

Úlohy hospodárskych stredísk v *controllingu*

Viktória BOBÁKOVÁ*

Úvod

Vznik a rozvoj trhového hospodárstva v krajinách strednej a východnej Európy vyžaduje hľadať a nachádzať nové nástroje riadenia podnikov, ktoré umožnia zvýšiť efektívnosť hospodárenia. Ďalším faktorom, ktorý si vynucuje zavádzanie nových nástrojov riadenia, je silnejúca konkurencia, ktorá na jednej strane posilňuje potrebu znižovania nákladov, a na druhej strane vyvoláva potrebu neustále inovovať výrobu. Postupujúca decentralizácia systému riadenia podniku vyvoláva potrebu vytvoriť systém, ktorý by umožnil manažmentu účinne a efektívne riadiť podnik. Mnohoročné skúsenosti zahraničných podnikov dokazujú, že funkciu tohto nástroja môže plniť *controlling*.

V hospodárstve európskych štátov sa *controlling* začal uplatňovať až v 60. rokoch minulého storočia spolu so vznikom dcérskych spoločností veľkých amerických korporácií. Tieto podniky mali záujem zjednotiť postupy riadenia v USA a v Európe. Bezprostredná aplikácia postupov používaných v materských podnikoch neprinesla v európskych podmienkach očakávané výsledky. Jednou z príčin tohto stavu boli špecifické ekonomické podmienky európskych podnikov. Ďalšou príčinou boli chyby a omyly pri interpretácii amerických riešení. Dosiahnuť viditeľné výsledky praktického využitia *controllingu* v európskych podmienkach pomohli teoretické práce venované tejto problematike a pokusy s jeho prispôbením na európske podmienky. Mimoriadne aktívnu úlohu v tomto adaptačnom procese zohrala teória a prax v Nemecku (napr. *Controller Academie* v Gautingu) a vo Francúzsku (napr. *Institut de Controle de Gestion*). Výsledky teoretických prác vedcov v týchto krajinách pomohli vypracovať nové techniky používané v procese riadenia európskych podnikov. Tieto teoretické riešenia sa neustále zdokonaľujú a v súčasnosti sa bohato využívajú v procese riadenia. *Controlling* sa v súčasnom období považuje za nástroj novodobého riadenia, uplatňuje sa tak vo veľkých, ako aj v malých podnikoch bez ohľadu na vlastnícku, organizačnú a právnu formu, vo verejných inštitúciách i v bankách.

Prechod na uplatňovanie zásad trhového mechanizmu vytvoril možnosť transferu vedy o *controllingu* do krajín strednej a východnej Európy a umožnil využívanie *controllingu* v praxi riadenia podnikov.

* Ing. Viktória BOBÁKOVÁ, CSc., Ekonomická univerzita v Bratislave, Podnikovohospodárska fakulta, Katedra účtovníctva a financií, Tajovského 15, 040 00 Košice

1. Postavenie *controllingu* v systéme riadenia

Teoretické práce zaoberajúce sa problematikou *controllingu* poskytujú široké spektrum definícií – od veľmi jednoduchých až po vysoko abstraktné.

Nemecká literatúra [7, s. 97] prezentuje *controlling* vo dvoch aspektoch:

- *inštitucionálnom* – ako komplex úloh, ktoré plní *controlling* ako organizačná jednotka a *controller* ako pracovník,
- *funkčnom* – prisudzuje mu úlohy a funkcie riadenia.

Podobne prezentuje myšlienku *controllingu* E. Mayer a R. Mann, ktorí považujú *controlling* za súčasť procesu riadenia, zameraný na výsledok podniku, realizovaný pomocou plánovania, kontroly a overovania. Úlohou *controllingu* je zabezpečiť dlhodobú existenciu podniku [3, s. 70]. Chápanie *controllingu* ako funkcie riadenia môže viesť k stotožňovaniu pojmu *controlling* a *riadenie podniku*. V tejto súvislosti by bolo vhodnejšie hovoriť skôr o *controllingu* ako o takej koncepcii vedenia podniku, ktorá sa opiera o plánovanie, organizáciu, kontrolu a informovanosť s cieľom pripraviť návrhy cieľov pre jednotlivých pracovníkov, analýzu odchýlok a vypracovanie návrhov na ďalšiu realizáciu stanovených úloh. Chápanie *controllingu* ako funkcie riadenia je v istom rozpore s názormi hospodárskej praxe, ktoré nazerá na *controlling* ako na nástroj riadenia.

V *poľskej* odbornej literatúre sa *controlling* prezentuje ako kybernetický systém, ktorého úlohou je riadenie a vyhľadávanie najkratšej cesty vedúcej k dosiahnutiu zisku [10, s. 20]. V tomto chápaní *controllingu* je potrebné na vyhľadanie cesty vypracovať programy pre jednotlivé činnosti, ktoré by boli potom delegované osobám vydávajúcim konkrétne rozhodnutia. Úlohou *controllera* je hľadanie cesty vedúcej k dosiahnutiu vytýčeného cieľa porovnaním predpokladov so skutočným stavom, signalizovaním vzniku odchýlok, ich charakteru, príčin vzniku a možnosti odstránenia negatívnych odchýlok. Existencia spätnej väzby má slúžiť nielen na kontrolu stanovených cieľov, ale musí byť základom rozvoja podniku v budúcnosti.

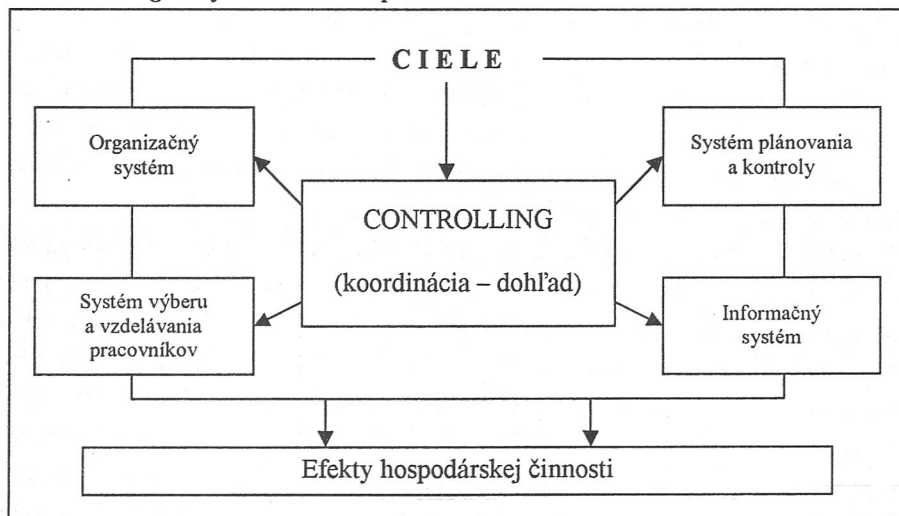
Slovenská odborná literatúra považuje *controlling* za súhrn pravidiel, podsystém systému riadenia, ktorý pomáha dosiahnuť podnikové ciele, zabraňuje prekvapeniam a včas „rozsvieti červenú“, keď sa objaví nebezpečenstvo, vyžadujúce prijať v riadení účinné opatrenia na jeho elimináciu [2, s. 11].

Vo *francúzskej* odbornej literatúre [11, s. 39] sa *controlling* v súčasnosti považuje za nástroj riadenia, ktorého úlohou je koordinovať všetky funkcie riadenia. Ak má *controlling* koordinovať napríklad aj procesy plánovania – od strategického až po operatívne plánovanie, je potrebné dať odpoveď na otázku, či má *controlling* priamo alebo nepriamo ovplyvňovať proces tvorby plánov.

Podľa nášho názoru je *controlling* dôležitým podsystémom riadenia podniku, ktorý pomocou vlastného súboru činností pomáha dosiahnuť vopred stanovené

ekonomické ciele. Sústreďuje a spracúva všetky potrebné informácie na podporu rozhodovania. Jeho úlohou nie je riadiť reálne procesy na základe informácií, ale byť nástrojom riadenia využívajúcim informácie o reálnych procesoch. *Controlling* má pripraviť informácie potrebné na riešenie úloh v oblasti plánovania, kontroly, rozhodovania o personálnych i organizačných otázkach. Z toho dôvodu ho môžeme považovať za podsystem riadenia podniku. *Controlling* má vytvoriť systém „včasného varovania“, zachytávajúceho signály z vonkajšieho a vnútorného okolia podniku, a minimalizovať riziko nesplnenia cieľov. Má poskytnúť včasné a presné informácie o odchýlkach oproti plánovaným úlohám, o charaktere týchto odchýlok, má prinášať návrhy riešení na zabránenie opätovného vzniku negatívnych odchýlok.

Obrázok 1

Miesto *controllingu* v systéme riadenia podniku

Prameň: ŠTUBŇOVÁ, L.: Nákladové účtovníctvo. Bratislava: Ekonóm 1998, s. 9.

Úlohou *controllingu* je nájsť podniku „dráhu života“, zaručujúcu jeho úspešnú existenciu. Podmienkami existencie podniku sú:

- *Dôchodok podniku*, alebo zisk, ktorý závisí od aktívneho prístupu k plneniu stanovených cieľov – jeho prejavom je prírastok finančných prostriedkov získaných hospodárskou činnosťou podniku.

- *Rozvoj* ako proces perspektívnych zmien, t. j. uvádzanie nových produktov na trh a získavanie nových trhov, nových segmentov trhu, nových odbytišťa doma i v zahraničí.

- *Akcelerácia rastu* ako vznik nových aktivít prejavujúcich sa vo využívaní nových technológií, v rozvoji podnikovej kultúry, vo vzdelávaní pracovníkov, v tvorbe regionálnej predajnej siete.

- *Hospodárnosť* ako úsporné hospodárenie a racionálne riadenie. To nie je len snaha o to, aby podnik dosahoval finančné prebytky v každej oblasti svojej činnosti. Hospodárnosť je dôležitým faktorom efektívnosti podnikovej činnosti.

- *Aktivita* ako schopnosť intenzívnej činnosti, rozhodovania a aktívnej účasti na zabezpečovaní hospodárskej činnosti podniku.

Tieto faktory sú konečnými a postačujúcimi podmienkami umožňujúcimi podniku udržať sa na svojej „dráhe života“. Každý podnik sa po vypracovaní svojej cesty dostáva pred problém jej pretransformovania na konkrétne stratégie, ciele a činnosti manažérov na všetkých úrovniach riadenia.

Pri pokusoch o zavedenie *controllingu* do podnikov narážajú podniky v krajinách strednej a východnej Európy na celý rad bariér. Jedna z bariér existuje v technicko-organizačnej oblasti a súvisí s *nizkým stupňom decentralizácie* činnosti na nižšie stupne riadenia. Nízky stupeň decentralizácie riadenia neumožňuje zavedenie skutočnej autonómie vedúcich jednotlivých útvarov. Určité problémy existujú aj v *oblasti personálnej*. Prejavujú sa v podobe nedostatku pracovníkov schopných plniť úlohy *controllera* a v podobe nedostatku potrebných znalostí o možnostiach využitia tohto novodobého nástroja riadenia. Ďalšie problémy súvisia s *nedostatkom špeciálnych programov* podporujúcich zavádzanie *controllingu*, alebo s *nedostatkom finančných prostriedkov* potrebných na odmeňovanie kvalifikovaných pracovníkov a na primeranú finančnú motiváciu pracovníkov na strednom stupni riadenia.

Dobre fungujúci systém *controllingu* umožňuje riadiť podnik na základe princípu samoregulácie, čím prispieva k znižovaniu nákladov a dosahovaniu lepších ekonomicko-finančných výsledkov. Tento systém môže správne fungovať len vtedy, ak sa bude dôsledne orientovať: na ciele, na budúcnosť, na úzke miesta, na trh a zákazníka. Jeden z predpokladov úspešného fungovania *controllingu* predstavuje správne vytvorenie zodpovednostných stredísk (*responsibility centres*).

2. Kritériá vytvárania zodpovednostných stredísk

Koncepcia riadenia podniku opierajúca sa o samostatnosť vnútro podnikových útvarov nie je vo svetovom hospodárstve novým riešením. V súčasnosti ju môžeme považovať za klasické riešenie. Zložitosť výrobného procesu vyžaduje účelnú deľbu práce, ktorá predstavuje na jednej strane vecné členenie organizácie (*organizačná štruktúra*) a na druhej strane členenie z hľadiska delegovania právomoci a zodpovednosti (*ekonomická štruktúra*, štruktúra tzv. zodpovednostných stredísk). Pri budovaní ekonomickej štruktúry podniku je potrebné rešpektovať charakter výrobného procesu, poznať a analyzovať činnosti, ktoré zabezpečujú zhodnocovaní proces v podniku. Racionálna štruktúra zodpovednostných,

t. j. ekonomických stredísk nadväzuje na vymedzenie právomocí a zodpovednosti tak, ako je vymedzená v organizačnej štruktúre podniku. Zodpovednostné (hospodárske, nákladové) strediská sa odlišujú od ostatných vnútropodnikových útvarov tým, že sú riadené pomocou hodnotových nástrojov. Aj v týchto strediskách je vhodné uplatňovať zásady *controllingu*. Zodpovednostné strediská však nemôžeme stotožňovať s *controllingovým* útvarom. Vytvárajú sa v rámci vnútropodnikovej organizačnej štruktúry buď na úrovni závodu, prevádzky a dielne vo výrobnjej oblasti, alebo na úrovni úseku, odboru a oddelenia v správnej oblasti. Pretože vnútropodnikové organizačné útvary vykonávajú rôznu činnosť, majú strediská vytvorené na základe nich rôznu zodpovednosť. Vychádzajúc z uvedeného je možné definovať stredisko ako „zodpovednostný“ útvar s vymedzenými funkciami, v ktorom sledujeme na vstupe náklady, na výstupe výnosy. Hlavným zmyslom vytvárania týchto stredísk je snaha zvýšiť efektívnosť všetkých činností podniku a zabezpečiť jeho konkurencieschopnosť.

Potreba vyčleniť takéto strediská je vyvolaná uplatňovaním zásad ekonomickej zodpovednosti vo vnútropodnikových útvaroch. Jeden z predpokladov úspešného fungovania zodpovednostných stredísk tvorí relatívna uzavretosť strediska, ktorá umožní merať jeho náklady. Ďalším predpokladom je meranie parciálnych výkonov, ktoré stredisko odovzdáva inému stredisku. Na oceňovanie výkonov, ktoré si vnútropodnikové útvary odovzdávajú medzi sebou, je potrebné použiť vnútropodnikové ceny. Pri rozdelení podniku na samostatné zodpovednostné strediská má stanovenie vnútropodnikovej ceny za poskytnuté alebo prijaté výkony dôležitú úlohu.

Vytvorenie zodpovednostných stredísk je spojené so širokou škálou prác, ktoré sa začínajú podrobným oboznámením s:

- veľkosťou a charakterom činnosti podniku,
- organizáciou práce,
- organizačnou štruktúrou podniku,
- zásadami odmeňovania vedúcich útvarov,
- existujúcimi materiálovými a personálnymi rezervami,
- mechanizmom vzniku nákladov v podniku,
- mechanizmom vytvárania pracovného kapitálu.

Pri vytváraní zodpovednostných stredísk je potrebné vychádzať z toho, že vytvorený projekt zodpovedá len konkrétnemu predmetu hospodárenia. Jeho uplatnenie v inom útvaru vyžaduje zásadné zmeny. Existujú však určité všeobecné zásady vytvárania zodpovednostných stredísk. Najdôležitejšími zásadami sú:

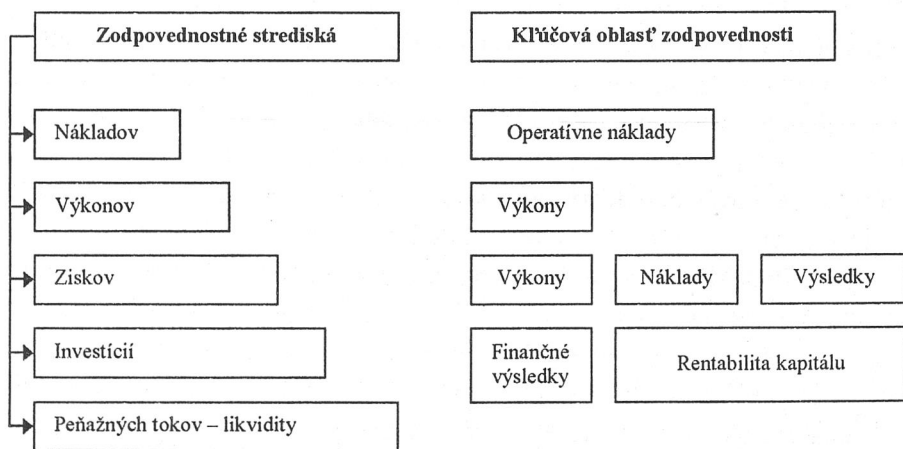
- správne definovať ciele strediska;
- vypracovať individuálny plán činnosti vychádzajúci zo stratégie podniku ako celku, ale konkretizovaný na jednotlivé úlohy;
- vybaviť stredisko dostatočnými vecnými zdrojmi;

- zostaviť rozpočet strediska – na základe ktorého sa uskutočňuje meranie stupňa splnenia určitej úlohy;
- merať výkony strediska, jeho aktivity;
- merať náklady strediska;
- vytvoriť voľný prístup k výsledkom vedeckovýskumnej činnosti podniku;
- vytvárať strediská tak, aby sa vzájomne vo svojej činnosti doplňovali a navzájom využívali svoje výsledky;
- vzájomné vzťahy stredísk usporiadať tak, aby ich vlastné ciele a ciele podniku ako celku boli vo vzájomnom súlade;
- kontrolovať existujúcu vnútropodnikovú konkurenciu medzi strediskami, aby jej nepriaznivým vplyvom netrpela organizácia ako celok;
- definovať regulačné opatrenia zo strany nadriadeného útvaru, aby čo najmenej obmedzovali samostatnosť strediska; prílišná iniciatíva nadriadeného útvaru obmedzuje samostatnosť strediska a narušuje základné myšlienky *controllingu*.

V závislosti od stupňa samostatnosti rozhodovania môžeme vyčleniť päť hlavných druhov zodpovednostných stredísk (obr. 2). Nepokrývajú všetky, len tie najzákladnejšie oblasti *controllingu*. Existujú aj ďalšie, parciálne oblasti finančného riadenia, pri ktorých je potrebné a účelné aplikovať *controllingový* prístup (zásoby, pohľadávky).

O b r á z o k 2

Druhy zodpovednostných stredísk v podniku



Prameň: Vlastné spracovanie.

Stredisko nákladov je nižším typom útvaru z hľadiska delegovania právomoci. Iniciatíva pracovníkov sa orientuje na hospodárnosť. Výsledkom strediska je rozdiel medzi skutočne vynaloženými nákladmi a plánovanými (stanovenými)

nákladmi. Vedúci tohto strediska má právo rozhodovať o všetkých otázkach, ktoré ovplyvňujú úroveň nákladov. Rozlišujeme dva typy nákladových stredísk: strediská zodpovednosti za štandardné náklady a strediská zodpovednosti za plánované (stanovené) náklady.

Základom rozpočtu štandardných nákladov a výrobkovej kalkulácie sú štandardy, ktoré udávajú požadovaný cieľ. Štandardy sa neurčujú len na náklady, ale aj na ďalšie veličiny, ako je úroveň využitia kapacity, cena materiálu, cena výrobku, mzdová sadzba a pod. Systém je založený na množstvovom štandarde pre materiál, pracovné hodiny, energiu. Strediská zodpovednosti za štandardné náklady sa vytvárajú pre výrobné útvary.

Aj v druhom type zodpovednostných stredísk nákladov vedúci strediska zodpovedá za náklady. Pri hodnotení výsledkov strediska sa vychádza zo zásady, že vedúci nesie zodpovednosť iba za tie náklady, ktoré dokáže stredisko ovplyvniť. Preto je vhodné vytvoriť strediská zodpovednosti za náklady podľa:

- miesta vzniku nákladov, za predpokladu, že základným cieľom ich vytvorenia je dosahovanie hospodárnosti;
- funkcií (napr. zásobovanie, výroba, odbyť), keď je možné zlúčiť do jedného nákladového strediska rôznorodé funkcie;
- činností, keď je reálne vytvoriť jedno stredisko;
- priestorovej lokalizácie (skupina strojov 1, skupina strojov 2), keď je možné sústredenie strojov alebo pracovníkov v ľahko prístupnom priestore (výrobná hala).

Ak pristúpime na takéto riešenie, dokážeme sústrediť a evidovať náklady, ktoré sú základom plánovania, hodnotenia činnosti a motivácie.

Hlavným cieľom zodpovednostných *stredísk výkonov* je snaha dosiahnuť väčší podiel podniku na domácom i zahraničnom trhu, teda maximalizácia obratu. Strediská výkonov to sú najčastejšie tie organizačné jednotky, podniku, ktoré sa zaoberajú predajom výrobkov, nákupom tovarov, t. j. oddelenia nákupu a marketingu. Zodpovedajú hlavne za množstvo, kvalitu a štruktúru predaných výrobkov, úroveň cien a podmienok platenia, dodržanie termínov dodávky.

Zodpovednostné *strediská ziskov* zodpovedajú za širší okruh otázok ako predchádzajúce strediská, pretože okrem úrovne nákladov zodpovedajú za úroveň príjmov z predaja. Toto stredisko sa často považuje za miniatúrny podnik, ktorý prísne dodržiava zásady trhového mechanizmu. Strediská zisku je možné vytvárať na základe rôznych kritérií, ktoré závisia od špecifik jednotlivých podnikov. Strediská zodpovednosti za zisk je možné vytvárať podľa nasledovných kritérií:

- ponúkaných výrobkov alebo skupín výrobkov,
- teritória predaja (región, štát),
- klientov alebo skupín klientov (priemysel, obchod, služby),
- distribučných kanálov (veľkoobchod, maloobchod, dovoz).

Štvrtým zodpovednostným strediskom je *stredisko investícií*, ktoré zodpovedá za veľký počet finančných ukazovateľov. Tieto strediská preto disponujú širokými právomocami a zodpovednosťou. Vedúci strediska nesie zodpovednosť za kapitálové výdavky a príjmy z investícií. Zodpovednostné stredisko investícií sa často označuje ako ziskové stredisko, v ktorom majú manažéri možnosť vyčíslit' náklady na získavanie zdrojov financovania a výnosy z investovania kapitálu. Nie vždy je to možné, pretože v praxi je ťažké zistiť podiel strediska na ich dosahovaní. Vlastník kapitálu hodnotí vedúceho na základe návratnosti investovaných prostriedkov, a to nielen z hľadiska časového, ale aj z hľadiska dosahovanej miery výnosu z investovania. Strediská môžu vznikáť nielen na základe príjmov z majetku a kapitálu, ale aj na základe úspor kapitálových výdavkov. Ak disponuje stredisko aj zodpovednosťou za zverenú aktívu, ide o kvázistredisko. Takáto zodpovednosť sa zveruje strediskám, ktoré majú vlastný strojový park a podobný technologický proces.

Hlavnou úlohou *strediska peňažných tokov* je riadenie finančných prostriedkov potrebných na krytie platieb vznikajúcich v podnikovom výrobnom procese. Orientuje sa na získanie finančných zdrojov so zreteľom na náklady a riziko, efektívnu alokáciu finančných zdrojov s ohľadom na dosiahnutie finančných cieľov a riadenie procesu využívania pracovného kapitálu a zabezpečenie stálej platobnej schopnosti.

Vytvorením jednotlivých stredísk dochádza k preneseniu rozhodovacích právomocí na nižšie stupne riadenia a rozhodovania. Veľmi dôležité je neobmedziť právomoc stredísk. Na druhej strane, rozširovanie právomocí sa má realizovať postupne, tak ako sa postupne znižuje možnosť zasahovať do činnosti strediska zo strany vedenia podniku. Presné vymedzenie právomocí stredísk by sa malo prejavovať v podobe zvýšenia efektívnosti hospodárenia a upevnením postavenia podniku na trhu.

3. Spôsoby stanovenia úloh zodpovednostných stredísk

Kvalitu fungovania *controllingu* ovplyvňuje spôsob, akým stanovujeme ciele zodpovednostných stredísk. Významnou súčasťou hodnotového riadenia reprodukčného procesu podniku a jeho vnútropodnikových útvarov sú rozpočty. Obsahujú úlohy stredísk, ktoré sú konkrétnou realizáciou cieľov. V našich podmienkach sa zostavujú rozpočty na rozdiel od plánov i za najnižšie vnútropodnikové útvary – zodpovednostné strediská. „Ak plán stanovuje ciele, tak rozpočet určuje prostriedky, ako ciele splniť a aký hospodársky výsledok sa má pritom dosiahnuť.“ [5, s. 124] Tým sa rozpočet zároveň stáva základným nástrojom presadzovania zodpovednosti za úroveň hodnotovej stránky reprodukčného procesu.

Manažéri si nekladú otázku o potrebnosti rozpočtu, pretože tá je všeobecne známa, ale o tom, ako a akým spôsobom rozpočty zostaviť. Prvým z celého radu

rozhodnutí je rozhodnutie o tom, či zostavovať rozpočty zhora, alebo zdola. Pretože obidva spôsoby zostavenia rozpočtu majú svoje výhody a nevýhody, najlepším spôsobom zostavenia rozpočtu je kombinácia obidvoch spôsobov. Postup zostavenia rozpočtu by mal pozostávať z týchto krokov:

- *prvý krok* – oboznámenie vedúcich nižších organizačných útvarov s rozpočtovými zásadami a pravidlami, poverenie konkrétnych pracovníkov zostavením rozpočtov;

- *druhý krok* – definovanie faktorov, limitujúcich objem výroby (dopyt, produkčná schopnosť podniku, úzke miesta a pod.);

- *tretí krok* – zostavenie rozpočtu výnosov s prihliadnutím na možnosti výroby a dopyt po výrobkoch či službách;

- *štvrtý krok* – prvotný návrh rozpočtu nákladov, obyčajne na základe údajov z minulosti získaných v podniku i z externých zdrojov;

- *piaty krok* – rokovanie (vyjednávanie, negociovanie) o rozpočtoch vyšších útvarov na základe vypracovaných čiastkových rozpočtov;

- *šiesty krok* – koordinácia a verifikácia rozpočtov v záujme zosúladenia zdrojov a potrieb, zostavenie plánovanej súvahy, výkazu ziskov a strát a výkazu peňažných tokov;

- *siedmy krok* – záverečné schválenie a prijatie rozpočtov, zhrnutie čiastkových rozpočtov do rozpočtu podniku a odoslanie schválených rozpočtov zodpovednostným strediskám;

- *ôsmy krok* – nepretržitá verifikácia rozpočtov počas ich plnenia, zisťovanie odchýlok a ich príčin, prípadne úpravy rozpočtu.

V systéme *controllingu* sa rozpočty najčastejšie zostavujú pre vytvorené strediská nákladov, ziskov či investície. Keď určujeme stredisku úlohy, musíme určiť aj mieru decentralizácie rozhodovacích právomocí vedúceho strediska. Miera rozhodovacích právomocí závisí predovšetkým od schopnosti a pripravenosti vedenia podniku delegovať časť kompetencií. Ďalšou podmienkou rozšírenia rozhodovacích právomocí pre vedúcich stredísk je stupeň ich pripravenosti na prijatie nových úloh, osobitosti strediska, jeho pozícia v organizačnej štruktúre. Úlohy je potrebné stanoviť tak, aby neobmedzovali rozhodovacie právomoci strediska, pretože hlavnou zásadou *controllingu* je dosiahnuť a zachovať rovnováhu medzi úlohami, kompetenciami a zodpovednosťou za výsledky.

Pri spresňovaní oblasti samostatného rozhodovania je potrebné rozhodnúť, či je výhodnejšie aktualizovať súčasný stav vykonávaných činností, alebo vypracovať nové, a zaradiť ich do komplexne zmenenej organizačnej štruktúry. Druhý variant sa javí ako správnejší v tých podnikoch, v ktorých časté organizačné zmeny nešli ruka v ruku s aktualizovaním oblastí úloh, ktoré plnia jednotlivé strediská. Tak sa mohli nahromadiť rôznorodé organizačné nedostatky. Pomocou

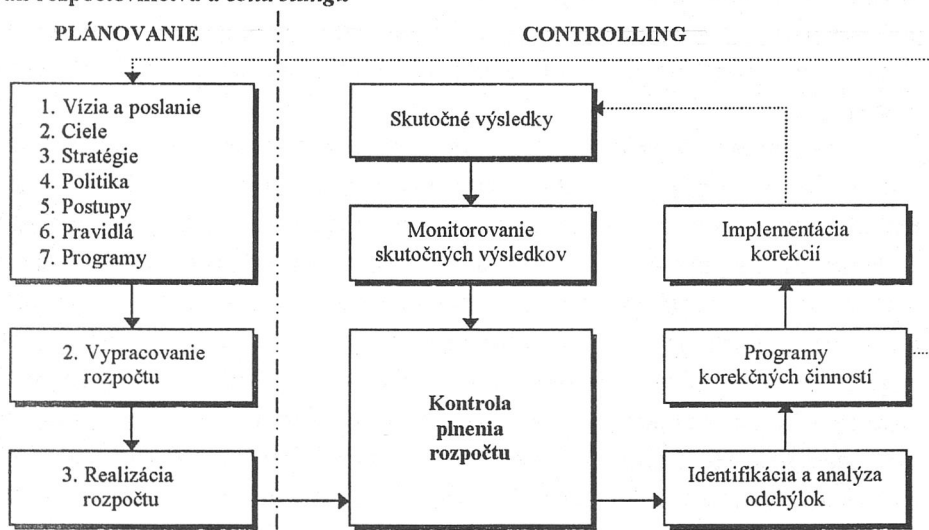
novovytvorenej organizačnej štruktúry je možné komplexne prebudovať všetky útvary, ich činnosti a dôkladne ich zmodernizovať v záujme splnenia plánovaných úloh. Toto riešenie je veľmi prácne. Kompetencie strediska zahŕňajú:

- samostatné formulovanie a vypracovanie harmonogramu plnenia hlavných úloh strediska, vychádzajúc z úloh podniku ako celku;
- výber metód, techník a nástrojov realizácie stanovených úloh, stanovenie zásad využívania výrobných faktorov, ktorými stredisko disponuje, výber pracovníkov, pri dodržaní všeobecne platných podnikových zásad;
- právo čerpať finančné prostriedky a využívať ich na zavedenie motivačných systémov odmeňovania v súlade s podielom na dosiahnutých výsledkoch strediska a s platným vnútorným poriadkom;
- právo slobodne rozhodovať o odvolaní manažérov jednotiek, ktoré sú súčasťou zodpovednostného strediska, právo prijímať, uvoľňovať a preradovať podriadených pracovníkov, ako aj právo rozhodovať o postupe podriadených pracovníkov;
- kontrolovať spôsob zabezpečenia plánu činnosti potrebnými prostriedkami a zisťovať kvalitu služieb poskytovaných iným strediskám;
- spoluúčast' na procese ohodnotenia splnených úloh;
- získanie možnosti bezprostredného vplyvu na rozvoj vlastného strediska v oblasti techniky, technológie a riadenia.

Realizácia týchto právomocí vyžaduje koordinovať rozhodnutia prijímané na jednotlivých úrovniach. Koordinácia činnosti zodpovednostných stredísk sa uskutočňuje na základe rozpočtu.

Obrázok 3

Vzťah rozpočtovníctva a *controllingu*



Pri zostavovaní rozpočtu je potrebné dodržiavať nasledujúce zásady:

1. *Periodizácia rozpočtu.* Predpokladá vypracovať rozpočet na určité obdobie, spravidla na jeden rok. Je to dostatočne dlhé časové obdobie, za ktoré je možné posúdiť efektívnosť činnosti, a zároveň je to dostatočne krátke obdobie na to, aby úlohy boli reálne. Ročný rozpočet sa delí na štvrt'roky, mesiace, týždne. V controllingovej praxi sa uplatňuje nepretržité rozpočtovanie. Jeho základom je zostavenie štvrt'ročných alebo mesačných rozpočtov, ale vždy na obdobie jedného roka. Vďaka tomu majú manažéri stredísk stále k dispozícii rozpočet na rok bez ohľadu na aktuálny mesiac.

2. *Prepojenie rozpočtu a dlhodobých plánov.* Hoci táto zásada je všeobecne známa a uznávaná, veľmi často sa nedodržiava. Preferujú sa totiž výsledky, ktoré je možné dosiahnuť v krátkom časovom horizonte.

3. *Pružnosť rozpočtu.* Rozpočet je spravidla stanovený pevne, pretože v krátkom časovom horizonte nie je možné predvídať všetky okolnosti. Je možné zostavovať aj variantné rozpočty pre možné budúce stavy. Podnik je tak pripravený pri zmenách na trhu pružne prejsť na hospodárenie podľa variantného typu rozpočtu.

4. *Transparentnosť prijatých predpokladov.* Dôležitým predpokladom zostavenia správneho rozpočtu je oddeliť tie faktory, ktoré nezávisia od činnosti strediska, od tých, na úroveň ktorých môže stredisko významne vplývať. Poznanie týchto faktorov má zásadný význam pre ohodnotenie dosiahnutých výsledkov a efektívnosti fungovania daného strediska, hlavne vzhľadom na posúdenie vzniknutých odchýlok.

5. *Predpoklad existencie štandardov.* Hospodárska prax vyžaduje, aby úlohy stanovené v rozpočte neboli príliš náročné. Výskumy ukazujú, že náročné rozpočtové úlohy (v priemere plnené na 25 %) vedú často alebo k veľmi dobrým, alebo veľmi zlým výsledkom. Rozpočtové úlohy primeranej náročnosti sa plnia v priemere na 50 %.

6. *Spolupráca na príprave rozpočtu.* Stanovenia rozpočtových úloh sa majú zúčastňovať nielen vedúci nižších útvarov, ale všetci pracovníci. Dosiahne sa tak realnosť rozpočtu vďaka pocitu zodpovednosti pracovníkov za vytýčené úlohy.

Hospodárska prax využíva celý rad rôznorodých metód zostavovania rozpočtov. V rozpočte sa odrážajú špecifiká a potreby každého podniku. Pri výbere metód zostavovania rozpočtu je potrebné zohľadniť, po prvé, *cieľ*, ktorý chceme pomocou rozpočtovania dosiahnuť. Presnosť stanovenia cieľa vybrať projekt, ktorý umožní dosiahnuť ho s čo najmenšími nákladmi, vplýva na využívané metodologické postupy, obdobia, na ktoré sa rozpočty zostavujú a pod. Po druhé, *možnosť zabezpečenia dostatočným množstvom informácií v požadovanej kvalite*. Hospodárska prax dokazuje, že zvýšenie efektívnosti rozpočtovníctva sa dosahuje vďaka údajom, ktoré už

v podniku existujú. Rozpočty musia vychádzať z pravdivých údajov. Napokon sa zohľadňuje *spôsob delegovania zodpovednosti*. Ten podmieňuje druh a počet čiastkových operatívnych rozpočtov. V *controllingu* sa parciálne rozpočty netvoria na princípe funkčnosti, ale podľa zodpovednostných stredísk. V závislosti od druhu strediska ide o rozpočet nákladov, výkonov, ziskov, investícií.

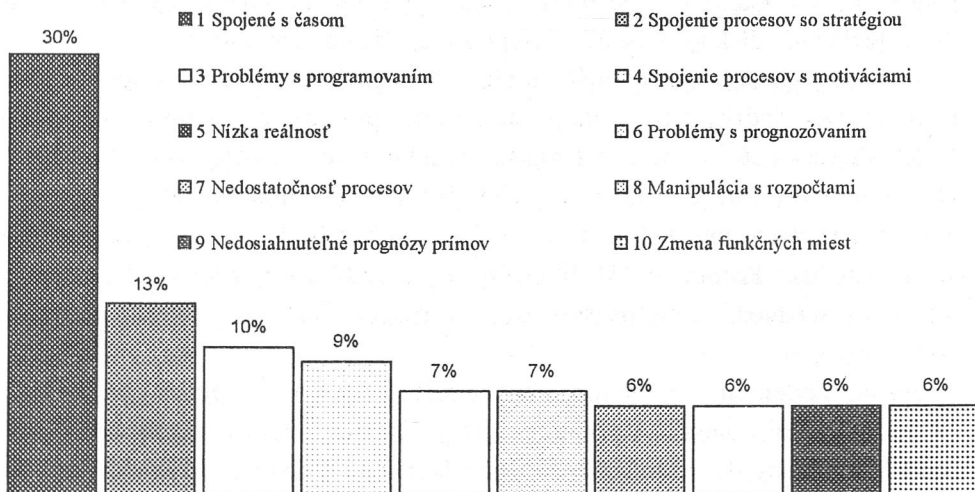
Spolu s rastom počtu využívaných controlligových nástrojov rastie aj stupeň zložitosti rozpočtu a procesov jeho tvorby. Vyplýva to hlavne z rastu počtu pracovníkov, ktorí sa zúčastňujú procesu zostavenia rozpočtu, čo je dôsledkom stupňa decentralizácie. Tak rastú aj problémy spojené s vypracovaním a distribúciou inštrukcií pre rozpočtovníctvo, so sústred'ovaním a overovaním čiastkových rozpočtov a s konsolidáciou čiastkových informácií.

Stupeň náročnosti rozpočtovania je okrem iného aj výsledkom rastu jeho detailizácie. Snaha o vyšší stupeň detailizácie je podmienená snahou o zlepšovania procesu rozpočtovníctva, decentralizáciu riadenia. Rýchlosť a zložitnosť zmien technicko-ekonomických faktorov sa prejavuje skracovaním životného cyklu výrobkov, zmenou trhových pravidiel, rastúcou konkurenciou, čo sa premieta aj do objemu rozpočtových prác.

V hospodársky vyspelých krajinách sveta prevláda názor, že *rozpočtovníctvo* je príliš nákladným nástrojom riadenia. Ako príklad môže slúžiť správa vypracovaná *Finacial Executives Institute*, v ktorej manažéri vyjadrujú svoj názor na rozpočtovníctvo (obr. 4).

Obrázok 4

Nevýhody rozpočtovníctva



Prameň: Vlastné spracovanie na základe: Top Ten Frustrations of Planning and Budgeting. Survey report, Finacial Executives Institute, júl 1998.

Prezentované údaje ukazujú, že manažéri sú najkritickejší voči časovej náročnosti procesu rozpočtovania. Časové straty vystupujú do popredia hlavne v súvislosti s oboznamovaním s rozpočtovými pravidlami, so zásadami, s inštrukciami a so získavaním informácií. V mnohých podnikoch trvá vypracovanie rozpočtu až 6 mesiacov. V niektorých podnikoch je rozpočtovníctvo často také nákladné, že prevyšuje hodnoty kontrolovaných položiek.

Ďalšie potenciálne nebezpečenstvo rozpočtovníctva je v tom, že rozpočtové ciele sa často stávajú dôležitejšie ako hlavné ciele podniku. Rozpočtovníctvo môže totiž zakrývať neefektívnosť v hospodárení podnikov. Manažéri neraz zisťujú, že ich požiadavky na rozpočty sú krátené, preto sa snažia požadovať oveľa viac, ako skutočne potrebujú. Nevýhodou rozpočtov môže byť aj ich nepružnosť [1, s. 202].

V našich krajinách manažéri mnohých podnikov ovládajú postupy rozpočtovníctva, jeho zásady, ciele, nástroje, výhody. Zvyšujúca sa zložitosť hospodárskych procesov, rast konkurencie, globalizácia činností spôsobujú, že si uvedomujú skôr výhody rozpočtovníctva, Z toho dôvodu je potrebné v počiatočných fázach zavádzania *controllingu* venovať väčšiu pozornosť zvýšeniu disciplíny pracovníkov, čo sa naozaj dá dosiahnuť aj pomocou rozpočtovníctva.

Záver

Ekonomická teória i hospodárska prax jednoznačne dokazujú, že *controlling* napomáha zvyšovanie efektívnosti celého podniku. Uplatňovanie zásad *controllingu* je rozhodujúcou podmienkou skutočného ohodnotenia činnosti organizačných jednotiek podniku. *Controlling* zvyšuje možnosti samostatnosti rozhodovania vedúcich stredísk tým, že ich aktívne zapája do procesu riadenia.

V záujme splnenia stanovených úloh je potrebné pri vytváraní zodpovednostných stredísk dodržiavať vypracované zásady, pravidlá a postupy. Zodpovednostné strediská sú samostatné strediská rozhodovania a zodpovednosti, pričom ich hlavným cieľom je samostatné hospodárenie. Osobitne dôležité je vypracovanie cieľov strediska a určitej sústavy ukazovateľov hodnotenia činnosti jednotlivých stredísk. Pritom je dôležité, aby tento systém umožňoval jednoznačne určiť zodpovednosť jednotlivých vedúcich pracovníkov za realizáciu stanovených úloh.

Systém hodnotenia zodpovednostných stredísk má byť vypracovaný na konkrétne podmienky každého podniku. Nie je možné vytvoriť všeobecne platné pravidlá a zásady, ktoré by bolo možné všeobecne aplikovať. Z výsledkov výskumu vyplýva, že každý útvar si musí tento systém vybudovať individuálne, podľa vlastných špecifik a potrieb.

Literatúra

- [1] BARRI, T.: Kontrola. In: MAJTÁN, M. a kol.: Manažment. Bratislava: Ekonóm 2001.
- [2] FOLTÍNOVÁ, A. – KALAFUTOVÁ, L.: Vnútropodnikový controlling. Bratislava: Ekonóm 1997.
- [3] MAYER, E. – MANN, R.: Controlling – Metoda prosperujícího podnikání. Praha: Vydavatelství Průmysl a obchod ve spolupráci s firmou HAUFE 1992.
- [4] NESTERAK, J.: Budžetovanie metódą wyznaczania zadań dla ośrodków odpowiedzialności. In: Budžetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka. [Materiały Konferencyjne pod red. W. Krawczyka.] Kraków: AGH 2001.
- [5] RAJŇAK, M.: Rozpočtovníctvo a rozpočty podniku. In: KUPKOVIČ, M. a kol.: Kalkulácie a rozpočty. Bratislava: Sprint vŕa 2000.
- [6] REFÄUTER, D.: Statistisches Controlling auf der Basis des Cash Flow. Wiesbaden 1990
- [7] SIEGWART, H.: Worin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling. Management Zeitschrift, 1982, č. 2.
- [8] SYNEK, M. a kol.: Manažerská ekonomika. Praha: Grada Publishing 1996.
- [9] ŠTUBŇOVÁ, L.: Nákladové účtovníctvo. Bratislava: Ekonóm 1998.
- [10] VOLLMUTH, H. J.: Controlling, planowanie, kontrola, zarządzanie. Podstawy budowy systemu controllingu. Warszawa: Agencja Wydawnicza Placet 1993.
- [11] WACLAWIK, B.: Controle de Gestion. Przegląd Organizacji, 1993, č. 4.
- [12] WEBER, J.: Einfuhrung in das Controlling. Stuttgart: Poeschel Verlag 1990.

TASKS OF ECONOMIC CENTRES IN CONTROLLING

Viktória BOBÁKOVÁ

The rise and development of market economy in countries of Central and East Europe requires looking for new tools of company management which enable a constant rise of the efficiency of companies. The effort to achieve high efficiency led companies to setting up controlling. Problems connected with setting up operational controlling in our conditions, especially with creating responsibility centres and defining tasks for these centres, led to writing this paper.

In the first part of this contribution we are judging the impact of controlling on the efficiency of company. Results of research show that a good functioning system of controlling enables to manage the company on the basis of self-regulation principle, thus contributing to cuts in costs and reaching better results. This system can function correctly only if it is consistently directed to: aims, future, narrow places, market and customer.

The second part of the contribution is devoted to the nature, importance and criteria for creating responsibility centres. The complexity of the production process requires a purposeful division of work, which is leading on one hand to a factual segmentation of the organization (organizational structure), and on the other hand to a segmentation from the perspective of authority and responsibility delegation, i. e. structure of responsibility centres (economic structure). The need to set up such centres was awakened by applying

the principles of economic responsibility in internal company units. The responsibility centre is a tool of valuation management of the company in order to achieve company objectives. A centre is then defined as a „responsibility“ unit with determined functions, for which it is motivationally efficient to follow the value variables: at the input costs, at the output returns.

The basic prerequisite of successful functioning of responsibility centres is:

- relative closing of the centre,
- identification of partial performance,
- appreciation of performance by an internal company prize.

From the results of research it follows that when creating responsibility centres it is necessary to keep to the following principles:

- economic centres must be detached and have their own economy, organization, technology, accounting and finance,
- costs and performance of their activity must be measurable,
- distinctly recorded,
- there must be a possibility of planning and analysing their activities.

In business practice the economic and financial detachment whose minimum criterion is the possibility to set up a budget, is considered most important. On its basis measuring of the degree of fulfilling of a certain task is carried out, in the phase of planning, realization and completion. To achieve this, we must consider responsibility centres as fully-fledged subjects of the management process with special tasks. An important principle of creating centres of responsibility is to define their objectives. Each centre must have its individual activity plan resulting from the company strategy as a whole, but specified with regard to the single tasks and requirements of clients. The centre must have sufficient material and financial means. All workers must be familiar with the new economic structure. Without their sufficient support it is not possible to achieve expected results.

The main reason for creating these centres is the effort to raise the efficiency of all activities of the company and ensure its competitiveness.

In order that controlling could function correctly, the responsibility centres:

- must be created in a way which enables their mutual cooperation and mutual use of their results,
- their mutual relations must be arranged in a way which would ensure that their own objectives are in accordance with the objectives of the company as a whole,
- must have free access to company resources, especially in the field of scientific research results.

Depending on the degree of decision-making independence there are four types of responsibility centres: centres of costs, returns, profits, investments.

In the interest of raising the efficiency of the company it is necessary to create centres of responsibility in the form of quasi-autonomous economic centres. These centres can be

seen as independent centres of decision-making and responsibility. Its main aim is independent management. It is especially important to work out a certain system of activity assessment variables for single centres. This system should enable to determine unambiguously the responsibility of management staff for carrying out the assigned tasks.

The system of assessment of the responsibility centres should be worked out for the conditions of each company. It is not possible to create generally applicable rules and principles.

Responsibility centres on one hand enable to create an internal economic tool, which serves for rational use of entrusted funds. On the other hand it can be used as a tool for stimulating better results. The precise determination of the authority of the centres should be visible in the form of efficiency raise and by strengthening the position of the company in the market. As a final result it leads to achieving the basic aim of the company – to maximization of company market value.

On the basis of empiric research that we carried out, it is possible to state that introducing the principles of controlling is a prerequisite for real evaluation of the activity of company organizational units. Controlling influences the increase of the discipline of managers, and at the same time it helps to raise the efficiency of the whole company. It is so because the manager of the responsibility centre has all the necessary information about processes running in the centre. Controlling raises the decision-making independence of the managers of the centres by involving them into the management process, by making them participate actively in the management process. Correctly applied rules of controlling enable to create a casually-consequent relation between responsibility for achieved results and rewarding.

The result of comparisons of countries applying for the access into the EU show that the efficiency assessment of selected internal company activities contributes to the increase of quality of internal company management.

Combining the results of this assessment with motivational system of management staff and other staff can contribute to reaching better economic and financial results of the company.

We assume that this system of management will improve the economic and financial results of the company and will lead to quality increase of management due to introducing new procedures and tools of decision-making. All this creates a good basis in the fight with increasing competition in the global market in the accession process of our countries into the European Union.