnou strategickou orientaci firmy B je možno shrnout do následujících bodů:

- Spolupráce se zahraničními partnery – investory s cílem zajistit si spoluúčast na lukrativních zakázkách v zemích EU i v kandidátských zemích.
- Dobudování sítě prodejních a servisních filiálek v zemích střední Evropy.
- Na základě dosavadních zkušeností rozšířit spolupráci s renomovanými architekty a designéry.
- Předcházející body postavit jako základ marketingové strategie proniknutí na trhy v rámci EU, které se vyznačují silnou konkurencí.
- Zabezpečit si spoluúčast na významných výtvarných projektech, které mohou pomoci posílit goodwill firmy.
- Řízení jakosti výrobků a služeb podle ČSN EN ISO 9001.

Hlavními předměty podnikatelské činnosti sledované firmy jsou:

- Výroba vlastních výrobků
- Nákup a prodej zboží pro účely kompletace zařízení interiérů
- Servisní činnosti (montáže, stěhování, renovace, likvidace a d.)
- Vlastní vývojová a projekční činnost
- Poradenské a designérské služby

Mateřská společnost v ČR má řídicí centrum v Praze a zaměstnává cca 300 pracovníků v provozních a obchodních jednotkách v místě sídla i dalších velkých městech.

V řídicím centru jsou generálnímu řediteli podřízeny útvary řízení vývoje produktů, finančního řízení v propojení s řízením informačního systému a controllingu, řízení jakosti, personalistiky, dále útvary řízení obchodních jednotek (v Evropě, v ČR) a provozních jednotek.

Případová studie (2) je tématicky zaměřena na roli informačního systému sledované firmy, v jehož prostředí je vedle v ČR běžného finančního účetnictví implementován i systém Profit and Loss Account, který představuje implementaci controllingového nástroje – výkazu krátkodobého hospodářského výsledku (KHV) s využitím třídění nákladů na principu manažerského účetnictví.

Tato případová studie tedy umožňuje porovnat (alespoň na příkladu vybraných problémových okruhů) přínosnost informací získávaných pravidelným vyhodnocováním měsíčních výkazů KHV – manažerských sestav s výkaznictvím podle finančního účetnictví.

Při tomto porovnávání je nutno vycházet z faktu, že výkaz KHV slouží především jako nástroj operativního controllingu, hodnotící vývoj plnění operativních plánů a struktura (formalizované uspořádání) tohoto výkazu je proto výrazně orientována na poskytování informací o výsledcích provozní činnosti – podle dané skladby podnikatelských aktivit.

Ve sledované firmě jsou výkazy KHV součástí souhrnné zprávy – reportingu, zpracovávaného v měsíčních intervalech (k 7. dni následujícího měsíce).

Do 4. dne (následujícího měsíce) jsou do místa centrálního zpracování reportingu - útvaru finančního řízení - shromažďována formalizovaným postupem prováděná periodická hlášení z decentralizovaných obchodních a provozních jednotek.

Výkazy KHV jsou horizontálně členěny následujícím způsobem:

Měsíc /rok									Kumulace							
Skutečnost	Plán	Přepočtený plán	Minulý rok		Skutečnost	Plán	Přepočtený plán	Minulý rok		Skutečnost	Plán	Přepočtený plán	Minulý rok			
v tis.Kč	%	v tis.Kč	%	v tis.Kč	%	v tis.Kč	%	v tis.Kč	%	v tis.Kč	%	v tis.Kč	%			
					</											

Roční výkaz krátkodobého hospodářského výsledku

Tabulka 1

	r.2001			r.2002		r.2002	
	v tis.Kč	skutečnost	%	skutečnost	%	skutečnost	%
Odbýt celkem	474815	100,00		558956	100,00	575130	100,00
Tržby za vlastní výrobky	362415	76,33		303257	54,25	438119	76,18
Tržby za prodej zboží	102920	21,68		241637	43,23	136396	23,72
Příjmy za zakázky - služby	9480	2,00		14063	2,52	615	0,11
Variabil.náklady přímé na tržní realiz. zakázek	302682	63,75		400496	71,65	374277	65,08
Přímý materiál	174120	36,67		155962	27,90	211986	36,86
Přímá mzda	21534	4,54		21011	3,76	26085	4,54
Náklady na prodané zboží	78172	16,46		190974	34,17	104559	18,18
Montáž, přeprava, dopravné	23142	4,87		26984	4,83	25901	4,50
Ostatní přímé variabilní náklady	5714	1,20		5566	1,00	5746	1,00
Variabilní ... hrubé rozpětí...netto tržby	172133	36,25		158460	28,35	200853	34,92
Obchodní rozpětí - Výroba vlastních výrobků	165762	34,91		126286	22,59	199758	34,73
Obchodní rozpětí - Obchodovatelné zboží	24749	5,21		50663	9,06	31837	5,54
Obchodní rozpětí - Montáže a ostatní služby	-19376	-4,08		-18487	-3,31	31037	5,40
Variabilní provozní náklady	13295	2,80		26191	4,69	26271	4,57
Provize a odměny	5168	1,09		8227	1,47	12078	2,10
Reprodukce kapitálu, slevy	0	0,00		989	0,18	1911	0,33
Nedobytné pohledávky	1837	0,39		11087	1,98	5750	1,00
Ostatní provozní variabilní náklady	6289	1,32		5888	1,05	6533	1,14
Příspěvek na úhradu FN a zisku I.	158838	33,45		132269	23,66	174582	30,36
Pravidelné provozní náklady...(= Fixní nákl. celkem + neutrální výnosy)	120092	25,29		107500	19,23	133111	23,14
Výrobní režie... specif. FN	22742	4,79		20468	3,66	20539	3,57
Vývoj... specif.FN	9004	1,90		4890	0,87	5714	0,99
Prodej a distribuce... viz poznámka**)	46243	9,74		27148	4,86	38169	6,64
Logistika a distribuce	0	0,00		25010	4,47	26087	4,54
Marketing... specif.FN	6160	1,30		6484	1,16	9601	1,67
Specifické fixní náklady ... součet	84149	17,72		84000	15,03	100111	17,41
Příspěvek na úhradu II. stupně	74690	15,73		48269	8,64	74471	12,95
Administrativa - vedení podniku	59292	12,49		36462	6,52	38831	6,75
Odměny managementu ve filiálkách	9760	2,06		3248	0,58	2019	0,35
v tom : náklady na filiálky a rozvoj	9049	1,91		1069	0,19	2019	0,35
Všeobecné fixní náklady ... součet	58582	12,34		34283	6,13	38831	6,75
Různé náklady..... Neutrální výdaje	16727	3,52		14108	2,52	10968	1,91
Různé výnosy...neutrální příjmy	39365	8,29		24892	4,45	16799	2,92
HV z provozní činnosti .. (PÚ I. -(FN spec.+ FN všeobec.) +(neutrální příjmy-neutrální výdaje)	38746	8,16		24769	4,43	41471	7,21
Podíl na zisku (jiných podniků)	0	0,00		0	0,00	0	0,00
Kurzové rozdíly	-3277	-0,69		-5971	-1,07	-2928	-0,51
Různé	-12822	-2,70		-3160	-0,57	-1586	-0,28
EBIT(= HV před zúročením a zdaněním)	22647	4,77		15638	2,80	36957	6,43
Úroky +/- (= nákladové Ú - výnosové Ú)	10398	2,19		8870	1,59	10382	1,81
EBT (=HV před daní z příjmu +/- Ú)	12249	2,58		6768	1,21	26575	4,62
Daň z příjmu	8238	1,73		1867	0,33	9987	1,74
HV bez příjmu z filiálek	4011	0,84		4901	0,88	16588	2,88
Příjem z filiálek	0	0,00		0	0,00	0	0,00
Hospodářský výsledek z podnikání	4011	0,84		4901	0,88	16588	2,88
Základní produkční síla (Basic Earning Power):							
EBIT/celková aktiva v %	6,56			6,18		13,69	

Oproti původní sestavě KHV využívané v ve sledované firmě B byl do tabulkové sestavy zařazen dvoustupňový výpočet příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku, který rovněž patří mezi významné controllingové nástroje pro řízení provozních činností, například při určování kritických bodů využití výrobních kapacit.

Na místě tohoto nástroje je ve sledované firmě využíván výpočet pravidelných provozních nákladů (viz kurzivou uvedený řádek v tabulce 1).

- Významnou vypovídací schopnost pro potřeby operativního řízení má uvedené členění položek fixních nákladů na soubory specifických fixních nákladů a všeobecných fixních nákladů, které vyjadřují podíl režijních nákladů, připadajících na jednotlivé oblasti fungování podniku (v rámci infrastruktury podniku). O významu, které sledování těchto nákladových položek firma B přikládá, svědčí i to, že mezi r.2001 a 2002 bylo rozhodnuto o rozdělení původní položky prodej a distribuce (viz poznámka^{**}). Od r. 2002 je odděleně sledována položka režijních nákladů na zabezpečování prodeje (odbytu zakázek) a položka nákladů na logistiku a distribuci. Důvodem jsou rostoucí náklady na distribuci, vzhledem k tomu, že firma využívá při přepravě vlastních výrobků a zboží převážně cizích služeb.

Jedním z významných poznatků z provedené analýzy bylo i to, že při porovnání hospodářského výsledku z provozní činnosti v sestavě KHV s Výkazem zisku a ztrát za shodná roční období byly zjištěny rozdílné výsledné hodnoty. Zatímco tato výsledková položka ve Výkazu zisku a ztrát zahrnuje i tržby za prodej hmotného majetku a materiálů po odpočtu zůstatkové ceny prodaného majetku a materiálů, do výpočtu HV z provozní činnosti ve sledované manažerské sestavě tyto položky zahrnovány nejsou.

Sestava KHV tudíž umožňuje přímé sledování a vyhodnocování přínosu jednotlivých podnikových aktivit - uskutečňovaných přímo v rámci provozní činnosti - pro tvorbu tržně realizovatelných hodnot, resp. k zabezpečování ekonomické výkonnosti firmy. Význam výkazu Krátkodobého hospodářského výsledku je tedy možno hodnotit jako controllingový nástroj, který v mnoha případech poskytuje účinnější informační podporu pro operativní řízení podniků.

Výsledky analýzy odchylek skutečnosti od plánem stanovené úrovně výnosových a nákladových položek ve výkazu KHV jsou ve sledované firmě využívány ke korekcím střednědobých prognóz a zejména při konsolidačním procesu během zpracování operativních plánů pro další rok.

Závěr

Autor příspěvku byl veden snahou prostřednictvím případových studií, sledujících variantní možnosti implementace prakticky nejvýznamnějších nástrojů interního controllingu (reportingu a výkazu krátkodobého hospodářského výsledku) v rozdílném podnikatelském prostředí dvou sledovaných firem, poukázat na přínosnost aktivního využívání controllingu jako podpory managementu podniků.

Případové studie se odlišovaly především tím, jak významným vlivem na podnikatelskou výkonnost české firmy působila spoluúčast zahraničního partnera na řízení podnikatelských aktivit.

Další významnou odlišností byla informační základna pro implikaci controllingových nástrojů.

Využívání manažerských informačních systémů, budovaných na principu implikace manažerského účetnictví, poskytuje širší možnosti praktického využití controllingových nástrojů a to nejen pro operativní řízení, které bylo v zařazených případových studiích především prezentováno.

Použité literární prameny:

Eschenbach,R.: Controlling.CODEX. ASPI publishing, s.r.o. Praha 2000, ISBN 80-85963-86-3

Vysušíl,J.: Controlling do kapsy aneb šest základních bodů controllingu.PROFESS CONSULTING, s.r.o., PRAHA 2000, ISBN 80-7259-013-8.

Šoljaková,L.: Manažerské účetnictví pro strategické řízení. MANAGEMENT PRESS, Praha 2003, ISBN 80-7261-087-2

Doucha,R.: Finanční analýza podniku.Praktické aplikace.VOX consult, s.r.o.,Praha 1996, ISBN 80-902111-2-7

Římovská,P.: Interní audit a controlling.Multimediální výukový systém.PEF ČZU v Praze ve vydavatelství CREDIT, Praha 2002, ISBN 80-213-0869-9

Wallenfells,O: Klasické versus controllingové pojetí hodnocení výkonnosti podniku. Diplomová práce. Katedra řízení PEF ČZU v Praze, 2003

Týdeník EKONOM, příloha č.52, r.2002

Kontaktní adresa:

Římovská Pavla,ing., Katedra řízení, Provozně ekonomická fakulta ČZU v Praze, Kamýcká ul., Praha 6 – Suchbátka, 165 21,

Telefon: 22438 2240

E-mail: Rimovska@PEF.CZU.CZ