

Návrh systému rozpočetnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY

Bc. Lucie Vytlačilová

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie Vytlačilová**
Osobní číslo: **M14275**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Návrh systému rozpočtnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky z oblasti rozpočtnictví, řízení nákladů a controllingu.

II. Praktická část

- Popište stávající systém rozpočtnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY a identifikujte jeho nedostatky.
- Vytvořte návrh systému rozpočtnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY.
- Zhodnoťte projektové řešení, jeho časovou a nákladovou analýzu.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2. aktual. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

EDMONDS, Thomas P., Cindy D. EDMONDS a Bor-Yi TSAY. Fundamental managerial accounting concepts. Vyd. 1. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 2000, 625 s. ISBN 0-07-021441-7.

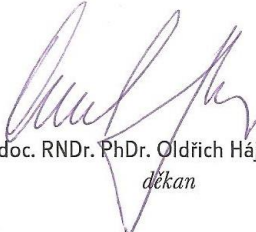
FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

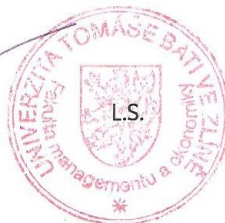
NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON. Managerial accounting for managers. Vyd. 3. New York: McGraw-Hill Irwin, 2014, 596 s. ISBN 978-1-25-906073-1.

POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. Vyd. 1. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 15. února 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

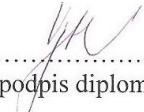
Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 15.4.2016


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá systémem rozpočetnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY. Cílem této práce je na základě analýzy a zjištěných nedostatků ve jmenovaném družstvu navrhnout inovovaný systém rozpočetnictví, který bude založený na tradičním přístupu tvorby rozpočtů. Tato práce byla řešena na základě autorčiny vlastní zkušenosti v družstvu, studiem interních dokumentů a rozhovorů s pracovníky družstva. V práci bylo navrženo řešení, které jasně stanoví odpovědnost za tvorbu rozpočtů, umožní propojit systém rozpočetnictví se systémem motivace pracovníků a bude zaměřeno na vyhodnocování rozpočtů.

Klíčová slova: controlling, manažerské účetnictví, náklady, hospodářská střediska, rozpočetnictví

ABSTRACT

Diploma thesis focus on the budgeting system in the company ORLÍK-KOMPRESORY. The aim of the thesis is to suggest an innovative system of budgeting based on the analysis and found problems while using the traditional approach of budgeting. The thesis has been created by using authors's own experience in the company, by studying the intern documentation and interviewing the employees. Part of the thesis is the solution stating the accurate liability for creating the budgets. The solution also helps to relate the budgeting system to system of motivating the employees and focuses on the evaluation of the budgets.

Keywords: controlling, managerial accounting, costs, economic centers, budgeting

Děkuji *doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D.*

za odborné vedení mé diplomové práce, za jeho čas, trpělivost, cenné rady,
věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích.

Mé poděkování patří také *zaměstnancům výrobního družstva ORLÍK-KOMPRESORY*,
kteří mi ochotně poskytli potřebné údaje k vypracování mé diplomové práce,
a v případě jakýchkoli dotazů mi byli vždy nápomocní.

„Každá lidská činnost se nakonec musí nějak provít v číslech.“

(Tomáš Baťa)

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ	13
1.1 FINANČNÍ A DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ	13
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ.....	14
1.3 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	16
2 CHARAKTERISTIKA VÝNOSŮ A NÁKLADŮ	17
2.1 ČLENĚNÍ VÝNOSŮ	17
2.2 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	18
2.2.1 Druhové členění nákladů.....	19
2.2.2 Účelové členění nákladů	20
2.2.3 Kalkulační členění nákladů	22
2.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů	22
2.2.5 Další druhy nákladů	23
3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	25
3.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	26
3.2 EKONOMICKÁ STRUKTURA	27
3.3 CENTRALIZACE A DECENTRALIZACE	29
3.4 VNITROPODNIKOVÁ CENA	31
4 ROZPOČETNICTVÍ	33
4.1 PLÁNOVÁNÍ VERSUS ROZPOČTOVÁNÍ.....	35
4.2 ZÁKLADNÍ ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ	35
4.2.1 Krátkodobé rozpočty	35
4.2.2 Dlouhodobé rozpočty	36
4.3 FUNKCE ROZPOČTŮ	37
4.4 FORMY ROZPOČTŮ.....	38
4.4.1 Pevný rozpočet	38
4.4.2 Flexibilní (variantní) rozpočet.....	38
4.4.3 Klouzavý rozpočet	38
4.4.4 Rozpočet s nulovým základem.....	39
4.4.5 Přírůstkový rozpočet	39
4.5 PROCES SESTAVENÍ ROZPOČTU	40
4.5.1 Vymezení rozpočtové politiky podniku	40
4.5.2 Příprava rozpočtu	41
4.5.3 Tvorba rozpočtu	41
4.5.4 Kontrola plnění rozpočtu.....	43
4.6 METODY SESTAVENÍ ROZPOČTU	44
4.6.1 Indexní metoda.....	44
4.6.2 Matematické a statistické metody	44
4.6.3 Normová metoda	45
4.6.4 Metoda limitů	45

5	CONTROLLING.....	46
5.1	POZICE CONTROLLERA	47
5.2	REPORTING.....	48
6	SHRNUTÍ POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI	51
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	53
7	PŘEDSTAVENÍ VÝROBNÍHO DRUŽSTVA ORLÍK-KOMPRESORY	54
7.1	IDENTIFIKAČNÍ ÚDAJE	54
7.2	ZAMĚSTNANCI.....	55
7.3	HOSPODAŘENÍ SPOLEČNOSTI	56
7.4	PORTFOLIO FIRMY	56
7.4.1	BCG matice	59
7.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	60
7.6	FIREMNÍ STRATEGIE	61
7.7	INFORMAČNÍ SYSTÉMY	62
7.8	SWOT ANALÝZA	63
8	ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	65
8.1	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	65
8.2	HOSPODÁŘSKÁ STŘEDISKA.....	67
8.3	SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU NÁKLADŮ A VÝNOSŮ V PODNIKU	70
8.4	ZHODNOCENÍ STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	73
8.5	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ.....	74
9	NÁVRH SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ VE VÝROBNÍM DRUŽSTVU ORLÍK-KOMPRESORY	75
9.1	CÍL PROJEKTU.....	75
9.2	STANOVENÍ ODPOVĚDNOSTI	75
9.3	MOTIVACE ZAMĚSTNANCŮ.....	76
9.4	NÁVRH SLOUČENÍ ROZPOČTOVANÝCH STŘEDISEK.....	81
9.5	NÁVRH SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ.....	84
9.5.1	Analýza podniku a stanovení cílů	86
9.5.2	Příprava rozpočtů	86
9.5.3	Tvorba a schválení rozpočtů	87
9.5.4	Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek	89
9.6	INFORMOVANOST ZAMĚSTNANCŮ O PLNĚNÍ ROZPOČTU	93
10	ZHODNOCENÍ PROJEKTU	96
10.1	ČASOVÁ ANALÝZA	96
10.2	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	97
11	SHRNUTÍ NAVRHOVANÉHO SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ	99
11.1	DOPORUČENÍ PRO ZVLÁDNUTÍ NOVÉHO SYSTÉMU	100
	ZÁVĚR	101
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	103

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	105
SEZNAM OBRÁZKŮ	106
SEZNAM TABULEK.....	107
SEZNAM PŘÍLOH.....	108

ÚVOD

System rozpočetnictví by měl být nedílnou součástí každého podniku. Hlavním důvodem, proč by se manažeři měli zabývat rozpočetnictvím je určitě tlak zákazníků na ceny produktů a tvrdá konkurence na trhu. Manažeři by měli vědět, kde vznikají podstatné náklady firmy, či kdo je za jejich vznik zodpovědný. Správné řízení nákladů vede manažery ke snižování nákladů tak, aby nebyla ovlivněna kvalita produkce. Efektivní systém rozpočetnictví umožňuje plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení.

Diplomová práce je věnována problematice rozpočtování nákladů a výnosů ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY, které se zabývá vývojem, výrobou a prodejem kompresorů. V družstvu autorka pracuje druhým rokem na pozici finanční účetní. Na základě této zkušenosti zjistila, že v podniku probíhá neefektivní tvorba rozpočtů nákladů a výnosů, není stanovena konkrétní odpovědnost, ani zaveden systém motivace, a především nedochází k vyhodnocování rozpočtů.

Cílem diplomové práce je provést analýzu stávajícího systému rozpočetnictví nákladů a výnosů a na základě jeho nedostatků navrhnout inovovaný systém. Cílem této práce není navrhnout firmě moderní trendy rozpočetnictví, ale pouze systém na základě tradičních přístupů.

Teoretická část práce je zpracována na základě literárních pramenů týkajících se manažerského účetnictví, nákladů, odpovědnostního účetnictví a především rozpočetnictví a controllingu. Praktická část je zaměřena na představení firmy a na analyzování současného systému rozpočetnictví na základě autorčiných zkušeností ve společnosti. Součástí této analýzy je popis stávajícího členění nákladů, hospodářských středisek a tvorby rozpočtů. Projektová část práce zahrnuje projekt, ve kterém je navržen nový systém rozpočetnictví nákladů a výnosů, který je postaven především na stanovení odpovědnosti, motivování pracovníků a vyhodnocování rozpočtů. V závěru práce je zhodnocen navrhovaný systém z časového a nákladového hlediska.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Rozpočetnictví je jednou z důležitých oblastí pro vedení firmy, na kterou by manažeři měli klást velký důraz. Důvodem jsou neúprosné tržní podmínky vytvářející tlak na co nejnižší ceny výrobků a služeb, které nutí podniky k hledání možností snižování nákladů tak, aby nebyla ovlivněna kvalita produkce.

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy a zjištěných nedostatků ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY navrhnout inovovaný systém rozpočetnictví nákladů a výnosů založeného na tradičním přístupu tvorby rozpočtů, které zjištěné nedostatky eliminuje a povede ke zlepšení stávajícího systému rozpočetnictví. Navrhovaný projekt je zaměřený především na propojení systému rozpočetnictví se systémem motivace pracovníků a na zavedení kontroly rozpočtů. Z časového hlediska bude řešení práce probíhat od 25. listopadu 2015 do 5. dubna 2016.

Teoretická část práce bude zpracována metodou abstrakce, při které budou prostudovány literární zdroje a vyčleněny podstatné charakteristiky klíčových pojmů. Praktická část se opírá o analýzu nákladů, hospodářských středisek a systému rozpočetnictví nákladů a výnosů a to na základě autorčiny vlastní zkušenosti ve společnosti a na základě kvantitativního výzkumu prostřednictvím studia písemných dokumentů, jako jsou zápisy z porad vedení a výroční zprávy. Také v praktické části bude provedena SWOT analýza, která se zaměřuje na silné a slabé stránky podniku a na jeho příležitosti a hrozby spojené s aktuálním stavem podniku. V závěru analýzy bude formou indukce provedeno zhodnocení stávajícího systému rozpočetnictví a struktury hospodářských středisek.

V projektové části bude formou dedukce proveden reengineering procesu rozpočetnictví nákladů a výnosů založeného především na stanovení odpovědnosti v tvorbě rozpočtů, na motivaci pracovníků a na vyhodnocování rozpočtu. V projektové části autorka nebude pracovat s reálnými finančními hodnotami podniku, ale pouze s hodnotami fiktivními. Cílem práce je také v závěru zhodnotit projekt z časového a nákladového hlediska.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČETNÍCH INFORMACÍ

Účetnictví lze stručně definovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces, a samotné informace slouží především pro měření výkonnosti podniku. Základním cílem podnikatelské činnosti je dosažení zisku a zhodnocení vloženého kapitálu vlastníků. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 11-13)

Jak uvádí Popesko (2009, s. 28), základní funkcí dnešního účetnictví je poskytnout všem zainteresovaným stranám spolehlivé informace o podnikatelské zdatnosti podniku při plnění jeho základní ekonomické funkce. Umožňuje zjišťovat, měřit a hodnotit míru zhodnocení vstupů, které vcházejí do podnikové činnosti za určité období. V souvislosti s odlišnými požadavky uživatelů účetních informací při řešení jejich rozhodovacích úloh je nutné členit systém účetních informací do tří relativně samostatných subsystémů – finanční, daňové a manažerské účetnictví. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 11)

1.1 Finanční a daňové účetnictví

Finanční účetnictví patří k základním nástrojům sloužícím pro ekonomickou orientaci podnikatelských subjektů. Jeho hlavním účelem je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci a hospodaření firmy, tedy o jejím majetku a závazcích, nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření, a sestavovat pravdivé a věrné finanční výkazy pro různé uživatele. Uživateli informací z finančního účetnictví jsou jak vlastníci podniků, tak manažeři, věřitelé, potenciální investoři, státní organizace (např. statistické úřady, finanční úřady, atd.), dále komise pro cenné papíry, burzy, zaměstnanci, obchodní partneři (dodavatelé, odběratelé), banky, konkurenční podniky, široká veřejnost apod. (Hinke a Bárková, 2011, s. 9; Petřík, 2009, s. 26-27)

Z hlediska časové orientace zobrazuje finanční účetnictví výsledky dosažené zejména v minulosti. Důležitým požadavkem při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. Tato data slouží nejen pro hodnocení výkonnosti společnosti v minulosti, ale i pro schopnost učinění správných rozhodnutí do budoucnosti. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 27)

Cílem daňového účetnictví je zobrazit podnikatelský proces primárně s ohledem na správné zjištění základu daně z příjmů. Subjekty, jejichž činnost je relativně jednoduchá a které

nejdou povinný vést účetnictví, vedou v souladu s požadavky daňových zákonů pouze tzv. daňovou evidenci. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 18)

1.2 Manažerské účetnictví

Petřík (2009, s. 27-28) definuje manažerské účetnictví jako nedílnou součást řízení zabývající se zkoumáním, zjišťováním, uspořádáním a interpretací informací používaných pro:

- formulování strategií,
- plánovací a kontrolní činnosti,
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizaci využití zdrojů,
- zobrazení aktuálního stavu firmy vlastníkům, akcionářům a dalším externím uživatelům,
- zobrazení stavu firmy zaměstnancům s důrazem na jejich aktivní úlohu v daném procesu (slučitelnost jejich cílů s cíly firmy).

Výše uvedené aktivity je pak manažerské účetnictví schopno zajistit za předpokladu, že ve firmě efektivně existuje a funguje (Petřík, 2009, s. 28):

- formulování plánů zajišťujících dosažení vytyčených cílů,
- strategické plánování,
- formulování provozních krátkodobých plánů,
- efektivní systém finančního účetnictví, včetně kvalitního finančního řízení,
- svázání provozních, obchodních a finančních i ekonomických informací,
- korekturní aktivity upravující plán s aktuálními výsledky,
- zpětná kontrola a monitorování systémů a operací prostřednictvím interního a manažerského auditu.

Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2011, s. 31) je hlavní úlohou manažerského účetnictví zjišťování, třídění, analýza a prezentace informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici. Manažerské účetnictví podává účetní informace takovým způsobem, aby pomohly manažerům při tvorbě podnikové politiky a v každodenních operacích při podnikání. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 75)

Manažerské účetnictví obsahuje jak nákladové účetnictví¹, tak i rozpočetnictví, kalkulační systém, informace pro útvarové odpovědnostní řízení a zejména pak vytváří dílčí subsystémy informací pro rozhodovací úlohy. Poskytuje informace pro potřeby aktivního řízení a rozhodování, obrací se tedy na budoucnost. Klade důraz na ovlivňování nákladů ještě před jejich vznikem. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 10)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 75) uvádějí, že v dnešní době je vesměs kladen důraz na to, aby se data získávaná z manažerského účetnictví užívala pro vnitřní řízení podniků. Podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2008, s. 10-11) mezi základní úkoly manažerského účetnictví patří:

- podávat informace o struktuře nákladů účelového a druhového členění,
- podávat informace o výkonech pro potřeby kalkulací i finančního účetnictví,
- podávat informace o útvarech, především o režijních nákladech souvisejících s činností jednotlivých podnikových středisek,
- vytvořit kalkulační systém podniku zahrnující výslednou i předběžnou kalkulaci nákladů,
- umožnit útvarové odpovědnostní řízení,
- provádět běžnou kontrolu nákladů, tzn. krátkodobé dodržování norem, rozpočtů a limitů, včetně analýzy případných odchylek,
- vytvářet podnikové rozpočty a investiční rozpočty,
- umožnit rozpočtování režie a rozpočtování střediskových nákladů a výnosů,
- poskytovat informace pro řešení rozhodovacích úloh, jako jsou cenová rozhodnutí, rozhodnutí o investicích, sortimentu apod.

Přístup k informacím manažerského účetnictví mají pouze interní uživatelé, kteří mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za výsledky činnosti podniku. Interními uživateli jsou sami vlastníci, pokud vykonávají manažerské funkce a management na různých stupních podnikového a vnitropodnikového řízení. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 16)

¹ Nákladové účetnictví představuje účetní informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo v zásadě rozhodnuto. Tento systém je historicky starší než manažerské účetnictví. (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 32)

1.3 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Vztah finančního a manažerského účetnictví můžeme porovnat podle hlavních kritérií v tabulce 1.

Tab. 1 Vztah finančního a manažerského účetnictví (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 12-13)

Kritérium	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Obsah účetnictví	zaměřeni na aktiva, pasiva, náklady, výnosy, hospodářský výsledek	zaměřeni na nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví
Uživatelé účetních informací	externí uživatelé (investoři, banky, dodavatelé, akcionáři, finanční úřady, zaměstnanci, zákazníci)	interní uživatelé (vedení podniku, manažeři)
Míra uplatnění regulace	regulováno zákonem a účetními standardy	není regulováno vnějšími orgány
Míra systémovosti při zjišťování informací	vedeno a vykazováno přesně dle zákona a metodických postupů	poskytuje pružné a potřebné informace pro rozhodování, vykazováno v rámci podniku
Měrné jednotky	peněžní jednotky	naturální jednotky, peněžní jednotky
Periodicita vykazování informací	periodicky, nejčastěji jednou ročně	nepřavidelně, dle konkrétních potřeb manažera
Stupeň spolehlivosti	spolehlivé informace	informace odhaduje, jsou důvěrné

2 CHARAKTERISTIKA VÝNOSŮ A NÁKLADŮ

Výnosy, náklady a především výsledek hospodaření patří k nedůležitějším charakteristikám hospodaření každého podniku, a proto jsou předmětem každodenního zájmu manažerů. Pro svá rozhodování využívají vhodně uspořádané sestavy, tabulky a výkazy. Informace pro řízení nákladů, výnosů a zisku zastřešuje výkaz zisku a ztrát. (Synek a kol., 2011, s. 74; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 91)

2.1 Členění výnosů

Synek a kol. (2011, s. 74) charakterizují výnosy jako „peněžení částky, které podnik „získal“ z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich inkasu.“

Výnosy podniku tvoří (Synek a kol., 2011, s. 74):

- provozní výnosy získané v provozně-hospodářské činnosti podniku (tržby za prodej),
- finanční výnosy získané z finančních investic, cenných papírů, vkladů a účastí,
- mimořádné výnosy získané mimořádně, např. prodejem odepsaných strojů.

Provozně-hospodářskou činností podniku je ta činnost, pro kterou byl podnik založen. V praktické části této diplomové práce se bude jednat o výrobní podnik, kde tedy jeho provozně-hospodářskou činností je výroba a prodej výrobků včetně poskytování výrobních služeb.

Výnosy se člení na externí a interní. Obsahově mají tyto výnosy odlišné charakteristiky, ale pro oba druhy výnosů je typický účelový vztah k produktům podnikové činnosti. Podle Popeska, Jirčikové a Škodáové (2008, s. 18) se pojem externí výnosy spojuje výhradně s prodejní fází reprodukčního procesu. Vznikají tedy v momentě, kdy subjekt realizuje tržby za své výkony. Naopak interní výnosy jsou určitým ohodnocením vlastního výkonu z pohledu skutečného přínosu pro organizaci bez ohledu na to, zda byl tento výkon prodán externímu subjektu. Jedná se například o vnitropodnikové výkony. Tyto výkony se oceňují vnitropodnikovými cenami, stanovenými pro každý druh vnitropodnikových výkonů. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80)

Podle Hradeckého, Lanče a Šišky (2008, s. 80) se externí výnosy člení do několika navzájem odlišných skupin:

- výnosy za vlastní výkony a zboží (lze je členit podle druhů výrobků, podle skupin odběratelů atd.)
- přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby, které vyjadřují tzv. změny stavu hotových výrobků, polotovarů a nedokončené výroby,
- aktivace majetku a zboží vyrobeného ve vlastní režii, aktivace vnitropodnikových služeb spotřebovaných v podniku, aktivace hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku vyrobeného v podniku,
- jiné provozní výnosy (např. z prodeje dlouhodobého majetku podniku),
- finanční výnosy (úroky, kapitálové výnosy z obchodování s cennými papíry apod.),
- mimořádné výnosy.

Jak již bylo zmíněno, interní výnosy jsou výnosy vnitropodnikových útvarů, tedy středisek. Tyto výnosy se sledují zejména (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 80-81):

- ve střediscích výrobních, kde se jedná zejména o převod režie, která představuje úhradu režijních nákladů střediska do nákladů těch výkonů podniku, na jejichž výrobě se středisko účastnilo, nebo se jedná o převod nákladů řídicích útvarů výroby (např. střediska vedení provozu) představující úhradu režijních nákladů střediska do nákladů výrobních (řízených) středisek,
- ve střediscích správních, kde se jedná zejména o převod nákladů sankční povahy (např. interní penále), nebo o převod správní režie jakožto ocenění vnitropodnikového výkonu, jenž spočívá v procesu řízení,
- ve střediscích obslužných dodávajících vnitropodnikové výkony ostatním střediskům (např. doprava, údržba, oprava, apod.).

2.2 Členění nákladů

Synek a kol. (2011, s. 74) charakterizují náklady jako „peněžní částky, které podnik účelně vynaložil na získání výnosů.“ Rozdíl mezi náklady a výnosy tvoří výsledek hospodaření podniku. Pokud výnosy převyšují náklady, podnik dosáhl zisku, pokud náklady převyšují výnosy, podnik je ve ztrátě.

Náklady podniku tvoří (Synek a kol., 2011, s. 74):

- běžné provozní náklady (spotřeba materiálu a energie, osobní náklady),
- odpisy dlouhodobého majetku,
- ostatní provozní náklady,

- finanční náklady (úroky, bankovní poplatky a jiné finanční náklady),
- mimořádné náklady (např. dary, mimořádné odměny).

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich vhodné podrobnější členění, jehož úkolem je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů, přístupy jejich zjišťování, příčinné souvislosti jejich vývoje, nástroje jejich řízení a také schopnost identifikovat účelnost² a účelovost³ jejich vynaložení. Význam jednotlivých členění vychází vždy z typu rozhodování na základě informací o nákladech. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 99)

2.2.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů představuje soustředování nákladů do stejnorodých skupin spojených se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů (materiál, práce, investiční majetek). Toto členění se používá i při konstrukci standardních účetních výkazů, např. při tvorbě výkazu zisku a ztráty. Platí tedy pro něho podobné charakteristiky jako pro celé finanční účetnictví. Jeho základní charakteristikou je orientace na vnější prostředí firmy. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 21; Lazar 2012, s. 11)

Za základní nákladové druhy se považují (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78):

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb (např. výrobní kooperace, poradenské a telekomunikační sužby, opravářské služby),
- mzdové a ostatní osobní náklady (včetně sociálního a zdravotního pojištění),
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- finanční náklady (např. bankovní poplatky, pojistné, nákladové úroky).

² Účelnost se vyjadřuje pomocí kritérií racionality vynaložených nákladů. Kritérii jsou hospodárnost a ekonomická účinnost. Hospodárnost se projevuje ve formě úspornosti (snižování spotřeby ekonomických zdrojů na jednotku výstupu v čase) a ve formě výtěžnosti (zvyšování podílu výstupu na jednotku vstupu). Ekonomická účinnost vyjadřuje míru ekonomického zhodnocení vynaložených nákladů. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 17)

³ Účelovost je vyjádřena ekonomickým prospěchem, který představuje na peníze převoditelný užitečný výstup dané aktivity. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008 s. 17)

Pro nákladové druhy jsou charakteristické tři základní vlastnosti (Čechová, 2011, s. 73-74):

- externí – vstupují do příslušné aktivity zvenčí, nemohou vznikat uvnitř podniku,
- prvotní – předmětem zobrazení se stávají hned při svém vstupu do podniku,
- jednoduché – jsou vyjádřeny jen jednou položkou a nelze je rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se skládají.

Podle Popeska, Jirčíkové a Škodákové (2008, s. 21) „základní význam druhového členění nákladů na podnikové úrovni spočívá v tom, že je informačním podkladem pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout. Mělo by dát odpovědi na otázky, od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby, a další ekonomické zdroje.“

Nevýhodou druhového členění nákladů však je, že nesumarizuje náklady podle činností podniku. Z tohoto členění nezjistíme, jak a k jakému účelu byly náklady vynaloženy, k jakým činnostem a aktivitám se tyto náklady vztahují a jaká je jejich vazba na podnikové výkony. K tomuto je potřeba členění jiné. (Popesko, 2009, s. 35)

2.2.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů je členění vyjadřující přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení, tedy co má být výsledkem procesu, v němž budou vynaložené náklady spotřebovány (např. výroba výrobků nebo prodej zboží, poskytnutí služby, oprava zařízení apod.). Účelové třídění nákladů je záležitostí manažerského účetnictví a dodává podklady pro účtování ve finančním účetnictví. (Čechová, 2011, s. 75)

Pro určení vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům a jejich efektivnosti se používá několik odlišných členění.

Náklady technologické

Náklady technologické jsou náklady, které jsou bezprostředně vyvolány nějakou technologií nebo s ní nějakým způsobem účelově souvisí. Jedná se např. o náklad na spotřebu materiálu určitého množství a kvality nebo i náklady v podobě odpisů zařízení sloužícího k výrobě v rámci určité výrobní technologie. Jejich rozšiřování přímo souvisí s rozšiřováním výroby, se zavedením nového výrobku nebo s rozšířením využití kapacit, kdy se zvyšuje spotřeba materiálu, náklady na mzdy apod. (Popesko, 2009, s. 37; Čechová, 2011, s. 75)

Náklady na obsluhu a řízení

Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Jsou to tedy náklady na zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se např. o náklad na spotřebu energie v kancelářích, na vytápění budov, mzdy administrativních pracovníků apod.). (Král a kol., 2008, s. 68; Popesko, 2009, s. 37)

Při zavedení výroby nového výrobku nebo naopak při omezení či zrušení výroby určitého výrobku zůstávají stejné, nebo se mění jen částečně a nikoliv v přímé souvislosti s danou změnou. Zvýšení jejich podílu by však mělo přinášet lepší využití zdrojů v podniku, tedy lepší využití pracovní síly, strojů a zařízení apod. (Čechová, 2011, s. 76)

Náklady jednicové

Náklady jednicové souvisí nejen s technologickým procesem jako takovým, ale také přímo s jednotkou prováděného výkonu, jakou je např. jeden výrobek. Lze mezi ně zahrnout i náklady na obsluhu a řízení. Typickými jednicovými náklady jsou např. náklady na spotřebu materiálu, náklady na mzdy, výjimečně i odpisy strojů, a to v případech, kdy se doba užívání předpokládá na výrobu určitého počtu výrobků apod. Předběžnou výši těchto nákladů na jednotku je možné stanovit pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů. (Popesko, 2009, s. 37; Čechová, 2011, s. 78; Šoljaková, 2009, s. 44)

Náklady režijní

Náklady režijní, na rozdíl od nákladů jednicových, nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem. Zahrnují v sobě také náklady na obsluhu a řízení. Kontrola těchto nákladů je určitě obtížnější než kontrola jednicových nákladů, proto základním hodnotovým informačním nástrojem řízení těchto nákladů je jejich rozpočet. Rozpočet nákladů je zpravidla sestaven pro určité časové období nebo i pro určitý předpokládaný objem výkonů za dané období. Jedná se např. o mzdu mistra za měsíc vycházející z jeho zařazení, náklady na vytápění vycházející z harmonogramu topné sezóny apod. Nelze je nějakým jednoduchým způsobem přiřadit k určité konkrétní činnosti nebo výkonu, proto tento typ nákladů komplikuje snahy manažerů o poznání struktury nákladů a jejich vztahů k výkonům. (Popesko, 2009, s. 37; Král a kol., 2008, s. 70; Lazar, 2012, s. 12)

Režijní náklady jsou členěny podle jejich funkce v daném procesu. Patří sem (Čechová, 2011, s. 78):

- zásobovací režie,
- výrobní režie,
- správní režie,
- odbytová režie.

2.2.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů představuje přiřazení nákladů k určitému finálnímu nebo dílčímu výkonu. Náklady se nejdříve člení na výrobní a nevýrobní a v rámci nich se dále člení podle jednotlivých druhů činností, procesů nebo až operací. Stanovení těchto nákladů v praxi vychází z technickohospodářských norem. (Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 576)

Pro přiřazení nákladů jednotlivých výkonům je nutné je rozdělit do dvou základních skupin a to na přímé nebo nepřímé (neboli režijní) náklady.

Přímé náklady

Přímé náklady jsou vynaloženy v souvislosti s konkrétním výkonem, kterému lze tyto náklady bezprostředně přiřadit. Je to například spotřeba materiálu, který vchází přímo do výrobku, mzdové náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom výrobku, odpis zařízení specializovaného pouze na jeden výrobek apod. (Lazar, 2012, s. 12)

Nepřímé náklady

Nepřímé náklady nelze přímo přiřadit určitému výkonu, ale přiřazují se pomocí nepřímých postupů (rozvrhových základů). Jsou vynakládány neoddělitelně na více výkonů nebo jsou využity na chod celého podniku. Jedná se například o mzdové náklady administrativních pracovníků, manažerů nebo pronájem výrobní haly. (Čechová, 2011, s. 77; Popesko, 2009 s. 38)

2.2.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu prováděných výkonů

Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou vynakládány v závislosti na objemu výkonů, a jejichž celková výše je ovlivněna objemem a strukturou výkonů. Jedná se například o spotřebu základního materiálu výrobku, mzdové náklady výkonných pracovníků, náklady na dopravu, spotřeba energie na pohon výrobních zařízení apod. (Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 26; Šoljaková, 2009, s. 45)

Nejdůležitější složkou variabilních nákladů jsou tzv. proporcionální náklady. Výše těchto nákladů se mění přímo úměrně s úrovní výkonu. V některých případech však může nastat situace, kdy náklady rostou rychleji nebo pomaleji než objem produkce. Pokud náklady rostou rychleji než objem produkce, jedná se o nadproporcionální náklady. Příkladem těchto nákladů mohou být mzdové náklady výrobních dělníků, kde při růstu objemu produkce musí zaměstnavatel zavádět noční a víkendové pracovní směny. Náklady, které rostou pomaleji než objem produkce, se nazývají podproporcionální. Příkladem mohou být některé položky materiálových nákladů, kdy při růstu objemu výkonů a nákupu většího množství materiálu dodavatel nabídne množstevní slevy. (Popesko, 2009, s. 39)

Fixní náklady

Fixní náklady jsou takové, které zůstávají neměnné při různých úrovních aktivity organizace v průběhu určitého časového období. Jde zpravidla o náklady vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh reprodukčního procesu. Rozsah objemu výkonů, který je možné s fixními náklady vytvořit, je limitován jejich kapacitou. Charakteristickými fixními náklady jsou např. odpisy výrobních zařízení, odpisy budov, leasing automobilů, mzda administrativních pracovníků, některé služby, kde je sjednána pravidelná platba bez ohledu na objem produkované výroby apod. (Král a kol., 2008, s. 76; Popesko, 2009, s. 40)

Smíšené náklady

Náklady však nelze vždy přesně rozdělit na fixní a variabilní. Velká část nákladových položek podniku vykazuje smíšený charakter. Některé náklady mají nebo mohou mít částečně charakter variabilní a částečně fixní. Příkladem je např. spotřeba energie, kde část nákladů má fixní charakter, protože pokrývá spotřebu energie na osvětlení haly, provoz výpočetní techniky nebo vytápění. Část této spotřeby, která souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít při zachování plynulosti výroby, variabilní charakter. (Čechová, 2011, s. 81; Popesko, 2009 s. 41)

2.2.5 Další druhy nákladů

Existuje také další klasifikace nákladů, které se vztahují k budoucím manažerským rozhodnutím. Popesko (2009, s. 41) uvádí, že se jedná spíše o určité koncepty, které se při tvorbě těchto manažerských rozhodnutí uplatňují, než o obecné členění nákladů. Příkladem jsou tyto náklady:

- relevantní náklady – jejich výše se v závislosti na přijetí nebo nepřijetí daného rozhodnutí změní,
- irelevantní náklady – zůstanou neměnné bez ohledu na to, která varianta daného manažerského rozhodnutí bude přijata,
- rozdílové náklady – představují rozdíl mezi náklady před přijetím rozhodnutí a po kvantifikaci jeho dopadů,
- utopené náklady – náklady, které byly v minulosti vynaloženy a nemohou být změněny žádným rozhodnutím učiněným v budoucnosti,
- oportunitní náklady – představují ušlý zisk z rozhodnutí, které jsme nepřijali.

3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Základním předpokladem efektivního řízení organizace, je schopnost ekonomicky hodnotit výkon jeho jednotlivých částí – útvarů, divizí. Finanční účetnictví však zpravidla hodnotí organizaci jako celek, v rámci kterého nelze výkonnost jednotlivých částí organizace identifikovat. Proto byl vývoj manažerského účetnictví v 1. polovině 20. století významně ovlivněn rozvojem tzv. odpovědnostního řízení, jehož cílem je, aby se každý útvar a pracovník v podniku podílel na dosažení strategických cílů podniku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 345; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 161)

Mezi hlavní cíle odpovědnostního řízení patří (Král a kol., 2008, s. 392; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 347):

- vymezení oblastí, které jednotliví pracovníci neboli útvary mohou svou činností ovlivnit,
- stanovení dílčích úkolů, kterých je třeba v těchto oblastech dosáhnout, a odpovědností za vývoj nákladů, výnosů, aktiv, závazků, příjmů a výdajů,
- zobrazení vztahů mezi jednotlivými středisky vyjádřené zejména měřitelným objemem interních výkonů oceněných v předem stanovené vnitropodnikové ceně,
- ve fázi kontroly vyjádření rozdílů či odchylek skutečného vývoje od vývoje předem stanoveného a na základě způsobu a úrovně splnění cílů pak vyjádření přínosů pracovníků neboli útvarů k celopodnikovým výsledkům,

Odpovědnostní účetnictví zajišťuje dostatečnou úroveň informačního zabezpečení pro úspěšné využití odpovědnostního řízení. Poskytuje řídicím pracovníkům informace pro řešení otázek souvisejících s měřením výkonnosti jednotlivých částí podniku a motivace řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Důležitý je v tomto směru systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen, v úzké návaznosti na vymezení činnosti středisek, jejich pravomoci a odpovědnosti, a motivace. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 206, 347)

Zavádění odpovědnostního účetnictví a zajištění jeho úspěšného fungování je velmi složitý proces. Základním předpokladem zavedení účinného systému odpovědnostního řízení lze shrnout do tří hledisek (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 348; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 130-131):

- řešení organizační a ekonomické struktury podniku,

- stanovení míry centralizace a decentralizace uplatňované při řízení vnitropodnikové struktury,
- vyjasnění základních rysů řízení konkrétních pracovišť, které souvisí s konkrétním vymezením pravomoci a pravidel fungování jednotlivých útvarů (např. vymezení, na základě jakých kritérií budou jednotlivé útvary hodnoceny vedením podniku).

3.1 Organizační struktura

Organizační struktura podniku vymezuje věcnou náplň činnosti jednotlivých prvků podnikové struktury a vazby mezi nimi. Jejím cílem je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. Sestavení organizační struktury je zcela v kompetenci vedení podniku. Činnost organizačních stupňů řídí vedoucí, kteří nesou odpovědnost za činnost svého organizačního stupně a mají na sebe z vedení podniku delegovanu odpovídající pravomoc. Podle velikosti podniku se uplatňují organizační struktury dvoustupňové, třístupňové a čtyřstupňové. Vícetupňové organizace se zpravidla vyskytují jen u velkých celostátních organizací. Organizační struktura podniku je stanovena vnitropodnikovou normou – organizačním řádem, a zobrazuje se i graficky – organizačním schématem. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 348; Lazar, 2012, s. 15-16)

Organizační struktura může nabývat různých forem. Podle Duchoně a Šafránkové (2008, s. 171) „záleží na tom, jak jsou jednotliví pracovníci začleňováni do pracovních skupin a jak uspořádání a vzájemné vazby mezi skupinami vytvoří organizaci systému jako celku.“ V současné době existují organizační přístupy (Duchoně, Šafránková, 2008, s. 171-172):

- *funkcionální* – pracovní skupiny jsou vytvářeny podle profesí neboli funkcí, ve kterých jsou lidé se společnými dovednostmi a pracovními činnostmi (výrobní, ekonomické, vývojové atd.)
- *divizionální* – skupiny jsou vytvářeny a seskupovány do samostatných divizí podle různých charakteristik (produkt, geografický region, program, služba atd.), spíše než podobné dovednosti jsou základem rozdílné znalosti,
- *maticový* – spojení funkcionálního a divizionálního uspořádání takovým způsobem, aby se v jedné pracovní skupině neboli týmu spojili různé specializace,
- *týmový* – organizace vytváří týmy, které plní speciální zadání a koordinují hlavní činnosti nebo oddělení, tvorba týmů probíhá vertikálně celou organizací,

- *síťový* – organizace je vytvořena z malých organizačních jednotek, které jsou elektronicky propojeny přes zprostředkovatele, tento přístup umožňuje rozmístění nezávislých organizačních jednotek po celém světě,
- *biologický* – založen na principu biologických systémů, kdy dochází k pružným proměnám pracovních skupin podle změn okolí a zadaných cílů.

3.2 Ekonomická struktura

Ekonomická struktura podniku navazuje na organizační strukturu a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem je vytvoření takové ekonomické struktury, jejíž jednotlivé prvky, tzv. odpovědnostní střediska, jsou z větší či menší části zainteresovaná na dosažení hodnotových cílů. Zjednodušené lze říci, že ekonomická struktura vymezuje útvary, u kterých je prováděna oddělená neboli samostatná evidenci nákladů, případně dalších ekonomických veličin. Obvykle jsou nazývány jako hospodářská střediska. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 352; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 131)

I přesto, že ekonomická struktura vychází ze struktury organizační, nemusí být věcné vymezení útvarů totožné s vymezením odpovědnostních středisek. Podle rozsahu pravomoci a odpovědnosti a podle využívaných hodnotových nástrojů se zpravidla rozlišuje šest typů odpovědnostních středisek. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 352-354)

Nákladové středisko

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníkům střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Hodnocení nákladových středisek je založeno na srovnání skutečné a předem stanovené výše nákladů a analýze vzniklých odchylek. Hodnotové nástroje hodnocení nákladových středisek jsou obvykle propojeny s naturálními kritérii, odpovídajícími charakteru a úkolům střediska, zejména z hlediska dodržení požadované kvality práce a času realizace. Hmotná zainteresovanost je zaměřena na úspory skutečných nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 354; Král a kol., 2008, s. 398)

Výdajové středisko

Výdajové středisko má určité charakteristiky blízké nákladovému středisku. Jeho činnost však nepřináší prospěch v současné době, ale pracovníci jsou odpovědní za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Zainteresovat je u výdajové-

ho střediska jednak na dodržení limitu účelově vymezených výdajů, ale především na měřitelných dlouhodobých efektech (např. růst firemního podílu na trhu určité produkce, pokles absence pracovníků). Příkladem výdajových středisek jsou útvary vzdělávání, výzkumu a vývoje a strategického marketingu. Hodnotovým nástrojem jejich řízení je pravomoc ovlivňovat střediskové náklady. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 354; Král a kol., 2008, s. 401)

Výnosové středisko

Výnosové středisko svou činností ovlivňuje výši výnosů z prodeje. Nemůže však ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů ani s jejich nákupem. Předpokladem jeho využití je pravomoc vstupovat do vztahů se zákazníky a možnost ovlivňovat objem a strukturu prodaných výkonů. Pravomoc rozhodovat o cenách prodávaných výkonů je obvykle ponechána na nadřízené manažerské úrovni, ale v pravomoci výnosového střediska je se pohybovat při vyjednávání ve stanoveném rozpětí odvozeném od základní ceny. Prodejní ceny výkonů se tak zpravidla liší množstvím prodaných výkonů či platebními a dodacími podmínkami. Zainteresovat pracovníků je tedy vázána jednak na růst výnosů z prodeje, jednak na úsporu ovlivnitelných, hlavně režijních nákladů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 356; Král a kol., 2008, s. 401)

Ziskové středisko

Pracovníci mohou ovlivnit výši nákladů i výnosů souvisejících s činností střediska. Předpokladem využití střediska je pravomoc řídit celý podnikatelský proces od rozhodnutí o objemu a struktuře vyráběných a prodávaných výkonů přes pořízení externích i interních zdrojů, zajištění tvorby výkonů až po jejich prodej externím zákazníkům. Středisko tedy vystupuje do vztahů s externími dodavateli i odběrateli, a ovlivňuje tak faktory působící na vývoj střediskových nákladů, výnosů a zisku. Zainteresovat střediska se tak obvykle váže na dodržení určité míry rozpočtovaného zisku. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 356; Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 501)

Rentabilní středisko

Odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale do jisté míry i za výši vázaného čistého pracovního kapitálu. Tento předpoklad se týká hlavně výše postavených výrobních a jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši zásob nebo výši pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Hmotná zainteresovanost je dána výnosností

vázaného kapitálu (Král a kol., 2008 s. 399-400; Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 132)

Investiční středisko

Investiční střediska odpovídají za náklady, výnosy a vázaný kapitál a dále také na tato střediska vrcholové vedení deleguje pravomoc a odpovědnost v investičním rozhodování. Investiční střediska tedy mohou rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Hmotná zainteresovaná je vázána na míru zisku a efektivnost investic, tzn., že vedoucí investičních středisek jsou často hodnoceny na základě návratnosti investic. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 357; Noreen, Garrison, Brewer, 2014, s. 501)

3.3 Centralizace a decentralizace

Míra centralizace a decentralizace při řízení pracovišť stanovuje míru, v jaké jsou ekonomické jednotky (útvary) oprávněny samostatně rozhodovat o své činnosti. Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 350) charakterizují centralizaci jako způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je převážně soustředěna na vrcholové úrovni řízení. Král a kol. (2008, s. 396) dodávají, že podřízené útvary jsou zřizovány pouze jako výkonné a jejich úkolem je disciplinované splnění zadaných úkolů s omezenou možností autonomního rozhodování.

V rámci centralizace zpravidla útvar nemá oprávnění rozhodovat o základních charakteristikách, které ovlivňují ekonomické výsledky podniku, např. nákupní a prodejní ceny, struktura výrobků, organizace pracovišť apod. Útvar tak nemá možnost zásadním způsobem ovlivnit výši svých nákladů a výnosů, proto zisk, který útvar vytvoří, nemůže sloužit k hodnocení výkonnosti útvaru. Útvar je tedy hodnocen na základě míry plnění direktiv, případně na základě dodržení hospodárnosti, např. omezení plýtvání, efektivní využívání zdrojů apod. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 137)

Naopak decentralizace představuje proces přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené, týkající se např. rozhodnutí o vyráběném sortimentu, způsobu provádění výkonů, organizaci prodeje apod. Pro řízení se využívají zejména takové nástroje řízení, které stanovují pouze rámcové podmínky a pravidla a předpokládají iniciativní přístup řídicích pracovníků decentralizovaných útvarů. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 138) uvádějí, že „hodnotová kritéria jsou primárně orientována na zvýšení výnosnosti kapitálu, který je v útvaru vázán, popř. na zlepšení solventnosti, likvidi-

ty a jiných faktorů finanční pozice, které útvar svou činností ovlivňuje.“ Podřízené útvary tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 350; Král a kol., 2008, s. 396)

„V rámci decentralizovaného způsobu řízení má útvar pravomoci ovlivňovat většinu faktorů ovlivňujících jeho náklady a výnosy. Ukazatel zisku vygenerovaného útvarem tak slouží jako velmi dobrý ukazatel výkonnosti útvaru.“ (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 138)

Posilování decentralizace řízení přináší řadu výhod, jak uvádí Šoljaková (2009, s. 165-166):

- *informační vybavenost na nižších úrovních* – manažeři, kteří se soustředí pouze na určitou oblast nebo lokalitu, mají lepší možnosti získávat informace a posoudit jejich význam, odhadnout budoucí vývoj a využít příležitosti, znají lépe schopnosti a kvalifikaci zaměstnanců, kvalitu a spolehlivost jednotlivých partnerů na trhu, dodavatelů i odběratelů,
- *rychlost* – manažeři střední úrovně řízení jsou schopni daleko rychleji reagovat na neočekávané skutečnosti, jelikož rozhodování na centrální úrovni přináší vždy zpoždění, protože relevantní informace musí být předána ze střední úrovně řízení na nejvyšší úroveň, která tuto informaci zpracuje a přijme rozhodnutí, které předá zpět na střední úroveň, která provede kroky vyplývající z daného rozhodnutí,
- *čas* – vrcholový management ušetří čas, který vynakládá na řešení operativních problémů, nyní jej může věnovat na prosazování politik, řešení strategických rozhodnutí potřebných k dlouhodobému rozvoji a celopodnikovému úspěchu, a motivování středních manažerů vybavených pravomocemi a odpovědností provádět dennodenní operativní rozhodnutí, která budou konzistentní s podnikovými cíli stanovenými vrcholovým managementem,
- *motivace manažerů* – manažeři střední úrovně řízení mají více volnosti při plnění cílů, vyšší rozhodovací pravomocí jsou motivováni k aktivnějšímu a iniciativnějšímu chování, k využívání příležitostí a k eliminování rizik a nebezpečí,
- *výchova budoucích manažerů* pro vyšší řídicí úroveň.

Edmonds, Edmonds a Tsay (2000, s. 368) jako další výhodu decentralizace uvádějí zlepšení hodnocení výkonnosti podniku, kterou odůvodňují tak, že pokud je pravomoc a odpo-

vědnost jednoznačně stanovena, snadněji se může určit, kdo je zodpovědný za nesplnění výsledků.

Kromě výše uvedených přínosů decentralizace nelze opomíjet ani související problémy. „Míra nebezpečí, která z jednotlivých rizik vyplývá, je závislá na různých okolnostech, např. charakteru činnosti podniku, na přístupu jednotlivých manažerů střední úrovně řízení i vrcholového vedení, na kvalitě informačního systému.“ (Šoljaková, 2009, s. 167)

Hlavní problémy decentralizace vyzdvihují nejen čeští autoři, jako je např. Šoljaková (2009, s. 167-168), ale také autoři zahraniční literatury, např. Noreen, Garrison a Brewer (2014, s. 500):

- *nekonzistence cílů manažerů a cílů podniku* – manažeři střední úrovně řízení často preferují krátkodobé úspěchy nad dlouhodobým rozvojem útvaru, a proto se zaměřují na aktivity, které krátkodobě zlepší výsledek, a naopak podněcují aktivity, které přinášejí zisk z dlouhodobého hlediska,
- *vzájemné vztahy mezi vnitropodnikovými útvary* – jednání určitého organizačního útvaru ovlivňuje nejen tento útvar sám, ale i útvary ostatní, které navazují na jeho činnost,
- *duplicitní vykonávání některých činností* – pokud je v podniku přílišná decentralizace,
- *pokles loajality k podniku jako celku* – střední manažeři mohou začít považovat manažery z ostatních útvarů za externí partnery, nemusí být ochotni poskytovat určité informace nebo pomáhat reagovat na rizika a nebezpečí,
- *dlouhé vzájemné vyjednávání vztahů uvnitř podniku* – většina „energie“ se spotřebuje na řešení vnitropodnikových sporů a upevňování postavení podniku vůči okolí zůstane v pozadí.

3.4 Vnitropodniková cena

Vnitropodniková cena je cena, za kterou se oceňují výkony při jejich předávání mezi jednotlivými pracovišti. V systému vnitropodnikového řízení plní několik základních funkcí (Landa, Polák, 2008, s. 61):

- je měřítkem výkonů jednotlivých středisek,
- napomáhá rozložit rozhodovací odpovědnost a pravomoc mezi navazující střediska a současně spojuje činnost těchto útvarů do jednoho celistvého celku,

- umožňuje určit podíl střediska na hodnototvorném procesu a přínos jednotlivých středisek k výsledku hospodaření jako celku.

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 134) uvádějí ještě jednu funkci vnitropodnikové ceny, a to že by cena měla motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k rozhodnutím a způsobům chování, které budou efektivní nejenom pro ně, ale hlavně pro podnik jako celek. Pokud se tyto dva pohledy dostanou do rozporu, určující by měly být zájmy podniku.

4 ROZPOČETNICTVÍ

Rozpočetnictví je jedním ze subsystemů manažerského účetnictví, který slouží k podnikovému řízení. Zjednodušené lze říci, že rozpočty jsou plány převedené na peněžní jednotky. V současné podnikové praxi je rozpočetnictví často přikládána velmi vysoká důležitost, zejména z hlediska jeho schopnosti plánovat a kontrolovat vývoj ekonomických ukazatelů podniku a provádět odpovědnostní kontrolu řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. (Popesko, 2009, s. 199)

Lazar (2012, s. 20) charakterizuje rozpočetnictví jako „proces navazující na vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočet definuje jako „finanční dokument stanovení nákladů na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestavován, přičemž časovým horizontem je zpravidla kalendářní rok.“

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 269) charakterizují rozpočetnictví jako „samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku, jejímž těžištěm je sestavení a vyhodnocování rozpočtů“. Rozpočtování je nákladná a časově náročná činnost, jelikož sestavení kvalitního podnikového rozpočtu s bezprostředními vazbami na rozpočty vnitropodnikových středisek vyžaduje nejen koordinaci veškerých činností podniku (marketing, logistika, výroba, distribuce a prodej) do jednoho celku, ale také vytvoření podmínek pro ekonomicky racionální průběh těchto činností. (Edmonds, Edmonds, Tsay, 2000, s. 285)

Vysušil (2004, s. 25) o rozpočetnictví říká: „Jelikož podnikový systém řízení je možno rozdělit na systém řízení podniku jako celku a na vnitropodnikový systém řízení, musí i rozpočetnictví respektovat tyto dva hlavní typy řízení. Projevuje se to tím, že rozpočetnictví musí navazovat na celkové sestavy podniku, jako je účetní rozvaha, výsledovka a podnikový cash-flow, ale také se musí napojovat na hodnotově-energetický systém operativního plánování⁴.“

⁴ Operativní plánování se zaměřuje na bezproblémové fungování každodenních procesů ve firmě a představuje nejdetailejší úroveň plánů. Operativní plány jsou zapotřebí ve všech oblastech a na všech úrovních firmy, např. mzdové plánování, plán výroby, kontrola akordu, apod. (Žůrková, 2007, s. 21-22)

Lazar (2012, s. 20) uvádí základní důvody, proč je vhodné sestavovat rozpočty. Podle něho rozpočty umožňují:

- zpřesnit plánování prováděných operací vně i uvnitř podniku,
- koordinovat činnost různých podnikových útvarů a zabezpečit harmonické proporce v jejich činnosti,
- motivovat vedoucí pracovníky podniku k dosahování podnikových cílů tím, že se soustava odměňování naváže na plnění rozpočtů a hospodářských výsledků řízených útvarů,
- napomáhat vedoucím pracovníkům řídit a kontrolovat činnosti, za které jsou odpovědní,
- vytvářet předpoklady pro objektivní hodnocení výkonu vedoucího pracovníka.

Podle Petříka (2009, s. 35) je proces rozpočtování založen na následujících hlavních principech:

- provázanost jednotlivých rozpočtů mezi jednotlivými středisky,
- komunikace mezi osobami, které jsou do rozpočtování objektivně zapojeny a také jejich aktivní participace při návrhu a tvorbě rozpočtu,
- jasné stanovení odpovědností jednotlivých pracovníků a pravomocí manažerů za jim přidělené položky, části nebo celé rozpočty, včetně stanovení souvisejících limitů a sankcí,
- slučitelnost cílů a motivace všech zúčastněných, neboli akceptování a ztotožnění se s navrhovaným rozpočtem,
- měření a zhodnocení výkonnosti všech zúčastněných osob a kontrolní funkce rozpočtu.

Hlavním rozpočtem je tzv. podnikový rozpočet, neboli Master Budget, který se skládá z řady podrobných plánů a rozpočtů. Kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek v rozpočtové výsledovce, změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků a finanční pozici v rozpočtové rozvaze. Master Budget je konečným výsledkem procesu sestavení a koordinace dílčích rozpočtů středisek a stává se tak zásadním vnitropodnikovým dokumentem i řídicím a kontrolním nástrojem firmy. (Edmonds, Edmonds, Tsay, 2000, s. 287; Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 98)

4.1 Plánování versus rozpočtování

V odborných literaturách je pojem plánování a rozpočtování vymezen velmi nejednotně. Logickou a srozumitelnou definici uvádějí Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 271), kteří plánování definují jako „nástroj prosazování tzv. podnikových politik nebo jinak vymezených strategických a taktických cílů firmy jako celku.“ Zahrnuje i věcné vymezení úkolů v naturálních veličinách a v některých případech i verbální formulaci obtížně kvantifikovatelných cílů.

Naopak rozpočty stejní autoři definují jako „informační nástroj, který zajišťuje konkretizaci cílů v kratších časových intervalech, pro dílčí podnikové činnosti a procesy a někdy i pro vnitropodnikové útvary. U rozpočtů se spíše předpokládá peněžní vyjádření směrných veličin (předem stanovené náklady, výnosy z prodeje, zisk, příjmy, výdaje, předem stanovená výše aktiv, závazků, vlastního kapitálu). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 271)

4.2 Základní členění rozpočtů

V podniku se používá celá řada rozpočtů. Obecně můžeme členit rozpočty podle různých kritérií následujícím způsobem. (Landa, Polák, 2008, s. 55-56)

Rozpočty z hlediska stupně řízení:

- základní – týkají se základních ekonomických jednotek podniku (středisek),
- souhrnné – týkají se zpravidla podniku jako celku.

Rozpočty podle období, na které se sestavují:

- krátkodobé – měsíční, čtvrtletní, roční
- střednědobé – období 1 rok až 3 nebo 5 let, označují se jako plány a zpravidla zahrnují celkový pohled na podnik,
- dlouhodobé – období delší než 5 let, používají se zejména k hodnocení dlouhodobých investičních projektů a záměrů nebo podnikové strategie.

4.2.1 Krátkodobé rozpočty

Krátkodobé rozpočty se nejčastěji týkají režijních nákladů vnitropodnikových útvarů. Předmětem rozpočtování jsou především náklady, výnosy a objem produkce. Mezi krátkodobé rozpočty se zahrnují vnitropodnikové rozpočty a podnikové rozpočty.

Vnitropodnikové rozpočty se týkají vnitřního řízení podniku – vnitropodnikových útvarů. Při sestavování těchto rozpočtů jde především o stanovení úkolu z hlediska odpovědnosti za náklady, výnosy či jiné veličiny. Rozpočet se týká jak jednicových nákladů, které se zjišťují z kalkulace výkonů a norem, tak i nákladů režijních. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 144)

Podnikové rozpočty charakterizují podnik jako celek a mají vztah především k finančnímu účetnictví. Obvykle se skládají z rozpočetní výsledovky, rozvahy a rozpočtu peněžních toků. Tyto rozpočty vyjadřují základní cíle podniku v daném období.

Rozpočetní výsledovka má primární význam, protože základním rozpočtovaným ukazatelem je hospodářský výsledek. Nejvýznamnější část plánované výsledovky tvoří rozpočet zisku nebo ztráty z hlavní výdělečné činnosti podniku. Jeho základ tvoří rozpočet výnosů, který je odvozený z plánu prodeje, a na něj navazující tři typy rozpočtu nákladů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 145):

- rozpočet jednicových nákladů – odvozený z plánu výroby a využívající zejména informace o nákladové náročnosti výkonů,
- rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu – odvozený z rozpočtů některých strategicky orientovaných a servisních činností, ale i z údajů o externích vztazích, vázaných na konkrétní druh výkonu,
- rozpočet režijních nákladů – odděleně se rozpočtuje minimálně jejich fixní a variabilní složka.

Podnikové a vnitropodnikové plánování však nelze oddělit, existuje zde velmi úzký vztah. Podnikový rozpočet je obvykle základem vyjádření podnikových cílů, vnitropodnikové rozpočty jsou pak tvořeny v návaznosti na tyto podnikové plány. Představují tedy jejich podrobnější rozčlenění. (Čechová, 2011, s. 106)

4.2.2 Dlouhodobé rozpočty

Dlouhodobé rozpočty vychází z dlouhodobých cílů podnikání a navazují na podnikové politiky. Rozlišují se tři základní skupiny rozpočtů (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 146):

- rozpočty dlouhodobé ze své podstaty – zahrnují zejména ty oblasti, které ovlivňují vývoj podniku na relativně dlouhé období (např. rozpočet investiční, kapitálový a rozpočet výdajů na vědu a výzkum),

- dlouhodobý velitelský rozpočet (Master Budget) – sestavuje se jako rámcový rozpočet se zaměřením na důsledky rozpočtovaného vývoje na financování podniku, zahrnuje rozpočetní výsledku, rozvahu, rozdělení zisku a cash-flow,
- rozpočet vývoje nákladů – orientuje se na strategické řízení nákladů, tedy na dlouhodobé ovlivňování vývoje nákladů

4.3 Funkce rozpočtů

Rozpočet obecně slouží k redukci nejistoty a neurčitosti ve vztahu k budoucnosti. Krátkodobý rozpočet stanovuje cíle podniku jako celku a zároveň i cíle středisek a řídicích pracovníků v celé hierarchii podnikového řízení. Z toho vyplývá, že rozpočet plní několik základních funkcí (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 272):

- *plánovací funkci* – stanovuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období (obvykle na jeden rok),
- *koordinační funkci* – koordinuje činnost středisek uvnitř podniku, v návaznosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti, organizační a ekonomickou strukturou podniku,
- *motivační funkci* – motivuje řídicí pracovníky středisek k dosažení dílčích úkolů stanovených rozpočtem, v souladu s cíli podniku jako celku,
- *kontrolní funkci* – je nástrojem kontroly skutečného vývoje hodnotových veličin v porovnání s jejich výší stanovenou rozpočtem,
- *funkci měření výkonnosti* – umožňuje měřit výsledek činnosti jednotlivých středisek.

Přes mnoho výhod má rozpočetnictví také své nevýhody. Ty je třeba se snažit minimalizovat nebo zcela odstranit. Rozpočetnictví může:

- zvýšit nároky na administrativu,
- být zdlouhavé,
- být nepružné,
- setkat se s nesouhlasem,
- pracovat pomalu.

4.4 Formy rozpočtů

Formy rozpočtů vyjadřují formu zadání úkolu jednotlivým střediskům. Nejčastěji se jedná o rozpočtování režijních nákladů.

4.4.1 Pevný rozpočet

Pevný rozpočet stanoví náklady na určitou aktivitu bez ohledu na to, zda se jedná o náklady fixní nebo variabilní. Rozpočet představuje střediskem nepřekročitelnou absolutní částku, která stanovuje limit jeho nákladů. Takový způsob rozpočtu se používá tam, kde je rozlišení variabilních a fixních nákladů těžko zjištělné nebo nákladné, nebo jsou rozdíly mezi plánovanými náklady a skutečností bezvýznamné. Jedná se např. o správní střediska (ekonomický útvar, právní útvar), vývojové středisko, středisko technické přípravy výroby, apod. (Čechová, 2011, s. 107; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 128)

4.4.2 Flexibilní (variantní) rozpočet

Pružný rozpočet předpokládá možnost odchylky skutečného objemu produkce od plánovaného. Počítá tedy samostatně s fixními náklady, které by při těchto změnách měly zůstat relativně stejné, a samostatně s variabilními náklady, které se budou měnit v souvislosti se změnami objemu produkce. Závisí přitom plně na podniku, jak přistoupí k volbě vhodné veličiny, ve které bude měřit objem výkonů daného střediska. (Čechová, 2011, s. 108; Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 129)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 303) uvádějí, že pružný rozpočet je „vhodným nástrojem řízení středisek, která nemají přímý kontakt s trhem, sama neovlivňují objem a strukturu prodaných výkonů, sama nerozhodují o využití kapacity, nejsou motivována k vyššímu objemu výkonů, jejich rozsah činnosti se vyvíjí v návaznosti na vývoj činnosti ostatních středisek, zejména v návaznosti na rozsah a objem prodeje finálních výkonů zákazníkům.“

4.4.3 Klouzavý rozpočet

Klouzavé rozpočty jsou specifickou formou rozpočtu. Zajišťují, že plánování neprobíhá pouze jednou ročně v období sestavení rozpočtu, ale že příprava rozpočtu je plynulým procesem, který podporuje řízení orientované na řešení budoucích problémů a neustále upřesňuje budoucí plány. Tyto rozpočty jsou sestavovány za základní období (např. rok) a v něm povinně i za období kratší (např. čtvrtletí). Rozpočty pro kratší období mají za úkol aktua-

lizovat situaci v příslušném období. Proto na konci kratšího úseku jsou vždy úkoly na další období zpřesňovány především tím, že berou v úvahu dosavadní plnění rozpočtu a budoucí očekávané změny podmínek, za jakých byl původní rozpočet sestavován. Při měření výsledku činnosti ve sledovaném období se vychází z aktualizovaných cílů a průběžně upřesňovaných rozpočtů. Tento způsob sestavování krátkodobých rozpočtů má zejména tu výhodu, že přispívá k plynulé aktualizaci a zrealnění rozpočtovaných úkolů a zabraňuje skokovým změnám. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 276; Hradecký, Landa, Šiška, 2008, s. 129-130; Landa, Polák, 2008, s. 56)

4.4.4 Rozpočet s nulovým základem

Rozpočet s nulovým základem spočívá v tom, že nevychází z údajů v minulosti, ale z přehledu výkonů a činností, které daný útvar provádí. Ve vazbě na tyto činnosti se stanoví příslušná výše režijních nákladů. Tato metoda se často spojuje s rozpočtováním nákladů, které nemají bezprostřední vztah k výkonům (např. náklady na marketing, výzkum a vývoj). Představuje neustálé kladení otázek, proč podnik zajišťuje ve vlastní režii konkrétní činnost, proč existuje určitý útvar a jaké jsou, nebo jaké by měly být jeho cíle. (Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 217-218)

Proces rozpočtování s nulovým základem začíná stanovením cílů a identifikací jednotlivých činností, nalezením vazeb mezi nimi, popřípadě jejich seskupením do dílčích procesů. Klíčovým krokem rozpočtování je posouzení přínosů těchto činností a odhad na ně vynaložených nákladů. Hlavní předností této metody je i rušení a omezování neproduktivních a zbytečných činností. Naopak nevýhodou této metody je její pracnost a časová náročnost. Je tedy potřeba posoudit, zda náklady spojené se sestavením rozpočtu nebudou vyšší než dosažené úspory. Také je velmi obtížné ověřit nezbytnost konkrétní činnosti v podniku, její přínos a význam. Řada činností se totiž nachází na hranici potřebnosti a nepotřebnosti. (Fibírová, Šoljaková, 2005, s. 218)

4.4.5 Přírůstkový rozpočet

Při sestavování rozpočtu přírůstkovou metodou se vychází z výsledků předešlého období. Získané údaje se pak pro účely sestavení rozpočtu na aktuální období upravují snížením nebo zvýšením příslušných dílčích položek, např. o určitý procentní podíl. Ten se stanoví na základě očekávaných změn v oblasti cen a objemu činností. Její výhodou je jednodu-

chost a možnost využití softwarové podpory. Vzniká u ní ovšem nebezpečí přenášení nedostatků z minulosti do budoucnosti. (Landa, Polák, 2008, s. 56)

4.5 Proces sestavení rozpočtu

Jedním z velmi důležitých předpokladů kvalitního rozpočtu je zavedení vhodných postupů jeho sestavení. Na úrovni vrcholového řízení podniku by měl být vytvořen tým pro sestavení rozpočtu, jehož členy jsou vrcholoví výkonní řídicí pracovníci, kteří zastupují hlavní oblasti podniku (finanční řízení, marketing, řízení výroby, logistiku, prodej apod.). Základním pravidlem přitom je, že v podniku jsou sestavením rozpočtu pověřeni konkrétní pracovníci útvaru controllingu, kteří pomáhají zodpovědným řídicím pracovníkům středisek s přípravou jejich rozpočtů. Hlavním úkolem je zajistit navržení reálných rozpočtů a následně jejich koordinaci, kterou zpravidla provádí vedoucí controllingového oddělení. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 276)

Rozpočty jsou tvořeny na základě strategických cílů v podniku, které souvisejí zejména se strategickými a investičními aktivitami podniku. Těžištěm systému plánů a rozpočtů je Master Budget (hlavní podnikový rozpočet), který představuje základní taktický nástroj řízení. Sestavuje se zpravidla na rok a odpovídá účetnímu období (kalendářní nebo hospodářský rok). Poslední fází je transformace hlavního podnikového rozpočtu na operativní úkoly, v podobě krátkodobých čtvrtletních a měsíčních rozpočtů, a rozpad cílů podnikového rozpočtu na dílčí cíle a úkoly středisek. (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 101)

Za předpokladu, že jsou jednotlivé fáze rozpočetnictví prováděny svědomitě a efektivně před, během i po sestavení rozpočtu, přináší rozpočetnictví firmě i jejím zaměstnancům mnohé výhody.

4.5.1 Vymezení rozpočtové politiky podniku

Podle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2011, s. 278) je rozpočtová politika v běžném ročním období „ovlivněna zejména plánovanými změnami tzv. marketingového mixu (jaké výkony budou prodávány, za jaké ceny, s jakou podporou prodeje a v jaké distribuční síti) a záměry na rozšíření či naopak omezení konkrétních výkonů.“ Úkolem vrcholového managementu je projednat zejména všechny předpokládané změny v poptávce na trhu a prodeji a výkonů.

Nezbytné je také vymezit základní směr rozvoje činnosti podniku, které jsou pro přípravu rozpočtu důležité. Ve výrobním podniku se stanoví politika zpravidla pro výzkum a vývoj,

investice, finance a hlavní výdělečnou činnost, ale je možné také formulovat personální, marketingovou, dividendovou, cenovou a další politiku. Nutné je také brát v potaz konkurenční prostředí a jeho vliv na růst cen a mezd. Tento postup umožňuje sjednocovat rozhodování řídicích pracovníků na nižších stupních řízení a ukazovat jim základní směr, jak by měli reagovat na změny tržního hospodářství. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 278; Král a kol., 2008, s. 271)

4.5.2 Příprava rozpočtu

V každém podniku existují faktory, které v daném období omezují jeho výkonnost. Ve většině případů je tímto faktorem poptávka na trhu. Tímto faktorem však také může být výrobní kapacita, kvalifikační struktura, rychlost reakce podniku na požadavky zákazníků apod. Při přípravě rozpočtu je tedy nezbytné, aby vrcholový management určil rozhodující faktory, které omezují výkonnost podniku, a které jsou proto výchozím bodem přípravy ročního rozpočtu. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 279)

4.5.3 Tvorba rozpočtu

V rámci této fáze jsou vytvořeny rozpočty pro dané období na základě vstupních dat shromážděných ve fázi přípravy rozpočtu.

Výnosy z prodeje

Rozpočet výnosů z prodeje je nejdůležitějším rozpočtem, který je nutno sestavit, pokud je základním omezujícím faktorem poptávka. Pokud není rozpočet výnosů z prodeje reálný, jsou nesprávně stanoveny i ostatní rozpočty. Při sestavování tohoto rozpočtu je nutné mít na paměti, že výnosy z prodeje jsou ovlivněny nejen rozhodováním zákazníků, ale i celkovým stavem (růstem či poklesem) ekonomiky a konkurenceschopností podniku. (Edmonds, Edmonds, Tsay, 2000, s. 289; Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 279)

Ve většině organizací je prodeji jako takovému přikládán největší důraz jako primárnímu generátoru výnosů a zisku organizace. Rozpočet výnosů z prodeje vychází z plánu prodeje konkrétních výkonů a jejich předem stanovených prodejních cen. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 279; Žůrková, 2007, s. 79)

Rozpočet nákladů

Ve výrobních podnicích na plán prodeje bezprostředně navazuje plán výroby. Na základě předběžné kalkulace *jednicových výrobních nákladů* a plánu objemu výroby se sestaví roz-

počet jednicových výrobních nákladů. Je nutné mít na paměti, že se rozpočet jednicových nákladů v průběhu času vyvíjí, a proto podniky, které produkují výkony, jejichž výroba či provádění se opakují v průběhu delšího období, sestavují plánované a operativní kalkulace. (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 110-111)

Šoljaková a Fibírová (2010, s. 111) definují plánovanou kalkulaci jako úroveň nákladů výkonů, které by mělo být v průběhu daného období na tvorbu výkonů dosaženo, a sestavuje se na určité rozpočtové období (zpravidla roční). Při jejím sestavování se vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu a technologickými postupy. Je potřeba v ní také zohlednit všechny uvažované změny, které ovlivní výši nákladů a nastanou v období, na které se plánovaná kalkulace sestavuje.

„Operativní kalkulace vyjadřuje předem stanovené náklady, které odpovídají konkrétním konstrukčním a technologickým podmínkám činnosti. Představuje výši nákladů podle konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zodpovědných za přípravu výroby. Ve srovnání s plánovanou kalkulací představuje operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek. Sestavuje se v oblasti materiálových nákladů na základě norem spotřeby jednicového materiálu a jednotkové ceny materiálu. V případě jednicových mezd se vychází z výkonových norem, které vyjadřují spotřebu času a práce, a mzdových tarifů vyjádřených na časovou jednotku práce.“ (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 112)

Plánovaná kalkulace je nástrojem pro sestavení hlavního podnikového rozpočtu, operativní kalkulace je základním nástrojem pro stanovení čtvrtletních a operativních rozpočtů.

Rozpočty *režijních nákladů* patří mezi stěžejní část sestavení hlavního podnikového rozpočtu. Může vzniknout jako propočet, předpoklad nebo jen jako odhad budoucí výše režijních nákladů, které se vztahují k určitému útvaru, období a rozsahu aktivity. Jako výchozí bod sestavení rozpočtu režijních nákladů je možné využít údajů o minulém vývoji a vzít v úvahu změny podmínek činnosti v budoucím období, pro které je rozpočet sestavován. Struktura položek režijních nákladů v rozpočtech se odvíjí především od konkrétních podmínek a potřeb daného podniku. Základním kritériem je přitom účelové nebo druhové členění nákladů. Efektivní může být i kombinace obou přístupů. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 149-150)

Rozpočty středisek

Rozpočty nákladů jednotlivých středisek připravují řídicí pracovníci, kteří jsou za něho zodpovědní. Proces sestavení probíhá dvojí cestou. Při postupu *top-down* (seshora dolů) jsou stanovena pravidla pro sestavení rozpočtu a předávají se informace o základních směrech vývoje podniku a jeho dlouhodobých cílech. Příprava rozpočtu by ale měla probíhat postupem zvaným *bottom-up*, to znamená, že rozpočet by měl být nejprve sestaven na nejnižší úrovni řízení a na vyšších úrovních by měl být pouze koordinován a upřesňován. „Hlavním důvodem pro tento postup je skutečnost, že pokud se příslušní řídicí pracovníci aktivně podílejí na přípravě svých rozpočtů, zvyšuje se tím pravděpodobnost, že budou posléze akceptovat schválený rozpočet a že budou usilovat o jeho splnění.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 283-284)

Schválení rozpočtu

Před schválením rozpočtu příslušného střediska je nutné ověřit vazby mezi jednotlivými rozpočty, s cílem prokázat, zda jsou konkrétní rozpočty sestaveny v souladu s podmínkami a omezením ostatních rozpočtů. Jakékoliv změny v rozpočtu by měly být provedeny v odpovědnosti konkrétního řídicího pracovníka. Rozpočet střediska je schválen až tehdy, kdy je akceptován všemi zúčastněnými stranami. Po vzájemné harmonizaci rozpočtů středisek je sumarizací sestaven podnikový rozpočet, neboli Master Budget. (rozpočtová výsledovka, rozvaha a rozpočet peněžních toků). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 285-286)

4.5.4 Kontrola plnění rozpočtu

Základem kontroly plnění rozpočtu je kvantifikace a analýza odchylek mezi dosaženou skutečností a rozpočtem. Jak uvádí Král a kol. (2008, s. 306), snadnější je kontrola a vyhodnocení krátkodobých rozpočtů, jelikož s prodlužujícím se časovým horizontem se komplikuje přesná kvantifikace odchylek a jejich příčina a odpovědnost. Vývoj nákladů, výnosů a zisku se většinou kontroluje měsíčně nebo čtvrtletně v podrobném členění do konkrétně vymezených skupin. Řídicí pracovníci tak mohou zjistit, které náklady nebo výnosy se nevyvíjejí podle rozpočtu, a kterým je proto nutno věnovat pozornost.

Analýze odchylek skutečného a předem stanoveného vývoje by měli řídicí pracovníci věnovat samostatnou pozornost. Odchytky mohou být způsobeny v zásadě dvěma základními

příčinami – nereálně stanoveným úkolem rozpočtu, anebo odlišným vývojem podmínek v daném období, než jak stanovil rozpočet.

4.6 Metody sestavení rozpočtu

Sestavení rozpočtu nákladů je možné s využitím mnoha metod. Nejčastěji používané obecné metody jsou popsány v následujících podkapitolách. V praxi se většinou tyto metody používají v řadě kombinací, a proto je relativně obtížné je systematicky členit. Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 295) přesto jejich odlišující prvky spatřují především v prvotních údajích pro sestavení rozpočtu, způsobu jejich zpracování a způsobu stanovení nákladového úkolu.

4.6.1 Indexní metoda

Indexní metoda je nejjednodušší způsob, jak zpracovat rozpočet na základě skutečné úrovně nákladů a výnosů v minulém období. Tato metoda je jednoduchá a v praxi často používaná. Vychází z aplikace indexů, které vyjadřují růst či pokles nákladových a výnosových položek v návaznosti na informaci o předpokládaných změnách v objemu výkonů (prodáváných a vytvořených) v rozpočtovaném období. Příslušným indexem se upravují ty položky, u nichž lze předpokládat závislost na objemu výkonů. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 298-299; Popesko, 2009, s. 202)

4.6.2 Matematické a statistické metody

Matematické a statistické metody jsou založené na vzájemné příčinné závislosti (korelačním vztahu) mezi měřitelnými výkony a činnostmi jako nezávisle proměnnými a náklady jako závisle proměnnými, které vznikají v důsledku jejich uskutečňování. Tyto metody jsou v současné době považovány za vhodné pro rozpoznání základních souvislostí a trendů vývoje nákladů a výnosů pro strategické, popřípadě taktické řízení. V praxi se nejčastěji využívá metod regresní a korelační analýzy, které umožňují zjistit míru a charakter závislosti nákladů a výnosů na příslušné vztahové veličině. Nevýhodou metod je náročnost na kvalitu dat, jelikož je potřeba relativně velkého počtu záznamů, aby analýza měla vypovídací schopnost. Na druhou stranu by nemělo docházet k výrazným změnám v organizaci výroby, a to je u delšího období poměrně nereálný předpoklad. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 299)

4.6.3 Normová metoda

Normová metoda je nástrojem řízení variabilní režie. Základem stanovení normativu je určení faktorů, které mají na vývoj variabilních nákladů podstatný vliv. Jejich specifikace pak umožňuje vymezit a sledovat buď individuální, nebo univerzální vztahové veličiny, na jejichž nárůst či pokles je vázána úroveň nákladového úkolu. Typickými vztahovými veličinami jsou časové jednotky (normohodiny, strojové hodiny) a technické parametry (váhové jednotky, kilometry, hodiny práce, strojohodiny, váhové jednotky, m², m³ apod.). Stanovení normativů vyžaduje podrobné propočty, např. technické, statistické, anebo kombinace obou. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011, s. 300; Synek a kol., 2011, s. 125)

4.6.4 Metoda limitů

Metoda limitů je nástrojem řízení fixní režie. Limit je omezení určené řídicím subjektem. Může představovat horní nebo dolní hranici, popř. obě, pak se nazývá tolerance. Limity nákladů se aplikují zpravidla pro jednotlivé složky nebo skupiny fixních nákladů. Lze je však využít i při řízení hospodárnosti nákladových složek přinášejících dlouhodobý, obtížně odhadnutelný prospěch v budoucnosti, a to zejména v těch případech, kdy je podnik omezen disponibilními zdroji. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, s. 301)

5 CONTROLLING

Samostatný pojem controllingu, který vznikl z anglického „to control“, se do češtiny nejčastěji překládá jako „ovládat“ neboli „řídít“. Controlling však nemá jednotně vymezený obsah, a proto i každá publikace jej definuje nějak jinak. Můžeme jej ale chápat jako nástroj řízení podniku.

Král a kol. (2008, s. 26) definuje controlling jako „nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“

Fibírová (2003, s. 10) charakterizuje jeho smysl v podobě „zvýšení účinnosti systému řízení pomocí neustálého a systematického srovnávání skutečnosti a žádoucího (předem stanoveného, plánovaného) stavu o podnikatelském procesu, vyhodnocování zjištěných odchylek, nalezení jejich příčin, návrhu opatření k jejich nápravě, popřípadě k aktualizaci stanovených cílů. Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti je těžištěm systému, je důležitá i z hlediska účinného motivačního působení celého systému řízení.“

Slovník controllingu (2003, s. 34) jej definuje jako výsledek spolupráce manažerů a controllerů. „Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace.“

Kislingerová a kol. (2008, s. 8) charakterizuje filozofii controllingu pomocí tří základních principů:

- orientace na cíle – controlling se přímo podílí na stanovení podnikových cílů a na jejich kontrole, a současně pomáhá vypracovat vhodnou metodiku plánování,
- orientace na úzké profily – poskytuje dostatečné množství kvalitních dat, která pomohou odkrýt a následně odstranit tzv. úzká místa, jež jsou překážkou pro splnění podnikových cílů,
- orientace na budoucnost – minulost je pro řízení zajímavá pouze v míře, jak ovlivňuje budoucnost a dokáže pomoci předcházet problémům.

S orientací controllingu na budoucnost se ztotožňuje i Rybička v rozhovoru pro časopis Finanční management (Fialka, 2012, s. 42), který dodává, že poskytované informace managementu by měly z 20 procent vycházet z minulosti a z 80 procent být zaměřeny na budoucnost. Controlling musí dokonale znát strategii a procesní model společnosti.

Controlling lze shrnout jako moderní funkční model řízení, jehož existence v podniku umožní včasnou reakci na vznikající problémy ještě před možným vznikem existenční krize. Jeho aplikace tedy vede k pozitivnímu ovlivnění výkonnosti a tím i k dlouhodobé úspěšné existenci podniku. Úkolem controllingu je podpora managementu, a to zejména formou budování jeho informačního zázemí. Do popředí vstupuje důraz na budoucnost podniku, na prevenci, na eliminaci odchylek a patrný je též důraz na cílovou orientaci podniku. (Mikovcová, 2007, s. 8-9)

5.1 Pozice controllera

Koordinace všech činností controllingu spadá do pracovní náplně odborníka, který se označuje jako controller. Controller by měl být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, který však sám nerozhoduje o konkrétních záměrech budoucího ekonomického vývoje podniku. Jeho úkol spočívá především ve vytváření a aktualizaci nástrojů pro plánování a rozpočtování, analýzu odchylek a odhad očekávané skutečnosti. Zajišťuje transparentnost nákladů a výsledků na všech stupních řízení – od firemní politiky přes strategii a operativní plánování až po každodenní činnosti. Koordinuje obsah informací z finančního a manažerského účetnictví, vytváří reporty a statistiky. Zároveň výsledky interpretuje řídicím pracovníkům a ve všech těchto oblastech jim zajišťuje poradenství. Také odpovídá za to, že vytvořené systémy, které průběžně aktualizuje, odpovídají požadavkům managementu a podporují tak jeho řídicí aktivity. (Fibírová, 2003, s. 11; Řezáč, 2009, s. 195)

Zjednodušeně je možno provázaný vztah řídicí funkce, kterou vykonává řídicí pracovník, a informační podpory, kterou vykonává controller, charakterizovat dle následující tabulky.

Tab. 2 Vztah controllera a řídicího pracovníka (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 16)

Controller	Řídicí pracovník
připravuje podklady pro plánování a rozhodování	plánuje, rozhoduje
informuje o odchylkách	reaguje na zjištěné odchylky
připravuje metodiku rozpočetnictví, kalkulací, vnitropodnikových cen	prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů
informuje o změnách v okolí podniku	reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
je poradcem managementu	akceptuje controlling v procesu řízení

Z širší úlohy controllera vyplývají i nároky, které jsou kladené na profil controllera jako pracovníka controllingového útvaru. Je zřejmé, že úspěchy controllingu jsou do značné míry předurčeny a ovlivněny schopnostmi pracovníků – controllerů. Požadavky kladené na controllery, lze rozdělit do dvou hlavních skupin – osobní a odborné. Splnění požadavků a vlastností by mělo přispět k tomu, že controller bude schopen řešit systematicky a systematicky vznikající problémy, a že bude nápomocný efektivnímu fungování managementu podniku. (Mikovcová, 2007, s. 17-18)

Osobní předpoklady pro výkon controllingové pozice (Mikovcová, 2007, s. 17):

- schopnost odolávat tlaku z nadřazených i podřízených míst,
- schopnost komunikovat a navazovat kontakt,
- schopnost analytického i globálního myšlení,
- schopnost předávat myšlenky a přesvědčovat o nich,
- nezáujatost, spolehlivost, samostatnost,
- schopnost porozumění pro druhé, schopnost vcítění se.

Odborné předpoklady pro výkon controllingové pozice (Mikovcová, 2007, s. 18):

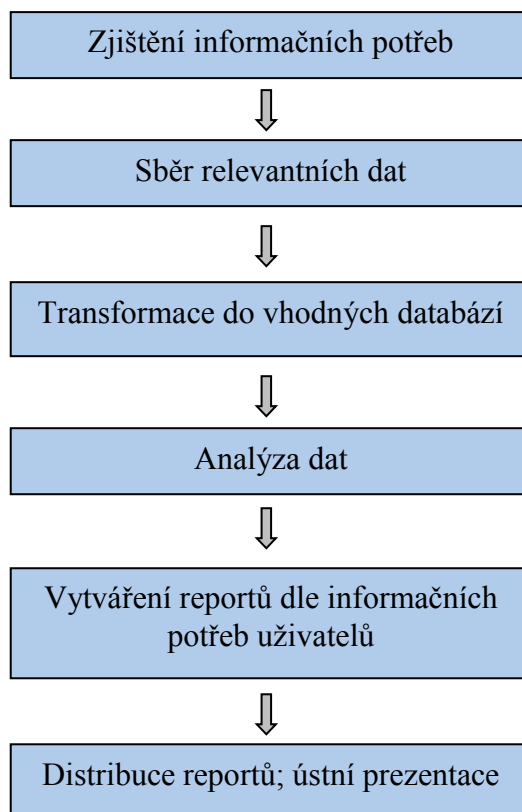
- ekonomické vzdělání a schopnost využití výpočetní techniky,
- doplňující teoretické a praktické controllerské vzdělání, které je možné získat studiem literatury, školením nebo praktickou stáží ve firmě, která controlling již úspěšně aplikovala,
- znalost finančního účetnictví a finančního řízení obecně,
- metody evidence a kalkulace nákladů,
- znalost a schopnost aplikace plánovacích a prognostických metod ve strategické a operativní oblasti,
- znalost controllingových nástrojů pro analýzu odchylek,
- znalost podniku a podnikového okolí.

5.2 Reporting

Reporting je jednou z klíčových činností controllingu. Jeho cílem je poskytnout aktuální a kvalitní vnější i vnitřní informace všem úrovním managementu, a to takové, které jsou relevantní z hlediska rozhodování. Tyto informace jsou následně obsahem zprávy – reportu. Výkazy a zprávy by měly být uspořádané podle potřeb jejich uživatelů, vedoucích pracovníků na jednotlivých úrovních řízení, takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné

informace, které usnadní rozhodování. (Fibířová, 2003, s. 10; Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 112-113)

Jednotlivé procesy reportingu lze rozdělit na činnosti uvedené na následujícím obrázku.



Obr. 1 Procesy reportingu

(Žůrková, 2007, s. 128)

Základními zdroji údajů, které tvoří podklad pro tvorbu reportů, bývají informace získané z účetnictví. Je však potřeba je doplnit o informace externí, které se týkají podnikového okolí. Controller však po celou dobu reportování musí mít na paměti, komu je výstup určen a co od zpracovaných informací očekává. Většinou jsou informace určené manažerovi na příslušné hierarchické úrovni. Metodika zpracování těchto dat controllingem byla měla být postavena tak, aby výstupem bylo omezené množství dat, která mohou vést k přijetí opatření v dalším rozhodovacím procesu. (Vochozka, Mulač a kol., 2012, s. 113)

Obsah a forma informací závisí na potřebách konkrétního podniku a je většinou dána podnikovými směrnici a metodickými pokyny. Podle toho, zda se jedná o pravidelně poskytované zprávy nebo nikoliv, se reporting dělí na (Fibířová, 2003, s. 12):

- standardní – jedná se o zprávy vyhotovované v pravidelných intervalech (např. měsíční, čtvrtletní nebo roční), které mají předem stanovenou strukturu (např. informace o skutečných hodnotách, o odchylkách, analýzy odchylek atd.),
- mimořádný – jedná se o zprávy vyhotovované na požádání, které mohou být mimořádné z hlediska termínu vyhotovení nebo i také z hlediska struktury (např. analýza rizika, analýza sortimentní skupin), které nejsou běžně vyhotovovány.

6 SHRUTÍ POZNATKŮ Z TEORETICKÉ ČÁSTI

Teoretická část diplomové práce je zaměřena na poznatky týkající se zdrojů účetních informací, nákladů, výnosů, odpovědnostního účetnictví a především rozpočetnictví a controllingu.

Finanční, daňové a manažerské účetnictví jsou hlavními zdroji, ze kterých můžeme čerpat informace pro tvorbu plánů a rozpočtů. Jejich hlavním rozdílem jsou odlišní uživatelé účetních informací. Informace získané z finančního a daňového účetnictví jsou určeny především pro externí uživatele a informace z manažerského účetnictví jsou určeny pouze pro interní uživatele. Jedním z hlavních úkolů manažerského účetnictví je řízení nákladů. Předpokladem pro jejich účinné řízení je jejich podrobnější členění, jehož úkolem je vyjádřit ekonomickou podstatu nákladů. Druhové členění nákladů představuje soustřeďování nákladů do stejnorodých skupin spojených se spotřebou jednotlivých výrobních faktorů. Účelové členění nákladů vyjadřuje přímý vztah nákladů k účelu jejich vynaložení. Kalkulační členění nákladů představuje přiřazení nákladů k určitému finálnímu nebo dílčímu výkonu.

Důležitou součástí řízení podniku je také odpovědnostní účetnictví, jehož podstatou je rozdělení činností podniku do středisek, útvarů či divizí, a poskytuje informace, které souvisí s měřením výkonnosti jednotlivých částí podniku a motivací řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení. Pro zavedení účinného systému odpovědnostního řízení je nutné stanovit míru centralizace a decentralizace, v jaké jsou jednotlivé útvary oprávněny samostatně rozhodovat o své činnosti. Centralizace je způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost jsou převážně soustředěny na vrcholové úrovni řízení. Naopak decentralizace představuje proces přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené.

Jedním ze subsystémů manažerského účetnictví je rozpočetnictví, které slouží k podnikovému řízení. V teoretické části mu je věnována velká pozornost, neboť je hlavním zdrojem pro tvorbu praktické části této práce. Rozpočetnictví je proces navazující na vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočty představují plány převedené na peněžní jednotky. Jejich tvorba je nákladná a časově náročná, jelikož vyžaduje nejen bezprostřední vazby na rozpočty vnitropodnikových středisek, ale také koordinaci veškerých činností podniku. Sestavování plánů a rozpočtů musí korespondovat se strategickými cíli, které si společnost sestavuje vždy na následující období. Rozpočty mohou být tvořeny

v několika formách, a to dle zadání úkolu jednotlivými střediskům, a plní funkci plánovací, koordinační, motivační, kontrolní a funkci měření výkonnosti.

Jedním z velmi důležitých předpokladů kvalitního rozpočtu je zavedení vhodných postupů jeho sestavení. Rozpočty jsou tvořeny na základě strategických cílů v podniku. Na úrovni vrcholového řízení podniku by měl být vytvořen tým pro sestavení rozpočtů, jehož členy budou vrcholoví řídicí pracovníci, kteří zastupují hlavní oblasti podniku. Proces sestavení rozpočtu by měl probíhat v těchto fázích:

- stanovení cílů podniku,
- příprava rozpočtu,
- tvorba rozpočtu (plán výnosů, rozpočet nákladů, rozpočet středisek),
- schválení rozpočtu,
- kontrola plnění rozpočtu.

Sestavení rozpočtu nákladů je možné s využitím mnoha metod, které se odlišují především v prvotních údajích pro sestavení rozpočtu, způsobu jejich zpracování a způsobu stanovení nákladového úkolu. Příkladem mohou být matematické a stochastické metody, normová metoda, metoda limitů či nejjednodušší a v praxi nejvíce využívaná indexní metoda.

Proces stanovení cílů a plánování zajišťuje controlling, který lze také chápat jako nástroj řízení podniku. Veškeré činnosti controllingu koordinuje controller, který je rovnocenným partnerem řídicích pracovníků. Jednou z podstatných částí controllingu je reporting, jehož cílem je poskytnout managementu podniku aktuální, a z hlediska rozhodování relevantní, vnější i vnitřní informace.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

7 PŘEDSTAVENÍ VÝROBNÍHO DRUŽSTVA ORLÍK-KOMPRESORY

Společnost ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo je ryze českou společností zabývající se vývojem, výrobou a prodejem kompresorů a působící na českém trhu od roku 1954. Tato skutečnost řadí firmu mezi významné české výrobce kompresorů.

Snaha pracovat a přispět k zrovnoprávnění životních podmínek s ostatními občany, motivovalo některé zdravotně postižené občany k potřebě založit výrobní družstvo invalidů. Jako družstvo invalidů působí dodnes, tzn., že zaměstnává více než 50 % osob se zdravotním postižením.

Družstvo je 100% vlastníkem dvou dceřiných společností, a to společnosti Presplast, s. r. o., která je dodavatelem sortimentu v oblasti plastových výlisků, a společností ORLÍK-KOMPRESORY SK spol. s r. o., která je dodavatelem komplexního sortimentu v oblasti tlakové techniky na Slovensku.

„Cílem firmy ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo je poskytovat prvotřídní výrobky a služby všem zákazníkům.“

7.1 Identifikační údaje

Obchodní firma:	ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo
Sídlo:	Česká Třebová, Kubelkova 497, PSČ 560 02
Právní forma:	družstvo
Identifikační číslo:	000 29 807
Zápis do OR:	7. července 1954

Předmět podnikání:

- topenářství,
- hostinská činnost,
- zámečnictví, nástrojařství,
- obráběčství,
- silniční motorová doprava – nákladní vnitrostátní provozovaná vozidly o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně, nákladní vnitrostátní provozovaná vozidly

o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny, nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti do 3,5 tuny včetně, nákladní mezinárodní provozovaná vozidla o největší povolené hmotnosti nad 3,5 tuny,

- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických zařízení,
- montáž, opravy, revize a zkoušky tlakových zařízení a nádob na plyny,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence.



Obr. 2 Logo ORLÍK-KOMPRESORY
výrobní družstvo (Interní materiály)

7.2 Zaměstnanci

Společnost eviduje k 31. 1. 2016 123 zaměstnanců, z toho zhruba 65 % pracuje přímo ve výrobě. V následující tabulce je zobrazen vývoj počtu zaměstnanců v letech 2012 – 2015. Je z ní patrné, že počet zaměstnanců od roku 2012 narůstá.

Tab. 3 Přehled počtu zaměstnanců v letech 2012 – 2015 (vlastní zpracování)

	2012	2013	2014	2015
Počet zaměstnanců	112	117	120	123
Podíl osob se zdravotním postižením	58,36 %	56,43 %	52,93 %	54,47 %

Podíl osob se zdravotním postižením má kolísající charakter. Společnost zaměstnává všechny možné typy osob se zdravotním postižením. K 31. 12. 2015 eviduje 67 osob se zdravotním postižením, z toho 4 osoby s invaliditou 3. stupně, tj. těžce zdravotně postižené, 39 osob s invaliditou 1. a 2. stupně, tj. částečně invalidní, a 24 osob zdravotně znevýhodněné. Podíl osob se zdravotním postižením převyšuje 50 % a družstvo tak plní své poslání, které mu bylo dáno při jeho založení – vytváří pracovní místa pro zdravotně postižené osoby.

7.3 Hospodaření společnosti

Tabulka 4 zobrazuje ekonomické výsledky výrobního družstva ORLÍK-KOMPRESORY v letech 2012 – 2015. Výrobní družstvo je každý rok ve ztrátě. Na rok 2012 a 2013 má stále ještě dopad finanční krize, která v roce 2008 zasáhla celý svět. V roce 2014 firma výrazně zvýšila své tržby, ale tento rok 2014 je ovlivněn mimořádnou událostí, která v podniku nastala. Jednalo se o soudní spor, který společnosti ORLÍK-KOMPRESORY prohrála a výrazně tak byly ovlivněny náklady v podniku. Podrobněji je tato situace okomentována v kapitole 8.1. Růst tržeb v podniku stále pokračoval i v roce 2015, ale v tomto roce byly vynaloženy velké náklady na opravy strojního zařízení a budov. Cílem družstva je nebýt v roce 2016 ve ztrátě a dosáhnout kladného hospodářského výsledku.

Tab. 4 Přehled ekonomických výsledků ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo v letech 2012 – 2015 (Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo)

	2012	2013	2014	2015
Tržby za prodej zboží	17 839	13 293	14 477	10 958
Náklady na prodané zboží	12 623	8 336	9 552	7 152
Výkony	90 468	86 835	104 064	122 309
Výkonová spotřeba	70 357	68 257	77 935	93 246
Ostatní výnosy	17 035	18 007	14 388	15 514
Ostatní náklady	47 401	45 047	48 918	49 981
Výnosy celkem	125 342	118 135	132 929	148 781
Náklady celkem	130 381	121 640	136 405	150 379
Výsledek hospodaření	-5 039	-3 505	- 3 476	-1 598

7.4 Portfolio firmy

V současné době má společnost ve svém základním výrobním programu:

- *Pístové kompresory.* Zaručují spolehlivost, hospodárnost a dlouhou životnost. Jsou vhodné pro menší průmyslové provozy a řemeslné dílny.

- *Šroubové kompresory.* Nabízí ekonomicky a technicky vyspělé řešení s možností využití odpadního tepla.
- *Spirálové kompresory.* Používají se v odvětvích, kde kvalita stlačeného vzduchu hraje rozhodující roli pro kvalitu výrobního procesu, a to především při výrobě potravin, ve farmaceutickém průmyslu nebo zdravotnictví.

Společnost vyrábí pístové kompresory od 8 m³/hod. do 51 m³/hod., bezolejové průmyslové kompresory od 8 m³/hod. do 60 m³/hod. a šroubové kompresory o výkonnostech 10,5 m³/hod. do 1 277 m³/hod., včetně kompresorů vybavených frekvenčním měničem. Vzhledem k tomu, že pro společnost je zákazník na prvním místě, je schopná rychle vyřešit zákazníkům požadavek na kompresor o větší kapacitě, a to díky vlastnímu vývoji a technickému poradenství. Kompresory ORLIK patří do řady výrobků pro profesionální použití se zaručenými technickými parametry, snadnou obsluhou, údržbou a dlouhou životností.



Obr. 3 Pístový kompresor
(Interní materiály)



Obr. 4 Šroubový kompresor
(Interní materiály)

V portfoliu družstva nejsou jen samotné kompresory, ale společnost také zákazníkovi nabízí kompletní sortiment související s oblastí stlačeného vzduchu:

- *Sušičky stlačeného vzduchu.* Určené k odstraňování vlhkosti ze stlačeného vzduchu, čímž je eliminován vznik koroze a následné škody jako důsledek kondenzace vzdušné vlhkosti v systému.
- *Pneumatické nářadí.* Vyrobeno z vysoce kvalitních materiálů a je ergonomicky designováno.
- *Filtrace.* Slouží k odstranění nečistot a zbytkového oleje ze stlačeného vzduchu.
- *Příslušenství.* Obsahuje šroubení, hadice, odváděče kondenzátu a další příslušenství pro optimální fungování technologií stlačeného vzduchu.



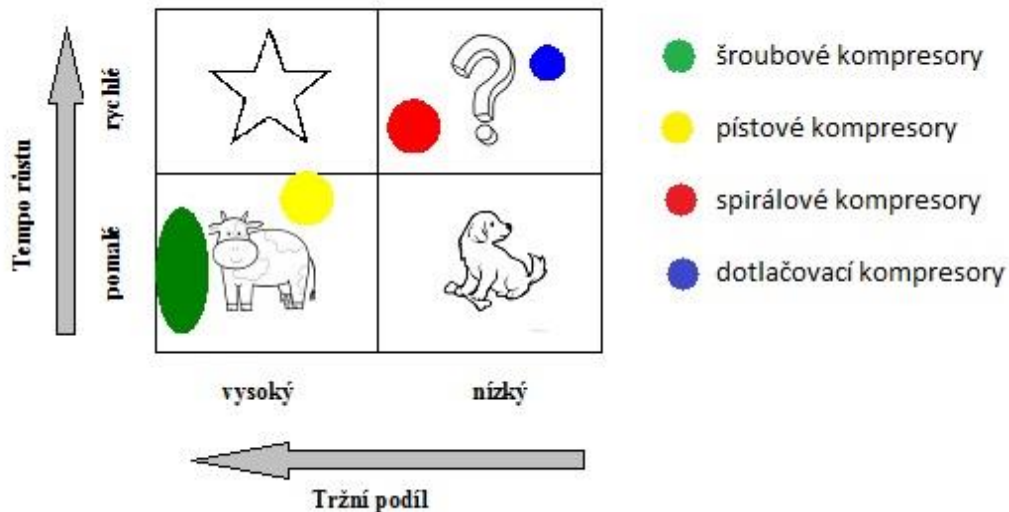
Obr. 5 Sušička stlačeného vzduchu
(Interní materiály)

Družstvo na všechny výrobky poskytuje záruční i pozáruční servis, samozřejmostí je i snadná dostupnost originálních náhradních dílů a také se stále snaží rozšiřovat rozsah svých služeb. V souvislosti se zvyšujícími se nároky na ekonomiku provozu nabízí zákazníkům služby v oblasti měření spotřeby stlačeného vzduchu, měření úniku stlačeného vzduchu ze stávajících vzduchových rozvodů, projekty technologií k využití odpadního tepla.

Součástí portfolia je také poskytování služeb v oblasti kovoobrábění, soustružení a poskytování náhradních dílů nejen pro vlastní kompresory. Veškeré tyto činnosti má podnik zahrnuty v doplňkovém výrobním programu, který na začátku roku 2015 představoval zhruba 45 % tržeb za vlastní výrobky. Na konci roku 2015 již však vykazoval pouze 30 % tržeb za vlastní výrobky.

7.4.1 BCG matice

Pro hodnocení produktového portfolia je použita Bostonská matice, která hodnotí produkty z hlediska míry růstu na trhu a podílu na trhu. Je rozdělena do čtyř kvadrantů – kvadrant dojných krav, hvězd, otazníků a bídných psů.



Obr. 6 BCG matice portfolia firmy (vlastní zpracování)

Hlavním zdrojem tržeb jsou v podniku šroubové kompresory, které mají vysoký tržní podíl. Nacházejí se tedy v kvadrantu dojných krav. Udrží si dobré tržní postavení na mírně rostoucích trzích. Cílem podniku by měla být ochrana těchto produktů. Tyto kompresory pomáhají společnosti v rozvoji dotlačovacích kompresorů, které jsou v kvadrantu otazníků. Mají nízký tržní podíl na rychle rostoucím trhu. V současné době dotlačovací kompresory vyžadují stále více finančních zdrojů, než samy vytvářejí, protože rychle rostoucí trh vyžaduje vysoké investice, aby se dosáhlo silného postavení na trhu. Do budoucna se předpokládá jejich zavedení na trh. Otázkou však zůstává, zda budou ziskové nebo ztrátové.

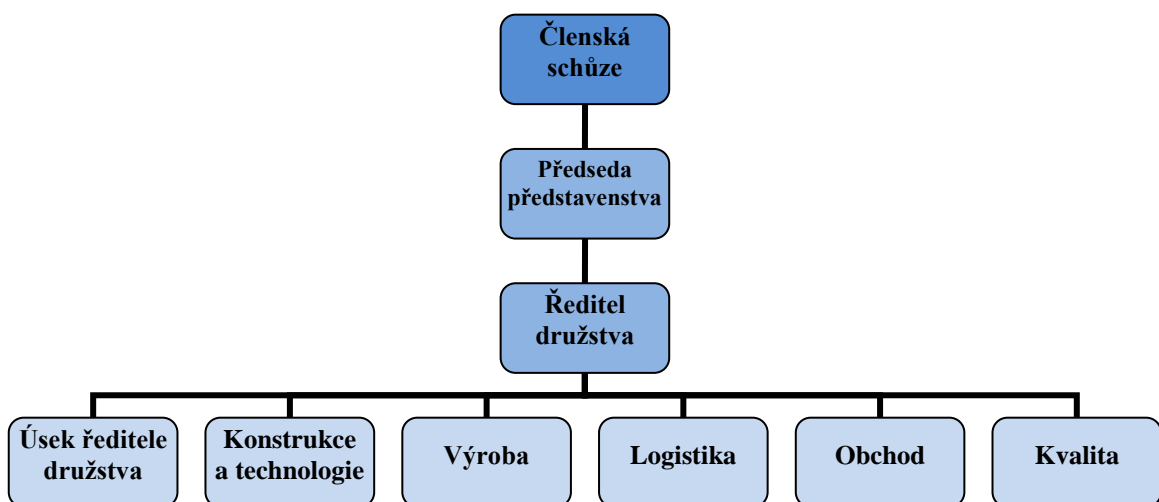
V kvadrantu dojných krav se také nachází pístové kompresory, které však nemají tak vysoký tržní podíl jako šroubové kompresory, ale jsou pro firmu výnosné. Vyznačují se vyšším tempem růstu, ale menším tržním podílem. Spirálové kompresory, které jsou v současné době v kvadrantu otazníků, vyžaduje stále finanční zdroje, než samy vytvářejí, ale během roku se předpokládá jejich přesun do kvadrantu hvězd, tzn., že se budou nacházet ve fázi růstu. V kvadrantu bídných psů nemá podnik žádné výrobky, tzn., že všechny výrobky z portfolia jsou pro firmu jistým způsobem perspektivní.

Cílem podniku by mělo být rozmístění většiny produktů do levé poloviny matice, tj. do kvadrantu hvězd a dojných krav. Tento cíl firma plní, neboť pokud by se většina produktů nacházela v pravé polovině matice, znamenalo by to ohrožení podnikové výkonnosti.

7.5 Organizační struktura

Statutárním orgánem družstva je předseda představenstva, místopředseda představenstva a člen představenstva. Předseda zastupuje družstvo jako člen statutárního orgánu a spolu s dalším členem představenstva za družstvo podepisuje dokumenty. V době nepřítomnosti předsedy vykonává jeho působnost místopředseda. Od 1. 1. 2015 místopředseda představenstva plní také funkci ředitele družstva.

Organizační struktura ORLÍK-KOMPRESOY je funkcionální organizační strukturou, kde je jasně daná pravomoc a odpovědnost. Organizační struktura je sestavena podle podnikových funkcí. Pod vrcholové vedení společnosti spadá šest útvarů.



Obr. 7 První linie organizační struktury družstva ORLÍK-KOMPRESORY (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Každý útvar má svého vedoucího, který v něm řídí činnost. Má právo a povinnost samostatně rozhodovat v rámci platných předpisů a příkazů svého nadřízeného, ukládat úkoly a vydávat příkazy podřízeným zaměstnancům, organizovat a kontrolovat jejich práci.

Celá organizační struktura je znázorněna v příloze PI.

7.6 Firemní strategie

Základním strategickým cílem družstva je trvalé uspokojování potřeb zákazníků s ohledem na jejich požadavky na kvalitu a spolehlivost výrobků, uspokojování celospolečenských potřeb v oblasti šetrnosti k životnímu prostředí a péče o zaměstnance.

Strategický cíl je založen na těchto principech (Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY):

- dostatečná úroveň technologií a jejich inovací,
- využití zkušeností a tvůrčích schopností kvalifikovaných zaměstnanců,
- spolehlivé služby,
- neustálé zvyšování produktivity a jakosti,
- schopnost pohotově reagovat na vývoj trhu a měnící se požadavky.

Prostředkem k dosažení strategického cíle je vytvoření a uplatňování systému managementu jakosti, trvalé respektování a plnění požadavků právních předpisů a norem, včetně požadavků zainteresovaných stran na jakost, bezpečnost, ochranu zdraví při práci a šetrnost k životnímu prostředí.

Strategický cíl se družstvo snaží plnit na základě dílčích cílů v těchto oblastech (Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo):

Zákazníci:

- přizpůsobit činnosti a výrobky potřebám a očekáváním zákazníka,
- vidět problémy z pohledu zákazníka,
- poskytovat zákazníkům spolehlivé a komplexní služby,
- být první volba zákazníka a patřit trvale k nejvyhledávanějším firmám.

Dodavatelé:

- účast dodavatelů na postupu při řešení problému,
- včasné zahrnutí dodavatelů do fáze vývoje procesu,
- úzká spolupráce s dodavateli směřující k optimalizaci výkonu v oblasti jakosti,
- výběr dodavatelů s ohledem na systém hodnocení dodavatelů.

Zaměstnanci:

- každou práci je potřeba dělat od začátku správně a poctivě,
- každý zaměstnanec je odpovědný za zlepšování svých výkonů a svého pracoviště,
- pro všechny interní postupy a procesy platí interní dodavatelsko-zákaznický vztah, každý následující zaměstnanec (zákazník) má nárok na poctivý, spolehlivý a rychlý výkon zaměstnance předcházejícího (svého dodavatele),
- motivace zaměstnanců personální prací nadřízených a dalším vzděláváním.

Procesy:

- měření výkonnosti procesu a využívání systému ukazatelů k jejich neustálému zlepšování,
- vývoj a výroba se zřetelem na zachování zdrojů a minimalizaci odpadu a dalších nepříznivých dopadů na životní prostředí,
- vyhodnocování v souladu s právními a jinými požadavky na procesy a činnosti a přijímání odpovídajících opatření,
- pravidelné přezkoumávání efektivnosti systému a v případě potřeby jeho zlepšování.

Veškeré tyto cíle má družstvo dané písemně v dokumentu, který je nazýván „Politika jakosti“ a je závazný pro všechny zaměstnance.

7.7 Informační systémy

Ve společnosti ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo je pro řízení používáno finanční účetnictví, které je spravováno pomocí informačního systému Orsoft od společnosti Ortex. Orsoft je ekonomický informační systému typu ERP. Z široké škály modulu podporuje různé firemní procesy a neustále reflektuje aktuální legislativou, zejména v citlivých a často se měnících oblastech jako jsou daně nebo mzdové předpisy. Společnost z tohoto programu využívá především modul finanční účetnictví, majetek, personalistiku a mzdové účetnictví.

K evidenci skladových zásob, objednávek, plánování výroby a kalkulací společnost využívá informační systém MyGem od společnosti Gemco, s. r. o, která se specializuje na pod-

nikové informační systémy s důrazem na strojírenský průmysl. Společnost z tohoto IS využívá modul logistiky, řízení a evidence výroby a technické přípravy výroby.

7.8 SWOT analýza

SWOT analýza je považována za nejvhodnější nástroj komplexní analýzy jakékoliv společnosti. Zaměřuje se na silné a slabé stránky podniku a na jeho příležitosti a hrozby spojené s podnikatelskou strategií a aktuálním stavem.

Tab. 5 SWOT analýza ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo (vlastní zpracování)

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • tradice, přes 60 let na trhu • jasná vlastnická struktura • stabilní výrobní program • dlouhodobé obchodní vztahy • možnost tvorby zákaznických řešení • kvalifikace zaměstnanců • poskytovatel náhradního plnění • certifikát ISO 9001:2008 • vlastní výzkum a vývoj • vlastní prodejna přímo v podniku • vlastní servis 	<ul style="list-style-type: none"> • opotřebením strojního zařízení • věková struktura zaměstnanců • omezená kapitálová struktura • nedostatečná reklama • neefektivní tvorba rozpočtů • absence kontroly rozpočtů
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • rozšíření výroby • moderní trendy v technologiích • možnost expanze • příznivé změny v politice • dotace z EU na pořízení stroje • zvýšení dotací na zdravotně postižené pracovníky • průnik na nové trhy 	<ul style="list-style-type: none"> • dlouhodobá podinvestovanost • vznik nových konkurentů • daňová legislativa • rostoucí ceny vstupů • změny měnových kurzů • vyjednávací síla dodavatelů a odběratelů • nedostatečná kvalifikace mladé pracovní síly

Mezi silné stránky lze určitě zařadit dlouholeté působení firmy na českém trhu se stabilním výrobním programem a kvalifikovanými zaměstnanci, díky kterému si firma vytvořila dlouhodobé obchodní vztahy jak s odběrateli, tak i s dodavateli. Společnost také může poskytovat náhradní plnění, neboť zaměstnává osoby se zdravotním postižením. Náhradní plnění představuje daňové úspory pro zákazníky, kteří od družstva nakoupí výrobky či služby. Společnost je od roku 2001 držitelem certifikátu ISO, nyní ve verzi ISO 9001:2008, v oblasti vývoje, návrhu, výroby, prodeje a servisu pístových a šroubo-

vých kompresorů včetně jejich příslušenství, strojního obrábění, lakování a dílenské montážní a kompletační práce. Podnik má také přímo v podniku svou vlastní prodejnu celého sortimentu a poskytuje záruční i pozáruční opravy.

Na druhé straně je nutno konstatovat, že omezená kapitálová struktura spěje k zastaralému strojnímu zařízení. V podniku je strojní zařízení již z 90 % odepsané a podnik v poslední době vynakládá značné náklady na jejich opravu. Věková struktura zaměstnanců v kategorii slabých stránek je ovlivněna nedostatkem kvalifikované pracovní síly na pracovním trhu a je doložena průměrným věkem pracovníků, který je v současné době u žen 49 let a u mužů 46 let. Z této situace vyplývá hrozba v podobě nedostatečné kvalifikace mladé pracovní síly, která v budoucnu nahradí stávající zaměstnance.

Mezi slabé stránky je třeba také zařadit malou reklamu společnosti. Dříve byly do reklamy investovány značné finance, ale z důvodu snížení nákladů se náklady na reklamu výrazně omezily. Do reklamy bylo v roce 2015 vloženo 52 200 Kč. Otázkou však zůstává, zda právě nedostatečná reklama není jednou z hlavních příčin ztráty. Touto problematikou se však tato diplomová práce nezabývá.

Mezi slabé stránky v podniku se řadí také tvorba rozpočtů nákladů a výnosů, neboť rozpočet je v podniku pouze formálním dokumentem a nikoliv nástrojem řízení. Rozpočet nákladů a výnosů je sice každý rok sestavován, ale v průběhu roku neprobíhá jeho kontrola a identifikace odchylek.

Velkou příležitostí podnik spatřuje v rozšíření výroby, kterou do budoucna plánuje, a následné možnosti expanze. Vzhledem k tomu, že v současné době má podnik omezenou kapitálovou strukturu, zažádal si o dotaci na strojní zařízení z Evropské unie. Příležitostí pro podnik by také určitě bylo zvýšení dotací na zdravotně postižené pracovníky, které by firmě umožnily investovat tyto finanční prostředky do oprav budov a strojního zařízení anebo do samotného rozšíření výroby.

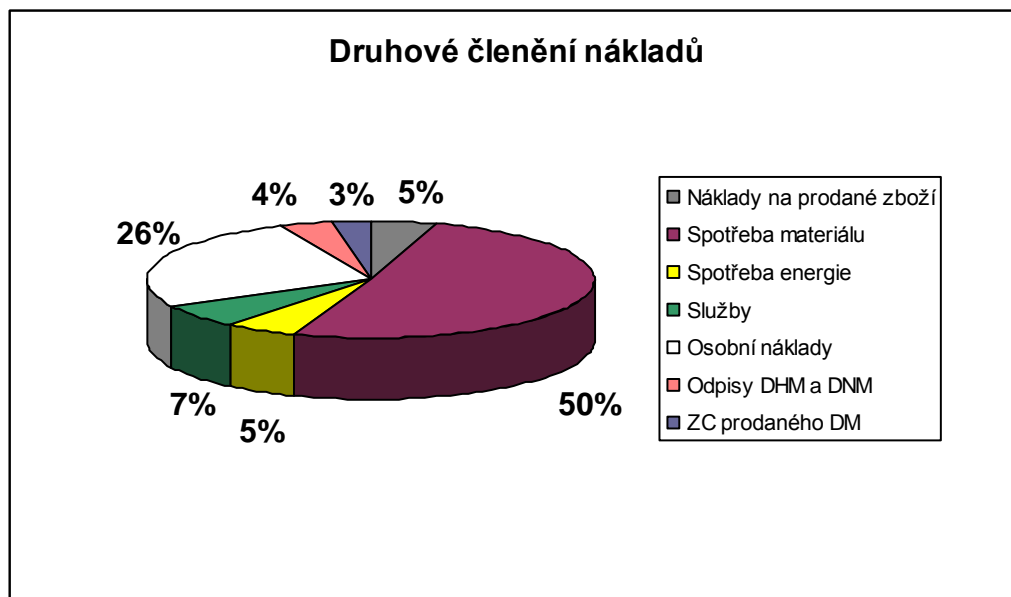
8 ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ NÁKLADŮ A VÝNOSŮ

Obsahem této analýzy je zhodnocení současného stavu plánování a rozpočtování ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY. Na základě dostupných materiálů a rozhovorů s pracovníky družstva je provedena analýza, jak společnost člení své náklady a ekonomickou strukturu podniku a především jak přistupuje k rozpočtování nákladů a výnosů.

8.1 Druhové členění nákladů

Hlavním předpokladem pro účinné řízení nákladů je jejich členění do jednotlivých skupin. Výrobní družstvo ORLÍK-KOMPRESORY vykazuje náklady druhově. Druhové členění nákladů soustřeďuje náklady do stejnorodých skupin a odpovídá struktuře nákladů ve výkazu zisku a ztráty. Toto členění nákladů informuje společnost, jaké druhy nákladů byly spotřebovány a jsou podkladem pro zjištění rovnováhy a stability podniku.

Obrázek 8 zobrazuje procentní zastoupení jednotlivých druhů nákladů v roce 2015, které mají největší podíl na celkových nákladech.



Obr. 8 Procentuální vyjádření jednotlivých druhů nákladů v roce 2015
(vlastní zpracování)

V tabulce 6 jsou zobrazeny náklady druhového členění, které podnik vykazuje ve výkazu zisku a ztráty, a také je zde provedena vertikální analýza nákladů pro zobrazení nejdůleži-

těžších nákladových položek ve společnosti. Výhodou vertikální analýzy je, že nezávisí na meziroční inflaci a umožňuje srovnat výsledky analýzy z minulých let.

Tab. 6 Druhové členění nákladů v letech 2012 – 2015 v tis. Kč a vertikální analýza (Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo)

	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
Náklady na prodané zboží	12 623	9,68	8 336	6,85	9 552	7,00	7 152	4,76
Výkonová spotřeba	70 357	53,96	68 257	56,11	77 935	57,14	93 246	62,00
- spotřeba materiálu	48 802	69,36	48 066	70,42	59 409	76,23	75 626	81,10
- spotřeba energie	8 883	12,63	8 520	12,48	7 672	9,84	7 642	8,20
- ostatní služby	12 672	18,01	11 671	17,10	10 854	13,93	9 978	10,70
Osobní náklady	33 344	25,57	31 108	25,57	33 882	24,84	38 702	25,74
- mzdové náklady	24 875	74,60	23 035	74,05	25 125	74,15	28 718	74,20
- náklady na SZ a ZP	7 956	23,86	7 576	24,35	8 192	24,18	9 393	24,27
- sociální náklady	513	1,54	497	1,60	565	1,67	591	1,53
Daně a poplatky	244	0,19	346	0,29	686	0,50	359	0,24
Odpisy DHM a DNM	6 355	4,88	5 629	4,63	6 094	4,47	5 826	3,87
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	5 399	4,14	4 579	3,76	4 092	3,00	3 969	2,64
- zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	92	1,70	405	8,84	78	1,91	117	2,95
- prodaný materiál	5 307	98,30	4 174	91,16	4 014	98,09	3 852	97,05
Změna stavu rezerv a opravných položek	-676	-0,52	715	0,59	-661	-0,48	-610	-0,40
Ostatní provozní náklady	1 063	0,82	1 592	1,31	4 106	3,01	865	0,58
Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti	15	0,01	-51	-0,04	-7	-0,01	16	0,01
Nákladové úroky	684	0,52	546	0,45	508	0,37	503	0,33
Ostatní finanční náklady	973	0,75	583	0,48	218	0,16	351	0,23
Náklady celkem	130 381	100,00	121 640	100,00	136 405	100,00	150 379	100,00

Vzhledem k tomu, že se družstvo věnuje výrobní činnosti, především zakázkové výrobě, zásadní podíl na nákladech mají materiálové náklady a mzdové náklady. Z toho je zřejmé, že požadavky zákazníků odlišné od stávající zakázkové výroby nelze v plné míře automatizovat a je nutné zapojení lidského faktoru.

Menší podíl na celkových nákladech mají odpisy. Odpisy představují z 60 % budovy a ze 40 % strojní zařízení. Strojní zařízení je již zastaralé a z 90 % odepsané.

Z přehledu druhového členění nákladů také vyplývá, že se snižují náklady na prodané zboží, které zastupují sušičky (40 %), náhradní díly a příslušenství (45 %) a nářadí (15 %). Naopak výrazně roste výkonová spotřeba, která poukazuje na to, že se družstvo více věnuje své hlavní činnosti, tj. výrobě kompresorů a kovoobrábění.

Mzdové náklady mají v roce 2015 značný nárůst. Tento fakt je způsoben růstem minimální mzdy, která k 1. 1. 2015 vzrostla o 700 Kč oproti předcházejícímu roku. Na tuto situaci podnik reagoval růstem mezd i u ostatních pracovníků, jejichž hrubá mzda byla vyšší než minimální mzda. V osobních nákladech jsou také zahrnuty sociální náklady, které představují příspěvek zaměstnancům na stravování v závodní jídelně.

V roce 2014 mají výrazný nárůst položky „Daně a poplatky“ a „Ostatní provozní náklady“. Tento nárůst je způsoben mimořádnou událostí, která má své počátky již v roce 2008 a souvisela s proclením zboží do třetí země. Proclení zařizoval nepřímý zástupce, který nevedl v celním řízení správné údaje. Následovalo doměření cla, a jelikož chyba nebyla na straně společnosti ORLÍK-KOMPRESORY, začal soudní spor, který společnost prohrála a doměřené clo musela zaplatit. Daně a poplatky byly touto skutečností ovlivněny o 415 tis. Kč a ostatní provozní náklady o 3 324 tis. Kč.

Ostatní položky nákladů v jednotlivých letech vykazovaly zanedbatelné hodnoty.

8.2 Hospodářská střediska

Hospodářská střediska byla stanovena vedením podniku dle vlastního uvážení. V současné době je ve společnosti 26 středisek. Jejich seznam je uveden v tabulce 7. V levém sloupci je uvedeno identifikační číslo střediska, které bylo přiřazeno každému útvaru, a které je uváděno v příslušných sestavách v účetním systému.

Finanční účetní předává vedoucím jednotlivých středisek výkazy ze systému Orsoft s měsíčními výsledky. Na základě těchto výkazů a vlastní zkušenosti v podniku lze říci, že struktura současných hospodářských středisek je až moc podrobná, jelikož na některá střediska se účtují pouze mzdy a režijní náklady v podobě kancelářských potřeb. Pro podnik tedy není důležité, aby např. personální oddělení (středisko 1300) a účtárna (středisko 5000) byly evidovány zvlášť, jelikož na těchto odděleních je celkem pět pracovníků a vykazují pouze mzdové a režijní náklady. Také není důležité, aby byly evidovány tři střediska logistiky (středisko 3000, 3100 a 3500), které mají zanedbatelný počet nákladových položek.

Dalším nedostatkem ve struktuře středisek je také to, že na středisku 1300 – Personální oddělení je účtováno o nákladech pomocného a obsluhujícího personálu (uklízečky, recepční), který v podstatě s personálním oddělením nemá společnou činnost.

Samozřejmě pro podnik jsou důležitá výrobní a obchodní střediska. Tato střediska je vhodné vykazovat v podrobné struktuře.

Tab. 7 Seznam hospodářských středisek ve společnosti (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Středisko	Název	Středisko	Název
0108	Montáž plastů	1500	Správa investic a majetku
0111	Montáž, svařovna, lakovna	3100	Logistika prodeje
0112	Obrobna	3200	Logistika nákupu
0202	Konstrukce a technologie	3500	Sklady a expedice
0600	Provozovna Svitavy	4000	Obchod
1000	Úsek ředitele družstva	4100	Servis a prodej ND
1010	IT	4200	Projekty
1040	Rekreační zařízení Lanškroun	4300	Zahraniční obchod
1100	Organizačně správní referát	4400	OSS – Česká Třebová
1200	Oddělení řízení jakosti	4500	OSS – Frýdek Místek
1300	Personální	4600	OSS – Praha
1330	Stravování	4700	OSS – České Budějovice
1350	Bytové hospodářství	5000	Účtárna

Největším výrobním střediskem je středisko 0112 – *Obrobna*. Zde probíhá právě výroba kompresorů, která je doprovázena celou řadou výrobních a nevýrobních operací. Nevýrobní operace představují odebírání materiálů ze skladu, popř. polotovarů, které zpracují jiná střediska. Montáž a dokončování úprav na kompresorech v podobě lakování a testování probíhá na středisku 0111 – *Montáž, svařovna, lakovna*. Na výrobním středisku 0108 – *Montáž plastů* se provádí montáž plastů pro dceřinou společnost Presplast, s. r. o. Na všechna tato výrobní střediska se účtují přímé náklady a i některé režijní náklady.

Na středisku 0202 – *Konstrukce a technologie* probíhá vývoj kompresorů a vzniká veškerá technická dokumentace. Středisko 1200 – *Oddělení řízení jakosti* zastřešuje politiku jakosti podniku a jeho snahou je soustavné zvyšování jakosti výrobků. Vedoucí oddělení řízení jakosti také vyřizuje veškeré reklamace od zákazníků. Jedná se o nákladová střediska.

Středisko 1100 – *Organizačně správní referát* je tzv. univerzálním střediskem, jelikož se na něj účtuje o nákladech, které souvisí s celým podnikem. Jedná se např. o náklady za energii, vodu, internet, úvěry a úroky, bankovní poplatky, poštovné, průmyslovou ekologii, právní poradenství, svoz odpadu, leasing, pojištění, kursové rozdíly a případně za další provozní náklady. Na tomto středisku jsou také účtovány tržby z prodeje služeb, na základě smluv o pronájmu nebytových prostor v areálu firmy, a také výnosy z dotací na zdravotně postižené pracovníky.

Středisko 1330 – *Stravování* zabezpečuje závodní stravování pro zaměstnance a závodní kantýnu. Středisko 1350 – *Bytové hospodářství* zastřešuje ubytovnu v areálu firmy pro veřejnost a na základě smluv i pro ostatní podniky ve městě, které zde ubytovávají své zaměstnance (např. ze zahraničí).

Středisko 1500 – *Správa investic a majetku* je nákladovým střediskem na sledování nákladů budov a s nimi spojenou údržbu (např. opravy budov či jejich částí, odpisy budov, mzdové náklady údržbářů či režijní materiál související s budovami).

Střediska logistiky jsou nákladovými středisky. Středisko 3100 – *Logistika prodeje* provádí evidenci a sumarizaci objednávek a podkladů pro plánování výroby, které předává výrobnímu plánovači. Zajišťuje fyzickou kontrolu hotových výrobků a v systému MyGem provádí příjem a následnou skladovou evidenci. Celý proces končí vyskladněním hotových výrobků na základě objednávek. Středisko 3200 – *Logistika nákupu* splňuje požadavky výrobního plánovače na nákup výrobního materiálu. Na základě dostupných informací provádí výběr nejvhodnějšího dodavatele a v příslušném termínu zajišťuje dodávku materiálu či zboží. Středisko 3500 – *Sklady a expedice* zastřešuje interní dopravu a manipulaci s materiálem, zbožím a výrobky.

Společnost má v současné době 8 obchodních středisek, z toho středisko 4000 – *Obchod* je tzv. režijním střediskem. Na tomto středisku se účtuje o nákladech, které souvisí se všemi obchodními středisky, a o tržbách za prodej výrobků z elektronického obchodu společnosti. Na tomto středisku je také účtováno o nákladech spojených s vedoucím obchodu (mzdy, telefony, spotřeba PHM, apod.), a tržbách, které realizuje. Středisko 4100 – *Servis a prodej*



Obr. 10 Proces sestavení rozpočtu ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESOY (vlastní zpracování)

Současný systém rozpočtu nákladů a výnosů začíná *sběrem dat* a informací potřebných k tvorbě rozpočtu, a to většinou až na konci roku (měsíc prosinec), který předchází roku rozpočtovanému. Důvodem je především časová vytíženost ředitele družstva. Data obsahuje především měsíční druhové členění nákladů a výsledovku aktuálního roku, příp. roku předcházejícího. Tato data předává řediteli finanční účetní a na základě nich je rozpočet sestavován.

Následně ředitel družstva společně s vedoucím obchodního oddělení sestavují měsíční *plán odbytu* na rozpočtovaný rok, dle oblastí obchodně servisních středisek (Česká Třebová, Praha, Frýdek Místek, České Budějovice a zahraničí). Plán odbytu obsahuje prodejní sortiment a odhady prodejních cen. Je tvořen především na základě údajů z minulých let,

na základě kvalifikovaného odhadu budoucího vývoje prodejů výrobků společnosti a především vychází ze stanovených smluvních dodávek na příští období. Primárním cílem je zabezpečení takové výše prodeje, která pokryje náklady běžného chodu podniku, a která maximálně využije disponibilní výrobní kapacitu firmy. Výstupem této etapy je přehled dominantních odběratelů (příp. výrobků či zakázek) jednotlivých středisek. Na základě těchto údajů je součtem vytvořen plán tržeb na jednotlivá střediska. Součtem dílčích rozpočtů tržeb vzniká celopodnikový rozpočet tržeb.

Tab. 8 Predikce tržeb pro rok 2016 (vlastní zpracování na základě interních materiálů)

Středisko 4600 – OSS Praha				
Odběratel	Tržby v roce 2014	Tržby 1. -3. čtvrtletí 2015	Odhad tržeb 4. čtvrtletí 2015	Odhad tržeb 2016
A				
B				
C				
Ostatní				
Celkem				

Na základě plánu odbytu ředitel družstva sestavuje měsíční *plán nákladů*, a to jak variabilních, tak fixních. Jak již bylo uvedeno, pro řízení nákladů podnik využívá druhové členění nákladů. Plán výroby, který zahrnuje variabilní náklady – spotřeba materiálu a mzdy výrobních pracovníků, je sestavován na základě poměru (neboli indexu) spotřeby materiálu k tržbám za výrobky aktuálního roku. Stejně tak jsou tvořeny i náklady na prodané zboží (poměr nákladů na prodané zboží k výnosům za prodej zboží) a na poskytnuté služby (poměr nákladů na služby k výnosům za služby). Fixní a režijní náklady jsou sestaveny na základě minulého období s přihlédnutím kvalifikovaného odhadu ředitele družstva, zda dané náklady nebyly pouze mimořádnou událostí. Část fixních nákladů je také dána smluvními vztahy, které jsou deklarovány smlouvami (např. za energii, nájmy, apod.). Ostatní náklady jsou rozpočtovány podle tzv. indexů, které představují jejich výši na vybrané kategorii, např. materiálu, výkonech, apod. Jejich výše pro rozpočtované období vychází opět ze skutečného stavu období předchozího.

Z plánovaných nákladů a výnosů je vytvořen celopodnikový rozpočet, který je k dispozici v MS Excel. Rozpočet obsahuje jednotlivé měsíce, názvy účtů a jejich podnikovou číselnou analytiku (viz. Příloha PII). Rozpočtová výsledovka je sestavena s přesností na celé

koruny. Na základě tohoto souboru finanční účetní sestavuje dílčí rozpočty na jednotlivá střediska.

Dílčí rozpočty jsou tvořeny také v tabulkovém procesoru MS Excel. Z informačního systému Orsoft jsou do MS Excel exportovány veškeré doklady aktuálního roku a celopodnikový rozpočet na následující rok. Prostřednictvím funkcí, vzorců a maker v MS Excel jsou vytvořeny poměry, na základě kterých je celopodnikový rozpočet rozdělen do příslušných středisek dle poměrů roku předcházejícího před rozpočtovaným rokem. Nevýhodou tedy je, že se nijak nevyčleňují mimořádné náklady a počítá se s nimi i pro budoucí rok. Rozpočty na jednotlivá střediska pak v tomto případě nemají správnou vypovídací hodnotu.

Nakonec jsou rozpočty na jednotlivá střediska a celopodnikový rozpočet importovány z MS Excel do informačního systému Orsoft. Z něho jsou vytvořeny sestavy rozpočtů pro jednotlivá střediska, která jsou zaslána *příslušným vedoucím*, aby se *seznámili s rozpočtem* na daný rok. Tyto sestavy jsou většinou rozesílány až v měsíci lednu, kdy začíná rozpočtovaný rok. Důvodem je, že celopodnikový rozpočet je sestaven až v měsíci prosinci, nemá tak finanční účetní dostatek času na sestavení rozpočtů na jednotlivá střediska.

Po každé měsíční závěrce finanční účetní *tvoří sestavy s měsíčními výsledky*, které rozesílá vedoucím jednotlivých středisek. Daný report obsahuje rozpočet na daný měsíc, skutečný stav v daném měsíci a rozdíl skutečnosti oproti plánu v daném měsíci a všechny tyto hodnoty také v kumulaci od počátku roku, a to pouze v absolutních hodnotách.

Lze říci, že výkaz rozpočtu nákladů a výnosů je v podniku pouze formálním dokumentem, a nikoli nástrojem řízení, jelikož neprobíhá jeho vyhodnocení. Firma se spíše snaží pružně reagovat na poptávku svých zákazníků a řízení na základě rozpočtů není pro společnost prioritou. Otázkou však zůstává, zda právě nedostatečná tvorba rozpočtů a především absence jejich vyhodnocování není důvodem, proč podnik dosahuje v posledních letech výrazné ztráty.

8.4 Zhodnocení stávajícího systému plánování a rozpočtování nákladů a výnosů

Na základě provedené analýzy bylo zjištěno, že výrobní družstvo ORLÍK-KOMPRESOY tvoří krátkodobé rozpočty nákladů a výnosů, a to každý rok. Rozpočty sestavuje samotný ředitel družstva a k jejich tvorbě využívá tabulkový procesor MS Excel.

Rozpočty jsou sestavovány na jednotlivé měsíce a následně na jednotlivá hospodářská střediska, která jsou importována do informačního systému Orsoft. V podniku je celkem 26 hospodářských středisek vytvořených dle jednotlivých oddělení. Za každé středisko je zodpovědný vedoucí střediska, kterému finanční účetní každý měsíc předává výsledky nákladů a výnosů. Z vlastní zkušenosti lze říci, že struktura hospodářských středisek je až moc podrobná, jelikož na některá střediska jsou účtovány pouze malé položky nákladů anebo jsou na nich vykazovány pouze mzdové náklady či spotřeba kancelářských potřeb.

Analyzovaný systém rozpočtování nákladů a výnosů lze však shrnout jako nedostačující. Rozpočty jsou tvořeny sice jednoduše, ale postrádají výsledný efekt, jelikož nedochází k jejich kontrole a vyhodnocování, tzn., že v některých střediscích může docházet k plýtvání. Hlavní nedostatek v aktuální tvorbě rozpočtů je především v neúčasti vedoucích středisek na tvorbě rozpočtů a špatné motivaci. Systém rozpočtů není provázán se systémem odměňování pracovníků tak, aby byla zajištěna jejich odpovědnost a zainteresovanost na splnění plánu. Nedostatkem je také, že samotné rozpočty a jejich plnění nejsou měsíčně prezentovány hromadně všem zaměstnancům podniku, ale děje se tak ve stručné podobě pouze v okruhu vedoucích jednotlivých středisek a členů představenstva na měsíčních poradách vedení.

8.5 Identifikace nedostatků

Identifikaci nedostatků v tvorbě rozpočtu nákladů a výnosů lze shrnout následovně:

- příliš podrobná struktura hospodářských středisek a jejich nelogická číselná návaznost,
- neúčast vedoucích středisek na tvorbě rozpočtů,
- nulová motivace pracovníků,
- absence vyhodnocování rozpočtů,
- zaměstnanci nejsou seznamováni s plněním plánu.

9 NÁVRH SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ VE VÝROBNÍM DRUŽSTVU ORLÍK-KOMPRESORY

9.1 Cíl projektu

Cílem projektu je navrhnout inovovaný systém rozpočtu nákladů a výnosů, který bude založený na tradičním přístupu tvorby rozpočtů, a odstranit nedostatky plynoucí z provedené analýzy současného rozpočtování. Obsahem projektu budou navržené způsoby provázání rozpočtů se systémem odměňování pracovníků tak, aby byla zajištěna jejich odpovědnost a zainteresovanost na splnění rozpočtu. Dílčím cílem je zjednodušit současnou ekonomickou strukturu v podobě hospodářských středisek a vytvořit jejich logickou číselnou návaznost. Závěr projektové části patří nákladové a časové analýze.

9.2 Stanovení odpovědnosti

Na začátku projektu je důležité stanovit odpovědnost za tvorbu rozpočtů nákladů a výnosů jednotlivých středisek, jelikož v současné době jsou rozpočty nákladů a výnosů plně v kompetenci ředitele družstva. Je nutné, aby se na tvorbě rozpočtů podíleli především vedoucí jednotlivých středisek.

Návrhem je, aby příprava rozpočtu probíhala postupem bottom-up. Tento postup představuje sestavení rozpočtů na nejnižších úrovních řízení, tedy jednotlivými vedoucími středisek, kteří jsou za středisko zodpovědní. Ředitel družstva bude rozpočet pouze koordinovat a upřesňovat tak, aby bylo dosaženo stanovených cílů podniku. Vedoucí jednotlivých středisek by měli mít přehled o výkonech svého střediska a měli by umět zvážit, zda jsou jednotlivé druhy nákladů spotřebovány efektivně.

Důvod pro stanovení tohoto postupu je především ten, že v současné době nejsou vedoucí pracovníci nijak odměňováni za splnění rozpočtu, a proto nejsou plně zainteresovaní na plnění cílů podniku. Pokud se příslušní řídicí pracovníci budou aktivně podílet na přípravě svých rozpočtů, zvyšuje se tím pravděpodobnost, že budou posléze akceptovat schválený rozpočet ředitelem družstva a že budou usilovat o jeho splnění.

Za tvorbu a kontrolu sestavených rozpočtů bude mít zodpovědnost finanční účetní, popř. controller, pokud bude jeho pozice ustanovena, za asistence ředitele družstva.

9.3 Motivace zaměstnanců

Jednou ze základních funkcí rozpočtu je motivace. Stanovený rozpočet by měl motivovat nejen řídicí pracovníky středisek, ale i ostatní zaměstnance k dosažení dílčích úkolů stanovených rozpočtem v souladu s cíli podniku jako celku. Na základě analýzy bylo zjištěno, že aktuální systém rozpočtů není provázán se systémem odměňování pracovníků tak, aby byla zajištěna jejich odpovědnost a zainteresovanost na splnění plánu. Důležité je tedy v navrhovaném systému rozpočetnictví zohlednit i složku motivace či hmotné zainteresovanosti. Hmotná zainteresovanost je spojena se skutečně dosaženými výsledky hospodaření. Mzdová složka zaměstnanců se skládá ze složky fixní (např. úkolová mzda, časová mzda nebo fixní plat) a ze složky pohyblivé (prémie). Výsledky dosažené jednotlivými středisky by určitě měly být rozhodujícím podkladem části prémiové složky.

Pro zavedení systému motivace je nutné dbát na to, aby sestavené rozpočty byly reálné. Pokud řídicí pracovníci mají stanoveny úkoly, u kterých není reálné jejich splnění, skutečně dosažené výsledky (např. vynaložené náklady, dosažené výnosy z prodeje) jsou horší, než by tomu mohlo být v opačném případě, tedy při stanovení úkolů, u kterých by bylo možné očekávat jejich splnění.

U motivování pracovníků je nezbytné, aby všichni zaměstnanci byli informováni o nákladech podniku a jejich možných úsporách. Pokud středisko dosáhne úspory nákladů a nebude to na úkor výnosů, mělo by mít od společnosti, v rámci jeho motivace, nárok na odměnu. Naopak, pokud rozpočet nesplní, měli by být jeho pracovníci sankciováni. U obchodních zástupců, kteří mají za úkol prodej hotových výrobků a služeb, dle rozdělených regionů, může být motivace taková, že pokud dosáhnou vyšších tržeb, než stanovuje plán, budou odměňováni stanovenými provizemi, jako tomu je doposud, v případě, že ale nesplní rozpočet nákladů, budou jim strženy prémie.

Podnik má zavedený systém oceňování vnitropodnikovou cenou, tzn., že jsou oceňovány i výkony, které si mezi sebou předávají jednotlivá střediska, a to v takové výši, která odpovídá jejich celkovým nákladům vynaložených na výkony daného střediska. Žádný vedoucí tedy v této souvislosti nemůže zpochybnit náklady svého střediska.

Vzhledem k tomu, že vedoucí středisek mohou nejvíce ovlivnit režijní náklady, měl by systém odměňování vycházet právě z jejich splnění či nesplnění. Systém může být zaveden v těchto podobách:

- ovlivňovat pohyblivou složku prémie jednotlivých zaměstnanců v případě nesplnění rozpočtu režijních nákladů,
- vyplácet odměny za určité období v případě splnění rozpočtu režijních nákladů.

Zaměstnanci mohou ovlivnit režijní náklady následujícím způsobem:

- spotřeba kancelářských potřeb a jiného režijního materiálu – zvážit, zda je jeho pořízení v daný okamžik opravdu nezbytné pro zajištění chodu organizace,
- spotřeba pohonných hmot – jezdit úsporně,
- spotřeba energie nesouvisející s výrobou – nenechávat rozsvícené v místnostech, kde nikdo nepracuje, zbytečně neplýtvat vodou,
- opravy a udržování – šetrně zacházet s majetkem podniku,
- využití mobilních telefonů – nevyužívat je k soukromým účelům, zahraniční hovory provádět spíše přes mobilní telefony, přes pevné linky (tarif do zahraničí je na mobilních telefonech levnější),
- náklady na vzdělávání – využití e-learningových kurzů či odborných publikací, namísto osobní účasti na školení mimo podnik,
- případně jiné provozní náklady, které nastanou.

Podnik může systém motivace aplikovat nejen na režijní náklady, ale na výsledek celého střediska za dané období. Tento přístup však v družstvu není příliš vhodný, neboť přímé náklady výrobních středisek může středisko těžko ovlivňovat, jelikož to závisí především na cenách stanovených dodavateli, za které pracovníci logistiky objednávají materiál a služby spojené s hlavním výrobním procesem. Také zastaralé strojní zařízení a podinvestovanost neumožňuje využití efektivnějších technologií, které by zkrátily výrobní čas a tím i vyplacené mzdy, nebo by efektivnějšími technologiemi mohlo dojít k nižší spotřebě materiálu, jelikož by se vytvořilo méně odpadu.

Předmětem řešení, ať k sankcionování pracovníků, či vyplácení odměn, je relativní odchylka ve výši 2 % celkových režijních nákladů, ať už pozitivní nebo negativní. V případě, že dané středisko nesplní rozpočet režijních nákladů v toleranční mezi, je nutné stanovit, zda náklady středisko mohlo ovlivnit či nikoli. V případě, že náklady byly způsobeny mimořádnou událostí (např. požár, havárie strojního zařízení apod.), zaměstnanci sankcionováni nebudou.

Ovlivňování složky prémie v případě nesplnění rozpočtu režijních nákladů

Zaměstnanec každý měsíc dostává mzdu, která se skládá z fixní složky a ze složky pohyblivé (prémie) ve výši 20 %, která je od přímého vedoucího za plnění úkolů. Návrhem je, aby premiová složka byla ještě členěna, a to u vedoucích středisek následovně:

- prémie přímého nadřízeného za plnění úkolů ve výši 50 %,
- prémie za splnění rozpočtu režijních nákladů ve výši 50 %,

a u ostatních zaměstnanců v poměru:

- prémie přímého nadřízeného za plnění úkolů ve výši 70 %,
- prémie za splnění rozpočtu režijních nákladů ve výši 30 %.

Pokud středisko nesplní stanovený kumulovaný rozpočet režijních nákladů v daném měsíci, podnik strhne jeho zaměstnancům poměrnou část prémie, která pomůže dorovnat ztrátu. Snížení prémie o 30 % bude provedeno u každého zaměstnance daného střediska, které rozpočet nesplnilo, a o 50 % u vedoucího daného střediska. Nutné je také podotknout, že podnik ušetří i na nákladech zdravotního a sociálního pojištění, které platí za zaměstnance, a to celkem o 34 % ze stržené mzdy.

Modelový příklad výpočtu prémie při nesplnění kumulovaného rozpočtu režijních nákladů u běžných zaměstnanců, je uveden v následující tabulce.

Tab. 9 Modelový příklad snižování prémie (vlastní zpracování)

Mzda zaměstnance	
Fixní plat zaměstnance	13 000 Kč
Prémie ve výši 20 % z hrubé mzdy	2 600 Kč
<i>z toho: 70 % od VS za plnění úkolů</i>	1 820 Kč
<i>30 % za splnění rozpočtu</i>	780 Kč
Hrubá mzda	15 600 Kč
Vyhodnocení režijních nákladů	
Kumulovaný rozpočet režijních nákladů	195 000 Kč
Kumulovaná skutečnost režijních nákladů	218 000 Kč
Odchylka absolutní	23 000 Kč
Odchylka relativní	+ 11 %
Mzda zaměstnance po úpravě prémie	
Fixní plat zaměstnance	13 000 Kč
Prémie ve výši 20 % z hrubé mzdy	2 600 Kč
Snížení prémie o 30 %	- 780 Kč
Hrubá mzda	14 820 Kč
Snížení nákladů pro podnik	
Stržené prémie	780 Kč
ZP a ze stržené mzdy (34 %)	265,20 Kč
Celkem	1 045,20 Kč

Na základě stržených prémie podnik sníží své náklady o 1 045,20 Kč za každého zaměstnance na středisku, které rozpočet nesplnilo (není zde uvažován vedoucí střediska, jejichž výše stržených prémie je vyšší).

Vyplácení odměn v případě splnění rozpočtu režijních nákladů

Vyplácení odměn v případě splnění kumulovaného rozpočtu režijních nákladů přichází v úvahu až po skončení účetního období a to z toho důvodu, že může v průběhu roku docházet k pozitivním i negativním odchylkám. Důležité pro vyplácení odměn však je, aby dané středisko splnilo požadovaný rozpočet režijních nákladů na celý rok.

Tab. 10 Modelový příklad výpočtu odměn (vlastní zpracování)

Rozpočet režijních nákladů	650 000 Kč	
Skutečnost režijních nákladů	590 000 Kč	
Odchylka absolutní	60 000 Kč	
Odchylka relativní	- 9 %	
Částka k odměnám pro zaměstnance	30 000 Kč	50 % z absolutní odchylky
Úspora pro firmu	30 000 Kč	50 % z absolutní odchylky

Modelový příklad výpočtu odměn představuje dělení částky z úspor režijních nákladů mezi firmu a všechny zaměstnance střediska, které úspor dosáhlo. Úspora nákladů oproti plánu je 60 000 Kč. Z této částky je 50 % vyčleněno na odměny zaměstnancům daného střediska a 50 % zůstává jako úspora pro firmu. Rozdělení odměn mezi jednotlivé pracovníky může být provedeno určitým poměrem, podle toho, jakou funkci v daném středisku vykonávají, a také záleží na počtu pracovníků v daném středisku. Jako příklad lze uvést, že na středisku je 10 pracovníků a 1 vedoucí. Rozdělení odměny je možné např. v poměru 70:30, tzn. 30 % (9 000 Kč) uspořené částky pro vedoucího střediska a zbylých 70 % (21 000 Kč) rozdělit mezi dalších 10 pracovníků (tj. 2 100 Kč pro každého pracovníka). Rozdělení odměn však bude v kompetenci ředitele družstva společně s vedoucím daného střediska.

9.4 Návrh sloučení rozpočtovaných středisek

Na základě analýzy bude následně provedeno sloučení některých středisek, v případě potřeby i založení středisek nových.

Některá stávající střediska dostanou novou číselnou podobu, aby tvořily logickou číselnou návaznost. Nelze však přečíslovat všechna střediska či dát úplně novému středisku stejné číselné označení jako mělo jiné středisko v předchozím období, a to z toho důvodu, že by následně nebylo možné v informačním systému Orsoft porovnávat jednotlivá účetní období mezi sebou (např. rok 2016 s rokem 2015).

Sloučení stávajících středisek a jejich změna názvu

Tab. 11 Sloučení stávajících středisek a změna názvu (vlastní zpracování)

Stávající středisko		Nové středisko	Název	Důvod sloučení
1000	Úsek ředitele družstva	1000	Organizačně správní referát	Střediska souvisí s podnikem jako celkem. Lze říci, že se jedná o fixní a režijní náklady, které podnik musí vynaložit, aby zajistil chod podniku. Pracovníci, kteří byli odpovědní za příslušné středisko, budou nyní zodpovědní za příslušné účty ve výsledovce podniku.
1100	Organizačně správní referát			
1500	Správa investic a majetku			
1330	Stravování			
1300	Uklízečky a recepční			
3100	Logistika prodeje	3000	Logistika	Účtování pouze osobních nákladů, kancelářských potřeb, spotřeby pohonných hmot, telefonů a případně i zajištění přepravy.
3200	Logistika nákupu			
3500	Sklady a expedice			
1200	Oddělení řízení jakosti	2000	Kvalita	Změna číselného označení a názvu z důvodu logické číselné návaznosti.
1300	Personální	5000	Mzdová a finanční účetárna	Účtování pouze osobních nákladů a kancelářských potřeb. Pouze 5 pracovníků na obou střediscích.
5000	Účetárna			
0202	Konstrukce a technologie	6000	Konstrukce a technologie	Změna číselného označení z důvodu logické číselné návaznosti.

Nová střediska

Tab. 12 Návrh nových středisek (vlastní zpracování)

Nové středisko		Důvod založení
0000	Výroba – režie	Pro účtování výrobní režie, tj. těch položek, které nejsou přímými náklady, ale souvisí s výrobou jako celkem, a pro účtování mezd řídicích a administrativních pracovníků, kteří zastřešují všechna střediska výroby (středisko 0108, 0111, 0112). Jedná se o 4 pracovníky. Odpovědným pracovníkem tohoto střediska je ta samá osoba jako u ostatních výrobních středisek.
4800	OSS Liberec	Na základě rozhodnutí vedení společnosti bude rozšířeno obchodního oddělení a zaměstnán nový pracovník na pozici obchodního zástupce.

Nová struktura hospodářských středisek by měla přinést jednoduchou zapamatovatelnost a přehlednost. Komplexní návrh je zobrazen v tabulce 13.

Tab. 13 Přehled navrhovaných hospodářských středisek (vlastní zpracování)

HS	Název	HS	Název
0000	Výroba – režie	4000	Obchod
0108	Montáž plastů	4100	Servis a prodej ND
0111	Montáž, svařovna, lakovna	4200	Projekty
0112	Obrobná	4300	Zahraniční obchod
0600	Provozovna Svitavy	4400	OSS – Česká Třebová
1000	Organizačně správní referát	4500	OSS – Frýdek Místek
1010	IT	4600	OSS – Praha
1040	Rekreační zařízení Lanškroun	4700	OSS – České Budějovice
1350	Bytové hospodářství	4800	OSS – Liberec
2000	Kvalita	5000	Mzdová a finanční účtárna
3000	Logistika	6000	Konstrukce a technologie

Vzhledem k tomu, že došlo k nové struktuře hospodářských středisek v podniku, je nutné také konkrétně stanovit, kdo bude nést odpovědnost za příslušná střediska. Odpovědnost jednotlivých pracovníků je uvedena v následující tabulce.

Tab. 14 Odpovědnost pracovníků za příslušná střediska (vlastní zpracování)

Středisko	Odpovědný pracovník
0000, 0108, 0111, 0112	Vedoucí výroby
0600	Správce provozovny Svitavy
1000	<p>Odpovědnost pověřených zaměstnanců ředitelem družstva za příslušné činnosti (hmotnou zainteresovanost na celém středisku má ale ředitel družstva):</p> <p>Opravy, údržba podniku, náklady za energii, vodu, teplo – Vedoucí údržby</p> <p>Mzdy, služby, úvěry, spotřeba PHM, ostatní služby – Ředitel družstva</p> <p>Stravování – Vedoucí závodní jídelny</p> <p>Režijní materiál a kancelářské potřeby – Sekretářka ředitele družstva</p>
1010	Správce IT
1040	Správce rekreačního zařízení Lanškroun
1350	Správce ubytování
2000	Vedoucí řízení jakosti
3000	Vedoucí logistiky
4000, 4200, 4300, 4400, 4500, 4600, 4700, 4800	Vedoucí obchodního oddělení
4100	Vedoucí servisu
5000	Vedoucí účtárny
6000	Vedoucí konstrukce a technologie

Pracovníci zodpovědní za příslušná střediska povedou další zaměstnance podniku, kteří pracují na jejich středisku či na dané oblasti, a budou jim zadávat příkazy a rozhodovat o tom, kdo jakou činnost bude vykonávat. Např. střediska výroby povede na svou odpo-

vědnost vedoucí výroby, který pod sebou bude mít směnové mistry a ti zase ostatní pracovníky ve výrobě. Střediska obchodu povede vedoucí obchodního oddělení, který na základě dalšího členění obchodních středisek na jednotlivé regiony, bude řídit jednotlivé obchodní zástupce.

Při decentralizaci podnikového řízení je především důležité, aby byla zajištěna jednotnost podnikových cílů, a aby tyto cíle byly s co největší snahou jednotlivých středisek v rámci celého podniku plněny.

9.5 Návrh systému rozpočtnictví

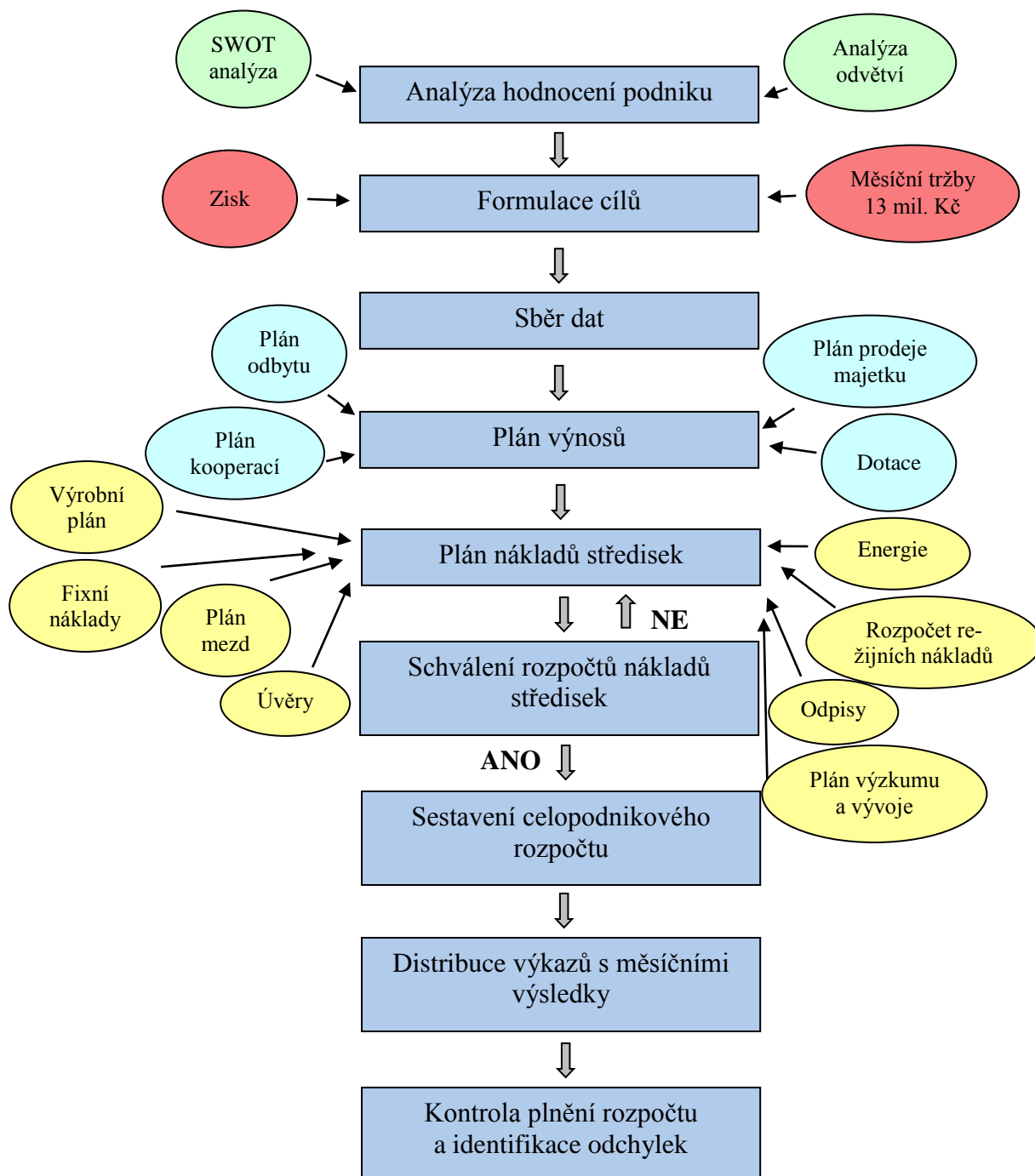
Proces rozpočtování nákladů a výnosů by měl být v podniku nepřetržitou činností, ve které jsou jasně stanoveny odpovědnosti jednotlivých osob, kteří se na procesu podílejí. Důležité je před samotným procesem rozpočtování, aby vedení podniku stanovilo tým pro sestavování rozpočtu. Tím by měli být řídicí pracovníci ze všech oblastí podniku (mzdová a finanční účtárna, logistika, obchod, výroba, vývoj, kontrola, správa, aj.), jejichž úkolem bude zpracování ročního návrhu rozpočtu střediska s přesností na jednotlivé měsíce, jeho prezentace a případné přepracování navrhovaného rozpočtu.

Sestavením celopodnikového rozpočtu by měl být pověřen konkrétní pracovník z útvaru controllingu. Vzhledem k tomu, že tento útvar není v podniku ustanoven, vedení podniku by mělo rozhodnout, kdo bude tuto funkci vykonávat. Návrhem je, aby činnosti spojené s controllingem vykonával pracovník z ekonomického oddělení, neboli controller (dále jen controller) za asistence ředitele družstva, který bude controllerovi poskytovat především poradenskou funkci. Controller bude vykonávat tyto činnosti:

- zpracovávat postupy a metody sestavení rozpočtu,
- určovat časový harmonogram sestavení rozpočtu,
- spolupracovat s řídicími pracovníky při jejich sestavování rozpočtu středisek, především bude plnit poradenskou a administrativní funkci a poskytovat účetní informace o minulém vývoji,
- zajistit reálnost jednotlivých rozpočtů a následně jejich dostatečnou koordinaci,
- mít zodpovědnost za včasnou přípravu rozpočtu.

Controller musí tedy ještě před zahájením celého procesu rozpočetnictví zpracovat postupy, stanovit metody a určit jeho časový harmonogram. Tyto činnosti bude vykonávat v měsíci červenci.

Navrhovaný proces, jak postupovat při sestavování rozpočtu je zobrazen na obrázku 11 a popsán v následujících kapitolách. Jedná se o krátkodobý rozpočet sestavovaný na 1 rok, tedy na jedno účetní období.



Obr. 11 Návrh procesu sestavení rozpočtu

(vlastní zpracování)

9.5.1 Analýza podniku a stanovení cílů

Před samotným rozpočtováním nákladů a výnosů je nutné provést důkladnou analýzu aktuální situace podniku, např. prostřednictvím SWOT analýzy, která je zaměřená na vnitřní i vnější prostředí. V rámci vnitřního prostředí řeší aktuální silné a slabé stránky podniku a v rámci vnějšího prostředí zobrazuje příležitosti a hrozby, které jsou spojené s podnikatelskou strategií. SWOT analýza umožní odhalit potenciální příčiny neúspěchu podniku. Vhodné je také provést analýzu odvětví, která odhalí vývojové tendence daného trhu a bude podkladem pro dlouhodobé plánování firmy. Společnost ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo se řadí podle klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) do sekce C – Zpracovatelský průmysl, konkrétně oddíl 28 – Výroba strojů a zařízení, skupina 28.1 – Výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely, třída 28.13 – Výroba ostatních čerpadel a kompresorů.

Pro jakékoli další plánování je důležité, aby vedení podniku jasně definovalo cíle a strategii podniku. Nestačí cíle pouze obecně formulovat, ale je potřeba je stanovit v měřitelných jednotkách a určit časový horizont, kdy má být cílů dosaženo. Příkladem cíle, který odpovídá provedené analýze podniku, může být vykazování zisku za kalendářní rok (hospodářský rok), nebo růst tržeb na výši alespoň 13 mil. Kč za měsíc. Tyto cíle by měly být splněny do konce roku 2017 a mělo by být projednáno, jakým způsobem bude cílů dosaženo. V obou případech se může jednat např. o rozšíření výroby, o kterou podnik usiluje již v průběhu roku 2016, anebo o proniknutí na nové trhy, především v zahraničí.

Analýza podniku a odvětví proběhne v měsíci červenci, na základě které vedení podniku v měsíci srpnu stanoví cíle podniku.

9.5.2 Příprava rozpočtů

Výchozím bodem přípravy rozpočtu je, aby vrcholový management určil rozhodující faktory, které omezují výkonnost podniku. V tomto případě může být omezujícím faktorem poptávka na trhu, ale také výrobní kapacita, kvalifikační struktura, rychlost reakce podniku na požadavky zákazníků apod.

V této fázi také proběhne v měsíci září sběr dat pro tvorbu rozpočtů na jednotlivá střediska. Jedná se především o účetní informace z minulých let, ceny materiálu, služeb a energií. Vedoucí středisek sestaví návrhy rozpočtů, ve kterých musí zohlednit cíle stanovené vede-

ním podniku. Jednotlivé návrhy budou diskutovány na pravidelných poradách vedení společnosti.

9.5.3 Tvorba a schválení rozpočtů

Ve fázi tvorby rozpočtů budou vedoucími jednotlivých středisek sestaveny rozpočty pro dané období, které byly předběžně diskutovány na poradách vedení. Podkladem pro tvorbu rozpočtů budou informace shromážděné ve fázi přípravy rozpočtů. Tato fáze bude probíhat v měsících září a říjen.

Plán výnosů

Plán výnosů zahrnuje plán odbytu, plán kooperací, plán prodeje majetku a plán dotací na zdravotně postižené pracovníky či na vzdělávání.

Plán odbytu bude sestavovat vedoucí obchodního oddělení za asistence obchodních zástupců jednotlivých OSS. Prodejní rozpočet je stěžejním rozpočtem pro tvorbu nákladů organizace a bude mu přikládán největší důraz, jelikož je primárním generátorem výnosů a případného zisku organizace.

V podstatě bude plán odbytu sestavován stejně, jako tomu bylo doposud, a to na základě údajů z minulých let, na základě kvalifikovaného odhadu budoucího vývoje prodeje výrobků a především bude vycházet z uzavřených smluv s odběrateli o počtu a velikosti dodávek na plánované období.

Plán kooperací bude v kompetenci vedoucího výroby. Kooperace zahrnují především obrábění dílů z hliníkových slitin pro tuzemské zákazníky. Plán bude proveden na základě již uzavřených smluv se zákazníky a na základě kvalifikovaného odhadu o budoucím vývoji těchto služeb. Pro sestavení plánu budou také důležité ceny kooperací, které stanoví vedení podniku.

Případný *plán prodeje majetku* sestaví vedení podniku. Tento plán bude zahrnovat např. rozhodnutí o prodeji zastaralého a nevyužívaného strojního zařízení, které je již téměř odepzané, ale pro malé živnostníky může mít ještě uplatnění. Dále rozhodnutí o prodeji aut, anebo o prodeji zapůjčených kompresorů, u kterých bylo účtováno o měsíčních nájmech, a nájemce se rozhodl kompresor odkoupit do svého vlastnictví.

Plán dotací bude zahrnovat dotace z Úřadu práce na zajištění pracovního místa zdravotně postižených pracovníků, a dotace z Úřadu práce, které jsou financovány z Evropské unie,

na vzdělávání a zaškolení nově zaměstnaných pracovníků v podniku. Plán dotací bude sestavovat pracovník mzdové účtárny.

Na základě sestaveného plánu výnosů, především plánu odbytu, bude sestaven plán nákladů.

Plán nákladů středisek

Výrobní rozpočet, který navazuje na sestavený plán odbytu, bude v kompetenci vedoucího výroby. Jeho obsahem budou plánované mzdy výrobních dělníků, spotřeba elektrické energie a plánované množství výrobků, které bude nutné vyrobit. Plánované výrobky by však měly být ve výrobním rozpočtu podrobněji členěny, tzn., že by měly být seříděny podle typu, použitého materiálu a barevného provedení. Tento postup umožní přehlednost a možnost předvídat potřebu materiálových zdrojů.

Pro sestavení *plánu výzkumu a vývoje* je potřeba provést důkladnou analýzu úrovně technologie a vyspělosti odvětví. Důležité je také stanovit pozici, jakou chce podnik zaujímat v odvětvovém segmentu, a potřebu výše nákladů na případný marketing nového výrobku. Tento plán bude sestavovat vedoucí střediska 6000 – Konstrukce a technologie, společně s ředitelem družstva.

Plán mezd technicko-hospodářských pracovníků budou sestavovat vedoucí jednotlivých středisek na základě smluv o mzdě s jednotlivými pracovníky. Jeho obsahem bude jak fixní složka zaměstnanců, tak pohyblivá složka, která je ve výši 20 % z hrubé mzdy. V potaz se musí brát celková výše prémie, bez ohledu na to, zda budou prémie za případné nesplnění rozpočtu strženy, nebo nikoliv. Tento plán tvoří také náklady na zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem a ostatní osobní náklady.

Plán úvěrů bude sestavovat vedoucí finanční a mzdové účtárny, která má veškeré úvěry ve své kompetenci. Obsahem plánu budou úroky z úvěru na základě smluv o úvěrech. Ředitel družstva bude poskytovat informace o případném dalším uzavření smlouvy o úvěru v průběhu roku.

Náklady na energie bude sestavovat člen představenstva, jakožto zástupce vedení podniku. Pro sestavení rozpočtu nákladů na vodu, elektrickou energii a plyn, se bude vycházet z údajů z minulých let. Nutné je brát v potaz vývoj cen za energie, které se následně promítnou do rozpočtu. Např. pro rok 2016 se přepokládá pokles cen elektrické energie o 4 %.

Rozpočet *fixních nákladů*, které jsou pro podnik nákladem ve stejné výši, sestavuje především organizačně správní referát (středisko 1000), obchodní oddělení (středisko 4000) a středisko IT (středisko 1010). Jedná se především o měsíční náklady za elektronický obchod, údržbu informačních systémů, pronájem aut, právní služby, pojištění budov, pracovníků, pronájmy kanceláří v Praze, Českých Budějovicích a Frýdku Místku, apod.

Odpisy hmotného i nehmotného majetku firmy jsou stanovené, resp. vychází z předpokládané doby jeho používání a předpokládaného průběhu opotřebení. V podniku jsou stanovené rovnoměrné odpisy. Přehled o případném majetku na případných střediscích s dobou používání a výší měsíčních odpisů bude pro vedoucí středisek připravovat controller na základě reportu z informačního systému Orsoft. Vedoucí středisek musí brát v úvahu i případné pořízení majetku v průběhu roku, jehož odpisy musí zahrnout do sestavovaného rozpočtu, a naopak je nutné zahrnout do plánu odpisů i případné vyřazování či prodej majetku, kdy odepisování ukončí.

Výchozím bodem pro sestavení *rozpočtu režijních nákladů* mohou být údaje o jejich minulém vývoji a v úvahu se mohou vzít změny podmínek činnosti v budoucím období, pro které je rozpočet sestavován.

Další rozpočty nákladů budou sestaveny na základě potřeb daného střediska.

Sestavené rozpočty středisek budou předloženy a projednány na začátku měsíce listopadu na poradě vedení, případně budou předány k přepracování na základě případných připomínek vedení podniku. Fáze tvorby rozpočtů na jednotlivá střediska končí, až jsou rozpočty definitivně schváleny vedením podniku. Termín pro definitivní verze střediskových rozpočtů je konec listopadu.

Sestavení celopodnikového rozpočtu

Pokud jsou rozpočty na jednotlivá střediska schváleny vedením podniku, controller jejich sumarizací sestaví kompletní Master Budget (uvažuje pouze jeho část – náklady a výnosy), a to v měsíci prosinci. Celopodnikový rozpočet i dílčí rozpočty na střediska importuje do informačního systému Orsoft. Následně všem vedoucím středisek rozešle roční rozpočty na jejich střediska včetně podrobného měsíčního členění.

9.5.4 Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek

Od začátku nového účetního období, tedy od ledna následujícího roku (v tomto případě od ledna 2018) bude finanční účetní nadále rozesílat měsíční výsledky hospodaření středisek

odpovědným vedoucím, včetně reportu, který bude obsahovat i souhrnný deník dokladů pro zjištění, co zahrnují jednotlivé nákladové položky. Controller bude srovnávat skutečné a rozpočtované hodnoty. Kontrola bude prováděna za každý měsíc, vždy k 20. dni v měsíci, kdy již bývá zpracována měsíční uzávěrka podniku za předchozí měsíc, a bude identifikovat odchylky od rozpočtu. S odchylkami budou seznámeni vedoucí jednotlivých středisek a následně bude svolána porada vedení, na které budou odchylky prezentovány.

Vzhledem k tomu, že v současné době nejsou v podniku žádné reporty tvořeny, ale ředitel družstva pouze sleduje vývoj výsledku hospodaření celého podniku, bylo by vhodné vytvořit systém reportingu alespoň ve zjednodušené formě. Reporty tržeb (tabulka 15, 16), nákladů (tabulka 17) a hospodářských výsledků (tabulka 18), které bude předkládat controller na poradě vedení, mohou vypadat tak, jak je uvedeno v níže uvedených tabulkách. Ve všech následujících tabulkách jsou uváděny pouze fiktivní hodnoty, nikoliv reálné, a po celou dobu bude pracováno s *pevným rozpočtem*, tzn., že se při kontrole nákladů nemění, a porovnávají se pouze skutečné náklady střediska s nákladovým úkolem schváleného rozpočtu, neboli s předem stanovenými náklady.

Tab. 15 Report plnění plánu tržeb obchodního střediska (vlastní zpracování)

Středisko: 4600 Plán výrobků celkem: 22 034 tis. Kč Plán služeb celkem: 5 400 tis. Kč Plán zboží celkem: 1 520 tis. Kč Celkem: 28 954 tis. Kč	Únor 2017				Kumulace	
	v tis. Kč				plnění v %	plnění v %
	Plán	Kumulace	Skutečnost	Kumulace		
Tržby za výrobky	1 682	3 161	1 712	3 541	101,78	16,07
Tržby za služby	390	865	376	910	96,41	16,85
Tržby za zboží	122	240	128	241	104,92	15,86
Celkem	2 194	4 266	2 216	4 692	101,00	16,21

Obchodní zástupci jsou každý měsíc odměňováni fixní mzdou, ale jejich podstatnou částí mzdové složky je provize, kterou obdrží z částky realizovaného obchodu. Provize obchodních zástupců se skládá ze tří intervalů, které jsou odstupňovány na základě procentuálního plnění plánu tržeb.

Report plnění plánu tržeb obchodního střediska, který je zobrazen v tabulce 15, bude podkladem pro odměňování obchodního zástupce střediska 4600 – OSS Praha, a to formou provize. Vzhledem k tomu, že splnil kumulovaný plán tržeb, náleží mu provize, kterou má sjednanou v dohodě o mzdě.

Tab. 16 Report tržeb celého podniku (vlastní zpracování)

Rok 2017	Tržby za prodej výrobků a služeb (v tis. Kč)				Odchylka v tis. Kč		Odchylka v %	
	Plán	Kumulace	Skutečnost	Kumulace	abs.	kum.	plán/skut.	kum.
Leden	12 270	12 270	11 920	11 920	-350	-350	-2,94	-2,94
Únor	11 780	24 050	11 560	23 480	-220	-570	-1,90	-2,43
Březen	12 530	36 580	12 638	36 118	108	-462	0,86	-1,28
Duben	13 100	49 680	13 215	49 333	115	-347	1,64	-0,70
Květen	13 740	63 420	13 680	63 013	-60	-407	-0,44	-0,65
Červen	13 040	76 460	13 210	76 223	170	-237	1,30	-0,31
Červenec	12 850	89 310	13 010	89 233	160	-87	1,25	-0,01
Srpen	13 000	102 310	12 870	102 103	-130	-207	-1,01	-0,20
Září	13 620	115 930	13 604	115 707	-16	-223	-0,12	-0,19
Říjen	13 700	129 630	13 586	129 293	-114	-337	-0,84	-0,26
Listopad	12 900	142 530	13 040	142 333	140	-197	1,06	-0,14
Prosinec	13 100	155 630	13 180	155 513	80	-117	0,61	-0,08
Celkem	155 630		155 513		-117		-0,08	

Reporty tržeb celého podniku mohou být také tvořeny podle individuálních požadavků vedení podniku. Například report může být tvořen podle procentuálního podílu tuzemských zákazníků a zahraničních zákazníků. Skutečné hodnoty by tedy byly dále členěny podle tuzemska a zahraničí. Dalším reportem může být třeba přehled hlavních odběratelů a jejich podíl na celkových tržbách podniku.

Tab. 17 Report režijních nákladů (vlastní zpracování)

Středisko: 3000	Únor 2017				Leden – únor 2017			
	Plán v Kč	Skutečnost v Kč	Odchylna		Plán kumulace v Kč	Skutečnost kumulace v Kč	Odchylna	
			abs. v Kč	rel. v %			abs. v Kč	rel. v %
Náklad 1	89 000	91 237	2 237	2,5	178 000	180 778	2 778	15,6
Náklad 2	2 300	2 578	278	12,1	4 820	5 248	428	8,9
Náklad 3	550	471	-79	-16,8	890	795	-95	-11,9
Náklad 4	1 890	2 145	255	13,5	3 590	3 625	-35	-1
Náklad 5	770	642	-128	-19,9	1 590	1 520	-70	-4,6
Σ nákladů	94 510	97 073	2 563	2,7	188 890	191 966	3 076	1,63

Report v tabulce 17 zobrazuje vývoj režijních nákladů na středisku 3000 – Logistika. Z tabulky lze vyčíst, že středisko překročilo náklady jak měsíčně, tak v kumulaci. Vzhledem k tomu, že kumulovaná relativní odchylna je v toleranční mezi, která je stanovená na 2 %, zaměstnanci tohoto střediska nebudou v uvedeném měsíci sankcionováni za nesplnění rozpočtu. Tento systém reportu režijních nákladů bude proveden u všech středisek.

Vedoucí středisek musí být schopni vysvětlit, proč odchylny vznikly, ať už negativní, nebo pozitivní. Negativní odchylny mohou mít následující příčiny:

- chybné plánování, nereálně stanovené cíle,
- špatná organizace, plýtvání,
- nepředvídatelné externí vlivy,
- organizační změny,
- zvýšení cen u dodavatele,
- chybné zaúčtování nákladové položky.

Vedení podniku by se společně s vedoucím příslušného úseku, který je zodpovědný za vzniklé odchylny, mělo dohodnout, jakým způsobem budou eliminovány.

V závěru reportingu by měl být také prezentován celkový přehled plánovaných a skutečných výsledků hospodaření za jednotlivá střediska, jejichž sumarizací se zjistí výsledek za celý podnik. Ukázkový příklad je znázorněn v následující tabulce.

Tab. 18 Hospodářské výsledky jednotlivých středisek (vlastní zpracování)

Středisko	Únor 2017				Ledén – Únor 2017			
	Plán	Skutečnost	Odchylka		Plán	Skutečnost	Odchylka	
			abs.	rel.			abs.	rel.
0000								
0108								
0111								
0112								
1000								
1010								
2000								
4000								
4100								
....								
Celkem za podnik								

9.6 Informovanost zaměstnanců o plnění rozpočtu

Rozpočty a jejich plnění jsou měsíčně prezentovány pouze v okruhu vedoucích jednotlivých středisek a členů představenstva na měsíčních poradách vedení. S výsledky ale nejsou seznamováni i ostatní zaměstnanci podniku. Těm jsou sdělovány až roční výsledky za uplynulé období prostřednictvím nástěnky v podniku. Lze říci, že téměř 90 % zaměstnanců v podniku nemá přehled o základním plánu firmy a v podstatě jsou celý rok v nevědomosti, zda rozpočet je, nebo není plněn. Vznikají tak nepříjemné spekulace, kdy v případě růstu objemu produkce se zvyšují nároky na pracnost zaměstnanců, a většina pracovníků má pocit, že pracuje nad plán. Zvyšující se nároky na pracnost zaměstnanců však mohou být způsobeny pouze vyšším objemem produkce, který je důsledkem nižších

prodejních cen a tedy i nižší přidané hodnoty. Dalším důvodem zvyšujících se nároků na zaměstnance může být fakt, že dané období se podniku podařilo získat více zakázek, které mu pomohou alespoň z části vykompenzovat ztrátu z předchozího měsíce či čtvrtletí.

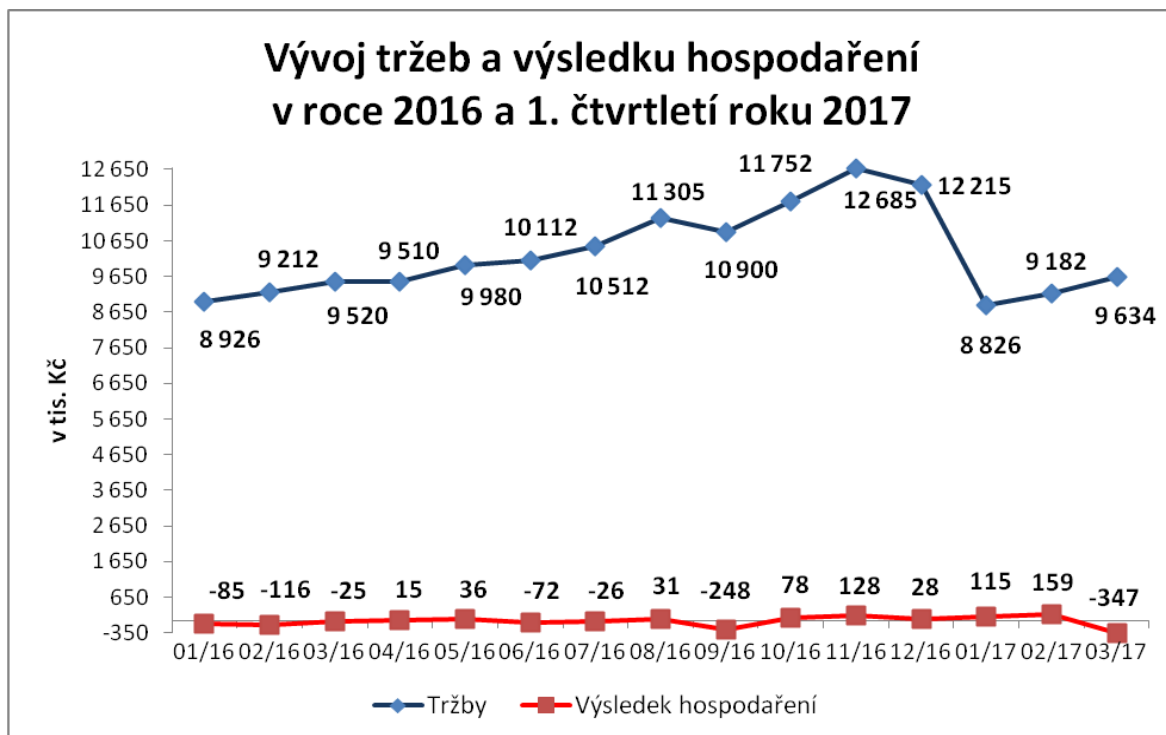
Každý měsíc je tedy nutné vytvořit report, který bude prezentován všem zaměstnancům podniku vždy před uzávěrkou mezd, tzn., že k poslednímu dni v měsíci se bude prezentovat předcházející měsíc (např. 28. února se budou prezentovat výsledky za leden). Důležité je, aby report byl stručný, jasný a srozumitelný pro každého. V případě, že vedení podniku z jakýchkoliv důvodů nebude chtít zveřejňovat zaměstnancům přesná čísla, je možné je převést na procentuální hodnoty.

Vzhledem k tomu, že mzdová složka zaměstnanců se skládá ze složky fixní (např. úkolová mzda, časová mzda nebo fixní plat) a ze složky pohyblivé (prémie), v případě nesplnění rozpočtu režijních nákladů vedení podniku sníží zaměstnanci část prémie (tento systém byl popsán v kapitole 9.3 – Motivace zaměstnanců). Zaměstnanec by měl být o této skutečnosti informován s dostatečným předstihem, tzn. také na setkání všech zaměstnanců, kde budou prezentovány výsledky za uplynulé období. V této souvislosti mohou být také prezentovány reporty režijních nákladů na jednotlivá střediska z předchozí kapitoly (tabulka 17).

Tabulka s fiktivními hodnotami, která by byla vhodná k prezentování pro všechny zaměstnance v podniku, by mohla vypadat následovně.

Tab. 19 Návrh zjednodušeného reportu pro zaměstnance (vlastní zpracování)

Shrnutí výsledku hospodaření za březen 2017							
Položka	Plán v tis. Kč	Skutečnost v tis. Kč	Plán od počátku roku v tis. Kč	Skutečnost od počátku roku v tis. Kč	Odchylka od počátku roku		Plán na následující měsíc v tis. Kč
					v tis. Kč	v %	
Tržby	9 666	9 348	28 016	27 642	-374	-1,35	10 112
Náklady	9 720	9 695	27 991	27 715	-276	-1,00	10 020
HV	-54	- 347 Kč	25	-73			92
Průměrná cena	3 400 Kč	3 300 Kč			-100 Kč	-3,03	3 420 Kč



Obr. 12 Návrh reportu vývoje tržeb a výsledku hospodaření (vlastní zpracování)

Pro zaměstnance může být také zajímavý podíl jednotlivých druhů kompresorů na tržbách za vlastní výrobky podniku.

Tab. 20 Návrh reportu podílu jednotlivých druhů výrobků na tržbách za výrobky (vlastní zpracování)

Výrobek	Nadskupina	2016 – čtvrtletí				2017 čtvrtletí
		I.	II.	III.	IV.	I.
Šroubové kompresory	1KSR	29 %	30 %	34 %	35 %	37 %
Pístové kompresory	1KPR	26 %	31 %	29 %	37 %	28 %
Doplňkový výrobní program	2DVP	45 %	39 %	37 %	28 %	35 %
Celkem		100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

10 ZHODNOCENÍ PROJEKTU

Cílem této kapitoly je zhodnotit projekt, a to z časového a nákladového hlediska. Časové hledisko představuje dobu trvání celého projektu. Nákladová analýza zahrnuje náklady, které by podnik musel vynaložit, pokud by projekt byl schválen a zaveden.

10.1 Časová analýza

Časový horizont nutný pro zavedení inovovaného systému rozpočetnictví je deset měsíců (červenec 2016 – duben 2017), v jehož průběhu se musí provést celá řada důležitých činností. Časová analýza je zde provedena jako hrubý odhad. Její podobu je možné upravit až po zavedení navrhovaného systému rozpočetnictví, kdy bude zjištěno reálné časové rozmezí jednotlivých činností a jejich náročnost. Pokud by navrhovaný projekt podnik zrealizoval již pro sestavení rozpočtu na rok 2017, harmonogram by vypadal následovně.

Tab. 21 Časový harmonogram projektu (vlastní zpracování)

Období	Činnost	Odpovědný pracovník
Červenec 2016	Stanovení metod, postupů a časového harmonogramu sestavení rozpočtu	finanční účetní (controller)
Červenec 2016	Analýza podniku a odvětví	ředitel družstva
Srpen 2016	Stanovení cílů a strategie podniku	ředitel družstva
Září 2016	Plán odbytu	vedoucí odbytu
Září 2016	Plán ostatního doplňkového výrobního programu	vedoucí výroby
Září 2016	Plán ostatních výnosů	finanční účetní (controller)
Září – říjen 2016	Plán nákladů středisek	vedoucí středisek
Listopad 2016	Schválení rozpočtů středisek	ředitel družstva
Prosinec 2016	Sestavení celopodnikového rozpočtu	finanční účetní (controller)
Celý rok 2017	Distribuce měsíčních výsledků	finanční účetní
Celý rok 2017	Kontrola plnění rozpočtu	finanční účetní (controller)
Celý rok 2017	Analýza vzniklých odchylek	ředitel družstva, finanční účetní

10.2 Nákladová analýza

Při realizaci navrhovaného inovovaného systému rozpočetnictví je nutné, aby podnik počítal s jistými náklady, které bude muset vynaložit, především na zavedení pozice controllera a na rozšíření informačního softwaru, který by snadněji vyhodnocoval plnění rozpočtu.

Vzhledem k tomu, že současná finanční situace neumožňuje přijmout nového pracovníka na pozici controllera a také je zřejmé, že by sestavování a vyhodnocování plánů na navrhované úrovni nevytvořilo 100 % pracovní náplň pro tuto pozici, je nutné zvážit, kdo tuto pozici bude vykonávat. Návrhem je, aby pracovní činnosti spojené s controllingem vykonávala finanční účetní, která dosud shromažďovala podklady pro ředitele družstva, a která na základě celopodnikového rozpočtu sestavovala dílčí rozpočty. Finanční účetní splňuje osobní i odborné předpoklady, jako je ekonomické vzdělání, znalost finančního účetnictví a teoretická znalost controllingu. Nutné je ale absolvovat školení, díky kterému si budoucí controller osvojí praktické zkušenosti v oblasti controllingu.

Pokud podnik rozšíří pracovní pozici finanční účetní o činnosti spojené s controllingem, bude nutné zvážit časovou náročnost v rámci této pozice a zvýšení mzdového ohodnocení. To, zda bude finanční účetní zvládat i pozici controllera, ukáže až určitá doba po realizaci projektu, a to od jeho začátku, až po úplný konec projektu. Pokud by tomu tak nebylo, bylo by nutné část pracovní náplně v rámci pozice finanční účetní rozdělit mezi další dvě finanční účetní.

Další náklady, které podnik bude muset vynaložit, budou náklady na školení v oblasti controllingu. Nelze počítat, že nákladem bude pouze cena kurzovního, ale také cestovní výdaje a výdaje za případné ubytování. Předpokládá se, že dvoudenní školení bude probíhat v Praze a zaměstnanec bude cestovat vlakem. Účastník školení má také v rámci této pracovní cesty nárok na stravné. Tato položka bude pro podnik také nákladem. Podle zákoníku práce přísluší zaměstnanci v podnikatelské sféře za každý den pracovní cesty stravné ve výši 170 Kč, pokud pracovní cesta trvá déle než 18 hodin. Výše nákladů na jednotlivé položky za jeden měsíc je uvedena v následující tabulce.

Tab. 22 Přehled nákladů spojených s pracovní pozicí controllera (vlastní zpracování)

Nákladová položka	Částka
Mzdové náklady – hrubá mzda (příplatek ke stávající mzdě)	6 000 Kč
Náklady na SP (25 %) a ZP (9 %)	2 040 Kč
Školení controllingu	11 580 Kč
• <i>kurz bez DPH</i>	10 000 Kč
• <i>cestovné</i>	390 Kč
• <i>ubytování</i>	850 Kč
• <i>stravné</i>	340 Kč
Celkem	19 620 Kč

Z tabulky lze zjistit, že celkové náklady na pozici controllera by činily 19 620 Kč za jeden měsíc. Nutné je však podotknout, že náklady uvedené v tabulce by bylo nutné vynaložit pouze ve fázi zavádění inovovaného systému rozpočetnictví. V následujících měsících budou relevantní pouze mzdové náklady. To znamená, že první měsíc je nutné vynaložit 19 620 Kč a dalších jedenáct měsíců 8 040 Kč každý měsíc ($11 * 8 040 = 88 440$ Kč), tj. celkem 108 060 Kč za rok v etapě zavádění (19 620 Kč + 88 440 Kč).

Další náklady, které podnik bude muset vynaložit, jsou náklady na rozšíření informačního softwaru, který by snadněji tvořil rozpočty a následně je i vyhodnocoval. Podnik může nadále využívat pro tvorbu rozpočtů tabulkový procesor MS Excel, což by pro podnik znamenalo nulový náklad, ale vzhledem k tomu, že již využívá informační systém Orsoft pro finanční účetnictví, snadné by bylo do tohoto systému aplikovat pouze modul „Controlling“, který splňuje podmínky pro tvorbu těchto reportů. Výše ceny tohoto doplňkového modulu je možná po konzultaci vedení společnosti s odpovědnými pracovníky firmy Ortex. Vzhledem k tomu, že společnost ORLÍK-KOMPRESORY již dlouhodobě spolupracuje se společností Ortex, cena doplňkového modulu by jistě nebyla nijak vysoká.

11 SHRNUÍ NAVRHOVANÉHO SYSTÉMU ROZPOČETNICTVÍ

Vzhledem k tomu, že ve společnosti probíhá neefektivní systém tvorby rozpočtů, cílem diplomové práce bylo zjistit nedostatky a navrhnout inovovaný systém tvorby rozpočtů nákladů a výnosů, který bude založený na tradičních přístupech.

Celý projekt klade důraz na decentralizované řízení a stanovení odpovědnosti v podniku. Největším přínosem v navrhovaném systému rozpočetnictví je efektivní řízení nákladů a dále také snížení vytiženosti ředitele družstva, jelikož tvorba rozpočtů bude nyní v kompetenci vedoucích jednotlivých středisek za asistence controllera. Nový systém zahrnuje propojení plnění rozpočtů režijních nákladů s motivací pracovníků. V případě, že střediska nebudou plnit stanovené rozpočty režijních nákladů, jeho pracovníci budou sankcionováni, a to stržením prémie. Pokud však budou schopni za celý rozpočtový rok uspořít, bude jim náležet odměna podle stanovených pravidel.

Z důvodu snížení reportů pro jednotlivá střediska, které jsou každý měsíc rozesílány vedoucím středisek, a zjednodušení ekonomické struktury podniku, bylo navrženo sloučení některých hospodářských středisek, které byli v kompetenci jednoho vedoucího, nebo vykazovali minimální počet nákladových položek. Po úpravě středisek bylo přesně stanoveno, kdo bude za středisko odpovědný, případně kdo bude odpovědný za jednotlivé nákladové položky. Některá hospodářská střediska získala nové identifikační číslo pro jejich logickou číselnou návaznost a jednodušší zapamatovatelnost pro všechny zaměstnance podniku.

Ve fázi tvorby rozpočtů byl přesně stanovený postup, jak v jejich tvorbě postupovat, včetně časových údajů, do kdy mají být jednotlivé etapy splněny. Nezbytnou součástí tvorby rozpočtů je také jejich kontrola plnění, identifikace odchylek a následně jejich eliminace. Tato fáze systému rozpočetnictví byla demonstrována na modelových příkladech pro tvorbu reportů odchylek. Jednotlivé příklady vykazovali fiktivní hodnoty, které však nebyly důležité. Důležitost byla kladena na samotný možný způsob tvorby reportů.

Součástí navrhovaného systému je také měsíční informovanost všech zaměstnanců o stanovených rozpočtech a jejich plnění.

Tvorba rozpočtů včetně jejich vyhodnocování by v podniku měla být nepřetržitým procesem. Dobu trvání projektu však lze určit zhruba na 10 měsíců (doba po vyhodnocení rozpočtů za 1. čtvrtletí). Délku trvání jednotlivých činností však družstvo může upravit až po

zavedení navrhovaného systému, kdy bude zjištěna náročnost jednotlivých činností. V případě, že by podnik souhlasil s rozšířením pracovní pozice finanční účetní o činnosti spojené s controllingem, musel by počítat ve fázi zavádění systému rozpočetnictví s náklady ve výši 108 060 Kč za rok. V dalších letech by se jednalo o roční náklad ve výši 96 480 Kč.

11.1 Doporučení pro zvládnutí nového systému

Proces sestavování rozpočtů je složitý a časově náročný. Pro zvládnutí navrhovaného systému rozpočetnictví, je nutné uvést několik doporučení, kterými by se podnik měl řídit⁵:

- začít s podporou plánování u vrcholového managementu, který musí prosadit jeho význam,
- uvědomit si, že nic nelze úplně naplánovat a nové okolnosti se vyskytnou vždy,
- zajistit komunikaci v oblasti plánování mezi všemi účastníky plánovacího procesu (nástrojem komunikace jsou kromě osobních vztahů také porady, nástěnky a informační schůze pro všechny zaměstnance), tím se zajistí konzistentnost a úplnost plánů,
- umožnit nejen pracovníkům, kteří se podílejí na tvorbě rozpočtů, ale také i ostatním zaměstnancům, se aktivně účastnit plánovacího procesu, tato situace pomůže jednak získat cenné informace a dále to posílí zájem na splnění rozpočtů,
- vyvozovat z plnění měsíčních rozpočtů závažné podněty pro aktualizaci a revizi plánů.

⁵ Inspirace: Vysušil, 2004, s. 61-62

ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala systémem rozpočetnictví ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESOY, které je českým výrobcem kompresorů. S ohledem na jeho dnešní finanční situaci, kdy je pro družstvo velmi těžké generovat zisk, je podle názoru autorky velmi důležité sledovat vývoj nákladů a výnosů v podniku. Firma by se měla snažit získávat co nejvíce zákazníků, kteří budou s nabízenými výrobky a službami spokojeni a budou ochotni je doporučit i dalším potenciálním zákazníkům. Jeho snahou by také mělo být rozšíření své působnosti na více trzích.

Cílem práce bylo, na základě provedené analýzy současného systému rozpočetnictví a identifikovaných nedostatků, vypracovat projekt, který bude obsahovat inovovaný systém rozpočtu nákladů a výnosů, založený na tradičním přístupu tvorby rozpočtů. Navrhované řešení napravuje slabé místo předešlého systému rozpočetnictví, který byl pouze v kompetenci vedení podniku, a nebyla stanovena odpovědnost za jeho plnění. V tomto projektu budou mít za tvorbu rozpočtů středisek odpovědnost vedoucí jednotlivých středisek.

Autorka navrhla družstvu propojení systému tvorby rozpočtů se systémem motivace, který bude nápomocný k dosažení dílčích úkolů středisek stanovených rozpočtem v souladu s cíli podniku jako celku. V projektové části bylo také provedeno sloučení některých hospodářských středisek pro zjednodušení ekonomické struktury v podniku, a u některých proběhla i změna identifikačního čísla, která umožní logičtější návaznost jednotlivých středisek a zjednoduší zapamatovatelnost pro všechny zaměstnance družstva. V rámci kontroly rozpočtů byl navržen systém jejich vyhodnocování a identifikování odchylek, prostřednictvím reportů, na základě kterých bude vedení podniku s vedoucími jednotlivých středisek rozhodovat, jakým způsobem budou eliminovány. V projektu bylo také zavedeno měsíční prezentování stanovených rozpočtů a jejich plnění všem zaměstnancům družstva.

Družstvu byl navržen nejen nový systém tvorby rozpočtů, ale také rozšíření pracovní náplně finanční účetní o činnosti spojené s controllingem, v jejíž kompetenci bude také řízení tvorby rozpočtů. V závěru práce bylo provedeno zhodnocení projektu a uvedena doporučení, která usnadní podniku zvládnout navrhovaný systém rozpočetnictví. Na základě časové a nákladové analýzy se lze domnívat, že práce nabízí reálné a pro podnik využitelné řešení. Navrhovaný systém rozpočetnictví může ve zjednodušené podobě sloužit jako vnitřní směrnice podniku pro tvorbu rozpočtů, která bude závazná pro všechny zaměstnance.

V případě, že navrhovaný inovovaný systém rozpočetnictví bude v podniku úspěšný, v budoucnu může družstvo přemýšlet nad dalšími modifikacemi rozpočtu, např. místo tradičních způsobů tvorby rozpočtů zavést moderní systémy rozpočtování, které by měly nabídnout širší možnosti ve využití informačních výstupů.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- ČECHOVÁ, Alena, 2011. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 2. aktual. a rozš. Brno: Computer Press, a. s., 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DUCHOŇ, Bedřich a Jana ŠAFRÁNKOVÁ, 2008. *Management: integrace tvrdých a měkkých prvků řízení*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 378 s. ISBN 978-80-7400-003-4.
- EDMONDS, Thomas P., Cindy D. EDMONDS a Bor-Yi TSAY, 2000. *Fundamental managerial accounting concepts*. Vyd. 1. Boston: Irwin/McGraw-Hill, 625 s. ISBN 0-07-021441-7.
- FIALKA, Michal, 2012. Controlling se musí dívat více do budoucnosti. *Finanční management*. Č. 2012/8, s. 40-43. Rozhovor s tehdejšími finančním ředitelem firmy Xerox Tomášem Rybičkou. Dostupný také z: <http://www.financnimanager.cz/wp-content/themes/financni-manager/files/rozhovor.pdf>.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2003. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Vyd. 2. aktual. Praha: Grada Publishing, 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
- FIBÍROVÁ, Jana a Libuše Šoljaková, 2005. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 392 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ, 2011. *Účetnictví 1: aplikace principů a technik*. Vyd. 2. aktual. a dopl. Praha: Grada Publishing, 144 s. ISBN 978-80-247-3953-3.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KISLINGEROVÁ, Eva a kol., 2008. *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 293 s. ISBN 978-80-7179-882-8.
- KRÁL, Bohumil a kol., 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 2. rozš. Praha: Management Press, 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.
- LANDA, Martin a Michal POLÁK, 2008. *Ekonomické řízení podniku*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 196 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

MIKOVCOVÁ, Hana, 2007. *Controlling v praxi*. Vyd. 1. Plzeň: Aleš Čeněk, 183 s. ISBN 978-80-7380-049-9.

NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON, 2014. *Managerial accounting for managers*. Vyd. 3. New York: McGraw-Hill Irwin, 596 s. ISBN 978-1-25-906073.

PETRŮČEK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Vyd. 2. výrazně rozš. a aktual. Praha: Grada Publishing, 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

ŘEZÁČ, Jaromír, 2009. *Moderní management: manažer pro 21. Století*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 408 s. ISBN 978-80-251-1959-4.

Slovník controllingu: Česko-anglický, anglicko český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera, 2003. Vyd. 1. Praha: Management Press, 395 s. ISBN 80-7261-085-6.

SYNEK, Miloslav a kol., 2011. *Manažerská ekonomika*. Vyd. 5. aktual. a dopl. Praha: Grada Publishing, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2009. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ, 2010. *Reporting*. Vyd. 3. rozš. a aktual. Praha: Grada Publishing, 224 s. ISBN 978-80-247-2759-2.

VOCHOZKA, Marek, Petr Mulač a kol., 2012. *Podniková ekonomika*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1.

VYSUŠIL, Jiří, 2004. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: Sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

ŽŮRKOVÁ, Hana, 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Vyd. 1. Praha: Grada Publishing, 136 s. ISBN 978-80-247-1844-6.

Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BCG	Boston Consulting Group (Bostonská matice)
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
HM	Hrubá mzda
HS	Hospodářské středisko
IT	Informační technologie
ND	Náhradní díly
OP	Opravné položky
OSS	Obchodně servisní středisko
PHM	Pohonné hmoty
SP	Sociální pojištění
VS	Vedoucí střediska
ZC	Zůstatková cena
ZP	Zdravotní pojištění

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Procesy reportingu	49
Obr. 2 Logo ORLÍK-KOMPRESORY	55
Obr. 3 Pistový kompresor	57
Obr. 4 Šroubový kompresor.....	57
Obr. 5 Sušička stlačeného vzduchu	58
Obr. 6 BCG matice portfolia firmy.....	59
Obr. 7 První linie organizační struktury družstva ORLÍK-KOMPRESORY	60
Obr. 8 Procentuální vyjádření jednotlivých druhů nákladů v roce 2015	65
Obr. 9 Mapa rozdělení regionů OSS (Interní materiály ORLÍK-KOMPRESORY)	70
Obr. 10 Proces sestavení rozpočtu ve výrobním družstvu ORLÍK-KOMPRESORY.....	71
Obr. 11 Návrh procesu sestavení rozpočtu	85
Obr. 12 Návrh reportu vývoje tržeb a výsledku hospodaření	95

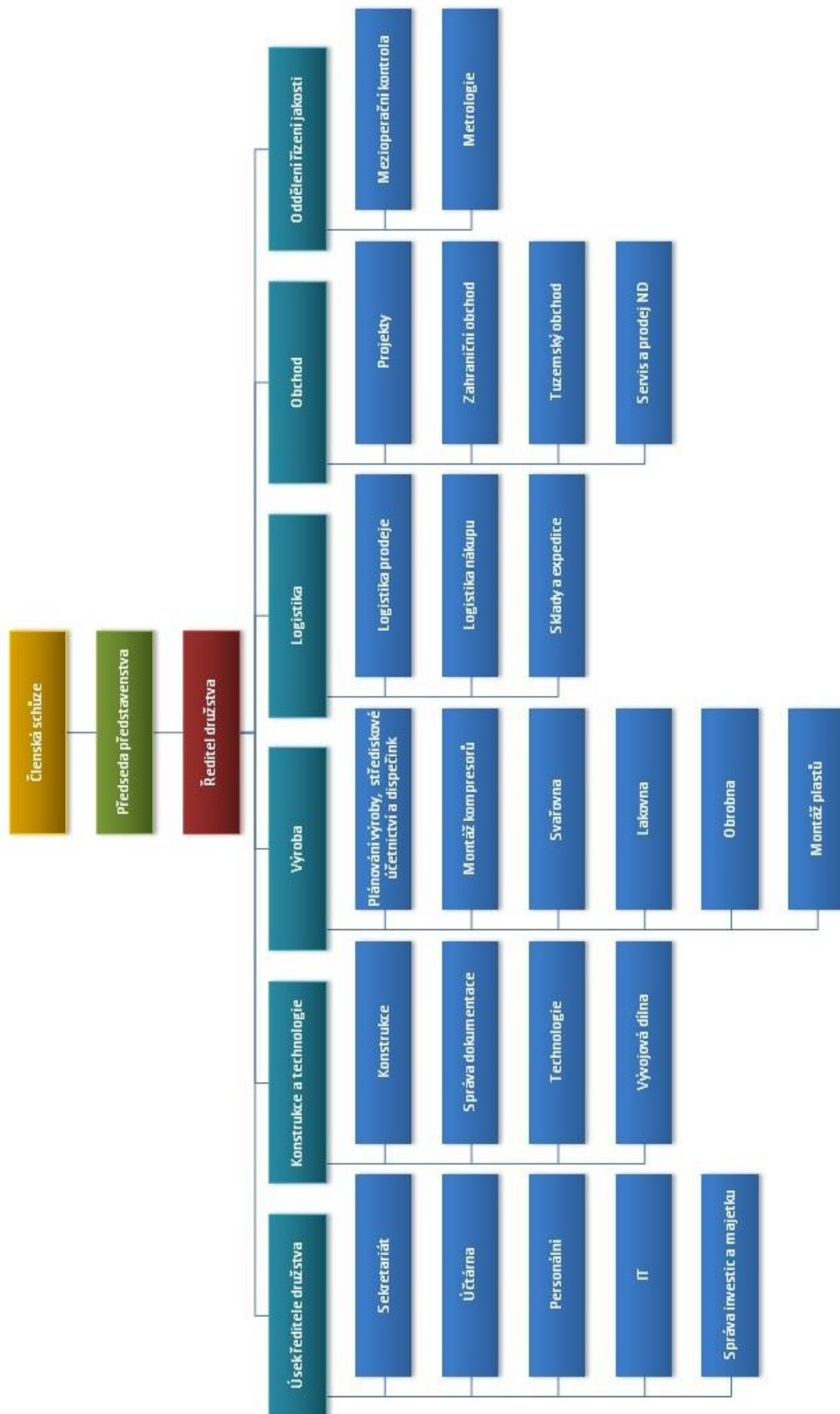
SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Vztah finančního a manažerského účetnictví	16
Tab. 2 Vztah controllera a řídicího pracovníka	47
Tab. 3 Přehled počtu zaměstnanců v letech 2012 – 2015	55
Tab. 4 Přehled ekonomických výsledků ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo v letech 2012 – 2015	56
Tab. 5 SWOT analýza ORLÍK-KOMPRESORY výrobní družstvo.....	63
Tab. 6 Druhové členění nákladů v letech 2012 – 2015 v tis. Kč a vertikální analýza.....	66
Tab. 7 Seznam hospodářských středisek ve společnosti.....	68
Tab. 8 Predikce tržeb pro rok 2016.....	72
Tab. 9 Modelový příklad snižování prémie.....	79
Tab. 10 Modelový příklad výpočtu odměn.....	80
Tab. 11 Sloučení stávajících středisek a změna názvu	81
Tab. 12 Návrh nových středisek	82
Tab. 13 Přehled navrhovaných hospodářských středisek	82
Tab. 14 Odpovědnost pracovníků za příslušná střediska.....	83
Tab. 15 Report plnění plánu tržeb obchodního střediska	90
Tab. 16 Report tržeb celého podniku.....	91
Tab. 17 Report režijních nákladů.....	92
Tab. 18 Hospodářské výsledky jednotlivých středisek.....	93
Tab. 19 Návrh zjednodušeného reportu pro zaměstnance	94
Tab. 20 Návrh reportu podílu jednotlivých druhů výrobků na tržbách za výrobky	95
Tab. 21 Časový harmonogram projektu	96
Tab. 22 Přehled nákladů spojených s pracovní pozicí controllera	98

SEZNAM PŘÍLOH

- PI Organizační struktura výrobního družstva ORLÍK-KOMPRESORY
- PII Rozpočet nákladů a výnosů na rok 2016

PŘÍLOHA PI: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA VÝROBNÍHO DRUŽSTVA ORLÍK-KOMPRESORY



Služby	518	468 250	439 250	442 750	439 250	439 250	449 250	454 250	439 250	456 250	452 250	439 250	439 250	5 358 500
OS-telefon, fax, internet	518010	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	15 500	186 000
OS-telefon-mobily	518011	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	12 000	144 000
OS-ost. výk. spoji-poštovní	518019	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	60 000
OS - najemné	518020	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	36 000	432 000
OS-ost.přeprava výrobků	518030	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	85 000	1 020 000
OS-saružní opravy-reklamacie	518040	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	6 000	72 000
OS-opravy kompresorů, nářadí	518041	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	37 750	453 000
OS-ostatní	518060	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	50 000	600 000
OS-poraden.centrif. údržb.sw	518061	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	52 000	624 000
OS-likvidace obpału	518063	24 000	0	3 500	0	0	10 000	0	15 000	0	17 000	0	0	82 500
OS-OPN, kooperace	518090	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	840 000
OS-ostatní	518360	75 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	70 000	845 000
Personální náklady	521/524	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	3 125 400	37 504 800
Mzdové náklady	521-524	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	3 075 000	36 900 000
Základní soc.nák.-stravování	527020	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	35 000	420 000
Penzijní přípoj. - do 3 % vy	527030	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	15 400	184 800
Daně, poplatky		12 000	0	5 000	0	150 000	5 000	0	0	0	150 000	0	0	330 000
Daň silniční	531310	0	0	5 000	0	0	5 000	0	0	0	0	0	0	18 000
Daň z nemovitostí	532010	0	0	0	0	150 000	0	0	0	0	150 000	0	0	300 000
Báňní známky	538330	12 000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12 000
ZC majetku, materiálu	541/542	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	4 492 800
Prodávý materiál a obaly	542030	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	374 400	4 492 800
Ostatní provozní náklady	548	126 000	43 000	41 000	106 000	41 000	41 000	49 000	101 000	101 000	43 000	41 000	41 000	774 000
Ost.prov.nák.-pojištění	548020	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	41 000	492 000
Ost.prov.nák.-zakon.poj.odp	548021	60 000	0	0	60 000	0	0	60 000	0	60 000	0	0	0	240 000
Ost.prov.nák.-pojištění	548320	25 000	2 000	5 000	5 000	0	0	8 000	0	0	2 000	0	0	42 000
Odpisy	551	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	484 581	5 814 972
Odpisy DHM-Tř. 1-7	551010	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	411 292	4 935 504
Odpisy NHM-software	551020	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	16 672	200 064
Odpisy DHM-přístroje	551030	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	20 511	246 132
Odpisy DHM-modely	551040	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	12 662	151 944
Odpisy DHM-inventář, nářadí	551050	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	23 444	281 328
Finanční náklady		50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	50 600	607 200
úroky	562010/20/30	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	45 000	540 000
Ost.fin.nák.-poplatky KB, ČS	568090	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	5 600	67 200
EBT		-303 226	-149 822	-93 202	-116 553	2 517	124 610	124 102	124 720	-41 032	-235 422	727 717	-151 037	13 372