

Projekt systému plánování a rozpočtnictví ve firmě WMW, a.s.

Bc. Ondřej Skalický

Diplomová práce
2017



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2016/2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Ondřej Skalický**
Osobní číslo: **M14983**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt systému plánování a rozpočtnictví ve firmě WMW, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte kritickou literární rešerši v oblasti plánování a rozpočtnictví.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu sestavování rozpočtů ve společnosti WMW, a.s.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt optimalizace rozpočtování a plánování.
- Projekt podrobte nákladové a časové analýze.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

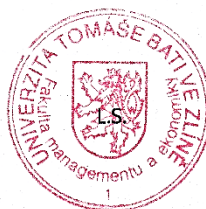
ATKINSON, Anthony A. Management accounting. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, 2007, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. 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. prosince 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2017

Ve Zlíně dne 15. prosince 2016



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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/bakalářskou 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/bakalářské 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/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské 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/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se zabývá optimalizací systému plánování a rozpočtování ve společnosti WMW, a.s. Cílem bylo navrhnout způsob, jak nejlépe vytvořit komplexní systém, který společnosti pomůže koordinovat činnosti a identifikovat co nejvyšší procento nákladů. Pro dosažení cíle bylo nutné analyzovat současný systém plánování a rozpočtování, navrhnout zlepšení a vytvořit nový co nejvíce komplexní systém. V práci byly využity metody analýzy, syntézy a metody empirické. Na základě analýzy byla provedena optimalizace plánování a rozpočtování a koordinace podnikových činností k tomu potřebných. Zavedení návrhu povede k úspoře času rozpočtovacích činností a k lepšímu řízení nákladů.

Klíčová slova: plánování, rozpočtování, náklady, ABB, tradiční rozpočetnictví, kontrola

ABSTRACT

The Master's thesis deals with optimization of planning and budgeting in the company WMW, Inc. The aim was to propose a way to create a complex system that helps company coordinate activities and identify the highest percentage of the cost. To achieve this aim, it was necessary to analyze the current system of planning and budgeting, suggest improvements and create a new one the most complex system. In this thesis there were used methods of the analysis, synthesis and empirical methods. Based on the analysis was performed optimization planning and budgeting and coordination of business activities required for that. The implementation of the proposal will lead to time saving budgeting activities and better cost management.

Keywords: planning, budgeting, costs, ABB, traditional budgeting, control

Tímto bych chtěl poděkovat svému vedoucímu diplomové práce, doc. Ing. Borisi Popesko-
vi, Ph.D., za odborné vedení a cenné rady při zpracování práce. Dále děkuji všem zaměst-
nancům společnosti za osobní konzultace a především své rodině a přátelům, za podporu
po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	13
1.1 NA JAKÉ NÁKLADY JE NUTNO SE ZAMĚŘIT.....	14
1.2 PODNIKOVÁ STRATEGIE.....	15
2 PLÁNY A ROZPOČTY	16
2.1 PODSTATA PLÁNOVÁNÍ.....	18
2.1.1 Cíle firmy.....	18
2.2 ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ.....	19
2.2.1 Pevný nebo variabilní rozpočet.....	19
2.2.2 Přírustkový nebo rozpočet od nuly.....	20
2.2.3 Klouzavý nebo časově omezený rozpočet.....	20
2.2.4 Celkový nebo dílčí rozpočet.....	21
2.2.5 Limitní nebo volný rozpočet.....	21
2.3 TVORBA SYSTÉMU PLÁNŮ A ROZPOČTŮ.....	21
2.4 STŘEDISKOVÉ ROZPOČTY.....	22
2.5 PODNIKOVÉ ROZPOČTY.....	23
2.5.1 Cíle rozpočtu.....	24
2.6 MIMOŘÁDNÉ PLÁNY A ROZPOČTY.....	25
2.7 PLÁN A ROZPOČET JAKO NÁSTROJ KOMUNIKACE A KOORDINACE.....	25
2.8 VYUŽITÍ SYSTÉMU JAKO NÁSTROJE HMOTNÉ ZAJINTERESOVANOSTI.....	26
3 TRADIČNÍ METODY ROZPOČETNICTVÍ	27
3.1 PRUŽNOST ROZPOČTŮ.....	29
3.1.1 Skryté náklady.....	29
3.2 PROCES SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ.....	30
3.3 NEDOSTATKY TRADIČNÍHO ZPŮSOBU TVORBY A HODNOCENÍ ROZPOČTŮ.....	33
4 MODERNÍ METODY ROZPOČETNICTVÍ	35
4.1 ACTIVITY-BASED BUDGETING.....	36
4.1.1 Základní etapy ABB procesu.....	37
4.1.2 Výhody ABB systému oproti tradičním rozpočtům.....	39
4.2 ZERO-BASED BUDGETING.....	39
4.2.1 Výhody a nevýhody ZBB.....	41
4.3 BEYOND BUDGETING.....	42
4.3.1 Základní principy Beyond Budgeting.....	43
4.3.2 Implementace Beyond Budgeting.....	45
5 KONTROLA ROZPOČTU	47
5.1 KONTROLA ROZPOČTU NÁKLADŮ STŘEDISEK.....	49
5.2 KONTROLA PODNIKOVÉHO ROZPOČTU.....	51
II PRAKTICKÁ ČÁST	53
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	54

6.1	HISTORIE	54
6.1.1	Vize firmy	55
6.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	55
6.3	KVALITA	55
6.4	VÝROBNÍ ČINNOST	56
6.4.1	Vývoj	57
6.4.2	Konstrukce	57
6.4.3	Vstřikolisovna	58
6.4.4	Potisk	58
6.4.5	Montáž	58
6.4.6	Plnění	58
6.4.7	Balení	58
6.4.8	Expedice	59
6.5	PRODUKTOVÉ PORTFOLIO	59
6.5.1	Kancelářské potřeby	59
6.5.2	Kosmetické obaly	60
6.5.3	Technické výlisky	60
6.5.4	Automotive	61
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A TVORBY ROZPOČTŮ	62
7.1	PROCES PLÁNOVÁNÍ A TVORBY ROZPOČTŮ	62
7.2	PODOBA AKTUÁLNÍHO SYSTÉMU	64
7.2.1	Střediskové rozpočty	65
7.2.2	Podnikový rozpočet	67
7.3	VYHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU	69
8	PROJEKT SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ.....	71
8.1	CÍL PROJEKTU	71
8.2	PROCES PLÁNOVÁNÍ A TVORBY ROZPOČTŮ	71
8.2.1	Roční firemní proces plánování a tvorby rozpočtů	72
8.3	HLAVNÍ PODNIKOVÉ ROZPOČTY	74
8.3.1	Střediskové rozpočty	74
8.3.2	Provozní výsledek hospodaření	76
8.4	KONTROLNÍ MECHANISMY ROZPOČTŮ	78
8.4.1	Trendy změn vybraných výnosů a nákladů	78
8.4.2	Kontrolní měsíční rozpočet	80
8.5	ROZPOČET PENĚŽNÍCH TOKŮ	82
8.6	STRUKTURA PODNIKOVÝCH NÁKLADŮ A VÝNOSY	84
8.6.1	Plánované náklady a výnosy	84
8.6.2	Skutečné náklady a výnosy	85
8.7	NÁKLADOVÁ, RIZIKOVÁ A ČASOVÁ ANALÝZA	87
8.8	DOPORUČENÍ PRO FIRMU	88
	ZÁVĚR	89
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	90
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	93

SEZNAM OBRÁZKŮ	94
SEZNAM TABULEK.....	95

ÚVOD

V lidském životě každého z nás nastávají situace, kdy tzv. bojujeme o svou existenci nebo-li „přežítí“. U firem je to obdobné. Proto v jistých situacích vyvstávají manažerům otázky, jak dané problémy, které již nastaly, budou řešeny za pomoci ekonomických nástrojů. Tyto nástroje mají za úkol usnadňovat manažerům rozpoznat náklady organizace a díky těmto znalostem mají pomáhat činit rozhodnutí, která přímo směřují k plnění stanovených cílů.

Finanční, nákladové či manažerské účetní systémy, které těmto nástrojům umožňují práci s náklady, prošly v posledním století řadou výrazných změn. Objevily se postupy a metody, které posunuly celé nákladové řízení razantně vpřed a dramaticky jej změnily. Jednou z těchto metod je tvorba a plánování firemních rozpočtů, které pomáhají čelit nepředvídatelným situacím. Změny jsou především způsobeny rostoucí konkurencí, která je příčinou, že firmy jsou nuceny snižovat své náklady a hledat takové nástroje, které jim pomohou dosáhnout efektivnějšího výkonu svých činností. Těžko si lze představit existenci komplexních nákladových systémů, pokud by neexistovaly informační technologie, které manažerům poskytují správné informace pro co nejlepší rozhodování.

Tato práce je zaměřena na již zmíněný specifický problém ve společnosti WMW a.s., kde je nutné provést analýzu současného systému a navrhnout řešení, jež by pomohlo odstranit nedostatky a zlepšilo situaci, kterou vykazuje aktuální systém.

Cílem práce je optimalizace plánovacího a rozpočtovacího systému, a to ve formě vytvoření nového komplexního systému, který společnosti umožní lépe rozpoznat, koordinovat a řídit náklady. Proto je nutné vytvořit takový systém, který skloubí většinu požadovaných prvků, do jednoho uceleného vnitropodnikového výkazu.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

V rámci diplomové práce a souvisejícího projektu je řešena problematika optimalizace plánování a rozpočtování firmy. Důvodem pro toto zaměření je realita, že podnik v rychle se měnícím konkurenčním prostředí musí znát problematiku svých nákladů, jinak dochází ke značnému plýtvání podnikovými zdroji. Společnost má v dané problematice značné nedostatky a cítí, že je nutno provést zefektivnění a zlepšení systému rozpočtů.

Hlavním cílem je navrhnout způsob, jak nejlépe provést optimalizaci stávajícího systému plánování a rozpočtování ve firmě a dosáhnout tak efektivnějšího řízení nákladů. Pro dosažení stanoveného cíle je nutné provést analýzu současného podnikového systému plánování a rozpočtování, navrhnout zlepšení a vytvořit nový komplexní systém.

Za účelem vyřešení problematika je získáno, zpracováno a analyzováno množství dat a informací. Pro získání potřebných dat je využit kvalitativní výzkum, založený na indukci. Poskytnutí dat je založeno na provedení nestandardních rozhovorů s příslušnými pracovníky firmy a také podrobení analýze patřičné interní dokumenty pro určení současného stavu společnosti. Získaná data jsou zpracována pomocí programu Excel, kde jsou vytvořeny tabulky rozpočtů.

Po vyhodnocení stanovených cílů, určených z analýzy současného stavu společnosti, jsou získané závěry cenným podkladem pro optimalizaci současného systému, tj. vypracování nového komplexního systému se všemi náležitostmi.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ŘÍZENÍ NÁKLADŮ

V 70. letech minulého století bylo za všeobecně přijímané pravidlo považováno stanovení dobré strategie. Porter říkal, že bylo nutné si vybrat mezi strategií nízkých nákladů a strategií diferenciací. Diferenciací obecně znamenala být lepší ale dražší. To znamená, že firmy musely sledovat chování svých zákazníků, o které firmy těžce bojovaly. V té době firmy mohly vyrábět na kvalitních a velmi drahých strojích z Německa nebo na levných a nepříliš spolehlivých strojích z Japonska. Posléze však Japonci celou hru změnili. Zavedly strategii nízkých vstupních nákladů spojenou s vysokým standardem kvality a to vše bylo přímo spojeno s diferenciací. Následně Honda a Toyota stanovily nové standardy kvality a začaly porážet značky GM a Ford. To stejné bylo zavedeno i u televizorů, kamer, audio přehrazačů, atd. Japonci tak jasně ukázali, že tato strategie byla lepší a levnější. (Wileman, 2010, s. 15)

Tu samou strategii použila v 90. letech společnost Dell, která měla vedoucí postavení na trhu, kdy jejich strategie byla založena na vysoké kvalitě s nízkými náklady v kombinaci s vynikajícími servisními službami zákazníků. Avšak stále existují zákazníci, kteří potřebují vidět vysoké náklady jako tzv. „signál kvality“, který je hojně využíván u kosmetických prostředků, módního zboží, právních služeb, poradenství atd. Nutno podotknout, že většina společností razí strategii být lepší a levnější. (Wileman, 2010, s. 15)

Jaký význam má pro současné podnikatelské subjekty schopnost snižovat náklady nebo je udržet na co možná nejnížší úrovni. Tato snaha o minimalizaci nákladů má jedno významné riziko. Snižování nákladů může mít za následek snížení hodnoty a kvality výkonu, které jsou vnímány zákazníkem. (Popesko, 2009, s. 20)

Ke snižování nákladů musí organizace přistupovat s rozmyslem, a ne vždy může snížení nákladů přinést onen kýžený efekt zvýšení ekonomické účinnosti vynaložených nákladů. Spotřebitelé jsou v dnešní době extrémně citliví na vnímanou hodnotu produktu. Snižování nákladů může nakonec poškodit kvalitu produktu, odradit zákazníky a dávat špatný signál akcionářům. (Popesko, 2009, s. 20)

V některých odvětvích může zlevnění výkonu, které se provádí díky nižším nákladům, paradoxně vést ke snížení poptávky, a to i v případě, že se věcná podstata výkonu nijak nezměnila, protože daný produkt přestane být vnímán jako ten nejlepší dostupný. Tento ekonomický vztah platí pouze pro určité specifické produkty jako například módní doplň-

ky, nicméně zcela to poukazuje, že vztahy mezi ekonomickými veličinami v žádném případě neplatí absolutně. (Popesko, 2009, s. 20)

Základní podstatou podnikových nákladů je skutečnost, že jsou vždy nějakým způsobem účelově svázány s podnikovými výkony. V praxi to znamená, že jakýkoli náklad, který jsme v podniku vynaložili, by měl být účelově svázán s hodnotově vyjádřeným prospěchem, tj. prodaným výkonem. V situaci, kdy nějaký náklad nebyl v podniku vynaložen v souvislosti s tímto vztahem, nemuseli bychom jej za určitých okolností považovat za náklad, ale za prostředky, které se v tomto smyslu proplývali. (Popesko, 2009, s. 20)

Pokud nějakým způsobem změníme výši vynaložených nákladů podniku, měla by se tato skutečnost na základě platnosti výše uvedeného vztahu nějakým způsobem projevit na výkonech podniku. V případě redukce nákladů by se měly nějakým způsobem redukovat i výkony. Snižování nákladů určitě nespočívá v jednoduchém „osekávání“ nákladů na základě letného pohledu do účetnictví. (Popesko, 2009, s. 21)

Alternativní cestou k cíli se pokusit o dosažení vyšší hodnoty výstupů se stávajícími nákladovými strukturami a docílí se tak hospodárného vynakládání nákladů. Pokud se náklady „osekají“ bez znalosti jejich vazeb na výkony, pravděpodobně se nelze vyhnout snížení kvality nebo rozsahu výkonů. Lepší organizací prováděných aktivit a činností můžeme dosáhnout nákladové optimalizace a zvýšit efekt z vynaložených nákladů. (Popesko, 2009, s. 21)

1.1 Na jaké náklady je nutno se zaměřit

V období hospodářské konjunktury je nákladová optimalizace zmiňována v souvislosti s konkurenčním bojem a hledáním cesty k úspěšnému podniku, schopného zvyšovat objemy svých výkonů. Naopak v období hospodářské recese je nákladová optimalizace podmínkou přežití podniku. Náklady a jejich efektivní vynakládání jsou podstatné bez ohledu na stav hospodářského cyklu, bez ohledu na velikost podniku, a lze tedy říci, že až na několik specifických případů i na odvětví, v němž se firma pohybuje. (Popesko, 2009, s. 22)

Snižování objemu výkonů ale s nákladovým řízením nemá nic společného a proto omezování objemu je v první řadě vždy přízpusobením se snížené poptávce ze strany odběratelů. V této fázi se nemyslí na existenci fixních nákladů, které se ve vztahu k objemu výkonu nemění. Snižování objemu výkonu v případě vysokého podílu fixních nákladů může mít naopak na ziskovost negativní vliv. (Popesko, 2009, s. 22)

Jakékoliv úvahy o nákladové optimalizaci je uvědomit si, že ne všechny podnikové výkony tvoří proporcionálně stejný zisk. Mezi výkony lze nalést ty, které jsou vysoce ziskové až po výkony, které jsou v důsledku ztrátové. Pokud firma přistupuje k nákladovým úsporám tímto způsobem, měla by se zaměřit na podnikové výkony, které jsou ze své podstaty méně rentabilní než ostatní. V tomto případě bude dopad takové optimalizace odlišný od proporcionální. Zde je nutné znát rovinu vztahů mezi náklady a prováděnými aktivitami. (Popesko, 2009, s. 22)

1.2 Podniková strategie

Před stanovením podnikové strategie je nezbytně nutné provést strategickou analýzu, aby společnost byla lépe informována o dané situaci a stavu. Do jisté míry to zahrnuje vypracovat SWOT analýzu na jejím základě jsou určeny podnikové cíle. (Drury, 2000, s. 547)

Stanovit podnikové cíle je nezbytným předpokladem plánovacího procesu. Strategické plánování je založeno na stanovených cílech od nich by se měly odvíjet budoucí postupy a procesy. Dosažené cíle by měly být jakýmkoliv způsobem měřitelné a v ideálním případě by měli zaměstnanci být za ně motivováni. Drury (2000, s. 546) uvádí, že se rozlišují tři druhy cílů, které by měli být spolu v hierarchii:

- poslání organizace,
- podnikové cíle,
- střediskové cíle.

Poslání organizace popisuje velmi obecně široký smysl existence organizace a povahu podnikání jak uspokojit potencionální zákazníky. Z tohoto důvodu musí cíle mít konkrétnější a požadované stavy a výsledky, kterých má být dosaženo. Na to striktně navazují podnikové cíle, které jsou měřitelné a vyjádřeny v peněžních jednotkách jako výše zisku nebo prodeje, návratnost vloženého kapitálu, podíl na trhu, atd. (Drury, 2000, s. 546)

Firemní cíle jsou stanoveny a formulovány vrcholovým managementem. Poté jsou předány vedoucím pracovníkům, kteří pomocí dostupných zdrojů a postupů by měli dosáhnout těchto stanovených cílů. Vedoucí pracovníci jednotlivých středisek mají jasně stanovené cíle svého útvaru, které přímo navazují na podnikové cíle jako celku. (Drury, 2000, s. 546)

2 PLÁNY A ROZPOČTY

Čechová (2006, s. 97) tvrdí, že v tržním hospodářství jsou plány přežitkem, není tomu tak, protože čím více se musí nabídka přizpůsobovat trhu, tím větší význam plánování má. Pojmy plánu a rozpočtu jsou si velmi blízké, liší se v podstatě tím, že plánování představuje širší pojetí vymezení cílů podniku v jeho jednotlivých oblastech činnosti. Naproti tomu rozpočty jsou vázané na hlavní cíle podniku vyjádřené v plánovacích procesech.

Rozpočtování a plánování je elementárním základem postupů manažerského účetnictví používaných globálně u všech typů organizací. Pro zajištění činnosti podniku je třeba sestavit plány a rozpočty, kdy jejich počet a hloubka členění závisí na velikosti a činnosti podniku. Určující pro rozpočty je organizační a ekonomická struktura podniku, která by měla korespondovat s rozpočty a kalkulacemi. Rozpočty historicky hrály ústřední roli ve většině systémů kontroly řízení. Rozpočtování je spojeno s plánovací činností, která je definována jako návrh žádoucí budoucnosti a nalezení účinných způsobů jak ji dosáhnout. (Popesko, 2015, s. 375; Lazar, 2001, s. 93)

Pečlivé plánování je životně důležité pro zdraví organizace. Opomenutí plánování, ať formální či neformální, může vést k finanční katastrofě. Proces plánování je možno definovat různými způsoby, ale obsah je vždy stejný. Plánování, rozpočet a následná kontrola patří mezi nejdůležitější funkce managementu. (Hansen, 2009, s. 250; Žůrková, 2007, s. 9)

Plánování by mělo identifikovat, co se stane v budoucnu, nastanou-li určité skutečnosti, abychom byli schopni čelit možným překvapením a změnám podmínek. Plánování můžeme považovat za projektování budoucích důsledků současných rozhodnutí. (Žůrková, 2007, s. 9)

Z obecného hlediska je plánování zaměřeno na stanovení budoucích stavů organizace a cest k jejich dosažení. Plánování znamená určení cíle ohledem na zdroje a stanovení cest, konkrétních aktivit, k dosažení těchto cílů. Plánování v organizaci plní úkoly:

- nástroj rozvoje organizace, který je určen plány. Pomocí plánů se realizují rozhodující změny, které jsou připraveny strukturami organizace,
- prostředek zabezpečující koordinaci a proporcionalitu uvnitř organizace.

Obecný postup tvorby plánů spočívá v provedení kroků:

- konkretizace záměrů vyplývajících pro danou oblast plánování z nadřazených záměrů organizace,

- zabezpečení nezbytných informačních zdrojů pro tvorbu plánu,
- vypracování návrhu plánu,
- seznámení dotyčných útvarů organizace s návrhem plánu,
- stanovisko dotčených útvarů k návrhu plánu,
- korekce návrhu plánu,
- schválení a vydání definitivní podoby plánu. (Landa, 2008, s. 274)

Rozpočetnictví představuje relativně samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku, jejímž těžištěm je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. Sestavit kvalitní podnikový rozpočet s bezprostředními vazbami na vnitropodnikové rozpočty středisek vyžaduje nejen koordinovat veškeré činnosti podniku, ale zároveň vybízí vytvořit podmínky pro ekonomicky racionální průběh těchto činností. Dochází tak k propojení systému nástrojů hodnotového řízení s nástroji věcného a personálního řízení. (Fibírová, 2015, s. 306)

Rozpočtování je proces identifikace, shromažďování a komunikace finančních a nefinančních informací budoucích činností organizace. Rozpočtovací proces poskytuje manažerům příležitost jak splnit organizační cíle s prostředky nezbytné k dosažení těchto cílů. Rozpočetnictví je ze své podstaty zaměřeno na budoucnost a v soustavě rozpočtů modeluje budoucí průběh transformačního procesu podniku. Zaměření na budoucnost znamená, že rozpočetnictví je nástrojem hodnotového řízení, jehož náplní je stanovit úkoly příslušným adresátům podniku a následně sloužit jako opora pro kontrolu plnění stanovených úkolů. (Crosson, 2014, s. 200; Hradecký, 2008, s. 124)

Základní funkce rozpočtu:

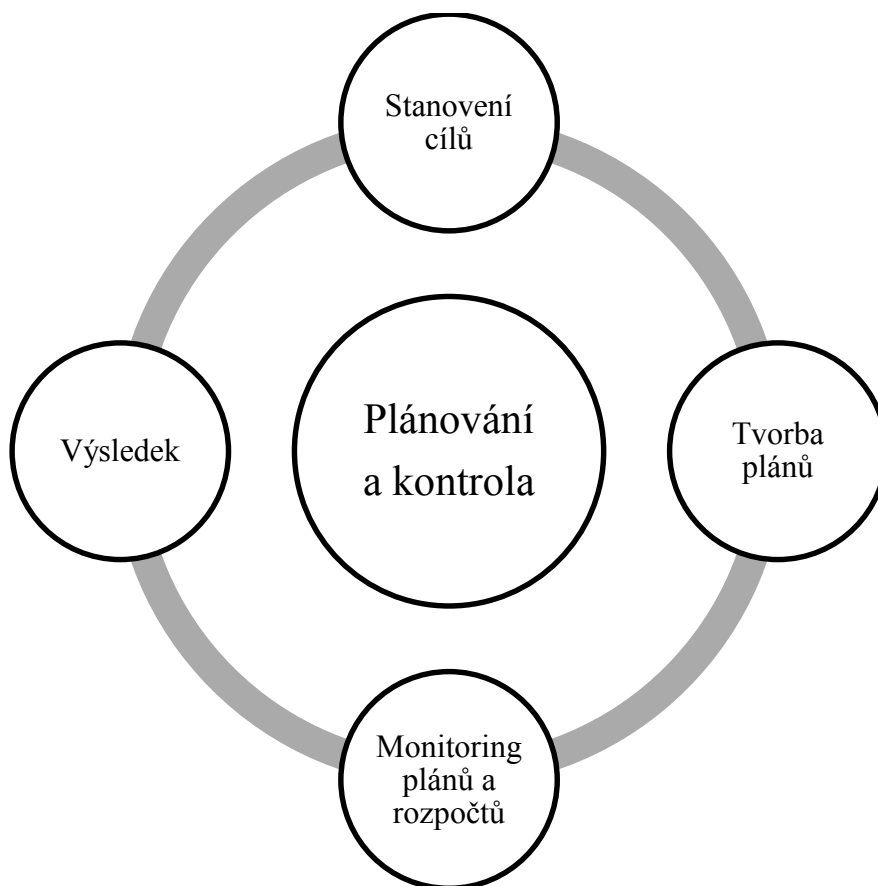
- stanovit cíle ve vývoji hodnotových veličin za dané období,
- koordinovat činnost středisek v návaznosti na jejich pravomoci a odpovědnost,
- motivovat řídicí pracovníky k dosažení dílčích úkolů stanovených rozpočtem v souladu s cíli podniku,
- kontrolovat skutečný vývoj hodnotových veličin v porovnání s jejich výší stanovenou rozpočtem,
- měřit výsledky činnosti středisek. (Fibírová, 2011, s. 273)

Rozpočetnictví je jedním ze subsystémů podnikového řízení a striktně musí navazovat na účetní rozvahu, výsledovku a výkaz peněžních toků. Rozpočty lze sestavovat pro podnik jako celek s návazností na rozpočty jednotlivých útvarů. (Vysušil, 2004, s. 25)

Důvodem tvorby rozpočtu je jeho použití jako kontrolní mechanismus pro management firmy. Celý proces plánování od definice cílů, tvorby operačních plánů, analýz až po výsledek je v podstatě pro management způsob, jak přesvědčit, že lidé ve firmě „dělají to, co mají dělat.“ (Žůrková, 2007, s. 11)

2.1 Podstata plánování

Plánování jako mnoho dalších ekonomických činností, prochází jistými stádii vývoje. Každé s těchto stádií má svá specifika a hraje v celém procesu významnou roli. Plánovací proces je závislý na mnoha faktorech, jako je velikost firmy nebo odvětví. Jak probíhají jednotlivé fáze plánování a jejich provázanost popisuje následující schéma.



Obr. 1. Fáze plánovacího cyklu (vlastní zpracování dle Žůrková, 2007, s. 12)

2.1.1 Cíle firmy

Stanovení cílů v procesu plánování má samozřejmě úzkou spojitost se stanovením vize a cílů firmy v manažerském řízení. Je důležité, aby plán a z něj vycházející rozpočet byly v souladu se stanovenými cíly a aby postupy z něj vyplývající sloužily k naplnění a dosažení cílů. Především dlouhodobé cíle podniku by měly odrážet a naplňovat samotnou vizi a

identifikovat směr, kterým se firma chce ubírat a čeho chce dosáhnout. Cíle podniku jsou rozpracovány do plánů a dále konkretizovány do rozpočtů. Rozpočet bývá definován jako finanční výkaz, připravený a schválený před určitým obdobím, na které je sestavován. Rozpočtování je proces navazující na vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočet je tak stanovením nákladů na jednotku času a objemu aktivity podniku. (Lazar, 2001, s. 28; Žůrková, 2007, s. 15)

2.2 Členění rozpočtů

Rozpočet je kvantitativním vyjádřením plánovaných peněžních toků, zda aktuální provozní plán bude splňovat finanční cíle organizace. Rozpočtování slouží ke koordinaci činností organizace. V tomto smyslu je rozpočtování nástroj, který podporuje koordinaci činností organizace a pomáhá identifikovat problémy koordinace. Rozpočet nám poskytuje jakýsi kontrolní mechanismus, pomocí něj se můžeme ujistit, zda je dosahováno plánovaných skutečností v povolených odchylkách a v případě odchýlení nad povolený rámec nám dává možnost reakce. (Atkinson, 2007, s. 446; Žůrková, 2007, s. 9)

V podnicích se rozpočty sestavují a dělí se z několika hledisek:

- pevné nebo variantní,
- přírůstkové nebo tzv. od nuly,
- klouzavé nebo časově vymezené,
- tozpočty dílčích aktivit nebo rozpočty celkové činnosti,
- limitní nebo nelimitní. (Čechová, 2006, s. 98)

2.2.1 Pevný nebo variabilní rozpočet

Pevný rozpočet je nejjednodušší na zpracování, avšak je nejméně vhodný pro dynamické řízení firmy. Pevný rozpočet mohou využívat velmi stabilní firmy, které působí na trhu již dlouhou dobu, mají jasný a v čase nemměný výrobní program a historicky jsou minulá období srovnatelná a použitelná pro budoucí plánování a rozpočtování. Používá se v případě režijních nákladů, které nejsou závislé na objemu výkonu střediska. Rozpočet představuje nepřekročitelnou absolutní částku, která stanovuje limit jeho režijních fixních nákladů. Pevný rozpočet stanoví náklady na určitou aktivitu bez ohledu, zda se jedná o náklady fixní nebo variabilní. Používá se tam, kde je rozlišení variabilních a fixních nákladů těžko zjistitelné nebo nákladné nebo jsou rozdíly mezi plánovanými a skutečnými ná-

klady bezvýznamné. Tyto rozpočty se nejčastěji používají u správních středisek. (Čechová, 2006, s. 99; Hradecký, 2008, s. 129; Žůrková, 2007, s. 75)

Variabilní rozpočet se snaží zohlednit jednotlivé úrovně aktivit a jejich dynamický vývoj v čase. Variabilní rozpočet respektuje závislost vývoje režijních nákladů na objemu výkonu střediska tím, že odděluje náklady fixní od variabilních vůči objemu výkonu střediska. Závisí plně na podniku, jaké vhodné veličiny, kterými se bude měřit objem výkonu střediska. Tyto rozpočty jsou vypracovány pro několik variant budoucího vývoje. Velice stěžejní jsou kritéria, která mohou ovlivnit budoucí vývoj např. objemu prodeje nebo využití výrobních kapacit. V případě výrobních středisek se jako měřítko aktivity užívá počet dokončených výrobků, popř. se objem vyjádří výši výnosů. Výsledný rozpočet pak kvantifikuje odděleně část nákladů nezávislých na zvolené veličině výkonu a část variabilních nákladů. (Hradecký, 2008, s. 129; Žůrková, 2007, s. 76)

2.2.2 Přírustkový nebo rozpočet od nuly

Přírustkový rozpočet se sestavuje v návaznosti na rozpočet a výsledky minulého období, kdy se minulý rozpočet upravuje podle změn plánovaného objemu produkce a bere zřetel na skutečné výsledky minulého období. (Čechová, 2006, s. 100)

Rozpočet od nuly nebere v úvahu to, co bylo, ale hodnotí plánované aktivity znovu v nových podmínkách. Jedná se o určitý nástroj hospodárnosti, neboť při jeho sestavování se nevychází z minulosti, ale nutí příslušné odpovědné osoby znovu vyhodnotit, co je potřebné a nutné vynaložit k naplnění plánovaných aktivit. (Čechová, 2006, s. 101)

2.2.3 Klouzavý nebo časově omezený rozpočet

Klouzavé rozpočty mají významnou výhodu a jsou racionálním kompromisem mezi nebezpečím, které plyne z toho, že se neaktualizují dříve zpracované rozpočty na základě změn, které došlo uvnitř a vně společnosti. Klouzavý rozpočet se sestavuje na celé období a na kratší úseky v období. Tyto dílčí rozpočty pak plní funkci aktualizace celého rozpočtu a na jejich základě se zpřesňují rozpočty pro další dílčí období. (Čechová, 2006, s. 102; Král, 2006, s. 305)

Rozpočet na pevně stanovené období nebere v úvahu změny, které mohou v jeho průběhu nastat. Lze jej tedy sestavovat na kratší období. Při delším plánovaném časovém úseku může dojít k mnoha nepřesnostem, které v okamžiku plánování nelze předvídat. (Čechová, 2006, s. 102)

2.2.4 Celkový nebo dílčí rozpočet

Celkové rozpočty jsou sestavovány pro jednotlivé položky činnosti útvaru. Zato rozpočty dílčích aktivit berou v úvahu pouze náklady dle příčin jejich vzniku. Takové členění je mnohem přesnější, avšak časově náročnější. (Čechová, 2006, s. 102)

2.2.5 Limitní nebo volný rozpočet

Limitní rozpočet ve své podstatě stanoví úkol v oblasti nákladů, který nemá být překročen. Pokud by k překročení došlo, musí tato skutečnost projít schvalovacím procesem, kde se podle charakteru zvýší je určité položky nebo změna limitu pro celý útvar, jehož se rozpočet týká. (Čechová, 2006, s. 105)

Volný rozpočet se stanoví na úrovni odhadovaných částek, kde jeho nedodržení není předmětem dodatečného schvalování, ale může být nástrojem řízení hospodárnosti v podobě zainteresovanosti odpovědných osob. (Čechová, 2006, s. 105)

2.3 Tvorba systému plánů a rozpočtů

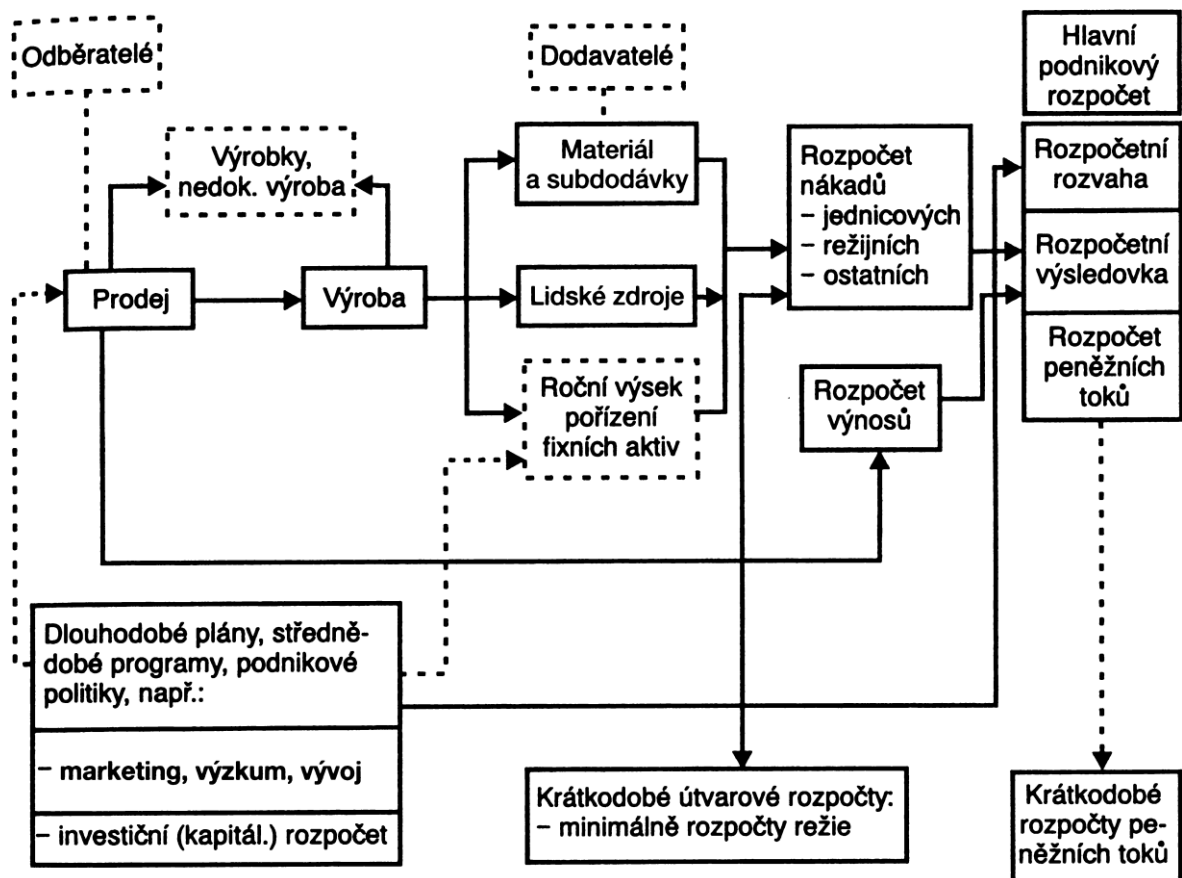
Král (2006, s. 274) říká, že smyslem takticky orientovaného systému podnikových plánů a rozpočtů v zásadě je:

- konkretizace podnikových cílů, formulované podnikovými politikami a specifikované strategicky zaměřenými plány a rozpočty,
- kvantifikovatelné výstupy, které vyjadřují cíle a prostředky jejich dosažení,
- podrobnější členění na dílčí podnikové aktivity a činnosti z hlediska jejich dopadu na hlavní výdělečnou činnost podniku v časových intervalech podnikatelského cyklu.

Oproti dlouhodobým plánům a rozpočtům, které mají tendenci k systematizaci, lze takticky orientované plány a rozpočty chápat jako prvky cílevědomě tvořeného systému s konkrétně vymezenou funkcí a strukturou. Jakkoli je celý systém charakteristický snahou o systémovou naturálně hodnotovou integraci oblastí, které jsou rozpočtovány odděleně, je nutno zdůraznit, že centrem celého systému jsou hodnotové cíle firmy. (Král, 2006, s. 274)

Ty jsou specifikovány v základním rozpočtu tvořeném rozpočtovou výsledovkou, rozvahou a rozpočtem peněžních toků. Syntéza těchto tří rozpočtů je označována jako hlavní podnikový rozpočet, který vyjadřuje základní hodnotové cíle firmy pro vymezené, obvykle

roční období. Provázanost celého systému je znázorněna na následujícím schématu. (Král, 2006, s. 275)



Obr. 2. Systém podnikových rozpočtů (Král, 2006, s. 275)

2.4 Střediskové rozpočty

Tyto rozpočty především slouží ke stanovení úkolů vedoucími pracovníky jednotlivých středisek z pohledu jejich odpovědnosti za náklady, výnosy, stavy aktiv a investovaný kapitál. Úkol střediskových rozpočtů se stanoví ve výši rozpočtovaných režijních nákladů a kontrola úkolu pak spočívá ve srovnání skutečných režijních nákladů s plánovanými rozpočty střediska. To zda jsou sestavovány celkové střediskové náklady, nebo jsou sestavovány pouze režijní náklady, úzce souvisí s tím, jaká technologie je v podniku využívána. Pokud firma využívá normy jednicových nákladů, budou rozpočtovány pouze náklady režijní a celkový rozpočet střediska má víceméně doplňkovou funkci. (Čechová, 2006, s. 105; Hradecký, 2008, s. 126)

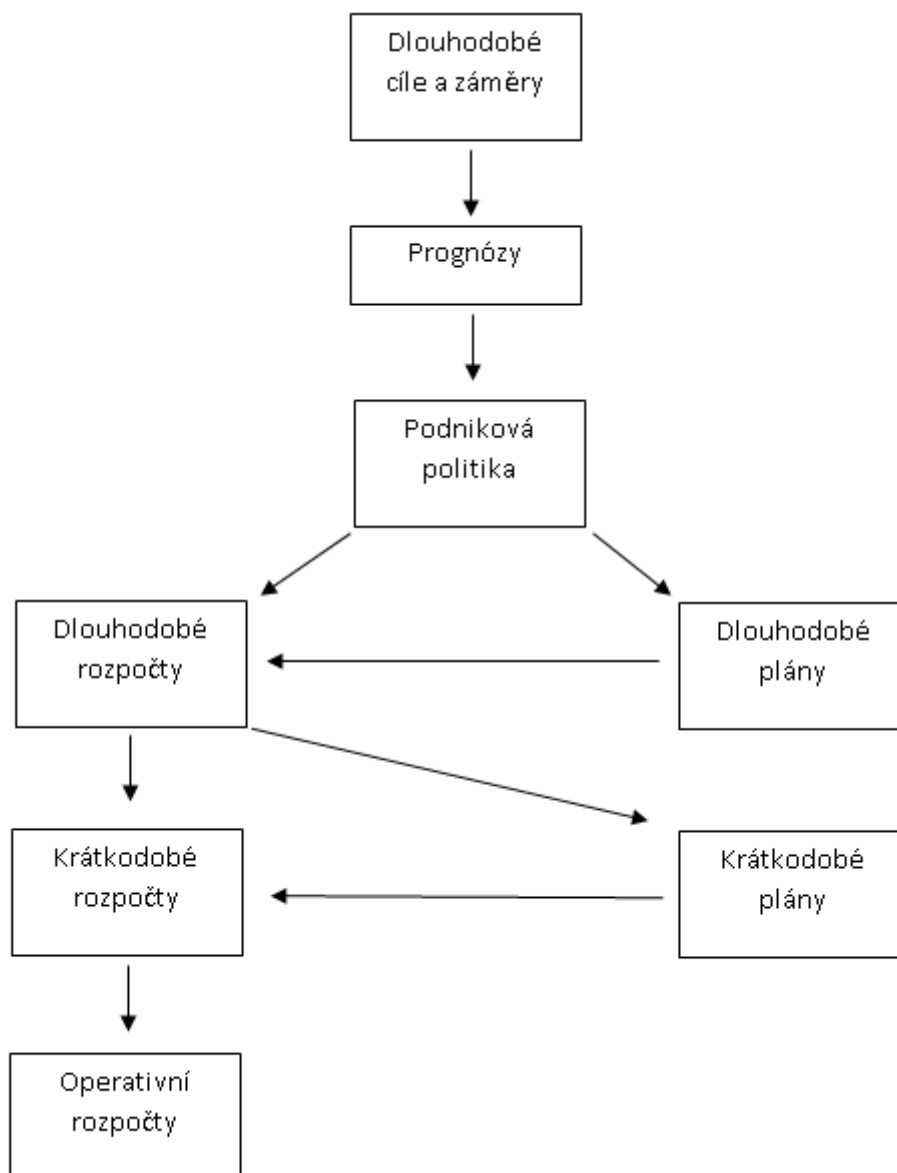
Střediskové rozpočty a především jejich naplňování jsou důležitým nástrojem řízení, protože významně ovlivňují chování řídicích pracovníků na úrovni středisek. Vliv rozpočtů na chování pracovníků lze shrnout do několika bodů:

- rozpočet musí obsahovat pravomoci vedoucích pracovníků, kteří za danou činnost přebírají odpovědnost,
- rozpočty navazují na podnikové plány,
- jsou spojeny s předvídáním určitého vývoje,
- plní funkci koordinace mezi jednotlivými dílčími rozpočty, které jsou věcně nebo útvarově vymezeny,
- motivuje vedoucí i výkonné pracovníky k úsporám, za předpokladu, že jsou spojeny s určitými stimulačními prvky,
- slouží ke kontrole a hodnocení výkonů. (Čechová, 2006, s. 106)

2.5 Podnikové rozpočty

Tyto výkazy navazují a striktně vychází z již stanovených strategických plánů podniku, jejichž reálnost by měla být ověřena formou prognóz dlouhodobého vývoje firmy, stanovením a rozbořením dlouhodobých cílů podniku. To znamená, musí vycházet z nastavené tzv. podnikové politiky. Podniková politika se pak promítne do firemních plánů, kde jsou již cíle a záměry konkretizovány a rozpočty tak pracují s konkrétními položkami, které jsou následně zpřesňovány krátkodobými rozpočty. (Čechová, 2006, s. 110)

Podnikové rozpočty se sestavují v odpovídající struktuře výkazů, které slouží pro potřeby vnitropodnikové řízení. Čerpají informace z údajů finančního účetnictví a jsou prezentovány minimálně v podobě rozvahy nebo výsledkovky. Jedná se především o hlavní rozpočet podniku, kde se stanoví základní cíle pro určité období a následně se z něj odvozují úkoly pro rozpočty vnitropodnikové. Celý systém plánování a rozpočtování na sebe navazuje a je vzájemně propojen. Tento vztah je následně promítnut na následujícím schématu. (Čechová, 2006, s. 117)



Obr. 3. Provázanost plánů a rozpočtů (Čechová, 2006, s. 117)

2.5.1 Cíle rozpočtu

Podnikový rozpočet je nástrojem realizace cílů podniku. Při tvorbě podnikového rozpočtu se vychází z cílů strategických plánů a rozpočtů pro dané období. Poté následuje transformace cílů podnikového rozpočtu na dílčí cíle a úkoly středisek. Rozhodnutí o stanovení dílčích podnikových cílů a jejich transformaci na dílčí úkoly nižším úrovním řízení. Toto koncepční zaměření se projevuje v dalších podstatných rysech celého systému, které ve vazbě na podporu rozhodování zdůrazňují jeho komunikační, kontrolní a motivační funkce. To znamená převést podnikový rozpočet reprezentovaný rozpočtovou výsledkovkou, rozva-

hou a výkazem peněžních toků, do rozpočtů středisek. (Fibírová, 2011, s. 271; Král, 2006, s. 267)

2.6 Mimořádné plány a rozpočty

Každý podnik musí počítat s neočekávanými událostmi a je nutno sestavovat plány pro zvládnutí těchto událostí. Vytvoření takovýchto plánů spočívá ve zpracování alternativních průběhů činností, které je nutno provést v takovém případě, kdy je standartní plán narušen. Tyto plány by měly vždy být vypracovány ve dvou variantách a to v optimistické a pesimistické. (Vysušil, 2004, s. 59)

Vysušil (2004, s. 60) představuje techniku tvorby mimořádných plánů a rozpočtů:

1. vypracování standartního plánu a vytipování možných rušivých událostí v podobě ukazatelů,
2. realizace standartního plánu a neustálé sledování vytipovaných ukazatelů rušivých jevů a jejich vývoj,
3. zpracování mimořádných plánů alternativním způsobem pro jednotlivé rušivé události i jejich eventuální kombinace,
4. neustálý monitoring ukazatelů a nasazení vhodné alternativy nouzového plánu v okamžiku, kdy se jeví jako nutnost,
5. úspěšné plnění mimořádného plánu.

Je tedy zřejmé, že stanovení si nouzových alternativních plánů je velmi účinnou pomůckou manažerům, jak se vyrovnat se stále rostoucí složitostí a dynamičností hospodářského vývoje. (Vysušil, 2004, s. 60)

2.7 Plán a rozpočet jako nástroj komunikace a koordinace

Komunikační kanál by měl podpořit fungování celého systému, pokud se podaří vytvořit pozitivní tlak na manažery, aby komunikovali v průběhu sestavování rozpočtů. Vede to jednak k širšímu záběru při odhalování budoucích variant vývoje firmy a podporuje i nezbytnou koordinaci mezi jednotlivými podnikovými aktivitami a manažery, kteří jsou odpovědní za jejich efektivní realizaci. (Král, 2006, s. 302)

Je prokázáno, že manažeři ochotněji akceptují rozpočet jako úkol, pokud jsou aktivně vtaženi do tvorby celého systému a více rozumějí souvislostem, které vedou k přijatým variantám. Odpovědnost za přípravu a sestavování systému plánů a rozpočtů nese liniový ma-

nagement. Je dokázáno, že proces koordinace je ve velkých podnicích tak náročný, že je nutno jej podpořit štábním útvarem. (Král, 2006, s. 302)

Ten odpovídá za zpracování metodické směrnice pro implementaci a průběžnou aktualizaci systému plánů a rozpočtů. I za metodické řízení celého procesu zpracování systému. Tyto činnosti patří do náplně útvaru controllingu. V rámci útvaru je možno zřídit rozpočtovou komisi, v níž by měli mít zastoupení pracovníci různých útvarů, a o jejím vedoucím, který je podřízen vedoucímu controllingu a odpovídá za koordinaci prací v rozpočtové komisi. (Král, 2006, s. 302)

2.8 Využití systému jako nástroje hmotné zainteresovanosti

Využití plánů a rozpočtů jako motivačních nástrojů je v rozporu se základní funkcí celého systému s cílem zefektivnit rozhodovací proces. Tato základní funkce by měla vést k optimalizaci činností a hledání rezerv. Tradiční systémy motivace založené na srovnání skutečně dosažených výsledků s rozpočtem vedou ke zcela opačným snahám. Nástrojem hmotné zainteresovanosti se tak stává pouze část z celého systému, a to rozpočty ovlivnitelných veličin, které vycházejí z podrobně specifikovaných podmínek podnikání, v nichž hodnocený útvar operuje. (Král, 2006, s. 303)

Dále předpokládají širší účast jednotlivých pracovníků na přípravě a schválení rozpočtů, u nichž nehrozí nebezpečí, že jejich plnění bude manažery orientováno na krátkodobý horizont, bez úvah „oběti“, které tato orientace přinese v dlouhodobém výhledu. (Král, 2006, s. 303)

Celá oblast motivace je značně široká v souvislosti s vazbou na systém plánů a rozpočtů budou zmíněny pouze dvě tendence, které se v praxi prosazují v poslední době. První tendencí je tzv. jemná pozitivní zainteresovanost, která vychází z principu progrese motivační složky v případě dosažení lepší než rozpočtované úrovně. Na rozdíl od hrubé negativní zainteresovanosti, která vychází z odnětí motivační složky útvarům při překročení limitu rozpočtu ovlivnitelné veličiny o konkrétní úroveň. (Král, 2006, s. 303)

Druhá tendence zainteresovanosti na přijetí vnitropodnikového rozpočtu, který je přísnější než ukládá podnikový rozpočet, je rozdílný od tradiční zainteresovanosti, která se zaměřuje na rozdíl mezi skutečnou a rozpočtovanou úrovní ovlivnitelných veličin. (Král, 2006, s. 303)

3 TRADIČNÍ METODY ROZPOČETNICTVÍ

Z historického hlediska byly rozpočty centrem pozornosti většiny organizací se systémem řídicí kontroly. Rozpočty se zrodily v roce 1920 s cílem pomoci manažerům kontrolovat náklady a peněžní toky. Primárně se zabývali odhadem budoucích příjmů a výdajů, časem se však staly klíčovým ukazatelem v hodnocení manažerského výkonu. Kromě toho jsou rozpočty považovány za klíčový prvek pro plánování a řízení společnosti a jsou využívány při implementaci podnikové strategie. Každá společnost má plány a cíle, které jsou určeny podnikovou strategií. Cílem rozpočtu tedy je, vložit do plánů a cílů finanční hodnoty, aby byly snadno měřitelné a mohly se strategické myšlenky transformovat do operativní činnosti. (Hansen, 2011, s. 291; Reka, 2014, s. 574)

Od roku 1990 bylo možné pozorovat rostoucí nespokojenost s tradičními rozpočtovacími systémy, které se staly předmětem časté kritiky. Proces rozpočtování spotřebovává až 20 % manažerského času. (Popesko, 2015, s. 375)

Poslední dobou jsou rozpočty předmětem značné kritiky a jistá skupina akademiků je považuje za nutné zlo nebo systém, který je již minulostí. Rozpočtové systémy jsou následkem značného nárůstu dysfunkčního chování a zpravidla vedou k majoritní spotřebě manažerského času. Dále brání mnohým firmám v pružnosti a přizpůsobení se ve větší míře měnícímu se prostředí, kterému čelí moderní organizace. (Hansen, 2011, s. 291)

Libby a Reka (2010, s. 58; 2014, s. 574) uvádí, že za tuto dobu byly identifikovány jisté nedostatky této metody:

- časová náročnost a nákladovost,
- nedostatek flexibility rozpočtu s neustále se měnícím prostředím,
- nízká přidaná hodnota,
- zaměření se na snižování nákladů, než na vytváření hodnot,
- rozpočtování odstraňuje proces neustálého zlepšování,
- opomíjení stanovené strategie,
- posílení vertikálního řízení a velení.

Přestože se rozpočty v průběhu let vyvíjely, v praxi se má za to, že nemohou dostatečně rychle čelit změnám v hospodářském prostředí a musí být vytvořeny alternativní metody. (Reka, 2014, s. 574)

Tradiční rozpočty jsou obvykle založeny na roční bázi a představují metamorfózu plánu v peněžních jednotkách. Rozpočty jsou nejrozšířenější technikou pro usnadnění plánování a řízení. Popesko (2015, s. 375) uvádí, že organizace se snaží implementovat rozpočty z různých důvodů, protože hrají několik významných rolí:

- alokace zdrojů,
- koordinace operací,
- měření výkonů.

Dalším důležitým úkolem je, že pomáhají přispět k zajištění efektivnosti a účelnosti alokace zdrojů. Také rozpočtování motivuje a umožňuje manažerům dosáhnout provozních a strategických cílů a mohou podpořit manažery k dosahování realističtějších výsledků. V důsledku toho byl rozpočet zobrazen v minulosti jako integrální prvek systému kontroly řízení. Následně tradiční rozpočtování v rámci své kontrolní funkce je zaměřen na stanovení ročních rozpočtovaných cílů, které jsou následně porovnány reálnými daty s definovanými cíly. (Popesko, 2015, s. 375)

Pro mnoho manažerů je sestavování rozpočtu tou nejméně přitažlivou součástí jejich práce. Tradiční proces rozpočtování se stal určitým podnikovým rituálem, který se pravidelně odehrává ve čtyřech závěrečných měsících roku. V tradičním pojetí je tvorba rozpočtů relativně zdoluhavým a náročným procesem, který se v podniku periodicky opakuje a podléhá tak častým stereotypům. (Doyle, 2006, s. 26; Popesko, 2009, s. 199)

Tradiční způsob rozpočtování je z pohledu odborníků jedním z hlavních důvodů neefektivního nákládání se zdroji firmy. Pokud má být budoucí rozpočet dostatečně přesný a má plnit svoji funkci, musí být sestaven v souladu s co nejpřesnějšími odhady a předpoklady vývoje všech faktorů, které na náklady a výnosy podniku mají vliv. Rozpočty nemají z povahy věci dynamičnost a představují tak strnulý nástroj pro schvalování hlavních agregovaných položek režijních nákladů. Podporují tak zastaralé způsoby organizace z minulosti a brání takovým změnám jako je orientace firmy směrem k týmové práci nebo přenášení odpovědnosti na nižší organizační složky. (Doyle, 2006, s. 26; Popesko, 2009, s. 199)

Rozpočty podněcují plánování budoucnosti založené na dílčích přírůstkových změnách. V konečném důsledku, tak rozpočet představuje jistý strop pro očekávaný růst a minimální základ v oblasti snižování nákladů. Výchozím bodem tvorby rozpočtu je odhad objemu a

struktury výkonů, jejichž provádění se v plánovaném období předpokládá. Sestavování rozpočtů je proto časově nákladné a tento čas by mohl být lépe využit, kdyby manažeři mohli přemýšlet, v čem je podstata jak zlepšit výkonnost podniku. (Doyle, 2006, s. 26; Popesko, 2009, s. 199)

Rozpočty dále potlačují příležitost, jak využít synergie mezi jednotlivými útvary, aby docházelo ke vzájemné spolupráci mezi útvary. Postupem času schválené rozpočty ztrácejí svou vypovídací hodnotu, protože údaje obsažené ve výkazech jsou založeny na zastaralých informacích a údajích bez řádné aktualizace. (Doyle, 2006, s. 27)

Hradecký (2008, s. 131) říká, že v oblasti hodnotového řízení se rozpočty a kalkulace řídí dle získaných informací. Hodnotové řízení však nemůže plně fungovat, pokud se zaměřuje pouze na stanovené úkoly režijních nákladů bez kontroly jejich plnění. Proto manažerské účetnictví musí mít dostatečný nástroj, pomocí kterého bude předběžně stanovené rozpočty a kalkulace porovnávat se skutečností.

Pro management je rozpočet zpravidla často jediným nástrojem, který mají k dispozici pro řízení a kontrolu podnikových financí. Pokud ho využívají rozumně, je tím nejvhodnějším výchozím bodem v oblasti plánování s cílem řízení nákladů. Problémem ovšem je, že v tradičních podmínkách rozpočtování je velká část režijních nákladů. (Doyle, 2006, s. 27)

3.1 Pružnost rozpočtů

Pokud se podniku nedaří, reakcí vrcholového managementu bývá pouze formální rozhodování, kdy bez dostatku času nemohou zkoumat činnosti důkladně a činit kvalifikovaná rozhodnutí. Z toho plyne soustředění se na největší položkové náklady, kdy dochází k téměř náhodné redukci nákladů. Jakékoliv úspory těchto rozhodnutí budou provizorní, protože posléze jsou činnosti, kterým byly omezeny náklady znovu obnoveny. (Doyle, 2006, s. 29)

3.1.1 Skryté náklady

Jedná se o stav, kdy skutečné náklady na určitou činnost se oproti plánovaným navýší vlivem alokace nepřímých, ovšem s danou činností určitým způsobem spojenou. V minulosti controlling často nedokázal vysvětlit, proč při zavedení nových technologií dochází k překročení plánovaných nákladů. S tím bylo dále velmi obtížné určit, jakou hodnotu a přínos pro podnik má implementace těchto technologií. Dnes jsou již informační systémy pod velkým tlakem ze strany vedení firmy, aby schopnost vynaložených prostředků měla co možná nejvyšší přínos. (Doyle, 2006, s. 31)

Sestavování rozpočtů režijních nákladů je prováděno na základě skutečně vynaložených nákladů v minulém období. Rozpočet z předchozího roku se upraví na základě zjištěných změn v cenách vstupů, započtení investic, případně nově sjednaným interním službám. V některých případech se rozpočet tvoří za pomoci různých indexačních metod, což znamená, že se rozpočtované náklady, případně výnosy, upraví pomocí určitých indexů či konstant, které vyjadřují např. míru inflace. Tyto rozpočty jsou stanoveny jen na základě úprav hodnot nákladů a výnosů předchozího období. V rozpočtech mohou být ukryty náklady, jejichž výše není vzhledem k účelu jejich vynakládání adekvátní. Rozpočty režijních nákladů mohou obsahovat celou řadu různých skrytých nákladů. (Popesko, 2009, s. 202)

Doyle (2006, s. 32) uvádí, důvody nárstu nákladů:

- nezohlednění meziročního nárstu cen licencí,
- smlouvy o údržbě systému jsou uzavírány na delší časový horizont, než je průměrná životnost zařízení nebo technologie,
- při sjednávání nových smluv se vychází z předešlých již poskutnuty smluv.

Ve výrobních podnicích navíc dochází k tomu, že údržba a aktualizace informačního systému neodpovídá tempu inovací samotné výrobní technologie, tím dochází k nedodržení časového plánu a prostojův daného zařízení. Zavedením just-in-time metod a preciznějších způsobů řízení nákladů jsme se s některými problémy dokázali vyrovnat. Zároveň poukázaly na nebezpečí, která plynou ze špatného plánování průběžné údržby a neexistence příslušných firemních politik, pravidel a postupů v dané oblasti. (Doyle, 2006, s. 33)

Využití rozpočtů k řízení nákladů pokud je spojeno s tvrdším stylem řízení, může odrazovat management, aby kriticky přezkoumával základní předpoklady a východiska plánů a rozpočtů podnikových středisek. Firma tak přichází o příležitost překonat prostou kontrolu nákladů a dostat se k jejich snižování. (Doyle, 2006, s. 42)

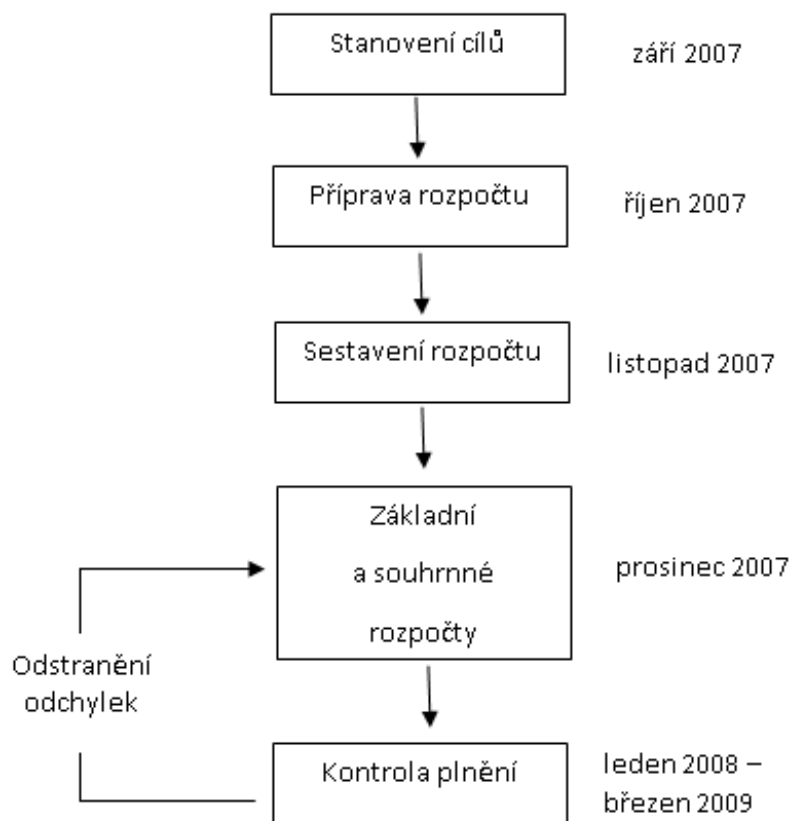
3.2 Proces sestavování rozpočtů

Tradiční způsob tvorby rozpočtů se vyznačuje značnou časovou náročností. Tvorba rozpočtů je obecně považována za notorický rituál, probíhající zpravidla v posledních čtyřech měsících roku. (Popesko, 2009, s. 200)

Popesko (2009, s. 200) říká, že rozpočtovací proces se neskládá jen ze samotné tvorby rozpočtů. V tradičním pojetí v sobě zahrnuje čtyři základní fáze:

- Příprava rozpočtů - obsahuje úkony spojené se sběrem dat a informací potřebných pro tvorbu rozpočtů.
- Sestavení rozpočtu - sestává ze samotného vytvoření jednotlivých základních rozpočtů a souhrnných podnikových rozpočtů.
- Kontrola plnění rozpočtu a identifikace odchylek - spočívá v průběžném srovnávání skutečných a rozpočtovaných hodnot ekonomických veličin a identifikaci jejich odchylek, jak v průběhu období, kterého se rozpočet týká, tak po jeho skončení.
- Odstranění odchylek - odstraňují se negativní dopady těchto odchylek, případně se přijímají opatření, která mají sloužit k eliminaci jejich budoucího vzniku.

Proces sestavování rozpočtů je názorně zobrazen na následujícím schématu.



Obr. 4. Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201)

Jedním z předpokladů kvalitního rozpočtu je zavedení vhodných postupů jeho sestavení. V podniku jsou jeho tvorbou pověřeni konkrétní pracovníci útvaru controllingu, kteří jsou pomocnou silou řídicích pracovníků při tvorbě rozpočtů. Hlavním úkolem je zajistit, aby

byly navrženy a sestaveny jako reálné a bylo je možno dostatečně koordinovat. (Fibírová, 2011, s. 276)

Pracovníci controllingového oddělení spolupracují s řídicími pracovníky středisek při přípravě rozpočtů, zpracovávají postupy a metody sestavení, poskytují informace o minulém vývoji, metodicky řídí obsahovou strukturu a poskytují poradenské a administrativní služby. Důležitou součástí je časový harmonogram, který specifikuje pořadí vykonávaných činností. Následně dochází k prezentaci rozpočtů a případné korekci, aby bylo dosaženo požadované výkonnosti. (Fibírová, 2011, s. 276)

Pro sestavení rozpočtu existují dvě metody, jak postupovat při vytvoření rozpočtu nákladů. První postup vychází z údajů o nákladech v minulosti, zatímco druhý se v maximální míře snaží zřici se minulých dat a svou pozornost směřuje do budoucna. Ve druhém způsobu se všechny propočty odvozují od očekávaných budoucích aktivit a cen na příslušných trzích ekonomických zdrojů, které bude nutné použít pro zajištění výkonu. (Hradecký, 2008, s. 131)

Nejvíce agregovaný pohled na podnik představují tři obdoby tří hlavních výkazů účetní závěrky finančního účetnictví. Jedná se o rozpočetní výsledovku, rozvahu a výkaz peněžních toků. Tyto výkazy se od závěrky nezaměřují na věrné a poctivé zobrazení minulosti, ale na vyjádření předpokládané budoucí finanční situace podniku a efektivnosti jeho činnosti. Úkolem podnikového rozpočtu je pomoci managementu podniku s předvídaním budoucího stavu podniku a s hledáním cest zlepšení podnikových procesů. (Hradecký, 2008, s. 139)

Celopodnikové rozpočty lze zjednodušeně vnímat jako agregaci kalkulovaných nákladů výkonu, rozpočtovaných režijních nákladů středisek a rozpočtovaných výnosů v průběhu rozpočtovaného období předpokládaných změn majetku, pohledávek a závazků. Tyto prvky tvoří dohromady komplikovaný systém, jenž představuje důležitý zdroj hodnotových informací pro manažery. Prostřednictvím jednotlivých prvků systému celopodnikových rozpočtů zadávají manažeři hodnotově vyjádřené úkoly útvarům a pomocí vazeb mezi rozpočty se snaží optimalizovat podnikové činnosti a hledat cesty ke snižování nákladů resp. zvyšování výnosů. (Hradecký, 2008, s. 139)

3.3 Nedostatky tradičního způsobu tvorby a hodnocení rozpočtů

Tradiční způsob tvorby rozpočtů se stává jedním z hlavních důvodů neefektivního hospodaření firem se zdroji. Životní cyklus rozpočtu v současnosti neodpovídá turbulentnímu vývoji podnikatelského prostředí. Tradiční rozpočet představuje statický a neměnný výkaz. Díky rychlým změnám uvnitř i vně podniku je časté, že data, na jejichž základě byl rozpočet sestaven, se stávají neaktuální dříve, než rozpočet vstoupí v platnost. Časově náročná a automatizovaná činnost, založená na mechanickém provádění rutinních operací a výpočtů odčerpává značnou část odborných kapacit manažerů a výkonných pracovníků. Výsledným produktem aktivit je plán s řadou zásadních nedostatků, což má za následek, že jen s obtížemi může plnit funkci klíčového nástroje řízení. (Popesko, 2009 s. 201)

Tradičnímu rozpočetnictví je vytýkána celá řada nedostatků:

1. Nejzákladnějším nedostatkem je jejich strnulost. Během realizace nejsou tyto rozpočty schopné pružně se přizpůsobovat neočekávaným změnám. Rozpočet musí být schválen vedením podniku a jakékoli zásahy do něj jsou v průběhu období nepřipustné. V krátkém časovém horizontu jsou po schválení neaktuální, protože skutečný vývoj veličin, jež sledují, probíhá odlišně od plánu.
2. Tradiční rozpočty podporují a konzervují zastaralé stereotypy myšlení a organizace ve stylu „příkaz-kontrola“.
3. Rozpočty jsou vázány na roční cyklus finančního výkaznictví, tedy zejména na sestavování základních výkazů finančního účetnictví, jsou rozvaha a výkaz zisku a ztrát.
4. Rozpočty nejsou provázané, protože v podnicích existují vedle sebe různé typy plánů a rozpočtů, které se týkají různých aspektů hospodářské činnosti podniku a které se vztahují k různým časovým horizontům. Tyto pracně sestavované výkazy pak často netvoří jeden konzistentní celek, bez schopnosti podávat komplexní a manažersky využitelné informace.
5. Jsou orientovány na výsledek než na příčiny. V plánovacích modelech nebývají dostatečně využívány vztahy příčiny a důsledku mezi ukazateli měřícími podnikatelské objekty a procesy.
6. Rozpočty potlačují příležitosti, jak využít synergické efekty mezi jednotlivými podnikovými útvary. Jednotlivé útvary mají tendence bránit si své činnosti, raději než aby spojily síly s ostatními a získaly lepší podmínky od dodavatelů, lépe využi-

ly svá zařízení, vybudovaly nové obchodní příležitosti apod. (Popesko, 2009, s. 202)

Tradiční rozpočetní systémy jsou svázány s celou řadou nedostatků a omezení, které znesnadňují jejich využitelnost jako efektivního nástroje řízení nákladů, který by vedl k optimalizaci a snižování nákladů. Problematická oblast je spojena s rozpočtem režijních nákladů, kdy jejich velká část jako jsou výdaje na marketing, IT, reporting a personalistiku se projednávají pouze při tvorbě rozpočtu. Rozhodnutí, která se při sestavování rozpočtu padnou, pak manažery zavazují na dalších 12 měsíců. (Popesko, 2009, s. 202)

4 MODERNÍ METODY ROZPOČETNICTVÍ

Stejně jako u jiných manažerských nástrojů a metod, i v oblasti rozpočetnictví bylo vyvoláno uvědomění si nedostatků tradičních postupů potřebu hledání efektivnějších a vhodnějších rozpočtovacích metod. Tyto metody by jednak měly pomoci eliminovat identifikované nedostatky tradičních rozpočtů. Některé zahraniční organizace šly při eliminaci negativních dopadů klasického rozpočtování naprosto radikální cestou. Přestaly rozpočty tradiční cestou úplně tvořit. Odstranily tak běžné postupy přípravy, odesílání, vyhodnocování, schvalování rozpočtu na úrovních oddělení, funkčních útvarů, divizí a nakonec na úrovni celé organizace. (Popesko, 2009, s. 203)

Prvním viditelným výsledkem těchto kroků bylo, že organizace uspořily obrovské kvantum práce. Rozpočty v organizacích již netvořily pevný plán, co musí organizační jednotky plnit. Také nezařizovaly jednotkám, co musí vyrábět a prodávat. A v neposlední řadě již nedefinovaly, jakým způsobem bude hodnocena a odměňována výkonnost jednotky a jejich pracovníků. (Popesko, 2009, s. 203)

Některé z těchto organizací považují tradiční rozpočtování za neefektivní proces, který je příliš zdlouhavý a nákladný a který nedokáže poskytnout uživatelům informace adekvátní hodnoty. Tyto organizace viděly příležitost v možnosti vytvoření zcela odlišného systému odpovědnosti a hodnocení výkonu firmy. Jiné organizace viděly příležitost v možnosti rozvinout energii a tvořivost stovek řádových pracovníků směrem ke snižování nákladů a zvyšování výkonnosti. Tyto organizace netvoří roční rozpočty tradiční cestou, ale překovávají tento systém směrem k pružnějšímu a efektivnějšímu systému plánování a hodnocení nákladů a výnosů. (Popesko, 2009, s. 203)

Takovéto systémy se vyznačují několika charakteristikami:

1. Použití klouzavých rozpočtů, místo pevných – efektivní plánovací systém by měl být schopen přizpůsobit se případným změnám a výkyvům v hospodaření společnosti. Rozpočetnictví by se mělo změnám neustále a plynule přizpůsobovat.
2. Hodnocení organizačních jednotek na základě ukazatelů výkonnosti – útvary jsou schopny fungovat efektivněji, pokud budou více decentralizovány a dostanou možnost přímo ovlivňovat faktory své výkonnosti. V progresivních organizacích jsou organizační jednotky hodnoceny pouze na základě několika ukazatelů výkonnosti označovaných jako KPI (key performance indicators), které mohou být založeny na

ukazatelích významných z pohledu výkonnosti útvaru, které je vedení schopno svojí činností ovlivnit.

3. Aplikace progresivních systémů odměňování – snaha motivovat pracovníky na základě objektivních kritérií výkonnosti pomocí benchmarků, srovnání s předešlými lety a ukazatelů s konkrétními vazbami na faktory, které jsou pracovníci svojí činností schopni ovlivnit.
4. Změna plánovacího procesu – v progresivních přístupech je operativní a taktické plánování, odvozeno od firemní strategie, ponecháno na organizačních jednotkách. Jednotky pak nejsou odpovědné za plnění předem definovaných plánů a rozpočtů, ale za dosahování strategických cílů a maximalizaci hodnot poskytovaných zákazníkům a vlastníkům. (Popesko, 2009, s. 204)

V rámci moderních přístupů rozpočetnictví by se mohla definovat celá řada efektů a trendů. Jejich obecným cílem je decentralizace za účelem vytváření podmínek pro vznik vysoce výkonných organizačních jednotek. V minulosti se objevilo několik manažerských konceptů, které nabídly alternativní cesty k řízení výkonnosti útvarů a umožnily aplikaci výše uvedených zásad pro efektivní plánování a rozpočetnictví v komplexní podobě. Pro tyto účely budou následně představeny tři přístupy tvorby rozpočtů:

- Activity-Based Budgeting (rozpočtování podle aktivit,
- Zero-Based Budgeting (rozpočtování s nulovým základem),
- Beyond Budgeting. (Popesko, 2009, s. 204)

4.1 Activity-Based Budgeting

V efektivnějším řízení nákladů, organizacím pomáhá zavedení kalkulace podle aktivit a rovněž i sestavování rozpočtů podle aktivit. Zjednodušeně lze říci, že cílem ABB je tedy poskytnutí zdrojů, které jsou potřebné ke splnění rozpočtu výroby a objemu prodeje. (Druery, 2004, s. 624)

Rozpočtování podle aktivit je součástí nástrojů procesního řízení, a tudíž úzce souvisí jednak s kalkulací podle aktivit, tak s nástroji řízení podle aktivit. Lze tedy konstatovat, že se jedná o aplikaci principů souvisejících s aplikací metody Activity-Based Costing do oblasti rozpočetnictví. ABB systém je z tohoto pohledu jen dalším logickým krokem v budování nástrojů založených na řízení podnikových procesů aktivit. (Popesko, 2009, s. 205)

Popesko (2009, s. 205) poukazuje na skutečnost, že společnosti pomocí této metody mohou zpracovávat výkazy typu:

- cílově orientované strategie společnosti,
- plány přidělování podnikových zdrojů s časovým plánem k dosažení operačních cílů společnosti,
- zvýšení konkurenceschopnosti společnosti,
- ziskovost a přidaná hodnota společnosti.

Dále rozpočty dle ABB slouží pro plánování budoucnosti v přidělování zdrojů společnosti. Tímto by mělo docházet k rovnováze mezi plánovanými zdroji poptávky a procesem zásobování těmito zdroji. Tímto je zřejmé, že rozpočet je bilancí provozních poptávek a dodávek firmy a slouží ke splnění finančních cílů a dosažení finanční rovnováhy. Cílem těchto rozpočtů je usnadnění sestavování rozpočtu, zvýšení přesnosti rozpočtu, zlepšení efektivity přípravného procesu rozpočtu a posílení řízení dle rozpočtu. (Wang, 2011, s. 2)

4.1.1 Základní etapy ABB procesu

Proces tvorby rozpočtů pomocí ABB přístupu, lze rozdělit do 10 základních etap:

1. Analýza strategie – konvenční přístupy k rozpočetnictví a plánování, i ABB začíná rekapitulací kritických faktorů úspěchu dané organizace, jako je nespokojenost zákazníků, nízká produktivita, růst konkurence a další faktory podnikové strategie. V této fázi musí být definovány tzv. kritické faktory úspěchu pro každou dílčí formulovanou strategii, pokud nebyly definovány v rámci strategie celého podniku. ABB se tedy zaměřuje na měření a řízení faktorů jako například eliminace nespokojenosti zákazníků.
2. Analýza hodnotového řetězce – tato součást ABM systému může posloužit jako velmi efektivní nástroj pro tvorbu rozpočtů. Zkoumání hodnotového řetězce napoví, které aktivity a procesy odpovídají definovaným strategiím a které nikoli. Tento krok dovoluje managementu zabývat se možnostmi eliminace či omezení procesu a aktivit, které z pohledu definovaných strategií nejsou významné, případně nevytvářejí hodnotu vnímanou zákazníkem. Analýza hodnotového řetězce umožňuje posouzení případného outsourcingu některých aktivit či procesů.
3. Předpověď pracovního zatížení – schopnosti identifikovat objem pracovního zatížení pracovníků a jednotlivých aktivit a procesů patří k základním odlišnostem

ABB systému od tradičních rozpočtovacích systémů. Předpověď pracovního zatížení tak patří mezi prvořadě součásti tvorby rozpočtu na bázi aktivit. Vychází se zejména ze stanovení počtu produktů, které budou pravděpodobně vyžadovány zákazníky a odběrateli. Takto stanovený plán prodeje je předveden do podoby plánu pracovního zatížení jednotlivých procesů organizace.

4. Plánovací směrnice – tradičně se skládají s makroekonomických a mikroekonomických ukazatelů, které byly vymezeny vedením firmy nebo jiným kompetentním orgánem. Mohou zde být zahrnuty faktory, jako jsou směrnice týkající se předpokládané inflace, úrokových sazeb, dynamiky růstu, dividendové politiky a případně další externí faktory, na které při tvorbě plánu musí být brán ohled.
5. Analýza procesů a aktivit – je analýza a definice požadovaných procesů a aktivit, které zajistí tvorbu výstupů, definovaných v předešlých etapách. Procesy zde mohou být předdefinovány nebo překonfigurovány eliminací aktivit, které nepřidávají hodnotu. Management může vyvinout snahu zjednodušit nezbytné aktivity a zajistit jejich výkon co nejefektivnějším způsobem, tj. identifikovat levnější alternativy jejich provádění.
6. Analýza investic do aktivit – je další důležitou součástí ABB procesu. Investice do aktivit determinují jejich nákladovou strukturu. Zde hraje významnou úlohu úroveň automatizace a technologie nebo doba odepisování. Efekt zavedení nových technologií může být detailně hodnocen zejména z pohledu jejich dopadu na budoucí dlouhodobé nákladové struktury.
7. Analýza úrovně aktivity – ABB systém odhaluje podstatu nákladů, příčiny jejich vzniku a způsob, jak se budou náklady chovat za měnících se podmínek. Tato vlastnost umožňuje managementu pochopit veškeré souvislosti týkající se vztahu rozpočtovaných nákladů a výkonů a jejich chování při různých úrovních aktivity.
8. Míry výkonu aktivit – musí být při aplikaci ABB systému stanoveny pro všechny aktivity za účelem výpočtu jednotkových nákladů aktivit. Jednotkové náklady aktivit jsou základní součástí rozpočtu aktivit.
9. Kalkulace nákladů procesů a produktů – ABB proces vrcholí ve fázi kalkulace rozpočtovaných procesů, aktivit a produktů. V této fázi je nutné stanovit očekávanou budoucí spotřebu jednotek aktivit jednotlivými výrobky a procesy stejným způsobem, jak se tyto jednotky stanovovaly ve vztahu k minulému období při tvorbě ABC kalkulace.

10. Sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku – poté, co se provedou všechny předchozí kroky a jsou k dispozici potřebná data a informace, je rozpočet založený na aktivitách možné sestavit bez větších problémů. Pozornost managementu může být orientována jak na eliminaci plýtvání, které lze na základě rozpočtu aktivit snadno identifikovat, tak na dosažení cílové hodnoty zisku. Podrobné analýzy mohou identifikovat lepší využití kapacit, vstupů a výstupů a vést ke zvýšení budoucí rentability. ABB rozpočet může být také konstruován ve více variantách a může nabídnout modelování scénářů budoucího vývoje. (Popesko, 2009, s. 207-209)

4.1.2 Výhody ABB systému oproti tradičním rozpočtům

Přestože má ABB systém a tradiční rozpočetnictví celou řadu společných charakteristik, existují zřetelné rozdíly, které tyto dva systémy odlišují. Mezi výhody lze zařadit následující charakteristiky:

- zaměření se na řízení hodnotového řetězce,
- pro své fungování vyžaduje detailní informace o struktuře procesu a aktivit,
- speciální zaměření na zákazníky jako na specifické nákladové objekty,
- zaměření se na náklady podpůrných činností a jejich vztahy k hlavním podnikovým činnostem,
- pokud je ABB systém spojen se systémem řízení kvality, je možné zaměřit tvorbu a hodnocení rozpočtů také na otázky plýtvání a efektivního vynakládání zdrojů. (Popesko, 2009, s. 210)

4.2 Zero-Based Budgeting

Rozpočtování s nulovým základem se objevilo na sklonku šedesátých let minulého století jako pokus překonat omezení přírůstkových rozpočtů. ZBB byl nejprve aplikován firmou Texas Instruments v roce 1969 a rychle se tato metoda stala módním nástrojem pro správu. V následujícím roce jej používalo na 100 společností, včetně státu Georgia, jehož guvernérem byl bývalý prezident Jimmy Carter. Za jeho úřadování byly uplatňovány ve všech federálních úřadech. Avšak koncem dekády se od nich upouštělo a kolem roku 1980 se stali raritou. ZBB nikdy nedosáhli širokého přijetí, jak jeho zastánci předpokládali. (Drury, 2004, s. 621; Žůrková, 2007, s. 77)

Základní předpoklady techniky ZBB při rozpočtování jsou dvojího typu. Zaprvé tato metoda umožňuje se při sestavování odpoutat od minulosti. Metoda předpokládá, že vedoucí

jednotlivých středisek musí vždy odůvodnit výši a strukturu položek navrhovaného rozpočtu od základní úrovně až po kumulovanou. Alokace zdrojů z minulých období není brána v potaz, protože důležité je zaměřit se na budoucí úkoly a cíle. (Doyle, s. 45)

Zadruhé, přiřazení nákladů určitým činnostem není pro podnik problém, ale zkoumání nesmí být pouze vedeno samostatně. ZBB přímo nutí ke konstantní revizi činností a následně i priorit, kterých se tyto činnosti týkají. Náklady na tyto činnosti mohou být systematicky posouzeny, seřazeny podle důležitosti a následně porovnány s požadavky na zdroje. (Doyle, s. 45)

Protože se chceme vyhnout pouhému kopírování minulých rozpočtů, kdy se jejich strukturou podrobně nikdo nezabýval, navršily různé nákladové položky pochybného účelu, začínáme tvorbu rozpočtu od začátku. Zkoumaný útvar jakoby založíme „na zelené louce“ a kriticky prověřujeme všechny dosavadní náklady. ZBB je tak založen na pravidelném přezkoumávání smysluplnosti doposud prováděných aktivit. Při tvorbě rozpočtu se vyžaduje, aby se před přidělením zdrojů kriticky prověřily nejen nově plánované, ale hlavně již existující aktivity. (Popesko, 2009, s. 218)

Základním cílem ZBB je zavedení průhlednosti do tvorby nepřímých výkonů, což patří k základním předpokladům snižování nákladů. Může se tak říci, že cílem ZBB je vlastně samotná nákladová optimalizace, resp. snížení nákladů týkající se konkrétního útvaru. Vzhledem k obsahu a cílům, které si ZBB definuje, je pochopitelné, že je tento rozpočetní přístup podstatně časově a nákladově náročnější než tradiční rozpočtování. (Popesko, 2009, s. 218)

Aplikaci ZBB lze rozdělit do šesti etap:

1. Vymezení objektu aplikace – realizace ZBB zpravidla neprobíhá, z důvodů nákladové a časové náročnosti najednou v celém podniku. Spíše než o komplexní systém se jedná o nástroj aplikovaný jednorázově na dílčí organizační jednotky. V první fázi jde zejména o stanovení, které útvary či nákladová střediska se mají podrobit ZBB. Součástí tohoto kroku je také vytvoření projektového týmu, který bude celou realizaci ZBB projektu zajišťovat.
2. Funkční analýza – v rámci tohoto kroku jde zejména o přezkoumání a podrobnou analýzu jednotlivých aktivit a činností, které se v rámci zkomáňovaného útvaru vykonávají. Kvantifikována je také množstevní struktura výstupů těchto činností např. počet záúčtování nebo počet faktur. Důležitou součástí je i stanovení nákladů výkonů.

3. Brainstorming – výkony, jejich vazby a souvislosti v oblasti režijních útvarů se vyznačují natolik vysokou mírou komplexnosti, že se v jejich rámci velice obtížně uplatňují nějaké obecně aplikovatelné optimalizační postupy. Možnosti snížení a optimalizace nákladů se hledají pomocí identifikace potenciálů ke změně, na základě týmové diskuse a formulace návrhů. Cílem etapy je definovat cesty, jimiž lze dosáhnout úspor či zefektivnění činnosti daného útvaru.
4. Tvorba výkonových balíčků a stanovení výkonové úrovně – poté co byly definovány jednotlivé možnosti a postupy vedoucí k racionalizaci spotřebovávaných zdrojů, je nutné prováděné činnosti uspořádat do tzv. výkonových balíčků. Výkonové balíčky představují svazek k sobě patřících jednotlivých výkonů, které jsou v rámci útvaru prováděny.
5. Seřazení priorit – realizace ZBB je seřazení priorit, které spočívá v uspořádání výkonových balíčků podle jejich důležitosti a významu. Manažeři tak dostanou k dispozici vyčerpávající seznam stávajících činností se srozumitelně vyjádřenými náklady a přínosy.
6. Rozpočtový řez – aplikace ZBB souvisí již se samotným snižováním nákladů. Poté, co mají manažeři k dispozici přehled činností, které jsou v rámci organizace či útvaru prováděny, a jsou seznámeni s náklady a přínosy těchto činností, stanoví pomyslnou čáru, na které se požadavky na zdroje, související se zajištěním uvedených činností, budou rovnat dostupným zdrojům firmy. Tato tzv. linie rozpočtového řezu v podstatě znamená odříznutí a eliminaci těch výkonů, které jsou z hlediska vynaložených nákladů a přínosů z nich plynoucích neefektivní. Linie rozpočtového řezu tak bude tvořit přirozené dělícíčko mezi prováděnými činnostmi a činnostmi, které byly na základě analýzy odmítnuty. (Popesko, 2009, s. 219)

4.2.1 Výhody a nevýhody ZBB

Aplikace ZBB má své neoddiskutovatné přínosy pro zefektivnění výkonů organizace. Popesko (2009, s. 221) uvádí jako nejvýznamnější výhody ZBB:

- všechny ovlivnitelné náklady se definují a setřídí,
- je provedena analýza prováděných činností a jejich přínosy,
- definují se transparentní vazby mezi plánovanými režijními náklady a prováděnými činnostmi,
- odstraní se automatické plánovací mechanismy,

- ZBB lze použít selektivně na vybrané organizační jednotky.

ZBB je ale také spojena s celou řadou podmínek a omezení. Implementace metodiky může být úspěšná pouze za předpokladu, že jsou dopady a odpovědnost za provedené změny přesunuty na dílčí organizační jednotky, které optimalizují své činnosti. V této souvislosti lze identifikovat významné nevýhody:

- Nebezpečí odchodu kvalifikovaných pracovníků, již v průběhu ZBB procesu z důvodu jejich zařazení do funkcí, které se ocitnou pod linií rozpočtové řezu,
- Nebezpečí ztráty motivace u pracovníků, kteří zůstanou. (Popesko, 2009, s. 222)

4.3 Beyond Budgeting

Beyond Budgeting byl navržen jako vlivná myšlenka, že oživí vedení účetnictví. Hope a Fraser se domnívá, že současný rozpočtovací systém by se měl vymýtit, protože hospodářské prostředí je nyní tak složité a konkurenceschopné, že rozpočtování ve stávající podobě se stává již nevhodné. Nespokojenost s tradičními rozpočty narůstá v podnikatelském prostředí, a proto by mělo být rozpočtování navrženo jako metoda k oživení manažerského účetnictví. (Reka, 2014, s. 574)

V okamžiku, kdy si organizace začaly uvědomovat omezení spojená s tradičním rozpočetnictvím, začaly se hledat systémy nebo postupy, které by umožnily eliminaci nedostatků. Hope a Fraser hovoří o současných problémech podniku spojených s rozpočetnictvím jako o roční výkonnostní pasti, a hledání řešení označuje jako o uvolnění se z této pasti. Právě ty organizace, které si uvědomily zásadní podstatu omezení tradičních rozpočtů, byly schopny opustit tradiční rozpočetnictví a vydat se svojí vlastní cestou. Základem jejich systému se stalo zcela odlišné chápání ukazatelů výkonnosti, které slouží k hodnocení jednotlivých organizačních jednotek. (Popesko, 2009, s. 210)

Proto v systému existuje jistá část uniformity, jak se firmy mohou přiblížit realizaci BB. Ačkoli firmy v této problematice využívaly pomoc poradců s designem procesu, doposud málo z nich je využilo k pomoci při zavedení a zpracování rozpočtování či jeho nahrazení nebo opuštění. Nicméně, poté co byl proveden rozhovor s více než 100 manažery na všech úrovních, kdy byly dotázány co bylo v systému dobře či špatně, byly získány určité pokyny pro pomoc potenciálním uživatelům. (Hope, 2003, s. 95)

Celý proces se dá shrnout do několika na sebe navazujících bodů:

- definovat důvody změny a rámcové představy,
- přesvědčit vedení,
- začít,
- navrhnout model a zavést nové procesy,
- školení a vzdělání lidí
- přehodnocení role financí,
- změna chování,
- vyhodnocení výhod,
- konsolidace zisku. (Hope, 2003, s. 96)

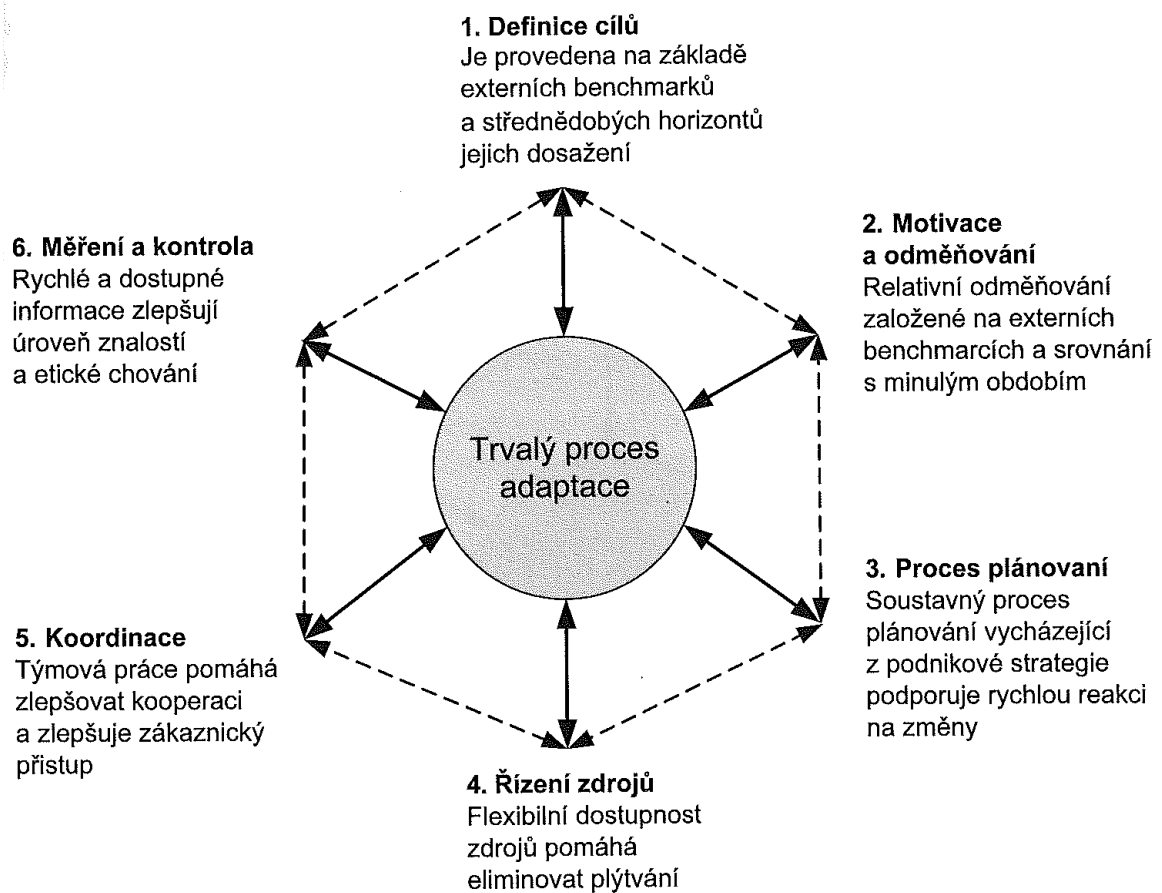
4.3.1 Základní principy Beyond Budgeting

Odproštění se od omezení spojených s tradičním rozpočtnictvím, které přístup Beyond Budgeting umožňuje, je cestou ke stanovení konkrétních manažerských cílů a hledání cest k jejich dosažení pomocí přizpůsobivých a flexibilních mechanismů, což lze považovat za hlavní charakteristiky této manažerské techniky. (Popesko, 2009, s. 213)

Popesko (2009, s. 213) shrnul základní zásady spojené s aplikací přístupu BB:

- definovat náročné cíle zaměřené na zdokonalování výkonů firmy,
- aplikovat systém odměňování založený na zlepšování individuálních ukazatelů výkonnosti,
- provádět soustavně plánování činností a výkonů,
- zajistit potřebnou flexibilní dostupnost zdrojů,
- koordinovat celopodnikové činnosti s cílem zajistit poptávku zákazníků,
- aplikovat správné kontrolní mechanismy hodnocení výkonnosti ukazatelů.

Výsledek aplikace těchto principů je zobrazen na následujícím schématu.

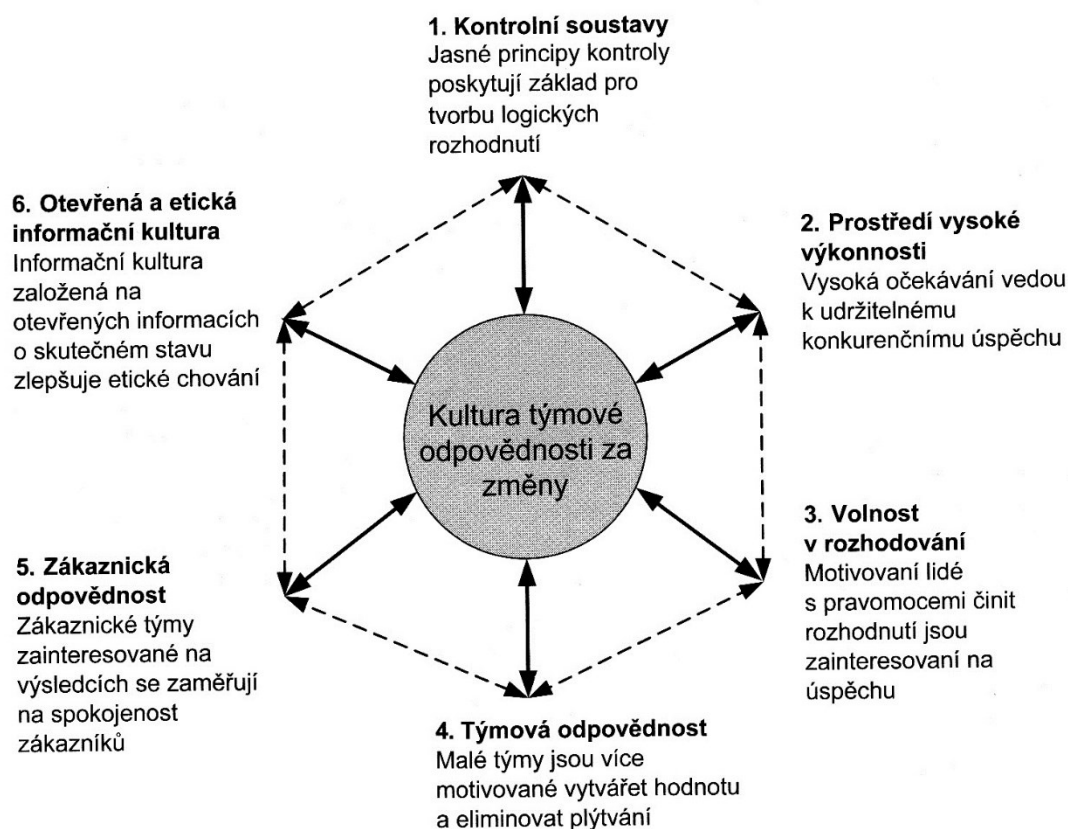


Obr. 5. Principy BB a jejich podpora trvalého procesu adaptace (Popesko, 2009, s. 213)

Výše uvedené principy se týkají řízení procesů uvnitř organizace. Dále lze ještě identifikovat další principy, které se týkají samotné podnikové organizace, a jejich vyústěním je radikální decentralizace. Popesko (2009, s. 213) uvádí, že v této oblasti se definuje přístup šesti principů, které by měla organizace a její management akceptovat:

- aplikovat přesně vymezenou řídicí kontrolní soustavu,
- vytvořit prostředí vysoké výkonnosti založená na dosahování dílčích cílů,
- dát lidem volnost k provádění dílčích rozhodnutí,
- aplikovat odpovědnostní principy pro rozhodnutí mající vliv na tvorbu hodnoty,
- učinit pracovníky odpovědné za spokojenost zákazníků,
- podporovat otevřené a etické informační systémy, které poskytují homogenní výstupy v rámci celé organizace. (Popesko, 2009, s. 214)

Aplikace těchto principů je zobrazena na následujícím schématu.



Obr. 6. Principy BB a jejich podpora decentralizace (Popesko, 2009, s. 214)

Pokud shrneme výše uvedené prvky systému BB, mohou se popsané zásady shrnout do následujícího výčtu.

Principy řízení procesů:

- cíle,
- odměňování,
- plánování,
- kontrola,
- zdroje,
- koordinace.

Organizačně řídicí principy:

- představa hodnot,
- odpovědnost,
- síť,
- autonomie,
- blízkost k zákazníkům,
- transparence. (Popesko, 2009, s. 215)

4.3.2 Implementace Beyond Budgeting

Poté co byly výše popsány zásadní přínosy systému, je potřeba se seznámit se souvislostmi spojené s praktickou aplikací manažerského systému. U tohoto systému si nelze vybrat pouze několik prvků, jejichž aplikace přijde nejsnazší a očekávat převratné změny. Aplikace

ce BB zejména znamená změnu myšlení. Jednotlivé zásady jsou navzájem provázány a nelze je aplikovat samostatně, aby přinášely kýžený efekt. (Popesko, 2009, s. 216)

Implementaci systému BB lze rozdělit do pěti fází:

1. Iniciování – spočívá ve vytvoření povědomí o problémech spojených s fungováním dosavadního modelu, ve vytvoření potřeby aplikovat odlišné postupy, v úsilí změnit zažité postupy v myšlení managementu a zaměstnanců, v představení potenciálu nového systému nebo nastínění vize budoucí úspěšnosti.
2. Komunikace – při aplikaci konceptu je komunikace jeho základní součástí jak vybudovat dostatečně silné skupiny zastánců a podporovatelů nového modelu. Tato skupina pak bude prosazovat a podporovat realizaci změny modelu.
3. Návrh – souvisí již se samotnou aplikací modelu, a jedná se zejména o vytvoření propracovaného návrhu nového modelu, který by se mohl stát základem smysluplné diskuse, kladení a zodpovídání otázek.
4. Realizace – zde jsou již aplikovány jednotlivé prvky modelu. Velmi důležitým prvkem je do procesu zapojit co nejvíce lidí z celé organizace. Na základě zpětné vazby od zainteresovaných pracovníků lze přizpůsobit návrh modelu i postup realizace.
5. Neustálé zlepšování – stejně jako u jiných manažerských technik existuje vysoké riziko postupného návratu k zažitým postupům, které aplikaci BB ohrožují. V realizaci je třeba systematicky pokračovat do té doby, než je nový model v organizaci náležitě zakotven. Poté nastává etapa neustálé údržby a zdokonalování systémů tak, aby organizace z jeho zavedení dokázala získat maximum přínosů. (Popesko, 2009, s. 217)

5 KONTROLA ROZPOČTU

Řídit podnik pomocí hodnotových veličin znamená nejen sestavovat rozpočty, ale také kontrolovat, zda stanovené žádoucí hodnoty položek rozpočtu byly ve skutečnosti dodrženy. (Hradecký, 2008, s. 151)

Kontrola je proces stanovení norem pro získání zpětné vazby o skutečné výkonnosti a přijímání nápravných opatření, kdykoli se skutečný výkon výrazně odchyluje od plánu. (Hansen, 2009, s. 250)

Rozpočty pro většinu organizací slouží jako důležitý kontrolní systém a mnoho manažerů je nespokojeno se současným stavem systémů a iniciují k razantním a rychlým změnám. Organizace využívají tyto systémy k řešení nejdůležitějších problémů. Například ocelářské společnosti se zaměřují na proces operativního plánování, zatímco telemarketingové organizace se soustředí na hodnocení výkonnosti. Rozpočty lze sestavit v několika alternativách, které umožní vytvářet lepší předpovědi na měnící se prostředí. (Hansen, 2011, s. 290)

Základem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza rozdílů mezi skutečně dosaženou a rozpočtovanou úrovní hodnocené veličiny. Obecně platí, že snadnější je kontrola a vyhodnocení krátkodobých operativně koncipovaných rozpočtů. S delším časovým horizontem se komplikuje přesná kvantifikace odchylek a dvě nejdůležitější charakteristiky, které jsou příčina a odpovědnost. V praxi se porovnává plánovaný rozpočet se skutečnými výkony a vzniklé odchylky se klasifikují z hlediska jejich významnosti, analyzují se příčiny a určí se opatření, která vedou k odstranění odchylek. V praxi je důležité, aby se ke kontrolním účelům používala měsíční období. (Král, 2006, s. 306; Lazar, 2001, s. 28)

Základem finančního řízení je vyhodnocení informací pro přijetí nových rozhodnutí na základě analýzy rozdílů – odchylek. Tato činnost je výsadou vedení organizace, je činnost subjektivní, kterou nelze dostatečně přesně popsat jakýmkoli matematickým aparátem. Controlling obsahuje 2 body, kterými je nutno se řídit. (Máče, 2013, s. 398)

Prvním bodem je kalkulovaný výdaj co vyjadřuje předpokládané chování účetní. Kalkulace je jakýmsi výdajovým modelem, jehož výstup se srovnává se skutečným výdajem a na základě tohoto srovnání se upravují přijatá rozhodnutí. Druhý bod srovnává schválené výdaje se skutečnými výdaji. Tato koncepce dvou zpětných vazeb je v řízení neobvyklá, nicméně reálná ekonomika je vyžaduje. (Máče, 2013, s. 398)

Má-li rozpočet fungovat jako účinný nástroj řízení, musí být vhodným způsobem sestaven i vhodným způsobem sledován a dodržován. Proto je nezbytné v pravidelných intervalech porovnávat skutečný vývoj nákladů s jejich rozpočtovanou výší. Porovnání se provádí nejméně jednou měsíčně a následující týden jsou odchylky předem stanoveného a skutečného vývoje vyhodnocovány, v případě potřeby jsou přijímána konkrétní opatření k odstranění nepříznivých tendencí. (Fibírová, 2011, s. 301)

Odchylky jsou způsobeny buď nereálně stanoveným úkolem rozpočtu anebo odlišným vývojem podmínek daného období. V průběhu roku se vyhodnocuje plnění rozpočtu a zvažuje se, zda je vhodné měnit parametry rozpočtu, či zda nejsou odchylky natolik významné, aby vedly ke změnám rozpočtu. Samotná kontrola dodržení rozpočtu probíhá buďto prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska nebo porovnáním skutečně vynaloženými a rozpočtovanými náklady. (Fibírová, s. 301)

Dle Fibírové (2011, s. 302) je nutné při kontrole dodržení rozpočtu zohlednit vztah nákladů k objemu činnosti střediska. S ohledem na charakter činnosti střediska a rozsah jeho pravomocí a odpovědnosti se kontrola rozpočtu dá provádět pomocí tří metod:

- pevný rozpočet,
- variantní přepočtený rozpočet,
- lineární přepočtený rozpočet.

Pevný rozpočet se při kontrole nákladů nemění, porovnávají se skutečné náklady s plánovanými rozpočtovanými náklady. Používá se při kontrole nákladů středisek, u kterých není vymezen výkon nebo výkon není měřitelný. (Fibírová, 2011, s. 303)

Variantní přepočtený rozpočet je pro potřeby kontroly skutečných nákladů upravuje přepočtem předem stanovených nákladů rozpočtu podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonu. Provádí se pomocí přepočtu variabilních nákladů ke skutečnému objemu výkonu. Fixní náklady jsou v původní rozpočtované výši. Jedná se o vhodný nástroj řízení středisek, která nejsou ovlivněna objemem prodaných výkonů a využitou výrobní kapacitou. (Fibírová, 2011, s. 304)

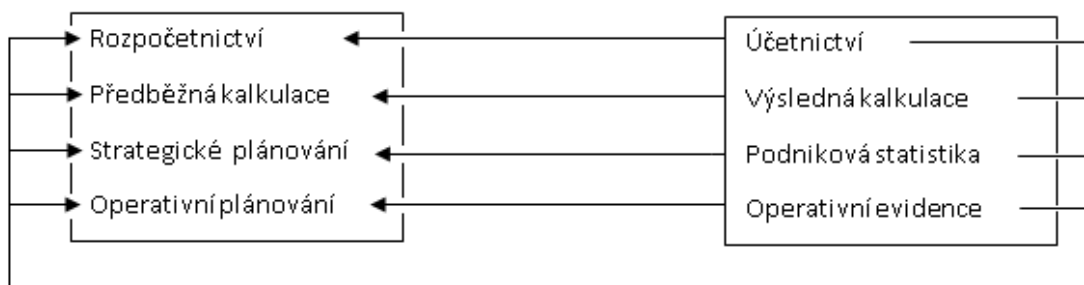
Lineárně přepočtený rozpočet je vhodné využít u středisek, která je možné motivovat k vyššímu využití kapacit. Jsou to převážně střediska, která mají omezení tzv. „úzkým“ místem činnosti podniku a dále ty střediska, která předávají své výkony uvnitř i externě výkony podniku. Typické pro servisní střediska podniku. (Fibírová, 2011, s. 304)

Dle Vysušila (2004, s. 16) pro provádění kontroly musí být v každém podniku splněny dvě podmínky:

1. co nejdokonalejší informační systém o skutečnostech,
2. odpovídající informační systém plánování a rozpočetnictví.

První podmínkou je informační systém, který shromažďuje a vyhodnocuje všechny údaje o tom, jak ve skutečnost plánu a rozpočtu. Nástrojem pro vyhodnocování se využívají odchylky se svou zpětnou vazbou. Takový informační systém je vlastně zaměřen pouze na minulost a zpětnou vazbu by nebylo možno provádět bez možnosti porovnání se skutečností, kterou získáme pomocí druhé podmínky. Takto sestavené plány a rozpočty jsou nejlépe vytvořené, pokud má podnik vlastní normy nebo standardy, kterými se při tvorbě striktně řídí. (Vysušil, 2004, s. 16)

Plány a rozpočty je nutno tvořit také se záměrem zaměřeným do budoucnosti s tzv. dopřednou vazbou. V podniku tak musí existovat komplexní informační systém, který je navzájem propojen. Jelikož činnosti podniku jsou velice rozsáhlé a mnohostranné, vyvinuly se zde speciální dílčí systémy, které musí přímo na sebe navzájem navazovat. Tuto návaznost zobrazuje následující schéma. (Vysušil, 2004, s. 17)



Obr. 7. Dílčí informační systémy (Vysušil, 2004, s. 18)

5.1 Kontrola rozpočtu nákladů středisek

Jakákoliv kontrola i ta finanční vychází ze srovnání žádoucího stavu se stavem skutečným. Žádoucí stav stanoví pro každé středisko rozpočet nákladů, kde jsou jednotlivých položkách vyčísleny finanční dopady činnosti střediska. To umožňuje srovnat hodnoty rozpočtu se skutečnými hodnotami a vyčíslit odchylky, o které se liší. Odchylky nákladů nabývají buďto úspor nebo překročení od plánu. Vyčíslení odchylek není však hlavním cílem kontroly. Ta spočívá v informacích pro rozhodnutí o opatřeních, která budou následovat po

zjištění odchylky. Podle Hradeckého (2008, s. 152) by odchylka měla vypovídat o skutečnostech:

- ve kterých položkách rozpočtu nákladů došlo k výskytu odchylky od rozpočtem předpokládaného průběhu podnikové činnosti,
- jaký dopad měla odchylka na výsledek hospodaření podniku,
- kdo je za odchylku zodpovědný.

Při splnění těchto předpokladů výskyt odchylky a její velikosti směřuje pozornost manažerů na činnosti, které probíhají v rozporu s dříve učiněnými předpoklady, a to buď v pozitivním či negativním smyslu. Díky těmto zjištěním mohou manažeři soustředit své síly na podporu činností, které vedou k největším úsporám resp. na přijetí a provedení opatření, která vedou k odstranění příčin problémů, jež vyvolaly překročení nákladů. (Hradecký, 2008, s. 152)

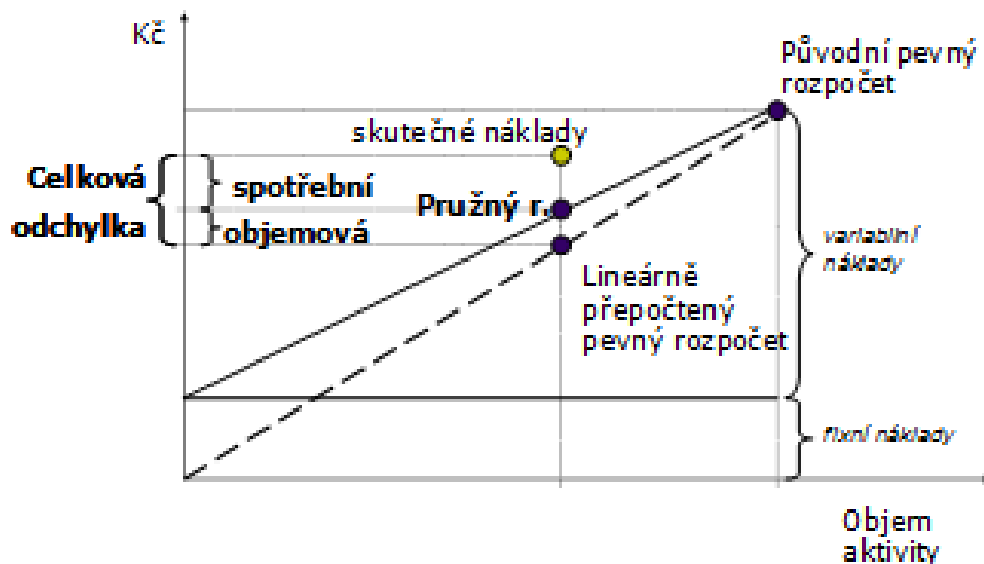
Překročení rozpočtovaných nákladů může signalizovat nedodržení limitů, které byly stanoveny, ale mohou být důsledkem žádoucí zvýšené aktivity střediska, která měla pro podnik pozitivní účinky, ovšem z pohledu střediska se negativně projeví vyšší částkou spotřebovaných nákladů. Taková finanční kontrola by mohla vést k demotivování střediska od jeho žádoucí aktivity. (Hradecký, 2008, s. 152)

Tyto problémy vznikají u všech výrobních, nevýrobních podpůrných a obslužných středisek. Vyčíslení odchylek ve střediscích vychází z rozdílů mezi skutečnou aktivitou střediska a plánovaným vytížením střediska. Vzájemná srovnatelnost údajů rozpočtu dosahuje následujících úprav:

- Celkové náklady rozpočtu pro plánovaný objem aktivity se přepočítají přímo úměrně změně skutečného a plánovaného objemu aktivity. Takto určený rozpočet pro skutečný objem vytížení střediska se nazývá lineárně přepočtený pevný rozpočet.
- Pro plánovaný objem sestavený pružným rozpočtem, který náklady střediska rozdělí na fixní a variabilní složku vzhledem k vytížení střediska, přepočte variabilní složku na skutečnou úroveň vytížení. (Hradecký, 2008, s. 153)

Takto zjištěné údaje o skutečných nákladech porovnány s původními rozpočtovanými údaji lze nározně zobrazit na následujícím schématu, kde vpravo je úroveň, pro kterou byl původně sestaven rozpočet střediska. Vlevo od ní se nachází nižší úroveň skutečné aktivity, při které byly zjištěné skutečné náklady vyznačeny žlutým bodem. Ze schématu je zřejmé,

že není smysluplné srovnávat náklady při různých úrovních aktivity střediska, a proto se původní rozpočet musí převést na skutečnou míru aktivity, při které se přepočtené údaje stanou srovnatelnými s údaji o skutečných nákladech. (Hradecký, 2008, s. 153)



Obr. 8. Odchylky středisek nákladů (Hradecký, 2008, s. 153)

5.2 Kontrola podnikového rozpočtu

Kontrolu plnění hlavního podnikového rozpočtu, zejména rozpočtové výsledovky, lze považovat za součást souboru postupů jako metoda standardních nákladů. Princip metody standardních nákladů představuje fázi obecného procesu ekonomického řízení a lze jej vymezit následujícími postupovými kroky:

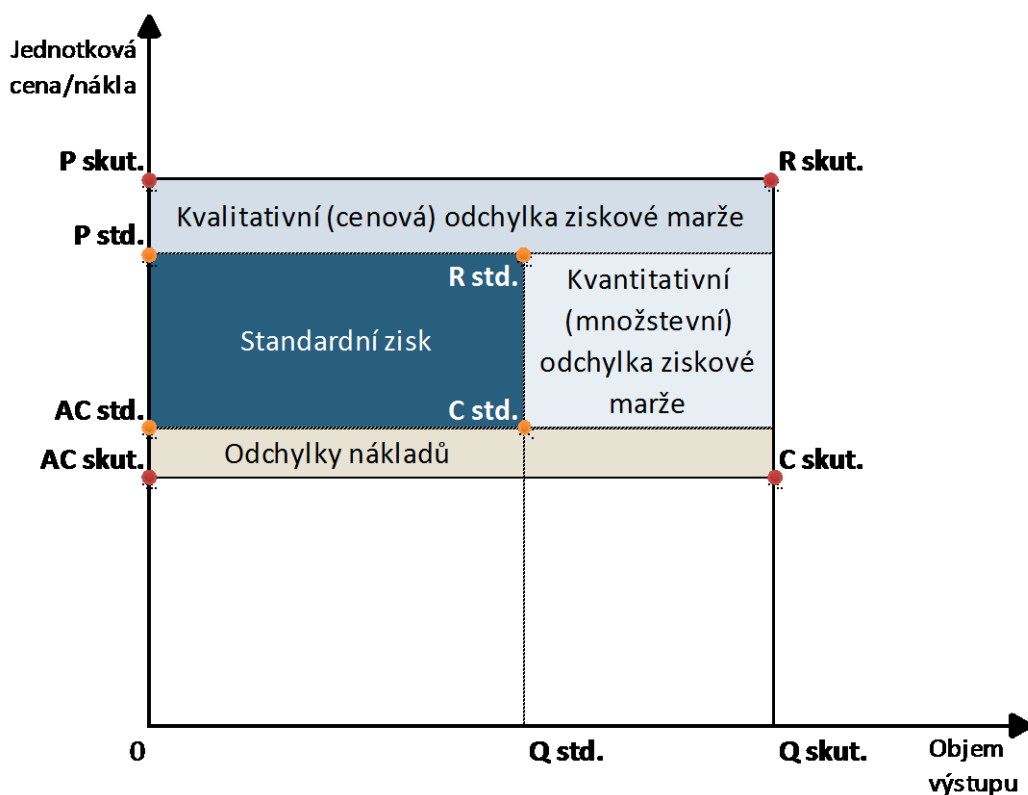
- Určení standardních nákladů, kterými jsou předem stanovené náklady, které podnik spotřebuje při tvorbě svých výkonů za přesně vymezených podmínek.
- Zjištění skutečných částek nákladů.
- Výpočet celkových odchylek mezi standardními náklady, skutečností a analýza odchylek, při kterém se souhrnné odchylky rozkládají na podrobnější odchylky, které slouží ke kontrole a nalezení příčin, v jejichž důsledku nebyl splněn předem stanovený výsledek. (Hradecký, 2008, s. 160)

Cílem analýzy odchylek bývá rozklad celkové odchylky, která vznikla mezi provozním výsledkem hospodaření, jehož podnik skutečně dosáhl, a standardním provozním výsledkem hospodaření, který měl být dosažen podle hlavního podnikového rozpočtu, jenž se stal závazným standardem pro analyzované rozpočtové období. Podrobné odchylky, které se při

rozboru zjistí v jednotlivých oblastech, tak upozorňují manažery, které aspekty podnikové činnosti se vyvíjejí v souladu s vývojem stanoveným standardy a nevyžadují zvláštní pozornost, a naopak, aspekty na které se zaměřit, aby se zamezilo dalšímu výskytu nežádoucích odchylek. (Hradecký, 2008, s. 160)

Základní princip rozkladu celkové odchylky provozního zisku znázorňuje grafické schéma, na němž je vysvětlen význam jednotlivých prvků. Kvalitativní odchylka ziskové marže je způsobena rozdílem mezi skutečně dosaženou a standardní cenou. Naopak kvalitativní odchylka ziskové marže ukazuje, do jaké míry byla celková odchylka ziskové marže ovlivněna vyšším objemem prodaných výkonů, než jaké standard předpokládal. (Hradecký, 2008, s. 160)

Kromě odchylek ziskové marže připadá zbývající část rozdílu mezi skutečně dosaženým a standardním provozním ziskem na odchylky nákladů. Jejich rozbor může mít různou úroveň podrobnosti a rovněž způsoby výpočtu podrobnějších odchylek se mohou lišit v závislosti na celé řadě faktorů jako např. druh výroby, ekonomická struktura podniku, členění kalkulačních vzorců apod. (Hradecký, 2008, s. 160)



Obr. 9. Rozklad odchylky provozního zisku (Hradecký, 2008, s. 160)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

V současné době nastala jistá skutečnost, kdy došlo k transformaci dvou společností. Firma WMW, a.s. se spojila s firmou WMW – Production s.r.o. Nově se firma prezentuje pod logem WMW – Production.



Obr. 10 Logo (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.1 Historie

Historie firmy sahá až do roku 1992, kdy byla založena společnost TECHNOPART GmbH, spol. s.r.o.. Předmětem činnosti byla výrobní kooperace v oblasti kancelářských potřeb, kosmetiky a technických dílů z plastů a kovů. Tato spolupráce byla postupně rozvíjena především s německými a holandskými subjekty. Postupným rozšiřováním výroby vznikaly další provozovny v Sobůlkách, Dambořicích, Uhrském Brodě a Bzenci. V současnosti je výrobní činnost soustředěna ve dvou provozovnách:

- Bzenec, Nádražní 435
- Bzenec, Strážnická 1503

Od roku 2004 firma pracuje v systému norem ISO 9001, které o rok později certifikovala. V roce 2006 společnost rozšířila svoji technologickou základnu o lisování plastů a výrobu forem v nové hale ve městě Bzenec. V roce 2010 byla firma přejmenována na WMW – Production s.r.o., kdy došlo k posunu vlastnické struktury firmy na další generaci se zachováním rodinného charakteru společnosti založené na důvěře a vzájemném respektu. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

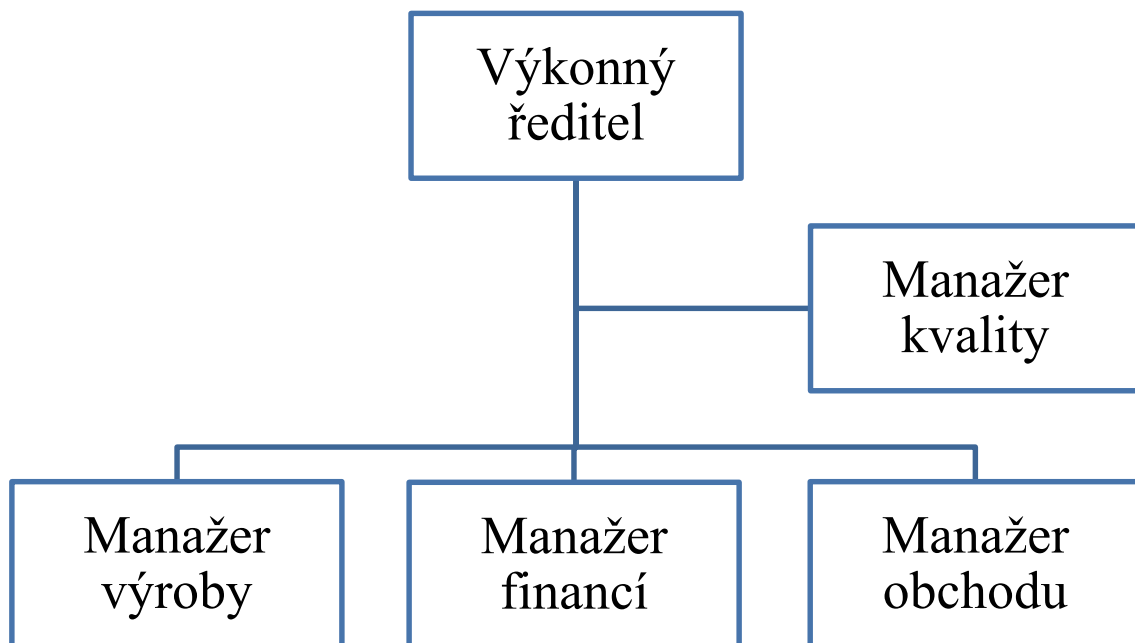
V roce 2014 dochází k zavedení dalších norem systému ISO 16949, které znamenají možnost ucházet se o další zakázky z automobilového průmyslu. Další rok firma již zaměstnávala kolem 250 zaměstnanců a získala v hodnocení kredibility od společnosti Bishode nejvyšší možné ocenění AAA. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.1.1 Vize firmy

Přinášet zákazníkovi maximální servis, pohodlí a jistotu v podobě uceleného portfolia výrobních činností. Být společností, která se kvalitou svých výrobků výrazně odlišuje od konkurence a svými službami, přístupem a péčí o zákazníka ji daleko převyšuje. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.2 Organizační struktura

Na obrázku níže (Obr. 10) je znázorněna organizační struktura podniku. Pod výkonným ředitelem operuje skupina čtyř manažerů pro dílčí oblasti společnosti.



Obr. 11. Organizační struktura (Vlastní zpracování)

6.3 Kvalita

„Dodržování certifikačních standardů je pro nás strategických cílem“.

Společnost již od svého vzniku klade velký důraz na kvalitu produkce a všech činností, které s tím úzce souvisí. Proto v roce 2005 získala první certifikát kvality, a to ISO 9001, který si udržuje dodnes. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

Vzhledem k typu produkce a směru, kterým se společnost vyvíjela, byl stanoven další úkol v této oblasti, a to získání certifikace ISO 16949, který v roce 2014 úspěšně získala. Což společnost zavazuje k dodržování přísných pravidel a požadavků, které jsou kladeny na produkci pro automobilový průmysl. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

Společnost nepodniká pouze ve sféře technických dělů a zabývá se i výrobou, montáží a plněním kosmetických výrobků, což sebou nese další specifické požadavky. Kosmetický průmysl spadá pod velmi přísnou legislativu, kde je kladen důraz na zdravotní nezávadnost a veškeré postupy a činnosti musí být podřízeny tomuto faktu, aby zákazníkům byla deklarována plná bezpečnost výrobku. Systém je zde nastaven dle principů HACCP, a proto byl vytyčen další cíl v této oblasti, který se podařilo realizovat v roce 2013 získáním certifikace dle normy ISO 22716.

Vzhledem ke směru, kterým se společnost v současné době ubírá v oblasti životního prostředí, rozhodla se vytvořit „Enviromentální profil“, na který chce následně navázat získáním certifikace ISO 14 000. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4 Výrobní činnost

Firma spojila své jednotlivé výrobní činnosti do řetězce tak, aby umožnila zákazníkům nabídnout full-service v oblasti výroby plastových výrobků vyžadující precizní zpracování. Společnost nabízí kompletní služby od návrhu až po výslednou realizaci. Výroba se ve firmě zaměřuje na následující činnosti, které budou postupně popsány:

- vývoj,
- konstrukce,
- vstřikolisovna
- potisk,
- montáž,
- plnění,
- balení,
- expedice.

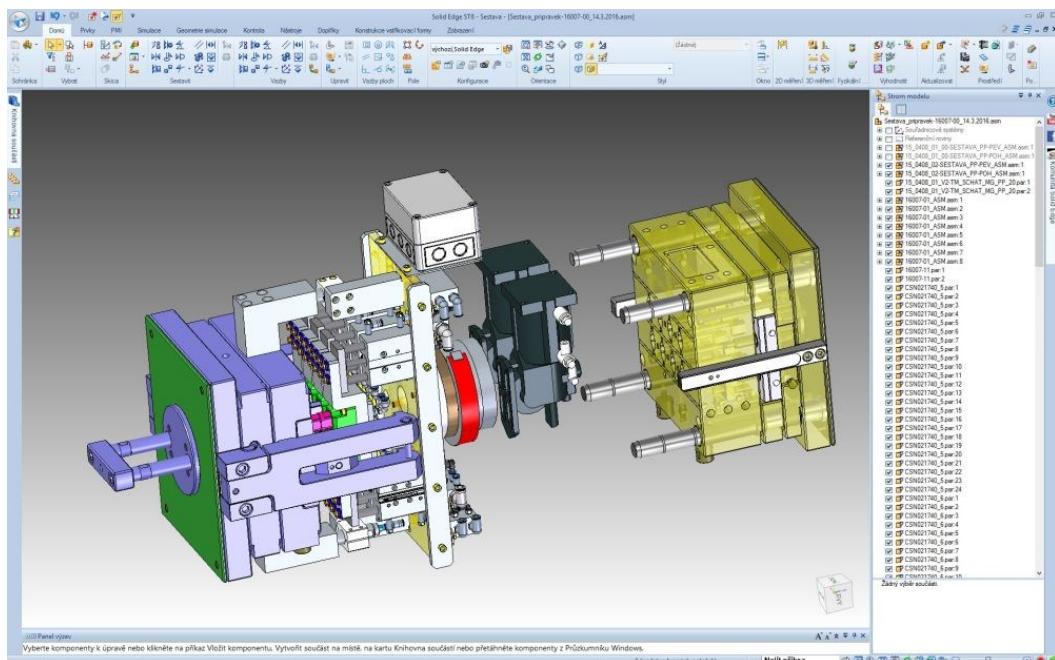
V oblasti výroby plastových výrobků je zcela běžné, že výrobní firmy přebírají od zadavatele projektový management. Společnost v tomto kroku postupuje ještě dále, a chápe sama sebe jako systémového dodavatele. Výsledkem této činnosti je produkt „ready to use“. Díky tomu lze profitovat z ušetřeného času, transparentních procesů, ale především z výrazného snížení nákladů při dosažení požadované kvality. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.1 Vývoj

Požadavky zákazníků jsou řízeny pomocí projektů, kdy ke každému projektu, resp. zákazníkovi je přiřazen projektový pracovník, který je s životním cyklem projektu úzce provázán již od inicializace, plánování, realizaci až po samotné ukončení. Zavádění nových výrobků, procesů či jejich změny a úpravy jsou pečlivě konzultovány se zákazníkem za účelem zajištění efektivního řízení činností tak, aby přinesly požadovaný výsledek ve stanoveném časovém úseku s přesně určenými náklady. Díky rozsáhlým firemním zkušenostem se specifiky koncernových projektů je možné nabídnout tzv. „life-time“ péči o požadovaný produkt. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.2 Konstrukce

Společnost podporuje zákazníka již při konstrukci součástí výrobků s ohledem na ergonomii, funkčnost, stabilitu, a cenovou přijatelnost konečného produktu. Při konstrukci je využíváno nejmodernějších CAD programů za pomoci stereolitografických (3D) modelů je zákazníkovi flexibilně nabízena interakce s produktem již ve fázi vývoje. Na následujícím obrázku můžete vidět konstrukci formy v CAD programu. (WMW – Production s.r.o., © 2017)



Obr. 12. Model vstřikovací formy (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.3 Vstřikolisovna

Na úseku vstřikolisovny, je možné produkovat plastové výlisky v rozmezí 0,1g – 300g různých tvarů a barev. To firmě umožňuje 19 vstřikolisů značky Arburg ve velikosti 221K až 570C, kdy všechny strojní zařízení běží v nepřetržitém provozu, aby bylo možné zákazníkům nabídnout vysokou flexibilitu malo či velko sériové výroby. Pro dosažení speciálních vlastností konečného výrobku se tento úsek také využívá vícekomponentní technologii obstríku kovových či plastových součástí a polotovarů. Naprostá většina produkce je v rámci zavedených norem řešena bezodpadovým způsobem výroby. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.4 Potisk

Specializace na tisk technologií termotransferu, který přináší nejlepší výsledky při opakovaném tisku vícebarevných log a ornamentů, které mají imitovat pokování výrobku s aplikováním plošného či kruhového potisku. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.5 Montáž

Ruční, poloautomatická či plněautomatická montáž je nedílnou součástí zhotovení výrobku dodávaného zákazníkovi. Při montáži se využívá znalostí prostřednictvím spojovacích mechanismů dílců, sváření ultrazvukem, lepení nebo rotací. Při této činnosti společnost dbá na interakci spojovaných dílů výsledného produktu a zároveň řeší požadavky zákazníků na výslednou kvalitu. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.6 Plnění

Součástí montáže je v mnoha případech i následné plnění produktů, zejména jde o kosmetické výrobky, kancelářské potřeby a lepidla. Jako náplň především slouží hmoty tekuté konzistenci různé hustoty od gelů, přes krémy, až po vosky. Při montáži kosmetiky se postupuje dle standardů GMP a HACCP. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.7 Balení

Proces balení, jako nedílná součást montáže je rovněž adaptována na nejvyšší požadavky koncových zákazníků. Balení se provádí poloautomaticky s optickou kontrolou. Jako součástí balení je i značení primárních obalů expiračními znaky nebo šarží. K základním technologiím balení se využívají techniky jako sleeveování, blisterování a skinování – ochrany

primárního obalu nebo výrobku za pomoci tenké přizpůsobené folie. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.4.8 Expedice

K úplnému zákaznickému servisu patří i dodání zboží na místo určení v přesně určený čas. Z tohoto důvodu byla firmou zvolena cesta vlastní dopravy s využitím partnerské firmy. Tato spolupráce garantuje zákazníkovi velmi flexibilní způsoby doručení, bez ohledu na jiné zakázky dopravce. Výhodnost tohoto řešení se ukazuje v kritických momentech zpoždění se subdodávkami surovin a náplní a dokáže eliminovat ztrátu kredibility u zákazníka. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.5 Produktové portfolio

Jak již bylo výše zmíněno, firma disponuje devatenáctí stroji značky Arburg o uzavírací síle 35t – 200t, což jí umožňuje lisovat výrobky až do 350g. Proto firma může vyrábět od prototypů na zkušebních formách z originálního materiálu přes mále série až po non-stop sériovou výrobu. Kromě horizontální disponuje i vertikální technologií vstřikování, což jí pomáhá v obtřiku vkládaných kovových dílů. Z tohoto důvodu může portfolio firmy obsahovat níže zmíněny 4 typy plastových výrobků. (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.5.1 Kancelářské potřeby

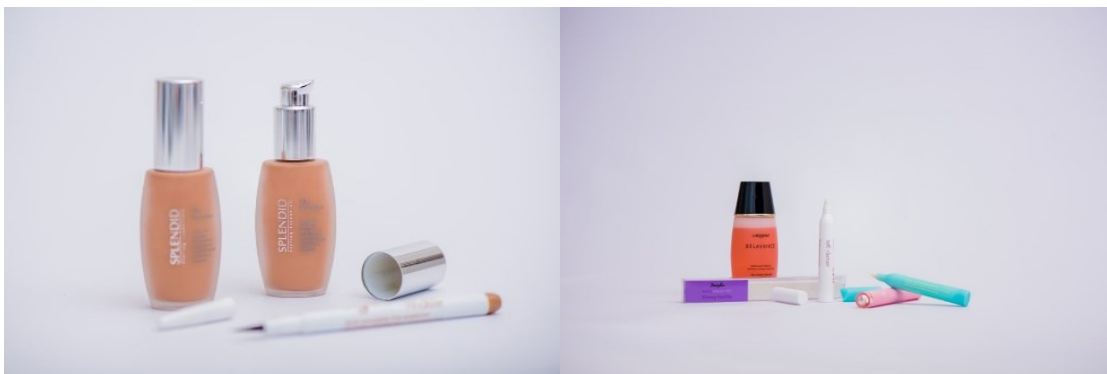
Výroba kancelářských potřeb je historicky ze základních pilířů produkce s dlouholetou zkušeností. Zaměření je především na výrobu psacích potřeb s inkoustovou náplní nebo na komplexnější produkty jako jsou korekturní a lepicí rotery. Jednotlivé části jsou firmou montovány, potištěny a zabaleny, a mohou se přímo dodávat do renomovaných evropských firem. (WMW – Production s.r.o., © 2017)



Obr. 13. Balení rolerů a různobarevné zvýrazňovače (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.5.2 Kosmetické obaly

Zde se společnost zaměřuje na výrobu kelímků, uzávěrů, očních linek, rtěnek, atd. Nejen tvar obalu, ale i jeho barvu lze přizpůsobit představám a moderním trendům. V tomto odvětví je firma velmi flexibilní a rychle se dokáže přizpůsobit požadavkům zákazníků. Na přání zákazníka je možnost zajištění plnění kosmetických obalů, včetně finálního balení. (WMW – Production s.r.o., © 2017)



Obr. 14. Kosmetické obaly (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.5.3 Technické výlisky

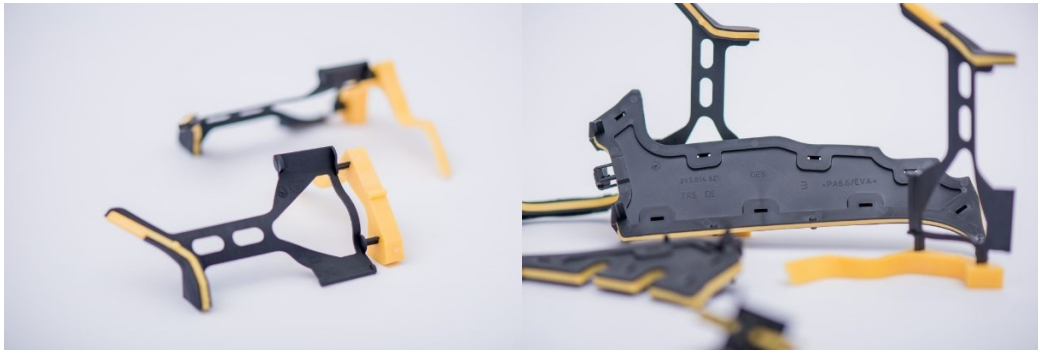
Firma se dále zaměřuje na precizně a přesně vyrobené výlisky s požadavky na dlouhou životnost. Proto vyrábí různé součástky vodoměrů, klimatizací nebo elektrotechnických zařízení. (WMW – Production s.r.o., © 2017)



Obr. 15. Součástky měřicího zařízení (WMW – Production s.r.o., © 2017)

6.5.4 Automotive

Díky certifikaci ISO 16949 bylo možné rozšířit stávající portfolio o výrobu součástek pro tuto oblast. Firma dodává různé součástky do evropských automobilek. Zaměřuje se především na speciální zvukotěsné výlisky vyráběné jak jednokomponentní, tak i dvoukomponentní technologií vstřikování. (WMW – Production s.r.o., © 2017)



Obr. 16. Produkty automotive (WMW – Production s.r.o., © 2017)

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A TVORBY ROZPOČTŮ

Analýza současného stavu je zaměřena na stávající systém plánování a rozpočetnictví firmy. Kromě analýzy systému je součástí popis a metodika sestavování stávajícího systému. Analýza současného stavu je provedena na základě prostudování stávajícího systému, pochopení metodiky při jeho tvorbě a distribuci konečným uživatelům. Cílem analýzy je odhalení nedostatků při plánování a tvorbě rozpočtů a v oblastech s tím spojených.

7.1 Proces plánování a tvorby rozpočtů

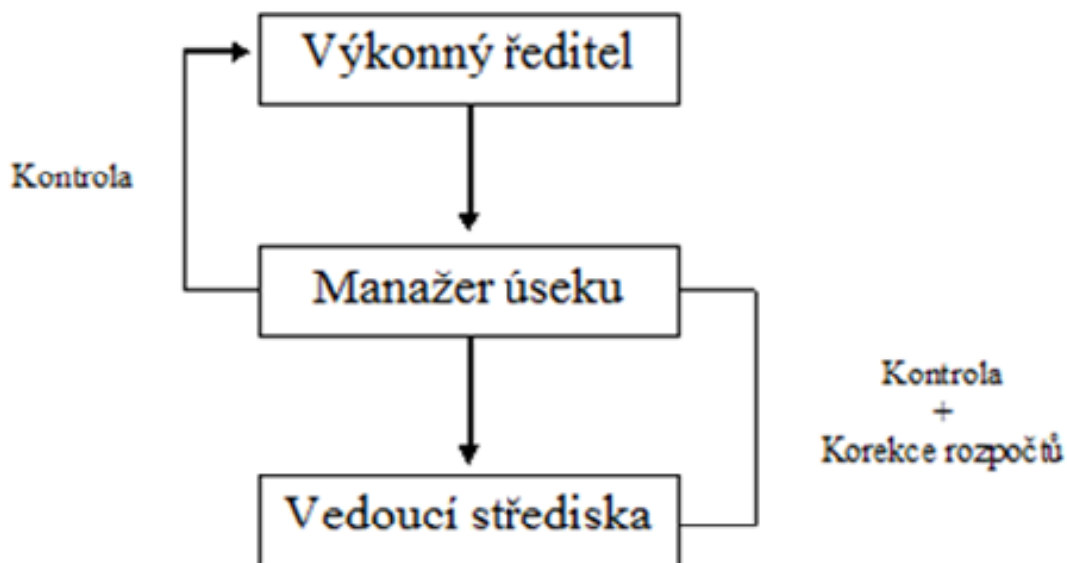
Celý systém plánování a tvorby systému začíná u vrcholového managementu společnosti, který je obrazem stanovených jednotlivých podnikových cílů na další období. Schůze obvykle probíhá na přelomu září a října. Management zde probírá jednotlivá témata, která budou realizována v následujícím období.

Hlavními tématy, která do značné míry ovlivní tvorbu rozpočtů na následující období jsou, prodlužování stávajících a uzavírání nových kontraktů výroby, dlouhodobé investiční záměry společnosti, nákup nových strojních zařízení do výroby, výstavba nebo pronájem skladovacích prostor, zřízení vlastní autodopravy nebo využití externího dopravce, zavádění certifikací provozu výroby, zavádění nových metodik zaměřených na procesní řízení, změna materiálové podstaty vyráběných produktů, udržování stávajících a navazování nových dodavatelsko-odběratelských vztahů, využití kooperace při výrobě, atd. Po projednání těchto a dalších bodů schůze, je z celého jednání posléze vyhotovena zpráva, která je předána výkonnému řediteli společnosti k prostudování.

Po důkladném prostudování a vyvození závěrů vycházejících ze zprávy je nutné stanovit priority pro jednotlivé podnikové oblasti. Na jejichž základě, následně proběhně diskuse na pravidelné měsíční podnikové poradě se čtyřmi úsekovými manažery. Na poradě je zpráva od vedení podrobena korekci v jednotlivých provozních oblastech. Následně jsou určeny dílčí úsekové cíle, které jsou následně předány vedoucím jednotlivých podnikových středisek.

Jednotlivý střediskový vedoucí se seznámí se stanovenými dílčími podnikovými cíly, podle kterých začnou plánovat a tvořit rozpočty střediska za které mají odpovědnost. Na tvorbu rozpočtu je vytvořena předdefinovaná tabulka, do které jednotlivý vedoucí vkládají finanční data na následující období v souladu se stanovenými cíly střediska.

Takto vytvořené rozpočty jsou následně předány manažerům daného úseku, kteří rozpočet podrobí analýze, zda jsou v souladu se stanovenými cíly, popřípadě provedou korekci, a neprodlěně jsou předány výkonnému řediteli k posouzení a schválení. Poté je z jednotlivých rozpočtů vytvořen celopodnikový rozpočet, který sleduje předem stanovené náklady za rozpočtované činnosti. Celý tento proces proběhne do konce listopadu.



Obr. 17 Proces rozpočtování ve firmě (vlastní zpracování)

Během prvních tří měsíců nového účetního období jsou rozpočty sledovány prioritně na nejnižších úrovních, kde následně po uplynutí prvního kvartálu dochází v rámci daného střediska k porovnání plánu se skutečností, a popř. dochází ke korekci jednotlivých nákladových položek. K jednotlivým nákladovým položkám je přiložen stručný komentář, který vysvětluje, proč daná položka se výrazně odchýlila od stanoveného plánu, a dochází k její korekci na následující kvartál. Následně je střediskový vedoucí předají úsekovému manažerovi, který provede kontrolu a zjistí, zda je stanovený plán dodržen či nikoli.

Následně jsou rozpočty, které již byly podrobeny kontrole předány výkonnému řediteli, který provede kontrolu a rozpočty vyhodnotí se stanovenými cíly. Následně na nejbližší podnikové poradě vedení je uskutečnena diskuse, kde jsou probírány výsledky za uplynulé období. Na to striktně navazuje diskuse zjištěných změn „neplánovaných“, které zásadně ovlivní rozpočtované položky na další období tj. druhý kvartál.

Celý koloběh se tak v dalších kvartálech v nezměněné podobě opakuje. Výkonný ředitel, jak bylo výše zmíněno, na přelomu zaří a října předloží vrcholovému managementu výsledky za uplynulé období. Ten je posléze s nimi seznámen a stanovuje nové podnikové cíle na další rok.

7.2 Podoba aktuálního systému

Celý podnikový rozpočtový systém se skládá z 16 střediskových rozpočtu, 9 středisek výrobních a 7 středisek servisních (podpůrných). Jednotlivé střediskové rozpočty jsou kumulovány do jednoho hlavního podnikového rozpočtu, který disponuje jednoduchým kontrolním mechanismem.

Podoba stávajících rozpočtů je již předdefinována od vedení a na nižších úrovních ji nelze jakýmkoliv způsobem upravovat. Rozpočty jsou ze své podstaty zaměřeny pouze na výrobní činnost a položky v nich obsažené jsou striktně cíleny pouze na náklady, které mohou vedoucí daného střediska svou činností ovlivnit.

Z tohoto důvodu jsou položky v rozpočtech zaměřeny pouze na maximálně 5 % celkových podnikových nákladů. Při přičtení položky hrubých mezd toto zaměření vzroste na 30 % celkových nákladů podniku.

Pro představení podoby celého systému byly vybrány 3 střediskové rozpočty a souhrnný hlavní podnikový rozpočet. Dva vybrané rozpočty jsou zaměřeny na výrobní činnost a zbývající rozpočet má podpůrnou podstatu.

7.2.1 Střediskové rozpočty

Kancelářský materiál	1 500 CZK	2 000 CZK	1 500 CZK
Režijní materiál pro výrobu	20 000 CZK	14 000 CZK	14 000 CZK
Ochranné pracovní pomůcky			
Pohonné hmoty, cestovní náhrady	600 CZK	1 000 CZK	600 CZK
Movité věci - nákup (přístroje, nábytek..)		676 000 CZK	
popis: poloautomat SCA pumpy			
Servis vybavení a svěřeného majetku	10 000 CZK	10 000 CZK	10 000 CZK
Opravy svěřeného majetku			
popis:			
Externí služby (Revize, Poradenství)			
Školení, Vzdělávání	2 500 CZK		
popis:			
Počet osob - režijních (obslužné činnosti)	4	4	4
Počet osob - dělnických (fakturační výkon)	50	50	50
Mzdové náklady (hrubá mzda)	745 000 CZK	840 000 CZK	745 000 CZK

Obr. 18 Rozpočet střediska 100 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)

Tabulka jak bylo již zmíněno, obsahuje 10 položek, které jsou striktně zaměřeny na provozní činnost. Nákladové položky jsou koncipovány tak, aby je mohli jednotlivý střediskový vedoucí ovlivňovat svým chováním a rozhodnutími, která v rámci chodu celého výrobního procesu dovedou k realizaci.

Z tabulky jasně vyplývá, že nejvyšší nákladovou položkou jsou mzdové náklady v hrubém pojetí. Je tedy zřejmé, že se bude jednat o výrobní středisko, které čítá na 50 zaměstnanců ve výrobním procesu a 4 mistry výroby. V prvních třech měsících jsou mzdové náklady v průměru stanoveny v hodnotě 776 tisíc.

Dále to je položka movité věci, kdy v období měsíce února bude realizován nákup strojního zařízení. Přímou se jedná, jak je uvedeno v popisu níže pod tabulkou, o nákup poloautomatu SCA pumpy v hodnotě 676 tisíc.

Další položky jsou rozpočtovány v řádech tisíců, které mají v konečném důsledku v rámci střediska nízkou vypovídací hodnotu. Jedná se především o spotřebu režijního materiálu pro potřeby výroby, spotřeba kancelářského materiálu, servis vybavení a svěřeného majetku, cestovní náhrady a školení zaměstnanců.

Některé z položek, které jsou rozpočtovací činností sledovány, nejsou v rámci provozní činnosti střediska rozpočtovány. Jedná se zejména o využívání externích služeb a ochranné pracovní pomůcky.

Kancelářský materiál	2 000 CZK	0 CZK	2 000 CZK
Režijní materiál pro výrobu	0 CZK	16 000 CZK	0 CZK
Ochranné pracovní pomůcky	1 000 CZK		1 000 CZK
Pohonné hmoty, cestovní náhrady	0 CZK	0 CZK	0 CZK
Movité věci - nákup (přístroje, nábytek..)	0 CZK	174 690 CZK	48 160 CZK
popis:			
Servis vybavení a svěřeného majetku			
Opravy svěřeného majetku			
popis:			
Externí služby (Revize, Poradenství)			
Školení, Vzdělávání	0 CZK	0 CZK	40 000 CZK
popis:			
Počet osob - režijních (obslužné činnosti)	4	4	4
Počet osob - dělnických (fakturační výkon)	28	28	28
Mzdové náklady (hrubá mzda)	697 838 CZK	697 838 CZK	697 838 CZK

Obr. 19 Rozpočet střediska 130 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)

Tabulka má naprosto stejnou koncepci jako ta předcházející. Zde se také jedná o výrobní středisko. Tomu také odpovídá počet 28 výrobních zaměstnanců a 4 pomocných pracovníků při výrobě. Nejvyšší položkou jsou jako v předchozím případě mzdové náklady a položka movité věci.

U té se na chvíli zastavíme. Pokud si porozně všimnete, tak v jejím pravém horním rohu svítí červený ukazatel (vložený komentář k položce). Toto znamená signalizuje vložený komentář pro danou položku. V tomto případě se jedná o stručný popis, jaká strojní zařízení budou pořízena a v jakém počtu kusů.

Dále ukazatel vloženého komentáře svítí u položky školení, kde se jedná, u kolika zaměstnanců bude provedeno školení a o jaký typ školení se jedná. V tomto případě se jedná o navazující školení vstřikováním plastů pro seřizovače daného provozu.

Kancelářský materiál	2 500 CZK	2 500 CZK	2 500 CZK
Režijní materiál pro výrobu	500 CZK	500 CZK	500 CZK
Ochranné pracovní pomůcky	500 CZK	500 CZK	500 CZK
Pohonné hmoty, cestovní náhrady	4 000 CZK	4 000 CZK	4 000 CZK
Movité věci - nákup (přístroje, nábytek..)	0 CZK	0 CZK	0 CZK
popis:			
Servis vybavení a svěřeného majetku	0 CZK	0 CZK	0 CZK
Opravy svěřeného majetku	0 CZK	0 CZK	0 CZK
popis:			
Externí služby (Revize, Poradenství)	70 000 CZK	70 000 CZK	70 000 CZK
Školení, Vzdělávání	0 CZK	25 000 CZK	0 CZK
popis:			
Počet osob - režijních (obslužné činnosti)	7	7	7
Počet osob - dělnických (fakturační výkon)	0	0	0
Mzdové náklady (hrubá mzda)	221 000 CZK	221 000 CZK	221 000 CZK

Obr. 20 Rozpočet střediska 500 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)

Tato analyzovaná tabulka náleží jednomu z podpůrných středisek výroby. Pokud se blíže podíváme, tak jsou ve středisku zaměstnání pouze režijní pracovníci, čili výrobní činnost není náplní tohoto střediska. Z pohledu na tabulku vyplývá, že nejvyšší nákladovou položkou, opomineme mzdové náklady, jsou externě využívané služby. Konkrétně se jedná o služby auditu kvality výroby. Protože firma je ve své výrobní činnosti zaměřena na výrobu plastových výlisků pro automobilový průmysl, je v rámci dodržení přísných norem požadovaných od automobilky, nutné provádět audit kvality dodávaných produktů.

Dále jsou v této části zahrnuty náklady na realizaci normy ISO 14 000, kterou by firma chtěla získat v průběhu příštích dvou let.

7.2.2 Podnikový rozpočet

Podnikový rozpočet, je koncipován do jedné souhrnné tabulky, která schromažďuje nákladové položky za jednotlivá střediska. Jak vypadá současná podoba rozpočtu, můžete vidět na tabulce níže.

Rozpočet firmy - výhled	leden 17	únor 17	březen 17			
DRUHY NÁKLADŮ:						
Kancelářský materiál	16 300 CZK	16 100 CZK	16 600 CZK	plán	16 333 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Režijní materiál pro výrobu	20 500 CZK	40 500 CZK	14 500 CZK		25 167 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Ochranné pracovní pomůcky	1 500 CZK	1 400 CZK	1 500 CZK		1 467 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Pohonné hmoty, cestovní náhrady	90 700 CZK	91 100 CZK	90 700 CZK		90 833 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Movité věci - nákup (přístroje, nábytek..)	154 500 CZK	1 014 690 CZK	201 160 CZK		456 783 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
popis:						
Servis vybavení a svěřeného majetku	58 932 CZK	37 225 CZK	37 275 CZK		44 477 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Opravy svěřeného majetku	249 370 CZK	231 370 CZK	255 370 CZK		245 370 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
popis:						
Externí služby (Revize, Poradenství)	129 500 CZK	151 000 CZK	285 000 CZK		188 500 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
Školení, Vzdělávání	23 000 CZK	45 500 CZK	63 000 CZK		43 833 CZK	
	0 CZK	0 CZK	0 CZK	skutečnost	0 CZK	0%
popis:						
Počet osob - režijních (obslužné činnosti)	60	62	60		61	24 991 CZK
Počet osob - dělnických (fakturační výkon)	127	127	109		121	14 995 CZK
Mzdové náklady (hrubá mzda)	3 595 738 CZK	3 683 738 CZK	3 616 738 CZK		3 632 071 CZK	

Obr. 21 Podnikový rozpočet v 1 kvartálu s kontrolním mechanismem (Interní dokumentace firmy)

Oproti předchozím střediskovým tabulkám, je souhrnná tabulka vybavená jednoduchým mechanismem, který porovnává plánované náklady s náklady skutečně dosaženými. Tabulka je zaměřena na období prvních tří měsíců nového účetního období tj. leden až březen 2017.

Mezi nejvyšší provozní náklady patří zejména mzdové náklady, nákup movitých věcí, opravy svěřeného majetku a externí služby. V tomto sledovaném období podnik bude mít v průměru v pracovně-právním poměru 182 zaměstnanců, z toho bude 121 výrobních pracovníků a zbylých 61 bude provádět podpůrnou činnost pro výrobní střediska. Mzdové náklady jsou v tomto období v průměru plánovány ve výši 3 632 071 korun.

Další již zmíněné náklady budou v průměru ve výši 981 486 korun. Z toho poměrná část 456 783 korun případně na nákup movitých věcí. Opravy majetku jsou plánovány na 245 370 korun, externí služby v částce 188 500 korun a pohonné hmoty dohromady s cestovními výdaji jsou stanoveny ve výši 90 833 korun.

Kontrolní mechanismus systému podnikového rozpočtu je koncipován na bázi průměrných nákladů za období dané nákladové položky. Kdy jsou v průměru poměřovány plánované náklady se skutečně vynaloženými náklady za danou položku.

V posledním sloupci je procentuální vyjádření skutečně vynaložených nákladů proti plánovaným nákladům. Tomuto mechanismu průměrování jsou podrobeny i mzdové náklady, a z tabulky jde vysledovat, že průměrná mzda za první kvartál u výrobních pracovníků je plánována na 14 995 korun. A u režijních pracovníků, kteří provádí obslužnou činnost, je průměrná mzda stanovena na částku 24 991 korun.

7.3 Vyhodnocení současného stavu

Společnost má vytvořenou soustavu plánování a tvorby rozpočtů, která je v současné době a podobě v rychle se měnících konkurenčních podmínkách nedostačující. Mezi největší a nejvýznamnější nedostatky stávajícího systému tvorby rozpočtů patří:

- zaměření nákladů pouze na provozní činnost,
- sledování maximálně 35 % celkových podnikových nákladů,
- minimální kontrolní mechanismus,
- centralizace systému.

Především se jedná o zaměření současného rozpočtovacího systému, který je sestaven na základě střediskových nákladů, které jsou do jisté míry ovlivnitelné provozní činností jednotlivých vedoucích. Přímé zaměření této skupiny nákladů, které jsou pomocí stávajícího vytvořeného systému rozpočtů sledovány. Jedná se pouze o 35 % celkových podnikových nákladů, včetně největší a nejvýznamnější položky mzdových nákladů, které jsou plánovány pouze v hrubé výši nikoli v celkové čisté výši, kterou musí společnost odvést příslušnému státnímu orgánu, tak vyplatit zaměstnanci. Proto je z tohoto důvodu nutné vytvořit novou soustavu střediskových rozpočtů, která bude v sobě zahrnovat více nákladových položek, které ovšem nejsou nijak v kompetenci daného vedoucího střediska a nelze je tudíž nijak ovlivnit svou činností.

Jak je možné z podnikového rozpočtu vyporozovat, je opatřen pouze jednoduchým mechanismem kontroly, který je pro potřeby ověřování dosažených výsledků značně nedostačující. Systém kontroly rozpočtů je založen na porovnávání plánovaných nákladů se skutečně vynaloženými náklady v daném období. Srovnávání nákladů však probíhá pomocí průměrování hodnot dané nákladové položky za vymezené období.

Průměrné hodnoty nákladů, které byly za příslušné účetní období plánované a vynaložené velmi značně zkreslují pohled na zkoumanou nákladovou položku. Když se vrátíme zpět, a podíváte se na tabulku č. 4, můžete si všimnout, že u položky movité věci jsou plánované průměrné náklady za první kvartál ve výši 456 783 korun, avšak v měsíci únoru jsou plánovány ve výši 1 014 690 korun.

Z popisu celého procesu plánování a tvorby rozpočtů lze jednoznačně zjistit, že celý systém je velice silně centralizovaný. Z tohoto důvodu v celém systému plánování chybí určitý prvek koordinace činností, které jsou nedílnou součástí celého procesu.

Na tento problém přímo navazuje samotná kontrola jednotlivých středisek. Kontrolu provádí vedoucí daného střediska pouze jednou za uplynulý kvartál, kdy dochází k porovnání plánovaných nákladů se skutečně vynaloženými náklady. Pokud jsou plánované náklady zkoumané položky podhodnoceny nebo nadhodnoceny, dochází k jejich úpravě na další kvartál. Pro podnik je však kontrola až po třech měsících výrazně nedostačující a měla by být rychle sjednána náprava.

Posledním avšak významným problémem je komunikace v rámci předávání informací, které mohou značně ovlivnit rozpočty. Jedná se především o to, že důležité informace pro daný útvar nejsou vždy poskytnuty ve správný čas. Mnohdy data v nich obsažená jsou do jisté míry nepřesně stanoveny.

8 PROJEKT SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

8.1 Cíl projektu

Cílem projektu je optimalizace plánování a rozpočtování, a to formou efektivnějšího řízení nákladů. Aplikace je provedena po analýze stávajícího systému tvorby rozpočtů a plánovacích činností, které jsou popsány v předchozí kapitole. Celý projekt je složen s několika důležitých bodů, které musí být pro fungování celého systému provedeny:

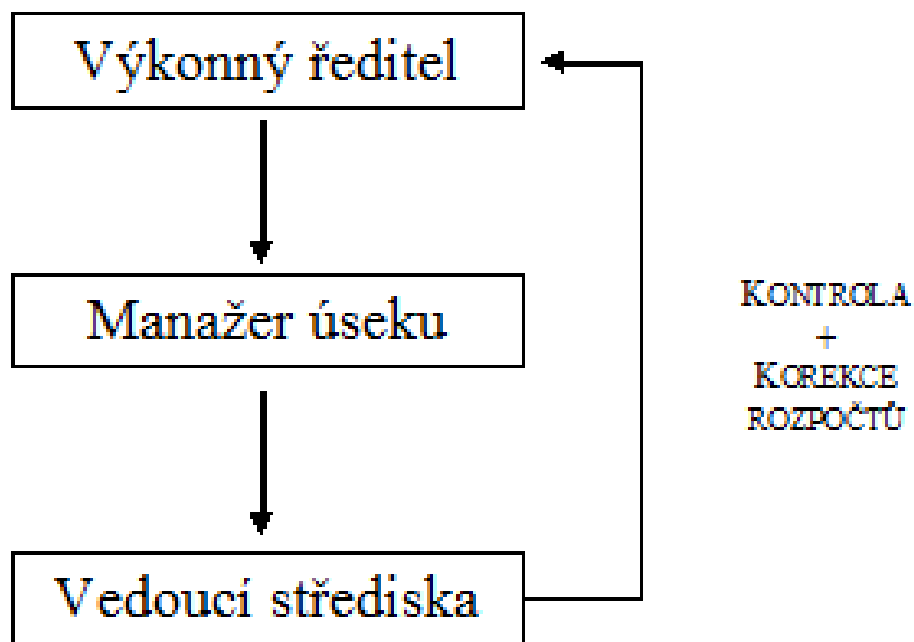
- vytvoření nového postupu plánování a tvorby rozpočtů,
- sestavení střediskových rozpočtů,
- vytvoření podnikového rozpočtu s návazností na výsledovku,
- vytvoření kontrolního mechanismu k rozpočtům,
- sledování peněžních toků ve vztahu k rozpočtům.

Vytvořením takto stanoveného komplexního systému rozpočtů, by mělo ve firmě docházet k efektivnějšímu řízení nákladů a jejich plánování.

8.2 Proces plánování a tvorby rozpočtů

Proces plánování a tvorby rozpočtů je založen na nezbytně nutných jednotlivých krocích, aby bylo možné vytvořit efektivnější systém řízení nákladů. Proto je potřeba vědět pro kterou skupinu uživatelů podniku je systém tvořen a, kdo je jeho přímým uživatelem. Z tohoto důvodu je nutné seznámit pracovníky s touto skutečností a neprodleně je informovat o činnostech, které je potřeba provést. Je tedy nutné stanovit odpovědnost za plánování a tvorbu rozpočtů, jejich plnění, kontrolu a korekci odchylek, které budou provedenou kontrolou zjištěny.

Celý proces plánování a tvorby je do určité míry na některých místech upravit, aby bylo možné provést optimalizaci stávajícího systému a docházelo tak k efektivnějšímu řízení nákladů. Pro představu, jak by měl v praxi systém fungovat lze vypožovat na následujícím obrázku.



Obr. 22 Nový proces rozpočtování ve firmě (vlastní zpracování)

8.2.1 Roční firemní proces plánování a tvorby rozpočtů

Předně, proces plánování a tvorby rozpočtů je nutné rozdělit do několika na sebe navazujících kroků, které je nezbytné provést, aby mohl nově vytvořený systém fungovat a byl v jistých situacích firmě nápomocen.

Prvním krokem plánování a tvorby rozpočtů je schůze vedení společnosti. Schůze vždy proběhne v průběhu měsíce října, kdy je důležité, aby se jí zúčastnil podnikový management a vybraní vedoucí středisek, kteří se podílí na tvorbě rozpočtů.

Jedním z hlavních témat této schůze je stanovení podnikových cílů, popř. dílčích cílů jednotlivých středisek. Od takto stanovených cílů se budou poté odvíjet všechny činnosti, a proto je velmi důležité, aby byly cíle reálně dosažitelné. V průběhu následujících 4 týdnů je nutné získat potřebná data a informace, které budou postupně vkládány do jednotlivých střediskových rozpočtů.

Data, která budou importována do střediskových rozpočtů, jsou založena na principu čerpání údajů již skutečně zjištěných, které jsou získány z podnikového účetnictví. Takto získaná data jsou následně upraveny o skutečnosti, které by měly nastat v dalším účetním období. Tzn., že do rozpočtů se vkládají údaje z minulosti, které jsou podrobeny korekci. Korekce údajů je provedena s přihlédnutím na budoucí vývoj podniku. Proto je nadmíru

důležité, aby tyto skutečnosti byly prodiskutovány na schůzi. V rámci tvorby rozpočtů proto budou nejvíce cenné informace o plánovaných tržbách, investicích, nákupu nových strojních zařízení, zavedení certifikací výroby, atd.

Vytvoření rozpočtů na další účetní období musí proběhnout do konce listopadu, a poté je předat výkonnému řediteli ke kontrole a schválení jejich podoby, zda odpovídají cílům, které byly stanoveny na říjnové schůzi. Posléze jsou rozpočty předány úsekovým manažerům, kteří se s nimi seznámí a předají vedoucím daného střediska informace, zda jsou jimi vytvořené rozpočty v pořádku.

V nadcházejícím účetním období již po uplynutí jednoho měsíce musí proběhnout činnosti, které budou mít v kompetenci vedoucí středisek. Vedoucí neprodleně v rozpočtech provedou srovnání plánovaných a skutečně vynaložených nákladů. Poté, co vedoucí provede srovnání a zjistí, že některé nákladové položky značně přesáhly plánované náklady, přidá komentář, kde vysvětlí důvod, proč se daná nákladová položky odchýlila od plánu. Jakmile bude srovnání vyhotoveno, je předáno výkonnému řediteli k provedení kontroly zjištěných skutečností a srovnání se stanovenými cíly. Poté, co je provedena kontrola by měla proběhnout, co v nejbližším možném termínu porada vedení společnosti, kde bude management seznámen s danou situací.

Tento postup proběhne také v druhém a třetím měsíci. Poté vedoucí daného střediska musí provést korekci plánovaných nákladů na další tři měsíce. K určení nových plánovaných nákladů bude vycházet ze skutečně vynaložených nákladů, které přispůsobí pomocí získaných informací o tom, jaký bude pravděpodobný výhled podniku do budoucna.

Takto nově přepočtený rozpočet na další období, v tomto případě tři měsíce dopředu, neprodleně předá výkonnému řediteli, který se s danou situací seznámí a po provedení kontroly rozpočty schválí, popř. položky upraví. Rozpočty již následně poskytne manažerům jednotlivých úseků, kteří rozpočty prostudují a poskytnou je vedoucímu střediska.

V následujících měsících je nutné, je nutné popsany postup znova a znova opakovat, až do chvíle, kdy bude v průběhu října svolána schůze, na které se stanoví nové cíle na další účetní období. Ptoto je nadmíru důležité, aby byl navrhovaný postup striktně dodržován a rozpočty společnosti poskytovaly potřebné informace. Pro celý systém, jehož nejdůležitější součástí je provádění kontroly, která musí probíhat ve striktně vymezených termínech.

8.3 Hlavní podnikové rozpočty

Jako hlavní rozpočty byly zvoleny střediskové rozpočty a provozní výsledek hospodaření, od kterých jsou odvozeny ostatní výpočty a jsou použity jako výstupové hodnoty systému. V podniku je potřeba sestavit 16 střediskových rozpočtů, které jsou prioritně propojeny s výkazem provozního výsledku. Podoba střediskového rozpočtu je unifikována jak pro výrobní, tak i pro podpůrná střediska.

Po konzultaci s vedením společnosti jsou všechny rozpočtované hodnoty plánovaných nebo skutečně vynaložených nákladů zaokrouhleny na tisíce korun popř. u některých položek je použito zaokrouhlení na stovky korun přesně.

8.3.1 Střediskové rozpočty

Pro představu jakou mají střediskové rozpočty podobu, byl vybrán rozpočet jednoho z výrobních středisek firmy za měsíc leden. Rozpočet se skládá z výnosové části a z části nákladové. Každé středisko je rozpočtované na měsíční bázi, a obsahuje 13 samostatných rozpočtů, kde poslední 13 rozpočet plní sumarizační funkci výnosů a nákladů za celý rozpočtovaný rok. Rozpočet zobrazuje hodnoty plánované a poměří je se skutečnými hodnotami za daný měsíc, kdy je nejprve vypočítán rozdíl ve finanční vyjádření a také rozdíl i v procentním vyjádření.

Část výnosů rozpočtu obsahuje 5 položek, mezi které patří výrobky, služby, prodej majetku, úroky a jiné výnosy.

Tab. 1. Rozpočet střediska – část výnosů (vlastní zpracování)

<i>VÝNOSY</i>	<i>PLÁN</i>	<i>SKUTEČNÝ</i>	<i>ROZDÍL (Kč)</i>	<i>ROZDÍL (%)</i>
<i>Výrobky</i>	3 600 000	4 472 000	-872 000	-24
<i>Služby</i>	0	0	0	
<i>Výnosy z prodeje majetku</i>	0	0	0	
<i>Úrokové výnosy</i>	0	0	0	
<i>Jiné výnosy</i>	0	0	0	

Část nákladů rozpočtu obsahuje 26 položek, kde mezi nejvýznamnější náklady patří materiál, mzdy, energie a nájemné.

Z tabulky č. 2 lze vypočítat, že náklady střediska za měsíc leden překročily plán o 13 %. Z finančního hlediska skutečně vynaložené náklady byly vyšší o 317 000 Kč, od těch plánovaných. Na rozdíl se nejvíce podílely mzdové náklady, a spotřeba materiálu. Obě tyto položky shodně překročily plán o 25 %.

Tab. 2. Rozpočet střediska – část nákladů (vlastní zpracování)

<i>NÁKLADY</i>	<i>PLÁN</i>	<i>SKUTEČNÝ</i>	<i>ROZDÍL (Kč)</i>	<i>ROZDÍL (%)</i>
<i>Materiál</i>	1 150 000	1 438 000	-288 000	-25
<i>Mzdové náklady</i>	770 000	961 000	-191 000	-25
<i>Energie</i>	200 000	150 000	50 000	25
<i>Obalový materiál</i>	72 000	43 000	29 000	40
<i>Ochranné oděvy</i>	3 000	2 000	1 000	33
<i>Služby poddodávek</i>	75 000	38 000	37 000	49
<i>Opravy a uskladnění forem</i>	0	0	0	
<i>Pohonné hmoty</i>	0	0	0	
<i>Servis a opravy aut</i>	0	0	0	
<i>Doprava</i>	75 000	31 000	44 000	59
<i>Pojištění a silniční poplatky</i>	0	0	0	
<i>Leasing</i>	0	0	0	
<i>Nákup majetku a vybavení</i>	0	0	0	
<i>Opravy a údržba budov</i>	0	0	0	
<i>Pojištění a daňové záležitosti</i>	0	0	0	
<i>Nájemné</i>	115 000	114 000	1 000	1
<i>Skladovací náklady</i>	0	0	0	
<i>Pojistné zásoby</i>	0	0	0	
<i>Tvorba rezerv</i>	0	0	0	
<i>Úroky</i>	0	0	0	
<i>Bankovní náklady</i>	0	0	0	
<i>Server, licence, správa sítě</i>	0	0	0	
<i>Kancelářské potřeby</i>	0	0	0	
<i>Telefonní a poštovní služby</i>	0	0	0	
<i>Certifikace ISO</i>	0	0	0	

<i>Školení, kurzy</i>	0	0	0	
<i>Celkové náklady</i>	2 460 000	2 777 000	-317 000	-13

8.3.2 Provozní výsledek hospodaření

Výkaz provozního výsledku hospodaření firmy je nejdůležitější v celém systému, od kterého se odvíjí nadcházející tabulky a výpočty. Výkaz shromažďuje čísla ze všech střediskových rozpočtů a rozděluje náklady do jim odpovídající skupiny. Formálně tak tvoří podnikový rozpočet firmy.

Koncepce výkazu provozního výsledku je z větší části odvozena od zákonem stanovené výsledovky a částečně je upravena pro potřeby podniku. Shromažďuje údaje jak tržeb za daný měsíc tak i nákladů daného měsíce. Náklady jsou rozděleny na část výkonová spotřeb a provozní spotřeba. Výkonová spotřeba obsahuje položky, které jsou přímo spojeny s výrobním procesem. Provozní spotřeba obsahuje položky, které vytváří podpůrné činnosti pro samotnou výrobu.

Tyto již zmíněné položky jsou rozděleny na část plánovanou a část skutečnou. Pomocí tohoto rozdělení tak dochází k porovnání plánu se skutečností. Ovšem do výpočtu výsledku hospodaření je zahrnuta jenom skutečnost za daný měsíc a není tak vypočítán plánovaný výsledek hospodaření.

Další položky, které jsou zahrnuty do výpočtu výsledku hospodaření, jsou majetkové odpisy, změna stavu výrobků, doprava ve vlastní režii a mimořádné náklady a výnosy. Tyto položky jsou vkládány pouze na bázi skutečnosti.

Takto koncipovaná výsledovka umožňuje plánovat, sledovat a řídit 90 % všech vynaložených nákladů. Došlo tak k nárůstu o 55 % a to z důvodu, že předchozí koncept pouze sledoval a zahrnoval provozní náklady, které mohou vedoucí daného střediska svou činností do jisté míry ovlivnit.

Tab. 3. Provozní výsledek hospodaření (vlastní zpracování)

<i>Položky HV</i>	<i>Leden</i>	<i>Únor</i>	<i>Březen</i>
<i>Tržby za výrobky - plán/skutečnost</i>	8 670 000	8 170 000	7 920 000
	10 111 000	9 781 000	0
<i>Tržby za služby - plán/skutečnost</i>	1 500 000	1 500 000	1 500 000
	1 655 000	1 725 000	0

<i>Ostatní tržby -</i>	0	0	0
<i>plán/skutečnost</i>	0	0	0
<i>Tržby - skutečnost</i>	11 766 000	11 506 000	0
<i>Materiál - plán/skutečnost</i>	3 100 000	2 800 000	2 650 000
	3 809 000	2 158 000	0
<i>Mzdové náklady -</i>	4 983 000	4 983 000	4 983 000
<i>plán/skutečnost</i>	4 789 000	5 595 000	0
<i>Energie - plán/skutečnost</i>	313 000	313 000	313 000
	206 500	246 500	0
<i>Provozní náklady -</i>	411 000	411 000	411 000
<i>plán/skutečnost</i>	293 500	276 500	0
<i>Výkonová spotřeba</i>	9 098 000	8 276 000	0
<i>Transportní náklady -</i>	566 750	566 750	566 750
<i>plán/skutečnost</i>	239 000	353 000	0
<i>Majetkové náklady -</i>	30 500	30 500	30 500
<i>plán/skutečnost</i>	0	0	0
<i>Nájemné - plán/skutečnost</i>	970 000	970 000	970 000
	636 500	636 500	0
<i>Finanční náklady -</i>	84 500	84 500	84 500
<i>plán/skutečnost</i>	39 000	39 000	0
<i>Administrativní náklady -</i>	417 000	417 000	417 000
<i>plán/skutečnost</i>	375 500	522 500	0
<i>Provozní spotřeba</i>	1 290 000	1 551 000	0
<i>Majetkové odpisy</i>	361 000	386 000	0
<i>Změna stavu výrobků WP</i>	-366 000	356 000	0
<i>Doprava vlastní režie</i>	274 000	358 000	0
<i>VH provozní a finanční</i>	-453 000	328 000	0
<i>Mimořádné výnosy</i>	0	0	0
<i>Mimořádné náklady</i>	400 000	400 000	0
<i>Výsledek hospodaření před zdaněním</i>	525 000	1 607 000	0

Z tabulky č. 3 lze vysledovat, že podnik je za uplynulé dva měsíce v 2 132 000 Kč zisku před zdaněním. Především je to způsobeno zvýšenou poptávkou, která je vždy na vyšší na začátku roku a také fakturací za dodání vstřikovací formy. Výnosy za vstřikovací formy se

dají obtížně naplánovat, a proto je těžší určit, kdy bude výnosy za její prodej realizován. Zisk je také snižován, a to z důvodu, že firma vytváří rezervu na výplatu odměn a bonusů pro zaměstnance v období srpna a prosince. Tyto náklady jsou zaznamenávány v položce mimořádných nákladů.

8.4 Kontrolní mechanismy rozpočtů

Pro kontrolu rozpočtů jsou použity dva mechanismy, které sledují stav vybraných položek, a slouží ke kontrole a následné korekci položek.

První mechanismus sleduje stav výnosů a pěti vybraných nákladů. Do tabulky jsou zaznamenány skutečné údaje, které jsou čerpány z provozní výsledovky a dále jsou graficky zobrazeny.

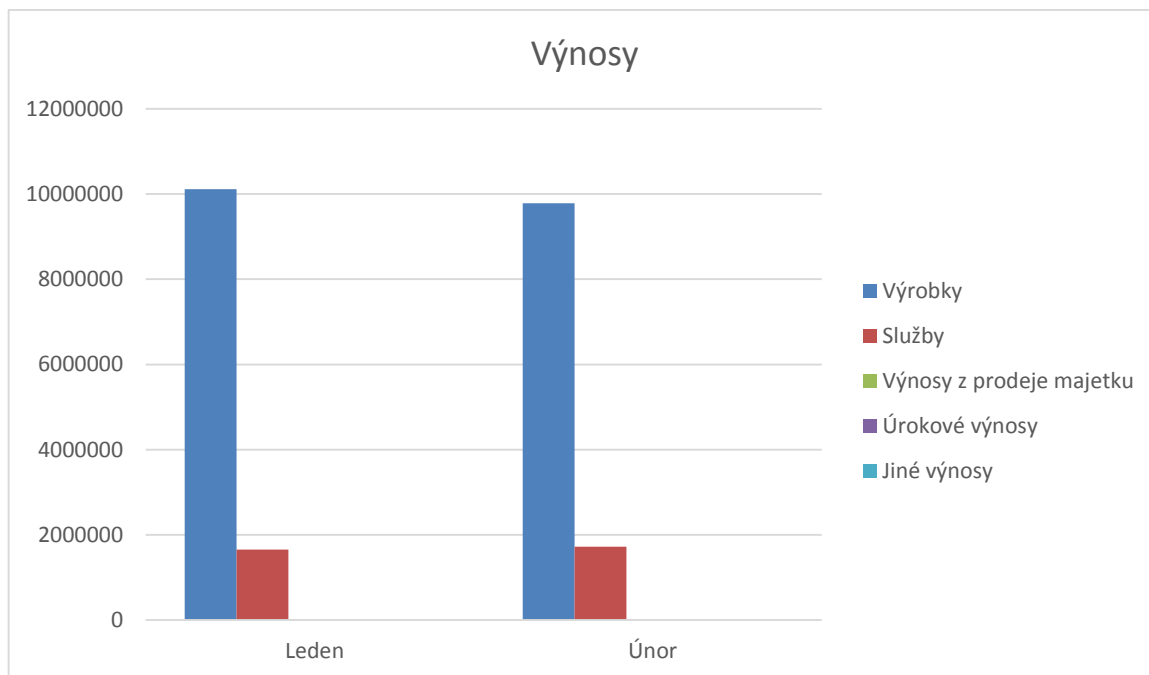
Druhý mechanismus je koncipován stejně, jako jsou sestaveny střediskové rozpočty, s tím že položka mzdových nákladů je detailně sledována a rozdělena na položky mzdy, bonusy a zaměstnanecké benefity. Hodnoty jsou také graficky zobrazeny a lze tedy provést srovnání mezi plánem a skutečností za vybraný časový úsek. Navíc je v mechanismu využita tabulka, která sleduje 5 nejvíce nákladových položek za vybrané období.

8.4.1 Trendy změn vybraných výnosů a nákladů

Výkaz zaznamenává výnosy v jednotlivých měsících za určitou činnost. Data, jak bylo výše zmíněno, jsou čerpány z výsledovky a následně je vytvořeno grafické zobrazení, které vyhodnotí, jaká je výše výnosy za danou činnost.

Tab. 4. Změny výnosů za vybrané období (vlastní zpracování)

<i>Výnosy</i>	<i>Leden</i>	<i>Únor</i>
<i>Výrobky</i>	10 111 000	9 781 000
<i>Služby</i>	1 655 000	1 725 000
<i>Výnosy z prodeje majetku</i>	0	0
<i>Úrokové výnosy</i>	0	0
<i>Jiné výnosy</i>	0	0
<i>Celkem</i>	11 766 000	11 506 000

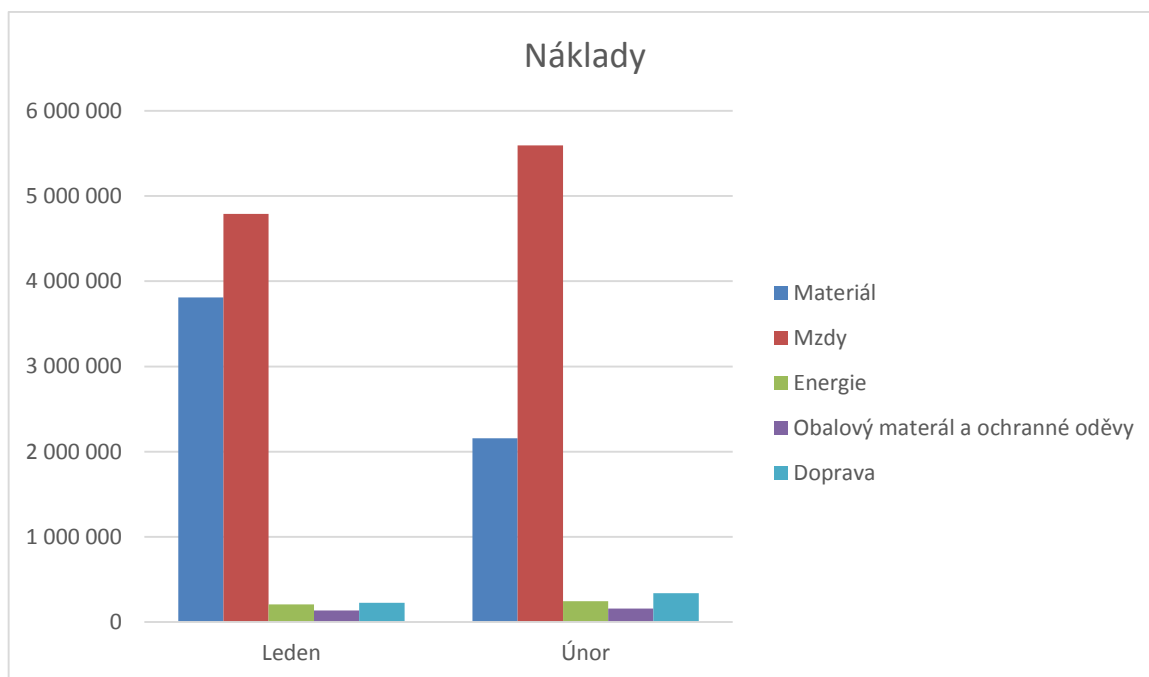


Obr. 23. Trend změn výnosů (vlastní zpracování)

Tabulka č. 5 sleduje pět vybraných nákladů, které se firma rozhodla sledovat, a chce tímto zjistit, jak se tyto náklady mění v časovém horizontu jednoho roku. U nákladů jsou data obdobně čerpána z výsledovky a jsou také následně graficky zobrazena.

Tab. 5. Změny nákladů za vybrané období (vlastní zpracování)

<i>Výdaje</i>	<i>Leden</i>	<i>Únor</i>
<i>Materiál</i>	3 809 000	2 158 000
<i>Mzdy</i>	4 789 000	5 595 000
<i>Energie</i>	206 500	246 500
<i>Obalový materiál a ochranné oděvy</i>	135 500	157 500
<i>Doprava</i>	227 000	341 000
<i>Celkem</i>	9 167 000	8 498 000



Obr. 24. Trend změn nákladů (vlastní zpracování)

8.4.2 Kontrolní měsíční rozpočet

Druhým mechanismem je tzv. kontrolní měsíční rozpočet. Pro představení jak funguje kontrolní měsíční rozpočet, byly použity hodnoty z pěti středisek za měsíc únor. Rozpočet srovnává plánované hodnoty s těmi skutečnými a vyhodnocuje jejich rozdíl. Celý mechanismus byl pro lepší přehlednost rozdělen do několika na sebe navazujících tabulek.

Tab. 6. Výnosy (vlastní zpracování)

VÝNOSY	PLÁNOVANÉ	SKUTEČNÉ	ROZDÍL
Čisté prodeje	3 550 000	3 591 000	41 000
Výnosy z úroků	0	0	0
Prodeje majetku	0	0	0
Celkem	3 550 000	3 591 000	41 000

Tab. 7. Mzdové náklady (vlastní zpracování)

NÁKLADY NA PRACOVNÍKY	PLÁNOVANÉ	SKUTEČNÉ	ROZDÍL
Mzdy	2 010 000	2 131 000	-121 000
Zaměstnanecké benefity	0	0	0
Bonusy	0	0	0
Celkem za pracovníky	2 010 000	2 131 000	-121 000

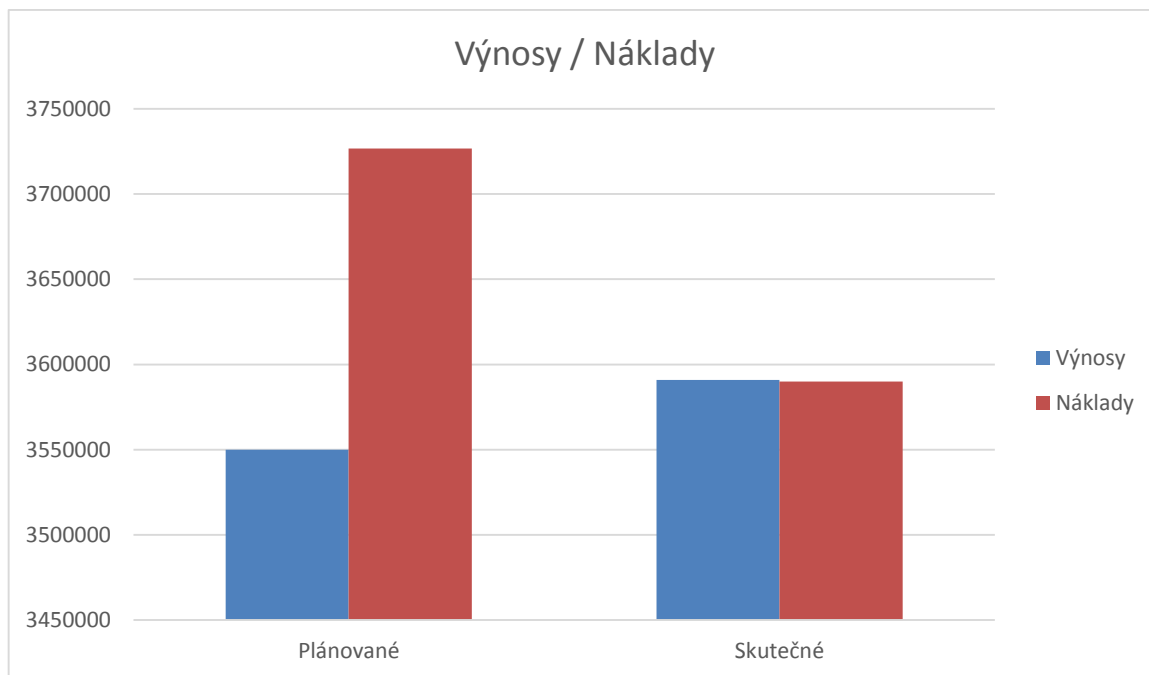
Tab. 8. Provozní náklady (vlastní náklady)

<i>NÍKLADOVÉ POLOŽKY</i>	<i>PLÁNOVANÉ</i>	<i>SKUTEČNÉ</i>	<i>ROZDÍL</i>
<i>Materiál</i>	300 000	209 000	91 000
<i>Energie</i>	71 500	35 000	36 500
<i>Obalový materiál</i>	43 000	65 000	-22 000
<i>Ochranné oděvy</i>	21 500	29 500	-8 000
<i>Služby poddodávek</i>	0	0	0
<i>Opravy a uskladnění forem</i>	0	0	0
<i>Pohonné hmoty</i>	18 250	10 000	8 250
<i>Servis a opravy aut</i>	0	0	0
<i>Doprava</i>	369 500	280 000	89 500
<i>Pojištění a silniční poplatky</i>	0	0	0
<i>Leasing</i>	0	0	0
<i>Nákup majetku a vybavení</i>	0	0	0
<i>Opravy a údržba budov</i>	0	0	0
<i>Pojištění a daňové záležitosti</i>	25 000	0	25 000
<i>Nájemné</i>	600 500	481 500	119 000
<i>Skladovací náklady</i>	0	0	0
<i>Pojistné zásoby</i>	0	0	0
<i>Tvorba rezerv</i>	0	0	0
<i>Úroky</i>	20 000,00	7 500	12 500
<i>Bankovní náklady</i>	30 000	4 000	26 000
<i>Server, licence, správa sítě</i>	132 000	135 000	-3 000
<i>Kancelářské potřeby</i>	15 500	8 500	7 000
<i>Telefonní a poštovní služby</i>	25 000	24 000	1 000
<i>Certifikace ISO</i>	45 000	170 000	-125 000
<i>Školení, kurzy</i>	0	0	0
<i>Celkem provozní</i>	1 716 750	1 459 000	257 750

Tab. 9. Souhrn výnosů a nákladů (vlastní zpracování)

<i>CELKEM Z ROZPOČTU</i>	<i>PLÁNOVANÉ</i>	<i>SKUTEČNÉ</i>	<i>ROZDÍL</i>
<i>Výnosy</i>	3 550 000	3 591 000	41 000
<i>Náklady</i>	3 726 750	3 590 000	136 750
<i>Rozdíl V/N</i>	-176 750	1 000	177 750

Tabulka č. 9 poukazuje na fakt, že plánované náklady měly v únoru převýšit výnosy a rozpočty měly být v červených číslech, ale skutečnost je, že tyto rozpočty vykazují minimální 1 000 korunový rozdíl a jsou proto v černých číslech.



Obr. 25. Srovnání plánovaných a skutečných nákladů a výnosů (vlastní zpracování)

Poslední částí kontrolního rozpočtu je tabulka č. 10, která ze své podstaty sleduje 5 nejnákladovějších položek daného měsíce, s tím že hodnotí nákladové položky v jaké procentní výši se podílely na celkových nákladech za vybraná střediska. Dále zobrazuje jaká je část DPH z celkové částky dané nákladové položky.

Tab. 10. 5 nejvíce nákladových položek (vlastní zpracování)

NÁKLADY	ČÁSTKA	% VÝDAJŮ	21% SRÁŽKA
<i>Nájemné</i>	481 500	13,4	101 115
<i>Doprava</i>	280 000	7,8	58 800
<i>Materiál</i>	209 000	5,8	43 890
<i>Certifikace ISO</i>	170 000	4,7	35 700
<i>Server, licence, správa sítě</i>	135 000	3,8	28 350
<i>Celkem</i>	1 275 500	35,5	267 855

8.5 Rozpočet peněžních toků

Aby byl systém kompletní je nutno vytvořit rozpočet peněžních toků, s tím že je potřeba sledovat a plánovat finanční prostředky do budoucnosti, aby bylo možné financovat investice, které firma plánuje v aktuálním roce.

Tabulka č. 11 zobrazuje, jak vypadá výkaz peněžních toků za první tři měsíce v roce 2017. Údaje do rozpočtu jsou z větší části přejímány z výkazu provozního výsledku hospodaření a dále jsou přebírány s účetního systému společnosti.

Tab. 11. Rozpočet peněžních toků (vlastní zpracování)

	<i>Začátek</i>	<i>I. 17</i>	<i>II. 17</i>	<i>III. 17</i>
<i>Pokladní hotovost (začátek měsíce)</i>	5 000 000	5 000 000	1 178 000	4 105 000
<i>Dostupná hotovost (k dispozici + příjmy, před stržením hotovosti)</i>	5 000 000	12 786 000	14 157 000	18 606 000
<i>Stav hotovosti (konec měsíce)</i>	5 000 000	1 178 000	4 105 000	8 699 000
<i>Příjem</i>				
<i>Prodej za hotové</i>		6 490 000	11 766 000	11 506 000
<i>DPH</i>		1 296 000	1 213 000	2 995 000
<i>Výběry z účtů</i>				
<i>Půjčka nebo jiná hotovost</i>				
<i>Příjmové doklady celkem</i>		7 786 000	12 979 000	14 501 000
<i>Výdej</i>				
<i>Nákupy za hotové</i>		3 809 000	2 158 000	3 000 000
<i>Personální náklady</i>		5 095 000	5 472 000	5 120 000
<i>Zásoby (kancelář & operativní)</i>		40 000	40 000	40 000
<i>Opravy a údržba</i>		80 000	80 000	80 000
<i>Nájemné</i>		715 000	715 000	715 000
<i>Služby</i>				
<i>DPH</i>		1 391 000	1 109 000	474 000
<i>Splátky jistiny úvěru</i>		390 000	390 000	390 000
<i>Kapitálové nákupy</i>				
<i>Jiné</i>		88 000	88 000	88 000
<i>Rezervy</i>				
<i>Výběr peněz vlastníka</i>				
<i>Vydaná hotovost celkem</i>		11 608 000	10 052 000	9 907 000

8.6 Struktura podnikových nákladů a výnosy

K celému systému rozpočtů byl vytvořen ještě jeden výkaz, který sleduje stav a strukturu podnikových nákladů s přímým porovnáním k výnosům. Náklady jsou rozděleny na jejich fixní a variabilní složku. Údaje, které jsou použity pro výpočet všech následujícího hodnot, jsou výstupem provozního výsledku hospodaření.

8.6.1 Plánované náklady a výnosy

V tabulce č. 12 jsou plánované údaje na rok 2017, kdy výchozí hodnotou pro další výpočty je celkový počet pracovních hodin za rok 2017. U nákladů bylo potřeba rozlišit jejich přímé propojení, zda souvisí s výrobní činností či nikoli, a rozdělit je tak pro potřeby dalších výpočtů na fixní a variabilní.

Tab. 12. Roční plán struktury nákladů (vlastní zpracování)

<i>Plán</i>	
<i>Počet pracovních dnů</i>	245
<i>Pracovní hodiny za měsíc</i>	3430
<i>Pracovní hodiny za rok</i>	41 160
<i>Fixní náklady</i>	17 304 000
<i>Variabilní náklady</i>	95 385 000
<i>Výnosy</i>	107 290 000

Když se náklady a tržby z předchozí tabulky podělí počtem pracovních hodin za rok, dostaneme hodinové sazby výnosů, fixních a variabilních nákladů.

Tab. 13. Plánovaný stav hodinových sazeb (vlastní zpracování)

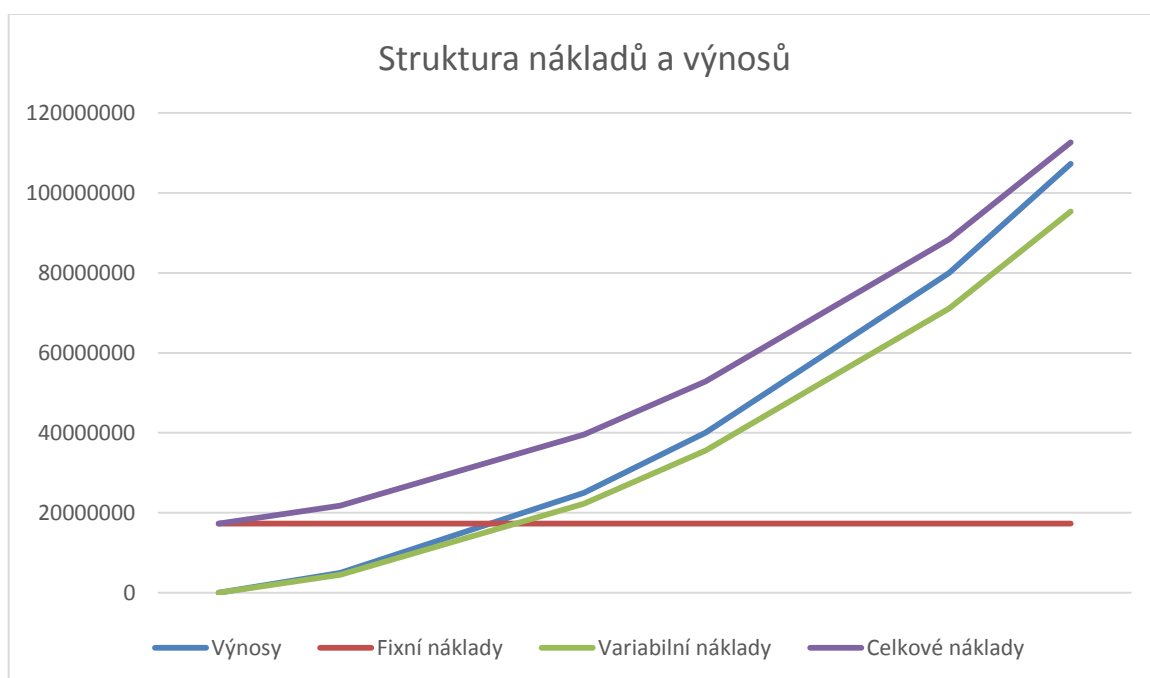
<i>Hodinové sazby T/N - plán</i>	
<i>Fixní</i>	420,408163
<i>Variabilní</i>	2 317,419825
<i>Výnosy</i>	2 606,656948

Aby bylo možné zjistit, při jaké výši nákladů bude dosaženo výnosů a naopak, je nutné si určit stupnici výnosů, která je v tabulce na levé straně. Poté je možné vypočítat jaké budou variabilní náklady při stanovené hladině výnosů. Tabulka č. 14 obsahuje plánované hodnoty, které vychází z podnikového rozpočtu, a je možné pozorovat, že plánované náklady

jsou o 5 399 000 Kč vyšší než výnosy za rok 2017. Vypočtené hodnoty jsou poté vyneseny a zobrazeny v grafické podobě.

Tab. 14. Vztah plánovaných nákladů k výnosům (vlastní zpracování)

<i>Plánované výpočtené hodnoty</i>			
<i>Výnosy</i>	Fixní náklady	Variabilní náklady	Celkové náklady
<i>0</i>	17 304 000	0	17 304 000
<i>5 000 000</i>	17 304 000	4 445 195	21 749 195
<i>15 000 000</i>	17 304 000	13 335 585	30 639 585
<i>25 000 000</i>	17 304 000	22 225 976	39 529 976
<i>40 000 000</i>	17 304 000	35 561 562	52 865 562
<i>60 000 000</i>	17 304 000	53 342 343	70 646 343
<i>80 000 000</i>	17 304 000	71 123 124	88 427 124
<i>107 290 000</i>	17 304 000	95 385 000	112 689 000



Obr. 26. Plánovaná struktura nákladů a výnosů (vlastní zpracování)

8.6.2 Skutečné náklady a výnosy

Aby bylo možné porovnat plán se skutečností, je nutné převzít data z provozní výsledovky, kde se skutečné hodnoty zaznamenávají a jsou použity pro následující výpočty. Všechny následující tabulky pracují s hodnotami pouze za uplynulé dva měsíce roku 2017. Pro srovnání je nutné použít pouze plánované hodnoty za první dva měsíce, a zjistit tak, jaké jsou odchylky plánu a skutečného stavu.

V tabulce č. 15 jsou hodnoty skutečně zjištěné, pokud se proveden srovnání s plánem, lze zjistit, že fixní náklady jsou nižší o 33 % a variabilní náklady o 2,5 %. Výnosy jsou vyšší o 17 %, než bylo plánováno.

Tab. 15. Skutečná struktura nákladů (vlastní zpracování)

<i>Skutečnost</i>	
<i>Počet pracovních dnů</i>	42
<i>Pracovní hodiny</i>	7056
<i>Fixní náklady</i>	2 249 000
<i>Variabilní náklady</i>	17 966 000
<i>Výnosy</i>	23 272 000

Pokud totéž srovnání se provede u hodinových sazeb, tak zjistíme, že fixní náklady jsou o 107 korun nižší než plánované a variabilní se snížily o 68 korun na hodinu. Naopak výnosy se výrazně zvýšily a to přímo o 487 korun na hodinu.

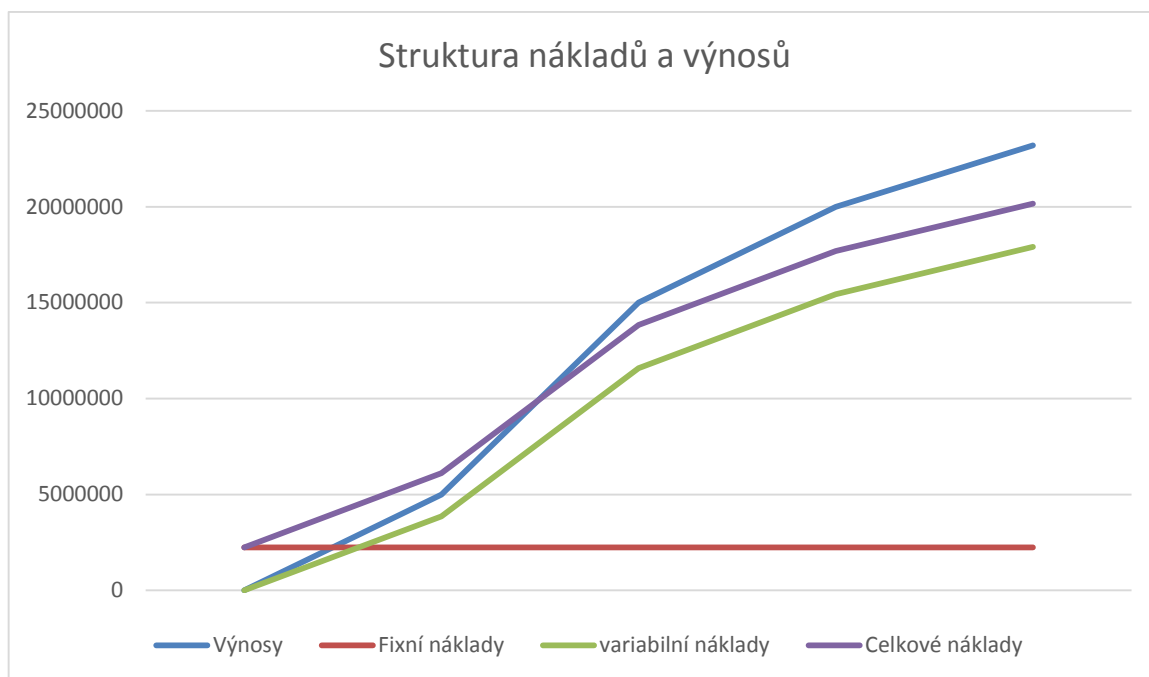
Tab. 16. Skutečný stav hodinových sazeb (vlastní zpracování)

<i>Hodinové sazby T/N - skutečnost</i>	
<i>Fixní</i>	318,735828
<i>Variabilní</i>	2 546,201814
<i>Výnosy</i>	3 298,185941

Když provedeme srovnání také v absolutních hodnotách, tak zjistíme, že fixní náklady poklesly o 755 000 korun, variabilní náklady poklesly o 481 500 korun. Naopak výnosy vzrostly o 3 432 000 korun. Aktuální struktura nákladů a výnosů je graficky zobrazena na obrázku č. 27.

Tab. 17. Vztah skutečných nákladů k výnosům (vlastní zpracování)

<i>Skutečné výpočtené hodnoty</i>			
<i>Výnosy</i>	<i>Fixní náklady</i>	<i>Variabilní náklady</i>	<i>Celkové náklady</i>
0	2 249 000	0	2 249 000
5 000 000	2 249 000	3 860 003	6 109 003
15 000 000	2 249 000	11 580 010	13 829 010
20 000 000	2 249 000	15 440 013	17 689 013
23 272 000	2 249 000	17 966 000	20 215 000



Obr. 27. Skutečná struktura nákladů a výnosů (vlastní zpracování)

8.7 Nákladová, riziková a časová analýza

Projektové řešení není nákladově náročné, jako spíše časově náročné s nutností velmi přesného setřídění požadovaných dat. Pro tvorbu všech výše zmíněných prvků systému tvorby rozpočtů byl využit stávající program MS Excel, a firma nemusí v tomto ohledu vynakládat žádné další náklady na pořízení nového nebo rozšíření stávajícího informačního systému firmy. V rámci procesu rozpočtu bude potřeba provést interní školení pracovníků, kteří budou rozpočty sestavovat. Školení provede odpovědná osoba, v tomto případě výkonný ředitel společnosti. Ředitel společnosti by se mohl účastnit externího školení pro zdokonalení v této problematice. Cena školení se pohybuje okolo 7 000 Kč.

Jedním z možných rizik tvorby střediskových rozpočtů, může být jejich špatné sestavení, vzhledem k tomu, že rozpočty vychází z dat minulého účetního období. Převážná část produkce společnosti je vyvážená do zahraničí a platby jsou přijímány v eurech. Z tohoto důvodu může být pro společnost rizikem opuštění od měnové intervence Českou národní bankou.

Dále firma musí počítat s časovým rizikem, vzhledem ke skutečnosti, že tvorba rozpočtů je zdoluhavý proces. Z toho plyne další fakt, že vedoucí pracovníci budou do jisté míry zatíženi další náročnou prací s rozpočty. Z tohoto důvodu by zaměstnanci měli mít dostatek

času na všechny činnosti spojené s celým procesem rozpočtů ve firmě, jinak může docházet ke zpoždění a proces se zpomalí a časově protáhne.

Potřebný čas pro provedení optimalizace plánování a tvorby rozpočtů ve firmě je dopředu obtížné odhadovat, a proto je velmi důležité pro zpracování jednotlivých kroků vytyčit určitý časový úsek, do kterého je nutné splnit požadované činnosti.

Tab. 18. Časová analýza projektu (vlastní zpracování)

<i>Časový úsek</i>	<i>Činnost</i>	<i>Odpovědný pracovník</i>
<i>Říjen – 2 až 3 týden</i>	Schůze vedení a stanovení cílů	Vedení společnosti, vedoucí střediska
<i>Říjen- Listopad</i>	Sběr dat a informací, návrh rozpočtů	Manažer financí
<i>Listopad</i>	Úprava a schválení návrhu	Manažer financí
<i>Prosinec</i>	Tvorba a schválení rozpočtů	Výkonný ředitel
<i>Leden - Prosinec</i>	Kontrola plnění rozpočtů, identifikace a korekce odchylek	Vedoucí střediska, výkonný ředitel

8.8 Doporučení pro firmu

Na začátek je velmi důležité zdůraznit skutečnost, že firma doposud rozpočtovala pouze provozní nákladové položky, které mohou svou činností ovlivnit, proto cílem této práce bylo provést optimalizaci plánování a tvorby rozpočtů. Pomocí nového návrhu střediskového rozpočtu bude dosaženo větší přehlednosti a kontrola nad vynaloženými náklady za dané středisko. Díky rozpočtům firma bude moci kontrolovat lepší hospodárnost a v budoucnosti mohou efektivněji eliminovat identifikované odchylky. Pro celý navrhovaný systém je nadmíru důležité, aby zaměstnanci prováděli potřebné činnosti ve stanovených termínech a v průběhu roku prováděli řádnou kontrolu plnění rozpočtů.

Rozpočty by dále měly plnit funkci motivační, která není v projektu jakýmkoliv způsobem řešena. Proto by firma do budoucnosti mohla vypracovat systém hodnocení pracovníků založených na plnění rozpočtů. V případě, že by vedením společnosti bylo zjištěno, že rozpočty byly výrazně překročeny, mohli by zaměstnance pomocí předem vypracovaného systému sankcí a odměn, potrestat určitým postihem podle tabulek. Tímto způsobem by měli být pracovníci odměňováni také za splnění předem stanovených cílů.

ZÁVĚR

Projekt, na kterém je založena diplomová práce, byl zaměřen na systém plánování a rozpočtování ve společnosti WMW, a.s. Hlavním cílem bylo navrhnout způsob jak provést optimalizaci současného systému a dosáhnout tak zlepšení potažmo zefektivnění procesu řízení nákladů ve firmě. Jedním z dílčích cílů projektu bylo důkladně analyzovat současnou situaci, která zahrnovala analyzování postupu plánování rozpočtů a také seznámení se s podobou aktuálního používaného systému pro tvorbu rozpočtů. Dalšími dílčími cíli bylo navrhnout nový komplexní systém, pomocí kterého by se mělo postupovat při plánování a tvorbě rozpočtů.

V první části byla zpracována literární rešerše zabývající se plánováním a postupy při tvorbě rozpočtů. Pro doplnění byly uvedeny i teoretické poznatky z oblasti moderní koncepce tvorby rozpočtů a také postupy, které lze využít při kontrole rozpočtů. Literární rešerše tvořila podklad k praktické části práce.

Po představení společnosti byla provedena analýza současného stavu. Součástí bylo provedení analýzy plánovacího procesu při tvorbě rozpočtů, seznámení se s aktuálním výkazem používaným pro tvorbu rozpočtů, který byl též analyzován. V rámci analýzy bylo odhaleno několik nedostatků systému. Na základě analýzy došlo k optimalizaci plánovacího procesu a tvorby rozpočtů. Bylo vytvořeno několik výkazů, které dohromady tvoří komplexní systém s kontrolním mechanismem. Kromě toho byla součástí praktické části i nákladová, riziková i časová analýza navrhovaného řešení.

Jako hlavní výstup systému byl navržen provozní výsledek hospodaření. V rámci návrhu došlo k nárustu při řízení nákladů na 90 % z předchozích 35 %. A také byl zaveden rozpočet peněžních toků, který firmě pomůže s monitoringem a dostupností finanční zdrojů. Zavedení navrhovaného opatření nevyžaduje vynaložení dodatečných finančních prostředků. Návrh je především nákladný z časového hlediska, než si zaměstnanci zvyknou na nový systém a jeho činnosti.

Optimalizace systému plánování a tvorby rozpočtů umožní společnosti dosáhnout efektivnějšího řízení nákladů a bude mít pozitivní dopad. Na základě těchto skutečností lze bezesporu konstatovat, že projekt dopadl úspěšně a podařilo se tak naplnit stanovené cíle.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ATKINSON, Anthony A, 2007. *Management accounting*. 5th ed. Upper Saddle River: Pearson/Prentice Hall, xxv, 656 s. ISBN 978-0-13-600531-5.
- CROSSON, Susan V. a Belverd E. NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Mason, Ohio: South-Western/Cengage Learning, xxiii, 614 s. ISBN 978-1-133-95896-3.
- ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, vi, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
- DOYLE, David P, 2006. *Strategické řízení nákladů*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 227 s. ISBN 80-7357-189-7.
- DRURY, Colin, 2000. *Management & cost accounting*. 5th ed. London: Thomson, xxxi, 1194 s. ISBN 1861525362.
- DRURY, Colin, 2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.
- FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 402 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.
- HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN, 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western, xxix, 832 s. ISBN 978-0-324-55967-5.
- HANSEN, Stephen C, 2011. A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. *European Accounting Review* [online]. vol. 20, no. 2, s. 289-319 [cit. 2017-02-18] ISSN:0963-8180. Dostupné z:
- HOPE, Jeremy a Robin FRASER, 2003. *Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap*. Boston: Harvard Business School Press, xxii, 232 s. ISBN 1-57851-866-0.
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

- KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví. 2., rozš. vyd.* Praha: Management Press, 622 s. ISBN 80-7261-141-0.
- LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů.* Ostrava: Key Publishing, 324 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-85-4.
- LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi.* Praha: Grada Publishing, 152 s. ISBN 8071699853.
- LIBBY, Theresa; LINDSAY R. Murray, 2010. Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? a Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research* [online]. vol. 21, no. 1, s. 56-75 [cit. 2017-02-16] ISSN:1044-5005. Dostupné z: <http://www.sciencedirect.com.proxy.k.utb.cz/science/article/pii/S1044500509000560>
- MÁČE, Miroslav, 2013. *Účetnictví a finanční řízení.* Praha: Grada, 551s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* Praha: Grada, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- POPESKO, B; NOVAK, P; PAPADAKI, S; HRABEC, D, 2015. Are the Traditional Budgets Still Prevalent: The Survey of the Czech Firms Budgeting Practices. *Transformations in Business & Economics* [online]. vol. 14, no. 3C, s. 373-388. [cit. 2017-03-06] ISSN:1648-4460. Dostupné z: <http://web.b.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=acb5ea59-5d65-47a8-9f36-1b909d8830ac%40sessionmgr104&vid=0&hid=129>
- REKA, Carlos Ildiko; Stefan, PETE; Daniel Carlos VASILE;, 2014. Traditional Budgeting Versus Beyond Budgeting: A Literature Review. *Annals of the University of Oradea: Economic Science* [online]. vol. 23, no. 1, s. 573-581. [cit. 2017-02-12] ISSN:1222-569X. Dostupné z: <http://web.a.ebscohost.com.proxy.k.utb.cz/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=6d062513-4956-4d6f-bd99-22781f0493c9%40sessionmgr4008&vid=0&hid=4112>
- VYSUŠIL, Jiří, 2004. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu.* Praha: Profess Consulting, 115 s. ISBN 807259012X.

- WANG, Pingxin; FU, Rao; XU, Yuanyuan, 2011. *International Conference on Management and Service Science* [online]. 1-9 s. [cit. 2017-02-21] ISSN:-. Dostupné z: <http://ieeexplore.ieee.org.proxy.k.utb.cz/document/5999273/>
- WILEMAN, Andrew, 2010. *Driving down cost: how to manage and cut costs intelligently*. Rev. paperback ed. London: Nicholas Brealey, vii, 246 s. ISBN 978-1-85788-544-6.
- WMW – a.s., © 2016. Výroční zpráva společnosti za rok 2015 [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=44734943 &subjektId=585315&spis=684697](https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=44734943&subjektId=585315&spis=684697)
- WMW – Production s.r.o., © 2016. Výroční zpráva společnosti za rok 2015 [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=44942269&subjektId=555730&spis=695884>
- WMW – Production s.r.o., © 2017. Kvalita [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: <http://www.wmw-production.cz/clanek/kvalita>
- WMW – Production s.r.o., © 2017. O společnosti [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: <http://www.wmw-production.cz/clanek/o-spolecnosti>
- WMW – Production s.r.o., © 2017. Produkty [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: <http://www.wmw-production.cz/clanek/produkty>
- WMW – Production s.r.o., © 2017. Výroba [online]. Bzenec [cit. 2017-01-17]. Dostupné z: <http://www.wmw-production.cz/clanek/vyroba>
- ŽŮRKOVÁ, Hana, 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada, 135 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1844-6.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ABB	Activity-Based Budgeting; rozpočtování podle aktivit
ABC	Activity-Based Costing; členění nákladů podle aktivit
ABM	Activity-Based Management
BB	Beyond Budgeting
DPH	Daň z přidané hodnoty
KPI	Key Performance Indicators; klíčové ukazatele výkonnosti
SWOT	Analýza silných a slabých stránek, příležitostí a hrozeb
ZBB	Zero-Base Budgeting; rozpočtování s nulovým základem

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Fáze plánovacího cyklu (vlastní zpracování dle Žůrková, 2007, s. 12)	18
Obr. 2. Systém podnikových rozpočtů (Král, 2006, s. 275)	22
Obr. 3. Provázanost plánů a rozpočtů (Čechová, 2006, s. 117).....	24
Obr. 4. Průběh rozpočtovacího procesu (Popesko, 2009, s. 201).....	31
Obr. 5. Principy BB a jejich podpora trvalého procesu adaptace (Popesko, 2009, s. 213).....	44
Obr. 6. Principy BB a jejich podpora decentralizace (Popesko, 2009, s. 214).....	45
Obr. 7. Dílčí informační systémy (Vysušil, 2004, s. 18)	49
Obr. 8. Odchylky středisek nákladů (Hradecký, 2008, s. 153).....	51
Obr. 9. Rozklad odchylky provozního zisku (Hradecký, 2008, s. 160).....	52
Obr. 10 Logo (WMW – Production s.r.o., © 2017).....	54
Obr. 11. Organizační struktura (Vlastní zpracování).....	55
Obr. 12. Model vstříkovací formy (WMW – Production s.r.o., © 2017).....	57
Obr. 13. Balení rolerů a různobarevné zvýrazňovače (WMW – Production s.r.o., © 2017).....	59
Obr. 14. Kosmetické obaly (WMW – Production s.r.o., © 2017).....	60
Obr. 15. Součástky měřicího zařízení (WMW – Production s.r.o., © 2017).....	60
Obr. 16. Produkty automotive (WMW – Production s.r.o., © 2017)	61
Obr. 17 Proces rozpočtování ve firmě (vlastní zpracování)	63
Obr. 18 Rozpočet střediska 100 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)	65
Obr. 19 Rozpočet střediska 130 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)	66
Obr. 20 Rozpočet střediska 500 v 1 kvartálu (Interní dokumentace firmy)	67
Obr. 21 Podnikový rozpočet v 1 kvartálu s kontrolním mechanismem (Interní dokumentace firmy)	68
Obr. 22 Nový proces rozpočtování ve firmě (vlastní zpracování).....	72
Obr. 23. Trend změn výnosů (vlastní zpracování).....	79
Obr. 24. Trend změn nákladů (vlastní zpracování)	80
Obr. 25. Srovnání plánovaných a skutečných nákladů a výnosů (vlastní zpracování).....	82
Obr. 26. Plánovaná struktura nákladů a výnosů (vlastní zpracování)	85
Obr. 27. Skutečná struktura nákladů a výnosů (vlastní zpracování)	87

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Rozpočet střediska – část výnosů (vlastní zpracování)	74
Tab. 2. Rozpočet střediska – část nákladů (vlastní zpracování)	75
Tab. 3. Provozní výsledek hospodaření (vlastní zpracování)	76
Tab. 4. Změny výnosů za vybrané období (vlastní zpracování)	78
Tab. 5. Změny nákladů za vybrané období (vlastní zpracování)	79
Tab. 6. Výnosy (vlastní zpracování)	80
Tab. 7. Mzdové náklady (vlastní zpracování)	80
Tab. 8. Provozní náklady (vlastní náklady)	81
Tab. 9. Souhrn výnosů a nákladů (vlastní zpracování)	81
Tab. 10. 5 nejvíce nákladových položek (vlastní zpracování)	82
Tab. 11. Rozpočet peněžních toků (vlastní zpracování)	83
Tab. 12. Roční plán struktury nákladů (vlastní zpracování)	84
Tab. 13. Plánovaný stav hodinových sazeb (vlastní zpracování)	84
Tab. 14. Vztah plánovaných nákladů k výnosům (vlastní zpracování)	85
Tab. 15. Skutečná struktura nákladů (vlastní zpracování)	86
Tab. 16. Skutečný stav hodinových sazeb (vlastní zpracování)	86
Tab. 17. Vztah skutečných nákladů k výnosům (vlastní zpracování)	86
Tab. 18. Časová analýza projektu (vlastní zpracování)	88