

Controlling – moderný nástroj riadenia podniku

Anna ŠATANOVÁ – Marek POTKÁNY*

Controlling – Modern Tool of Company Control

Abstract

Controlling as a tool of company control subserve specified responsibilities and function like advisory, control and coordination. Controlling from time aspect can divide to strategic controlling and operative controlling. Intradepartmental controlling exercise control system by means of variance which have justification by incomplete costing. This paper deals with three main areas: determination of controlling – its main tasks and position in the system of managing; further, with evaluating time aspect of controlling, and finally, with system of the managing by deviations into interdepartmental controlling (vertical vs. horizontal structure).

Key words: *controlling, price level, contribution, incomplete costing*

JEL Classification: M11, M40

Úvod

Rastúca zložitosť a dynamickosť podnikateľského prostredia vystavuje dnes podniky neúprosnému tlaku tvrdej konkurencie. Manažéri vedú svoje podniky týmto prostredím so striedavými úspechmi. Dynamika v mnohých krajinách je znásobená celkovými zmenami v rámci svetového hospodárstva, prejavujúcimi sa internacionalizáciou kapitálu, globalizáciou trhov, ako aj stratégiou presunu kapitálu do oblastí s nízkou cenou práce a perspektívou rýchleho hospodárskeho rastu. Takýmto spôsobom si renomované, ale aj nové, menej známe podniky zabezpečujú svoj ekonomický rast a schopnosť odolávať narastajúcej konkurencii. Mnohé spoločnosti prinášajú okrem investícií aj vlastný, dlhoročnými skúsenosťami overený *know-how*, a to nielen v oblasti technológií, ale aj v oblasti riadenia, a teda aj *controllingu*.

* doc. Ing. Anna ŠATANOVÁ, CSc. – Ing. Marek POTKÁNY, PhD., Technická univerzita vo Zvolene, Drevárska fakulta, Katedra podnikového hospodárstva, Masarykova 24, 960 53 Zvolen; e-mail: satanova@vsld.tuzvo.sk; potkany@vsld.tuzvo.sk

V súčasnosti podniky investujú značné sumy do nových výrobných technológií, zavádzajú moderné informačné systémy, implementujú medzinárodne akceptovateľné normy radu ISO 9000 a pod. O úspešnosti podnikov rozhodujú aj metódy riadenia, t. j. intenzita, s akou sa do podnikov zavádzajú zdokonalené prístupy a metódy analýz, plánovania, kontroly a pod. O koordináciu mnohých týchto oblastí v systéme riadenia podniku sa snaží *controlling*.

Controlling zameraný do vnútropodnikovej oblasti riadenia integruje viaceré manažérske subsystémy – finančné účtovníctvo, prevádzkové (nákladové) účtovníctvo, rozpočtovníctvo a kalkulácie, strategické a operatívne plánovanie.

Treba poznamenať, že aj v minulom období centralizovanej ekonomiky sa uplatňovali mnohé princípy podnikového *controllingu*, zastrešujúce oblasti plánovania, kontroly, vyhodnocovania odchýlok. V oblasti plánovania sa však jeho strategická časť realizovala v centralizovanom systéme plánovania a riadenia. Rovnako aj v oblasti kalkulácií sa využívali a v mnohých spoločnostiach sa doposiaľ využívajú metódy a postupy vychádzajúce zo systému úplných kalkulácií. V trhovej ekonomike sa však ukázalo ako veľmi dôležité a potrebné využívať metódy a postupy vychádzajúce zo systému kalkulácií neúplných (variabilných) nákladov, ktoré môžu významnou mierou prispieť k tvorbe efektívneho *controllingovo*orientovaného riadenia.

1. Controlling v systéme riadenia

V súčasnosti sa v teórii, ale aj v hospodárskej praxi častejšie objavujú nové pojmy, resp. disciplíny, ako napríklad: logistika, manažérske účtovníctvo, *controlling*. A to nielen ako podnikový *controlling*, ale aj v rôznom spojení: *operatívny controlling*, *strategický controlling*, *vnútropodnikový controlling*, *finančný controlling*, *investičný controlling*, *controlling výroby* a pod. Čo sa skrýva za týmto cudzím slovom, ktoré sa u nás už udomácnuje? Nestačí nám už jednoducho pojem *manažment*? Nie je to len jednoducho kontrola?

Diskusia o *controllingu* sa vyznačuje značným rozporom, pretože na jednej strane neexistuje väčší podnik, ktorý by nevykazoval existenciu *controllingu*, no na druhej strane nachádzame v literárnych prameňoch neprehľadné množstvo návrhov, definícií a koncepcií.

Pojem *controlling* je anglického pôvodu odvodený od slovesa „to control“. Jeho preklad je problematický, keďže v slovníkoch nájdeme okolo päťdesiat jeho obsahových významov. V *slovesnom tvare* má pojem význam viesť, riadiť, regulovať; vládnuť, spravovať; obsluhovať, ovládať, kontrolovať, v *mennom tvare* má tento pojem význam kontrola, skúška, nutnosť, dozor, preskúšanie, moc, rozkaz, násilie, obmedzenie, vedenie, zdržanlivosť. Vysvetľuje sa však hlavne v spojení *to have an airplane under control*, čo znamená „mať lietadlo pod kontrolou“. Je to teda viac ako zaužívaný pojem *kontrola*.

Na podporu zjednotenia postupov riadenia v USA a v Európe sa v hospodárstve európskych štátov začal *controlling* uplatňovať až v 60. rokoch minulého storočia spolu so vznikom dcérskych spoločností veľkých amerických korporácií.

Teória obsahuje množstvo definícií od jednoduchých až po vysokoabstraktné, z ktorých je možné vybrať niekoľko základných. Rudolf Mann a Elmar Mayer, ktorí patria z najväčšejšou svetovým odborníkom v tejto oblasti a už niekoľko desaťročí sa zaoberajú funkciou, úlohami, ako aj implementáciou *controllingu*, vysvetľujú *controlling* ako „systém pravidiel, ktorý napomáha dosiahnutie podnikových cieľov, zabráňuje prekvapeniam a včas rozsvieti červenú, keď sa objaví nebezpečenstvo vyžadujúce v riadení príslušné opatrenia“ [7, s. 15].

Podľa Petra Horvátha je možné *controlling* definovať ako „nástroj riadenia, ktorého funkciou je koordinácia plánovania, kontroly a zabezpečenia informačnej základne so zámerom zlepšiť podnikové výsledky a dosiahnuť stanovené ciele“ [9, s. 5].

Podľa českého autora Karla Macíka možno „*controlling* označiť za integračný nástroj spájajúci viaceré riadiace a informačné systémy, medzi ktoré patria strategické a operatívne plánovanie, účtovníctvo – finančné, a predovšetkým vnútropodnikové (prevádzkové, nákladové), rozpočtovníctvo, kalkulácie a ostatné formy evidencie a výkazníctva“ [6, s. 9]. Jednotlivé systémy je nevyhnutné zosúladiť a koordinovať tak, aby bolo možné účelne uplatňovať princípy *controllingu* a poskytnúť tak adekvátne informácie pomáhajúce manažérom podniku dosahovať stanovené ciele.

K základným definíciám *controllingu*, na základe teoretických a praktických štúdií, sme sa snažili vysloviť a definovať aj vlastný pohľad na túto problematiku. Podľa nášho názoru môžeme *controlling* definovať ako *dôležitý riadiaci nástroj, ktorý prekračuje bežné funkcie riadenia a jeho účelom je podporiť vedenie a riadiacich pracovníkov, aby mohli rýchlejšie a lepšie rozhodovať v otázkach nákladov, financií a likvidity*.

Controlling ako nástroj manažmentu podniku má presne stanovené úlohy a funkcie, ktoré zabezpečuje *controller* (pracovník s príslušnou zodpovednosťou a právomocami v oblasti *controllingových* úloh a funkcií). Ide o nasledovné funkcie:

- **poradenská funkcia** – je zameraná na usmerňovanie, posudzovanie a navrhovanie odporúčaní pre výber spôsobu realizácie jednotlivých aktivít podnikového manažmentu;

- **kontrolná funkcia** – je zameraná na vytváranie vhodných podmienok pre výkon kontroly, a najmä správne využitie získaných informácií (výsledkov) a ich vhodnú interpretáciu pre vnútropodnikových útvarov, ide o vnútropodnikovú revíziu (analýzy, hodnotiace správy, štúdie, previerky), a to vo dvoch rovinách:

– analýzy (previerky) *konceptné*, zamerané na sledovanie a usmerňovanie procesu projektovania systémov plánovania, kontroly a informatiky,

– analýzy (previerky) *operatívne*, zamerané na sledovanie a usmerňovanie činností, spojených s informáciami jednotlivých zložiek podnikového manažmentu;

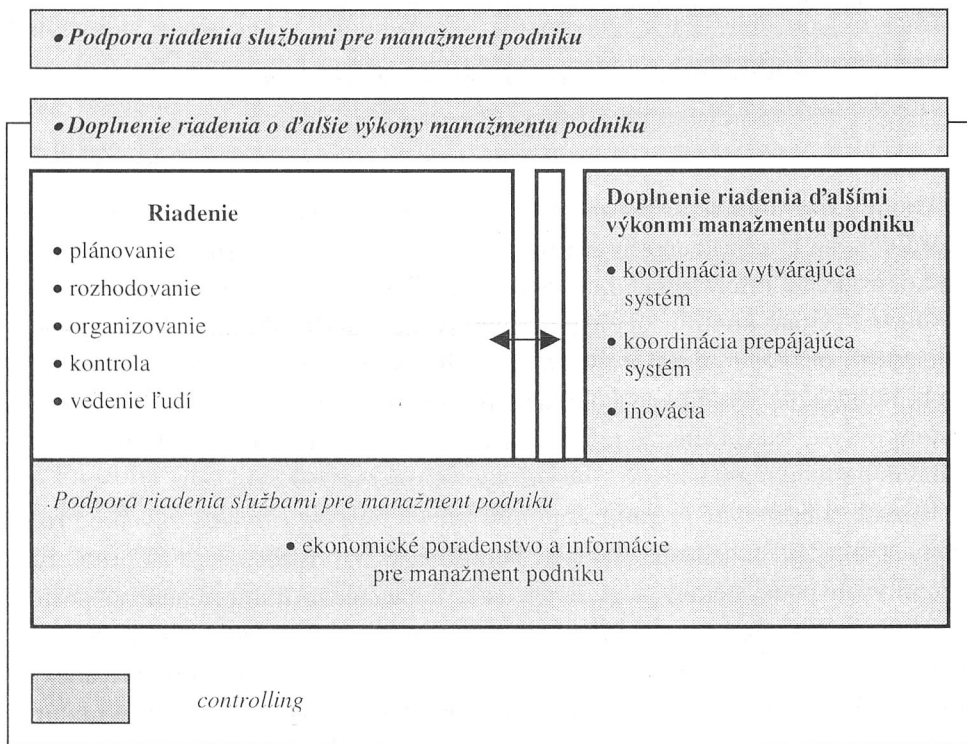
• **koordinačná funkcia** – spočíva vo vytváraní podmienok na dosiahnutie súladu všetkých druhov čiastkových plánov ako zložiek súhrnného plánu rozvoja podniku.

Z prezentovaných základných funkcií controllingu je následne možné odvodíť štruktúru *konkrétnych úloh controllingu*, a to nasledovne:

- koordinácia podnikového plánovania (plánov) a stanovovanie cieľov podniku,
- priebežné získavanie informácií a ich následné spracovanie do správ a prehľadov pre potreby manažmentu, vlastníkov a pre potreby rozhodovania,
- podpora kontroly s dôrazom na analýzu jednotlivých druhov odchýlok,
- prepočty efektívnosti jednotlivých činností, útvarov a návrh odporúčaní na jej zvýšenie, vplyv na rozvoj nových podnikateľských aktivít.

Obrázok 1

Doplnenie systému riadenia podniku *controllingom*



Controlling síce obsahuje aj kontrolnú funkciu, ale iba popri iných dôležitých funkciách. Kontrola svoju úlohu splní porovnávaním plánovaných a skutočných hodnôt. Orientuje sa teda na minulosť. Činnosť *controllingu* má funkčne prierezový charakter a ako nástroj riadenia podporuje podnikateľské procesy rozhodovania a riadenia. *Controlling* má pripraviť informácie na riešenie plánovacích, rozhodovacích a kontrolných úloh. Môžeme ho považovať za systém doplnujúci riadenie podniku vo dvoch smeroch. Je súčasťou systému riadenia podniku, poskytuje služby na účely riadenia a dopĺňa riadenie o ďalšie výkony manažmentu podniku (pozri obr. 1).

Na obrázku 1 sú definované úlohy podnikového *controllingu* a jeho postavenie v systéme riadenia. Jeho úlohy a postavenie sa v podmienkach praxe môžu značne odlišovať. *Controller* môže poskytovať ekonomické poradenstvo a informačnú podporu manažmentu bez akýchkoľvek kompetencií v riadení, alebo môže nadobúdať až postavenie, ktorým preberá zodpovednosť za vybrané úlohy manažmentu predovšetkým pri *koordinácii* jednotlivých systémov riadenia, a to predovšetkým *plánovacieho*, *kontrolného* a *informačného*. Ide teda o úlohu sekundárnej koordinácie.

Úlohu sekundárnej koordinácie, ktorú možno považovať za rozhodujúcu úlohu *controllingu*, je potrebné chápať vo dvoch smeroch:

- **Koordinácia vytvárajúca podsystémy systému riadenia**
- **Koordinácia prepájajúca podsystémy systému riadenia**

Úlohou *koordinácie vytvárajúcej podsystémy systému riadenia* je napomáhať koordinovanú tvorbu jednotlivých podsystémov systému riadenia – *plánovacieho*, *kontrolného*, *informačného*, a prípadne aj *organizačného* a *personálneho*.

O tom, že táto koordinácia je potrebná, svedčí napríklad množstvo vzájomne odlišných pohľadov na plánovací a kontrolný systém v teórii aj v podnikovej praxi. Naopak, *controllingový* pohľad na problematiku štruktúry jednotlivých podsystémov systému riadenia je relatívne jednotný, a hlavne najviac vyhovujúci aktuálnym potrebám moderného *controllingovoorientovaného* riadenia.

Rozsah *koordinácie prepájajúcej podsystémy systému riadenia* závisí od rozsahu a kvality predchádzajúceho typu koordinácie. V prípade, že sa už pri tvorbe jednotlivých podsystémov – *plánovacieho*, *kontrolného* a *informačného* postupovalo koordinovane a z pohľadu potrieb *controllingovoorientovanej* koncepcie riadenia, potom takáto koordinácia je menej náročná. V opačnom prípade je potrebné koordinovať nielen jednotlivé podsystémy navzájom, ale aj štruktúru týchto podsystémov, čo komplikuje celý proces riadenia a zvyšuje náročnosť tohto typu koordinácie.

Dôležité je vymedziť vzťah medzi manažmentom a controllingovou funkciou v podniku. Manažment predovšetkým rozhoduje a za svoje rozhodnutia nesie zodpovednosť, pričom *controlling* inšpiruje, hodnotí, analyzuje, kontroluje a dáva manažmentu príslušné odporúčania.

Controlling by mal byť v podniku vysokokvalifikovaným poradenstvom manažérov. V teórii, ale aj v praxi sa vyprofilovali tri základné koncepcie *controllingu*, a to: koncepcia orientovaná na účtovníctvo, koncepcia orientovaná na informácie, koncepcia vzťahujúca sa na systém riadenia.

• **Koncepcia orientovaná na účtovníctvo**

Táto koncepcia sa snaží naplniť ciele a úlohy *controllingu* prostredníctvom špecifickosti orientácie na informácie z účtovníctva, ktoré zahŕňa informácie získané z účtovníctva (finančného, vnútro podnikového), kalkulácií, rozpočtov a podnikových štatistík.

Centrálnym prvkom je zameranie účtovníctva ako manažérskeho nástroja orientovaného do budúcnosti a rozhodujúcim predpokladom na to sú *kalkulačné systémy* orientované do budúcnosti a plniace riadiace úlohy – tzv. *plánované kalkulácie na báze neúplných nákladov*.

Kritika tejto koncepcie spočíva predovšetkým v tom, že spôsob pohľadu na informácie získavané z účtovníctva – ich orientácia na budúcnosť a využitie v riadení, ešte nevytvára samostatnú vednú disciplínu, ktorá by sa mohla nazvať *controllingom*. Tieto informácie sú však nevyhnutné, aby sa takáto disciplína mohla vytvoriť.

• **Koncepcia orientovaná na informácie**

V popredí tejto koncepcie sa nachádza informačný cieľ *controllingu*, ktorý spočíva v zabezpečení požadovanej informačnej základne, vychádza však opäť z účtovníctva ako rozhodujúceho zdroja manažérskych informácií. Je teda nevyhnutné zdôrazniť, že nejde o zabezpečenie informácií a informačné systémy v ich najširšom význame, ale predovšetkým o informácie (informačné systémy) pre riadenie a ekonomické poradenstvo.

Filozofiu tejto koncepcie *controllingu* najlepšie charakterizuje nasledovné tvrdenie: „*Nevyhnutnosť pochopenia controllingu, ktoré je vyvolané koordináciou informačného systému, je odôvodnená záplavou mŕtvych čísel v podniku, nepotrebnými informáciami z účtovníctva ako súčasťou účtovníctva, ktoré nie sú zodpovedajúcim spôsobom pripravené na rozhodovanie, ako aj nevyhnutným zavedením počítačového spracovania informácií*“ [2, s. 113].

Kritika tejto koncepcie je založená na nevhodnom ohraničení *controllingu* výlučne do oblasti manažérskych informačných systémov, bez jeho priamej väzby na riadenie podniku.

• *Koncepcia vzťahujúca sa na systém riadenia*

Táto najkomplexnejšia koncepcia odstraňuje nevhodne zúžený priestor *controllingu* ako „správcu“ účtovníctva, resp. manažérskeho informačného systému. *Controlling* je podľa tejto koncepcie nevyhnutné považovať za subsystém riadiaceho systému podniku. Cieľom tejto koncepcie je teda vymedziť *controlling* vo vzťahu k systému riadenia, pritom možno rozlišovať dva prístupy [12, s. 26]:

– *Koncepcia orientovaná na plánovanie a kontrolu*

Základnou úlohou *controllingu* podľa tohto prístupu je koordinácia plánovania a kontroly, ako aj poskytovania manažérskych informácií. Cieľom však nesmú byť iba krátkodobé – operatívne dimenzie plánovania a následnej kontroly, ale rovnako aj strategické zameranie týchto systémov riadenia. Na základe toho potom možno rozlišovať strategický a operatívny *controlling*.

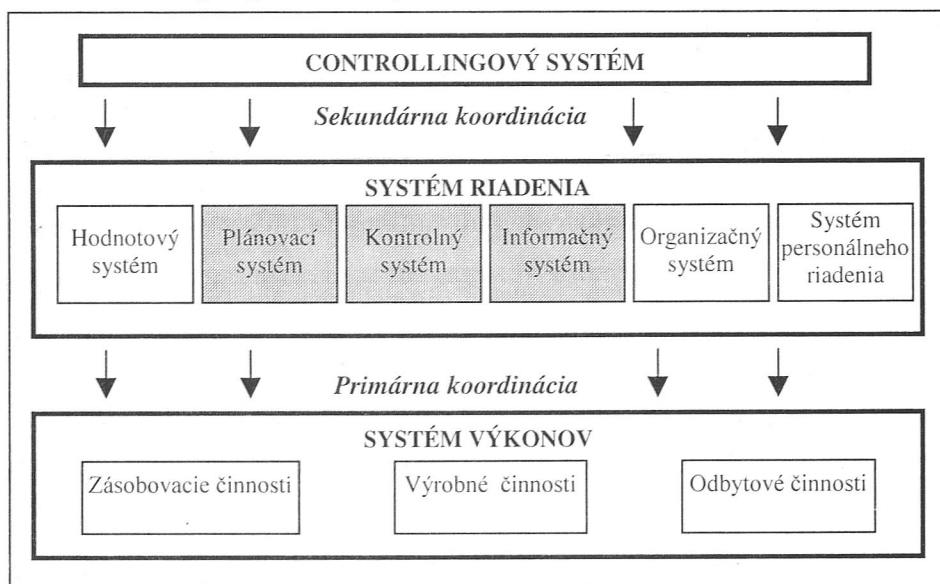
– *Koncepcia orientovaná na koordináciu*

Niektorí autori zaoberajúci sa *controllingom* zdôrazňujú nevyhnutnosť koordinácie všetkých čiastkových systémov riadenia, nielen plánovacieho, kontrolného a informačného, ale aj hodnotového, informačného a personálneho. Preto v centre pozornosti tohto prístupu je koordinácia všetkých subsystémov riadiaceho systému (obr. 2).

Úlohou *controllingu* je teda koordinovať systém riadenia, pričom takáto koordinácia sa nazýva aj *sekundárna koordinácia* (pozri obr. 2).

Obrázok 2

Začlenenie *controllingu* v podnikovom systéme



Primárnu koordináciu vykonáva manažment podniku, ktorý koordinuje systém výkonov. Táto koordinácia sa môže uskutočňovať pomocou programov, plánov, úloh alebo pokynov. Optimálne fungujúci *controlling* však nevyhnutne predpokladá riadenie a primárnu koordináciu systému výkonov pomocou plánov. Úlohou *sekundárnej koordinácie* je teda koordinácia predovšetkým plánovacieho, kontrolného a informačného subsystému.

Previazanosť *plánovacieho a kontrolného podsystému* na riadiaci systém je zrejmá už z toho, že podnikové plánovanie nemôže existovať bez spätnej kontroly plnenia prijatých plánov. V tejto oblasti je potrebné správne zisťovať a vyhodnocovať odchýlky od plánu a prijať adekvátne návrhy opatrení potrebných na odstránenie nežiaducich javov.

Vzájomná väzba *plánovacieho a informačného podsystému* pre potreby *controllingu* je zrejmá z výberu vhodných a potrebných informácií ponúkaných koncepciou orientovanou na účtovníctvo podniku. Ide teda o adekvátne informácie získané z účtovníctva (finančné, vnútro podnikové, manažérske), z kalkulácií a rozpočtov orientovaných do budúcnosti. Významnú úlohu tu zohrávajú stupňovité kalkulácie na báze variabilných nákladov.

Integrácia *kontrolného a informačného podsystému* má veľmi veľa spoločné s predchádzajúcimi dvoma subsystémami a je závislá od osvojenia si kalkulačného systému na báze neúplných nákladov s možnou stupňovitou formou zostavovania kalkulácie. Následne je potrebné nielen správne zisťovanie a vyhodnocovanie odchýlok, ale aj sledovanie a vykazovanie nákladov, výkonov a odchýlok v rámci tohto systému.

2. Časové vymedzenie controllingu

Z hľadiska času rozoznávame *controlling* zameraný na dlhodobé riadenie (*strategický controlling*) a *controlling* zameraný na krátkodobé riadenie (*operačný controlling*).

Strategický controlling znamená systematické zisťovanie budúcich možností a rizík, ich skúmanie a pozorovanie. Z toho vyplýva strategická úloha *controllingu*, a to riadenie a kontrola opatrení vykonaných pri naplnení a realizácii stratégie. *Strategický controlling* napomáha to, aby dnes boli prijaté opatrenia na zabezpečenie budúcej existencie. To znamená, že už dnes musíme brať do úvahy budúce riziká a budúce možnosti, a tým vytvárať predpoklady úspechu do budúcnosti.

Úlohy *controllingu* v strategickej oblasti sledujú cieľ: podnecovať strategickú filozofiu podniku, vypracovať analýzu silných a slabých stránok podniku, rozvíjať strategické ciele podniku, zabezpečiť porovnanie skutočného a požadovaného stavu na strategickej úrovni, pripravovať opatrenia pre riadenie podľa odchýlok.

Podľa J. Horváthovej [4, s. 22] a J. H. Vollmutha [13, s. 355] k hlavným nástrojom strategického *controllingu* patria:

- *analytické nástroje*: analýza konkurencie, analýza silných a slabých stránok, analýza životného cyklu výrobkov, portfóliová analýza, potenciálová analýza ...;
- *prognostické metódy*: kvalitatívne metódy, logistické metódy, kvantitatívne metódy ...

Základom strategického *controllingu* je strategické vnútropodnikové plánovanie, pričom jeho hlavnou náplňou je analýza zdrojov úspechu a vývoj dlhodobých koncepcií zabezpečujúcich budúcu prosperitu podniku.

Strategické vnútropodnikové plánovanie zahŕňa nasledovné kroky: analýza východiskovej situácie, prognózovanie okolia, analýza a prognóza podniku, delenie na strategické obchodné jednotky, vypracovanie stratégie, formulovanie stratégie, výber stratégie, realizácia, sledovanie a kontrola stratégie.

Operatívny controlling je orientovaný na súčasnosť, aspekt budúcnosti je daný plánovacím horizontom ohraničeným na krátkodobé a strednodobé výsledky (1 – 3 roky) a ich hodnotenie. Rieši úlohy spojené s rentabilitou, plánovaním likvidity a kontrolou hospodárnosti. Vychádza z aktuálnych personálnych, strojových a kapitálových možností podniku, t. j. z existujúcich zdrojov. Príležitosti a hrozby v tejto oblasti sú pretransformované do nákladov a výnosov ako ukazovateľov okamžitých výsledkov podnikových činností.

Úlohy *controllingu* v operatívnej oblasti možno zhrnúť do nasledujúcich záverov: vypracovať orientačné návody na čiastkové plánovanie, zabezpečiť celkové vnútropodnikové plánovanie, zabezpečiť porovnanie požadovaného a skutočného stavu, vykonávať korekciu odchýlok, poskytovať informácie pre vnútropodnikové plánovanie.

Medzi najdôležitejšie nástroje operatívneho *controllingu*, podľa Horváthovej [4, s. 98] a Vollmutha [13, s. 356] patria:

- *analytické nástroje*: analýza ABC, analýza kritického bodu – *Break Even analysis*, kalkulácia plánovaných nákladov, hodnotová analýza, výpočet krátkodobých hospodárskych výsledkov ako základ systému riadenia pomocou odchýlok ...;
- *optimalizačné nástroje*: optimalizácia veľkosti výrobných sérií, optimalizácia objemu zákaziek a objednávok, optimalizácia predajných oblastí ...

Ide o vnútropodnikové ekonomické riadenie, ktoré využíva ekonomické kategórie, ako sú: náklady, výdavky, výnosy, príjmy, výnosovosť, likvidita, príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku (krycí príspevok) a pod.

V rámci moderného manažmentu rieši *controlling* stále zložitejšie úlohy. Začína sa hovoriť o celkovom riadení podniku alebo stratégii manažmentu komplexných systémov. Z týchto tvrdení možno vytvoriť dve základné odporúčania platné pre *controlling* v budúcnosti, a to:

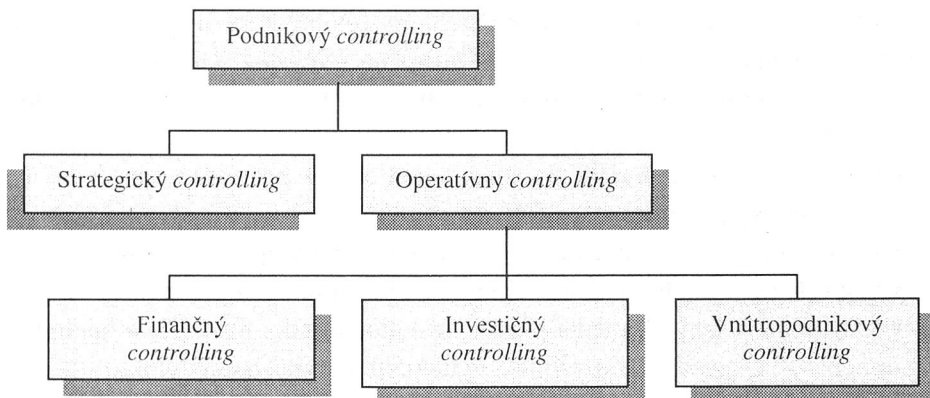
- potrebu posilniť strategický *controlling*, a tým aj rozšíriť sledovanie takých faktorov, ktoré predchádzajú tvorbe zisku a ktoré majú byť riadené s predstihom (pozri strategické nástroje *controllingu*);

- potrebu vybudovať systematický *controlling*, ktorého hlavnou úlohou bude tvorba a rozvíjanie komplexných organizačných štruktúr a rozhodovacích procesov, čím rýchlejšie sa mení podnik a jeho okolie, tým sú pre riadenie dôležitejšie informácie v reálnom čase.

Vychádzajúc z krátkej charakteristiky operatívneho *controllingu*, štruktúru podnikového *controllingu* podľa oblastí do homogénnejších celkov je možné doplniť nasledovne (obr. 3):

Obrázok 3

Štruktúra podnikového *controllingu*



Prameň: [9, s. 7].

Finančný controlling je zameraný na analýzu a informovanie o majetku podniku. Sleduje tak fixný, ako aj obežný majetok. Môžeme sa stretnúť ešte s ďalším štruktúrovaním finančného *controllingu*, napríklad *controlling* zásob, pohľadávok, záväzkov, likvidity a pod. Cieľom je zabezpečiť likviditu podniku pri súčasnom zhodnotení cieľa rentability.

Investičný controlling je zameraný na odhaľovanie a posudzovanie investičných možností, plánovanie kapitálových výdavkov, plánovanie projektov, zosúladenie realizácie projektov, navrhovanie metód hodnotenia ekonomickej efektívnosti a pod. Všetko, čo súvisí s možnosťami investovania, sa v rámci *controllingu* spracuje a poskytne sa impulz manažmentu podniku. Investičný *controlling* venuje pozornosť predovšetkým rentabilite a návratnosti vložených investícií.

Nás však bude zaujímať predovšetkým **vnútropodnikový controlling**, ktorý je zameraný na strediská, t. j. do vnútropodnikovej organizačnej štruktúry. Sleduje a analyzuje ich činnosť, zisťuje odchýlky a poskytuje správy vrcholovému vedeniu

spoločnosti, ale aj poradenstvo vedúcim jednotlivých stredísk. V strede záujmu vnútropodnikového *controllingu* stojí riadenie zisku a riadenie nákladov v krátkodobom časovom horizonte.

3. Systém riadenia pomocou odchýlok vo vnútropodnikovom *controllingu*

Controlling znamená vo svojej širokej podstate aj kontrolu (pozri funkcie a úlohy *controllingu*). Čo však máme kontrolovať? Hoci sa to zdá úplne jednoduché, ide tu o kontrolu plnenia komplexného podnikového plánu vo všetkých jeho častiach, pretože bez plánovania nie je možné úspešne riadiť.

Ako sme uviedli v časti 1 zaoberajúcej sa úlohou *controllingu* v systéme riadenia, jedna z rozhodujúcich úloh je vytvorenie integrovaného plánovacieho, kontrolného a manažérskeho informačného systému, ktorý umožňuje vytvoriť a efektívne uplatňovať *systém riadenia pomocou odchýlok*. Jeho správne využívanie patrí ku kritickým faktorom úspešného využívania *controllingu* v podniku [8, s. 297].

Controllingový systém riadenia pomocou odchýlok pozostáva z nasledovných štyroch čiastkových krokov [9, s. 72]:

- zostavenie plánu a prijatie rozpočtu (plánovací a rozpočtový systém),
- kontrola skutočného plnenia plánu a rozpočtu (kontrolný systém),
- stanovenie odchýlok medzi plánom a skutočnosťou, formulácia opatrení na odstránenie nepriaznivých odchýlok a využitie pozitívnych odchýlok,
- stanovenie prognózy vývoja na ďalšie obdobie.

*Controllingovo*orientované riadenie podľa odchýlok prebieha v rámci štruktúrovanej správy (výkazu), pre ktorú je veľmi dôležité vymedziť jej vertikálnu a horizontálnu štruktúru. Pre vertikálnu štruktúru *controllingovej* správy je potrebné zaviesť členenie nákladov na fixné a variabilné ako východisko na využívanie systému kalkulácie neúplných (variabilných) nákladov.

3.1. Členenie nákladov na fixné a variabilné

Správne členenie nákladov na variabilné a fixné u nás v žiadnom podniku v podstate nemáme. Pritom je to pre potreby *controllingu* veľmi dôležité členenie, a tak by naše podniky nemali váhať s jeho zavedením.

Existuje *metodický postup*, ktorým je možné pomerne jednoducho si osvojiť a zaviesť kapacitné členenie nákladov na náklady fixné a variabilné, na základe sledovania nákladov z hľadiska nákladových druhov a využívania členenia nákladov z hľadiska jednotlivých položiek kalkulačného vzorca. Tento postup je možné zhrnúť do nasledovných krokov:

- vytvorenie detailného zoznamu nákladových položiek v súlade s druhovým členením nákladov (účtovná trieda 5, resp. účtovné triedy 8 a 9);
- osvojenie si kalkulačného členenia nákladov (napr. v súlade so štruktúrou typového kalkulačného vzorca);
- priradenie jednotlivých nákladových položiek jednotlivým položkám kalkulačného vzorca a rozhodnutie, či daný náklad je fixný, variabilný alebo zmiešaný, na základe jednej z možných a využívaných metód tohto členenia nákladov;
- pri zmiešaných nákladoch odborný odhad variabilnosti nákladov skúsenými pracovníkmi jednotlivých réžií alebo použitím inej vhodnej metódy, resp. ich kombináciou;
- neustála kontrola a aktualizácia daného zoznamu.

Spoločnosti môžu v podstate využiť niekoľko metód výpočtu fixných a variabilných nákladov. Je však na zodpovedných pracovníkoch, ktorú z daných metód si vyberú ako najvhodnejšiu. Medzi základné metódy výpočtu fixných a variabilných nákladov patria: *grafické metódy*; *matematické metódy* (*metóda najmenších štvorcov*, *metóda regresnej a korelačnej analýzy*, *metóda rovníc s dvoma neznámymi*, *metóda variátorov*); *empirická metóda* (*klasifikačná analýza*).

3.2. Stanovenie príspevku na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku

V systéme kalkulácie neúplných nákladov (v zahraničnej literatúre označovanej ako *Direct costing*, *Teilkostenrechnung*) sa priraduje priamo nákladovým nositeľom len variabilná časť nákladov. Sú to tie náklady, ktoré nákladové nositeľa priamo spôsobili. Uvedená metóda pracuje s hodnotiacou veličinou nazvanou *príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku*, namiesto hodnotiacej veličiny – *zisku na jednotku produkcie* (využívanej v systéme kalkulácie úplných nákladov). Spôsob vyjadrenia príspevku na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku môže byť rôzny.

Príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku (krycí príspevok – KP) na jednotku produkcie (KP_j) v najjednoduchšej forme hodnotového vyjadrenia (v Sk) predstavuje rozdiel medzi predajnou cenou na jednotku produkcie (c_j) a variabilnými nákladmi na jednotku produkcie (VN_j):

$$KP_j = c_j - VN_j \quad (1)$$

Keď predchádzajúci ukazovateľ predelíme cenou na jednotku produkcie (c_j), dostaneme *faktor krytia* (vyjadrený percentuálne), ktorý vyjadruje, koľko halierov z jednej koruny tržieb slúži na krytie fixných nákladov a tvorbu zisku (v niektorých literárnych prameňoch sa stretneme aj s pojmom *percento krytia* – označované ako *PVCM*). Ide o jeho relatívne vyjadrenie:

$$PVCM = \frac{c_j - VN_j}{c_j} \times 100 [\%] \quad (2)$$

Ide o jeden z rozhodujúcich ukazovateľov potrebný na posúdenie ekonomickej výhodnosti výrobku, resp. skupín výrobkov v systéme kalkulácie neúplných (variabilných) nákladov, často využívaný pri plánovaní, riadení, rozhodovaní a kontrole.

Správne zostavenie možných variantov a osvojenie si metodiky výpočtu tohto ukazovateľa má pre *controlling* nezastupiteľnú úlohu. Svoju opodstatnenosť nadobúda aj pri tvorbe vertikálnej štruktúry *controllingových* správ, potrebnú na riadenie odchýlok.

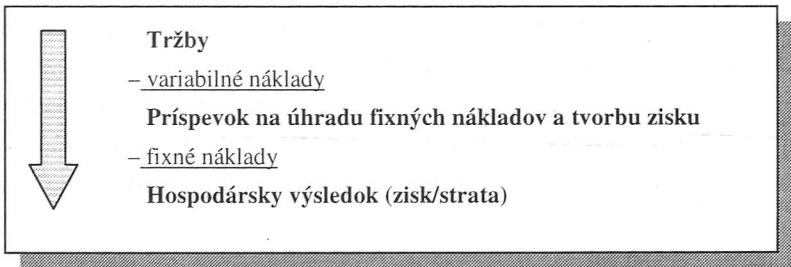
Pre efektívny systém riadenia odchýlok je vhodné ako jednu z možností využiť kalkuláciu neúplných nákladov v niekoľkých možných variantoch (obr. 4, 5 a 6).

3.3. Vertikálna štruktúra *controllingovej* správy

Vertikálnu štruktúru *controllingovej* správy v jej najjednoduchšej podobe charakterizujeme na obrázku 4.

Obrázok 4

Vertikálna štruktúra *controllingovej* správy – variant 1



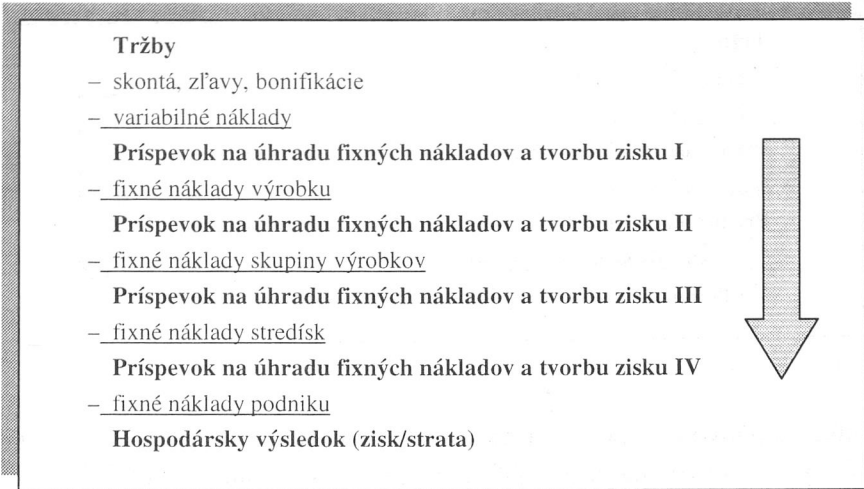
Prameň: Vlastné spracovanie.

Veľkým problémom tejto zjednodušenej *controllingovej* správy je položka fixných nákladov, ktorá sa sleduje iba za podnik ako celok, čo nie je celkom prípustné, pretože by mohlo dôjsť k strate funkčnosti takto zostavovaných *controllingových* správ.

Preto je potrebné využívať systém stupňovitej kalkulácie neúplných nákladov, kde sa fixné náklady sledujú nielen za podnik ako celok, ale aj za jednotlivé výrobky, skupiny výrobkov, strediská a pod. Štruktúra vertikálnej *controllingovej* správy môže mať nasledovný tvar (pozri obr. 5).

Obrázok 5

Vertikálna štruktúra controllingovej správy – variant 2



Prameň: Vlastné spracovanie.

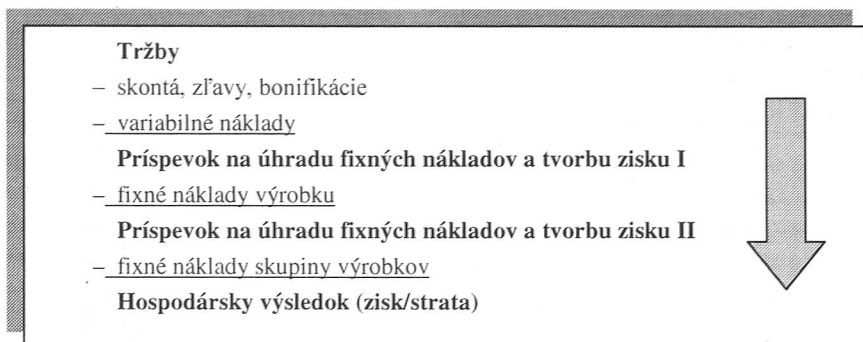
Možnosti využitia na základe analýzy stupňovitej štruktúry príspevkov na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku sa ponúkajú najmä v obdobiach, keď podnik prekonáva krízu a musia nastúpiť nástroje krízového manažmentu. Vtedy je takáto forma vhodná na posúdenie toho, ktoré výrobky alebo skupiny výrobkov vyrábať a ktoré postupne utlmať. Ide teda o *reštrukturalizáciu výrobného programu*, ktorú mnohé spoločnosti nemajú dodnes k ich spokojnosti vyriešenú. Ďalšou možnosťou v období recesie a potreby oživenia dopytu, okrem známych marketingových nástrojov (podpora predaja, portfóliová analýza, reklama ...), je pre podnik *modelovanie dolných cenových hraníc*.

Na základe porovnávania plánovaných a skutočne dosiahnutých príspevkov na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku možno potom vybudovať *optimálny plánovací, rozpočtový, kontrolný a motivačný systém* funkčných oblastí podniku, vnútro podnikových organizačných jednotiek (ziskových a nákladových stredísk). Podobne je možné optimalizovať aj činnosti, ktoré vykonávajú jednotliví manažéri a ostatní zamestnanci. Tu je už však potrebná podrobná analýza celkovej štruktúry *controllingovej správy*.

V menších podnikoch, kde sa nenachádza veľké množstvo nákladových a ziskových stredísk a výrobný program nie je veľmi rozšírený, ale aj v podnikoch, ktoré by mali ťažkosti so zisťovaním fixných nákladov za skupiny výrobkov, resp. za jednotlivé strediská, je možné využívať vertikálnu štruktúru *controllingovej správy* s využitím dvojstupňového výpočtu príspevku na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku (pozri obr. 6).

Obrázok 6

Vertikálna štruktúra controllingovej správy – variant 3



Prameň: Vlastné spracovanie.

Pri dvojstupňovom výpočte sa blok fixných nákladov, ktorý nie je až taký homogénny, ako sa zdá na prvý pohľad, rozdelí na špeciálne (výrobné) a všeobecné (podnikové) fixné náklady. Základnou myšlienkou princípu dvojstupňového výpočtu príspevkov na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku je riadenie nielen na báze tržieb a variabilných nákladov, ale aj riadenie s prihliadnutím na fixné náklady, ktoré patria do oblasti zodpovednosti jednotlivých vedúcich pracovníkov. Samozrejme, aj pre tento model vertikálnej správy platia uvedené možnosti jeho využitia.

3.4. Horizontálna štruktúra *controllingovej* správy

Na skompletizovanie celkovej štruktúry *controllingovej* správy, ktorá je uvedená v tabuľke 1 (s využitím variantu 2 vertikálnej štruktúry), je potrebné na efektívne sledovanie odchýlok navrhnutie ešte jej horizontálnej časti. Základnými prvkami horizontálnej štruktúry sú [9, s. 44]:

- *plán – rozpočet*,
- *dosiahnutá skutočnosť*,
- *odchýlka skutočnosti od plánu*.

Navrhovanú štruktúru *controllingovej* správy je možné využívať najmä pre malé a stredné podniky, a to hlavne v oblasti výroby, kde je možné využiť jeden z možných variantov kalkulácie neúplných nákladov. Zodpovední pracovníci potom musia danú štruktúru čo najviac prispôbiť vlastným potrebám a požiadavkám praxe kladeným na systém riadenia pomocou odchýlok.

Aby bolo možné uplatňovať *controllingom* koordinované riadenie podľa odchýlok skutočnosti od plánu, na to je potrebné všeobecnú štruktúru rozšíriť o ďalšie dimenzie a stĺpce, ktoré sú orientované jednak do minulosti, ale zároveň aj do budúcnosti.

Tabuľka 1
Celková štruktúra controllingovej správy

položka	Minulosť																Budúcnosť													
	kvartál								kumulatívne (od začiatku roka)								kvartál						kumulatívne (do konca roka)							
	plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka			
	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%
Tržby Zmenšenie Netto tržby – VN KP I – výr. FN KP II																														

<i>Skupina výrobkov</i>																														
položka	Minulosť																Budúcnosť													
	kvartál								kumulatívne (od začiatku roka)								kvartál						kumulatívne (do konca roka)							
	plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka			
	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%
KP sk. výr. FN sk. výr. KP III																														

<i>Stredisko – prevádzka</i>																														
položka	Minulosť																Budúcnosť													
	kvartál								kumulatívne (od začiatku roka)								kvartál						kumulatívne (do konca roka)							
	plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		flexibilný rozpočet		skutočnosť		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka		plánovaný rozpočet		prognóza		odchýlka			
	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%	Sk	%
KP stred. FN stred. KP IV FN podnik HV																														

Z tabuľky 1 je zrejmé, že celá *controllingová* správa je rozčlenená na dve základné časové dimenzie, ktoré sa ďalej členia na dve časové subdimenzie, v rámci ktorých sa v každej z nich objavujú tri základné prvky horizontálnej štruktúry (plán, skutočnosť a odchýlka).

Základnými časovými dimenziami sú *minulosť* a *budúcnosť*, ktoré svedčia o orientácii *controllingu* nielen na minulosť, ale aj na budúcnosť, teda na predpoklad možného budúceho stavu. Časovými subdimenziami v rámci základných dimenzií sú *mesiac* (alternatívne štvrťrok) a *kumulatív* (od začiatku roka po aktuálny mesiac/štvrťrok, a do konca roka). Položka *kumulovane od začiatku roka* umožňuje zhodnotiť, ako sa plnia ciele stanovené ku koncu roka, a položka *kumulovane do konca roka* umožňuje zistiť, aké hodnoty je potrebné ku koncu roka dosiahnuť.

Kompletná *controllingová* správa by mala obsahovať v časovej dimenzii *minulosť* a v oboch jej subdimenziách – *mesiac (štvrťrok)*, *kumulatív* ešte ďalší dôležitý prvok, a to *flexibilný rozpočet* (prepočítaný plán). Táto položka stanovuje veľkosť štandardných (plánovaných) nákladov, výnosov a hospodárskeho výsledku pri skutočne realizovaných objemoch predaja.

Ak nie je flexibilný rozpočet k dispozícii, nemôžeme vyhodnocovať ani jeden druh odchýlky v nákladoch, výnosoch, a teda ani aktívne riadiť hospodársky výsledok celého podniku.

Aby bola horizontálna štruktúra úplná a umožnila plniť *controllingové* úlohy, musí ešte obsahovať v časovej dimenzii *budúcnosť* a v jej oboch subdimenziách – *mesiac (štvrťrok)* a *kumulatív* ešte ďalší stĺpec s názvom *prognóza (výhľad)*, ktorá nahrádza položku prepočítaný plán – pružný rozpočet.

Je žiaduce, aby sa vykonávali aspoň rozborov nasledovných druhov odchýlok, ktoré si následne môžu rozšíriť, resp. zúžiť podľa im vyhovujúcej a už spomínanej vertikálnej časti *controllingovej* správy:

- odchýlka v tržbách = skutočnosť – plán,
- odchýlka v zmenšení tržieb = skutočnosť – flexibilný rozpočet,
- odchýlka v čistom obrate = skutočnosť – plán,
- odchýlka vo variabilných nákladoch = skutočnosť – flexibilný rozpočet,
- odchýlka v KP I = skutočnosť – flexibilný rozpočet,
- odchýlka vo fixných nákladoch = skutočnosť – flexibilný rozpočet, (použiteľné pre všetky úrovne fixných nákladov, FN výrobku, FN skupiny výrobkov, FN strediska, FN podniku),
 - odchýlka v KP II = skutočnosť – flexibilný rozpočet, (podobne KP III, KP IV),
 - odchýlka v hospodárskom výsledku = plán – skutočnosť,
 - odchýlka v % = odchýlka (Sk)/ plán (Sk) – platí pre všetky druhy odchýlok (pričom ako 100 % úroveň berieme položku – tržby).

Ak chcú výrobné podniky vyhodnocovať okrem celkovej odchýlky aj čiastkové odchýlky v nákladoch, vo výnosoch a v hospodárskom výsledku, potom je predchádzajúca štruktúra systému v súlade s im vyhovujúcou vertikálnou a horizontálnou štruktúrou *controllingovej* správy potrebná a nevyhnutná.

Záver

Ani to najlepšie výkazníctvo nepomôže podniku, ak nebude mať porovnateľné meradlo. Porovnávanie so skutočnými hodnotami z minulosti strokotáva v riadiacom systéme už aj preto, lebo doposiaľ sa nesledovali výnosy a náklady podnikov podľa vnútropodnikového hľadiska. Okrem toho porovnávanie s minulosťou je výrazom pasívneho prístupu riadenia. Podnikateľský princíp predpokladá formulovanie cieľov a predbežné predvídanie budúceho vývoja. Preto sa každá koncepcia *controllingu* opiera o *plánovanie*, ktoré stanoví vopred žiadané hodnoty, s ktorými sa skutočné hodnoty porovnávajú v pevne stanovených zúčtovacích obdobiach (mesiac, kvartál ...).

Toto porovnávanie skutočnosti s plánom je jadrom *controllingu*. Iba týmto sa *controlling* stáva systémom riadenia, pretože odchýlky vyplývajúce z porovnania plánu so skutočnosťou, zahrňujúce flexibilný (prepočítaný) rozpočet, sú základom na zistenie príčin a z toho vyplývajúcich možných, a najmä adekvátnych protipatrení v riadení.

Literatúra

- [1] BARAN, D.: Podnikový controlling. Bratislava: Vydavateľstvo STU 2001.
- [2] ESCHENBACH, R.: Controlling. Praha: Aspi Publishing 2000.
- [3] FOLTÍNOVÁ, A. – KALAFUTOVÁ, Ľ.: Vnútropodnikový controlling. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM 1998.
- [4] HORVÁTHOVÁ, J.: Controlling 2003. Prešov: Dominanta 2003.
- [5] KLOUČEK, J.: Úvod do controllingu. Praha: Ceduk 1998.
- [6] MACÍK, K.: Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu. Ostrava: Montanex, a. s. 1999.
- [7] MANN, R. – MAYER, E.: Controlling – metoda úspěšného podnikání. Praha: Haufe Publishing 1992.
- [8] NIČ, M.: Predpoklady uplatnenia a kritické faktory úspechu zavádzania systému controllingu. In: Ekonomika a manažment podnikov. [Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie.] Zvolen: Technická univerzita Zvolen 2003, s. 295 – 299.
- [9] RAJNOHA, R.: Strategický a operatívny controlling. Zvolen: LSDV Zvolen 2002.
- [10] RAJNOHA, R.: Plánované prepočty. Zvolen: LSDV Zvolen 2002.
- [11] STIEGLER, H. – HOFMEISTER, R.: Controlling. Praha: Babtex, s. r. o. 2001.
- [12] ŠATANOVÁ, A. – DRÁBEK, J. – RAJNOHA, R. – VOLČKO, I. – STADRUCKEROVÁ, J.: Základy kontrolingu. Zvolen: LSDV Zvolen 2001.
- [13] VOLLMUTH, J. H.: Nástroje controllingu od A do Z. Praha: Profess Consulting, s. r. o. 1991.
- [14] VYSUŠIL, J.: Vnitropodnikové hospodářství. Ostrava: Montanex, a. s. 1998.
- [15] VYSUŠIL, J.: Controlling do kapsy. Praha: Profess Consulting, s. r. o. 2000.