



## CONTROLLINGOVÝ SYSTÉM

Controllingový systém je veľmi dôležitý nástroj riadenia firmy, bez ktorého v súčasnosti už môže byť firma len ťažko konkurencieschopná. Z toho dôvodu si firmy vyvíjajú a zdokonaľujú svoje controllingové systémy a vzdelávajú pracovníkov vo funkciách controllér. Ako má vyzeráť dobrý controllingový systém je povedať veľmi ťažko. V podstate vyčerpávajúca odpoveď na túto otázku ani nie, pretože controlling za dobu svojej existencie sa rozrástol do veľkých rozmerov.

## SKÚSENOSTI S IMPLEMENTÁCIOU CONTROLLINGOVÝCH SYSTÉMOV

Na ceste k prosperite a rastu sa firmy stretávajú s množstvom vnútorných i vonkajších prekážok, ktoré mnohokrát nie sú schopné vopred predvídať a úspešne ich zvládavať. Dôsledkom toho je, že i po počiatočných úspechoch sa firma dostane do etapy stagnácie, prípadne poklesu. Zodpovedá to krivke životného cyklu podniku, ale nezodpovedá požiadavkám majiteľov firmy, ktorí požadujú plnenie sledovaných cieľov a dosiahnutie vytýčenej méty. Výborným nástrojom na riešenie týchto problémov a stanovenie stratégií budúceho rozvoja firmy je práve controlling.

Controlling možno v prenesenom slova zmysle nazvať aj systémom ekonomického riadenia, a to nielen firmy ako podnikateľskej jednotky, ale aj bankových a poisťovních spoločností, rozpočtových a príspevkových organizácií.

Ekonomickým sa nazýva preto, že je založený na poznaní údajov o súčasnom ekonomickom a finančnom stave firmy a riadením zasa preto, že tento stav sa dá nielen identifikovať, ale aj plánovať a ovplyvňovať.

### Koncepcia tvorby systému controllingu

Väčšina firiem, ako sme si všimli, si svoj budúci úspech rieši nákupom nového informačného systému, niekedy za neprímerane vysoké sumy, ktoré sú neúmerné jeho využitiu. Prítom si neuvedomujú, že to, čo k tomu potrebujú už majú, a že sila nie je v novom informačnom systéme, ale v ľuďoch a spôsobe ich myslenia, čomu dáva za pravdu aj teória Balanced Scorecard. S týmto prístupom sa stretávame veľmi často. Až po nákupe informačného systému tvoria majitelia alebo manažéri víziu firmy do budúcnosti, pričom by to malo byť práve naopak.

*A ako by to malo vyzeráť v skutočnosti - prečo začať tvoriť controllingový systém inde a nie hneď nákupom nového informačného systému?* Odpoveď je jednoduchá:

## Základné zložky controllingového systému

Možno vymedziť ale niekoľko základných zložiek controllingového systému, ktoré by mali fungovať v každom podniku. Je to:

- Finančný controlling.
- Nákladový controlling.
- Strategický controlling, resp. Balanced Scorecard.

K týmto môžu pristúpiť ďalšie zložky controllingu ako: Marketingový controlling a controlling odbytu, Investičný controlling, Personálny controlling, atď.

Je nám veľmi ľúto, že mnohé firmy ešte stále nepochopili význam a silu controllingu a neimplementovali ho do života firmy, pretože výsledky z jeho aplikovania sú, na základe našich niekoľkoročných skúseností v rôznych firmách, viac než dobré. Pri jeho dôslednej implementácii mohli firmy, z ktorých už mnohé nie sú ekonomicky činné, identifikovať včas možné nebezpečenstvá ako napr. závislosť na jednom alebo niekoľkých zákazníkoch, zlý stav dodávateľských vzťahov, zlú cenovú, sortimentovú alebo objemovú politiku firmy, atď. Máme prípady, kedy firmy na hranici svojich možností práve dôsledným zavedením controllingu prekonali prebiehajúcu krízu a v súčasnosti už prosperujú. Niekoľkoročným štúdiom controllingu a jeho implementáciou do života firiem, sme získali skúsenosti a dospeli k záverom, ktoré môžu napomôcť k rozvoju tejto veľmi významnej oblasti podnikovej ekonomiky. Na tomto základe sme zostavili postup zavedenia controllingu, ktorý pri vhodnej aplikácii môže slúžiť ako algoritmus takmer pre každú firmu.

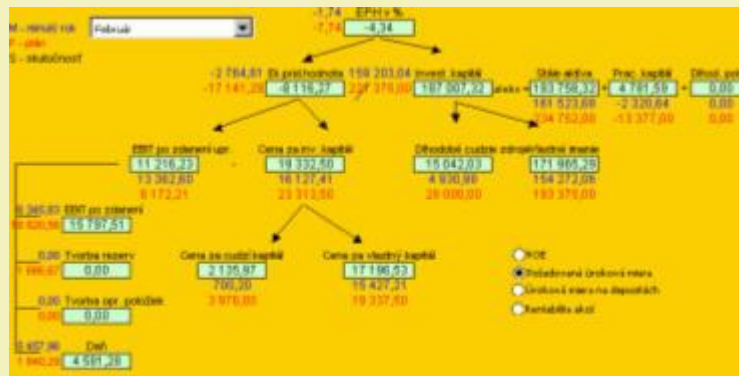
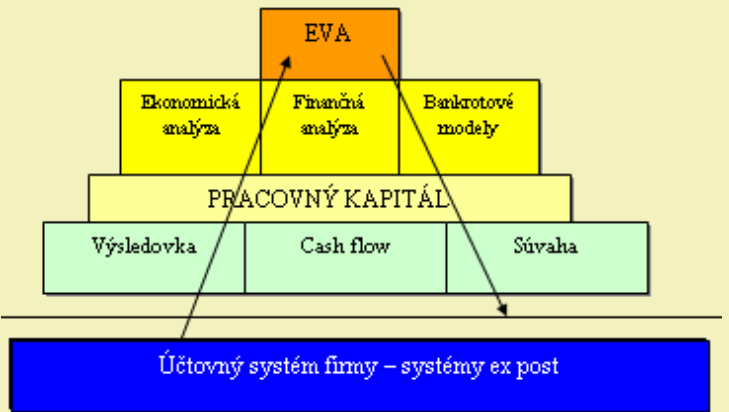
*„Preto, lebo firma informačný systém už v podstate má, ale nepozná systém jeho skladby a koncepciu jeho rozvoja alebo nevie využiť všetky jeho možnosti, ktoré mu ponúka.“*

Každá firma má účtovný systém, systém odbytu ako aj ďalšie systémy, ktoré zhromažďujú informácie o činnosti firmy ex post. Srdcom celého systému aj controllingového je práve účtovníctvo. Tieto systémy sú dobrými zberačmi dát a väčšinou pre tieto potreby vyhovujú. Avšak pre potreby riadenia sa tieto dáta musia manažérsky spracovať. Čiastočne majú firmy spracovaný aj systém ex ante, predovšetkým systém rozpočtovníctva. Chýba im však ich dôsledné využitie pre potreby riadenia, a to nie vo forme základných dokumentov, ale tzv. „riportov“ alebo manažérskych dokumentov. Po vyjasnení si formy riportov, môže firma pristúpiť k tvorbe manažérského informačného systému, na tom základe, ktorý už má. Ten si môže firma vybudovať sama alebo za pomoci externých poradcov. Na manažéroch zostáva jeho dôsledné využívanie a aplikovanie.

## Tvorba systému finančného controllingu

K tomu, aby si firma tento systém vytvorila je potrebné zostaviť tzv. pyramídu pre riadenie firmy na báze finančného, ale aj ziskového controllingu. Na základe našich skúseností a najnovších poznatkov z oblasti ekonomiky, controllingu, finančného riadenia a managementu ju môžeme vytvoriť nasledovne - obr. vpravo. Na tomto obrázku je znázornený systém finančného controllingu. Cieľ firmy je možné definovať veľmi presne a jasne ukazovateľom EVA – Economic Value Added. Vedenie firmy má potom v podstate jednoduchú úlohu, stanoviť a analyzovať vývoj hodnoty EVA, ako riadiacej veličiny firmy. Táto hodnota zároveň môže tvoriť syntetický ukazovateľ firmy a úlohou manažérov je udržiavať túto hodnotu nad nulou.

V prípade, že firma pridanú hodnotu netvorí, vedenie má pred sebou dôležitú úlohu, ako túto situáciu zmeniť. Analýza plnenia vrcholového cieľa môže vyzeráť podobne ako je to zobrazené na obrázku pod textom. Na základe takto zostaveného rozkladu je možné analyzovať možné odchýlky od cieľov a postupne zefektívňovať činnosť firmy. EVA tu vystupuje ak vrcholový ukazovateľ podporený systémom predikčných modelov, na základe ktorých možno posúdiť úspešnosť firmy a odhadnúť smer jej budúceho vývoja. Dôležité informácie v náväznosti na predikčné modely poskytuje aj finančná a ekonomická analýza firmy.



Finančná analýza vypovedá o štyroch základných oblastiach firmy a to o jej likvidite, aktivite, zadlženosti a rentabilite. Zvykli sme si používať tieto ukazovatele v pomerových číslach. Tieto majú síce svoju výpovednú hodnotu, ale nepodávajú dokonalý pohľad na firmu v priestore. Preto je vhodné používať finančnú analýzu znázornenú vo forme tzv. Spider grafov, v ktorých veľmi názorne vidíme postavenie firmy v priestore a jej silné a slabé stránky. Model finančnej analýzy firmy a porovnanie plánu so skutočnosťou, príp. s minulým rokom nadobúda nové dimenzie, ktoré môžu mať napríklad nasledovnú podobu.



Z uvedeného grafu je možné zistiť v ktorých oblastiach je firma vynikajúca a v ktorých vykazuje problémy. Kvadrant vľavo hore ukazuje rentabilitu firmy, vpravo hore zasa jej aktivitu, likviditu firmy možno vidieť vpravo dole a zadlženosť vľavo dole. Porovnaním s podobným firmami v odvetví, môžeme zistiť pozíciu firmy, stanoviť ciele a smer jej vývoja do budúcnosti.

Podobne môžeme analyzovať ekonomickú stránku činnosti firmy pomocou rozboru jej prevádzkovej činnosti, ale najmä jej nákladovosti. Veľmi rýchlo vieme potom identifikovať úzke miesta a ovplyvniť ich vývoj s využitím poznatkov ziskového controllingu. Ekonomická analýza musí zabezpečiť monitoring činnosti firmy a jej stredísk najmä v oblasti nákladov, kde je potrebné monitorovať trend vývoja nákladov vo vzťahu k tržbám tak, aby nedošlo k rýchlejšiemu rastu nákladov proti realizácii a následne zvládnuť príjmovú stránku a to kontrolou likvidity. Riport môže vyzerat nasledovne.

Text	Plán	Skut.	Vývoj	Skut. k:Sk	Och. >1,00
<b>Výnosy celkom</b>	1,26	1,05		204 340,58	
Predaný tovar	0,87	1,12	nepríaznivý	1 405,86	156,20
<b>Výrobná spotreba</b>	1,12	1,05	nepríaznivý	-44 104,86	-2 150,89
Materiál a energia	1,10	1,05	nepríaznivý	-38 732,88	-1 715,57
Služby	1,52	1,14	nepríaznivý	-5 371,98	-675,26
<b>Osobné náklady</b>	1,22	1,06	nepríaznivý	-2 578,78	-142,83
Mzdové náklady	1,15	1,05	nepríaznivý	-1 533,27	-86,43
Odmeny čl. org. spol.	1,18	0,85	príaznivý		
Náklady na soc. zabezp.	1,23	1,08	nepríaznivý	-655,05	-46,60
Sociálne náklady	4,38	1,69	nepríaznivý	-323,80	-131,94
Dane a poplatky	1,30	0,87	príaznivý		
Odpisy NIM a HIM	1,17	1,14	nepríaznivý	-890,74	-106,42
Zost. oena pred. IM a materiálu	0,00	0,33	príaznivý		
Tvorba rezerv a čas. rozl. prev. nákl.	0,00	0,00			
Tvorba opr. položiek prev. nákl.	0,00	0,00			
Ostatné prevádzkové náklady	4,61	0,70	príaznivý		
Predané cenné papiere a vklady	0,00	0,00			
Tvorba rezerv na finančné náklady	0,00	0,00			
Tvorba opr. položiek finan. nákladov	0,00	0,00			
Nákladové úroky	2,71	2,02	nepríaznivý	-337,89	-170,46
Ostatné finančné náklady	0,18	0,22	príaznivý		
Mimoriadne náklady	0,00	0,04	príaznivý		
Prevádzkové náklady	1,11	1,06	nepríaznivý	-48 422,87	-2 632,07
Finančné náklady	0,28	0,29	príaznivý		
<b>Náklady celkom</b>	1,08	1,03	nepríaznivý	-48 679,25	-1 264,53

### Tvorba systému ziskového controllingu

K vytvoreniu systému ziskového controllingu je potrebné analyzovať výnosovú a nákladovú stránku firmy. Pyramída ziskového controllingu má podobný tvar ako finančného controllingu, avšak tu už zohráva významnú úlohu systém ex ante, a to najmä v úlohe rozpočtovníctva. Uvedené väzby a závislosti je možné znázorniť nasledovnou schémou - obr. vpravo.

Na základe takto vytvorenej pyramídy je už pomerne jednoduché vytvárať a ďalej rozvíjať jednotlivé čiastkové komponenty controllingu a zdokonaľovať controllingový systém firmy. Manažérom už zostáva iba úloha monitoringu a ovplyvňovania procesov vo firme, sledovanie a vyhodnocovanie odchýlok.

Príkladom môže byť riadiaci panel na sledovanie odchýlok, ktorý zachytí všetky významné odchýlky v červených farbách a vyzve manažéra na operatívny zásah a riešenie nepríaznivého vývoja. V počiatočnej etape to možno bude množstvo takýchto čísiel, ale postupnou implementáciou tejto metodiky do života firmy sa výsledky budú postupne zlepšovať a procesy vo firme sa dostanú pod kontrolu. V tomto nábehovom procese sa zdokonaľí aj plánovanie, pretože ako sa hovorí: „ ... príčiny neúspechu firiem netreba vždy vidieť v nedostatku finančných zdrojov, ale aj v zlom plánovaní , ktoré tejto činnosti predchádza ... „.



Účtovný systém  
Systémy ex post

Rozpočtový systém  
Systémy ex ante

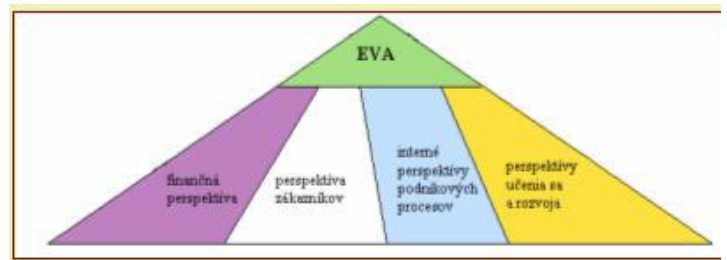
HOSPODARSKE STREDISKA	Podnik	Výroba 1	Výroba 2	Správa	Výr. réžia
NAZOV					
Výnosy externé	2068,00	532,11	170,62	1009,86	528,64
Výnosy celkom bez úrokov	2068,00	532,11	170,62	1009,86	528,64
Variabilné náklady externé	14,52	-1,78	-39,04	-18,45	-4,18
Variabilné náklady celkom	14,52	-1,78	-39,04	-18,45	-4,18
Príspevok na úhradu I	2082,51	530,32	131,58	991,41	524,47
Príspevkové rozpätie	51,47	2280,96	6,79	4,14	97,34
Osobné náklady	-373,66	-102,49	-98,10	-94,76	-64,04
Fixné náklady externé	-1395,23	-135,65	1,92	-1226,76	-16,70
Fixné náklady celkom	-1395,23	-135,65	1,92	-1226,76	-16,70
Osobné a fixné náklady celkom	-1768,89	-238,14	-96,17	-1321,52	-80,73
Príspevok na úhradu II	313,62	292,18	35,41	-330,11	443,73
Príspevkové rozpätie II	170,68	6987,26	194,50	3,24	62,45
Odpisy	48,58	35,61	-5,17	9,94	1,70
Hospodársky výsledok pred úrokmi	362,21	327,79	30,24	-320,17	445,44
Hospodársky výsledok pred zdanením	362,21	327,79	30,24	-320,17	445,44
<b>VÝNOSY</b>	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00
tržby za vlastné výrobky	566,62	450,39	113,55	0,00	0,00
tržby z predaja služieb	-83,99	167,99	10,45	0,00	0,00
zmena stavu výrobkov	-39,25	-85,87	46,62	0,00	0,00
úroky	-2,43	0,00	0,00	-2,43	0,00
zúčtovanie rezerv	84,36	0,00	0,00	84,36	0,00
ostatné mimoriadne výnosy	348,85	-0,40	0,00	0,00	349,20
<b>NÁKLADY</b>					
spotreba materiálu	144,97	99,67	-10,04	-18,45	-4,18
spotreba energie	-130,46	-101,45	-29,00	0,00	0,00
opravy a udržovanie	-29,26	-26,56	-1,26	1,35	0,00
cestovné	1,20	-1,36	-0,32	-2,02	3,94
náklady na reprezentáciu	-5,03	0,00	0,10	-5,97	1,03
odpisy nehmotného a hmotného <del>inv.</del> majetku	48,58	35,61	-5,17	9,94	1,70
tvorba opravných položiek	-25,45	0,00	0,00	-25,45	0,00
ostatné finančné náklady	135,41	47,70	0,22	55,08	8,70
ostatné mimoriadne náklady	25,69	0,00	25,69	0,00	0,00
<b>ANALYTICKÉ ÚČTY - NÁKLADY</b>					
Spotr. nákupy - mat. v hl. výr. MTZ	243,21	165,60	-0,16	0,00	0,00
Spotr. mat. na opr. a údr. cez MTZ	4,49	0,75	3,71	0,00	0,02
Spotr. PHM - benzín cez MTZ	1,13	0,00	0,00	-3,99	-0,64
Ost. dane a popl.-spotr.kolkov	-4,76	-1,81	0,00	-2,95	0,00
Ost. dane a popl.-dialničné pop	-1,30	0,00	0,00	0,00	-1,30
Ost. dane a popl.-zneč.ovzdušia	5,60	0,00	0,00	0,00	5,60
Ost. dane a poplatky	2,50	0,00	0,00	2,50	0,00
	0				

Túto etapu zavedenia finančného a ziskového controllingu možno zvládnuť pomerne rýchlo a na základe našich skúseností v priebehu dvoch - troch týždňov controlling začne plniť svoju úlohu. K tomu, aby táto činnosť ďalej efektívne prebiehala, musia byť zladené 4 základné premenné firmy, a to produkty, strediská, účtovná osnova a procesy.

Osobitnú úlohu tu hrá strategický controlling a finančné plánovanie, ktoré vytvárajú víziu majiteľov a TOP managementu firmy a premieňajú ju na čísla a na vrcholový ukazovateľ riadenia - EVA.

## Tvorba systému Balanced Scorecard

Controllér je nútený vo svojej práci tieto bloky pyramídy finančného a ziskového controllingu ďalej prehĺbovať, špecifikovať a efektívne budovať podľa potrieb a požiadaviek firmy. Odtiaľto je už len krok k systému Balanced Scorecard, ktorý v sebe zahŕňa štyri piliere ako základné kamene strategického systému riadenia podniku.



Tvorcovia tejto teórie, ktorá rozširuje možnosti controllingu, vychádzajú z toho, že úspech podnikov manažéri merajú väčšinou pomocou finančných ukazovateľov a finančných výsledkov. Toto tradičné hodnotenie považujú autori pre súčasnú dobu za nevhodné, ba až nežiaduce pre tie firmy, ktoré sú orientované do budúcnosti. Prísne sledovanie nákladov vedie k nedostatočnému investovaniu do nemateriálnych oblastí typu produktovej a procesnej inovácie, do schopností pracovníkov a spokojnosti zákazníkov.

Investície do nových trhov, nových produktov, nových techník a postupov zhoršujú krátkodobý finančný výsledok podniku. Rovnako investície do ľudského kapitálu, do školení a vzdelávania, investície spojené s podporou pripravenosti, zžitia sa s firmou sa nepremietnu pozitívne do krátkodobých finančných výsledkov. Preto vyvolávajú nevôľu majiteľov, ktorí chcú vidieť výsledky svojich investícií okamžite. Musíme si ale uvedomiť, že tieto investície sú investíciami do budúcnosti firmy a majú dlhodobú návratnosť. Napriek tomu sú tieto investície veľmi potrebné pre firmu, ktorá chce byť v budúcnosti úspešná. No najmä sú potrebné pre vytvorenie trvalých a obojstranne výhodných vzťahov so zákazníkmi, pretože ti sú podmienkou pre dlhodobu úspešnú firmu.

## Balanced Scorecard a Workflow

Ako bolo uvedené vyššie, pre zabezpečenie dlhodobej prosperity podniku je potrebné doplniť riadenie podniku o komplexnejší prístup, ktorý určite prináša BSC. V súvislosti s tým, management podniku stojí pred veľmi dôležitou úlohou, ktorú so sebou prináša práve tento systém, a to je úloha zaviesť procesný systém riadenia firmy. To si vyžaduje odhaliť jednotlivé procesy, analyzovať ich a navrhnúť riešenia pre ich efektívnejší priebeh.

Pri porovnávaní našich firiem s vyspelými firmami sveta je spravidla najväčší rozdiel práve v efektívnosti procesov. Príčinou nie je nízke vzdelanie pracovníkov alebo nedostatočné technologické vybavenie, pretože tie sú zrovnateľné s úrovňou v zahraničí. Problém je v usporiadaní procesov a v ich efektívnom priebehu a riadení.

Otvorený globálny trh, ktorý je špecifikom súčasnej doby, mení povahu podnikania. Ak má byť organizácia konkurencieschopná, musí opustiť klasické metódy riadenia a tradičné organizačné štruktúry. Z hľadiska vonkajších vzťahov musí byť zameraná na zákazníka a riadenie požiadaviek na trhu – musí byť trhovo – orientovaná. Z vnútorného hľadiska musí byť zameraná na procesy a orientovaná na tímovú spoluprácu.

Základom týchto zmien je použitie najmodernejších informačných technológií. Je potrebné pochopiť čo informačné technológie dokážu a čo je možné pomocou nich dosiahnuť. Nestačí vedieť, že internetom sa prenášajú on-line informácie, že využívanie informačných technológií má byť efektívne a nestačí vytvoriť oddelenie, či špecializovaný útvar informačných technológií. To môže byť dokonca veľmi zlým riešením, pretože informačné technológie sa stanú osobnou záležitosťou týchto oddelení a management, ako aj zamestnanci firmy nevyužívajú tie možnosti, ktoré sa im núkajú.

Problematika riadenia procesov je však iba v rovine strategického rozvoja, pričom realizácia zlyháva v oblasti vyjasňovania si pojmov a najmä prínosov, či možných ciest implementácie procesného riadenia. Zároveň je táto úloha časovo náročná, zdĺhavá a tak sa stáva nepriechodnou, pretože dnešní manažéri sú zaplavení riešením operatívnych úloh a nie strategických. Mnohokrát so sebou prináša značnú subjektivitu pri hodnotení časového priebehu jednotlivých procesov.

V čom spočíva táto nová cesta v riadení: je to myšlienka o stanovení hlavného cieľa, čiastkových cieľov, o tímovej spolupráci a organizácii jednotlivých krokov tak, aby viedli k vytýčenému cieľu. Je to cesta výberu nástrojov a pomôcok na meranie výkonnosti, sledovanie priebehu všetkých akcií a stanovenia podielu každého jednotlivca na celkovom chode firmy.

Kde hľadať cestu k prosperite? Ako dosiahnuť maximálnu efektívnosť? Na čom je založená konkurenčná výhoda? To je iba niekoľko otázok, na ktorých je založené rozhodovanie súčasného managementu.

Počítač spolu s internetom sa stáva veľmi významným komunikačným prostriedkom a pomocníkom pri efektívnom riadení. Tieto vymoženosti doby by mali manažéri používať bežne ako svoj každodenný nástroj podobne ako robotník používa lopatu. Pracovníci informačných technológií by mali poskytnúť pomocnú ruku pri zvyšovaní už spomínanej výkonnosti a to návrhmi systémov, ktoré pracujú na báze automatizovaných procesov, pretože základom fungovania akejkoľvek organizácie sú jej procesy a základom fungovania konkurencieschopnej modernej organizácie v globálnej spoločnosti sú jej automatizované procesy.

K zabezpečeniu zvýšenia výkonnosti a konkurencieschopnosti slúžia workflow systémy, ktoré predstavujú zavedenie štandardizovaných postupov, ktoré zvyšujú efektívnosť práce a znižujú náklady. Prispievajú k zjednodušeniu podnikových procesov, k zlepšeniu organizácie a kvality práce, pričom všetky postupy sú uchované v systéme, takže s nimi môže pracovať každý nový, začínajúci zamestnanec. V každom okamihu je zistiteľný stav konkrétneho prípadu, všetky zmeny v systéme sú autorizované a priebeh každého procesu je zachytený v histórii.

Naša poradenská a konzultačná práca sa začala orientovať práve na odhaľovanie procesov, ich podrobnú analýzu a posúdenie efektívnosti a ako lastovičku sa nám podarilo zaviesť prvý systém workflow, pričom ide o produkčný systém. Všetky zásady workflow systému boli jednoznačne dodržané. Podarilo sa nám v ňom implementovať systém metód a nástrojov na analýzu podnikových procesov, pričom sme plne uplatnili princípy BSC - Balanced Scorecard. Je to systém na meranie výkonnosti podniku s pracovným názvom BONITA, pričom je potrebné upozorniť na to, že ide o strategický systém riadenia, ktorý je orientovaný najmä na poslanie, víziu a stratégiu podniku.

V rámci systému sme definovali niekoľko indikátorov, ktoré vytvorili riadiaci systém. Indikátory sú definované v štyroch samostatných, ale navzájom veľmi úzko prepojených moduloch zameraných na: finančnú výkonnosť, poznanie zákazníka, interné procesy a ľudí v podniku.

## Záver

V tomto článku sme Vám chceli priblížiť možnosti pružnej implementácie princípov a zásad controllingu do života firmy a jeho výstavbu v podobe pyramídy, s následným prechodom do oblasti Balanced Scorecard a Workflow Management Systems. Na základe skúseností, ktoré máme, môžeme konštatovať, že firmy nástroje na riešenie svojich problémov a potenciál majú, ale väčšine chýba ten počiatočný impulz v podobe človeka – controlléra, ktorý by bol schopný zrealizovať uvedené myšlienky a zaviesť ich do praxe. Z toho vyplýva záver, že vzdelávanie ani v tejto oblasti nie je na konci, ale mal by to byť neustále opakujúci sa proces, ktorý povedie k novej a novej kvalite poznania Controllingu, Balanced Scorecard, Process Management, Workflow Management Systems atď. a k novým metódam, ktoré isto na seba nedajú dlho čakať.

(krátené)