

UPLATNENIE VYBRANÝCH NÁSTROJOV CONTROLLINGU V RIADENÍ NÁKLADOV DOPRAVNÝCH PODNIKOV A ICH VYUŽITIE V REPORTINGU

APPLICATION OF SELECTED CONTROLLING TOOLS IN COST MANAGEMENT OF TRANSPORT COMPANIES AND THEIR USE IN REPORTING

Ol'ga Poniščiaková^{1*}, Eva Kicová²,

Abstrakt Z hľadiska zvyšujúcej sa zložitosti podnikových systémov a ich využitia je nevyhnutným základom každej úspešnej cesty taký systém, ktorý integruje nielen spracovanie informácií, tvorbu plánov, ale aj analýzu a kontrolu. Veľmi dôležitá je aj možnosť prijímať správne a rýchle rozhodnutia, čím sa znižuje pravdepodobnosť možných rizík a nebezpečenstiev na minimum. Controlling je v tomto kontexte veľmi dôležitým nástrojom pre podporu riadenia a rozhodovania. Príspevok prináša analýzu controllingových nástrojov s ohľadom na ich uplatnenie v riadení dopravných spoločností. Dôraz je kladený najmä na controllingové riadenie nákladov, ich controllingovú kategorizáciu v špecifických podmienkach dopravných podnikov ako aj ich následné využitie pri riadení zisku. Pre dosiahnutie cieľa boli využité viaceré metodológie, nielen pri čiastkových cieľoch - získavaní a spracovávaní teoretických poznatkov - ale aj pri ďalšom riešení, návrhoch praktického využitia vybraných nástrojov controllingu v dopravných spoločnostiach. Predmetná problematika bola riešená s využitím vybraných kvalitatívnych metód, opierajúcich sa o indukciu so snahou pozorovať, zisťovať pravidelnosti, vytvárať závery a teórie za účelom získania naratívnych výstupov. Teoretické výstupy sú výsledkom spracovania dostupných poznatkov o controllingu a jeho vývoji, praktická rovina poskytuje výsledok vo forme návrhu uplatnenia vybraných nástrojov controllingu v podmienkach dopravných spoločností, pôsobiacich v Slovenskej republike. Príspevok možno považovať za relevantný zdroj poznania a pochopenia riešenej problematiky, ponúka metodický návrh, uplatniteľný vo všeobecnosti pre podniky, ktorých manažment sa pre zavádzanie a využívanie controllingových nástrojov rozhodne.

Kľúčová slova riadenie, doprava, controlling, náklady

Summary In view of the increasing complexity of business systems and their use, a necessary basis for any successful journey is a system that integrates not only information processing, planning, but also analysis and control. The ability to make the right and quick decisions is also very important, reducing the likelihood of potential risks and dangers to a minimum. It is a tool to support management and decision-making, it makes it easier for managers to make decisions. The paper presents an analysis of controlling tools with regard to their application in the management of transport companies. Emphasis is placed especially on controlling cost management, their controlling categorization in the specific

¹ Žilinská univerzita v Žiline, Fakulta prevádzky a ekonomiky dopravy a spojov, Katedra ekonomiky, Univerzitná 1, 010 26, Žilina, Slovenská republika

² Žilinská univerzita v Žiline, Fakulta prevádzky a ekonomiky dopravy a spojov, Katedra ekonomiky, Univerzitná 1, 010 26, Žilina, Slovenská republika

* Ol'ga Poniščiaková, tel.: +421415133216, e-mail: olga.ponisciakova@fpedas.uniza.sk

conditions of transport companies as well as their subsequent use in profit management. To achieve the goal, several methodologies were used, not only for the partial goals - acquisition and processing of theoretical knowledge - but also for further solutions, proposals for the practical use of selected controlling tools in transport companies. The subject matter was solved with the use of selected qualitative methods, based on induction with an effort to observe, find out the regularity, draw conclusions and theories in order to obtain narrative outputs. Theoretical outputs are the result of processing available knowledge about controlling and its development, the practical level provides the result in the form of a proposal for the application of selected controlling tools in the conditions of transport companies operating in the Slovak Republic. The paper can be considered a relevant source of knowledge and understanding of the issues addressed, offers a methodological proposal, applicable in general to companies whose management decides to implement and use controlling tools.

Keywords management, transport, controlling, costs

1 ÚVOD

Vývoj podmienok, v ktorých podniky v súčasnosti naplňajú svoje poslanie sa mení a napreduje veľmi intenzívne nielen z hľadiska vývoja determinujúcich faktorov, ale aj dopadov na vnútorné prostredie podnikov samotných. Šukalová (2012) ukázala, že podnikateľské prostredie sa dnes vyznačuje globalizáciou a internacionalizáciou. Tieto účinky sa vzťahujú na všetky segmenty neustálej zmeny spoločnosti. Zmena je určitá variácia, vzrušenie, nepravidelnosť, prekvapenie, niečo, s čím sa počíta. Manažérska práca sa v súčasnom období stáva náročnejšou. Medzi moderné vybavenie manažérov patrí znalosť riadenia zmien. V kontexte dynamizujúcej sa globalizácie a jej dôsledkov je irelevantné, či ide o podniky výrobné, alebo poskytujúce služby. Zmeny prostredia externého vyvolávajú potrebu reakcie – zmien prostredia interného. Tento jav je vyvolaný zvyšujúcou sa komplexnosťou zmien vonkajšieho prostredia a dynamikou zmien, ktoré predstavujú hlavné atribúty formovania turbulentného podnikateľského prostredia. Jednou z interných podnikových oblastí, ktorej pôsobnosť je nielen možné, ale v maximálnej miere nutné inovovať, je tzv. hodnototvorná oblasť, produkujúca paradigmaticky spotrebu, ale následne aj pridanú hodnotu. V každom podniku je tvorba pridanej hodnoty náročná, v podmienkach dopravných podnikov však nepomerne viac. Dôvodom je samotný produkt a jeho špecifická charakteristika, ktorá obmedzuje vzhľadom na vlastnosti prepravných služieb mnohé devízy produkcie hmotnej povahy, ale rovnako aj klesajúca atraktivita produktu v očiach spotrebiteľov, ovplyvnených individuálnymi preferenciami a globalizáciou. Problematika súčasného riadenia dopravných podnikov je charakteristická limitovaným diapazónom manažérskych nástrojov pre riadenie s pridanou hodnotou. Dosahovanie ziskovosti bez negatívnych dôsledkov na tých, ktorým je prepravný produkt určený, je faktom, ktorý núti manažment dopravných podnikov hľadať nové alternatívne postupy a to s dôrazom na strategické postavenie v budúcnosti. Okrem tejto skutočnosti potrebu inovácie riadenia vyvoláva pretrvávajúce používanie tzv. tradičných nástrojov riadenia hodnototvorných veličín (tradičné riadenie nákladov alebo ich kalkulovanie), v podobe základnej účelovej, často len operatívnej evidencie nákladov a kalkulačného systému, ako nástroja na ich riadenie, rovnako založenom na tradičných kalkulačných druhoch a metódach. Treba však mať na pamäti, ako Lazar (2012) ukázal, že finančné účtovníctvo sa nezaobrá otázkami riadenia účtovných jednotiek ako celku ani ich nižších organizačných zložiek, ani samo o sebe nerieši problém, ako dospieť k údajom o množstve a cene vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončenej výroby, polotovarov a výrobkov, ktoré podnik vytvoril vlastnou činnosťou. Tieto údaje finančné účtovníctvo bežne neposkytuje. Preto je treba v účtovnej jednotke organizovať ešte ďalšie evidenciu, ktorá sleduje hospodárenie vo vnútri účtovnej jednotky. Jednou z ciest, ako riadenie dopravných podnikov optimalizovať, je zavedenie funkčného systému controllingu, ktorý umožňuje odhaľovanie možných rizík a príležitostí, definovanie alternatív rozhodovania a činností, ako aj informovanie manažmentu o dosiahnutých výsledkoch v kontexte tých želaných. O jeho významnosti nepochybuje ani Bedenik Osmanagic (2015), keď tvrdí, že controlling je jedným z nových prístupov, ktoré pomáhajú manažmentu lepšie sa prispôsobovať novým okolnostiam, budovať dôležité a živé organizácie schopné čeliť novým výzvam. Svoju ambíciu naplňa prostredníctvom rôznych nástrojov, medzi ktorými

nezastupiteľné miesto má oblasť nákladov a ich riadenia. Inovatívnosť controllingu sa následne zobrazuje pri využití jeho špecifických nástrojov aj v reporting – výkazníctve, ktoré je nástrojom controllingu prispôsobené a tým oveľa efektívnejšie. Je dôležitou súčasťou controllingového systému a prínosné je najmä v schopnosti pretvárať informácie z tradičných nástrojov riadenia do nových operatívnych správ, výkazov, alebo štatistík. Cieľom reportingu je poskytnúť manažmentu kvalitné portfólio informácií potrebných pre riadenie a rozhodovanie nielen operatívne, no najmä strategické. Príspevok prináša analýzu controllingových nástrojov s ohľadom na ich uplatnenie v riadení dopravných spoločností. Dôraz je kladený najmä na controllingové riadenie nákladov, ich controllingovú kategorizáciu v špecifických podmienkach dopravných podnikov, ako aj ich následné využitie pri riadení zisku. Zameriava sa teda na analýzu spomínaných dôležitých parametrov controllingového výkazníctva v podmienkach dopravných podnikov a na návrh tvorby controllingových reportov pre dopravné spoločnosti.

2 CONTROLLING, CONTROLLINGOVÝ REPOTING A VÝZNAM PRE RIADENIE

Pojem controlling sa často sa spája otázkou, aký význam pre manažerov má a k opodstatneniu jeho využívania prispieva aj rad definícií. Drucker (2006) označil toto slovo ako „ambiguous word,“ čo v preklade znamená nejednoznačné slovo. Rathe (1960) vo svojom výskume zistil, že len pre anglo-americké krajiny existuje viac ako 50 rôznych významov slova controlling. Okrem toho, že je označením pre organizovanie, plánovanie, kontrolu a iných činností, je aj ústrednou funkciou pre manažment. Podľa Barana (2006) controlling môže byť pre podnik prospešný, ak je jeho orientácia nasmerovaná na dosahovanie všetkých cieľov spoločnosti. Zároveň však treba pripomenúť, že implementácia controllingu do podniku nie je taká jednoduchá, ako by sa na prvý pohľad mohla zdať. Vyžaduje si špeciálnu prípravu nielen z organizačného, ale predovšetkým z personálneho hľadiska. Z prieskumu v chorvátskych podnikoch vyplýva, že implementácia sa zvyšuje, keď sa majitelia nepodieľajú na manažmente, ale aj ak rastie veľkosť podniku. Okrem toho sa prieskumom preukázalo aj efektívnejšie využívanie účtovných informácií (Spac et al. 2009).

O pozitívnom vplyve controllingu na riadenie svedčia rôzne štúdie a výskumy. Jedným z nich je realizovaný prieskum v Poľsku a Chorvátsku, zameraný na prínos controllingu k efektívnemu podnikaniu. Z jeho výsledkov vyplýva, že podniky pociťujú riadenie ako efektívnejšie po zavedení controllingu a to predovšetkým vďaka identifikácii rizika a eliminácii predpojatých rozhodnutí manažmentu (Todorović-Dudić et al., 2016).

Základnou úlohou controllingu je jeho pomoc manažmentu pri riadení zisku. Zisk spoločnosti je priamo ovplyvňovaný jej nákladmi, keďže zisk predstavuje rozdiel medzi výnosmi a nákladmi. Náklady sú vo všeobecnej rovine charakterizované ako výdavky ekonomických zdrojov vynaložené na konkrétne plnenie podniku. V praxi to znamená, že controlling poskytuje informácie o štruktúre nákladov podľa miesta ich vzniku a rovnako aj o dôvode ich vzniku. Do dnešnej podoby s príslušnou filozofiou, cieľmi a funkciami sa controlling prepracoval a etabloval postupným vývojom a to aj v slovenských podnikoch, aj keď veľmi pomaly. Časopis Trend cituje názor profesorky Kalafutovej, ktorá tvrdí, že hľadanie odpovedí na otázky, prečo sa neplní plán zisku, alebo fakt, že finančný riaditeľ vidí dôvod v nesplnení predpokladov tržieb a šéf predaja vysvetľuje, že tržby by sa splnili, keby sa boli dodržali termíny dodávok, ďalej, že výrobár sa vyhovára, že u nich to nestálo, haprovala technická príprava výroby - bol dôvod, prečo manažéri potrebovali controlling (Kalafutová a Poor, 2020). Controlling nie je ani účtovníctvo, ani reporting – hoci na nich stavia. Ide ďalej, zbiera informácie zo všetkých úrovní podniku – od montérov, skladníkov, cez vedúcich výroby, administratívy, účtovníctva až po manažment. Tie potom vyhodnocuje tak, aby firma zistila, v akých procesoch vznikajú aké náklady. Z nich sa dá určiť, čo a ako treba zmeniť. Napríklad ktorých výrobkov treba vyrábať viac a ktorých menej, kde sú zbytočné nákladové rezervy a ktorých zákazníkov sa neopláca mať. Controlling rieši typický problém každej firmy – ako zvýšiť zisk, vysvetľuje riaditeľ firmy Empiria consult a.s., Bratislava Juraj Poór pre vyššie uvedené časopis (Kalafutová a Poor, 2020). Hľadanie nového zisku či starých zbytočných nákladov je však iba jedna časť, ktorou sa controlleri zaoberajú.

Kritické miesto má controlling najmä vo veľkých podnikoch, so zložitejšími výrobnými procesmi. Presah tradičného reportingu možno interpretovať prostredníctvom významného nástroja controllingu, ktorým je controllingový reporting. Patrí medzi veľmi známy a rokmi osvedčený nástroj controllerov. Ide o metodický postup, vďaka ktorému sa dostávajú informácie od controllerov k manažérom. Tento prenos informácií však nie je jednorazový ani príležitostný, ale systematický a priebežný. Využíva pritom možnosť tieto informácie aj postupne dotvárať do šírky aj hĺbky a neustále ich aktualizovať. Reporting by mal fungovať rovnako dobre ako informačný systém podniku, avšak vo väčších spoločnostiach sa vytvoril controllingový informačný systém, ktorý tvorí nadstavbu podnikovému informačnému systému. Vrcholový manažment požaduje súhrnné informácie o podniku ako celku, čo zahŕňa nielen informácie o internom prostredí. Požaduje informácie aj o možných zmenách v externom prostredí, prípadne aj detailnejšie informácie o čiastkových procesoch, ktoré manažérom pomôžu skúmať príčiny, navrhovať varianty riešení, alebo pochopiť súvislosti medzi zdanlivo nesúvisiacimi procesmi. Manažéri nižších úrovní vytvárajú dopyt po informáciách, týkajúcich sa oblastí, v ktorých pôsobia, ktoré im umožňujú riešiť špecifické problémy a rovnako aj prijímať rozhodnutia. V tomto prípade to môžu byť informácie o nákladoch, vývoji predaja, obratoch aktív, a podobne (Papula et al., 2017).

Správnosť informačného prepojenia je podmienená aj vhodnou inštitucionalizáciou controllingu. Je možné implementovať ho do rôznych pôvodných podnikových organizačných štruktúr, ale podniky môžu využiť aj externého controllera, teda špecialistu mimo podniku. V takom prípade je zavedenie controllingu omnoho rýchlejšie a eliminuje sa vznik konfliktov. Otázne však je, či dokáže controller detailne poznať vnútorný stav podniku. Prieskum realizovaný v Srbsku poukázal na to, že len približne 30 % zo 107 oslovených podnikov využíva služby externého controllingu (Todorović -Durić et al., 2017). Na druhej strane však poskytnutie samostatného útvaru controllingu prispieva k efektívnosti podnikania, predovšetkým prostredníctvom zabezpečenia transparentnosti podnikateľského výsledku a obchodných procesov (Vuko et al., 2013).

Dôležitou podmienkou pre naplnenie poslanie controllingového reportingu je určitá modifikácia parametrov, evidovaných a riadených tradičným spôsobom. Inými slovami, ide o určitú modifikáciu tradičného reportingu. Tá vychádza z modifikácie jeho zdrojových vstupných nástrojov. K takým možno zaradiť napríklad finančno- ekonomickú analýzu. Jednou z najužitočnejších finančných analýz je jej konkrétna metóda, pretože má potenciál nájsť odpovede týkajúce sa finančného zdravia ktorejkoľvek spoločnosti. Vo všeobecnosti sú výsledky finančnej analýzy hodnotné, pretože predstavujú spoločnosť a jej obchodný úspech obchodným partnerom (existujúcim aj potenciálnym) a podľa príslušných finančných údajov spoločnosť vnímajú, hodnotia a určujú obchodné podmienky pre budúcnosť (Achimská a Kramárová, 2011). Ďalšou možnosťou je využitie potenciálu finančného účtovníctva, založeného na legislatívne zavedenom evidovaní nákladov a výnosov za uplynulé hospodárske obdobie. Problémom je aj skutočnosť, na ktorú poukázal Eschenbach (2004), že štandardný reporting je značne rozšírený, avšak kvalita zistených reportingových systémov a výsledky reportingových metód ukazujú, že existuje ešte značná rezerva v rozvoji. Veľmi dôležitou veličinou reportingu (výkazníctva) sú náklady. Predstavujú veľmi dôležitú súčasť ekonomického riadenia. Ich výška ovplyvňuje konečný zisk a štruktúra z hľadiska účtovného je znázornená v účtovej osnove, v ktorej všetky druhy sú usporiadané v účtovej triede číslo 5. Zoskupujú sa do jednotlivých skupín a označujú príslušným spoločnými pomenovaním. V priebehu časového obdobia dochádza k pohybu jednotlivých typov nákladov (rovnako ako výnosov). Vzniknuté zmeny možno zachytiť v rámci finančného účtovníctva pomocou príslušných účtovných dokladov (napr. faktúry) na príslušných účtoch. V praxi to znamená, že sa daný doklad o pohybe určitého nákladu zúčtuje na stranu daľ, alebo má dať odpovedajúceho účtu. Uvedené skupiny nákladov a rovnako aj priradovanie nákladov k týmto skupinám sa uskutočňuje podľa účtovných pravidiel a úzko súvisí aj s predpísanou tvorbou výsledovky.

2.1 Controlling a riadenie nákladov

Tradičné hodnototvorne riadenie je vo veľkej miere podložené výstupmi z finančného účtovníctva. Z charakteristiky controllingového riadenia však vyplýva potreba koncentrácie sa na nasledovné okruhy problémov (Poniščiaková a Gogolová, 2017):

- Z podrobnej diferenciacie nákladov do uvedených nákladových skupín, tak ako sa tvoria v účtovníctve vyplýva, že môže dôjsť k určitej neprehľadnosti, spomaľujúcej rozhodovanie. Preto vedenie podniku, ak chce dodržať zásady controllingu, musí toto členenie prehodnotiť. V konečnom dôsledku ide o zúženie okruhu nákladových skupín do takých, ktoré sú z hľadiska riadenia najdôležitejšie. Teória odporúča navrhnutie monitorovania maximálne 10 nákladových druhov jednotlivo a z ostatných vytvorenie jedinej položky – ostatných nákladov.
- Okrem uvedeného problému je potrebné si uvedomiť mieru informovanosti, ako ju poskytuje účtovné hľadisko členenia nákladov. Pre vnútro podnikové riadenie sa ukazuje byť nedostatočnou. Riadenie ziskom totiž diferencuje náklady aj z hľadiska ich vzťahu k podnikovým výkonom, ktoré v rámci účtovníctva absentuje. Tak dochádza k tomu, že náklady priamo súvisiace s produkciou sa miešajú s takými, ktoré slúžia len na prevádzku a priamo s objemov výkonov nesúvisia. Tento, pre controllingové riadenie negatívny jav, možno eliminovať preskupením nákladov podľa spomínaného hľadiska na závislé – výkonové a nezávislé – pohotovostné náklady.

Výber 10 druhov nákladov sa uskutočňuje na základe určitých kritérií. Aj ďalšia ich diferenciacia na náklady závislé a nezávislé sa odvíja od určitých zákonitostí. Sú nimi príčiny vzniku nákladov. Sú jedným z najdôležitejších aspektov vnútro podnikového riadenia. Jeho snahou je dodržanie princípu príčinnosti (kauzality), umožňujúceho odhalenie závislostí na určitých vývoch v podniku, na rozdiel od riadenia vychádzajúceho z finančného účtovníctva, vedeného princípom jednoznačnosti a zúčtovávania dokladov. Controllingové riadenie sa preto orientuje, na nasledovnú diferenciaciu nákladov:

Výkonové náklady: sú zapríčinené priamo výkonom, preto sa nazývajú tiež priame. Do výkonu (výrobok, služba) vstupujú priamo, a preto sú mu aj priamo priraditeľné. Tvoria kalkulačnú základňu pri výpočte minimálnej cenovej hranice. Patria sem výrobné mzdy, výrobný materiál a pod.

Pohotovostné náklady: sú náklady, ktoré s výkonom priamo nesúvisia, teda do výrobku, či služby priamo nevstupujú. Slúžia na prevádzku ako takú a patria k nim náklady na priestory, reklamu apod. Teoreticky sú najväčším stratovým rizikom, lebo keby podnik nič nevyrobil, tak vykázaná strata za sledované obdobie by zodpovedala výške týchto nákladov. Členia sa ďalej na:

Pohotovostné náklady I nie sú priradované priamo k výkonu, ale závislé na jednotlivých vývoch v podniku (skupine výrobkov, služieb, funkčných okruhoch, skupinách zákazníkov), ku ktorým sú priradované. Priradovanie si nevyžaduje použitie špecifického kľúča (náklady na poštovné, telefón, kancelárske potreby).

Pohotovostné náklady II sú rovnako závislé na vývoch v podniku, ale priradiť ich bez použitia špecifického kľúča, alebo metódy nemožno (reprezentačné náklady, príspevky, dane). Vrátime sa ešte ku kritériám výberu nákladov, ktoré eliminujú evidenciu nákladov na maximálne 10 nákladových druhov.

- Postupnosť dôležitosti nákladov je daná váhou ich významu. Tá sa vyjadří percentuálnym podielom jednotlivých podnikových nákladov na celkovom výnose podniku, ktorý predstavuje 100%.
- Odhad poradia nákladov sa predbežne určí z výsledovky, presnejšie z účtovnej triedy 5.
- V ďalšom kroku sa určí, či takto stanovené poradie nákladov korešponduje s poradím nákladov v podniku, stanovenom podľa ich dôležitosti. Môže sa totiž stať, že niektoré náklady, ktoré majú vysoký percentuálny podiel, nie sú pre podnik z hľadiska riadenia tak dôležité a naopak. Je nutné takýto prípad zohľadniť a vytvoriť novú hierarchiu nákladov.

- Poradie nákladov sa zostaví aj zoskupovaním nákladov príbuzného charakteru do jednej spoločnej skupiny. Napríklad priestorové náklady budú v sebe zahŕňať nielen náklady na opravy, nájom, ale aj na vykurovanie, energiu, čistenie a pod.

2.2 Controlling a jeho význam pre riadenie v dopravných podnikoch

V dopravnom podniku, v ktorom rešpektujeme niektoré špecifické druhy nákladov, má plán nákladových druhov nasledujúcu podobu, uvedenú v tab. 1.

Tab. 1 Plán nákladových druhov dopravného podniku; zdroj: vlastné spracovanie; zdroj: vlastné spracovanie

čísla	plán nákladových druhov		výkonové náklady	pohotovostné náklady I	pohotovostné náklady II
	číslo účtu	Názov účtu			
	a	b	c	d	e
01		priamy materiál	*		
02		osobné náklady	*		
03		odpisy DM	*		
04		opravy a udržiavanie			
05		ostatné prevádz. n.	*		
06		prevádzková réžia		*	
		správna réžia			*

Plán teda tvorí súčasť reportingu, ktorý využíva controlling. Samostatne, hoci v nadväznosti na diferenciaciu nákladov v účtovnej osnove by nemal veľké využitie, je jeho sprostredkujúcou súčasťou pre následné formovanie výkazníckeho aparátu, slúžiaceho pre riadenie hodnototvorných veličín. Je dôležité mať stále na pamäti, že podstatou controllingu je riadenie zisku. Vychádzajúc z tejto poučky je potrebné sa zamyslieť nad tým, ako zisk vzniká. Nebolo by totiž správne si pod pojmom riadenie zisku predstavovať, že bude zabezpečený len monitorovaním tejto veličiny. Riadenie zisku totiž znamená riadenie tých veličín, ktoré zisk vytvárajú, ktoré sa na ňom podieľajú. Logicky je teda potrebné uvažovať pri riadení zisku v prvom rade s nákladmi a výnosmi, ktoré sa v hospodárení na ziskovosti, alebo strate podniku podieľajú v najväčšej miere. V analytickom uvažovaní treba pokračovať ďalej, lebo podobne, ako zisk, aj náklady a výnosy nie sú základnými, ale tvorenými veličinami. Treba ich preto diferencovať na položky, ktoré riadenie zisku umožnia. Vnútro podnikovým nástrojom na tento účel v podniku je príspevok na úhradu, tiež nazývaný krycí príspevok, ktorý vo svojej ekonomickej interpretácii skutočne znamená výšku (mieru), v akej sú pokrývané jednotlivé skupiny činností a nákladov z plánovaných, či skutočne dosahovaných výsledkov firmy.

Pri výpočte príspevku na úhradu postupujeme nasledovne:

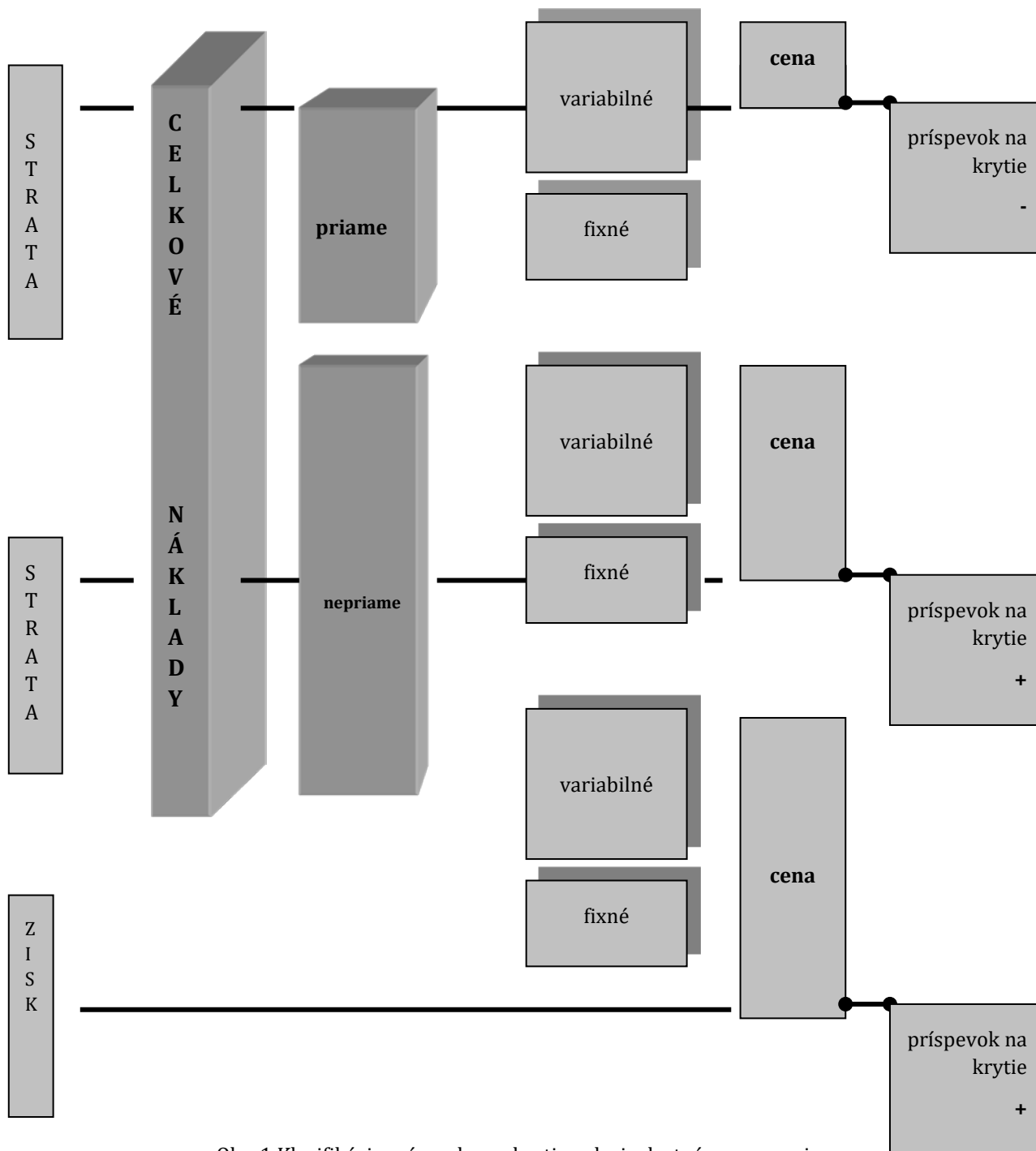
hrubý obrat (celkové tržby, predajná cena resp. výnosy)

- daň z pridanej hodnoty

- položky znižujúce tržby

čistý (netto) obrat

potom: príspevok na úhradu = prebytok netto obratu (predajných cien, resp. tržieb - v doprave) nad priamymi (výkonovými resp. variabilnými) nákladmi (viď obr. 1).



Obr. 1 Klasifikácia príspevku na krytie; zdroj: vlastné spracovanie

Ročné vyjadrenie príspevku na úhradu predstavuje percentuálnu sadzbu z obratu, ktorú treba ako príspevok na úhradu priemerne dosiahnuť na výkon (výrobok, službu), aby sa splnil cieľový zisk. Z toho plynie aj funkcia príspevku na úhradu, ktorá spočíva jednak v krytí pohotovostných nákladov (ktoré, ako sme už uviedli, predstavuje stratové riziko) a jednak v nástroji na dosiahnutiu zisku. Je to z toho dôvodu, že každý vznik výkonu spôsobuje vždy vznik výkonových nákladov a príspevku na úhradu, ale nie pohotovostné náklady a zisk. Ak sa vrátíme k úvodnej úvahe o nutnosti sledovať na zabezpečenie zisku zložky, ktoré k jeho vytvoreniu prispievajú a nie len samotnú veličinu zisku, vyplýva pre podnik potreba

evidencie netto obratu, priamych výkonových nákladov, pohotovostných nákladov a cieľového zisku. Príčiny vzniku nákladov, súvisiace s ich priamym, alebo nepriamym vzťahom k výkonu, sa odrážajú v ich príslušnej diferenciacii na náklady výkonové a pohotovostné, ktoré ešte možno rozčleniť na pohotovostné I a pohotovostné II. Odrazom uplatnenia spomínaného princípu je tab. 2 controllingového výkazníctva, ktorá slúži na zisťovanie výsledku.

Tab. 2 Tabuľka controllingového výkazníctva dopravného podniku; zdroj: vlastné spracovanie

riadok	položky	okruh/výrobok	hodnota	obdobie	ukazovateľ
00	Tržby z dopravy ³				
01	Ostatné tržby z dopravy				
02	Zníženie tržieb				
03	Tržby z ostatnej činnosti				
04	Spotreba mat. a surovín				
05	Čistý výnos				
06	Výrobné mzdy				
07	Ostatné priame náklady				
08	Výkonové náklady				
09	Príspevok na úhradu I.				
10	Prevádzková réžia				
11	Náklady na ostatnú činnosť				
12	Pohotovostné náklady I				
13	Pohotovostné náklady II				
14	Prevodový mostík				
16	Zisk / strata				

3 DEFINOVANIE DRUHEJ ROVINY REPORTINGU V DOPRAVNÝCH PODNIKOKCH

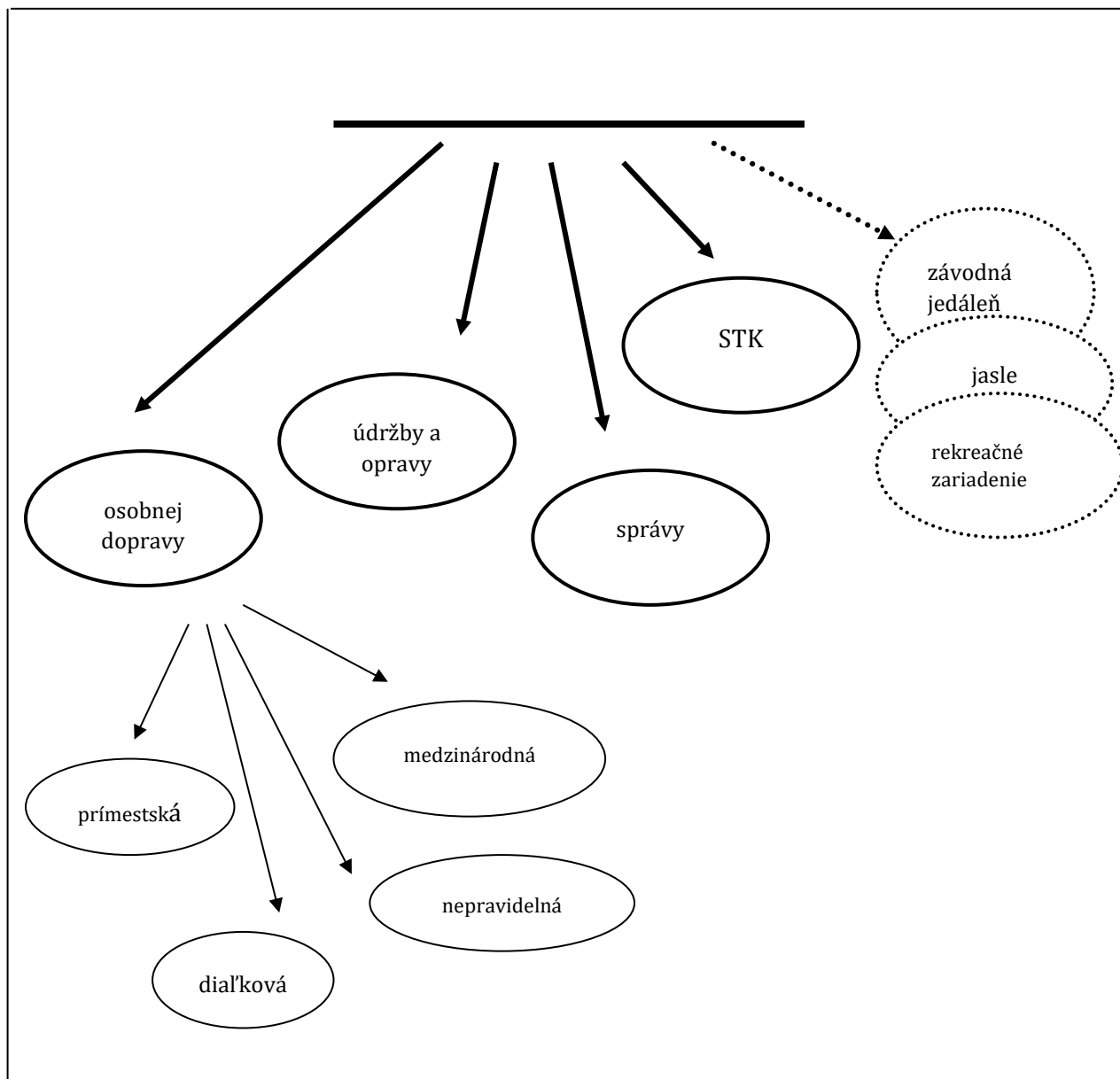
V podniku sa tvorba druhej roviny výkazníctva opiera o dodržovanie určitých zásad, vychádzajúcich okrem existujúceho usporiadania jednotlivých vnútropodnikových jednotiek aj z rešpektovania princípov controllingu. K nim patrí fakt, že v začiatkových krokoch zavádzania treba upustiť od náročných požiadaviek a zamerať sa len na najdôležitejšie (základné) rozdelenie. To predpokladá voľbu maximálne piatich jednotiek, ku ktorým bude možno adresne prideliť nositeľa zodpovednosti, za predpokladu voľby niektorého z nasledovných princípov:

Podľa služieb, resp. produkcie je možné vytvoriť zúčtovacie strediská vtedy, keď je možné jednotlivo pre každý výrobok, alebo skupinu určiť suroviny, postupy výroby, štruktúra nákladov, kalkulačné postupy.

Zodpovednostné okruhy sú vhodné pre strediská s jednoznačne určenými funkčnými okruhmi, s rozdelením zodpovedností, alebo ak existujú rozdielne dielne, či divízie, poprípade rôzne odbytové organizácie.

Rozdelenie podľa zákazníkov je vhodné použiť vtedy, ak podnik má rozdielne odbytové cesty alebo skupiny zákazníkov (v závislosti od ich veľkosti). V dopravnom podniku možno interpretovať uvedené diferencovanie podľa cieľov ciest jednotlivých zákazníkov.

³ Finančné výkony v autobusovej doprave sú tržby z predaja cestovných lístkov. Sú ovplyvnené regulovanými cenami cestovného, a preto spôsobujú nepružnosť vzťahu medzi ponukou a dopytom. Ovplyvňujú výsledok hospodárenia.



Obr. 2 Návrh nákladových stredísk dopravného podnik ; zdroj: vlastné spracovanie

Tie sa neskôr môžu stať východiskom pri tvorbe organizačnej schémy podniku. Okrem toho je potrebné zohľadniť aj existenciu takého nákladového strediska, ktoré zahrňuje všetky funkcie, slúžiace podniku ako celku, označenom ako centrálna vnútropodniková jednotka (centrálna VPJ). Činnosť dopravného podniku spočíva v poskytovaní možnosti premiestnenia – prepravy na rôzne miesta v rámci mesta, jeho okolia, v rámci štátu ako aj za hranice. Vytvárajú sa tak skupiny zákazníkov podľa toho, o ktorú službu má ten ktorý zákazník záujem, z čoho plynie možnosť zohľadniť členenia podľa zákazníkov, alebo skupín zákazníkov (viď. obr. 2).

4 DISKUSIA

Doprava predstavuje neoddeliteľnú súčasť ľudskej spoločnosti, ktorej vývoj je úzko spojený s výmenou tovarov, a teda vývojom dopravy, slúžiacej na realizáciu tejto výmeny. Dopravné podniky poskytujú svojim zákazníkom prepravné služby, ktorých význam je značný. Význam prepravných služieb sa naplňuje, ak sú splnené požiadavky, ktoré sa vo všeobecnosti kladú na dopravu. K najdôležitejším patria: rýchlosť, spoľahlivosť, pravidelnosť, bezpečnosť, plynulosť, pohodlnosť, prispôsobivosť. Ak sa uvedené požiadavky splnia, doprava nadobúda svoj význam a je funkčná. Konkrétnejšie získava nasledujúce funkcie:

sprostredkovaciu, inovačnú a sociálnu. Svoje postavenie si však dopravné podniky musia neustále obhajovať, aby úspešne odolali konkurenčným tlakom a vplyvom globalizácie. Zo spektra spôsobov, ako uspieť, sme sa v príspevku zamerali na controlling a využitie jeho nástrojov s priamym dopadom na reporting v dopravných podnikoch. Reporting je totiž neoddeliteľnou súčasťou controllingu a controlling je spoľahlivým nástrojom na podporu riadenia a rozhodovania v dopravných podnikoch. Generuje informačný podklad pre manažérske rozhodnutia. Tak, ako bolo v predchádzajúcej kapitole predstavené pre potreby dopravných podnikov, vo všeobecnej rovine potvrdzuje aj Fibírová a Šoljaková (2011) keď tvrdí, že môže tvoriť komplexný systém vnútro podnikových správ a výkazov syntetizujúci informácie pre riadenie podniku nielen ako celku, ale aj jeho základných organizačných jednotiek. Úloha controllingového oddelenia dopravného podniku teda spočíva v príprave takých správ, z ktorých manažéri dostanú tie najpodrobnejšie informácie. Pri návrhu a implementácii reportingového systému by mal byť rešpektovaný nasledujúci postup: identifikácia užívateľov výkazu a ich potrieb – z hľadiska obsahu, formy, času, diferenciacia výkazu na interných a externých užívateľov, voľba vhodnej formy výkazu – tlačaná, elektronická podoba alebo ich kombinácia, návrh jednotného dizajnu (nie časté zmeny), distribúcia výkazu – klásť dôraz na oddelenie dôverných informácií, využívanie spätnej väzby od používateľov k zlepšovaniu systému reportingu. Obsah, úprava a početnosť zhotovovania správ a výkazov závisí od potrieb konkrétneho podniku. Pre zostavenie reportingovej správy (report) v požadovanej štruktúre je potrebná dispozícia objektívnych informácií. Pri tvorbe reportu sa využívajú nielen informácie z finančného účtovníctva, ale aj variantné zdroje informácií (vid' obr. 3).



Obr. 3 Variantné zdroje informácií pre zostavenie reportingovej správy, zdroj: Kádárová (2011, s. 2)

Vo väčšine prípadov podniky zostavujú a využívajú mesačný a štvrťročný reporting. Analyticky sledujú najvýznamnejšie položky jednotlivých nákladov, výnosov, obežných aktív (pohládavok, zásob) a záväzkov. Aj keď môže byť štruktúra interných správ rôzna, zvyčajne sa stretávame s členením na súhrnný reporting a niekoľko čiastkových reportov podľa jednotlivých oblastí podnikových činností. Súhrnný reporting obsahuje základné finančné ukazovatele hospodárenia podniku ako celku za dané obdobie, ich porovnanie s plánovanými hodnotami, prípadne porovnanie s hodnotami minulého obdobia. Fibírová a Šoljaková (2011) ukázali, že v správach je veľmi dôležitý i komentár, ktorý upozorňuje na mimoriadne odchýlky od plánovaného zámeru a analyzuje ich príčiny. Čiastkové reporty sú zvyčajne rozčlenené podľa oblastí na obchodnú, výrobnú, personálnu, marketingovú a pod. Ich štruktúra vychádza zo zvyklostí a špecifík daného podniku. Súhrnný reporting obsahuje základné finančné ukazovatele hospodárenia podniku ako celku za dané obdobie, ich porovnanie s plánovanými hodnotami, prípadne porovnanie s hodnotami minulého obdobia.

5 ZÁVER

Controlling predstavuje jednu z možností, ako podporiť efektívne hospodárenie v podniku. Je neoddeliteľnou súčasťou moderného riadenia podniku, v ktorom sa viaže na celý jeho proces. Svojou integráciou procesov spracovania informácií, tvorbou analýz, podnikových plánov a kontroly sa stáva základom úspešnosti na trhu. Jeho úlohou je spracovávať množstvo údajov a dáť do prehľadných reportov, ktoré obsahujú len tie najdôležitejšie, kvalitné a dôveryhodné informácie. Informácie sú totiž v súčasnosti vnímané ako jeden z kľúčových faktorov úspechu podniku, pretože znalosť a predpoveď toho, čo príde pomáha podporuje celkov strategické riadenie.

Dodržaním uvedených krokov sa podnik pri implementácii controllingového výkazníctva vyhne rôznym zbytočným prekážkam a vytvorí si tak základňu, na ktorej môže stavať pri realizácii ďalších fáz, týkajúcich sa oblastí, do ktorých zasahuje. Platí totiž, ako tvrdí Tokarčíková (2011), že nové inovácie z nových technológií, metód a príležitostí môžu pre podnik priniesť značné výhody. Aby medzi tradičným účtovným riadením a controllingom existoval súlad a vzájomne si nekonkurovali, je potrebné pripomenúť dôležitosť vymedzenia jasného vzťahu medzi manažmentom a controllingom. Faktom totiž zostáva, že manažment rozhoduje, nesie zodpovednosť a controlling len rozhodovanie podporuje svojimi inšpiráciami, hodnotením, analyzovaním a kontrolovaním. Controlling dáva odporúčania. Aby boli pre manažment použiteľné, musia byť aj nástroje controllingu správne nastavené, čo platí aj pre reporting v dopravných podnikoch. V

Všetky benefity controllingu s univerzálnou platnosťou možno špecifikovať. V príspevku sme najväčší dôraz kládli na špecifikáciu v dopravných podnikoch. Navrhli sme spôsob využitia controllingových nástrojov v spojitosti s riadením nákladov dopravných podnikov, ako aj s možnosťou aplikovať v týchto podnikoch controllingový reporting.

Literatúra

Achimská, V., Kramárová, K. **2011**. Reducing of USP through the reduction of access points. *POSTPOINT Open market - a challenge for postal services. International conference*. Rajecké Teplice - Hotel Diplomat, 19.09.2011 - 20.09.2011. Žilinská univerzita v Žiline: Edis, s. 16-20.

Baran, D. **2006**. *Aplikácia controllingu v podnikovej praxi*. Bratislava: Vydavateľstvo STU.

Bedenik Osmanagic, N. **2015**. The Challenge of Controlling. *International Journal od Industrial engineering and Management*, 6(4), pp. 153-163.

Drucker, P. F. **2006**. *Management - budoucnost začíná dnes*. Brno: Management Press.

Eschenbach, R. **2004**. *Controlling*. Praha: ASPI.

Fibírová, J., Šoljaková, L. **2011**. *Reporting*. Praha: Grada Publishing.

Kádárová, J. **2011**. Reporting ako nástroj pre podporu manažmentu podniku. [online]. Dostupné z: URL: [https://www.sjf.tuke.sk/umpadi/taipvpp/2011/index.files/clanky/Jaroslava%20Kadarova%20Reporting.pdf]

Kalafutová, L., Poor, J. **2020**. Controlling potrebuje kvalitný reporting, ide však ďalej. *Trend*, 21/2020. [Online]. Dostupné z: URL [https://www.trend.sk/financie/controlling-potrebuje-kvalitny-reporting-ide-vsak-dalej]

Lazar, J. **2012**. *Manažerské účtovníctví a controlling*. Bratislava: Grada Publishing.

Papula, J. et al. **2017**. *Manažérska ekonomika ako teória obohacovaná skúsenosťami a trendmi v manažmente*. s. l. Bratislava: Wolters Kluwer SR.

Poniščiaková, O., Gogolová, M. **2017**. *Podnikový controlling*. Žilina: EDIS.

Rathe, A. W. **1960**. Management Controls in Business. In Malcolm, D. G., Rowe, A. J. *Management Control Systems*. New York: Wiley.

Spac, D. et al. **2009**. Controlling in Transition Environments: Empirical Evidence from Croatia. *South East European Journal of economics and business*, 4(1), pp. 63-80.

Šukalová, V. **2012**. Change management - an important part of transport company management. *Doprava a spoje internetový časopis*, pp. 381-386. [Online]. Dostupné z: URL [http://fpedas.uniza.sk/dopravaaspoje/2012/2/sukalova.pdf]

Todorovic-Dudic, A. et al. **2016**. Contribution of controlling to business efficiency. *Conference FINIZ*, 45, pp. 25-44.

Todorovic-Dudic, A. et al. **2017**. Challenges and dilemmas of controlling in the republic of Serbia. *Conference FINIZ*. pp. 70-77.

Tokarčíková, E. 2011. Influence of social networking for enterprise's activities. *Periodica Polytechnica: social and management sciences*, 19(1), p. 39.

Vuko, T. et al. **2013**. Controlling and business efficiency. *Croatian operational research review*. Vol .4, pp. 44-54.