

Analýza systému střediskového hospodaření a controllingu ve firmě TVD – Technická výroba, a.s.

Tereza Vilímková

Bakalářská práce
2018

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2017/2018

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

Jméno a příjmení: **Tereza Vilímková**
Osobní číslo: **M14543**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Analýza systému střediskového hospodaření a controllingu ve firmě TVD – Technická výroba, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši týkající se systémů střediskového hospodaření, odpovědnostního účetnictví a controllingu.

II. Praktická část

- Provedte analýzu systému střediskového hospodaření a controllingu ve firmě a identifikujte jeho nedostatky.
- Uveďte přednosti současného systému ve firmě a definujte návrhy a doporučení, které povedou k jeho zlepšení.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 816 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.

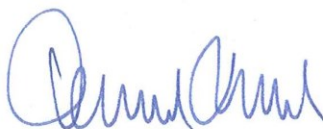
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 978-80-247-5773-5.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. Podniková ekonomika. 6., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2015, 526 s. ISBN 978-80-7400-274-8.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 15. prosince 2017
Termín odevzdání bakalářské práce: 14. května 2018

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan



Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

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 s příjím-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 14. 5. 2018

Jméno a příjmení: Tereza Vilímková



.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této bakalářské práce s názvem Analýza systému střediskového hospodaření controllingu ve firmě TVD – Technická výroba, a.s. je analyzovat současný přístup ke střediskovému hospodaření, popsat proces plánování a rozpočtovnictví a zhodnotit prováděné činnosti v oblasti controllingu. Na základě zjištěných informací pak vytvořit návrhy a doporučení.

V teoretické části je provedena rešerše literárních pramenů týkajících se manažerského účetnictví, nákladů, odpovědnostního účetnictví, rozpočtovnictví a controllingu. V praktické části je představena společnost a provedena analýza systému střediskového hospodaření a controllingu. V závěru práce jsou uvedeny návrhy a doporučení, které by mohly vést ke zlepšení stávajícího systému.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, náklady, výnosy, odpovědnostní účetnictví, rozpočtovnictví, controlling

ABSTRACT

The aim of this thesis, titled The Analysis of Responsibility Accounting and Controlling System in TVD - Technická výroba, a.s., is to analyze the current approach to the responsibility accounting, to describe the process of planning and budgeting, to evaluate activities carried out in the field of controlling and on the basis of the collected data and information to provide suggestions and recommendations.

The theoretical part is focused on the research of literary sources dealing with management accounting, costs, responsibility accounting, budgeting and controlling. In the practical part, the company introduction is provided, and analysis of the system of responsibility accounting and controlling is made. In the final part of the thesis, suggestions and recommendations that may lead to the improvement of the existing system are presented.

Keywords: management accounting, costs, revenues, responsibility accounting, budgeting, controlling

Na tomto místě bych ráda poděkovala doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., který tuto práci vedl a poskytl mi mnoho cenných rad a užitečných připomínek. Bez něj by tato práce nemohla vzniknout.

Dále bych chtěla poděkovat Ing. Marii Durdákové za umožnění psát tuto práci ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. a společně s Ing. Martinou Lysáčkovou za poskytnutí všech informací, rad a nápadů.

V neposlední řadě posílám veliké díky své rodině a nejbližším přátelům za projevenou podporu a trpělivost.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	12
1.1 ROZDÍL MEZI MANAŽERSKÝM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM	12
1.1.1 Legislativní úprava a účetní principy	13
1.1.2 Externí uživatelé informací	14
1.1.3 Interní uživatelé informací	15
1.1.4 Časová otázka.....	16
2 NÁKLADY, VÝNOSY A HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK	17
2.1 NÁKLADY.....	17
2.1.1 Klasifikace nákladů	19
2.1.1.1 Druhové členění nákladů	19
2.1.1.2 Účelové členění nákladů	20
2.1.1.3 Kalkulační členění nákladů.....	21
2.1.1.4 Členění nákladů v závislosti na změnu objemu výkonů.....	21
2.2 VÝNOSY	23
2.3 VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	24
3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	26
3.1 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	26
3.2 EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU	27
3.2.1 Nákladové středisko	27
3.2.2 Ziskové středisko	28
3.2.3 Rentabilní středisko.....	28
3.2.4 Investiční středisko.....	28
3.2.5 Výnosové středisko	28
3.2.6 Výdajové středisko	29
3.3 VNITROPODNIKOVÁ CENA	29
3.3.1 Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky.....	30
3.3.2 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů	30
3.3.3 Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů	31
3.3.4 Vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů.....	31
3.3.5 Vnitropodniková cena stanovená dohodou	31
4 ROZPOČETNICTVÍ	32
4.1 FUNKCE ROZPOČTU	33
4.1.1 Motivační funkce rozpočtu	34
4.2 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH ZPŮSOBŮ TVORBY A HODNOCENÍ ROZPOČTŮ	35
4.3 NOVÉ PŘÍSTUPY K ROZPOČETNICTVÍ.....	36
4.3.1 Využití výkonnostních ukazatelů (KPI) v rozpočetnictví.....	38
5 CONTROLLING	40
5.1 HLAVNÍ FUNKCE CONTROLLERA.....	41
II PRAKTICKÁ ČÁST	42

6	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TVD – TECHNICKÁ VÝROBA, A.S.	43
6.1	ZÁKLADNÍ IDENTIFIKAČNÍ ÚDAJE SPOLEČNOSTI	45
7	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU STŘEDISKOVÉHO HOSPODAŘENÍ A CONTROLLINGU	46
7.1	SYSTÉM STŘEDISKOVÉHO HOSPODAŘENÍ.....	46
7.1.1	Organizační struktura	46
7.1.2	Ekonomická struktura	47
	100 Finanční a ekonomické oddělení a oddělení kvality.....	48
	110 Oddělení hospodářské správy	48
	120 Kuchyň.....	49
	121 Bufet.....	49
	122 Ubytovna.....	49
	410 Kovovýroba	49
	420 Oddělení výroby zpracování plechu	50
	430 Oddělení výroby plastů	51
	440 Oddělení gumovýroby	51
	450 Doprava.....	51
7.1.3	Plánování a rozpočetnictví	52
7.1.4	Vnitropodniková komunikace a střediskové hospodaření	53
7.2	CONTROLLING.....	56
7.2.1	Činnosti prováděné v rámci controllingu	56
	Reporting	56
	Analýza odchylek	57
	Systém KPI	57
	Nákladový controlling	57
	Finanční controlling.....	57
	Výrobní controlling.....	58
7.2.2	Formy výkazů.....	58
7.2.3	Praktický příklad I – sledování ziskovosti	59
7.2.4	Praktický příklad II – monitorování a zajišťování pohledávek.....	59
8	NÁVRHY A DOPORUČENÍ	61
	ZÁVĚR	63
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	64
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	66
	SEZNAM OBRÁZKŮ	67
	SEZNAM TABULEK.....	68
	SEZNAM PŘÍLOH.....	69

ÚVOD

S růstem velikosti podniku roste také administrativní zátěž a s tím spojené množství informací o nákladech, výnosech a jiných finančních i nefinančních ukazatelích. S růstem podniku je tedy vhodné zřídít odpovědnostní střediska a do nich jednotlivé informace a data třídit. Docílí se toho, že v datech není chaos a vedoucím pracovníkům se dostanou do rukou výkazy, které srovnávají srovnatelné se srovnatelným. S takto získanými a zpracovanými daty lze dále pracovat a získat velmi užitečné nástroje řízení, které mohou vést k úspoře nákladů, eliminaci úzkých míst ve výrobě, zvýšení zisku, zajištění dostatečného množství peněz pro provoz podniku a mnoho dalších. Tyto nástroje se nazývají plán, rozpočet a controlling.

Tato práce si klade za cíl podrobně analyzovat systém střediskového hospodaření a aktivit v oblasti controllingu ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. V první části této práce je provedena rešerše literárních zdrojů týkajících se témat manažerské hospodaření, náklady, odpovědnostní účetnictví, rozpočetnictví a controlling. Rešerše je zaměřena na definici a vysvětlení pojmů a vazeb, takto získané a zpracované informace pak tvoří informační platformu pro vypracování praktické části. V praktické části jsou využity získané znalosti a provedena analýza systému střediskového hospodaření, plánování a rozpočetnictví a aktivit v oblasti controllingu ve společnosti. Na základě analýzy současně aplikovaného přístupu jsou definována doporučení na možná zefektivnění.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této bakalářské práce je analyzovat aktuálně aplikovaný systém střediskového hospodaření a controllingu ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. Na základě získaných informací z analýzy je provedeno zhodnocení současného stavu a jsou navržena doporučení, která by mohla vést ke zlepšení stávajícího systému.

V teoretické části jsou definovány základní pojmy a přístupy k analyzované problematice, které jsou nezbytné k jejímu lepšímu porozumění a následné provedení analýzy. Informace získané v teoretické části slouží jako informační základna pro praktickou část.

Pro vypracování praktické části jsou použity metody pozorování, rozhovor, analýza a popis. Běžné pozorování probíhalo po celou dobu mého působení ve společnosti, jsem v ní zaměstnaná již tři roky. Od určení tématu této práce pak probíhalo pozorování systematické. Dále byly prováděny běžné i řízené rozhovory s finanční ředitelkou a controllerkou společnosti. Na základě takto získaných informací je zpracována analýza a syntéza, jejichž výsledkem je soubor návrhů a doporučení, které by mohly vést ke zlepšení stávajícího systému.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví je systém účetních informací, které jsou určeny pro řídicí pracovníky. Jedná se o vnitropodnikový účetní okruh. Je to základní informační zdroj pro hodnotové řízení, tedy řízení nákladů, výnosů, zisku, aktiv a závazků, příjmů a výdajů (Fibírová, 2015; Synek, Kislíngerová a kol., 2010).

Manažerské účetnictví má za úkol poskytnout finanční i nefinanční informace těm, kteří činí rozhodnutí. Význam této úlohy roste o to více, vezmeme-li v potaz rostoucí celosvětovou konkurenci v oblasti služeb i výrobních podniků (Drury, 2015).

1.1 Rozdíl mezi manažerským a finančním účetnictvím

Účetnictví je uspořádaný systém informací, který znázorňuje podnikatelský proces v peněžním vyjádření. Informace získané pomocí účetnictví dávají možnost komplexně propojit měření finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finančním postavení. Lze tak hodnotit schopnost podniku generovat finanční prostředky, jak je tato schopnost rozložená v čase a pomocí těchto informací také určit budoucí rizika a jejich míru (Fibírová, 2015). Tyto informace však mají pro každého jinou váhu. Je důležité dívat se na to, kdo je uživatelem informací a jaká rozhodnutí musí činit. Z toho důvodu je důležité odlišovat manažerské a finanční účetnictví. Základní rozdíly mezi těmito dvěma disciplínami jsou uvedeny v následujících podkapitolách.

V minulých letech nebylo finanční a manažerské účetnictví oddělováno. V případě, že se údaje finančního účetnictví příslušně přizpůsobily, mohly splňovat požadavky, které jsou dnes kladeny na manažerské účetnictví. V Československu se tento přístup praktikoval v letech 1953-1966 a 1975-1992 a nazýval se jednookruhové uspořádání. V případě, že je finanční a manažerské (vnitropodnikové) účetnictví odděleno, hovoří se o dvouokruhovém uspořádání (Synek, Kislíngerová a kol., 2010).

Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím lze dle Noreen, Garrison a Brewer (2014) znázornit dle následující tabulky:

Tabulka 1: Základní rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím

Srovnání manažerského a finančního účetnictví:	
Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Poskytuje informace pro externí uživatele	Poskytuje informace pro interní uživatele
Důraz na finanční důsledky minulých aktivit	Důraz na rozhodnutí, která ovlivní budoucnost
Důraz na reálné a prokazatelné informace	Důraz na relevanci informací
Důraz na přesnost	Důraz na včasnost
Výkazy za podnik jako celek	Výkazy pro jednotlivé segmenty podniku
Povinná součást výkazů podniku	Nepovinné

Zdroj: vlastní zpracování dle Noreen, Garrison a Brewer (2014)

S výše uvedenou tabulkou se v podstatě ztotožňují také Wild, Shaw a Chiappetta (2013) s tím, že přidávají rozdíl v účelu poskytovaných informací, kdy finanční účetnictví poskytuje informace externím uživatelům za účelem rozhodnutí, zda do podniku investovat, poskytnout mu půjčku atd., zatímco manažerské účetnictví poskytuje informace interním uživatelům za účelem plánování a přijímání rozhodnutí. Dále uvádějí, že informace poskytované finančním účetnictvím jsou striktně finančního charakteru, zatímco manažerské účetnictví sice pracuje většinou s finančními ukazateli, ale může zobrazovat i ukazatele nefinančního charakteru.

1.1.1 Legislativní úprava a účetní principy

Finanční účetnictví má jasně vymezená pravidla, jak se sbírají data, za jaké období, jak se vyhodnocují a jak má vypadat jejich konečná podoba. Tak se získají výsledky, které lze srovnávat v čase a mezi různými podniky navzájem. Účetní informace jsou úplné a spolehlivé. Údaje takto shromážděné a vyhodnocené se pak zpracovávají do účetních výkazů, což jsou výkaz zisku a ztrát, rozvaha, přehled o peněžních tocích (cash flow) a příloha účetní závěrky. Manažerské účetnictví oproti tomu není svázáno žádnými pravidly. Jediný limit, který se uplatňuje, je ten, zda je příslušná informace důležitá a podstatná. Všechny ostatní informace, ačkoliv z pohledu finančního účetnictví můžou být povinné, jsou pro manažerské účetnictví nepodstatné. Není stanoven ani způsob vyobrazení informací. Stejně informace mohou mít pro tři manažery tři různé podoby (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

1.1.2 Externí uživatelé informací

Finanční účetnictví poskytuje informace externím uživatelům, což je poměrně široká skupina (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

Jak je již uvedeno výše, hlavními zdroji informací jsou účetní výkazy a příloha účetní závěrky (např. výroční zpráva podniku). Hlavními uživateli takto poskytovaných informací jsou státní orgány. Zejména se jedná o finanční úřad, který má zájem na správném vyjádření základu daně z příjmu a dalších daňových povinností daného subjektu. Do této oblasti jsou interesované i úřady práce, správa sociálního zabezpečení, zdravotní pojišťovny atd., které mimo jiné sledují i povinnosti podniku vyplývající ze zákonů o sociálním a zdravotním pojištění. Dále se do této skupiny řadí například i orgány zajišťující dohled nad kapitálovým trhem (Fibírová, 2015; Král & kol., 2010).

Mezi externí uživatele patří také bankovní instituce a další potenciální poskytovatelé cizího kapitálu, kteří sledují budoucí prospěch, tedy mají zájem na tom, aby byl podnik stabilní, aby uměl generovat finanční prostředky, a tak dostát svým závazkům a platit úroky. Na základě vyhodnocení takto získaných informací se rozhodují, zda danému subjektu poskytnou či neposkytnou cizí kapitál (Drury, 2015; Fibírová, 2015; Král & kol., 2010).

Podniky, které spolupracují s daným subjektem, mají také zájem o informace poskytované široké veřejnosti. Jedná se o odběratele, dodavatele a konkurenty tohoto podniku, protože to, jak se mu daří, nepřímo ovlivňuje i jejich podnikání (Fibírová, 2015). Z informací se snaží odušit, jestli daný subjekt poroste, bude zvyšovat svůj odběr u dodavatelů, bude schopen splnit požadavky odběratelů, jestli bude propouštět zaměstnance a na trhu práce se tak objeví nová pracovní síla nebo naopak bude nabírat nové zaměstnance, a tak vznikne tlak na zvyšování mezd atd.

V neposlední řadě mezi externí uživatele účetních informací patří sami zaměstnanci daného podniku, kteří se nepodílejí na vedení. Zajímá je to, jestli bude podnik schopen vyplácet mzdy, jestli nehrozí propouštění z důvodu nadbytečnosti nebo naopak jestli je vhodný čas nárokovat si zvýšení mzdy (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

Obce, města a kraje mají zájem na tom, aby na jejich území byla přijatelná míra nezaměstnanosti, aby se rozvíjela infrastruktura na správných místech, aby byl dostatek prostředků pro sponzoring různých akcí atd. Z těchto důvodů se taktéž řadí mezi externí uživatele účetních informací (Fibírová, 2015).

Nelze opomenout ani vlastníky a investory podniku. V případě, že je vlastnická a řídicí struktura podniku oddělena, a tak se vlastníci a investoři nepodílejí na řízení, nemají tak přístup k interním informacím a musí se spoléhat na oficiálně zveřejňované zprávy (Fibírová, 2015).

Z toho důvodu, že jsou výsledky finančního účetnictví poskytované široké veřejnosti, mimo jiné i přímým konkurentům podniku, jsou informace syntetické. Jsou shrnuté do velkého balíku informací za celou firmu, což podnikům do určité míry umožňuje skrýt svůj recept na úspěch. Mezi nejcitlivější informace patří zisk z prodeje konkrétních produktů či služeb (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

1.1.3 Interní uživatelé informací

Interní uživatelé jsou ti, kteří mají vliv na rozhodování a řízení firmy. Jsou odpovědní za výsledky a výkony, které podnik produkuje. Do této skupiny osob může patřit i vlastník firmy, pokud se podílí na jejím řízení. Dále sem spadají pracovníci managementu na různých stupních podnikového či vnitropodnikového řízení. Účetní informace pro tuto skupinu osob má zajišťovat manažerské účetnictví (Fibírová, 2015).

Řídicí pracovníci na různých stupních managementu by neměli být zatěžováni příliš mnoho informacemi a měli by mít k dispozici pouze ty údaje, které spadají do jejich oblasti a jejichž výsledky dokážou svou činností ovlivnit. Tyto informace by měli dostat v přehledné a srozumitelné podobě. Vrcholový management by naopak měl mít přístup ke komplexním informacím (Fibírová, 2015).

Účetní informace v manažerském účetnictví by měly být zpracovány do systému účetních informací, který se tak stane nástrojem pro kvalitní řízení podniku, ale také pro budování dobrých vztahů podniku směrem k zaměstnancům, odběratelům i dodavatelům, orgánům státní i regionální správy, spolupracujícím podnikům a veřejnosti. Při sestavování systému účetních informací je dobré dbát několika pravidel. V první řadě je potřeba identifikovat uživatele těchto informací a respektovat jeho nároky na obsah, formu a časovou otázku. Dále je vhodné použít různé formy vyobrazení informací, různou podobu výkazů (tištěnou či elektronickou) s ohledem na daného uživatele. Zvolený design výkazů pak není vhodné příliš často měnit. Nelze opomenout ani vhodnou cestu distribuce výkazů, zejména v otázce ochrany důvěrných informací. Zpětná vazba by pak měla celý systém účetních informací formovat, rozšiřovat či oklešťovat tak, aby byl nalezen co nejefektivnější způsob a využití těchto informací (Fibírová, 2015).

Interní uživatelé, tedy řídicí pracovníci, potřebují kritické informace, aby mohli analyzovat minulý vývoj podniku, ale hlavně mít možnost ovlivnit jeho další průběh. Potřebují odhalit úzká a kritická místa, aby je mohli odstranit a tím zlepšit fungování podniku. Vedle toho se manažerské účetnictví soustředí nejen na podnik jako celek, ale i na jeho dílčí části, jako může být rentabilita či nákladovost jednotlivých výrobků či služeb, jednotlivých zákazníků, výkon samostatných středisek či divizí. Pro kvalitní plánování, rozhodování a kontrolu na různých úrovních managementu jsou potřebné různé informace v různých souvislostech a různém rozsahu, což poskytuje právě manažerské účetnictví (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

1.1.4 Časová otázka

Při zaměření na otázku času je potřeba se zabývat tím, zda jsou informace orientované do budoucnosti či minulosti, za jaké období a jak často se zpracovávají.

Finanční účetnictví pohlíží zcela výlučně do minulosti a zobrazuje skutečně dosažené výsledky za uplynulý kalendářní rok. Budoucnost z těchto informací můžeme hádat pouze na základě pohledu na některé veličiny, jako jsou například rozdělení zisku, vyplácení dividend atd. Informace se až na některé výjimky zveřejňují jednou ročně a s určitým zpožděním (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

Aby řídicí pracovníci mohli přijímat rozhodnutí, plánovat, kontrolovat, ovlivňovat a celkově dělat svoji práci kvalitně, potřebují informace jak s pohledem do minulosti, tak s pohledem do budoucnosti. Protože přijímaná rozhodnutí mají vliv na budoucí události, pracují s očekávanými budoucími zisky, náklady, kapacitami a dalšími veličinami. Požadované informace potřebují získávat s co nejmenším zpožděním za uplynulou hospodářskou operací, aby ji mohli včas vyhodnotit a reagovat. Různé reporty se můžou zpracovávat s různou četostí, některé se dělají na měsíční, týdenní, a dokonce i denní bázi (Drury, 2015; Fibírová, 2015).

2 NÁKLADY, VÝNOSY A HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK

Náklady jsou jedna ze základních ekonomických veličin. V následující podkapitole je nastíněna jejich důležitost, význam a také to, jak a podle čeho se tato veličina třídí. Nachází se zde také vysvětlení toho, proč některý náklad může být pro jednoho uživatele nákladem, ale pro druhého uživatele již ne. Anebo proč jeden uživatel zaznamená náklad v určité výši a druhý uživatel ve výši jiné. Na konci kapitoly pak následuje stručný pohled na výnosy a hospodářský výsledek.

2.1 Náklady

Náklady patří k základním ekonomickým veličinám. Při sledování a hodnocení podnikových aktivit je tedy nezbytné věnovat jim dostatečnou pozornost, sledovat je, analyzovat jejich vztah k podnikovým výkonům, optimalizovat jejich strukturu apod. Jejich vývoj totiž ovlivňuje hospodářské výsledky v podniku (Lang, 2005; Popesko a Papadaki, 2016).

Ve velmi obecné rovině lze říci, že náklady jsou peněžně vyjádřené použití zdrojů k dosažení nějakého cíle, podnikových výkonů (Drury, 2015; Lang, 2005; Synek, Kislingerová a kol., 2010). Je ale potřeba rozlišovat mezi finančním a manažerským pojetím nákladů, protože každé z těchto pojetí může chápat některé náklady odlišně, započítává je v rozdílné výši, nebo dokonce určité položky jako náklady vůbec nevnímá. V neposlední řadě se liší uživatelé poskytovaných informací obou pohledů (Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016; Synek, Kislingerová a kol., 2010; Zámečník, Tučková, Hromková, 2007;).

Finanční pojetí nákladů je ten pohled, jak je chápe finanční účetnictví. Z tohoto pohledu lze charakterizovat náklady jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů, které jsou vydány na vytvoření výnosů podniku, a ostatní účelově vynaložené náklady. Vlastně jde o úbytek ekonomického prospěchu, což zaznamenáváme snížení aktiv nebo přírůstek dluhů. Započítávají se pouze částky, které byly doopravdy utraceny. Dávají základ pro výpočet daní a jsou to informace určené především pro externí uživatele, jako jsou stát, veřejnost, bankovní instituce, obchodní partneři (dodavatelé a odběratelé) atd. (Popesko a Papadaki, 2016; Synek, Kislingerová a kol., 2010; Zámečník, Tučková, Hromková, 2007). Aby informace poskytované prostřednictvím finančního účetnictví byly úplné, spolehlivé a srovnatelné v čase i navzájem mezi podniky, je jejich vykazování striktně regulováno pravidly. Periodicita vykazování informací bývá zpravidla jednou za rok a jejich orientace je do minulosti. Informace vypovídají o podniku jako celku (a ne o jednotlivých střediscích). Systém, jakým

jsou náklady ve finančním účetnictví evidovány, vychází z jednoduchého dělení podle druhu a nevypovídá tak dostatečně o příčinách, které skutečně vedly k jejich spotřebování, a jejich vztahu k aktivitám. Takové pojetí nákladů je pro rozhodování vedení podniku nedostatečné (Fibířová, 2015; Popesko a Papadaki, 2016).

Právě z výše uvedených důvodů je pro rozhodování na manažerské úrovni vhodné sestavit systém evidence nákladů, který poskytuje informace „šité na míru“ danému podniku. A to přináší koncept manažerského účetnictví. Manažerské účetnictví nepodléhá vnější regulaci a každý podnik, respektive manažer si jej může nastavit dle vlastních potřeb. Manažerské pojetí nákladů se na náklady dívá z racionálního pohledu vedoucího pracovníka. Jako náklady vidí pouze prostředky, které byly použity ve vazbě na nějakou podnikovou aktivitu, nebo budou spotřebovány teprve v budoucnu. Manažerské účetnictví tedy charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné použití ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností (Popesko a Papadaki, 2016).

Synek, Kislingerová a kol. (2010), stejně jako Zámečník, Tučková, Hromková (2007) hovoří o takzvaném ekonomickém pojetí nákladů, které počítá i s tím, co bylo opravdu obětováno. Zohledňují se náklady obětované příležitosti, tzv. oportunitní náklady, což je zisk, který bychom dosáhli, kdybychom se rozhodli využít finance pro druhou nejlepší variantu. Například při použití vlastního finančního kapitálu může jít o výnosový úrok, který by byl dosažen, kdyby se finance investovaly do finančních nástrojů. Nebo v případě využití vlastních prostor se jedná o nájemné, které by bylo inkasováno, kdyby byly tyto prostory pronajaty jinému subjektu. V případě použití výrobního stroje se jedná o výrobky, které stroj mohl vyrobit, kdyby se na něm nevyrobil výrobek jiný.

Popesko a Papadaki (2016) rozšiřují manažerské pojetí nákladů ještě o druhý pohled, a tím je hodnotové pojetí nákladů. Uvádějí, že ekonomické vstupy, které se spotřebovávají, by měly být oceněny na úrovni jejich současné reálné hodnoty. Tak by se mělo docílit toho, že prováděné aktivity v podniku zajistí návratnost původně investovaných prostředků, ale také jejich reprodukci ve výši, která odpovídá aktuálním podmínkám na trhu. Takto se získají informace pro běžné řízení a kontrolu procesů prováděných v podniku.

Dále je vhodné rozlišit pojmy náklad a výdaj. Výdaj je úbytek peněžních prostředků podniku a vzniká v okamžiku, kdy dochází k úhradě. Oproti tomu náklad je vynaložení podnikových prostředků na výkony a vzniká v okamžiku spotřeby (Synek, Kislingerová a kol., 2010; Zámečník, Tučková, Hromková, 2007).

2.1.1 Klasifikace nákladů

Náklady je nezbytné třídit do stejnorodých skupin z toho důvodu, aby se daly účinně a hospodárně řídit. Způsobů, jak náklady členit, je nespočet. Ale je potřeba respektovat to, že toto členění musí být evokováno účelovou potřebou. Totiž vztahem k řešení určitých otázek a rozhodnutí (Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

2.1.1.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vychází z finančního pojetí nákladů a jedná se v podstatě o rozdělení nákladů do druhů tak, jak je můžeme vidět i ve výkazu zisku a ztrát. Základní nákladové druhy jsou:

- Spotřeba materiálu, energie a externích služeb
- Osobní náklady – např. mzdy a platy, sociální náklady a náklady na sociální zabezpečení
- Odpisy hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku
- Finanční náklady – např. nákladové úroky

Výše uvedené nákladové druhy mají několik vlastností. Náklady jsou externí, což znamená, že vznikají na základě vztahu k externím partnerům firmy. Jsou to prvotní náklady, tedy jsou v podniku zobrazeny poprvé, hned při svém vstupu do podniku. Jsou to jednoduché náklady, nedají se zobrazit podrobněji, než jak jsou zobrazeny, nemají podrobněji vnitřně členěnou strukturu a nedají se dále rozlišit na jednodušší části, ze kterých se skládají (Fibírová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016; Synek, Kislingerová a kol., 2010).

Druhové třídění nákladů poskytuje cenné vstupní informace pro plánování na příští období. Odpisy dávají podklady pro plán investic, osobní náklady pro plán práce a mezd, spotřeba materiálu vstupuje do plánu zásobování atd. S jejich pomocí lze tedy řídit dodávky služeb a materiálu, zásoby, zaměstnanost, včas uzavřít nové smlouvy nebo jednat o cenách a dodacích či platebních podmínkách (Fibírová, 2015; Synek, Kislingerová a kol., 2010).

Toto členění dává odpověď na to, co a kdy bylo spotřebováno, který partner danou surovinu či službu dodal. Nedává ale odpověď na to, z jakého důvodu daný náklad vznikl. A proto je využití pouze druhového členění v podnikové praxi omezené. Nelze však opomenout jeho význam z makroekonomického hlediska, protože se z něj čerpají informace při výpočtu HDP, úhrnné materiálové spotřeby za celou ekonomiku atd. (Král & kol., 2010)

2.1.1.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů zkoumá náklady z toho pohledu, co vedlo k jejich vzniku, jaká je jejich příčinná souvislost. Aby se náklady daly efektivně řídit, je nutné znát příčinu jejich vzniku, účel, na který byly vynaloženy. Z tohoto pohledu se pak náklady rozlišují podle toho, jestli se dají přímo spojit s výrobou konkrétního výrobku, nebo pouze nepřímo. Hovoří se pak o nákladech technologických a nákladech na obsluhu a řízení (Čechová, 2011; Fibírová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

Náklady technologické jsou bezprostředně vyvolány použitou výrobní technologií nebo s ní nějak účelově souvisí. Může jít o spotřebu materiálu na výrobky, odpisy strojů, či mzdy dělníků. Náklady na obsluhu a řízení nelze beze zbytku přiřadit konkrétnímu výrobku či službě, jsou to náklady, které souvisí s vytvořením, zajištěním a udržením podmínek racionálního průběhu dané činnosti. Jedná se například o mzdu administrativních pracovníků a manažerů, náklady na osvětlení a vytápění administrativních prostor, náklady na informační systém ve firmě. Tyto dva druhy nákladů je vhodné rozlišovat z toho důvodu, že se chovají odlišně. Technologické náklady jsou vyvolány v závislosti na tom, jaké výkony se v podniku uskutečňují, jak je sestaveno portfolio výrobků. Změnou těchto faktorů, se pak dají ovlivnit. Náklady na obsluhu a řízení se chovají relativně nezávisle na tom, jestli se v daném podniku vyrábí výrobek A nebo výrobek B. Tyto náklady jsou totiž vyvolány celkovým zajištěním činnosti podniku a ne vytvořením konkrétních výkonů (Fibírová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

Podrobnější pohled na výše popsané rozdělení umožňuje dělení na náklady jednicové a režijní. Toto dělení odpovídá na otázku, jak řídit hospodárnost nákladů. Jednicové náklady jsou ta část technologických nákladů, kterou lze přímo přiřadit konkrétní jednotce výkonu, například jednomu výrobku. Tyto náklady jsou příčinně vyvolány vytvořením této jednotky výkonu. Může jít například o spotřebu materiálu, mzdy dělníků ve výrobě, odpisy stroje, na kterém se daný výrobek vyrábí. Hospodárnost jednicových nákladů se řídí pomocí kalkulací. Režijní náklady jsou všechny náklady na obsluhu a řízení a ta část technologických nákladů, u kterých nelze úplně zjistit příčinnou souvislost s jedním konkrétním výkonem. Jsou to ty technologické náklady, které souvisí s technologickým procesem jako celkem, můžou být společné pro skupinu výrobků, či celý útvar. Jejich výše neroste úměrně s objemem vytvořených objemů. Jedná se například o osvětlení dílny, pronájem výrobní haly, mzdu mistra. Hospodárnost této skupiny nákladů se řídí pomocí rozpočtu na určité období (Fibírová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

Synek, Kislingerová a kol. (2010) rozlišují účelové členění nákladů pouze na úrovni podle výkonů a podle útvarů. Náklady podle útvarů jsou tak rozděleny na základě odpovědnostních středisek a odpovídají na otázku „kdo je zodpovědný za vznik nákladů“. Vedle toho náklady podle výkonů je rozdělení nákladů podle konkrétních nositelů nákladu, tedy podle jednotlivých výrobků nebo služeb, a toto rozdělení má odpovídat na otázku „co vyvolalo náklady v podniku a co je jejich výsledkem“. V rámci druhého zmíněného pak rozlišuje přímé a nepřímé náklady. Dle většiny autorů je však rozlišení na přímé a nepřímé náklady samostatná odnož, a tak je mu věnována následující podkapitola.

2.1.1.3 Kalkulační členění nákladů

Zvláštním typem účelového členění nákladů je kalkulační členění nákladů. Jde o rozlišení na přímé a nepřímé náklady a jedná se o hojně využívanou metodu v rámci kalkulačního účetnictví. Podstata leží v tom, zda se daný náklad dá přiřadit konkrétnímu druhu výkonu, zda s ním bezprostředně souvisí. Pak se jedná o přímé náklady. Může se jednat například o jednicový materiál, mzdy výrobních dělníků nebo odpisy jednoúčelového stroje. V případě, že daný náklad souvisí s chodem podniku jako celku nebo se neváže pouze k jednomu druhu výkonu, jedná se o nepřímý náklad. Příkladem takových nákladů mohou být mzdy manažerů a administrativních pracovníků, pronájem výrobní haly i administrativní budovy, odpisy strojů nebo mzdy údržbářů (Fibířová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

Do přímých nákladů patří téměř veškeré jednicové náklady, které jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Vedle toho do této skupiny spadají také náklady, které jsou vynakládány v rámci provádění pouze jednoho druhu výkonu a jejichž podíl na jednotce výkonu lze zjistit prostým dělením. Příkladem může být náklad na výzkum nebo náklad na reklamu konkrétního výrobku (Král & kol., 2010).

2.1.1.4 Členění nákladů v závislosti na změnu objemu výkonů

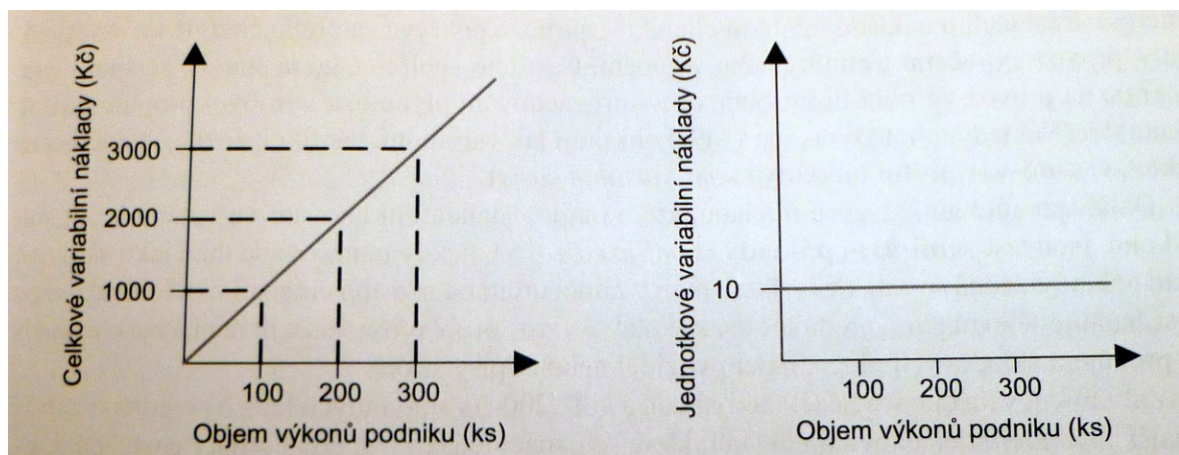
Členění nákladů v závislosti na změnu objemů výkonů dává odpověď na otázky o alternativách budoucího vývoje podniku. Dívá se na to, jak se změní náklady, výnosy a zisk, pokud se zvýší nebo sníží objem výroby některého výrobku. Tento pohled se začal uplatňovat ve dvacátých letech 20. století a jednalo se o jakousi revoluci a přerod klasicky orientovaného nákladového účetnictví na účetnictví manažerské. Do té doby se totiž hledaly pouze odpovědi na otázky orientované do minulosti (např. „Jaké byly skutečné náklady prodaných vý-

robků?“). Tento pohled na náklady umožňuje propojit řízení nákladů, výnosů a zisků, optimalizovat portfolio výrobků, optimalizovat strukturu prodaných výkonů. Jedná se o jednu z nejdůležitějších disciplín manažerského rozhodování a může dávat odpověď na otázky typu, zda by se měla snížit cena výrobku za účelem prodeje více jednotek nebo jaký by měl být plánovaný objem výkonů na příští účetní období (Drury, 2015; Fibírová, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

V rámci členění nákladů podle závislosti na objemu výroby se rozlišují náklady fixní, variabilní, semi-fixní a semi-variabilní.

Variabilní náklady se při změně objemu výkonů změní. Celkové variabilní náklady rostou lineárně a jednotkové variabilní náklady jsou konstantní. To je typické pro proporcionální variabilní náklady. Ty rostou přímo úměrně s objemem výroby. Může se jednat například o úkolovou mzdu dělníků nebo spotřebu přímého materiálu a je to nejdůležitější složka variabilních nákladů. Nadproporcionální variabilní náklady jsou takové, které rostou rychleji než objem výroby. To může nastat v situaci, kdy je podnik nucen zavést práci přesčas, noční směny nebo víkendový provoz a je nucen platit vyšší hodinové tarify než při standardních směnách. Podproporcionální variabilní náklady naopak rostou pomaleji než objem výroby. Tak se můžou chovat náklady na materiál, kdy podnik při vyšším odebraném množství dosáhne na množstevní slevy nebo náklady na opravu a údržbu výrobních zařízení, které zejména v počátku své životnosti, v závislosti na počet vyrobených produktů (Drury, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

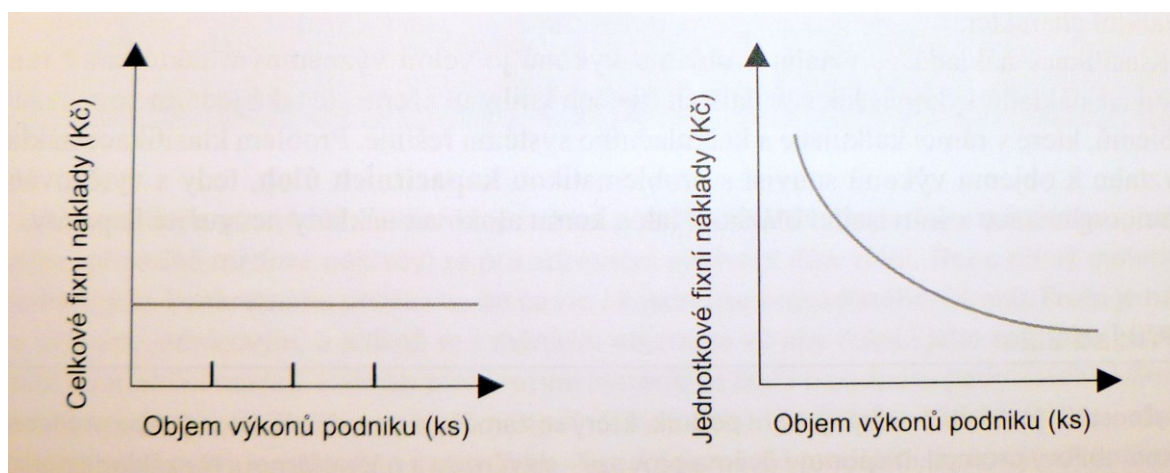
Obrázek 1: Průběh variabilních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)



Fixní náklady jsou charakteristické tím, že se v určitém rozsahu prováděných výkonů, aktivity podniku nebo v průběhu určitého časového období nemění. Celkové fixní náklady zůstávají konstantní bez ohledu na úroveň aktivity podniku, zatímco jednotkové fixní náklady

mají klesající charakter, to znamená, že fixní náklady připadající na jednotku výkonu se s rostoucím objemem výroby snižují. Příkladem můžou být mzdy managementu, odpisy budov nebo leasing automobilů pro obchodní zástupce. Jsou to tzv. kapacitní náklady, které vznikají v důsledku zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Nelze však opomenout fakt, že v dostatečně dlouhém časovém období získávají i fixní náklady variabilní charakter (Drury, 2015; Král & kol., 2010; Popesko a Papadaki, 2016).

Obrázek 2: Průběh fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39)



Speciální skupinu tvoří semi-variabilní a semi-fixní náklady. Semi-variabilní náklady v sobě zahrnují jak fixní, tak variabilní složku. V praxi se jedná například o náklady na údržbu, kdy plánovaná údržba má fixní charakter, neboť se provádí bez ohledu na objem výroby. Vedle toho se provádí i údržba, která je čistě závislá na objemu produkce. Semi-fixní náklady můžou být označovány jako skokové fixní náklady a jsou ty náklady, které mají v rámci určité aktivity fixní charakter, ale při vyčerpání dané kapacity skokově rostou. Tak se chovají například náklady na pronájem skladovacích ploch nebo zavedení nové výrobní linky (Drury, 2015; Popesko a Papadaki, 2016).

2.2 Výnosy

Výnosy jsou peněžní částky, kterých podnik dosáhne realizací svých výkonů za určité období bez ohledu na to, jestli v tomto období došlo k jejich úhradě nebo ne. Stejně jako je rozpoznáván rozdíl mezi náklady a výdaji, je nutné odlišit i výnosy a příjmy. Příjmy jsou peněžní částky, které podnik v daném období skutečně inkasoval bez ohledu na to, zda v tomto období vznikly (Synek, Kislingerová a kol., 2010; Zámečník, Tučková, Hromková, 2007).

Dle Zámečnicka, Tučkové a Hromkové (2007) je hlavní složkou výnosů v případě výrobního podniku peněžně oceněný souhrn jeho výrobků a služeb. Orientačně rozlišuje výnosy následovně:

- „tržby za prodej zboží,
- výkony – tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby, aktivace,
- tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu,
- zúčtování rezerv a časového rozlišení provozních výnosů,
- ostatní provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- mimořádné výnosy“ (Zámečnick, Tučková a Hromková, 2007, s. 10).

2.3 Výsledek hospodaření

Odečtením celkových nákladů od celkových výnosů za určité období se získá výsledek hospodaření daného podniku za toto období. V případě, že výnosy převyšují náklady, nabývá kladných hodnot a označuje se jako zisk. Nabývá-li záporných hodnot, tedy že výnosy jsou nižší než náklady, označuje se jako ztráta (Synek, Kislingerová a kol., 2010; Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007).

Aby byl podnik úspěšný, je potřeba, aby dosahoval zisku. Na základě zisku můžeme sledovat výnosnost vloženého kapitálu do podniku, a tím jeho efektivnost (Zámečnick, Tučková, Hromková, 2007). Vedle toho je zisk důležitý zdroj samofinancování, tzn., že dává možnost hradit výdaje z vlastních zdrojů, a je součástí mnoha poměrových ukazatelů do finanční analýzy podniku (Synek, Kislingerová a kol., 2010). Dle Synka a Kislingerové (2010) je zisk základním motivem podnikání a také hlavním kritériem pro rozhodování.

Rozlišujeme několik podob zisku. Synek, Kislingerová a kol. (2010) dělí zisk trojím způsobem na účetní, daňový a ekonomický. Účetní zisk lze vyčíst z účetních výkazů, zejména z výkazu zisku a ztrát. Lze jej pozorovat ve třech podobách dle základních oblastí činností podniku – provozní, finanční a mimořádný zisk. Pro výrobní podnik je pak nejvýznamnější položkou provozní zisk, což je rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady, protože to je částka, kterou má podnik k dispozici mimo jiné na úhradu závazků z použití cizího kapitálu. Daňový zisk je vlastně účetní zisk upravený o daň dle platných daňových zákonů. Ekonomický zisk vychází z ekonomického pohledu na náklady, o kterém je pojednáno

v úvodu této kapitoly. Ekonomický zisk se vypočte odečtením veškerých nákladů (tedy i nákladů obětované příležitosti) od výnosů. Takto vypočtený zisk je základ pro podnikatelská rozhodování.

3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Odpovědnostní účetnictví získalo své opodstatnění zejména ze dvou důvodů. Prvním je růst úspěšných podniků a s tím spjatý růst složitosti podnikatelských procesů a aktivit, které vyvolávaly čím dál větší požadavky na jejich koordinaci. Na to navazoval rozvoj řízení, který byl charakteristický snahou po podrobné předběžné přípravě průběhu podnikatelské aktivity, aby se dala odstranit úzká místa, rizika a nejistoty v dalším skutečném průběhu této aktivity (Fibírová, 2015; Král & kol., 2010). Podstata odpovědnostního řízení je rozdělení činností v podniku do menších základních středisek, útvarů, týmů nebo samostatných pracovišť. Tyto činnosti jsou pak vykonávány konkrétními osobami, které mají možnost je ovlivnit a jsou za ně odpovědné. Sledují se náklady, výnosy, kvalita, zlepšování a prostředky, které mají daná pracoviště pro svou aktivitu k dispozici (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

Při zavádění odpovědnostního účetnictví je potřeba dbát zejména na tři nejdůležitější hlediska:

- řešení organizační a ekonomické struktury podniku,
- zvolení míry centralizace a decentralizace při řízení daných pracovišť,
- objasnění základních rysů řízení těchto pracovišť (Fibírová, Šoljaková, Wagner, a Petera, 2015; Král & kol., 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

3.1 Organizační struktura podniku

Organizační struktura podniku je účelová formální struktura organizačních jednotek (středisek) v podniku (Synek, Kislingerová a kol., 2010). Hlavním cílem je uspořádání činností a vztahů v podniku tak, aby docházelo k optimálnímu naplňování podnikových cílů. Pro odpovědnostní řízení je pak důležitým výsledkem stanovení vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary (Král & kol., 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

Vertikální vztahy jsou zaměřeny na rozpoznání a vymezení pravomocí a odpovědnosti. Existují dva přístupy k řízení odpovědnostních středisek – centralizovaný a decentralizovaný. Centralizovaný přístup soustřeďuje rozhodovací pravomoc a odpovědnost zejména na vrcholový management a útvary na nižší úrovni mají spíše výkonné funkce a mají za úkol plnit zadané úkoly a jejich autonomní rozhodování je omezené. Decentralizovaný přístup přenáší pravomoc a odpovědnost z vrcholových útvarů na útvary podřízené. Používají se nástroje nepřímého řízení, což znamená, že se stanoví základní rámcové podmínky a mantinely a

očekává se iniciativní přístup vedoucích pracovníků decentralizovaných středisek, kteří pak mají rozhodovací i výkonnou funkci (Král & kol., 2010; Fibírová, 2015).

Horizontální vazby vyjadřují rozdělení činností mezi jednotlivá střediska a úroveň jejich kooperačních vztahů. Existují dva základní přístupy k uspořádání procesu tvorby výkonu:

- *předmětné uspořádání* je takové, kde existují útvary s poměrně uzavřeným koloběhem a tvorba výkonu probíhá zcela anebo z velké části v rámci tohoto útvaru; kooperační vztahy s ostatními útvary jsou omezené a méně časté;
- *technologické uspořádání* je naopak takové, kdy jednotlivé útvary jsou specializované na konkrétní druh činnosti (např. výroba, povrchová úprava, montáž, expedice) a ta se provádí na všech výrobcích; jeden výkon pak prochází v jednotlivých fázích výroby různými útvary a je nutná vysoká úroveň kooperačních vztahů (Král & kol. 2010; Fibírová, 2015).

3.2 Ekonomická struktura podniku

Zatímco se organizační struktura podniku zaměřuje na stanovení náplně činnosti útvarů, ekonomická struktura na toto vymezení navazuje a doplňuje je o stanovení motivačně účinných hodnotových nástrojů a o to, jakou formu, obsah a vazby na jiné nástroje mají mít. Výsledkem pak je vytvoření odpovědnostních středisek, které jsou motivovány a interesovány a na dosažení finančně (hodnotově nebo peněžně) vyjádřeného výsledku. Na základě pravomoci, odpovědnosti, kritérii hodnocení a míře zainteresování se rozlišuje šest základních typů středisek – nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové (Král & kol. 2010; Fibírová, 2015; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

3.2.1 Nákladové středisko

Nákladové středisko je nejnižší útvar, za který se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníci takového střediska jsou schopni ovlivnit výši nákladů, které jejich činností vznikají, ale nenesou odpovědnost za výnosy podniku ani za efektivnost využití aktiv. Takovému středisku (respektive jeho pracovníkům) je stanoven rozpočet ovlivnitelných nákladů a sleduje se jeho plnění. Hmotná zainteresovanost pracovníků nákladových středisek je pak zaměřena na úspory skutečných nákladů v porovnání s rozpočtovanými. Příkladem takového střediska může být útvar oprav a údržby (Fibírová, 2015; Král & kol. 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

3.2.2 Ziskové středisko

Základní charakteristikou ziskového střediska je fakt, že pracovníci (respektive vedoucí pracovníci) tohoto střediska mohou ovlivnit jak vynaložené náklady, tak výnosy realizované ve vztahu k vnějšmu okolí podniku, a za ně odpovídají. Nemají však pravomoc ve vztahu k rozhodování o investicích. Zainteresovanost takového střediska se pak zaměřuje na dodržení nebo překročení rozpočtovaného zisku. Příkladem takového střediska může být prodejní závod výrobního podniku (Král & kol. 2010).

3.2.3 Rentabilní středisko

Rentabilní střediska se dají naleznout spíše u hierarchicky výše postavených výrobních a jiných útvarů, kde odpovědní pracovníci mají možnost ovlivnit výši zásob, pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům. Pracovníci rentabilního střediska tak odpovídají za výnosy a náklady, ale do určité míry i za výši vázaného čistého pracovního kapitálu. Zainteresovanost takového střediska pak je daná výnosností (respektive rentabilitou) vázaného kapitálu. Příkladem tohoto typu střediska může být například provoz, který zajišťuje ucelenou část výrobního programu (Král & kol. 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

Dle Fíbrové, Šoljakové, Wagnera a Patery (2015) může být tento druh střediska někdy vnímán i jako ziskové středisko, o kterém pojednává podkapitola 3.2.2.

3.2.4 Investiční středisko

Investičnímu středisku náleží vedle odpovědnosti za náklady, výnosy a vázaný kapitál také pravomoc rozhodovat o pořizování investic. Pokud takové středisko v podniku existuje, pak jde o nejvyšší úroveň ekonomické struktury. Velmi často bývá však pravomoc rozhodovat o investicích soustředována do rukou vrcholového vedení podniku. Hmotná zainteresovanost investičních středisek je pak vázaná na míru zisku a efektivnost investic (Fíbrová, 2015; Král & kol. 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

3.2.5 Výnosové středisko

Výnosová střediska jsou podobný typ jako nákladová střediska, ale odpovídají za oblast výnosů. Svou činností dokážou ovlivnit výši výnosů z prodeje, ale zpravidla nemají jak ovlivnit ceny výrobků a zboží (jsou určovány marketingovou a prodejní strategií firmy), a proto není účelné taková střediska koncipovat jako zisková. Zainteresovanost pracovníků výnosového

střediska je zaměřena na objem prodeje, zejména na růst výnosů z prodeje, a na úsporu ovlivnitelných nákladů (hlavně režijních). Příkladem výnosového střediska může být obchodní oddělení (Král & kol. 2010; Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

3.2.6 Výdajové středisko

Pracovníci výdajových středisek jsou odpovědní za výdaje, u kterých se očekává, že přinesou prospěch v budoucnosti. Mají stanoven rozpočet (proto se někdy nazývají jako rozpočtová střediska), jehož dodržení se sleduje. Vedle toho je zainteresovanost zaměřená také na měřitelné dlouhodobé efekty výdajů vynaložených střediskem. Tyto efekty mohou být například růst podílu podniku na trhu nějakého druhu výrobku, pokles absence zaměstnanců, pokles nákladové náročnosti výrobku atd. Mezi výdajová střediska se řadí výzkum a vývoj, oddělení reklamy, vzdělávání zaměstnanců apod. (Král & kol. 2010).

3.3 Vnitropodniková cena

Aby se různá pracoviště podniku dala řídit pomocí finančních kritérií, je zapotřebí sledovat skutečné náklady pracovišť, stanovit výnosy pracoviště a vyčíslit vnitropodnikové výsledky hospodaření. Skutečné náklady se sledují z hlediska výkonového a odpovědnostního. V rámci odpovědnostního účetnictví se klade důraz zejména na náklady, které může dané pracoviště ovlivnit a za jejichž vznik odpovídá. Výnosy pracoviště se pak stanovují na základě vnitropodnikových cen. Vnitropodniková cena je ocenění výkonu pro předání mezi jednotlivými středisky (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008).

Zatímco prodejní cena ve vazbě podniku s vnějším okolím odráží výši užitnosti výkonu, kterou je ekonomicky nezávislý zákazník ochoten zaplatit, vnitropodniková cena v sobě zahrnuje pouze částečné uznání účelnosti výkonu. Vzhledem k tomu, že výkon je předáván v rámci podniku k další spotřebě nebo zpracování, je odebírající středisko při výběru daného výkonu z vnějšího okolí omezeno prioritou zájmů podniku jako celku. Vnitropodniková cena tedy není forma aplikace tržních vazeb ve vnitropodnikové struktuře, ale je nástrojem odpovědnostního řízení. Hlavním cílem je pak koordinace vnitropodnikových vztahů tak, aby se dosáhlo optimálního naplnění celopodnikových cílů (Král & kol. 2010).

Vnitropodniková cena má několik funkcí:

- Měla by motivovat pracovníky odpovědnostních středisek k takovým rozhodnutím a způsobům chování, které budou prospěšné jak pro ně, ale zejména pro podnik jako

celek; v případě, že se tyto dva přístupy dostanou do rozporu, přednostní jsou zájmy podniku.

- Měla by platit jako měřítko činnosti střediska.
- Cena by měla vyjadřovat i úroveň pravomoci a odpovědnosti středisek jak ve vertikálních vztazích nadřízenosti a podřízenosti, tak i v horizontálních kooperačních vztazích; měla by tak oddělit ovlivnitelný přínos jednotlivých středisek k podnikovému výsledku (Fibířová, 2015; Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

Existuje několik typů vnitropodnikových cen, o kterých pojednávají následující podkapitoly.

3.3.1 Vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky

Tento typ vnitropodnikové ceny je stanoven na vyšší úrovni, než jsou předem určené náklady prováděných výkonů. Použití tzv. ziskové vnitropodnikové ceny je vhodné pro ocenění finálních výkonů, které jsou ve velké míře prodávány i externím uživatelům. Používá se u ziskových, rentabilních a investičních středisek, tedy středisek, které mají možnost ovlivňovat objem a sortiment prováděných výkonů a vyjednávat platební a dodací podmínky s externími zákazníky. Dále existuje také vnitropodniková cena stanovená na základě tržní ceny, která je určitou modifikací této metody (Fibířová, 2015; Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

3.3.2 Vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů

Tato metoda je typ ocenění, které lze použít hlavně jako nástroj orientace střediska na zvyšování objemu výkonů nebo na efektivní změny sortimentu. Střediska, u kterých se takto stanovené výnosy používají a která vlastním úsilím zvyšují objem prováděných výkonů, realizují tzv. objemovou odchylku, která vzniká lepším využitím kapacity zařízení, než jak bylo původně stanoveno. Tento typ vnitropodnikové ceny se používá u nákladových středisek vyššího typu, které mají širší rozsah pravomoci a odpovědnosti – útvary by měly být schopny ovlivňovat nejen skutečnou výši vynaložených nákladů, ale také objem, případně sortiment prováděných výkonů (Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

3.3.3 Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů

Vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů se aplikuje hlavně u nákladových středisek, která jsou řízena direktivními, naturálně vyjádřenými úkoly a jejichž iniciativu je orientovat na úsporu v rámci plnění těchto úkolů. Jedná se zejména o střediska, která zajišťují výkony pro jiná střediska ve stanovených termínech, objemu a struktuře a nemají možnost výrazně ovlivnit využití kapacity. Jejich cílem je pak dosáhnout co nejlepší hospodárnosti minimalizací celkového objemu vynaložených zdrojů. Pokud u takových středisek existují ovlivnitelné fixní náklady, stanovuje se rozpočet režijních nákladů (Fibírová, 2015; Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

3.3.4 Vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů

Tento princip stanovení vnitropodnikové ceny se používá v případě, kdy dodávající středisko má nějaké kapacitní omezení, zatímco odebírající středisko nemůže nahradit chybějící dodávky z externích zdrojů – buď vůbec, nebo ne za přijatelnou cenu. Vnitropodniková cena je pak stanovena jako součet variabilních nákladů výkonu a oportunitních nákladů, které vyjadřují „ušlý zisk“ vázaný k limitujícímu činiteli. Oportunitní náklady kvantifikují, o kolik se zvýší zisk, pokud se podaří navýšit kapacitu omezujícího činitele dodávajícího střediska (Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

3.3.5 Vnitropodniková cena stanovená dohodou

Vnitropodniková cena stanovená na základě dohody mezi dodávajícím a přebírajícím střediskem má smysl zejména v případech individuálně sjednávaných subdodávek nebo v případě operativního zajišťování zakázky, která má nadprůměrnou rentabilitu (Král & kol. 2010; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

4 ROZPOČETNICTVÍ

V této kapitole se zaměřuji na pojem rozpočetnictví. Vysvětlím pojmy plán a rozpočet a uvádím základní charakteristiky rozpočtu. Ve stručnosti vyjmenuji funkce rozpočtu a blíže přiblížím jeho motivační funkci. V závěru kapitoly se pak zamýšlím nad nedostatky tradičních rozpočtů a novými moderními přístupy k rozpočetnictví. Přes vynaloženou snahu se však nepodařilo najít kritiku a moderní přístupy z pohledu různých autorů, a tak jsou tyto podkapitoly založeny pouze na pohledu jednoho autora.

Manažerské účetnictví slouží a dává cenné informace manažerům při přijímání rozhodnutí. Taková rozhodnutí se skládají z mnoha aspektů a je důležité, aby se tyto aspekty, které jsou mezi sebou různě provázané, všechny zkoordinovaly do jednoho rozhodnutí. Pokud se tak nestane, může nastat situace, kdy manažer sice udělá rozhodnutí podle svého nejlepšího svědomí, ale ve vazbě na ostatní aspekty se toto rozhodnutí stane kontraproduktivním. Například marketingové oddělení představí kampaň, která podnítlí zvýšení poptávky po nějakém produktu až za hranici, kterou je výrobní oddělení schopné unést. Z takových důvodů je potřeba, aby byly pro celý podnik připraveny plány na příští období. Tyto detailní plány se pak zpravidla nazývají jako rozpočet (Drury, 2015).

Na tomto místě je vhodné rozlišit pojmy plán a rozpočet, protože tyto pojmy bývají v odborné literatuře (ale i podnikové praxi) často ztotožňovány. To může nastávat z toho důvodu, že plán i rozpočet určitým způsobem kvantifikují očekávanou budoucnost. *Plán* je stanovení úkolů zejména v naturálních jednotkách. *Rozpočet* je pak převedení plánu do peněžních jednotek (Hradecký, Šiška a Lanča, 2008). Čechová (2011) vidí rozdíl mezi těmito dvěma pojmy v tom, že plánování je širší určení cílů podniku v jeho jednotlivých oblastech činnosti, zatímco rozpočty mají konkrétnější podobu:

- jsou sestavovány na konkrétní časové období;
- vycházejí z propočtených (normy spotřeby nákladů) i z odhadovaných veličin;
- hodnotové ukazatele jsou vyjádřeny v penězích;
- zadávají konkrétní určité úkoly.

Každý podnikatelský subjekt má určené základní cíle své hospodářské politiky. Tyto základní cíle jsou pak rozpracovány do dílčích plánů, které na sebe navzájem navazují. Plány jsou dále rozváděny a konkretizovány formou finančních dokumentů, tzv. rozpočtů, které bývají připravovány a schvalovány před obdobím, kterého se týkají. Časový horizont, na který se rozpočty sestavují, je zpravidla jeden rok. Rozpočet je vlastně souhrn úkolů, které

stanovuje plán, převedených na peněžní jednotky. Činnost, která se tímto zabývá, se nazývá rozpočetnictví (Lazar, 2012; Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

V devadesátých letech dvacátého století došlo na české podnikatelské scéně k poklesu zájmu o rozpočetnictví. Bylo to zejména kvůli averzi ke způsobu, jak se tyto informace využívaly v direktivním způsobu řízení. Podnikatelské subjekty nabyly dojem, že plánování a rozpočtování jsou nástrojem centrálně plánovitého systému řízení a v podmínkách tržní ekonomiky tyto nástroje nemají využití (Kráal & kol. 2010). Nyní se však rozpočetnictví opět dostává do popředí zájmu zejména z důvodu rostoucí konkurence a tlaku zákazníků na ceny produktů. Kvůli vysokému tlaku na kvalitu výrobků nelze šetřit na přímých nákladech, a tak se pozornost zaměřuje na režijní náklady. Rozpočetnictví je nástroj, jak plánovat režijní náklady, sledovat jejich vynakládání a kontrolovat, zda a jak jsou rozpočty plněny (Popesko, Vejmelková a Škodáková, 2008).

Rozpočty se používají ke dvěma účelům, a to k plánování a kontrole. Plánování zahrnuje stanovování cílů a přípravu jednotlivých rozpočtů k dosažení těchto cílů. Kontrola pak sestává ze shromažďování informací a zpětné vazby pro ujištění, že se stanovený plán plní, případně byl upraven v závislosti na změně aktuálních okolností. Z hlediska efektivity je pak nezbytné, aby rozpočtový systém poskytoval dostatek informací jak pro plánování, tak i pro kontrolu. Plánování bez následné kontroly postrádá smysl (Noreen, Garrison a Brewer, 2014).

4.1 Funkce rozpočtu

Rozpočet má několik funkcí, ze kterých vyplývají různé výhody pro podnik:

- plánování aktivit na další rok;
- koordinace aktivit napříč různými středisky podniku a zajištění, že dílčí aktivity jsou navzájem v souladu;
- komunikace plánů mezi vedoucími pracovníky jednotlivých středisek;
- motivace vedoucích pracovníků k dosahování cílů podniku;
- kontrola činností;
- hodnocení výkonu vedoucích pracovníků (Drury, 2015).

Noreen, Garisson a Brewer (2014) se ztotožňují s některými výše uvedenými body, vedle toho ale doplňují následující:

- rozpočty tlačí manažery do plánování; pokud se rozpočet nestanovuje, manažeři můžou tíhnout k tomu, aby svůj časový fond vyplývali na řešení dennodenních starostí;
- rozpočtování umožňuje alokovat prostředky tam, kde budou využity efektivně;
- pomocí rozpočtů lze odhalit úzká místa dříve, než vzniknou.

Vzhledem k zaměření této práce se v následující kapitole blíže věnuji motivační funkci rozpočtu.

4.1.1 Motivační funkce rozpočtu

Aby samotná základní funkce rozpočtování a plánování byla zachována, je třeba být při použití rozpočtu jako motivačního nástroje na pozoru. Totiž základní cíl využití plánů a rozpočtů je zefektivnění rozhodovacího procesu ve formě hledání rezerv a optimalizaci činností. Ale v případě, že systém motivace bude založen čistě na srovnání dosažených výsledků s rozpočtem či plánem, může to vést k právě opačným snahám. Tomu se dá vyhnout, pokud se nástrojem hmotné zainteresovanosti stane pouze část celého systému, což je rozpočet ovlivnitelných veličin. Takový rozpočet by měl splňovat několik kritérií:

- podmínky podnikání, ve kterých hodnocený útvar operuje, jsou poměrně podrobně známé a specifikované;
- předpokládá se širší účast jednotlivých pracovníků na přípravě a schválení rozpočtu;
- u stanovených ovlivnitelných veličin nevzniká riziko, že jejich plnění bude směřovat zájem manažerů na krátkodobé splnění rozpočtu bez ohledu na to, jaké důsledky by takový zájem měl z dlouhodobého hlediska.

K dosažení vyšší motivace použitím rozpočtů je vhodné opustit tzv. *hrubou negativní zainteresovanost*, která funguje na principu ztráty motivační složky pro útvar (nebo zaměstnance), který překročí nebo nedosáhne stanovený limit rozpočtované ovlivnitelné veličiny, a přistoupit k tzv. *jemné pozitivní zainteresovanosti*, která funguje na bázi progresu motivační složky v případě dosažení lepší než rozpočtem stanovené úrovně (Král, 2010).

Nelze opomenout také fakt, že aby rozpočetnictví bylo v podniku úspěšné, je nutné, aby bylo přijato a podporováno od nejvyššího managementu. V případě, že nejvyšší vedení podniku bere rozpočty jako „nutné zlo“, budou k němu podobně přistupovat i střední a nižší manažeři. Dále je potřeba, aby rozpočty nebyly napříč podnikatelským subjektem využívány jako nástroj nátlaku a svalování viny. To by vedlo ke zvýšené tenzi a hostilnímu prostředí. Rozpočet

by měl být vnímán pozitivně jako nástroj k vytyčení cílů, hodnocení průběžných výsledků a k identifikaci míst, která potřebují zvýšenou pozornost (Noreen, Garrison a Brewer, 2014).

Podle Wild, Shaw a Chiappetta (2013) by měl proces rozpočtování splňovat tři pravidla:

- zaměstnanci, kteří jsou za plnění rozpočtu odpovědní, by se měli podílet na jeho sestavování;
- stanovené cíle by měly být dosažitelné;
- proces vyhodnocování rozpočtu by měl umožňovat vysvětlit vzniklé odchylky.

V případě dodržení třech výše uvedených pravidel, může fungovat rozpočet jako pozitivní motivační nástroj. S přijetím rozpočtů však také může vzniknout riziko, že se někteří manažeři budou chovat neeticky nebo dokonce spáchají podvod, jen aby stanovený rozpočet dodrželi. Dále hrozí riziko, že rozpočtované částky mohou být použity na zbytečné výdaje jen z toho důvodu, aby v následujícím období nebyl rozpočet zredukován.

Také Drury (2015) zdůrazňuje důležitost participace příslušných manažerů a zaměstnanců při sestavování rozpočtů. V případě, že je rozpočet využíván jako nástroj, který pomáhá manažerům při vedení svých středisek, pak může být vnímán jako pozitivní motivátor, který představuje pro manažera určitou výzvu. Pokud je ale rozpočet diktován shora a slouží spíše jako hrozba, může být vnímán negativně a způsobit konflikty a neefektivní jednání.

4.2 Nedostatky tradičních způsobů tvorby a hodnocení rozpočtů

Tradiční přístup k tvorbě rozpočtů může být jedna z hlavních příčin neefektivního hospodaření podniků se svými zdroji. To se děje zejména kvůli časovému hledisku. Současné podnikatelské prostředí prochází turbulentním vývojem a životní cyklus rozpočtu s ním příliš nekoresponduje. Tradiční rozpočet je v podstatě statický neměnný dokument a vzhledem k rychlým změnám vnějšího prostředí i uvnitř podniku může nastat situace, kdy data vstupující do rozpočtu přestanou být aktuální dříve, než nastane období, pro které byl rozpočet stanoven (Doyle, 2006 cit dle Popesko a Papadaki, 2016).

Dle Doyle (2006 cit dle Popesko a Papadaki, 2016) a Maitland (1998) bývají tradičnímu přístupu k rozpočetnictví vytýkány zejména níže uvedené nedostatky.

- Jedním z hlavních nedostatků tradičních rozpočtů je jejich *strnulost*, resp. nepružnost. Vzhledem k tomu, že rozpočty jsou schvalovány vedením podniku, nelze je v průběhu období pružně přizpůsobovat dle neočekávaných změn, a tak se můžou

záhy po vstoupení v platnost stát neaktuálními. Z tohoto důvodu není vhodné pracovat s fixními rozpočty, ale měly by se dát podle potřeby přizpůsobit skutečnému průběhu transformačního procesu.

- Rozpočty bývají zpravidla vázány na *roční cyklus* finančního účetnictví, což je pro turbulentní podnikatelské prostředí ne vždy to správné.
- V podnicích může existovat vedle sebe několik typů plánů a rozpočtů, které *nejsou navzájem provázané*. Tyto plány mohou být vázány k různým časovým horizontům a týkat se různých aspektů hospodářské činnosti podniku. Společně však netvoří jeden ucelený systém, a tak neposkytují komplexní a manažersky využitelné informace.
- Plány a rozpočty bývají orientovány na výsledek a ne na příčiny. V rozpočtu pak figurují „čísla“, která nejsou dostatečně zdůvodněná a nejsou vysvětleny způsoby a cesty, jak jich bude dosaženo. V plánovacím procesu nebývají dostatečně využity vztahy příčiny a důsledku mezi příslušnými ukazateli podnikatelského procesu.
- Rozpočtování je zdlouhavý a administrativně náročný proces. Při sestavování rozpočtů je potřeba nezapomenout na to, že vedle této činnosti se nesmí zapomenout ani na ostatní pracovní aktivity jako je např. pravidelný prodej zboží nebo nákup za nejvýhodnější ceny. Rozpočet je nástroj k dosažení vytyčených cílů, ale nesmí se sám stát cílem.

4.3 Nové přístupy k rozpočetnictví

Výtky k tradičnímu rozpočetnictví uvedené v předchozí podkapitole vedly k hledání efektivnějších a vhodnějších metod. Tyto nové metody by měly (vedle eliminace výše uvedených nedostatků) nabídnout také širší možnosti ve využití takto nabytých informací. „Některé zahraniční organizace šly při eliminaci negativních dopadů klasického ročního rozpočtování naprosto radikální cestou. Přestaly rozpočty tradiční cestou tvořit úplně. Odstranily tak běžné postupy přípravy, odesílání, vyhodnocování, schvalování rozpočtu na úrovních oddělení, funkčních útvarů, divizí a nakonec na úrovni celé organizace“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 223). Touto cestou uspořily organizace velké množství práce. Rozpočty přestaly tvořit pevný plán, co musí organizační jednotky plnit a skončil diktát co vyrábět a produkovat. Rozpočty také již nestanovovaly, jak má být hodnocena a odměňována výkonnost jednotky a jejich pracovníků.

Některé společnosti viděly zásadní problém tradičního rozpočetnictví v neefektivnosti a příliš zdoluhavém a nákladném procesu. Otevřela se jim tak příležitost vytvoření úplně odlišného systému odpovědnosti a hodnocení výkonu podniku i jejich útvarů. Jiné společnosti zase viděly problém v přílišné byrokracii a omezování v možnostech změny. Naopak viděly příležitost snížit náklady a zvýšit výkonnost cestou rozvinutí energie a tvořivosti u řadových pracovníků. Tyto organizace tedy opustily od tvoření ročních rozpočtů tradiční cestou a vykročily vstříc pružnějšímu a efektivnějšímu systému plánování a hodnocení nákladů a výnosů. Takto pojaté systémy se v obecné rovině vyznačují níže popsanými charakteristikami.

- *Použití volných (klouzavých) rozpočtů:* V případě, že odběratel odřekne významnou zakázku těsně před jejím zahájením, nebo když se změní cenové podmínky na trhu komodit a práce, není efektivní hodnotit negativně útvar za nedodržení svých rozpočtových cílů. Změny se v podnikatelském prostředí dějí neustále a rozpočet by měl být schopen se jim plynule přizpůsobovat. Je tedy vhodné, aby rozpočty byly flexibilní a ne pevné.
- *Využití ukazatelů výkonnosti v hodnocení organizačních jednotek:* Hodnocení na základě striktního dodržení rozpočtovaných ekonomických veličin (nákladů, výnosů a jiných) povede k orientaci útvaru na plnění fixního plánu i s možnými negativními důsledky takového jednání. Vedle toho v případě, že se útvary stanou více decentralizované a budou mít možnost přímo ovlivňovat faktory své výkonnosti, můžou najít efektivnější způsoby fungování. Nabízí se tak hodnocení na základě pouze několika ukazatelů výkonnosti, tzv. KPI (*Key Performance Indicators*). Ty můžou být založeny na těch ekonomických ukazatelích, které jsou pro daný útvar z pohledu výkonnosti významné a které daný útvar dokáže svým počínáním ovlivnit.
- *Zavedení progresivních systémů odměňování:* V tradičním rozpočetnictví se používalo hodnocení pomocí fixních bonusů vzhledem k plnění základních finančních ukazatelů, které hodnocení pracovníci neměli šanci sami příliš přímo ovlivňovat. V moderním přístupu probíhají snahy motivovat pracovníky formou objektivních kritérií výkonnosti v podobě benchmarků, srovnáváním s uplynulými obdobími a jinými ukazateli, které se konkrétně vážou na faktory, které mohou daní pracovníci ovlivnit svou činností.
- *Změna procesu plánování:* V tradičním systému bylo plánování založeno na ročních cyklech a probíhalo na nejvyšší úrovni vedení, odkud bylo předáváno na nižší úrovně

až k jednotlivým pracovníkům, kteří za plnění tohoto plánu odpovídali. V progresivních přístupech se vychází z firemní strategie, ze které se pak odvozují taktické a operativní plány, jež si stanovují samy organizační jednotky. Jejich odpovědnost se pak vztahuje na dosahování strategických cílů a maximalizaci hodnot poskytovaných vlastníkům organizace a zákazníkům.

V současné době existuje v oblasti rozpočetnictví mnoho manažerských konceptů, které umožňují moderní a efektivní alternativu k tradičnímu přístupu. Může jít například o rozpočtování podle aktivit (*Activity-Based Budgeting*), rozpočtování s nulovým základem (*Zero-Based Budgeting*) nebo tzv. Beyond Budgeting (Popesko a Papadaki, 2016).

Není v možnostech této práce věnovat se výše uvedeným přístupům blíže. Z hlediska zaměření této práce však považuji za zajímavé využití výkonnostních ukazatelů (KPI), čemuž bude ve stručnosti věnována následující podkapitola.

4.3.1 Využití výkonnostních ukazatelů (KPI) v rozpočetnictví

Výkonnostní ukazatele jsou nástroj k hodnocení organizačních jednotek, útvarů a pracovníků. Fungují tam, kde tradiční finanční ukazatele selhávají z toho důvodu, že u nich nelze jednoznačně určit příčinný vztah činností a výkonnosti podniku a finančních ukazatelů. Klíčové faktory výkonnosti (KPI, *Key Performance Indicators*) jsou ukazatele výkonnosti přičleněné procesu, službě, organizační jednotce nebo celé organizaci. Znázorňují požadovanou výkonnost dané hodnocené jednotky z pohledu kvality, efektivnosti nebo hospodárnosti. Dají se použít na všech úrovních řízení, obzvláště pak ve strategickém řízení, řízení podle cílů a řízení služeb.

Existují v podstatě čtyři druhy ukazatelů, které se dělí na výsledkové ukazatele, které znázorňují, jakého výsledku daná jednotka dosáhla, a na výkonnostní ukazatele, které zpravují o výkonnosti dané jednotky:

- „Key Result Indicators (KRIs) ukazují, jakých výsledků dosáhla měřená jednotka v rámci hodnocených kritérií;
- Result Indicators (RIs) informují o výstupech jednotlivých podnikových činností;
- Performance Indicators (PIs) informují o výkonnosti organizace v rámci jednotlivých hodnocených kritérií;
- Key Performance Indicators (KPIs) informují o tom, jakým způsobem je možné docílit zvýšení výkonnosti“ (Permenter, 2010 cit dle Popesko a Papadaki, 2016, s. 242).

Ukazatele KRI informují o výstupech napříč celým podnikem, může jít o spokojenost zákazníků, ziskovost jednotlivých zákazníků, spokojenost zaměstnanců nebo rentabilitu kapitálu. Evidují se za delší časové období, zpravidla čtvrt roku. Skládají se z jednotlivých RI, což může být zisk, tržby, objem prodeje atd.

Ukazatele PI můžou znázorňovat například procentní nárůst prodeje u vybraných zákazníků, počet stížností nebo počet opožděných dodávek klíčovým zákazníkům. Příkladným ukazatelem KPI pak může být například počet nových zakázek za uplynulý týden. Informace takto získané mají minimální zpoždění a dá se na ně pružně reagovat.

KPI ukazatele mají několik základních charakteristik:

- ukazatele mají nefinanční charakter;
- měření probíhá permanentně (24/7, denně nebo týdně);
- jsou sledovány nejvyšším managementem;
- jasně definují, jaká činnost se od zaměstnanců vyžaduje;
- hodnotí odpovědnost jednotlivých pracovníků nebo týmů;
- jejich význam je celopodnikový;
- podporují zavedení konkrétních rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016).

5 CONTROLLING

Pojem controlling do Česka přešel z německy mluvících zemí na přelomu 80. a 90. let minulého století a neexistuje pro něj jednoznačná definice i přesto, že jeho význam a uplatňování neustále roste. Obecně lze říci, že controlling je široce uplatňovaná metoda řízení, jejíž funkcí je neustálé vyhodnocování skutečného průběhu podnikatelského procesu oproti žádoucímu stavu. Těžiště celého systému je pak analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti a účel celé činnosti je zvýšit účinnost systému řízení (Král & kol. 2010; Lazar, 2012).

Zatímco pojem controlling je v podnikatelské praxi poměrně nový, mnoho jeho úkolů je známých už dlouhou dobu. Rozdíl je však v tom, že controlling nabízí ucelený systém formou systematické propojenosti a funkčního zastřešení. Controlling dává odpovědi mimo jiné na níže uvedené otázky:

- Jakou míru zisku dávají jednotlivé druhy výrobků nebo služeb?
- Které výrobky jsou ztrátové a jak moc se na ně doplácí?
- Jaký dopad bude mít dané opatření na hospodářský výsledek?
- Pohybují se ekonomické ukazatele ještě v rámci plánovaných hodnot, nebo se vy-mkly kontrole?
- Jaký je přínos jednotlivých středisek k celopodnikovým výsledkům (Lazar, 2012)?

Controlling je svým obsahem vymezen do dvou subsystémů:

- subsystém plánování a kontroly;
- subsystém zajištění informační základny (Král & kol. 2010).

Základním kamenem účinného fungování controllingu je propojení plánování a kontroly do jednoho subsystému a zejména zajištění jejich vazeb mezi sebou. Toto propojení pak zařídí tzv. řídicí okruh:

1. stanovení úkolu a plánu pro budoucí období;
2. zjišťování kladných či záporných odchylek;
3. přijetí nutných opatření, která povedou k odstranění záporných odchylek, resp. posílí kladné odchylky
4. stanovení nového úkolu nebo plánu.

Aby výše uvedený řídicí okruh správně fungoval, je nezbytné, aby byl podpořen relevantními informacemi a jejich vazbami, které zajistí informační systém (Král & kol. 2010).

Controlling úzce souvisí s manažerským účetnictvím a dá se říci, že controlling je jakási nadstavba manažerského účetnictví. Controlling zpravidla nemá rozhodovací pravomoc a měl by poskytovat finančně vyjádřené informace podnikovému managementu, kterému tyto údaje slouží právě jako nástroj k přijetí rozhodnutí (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

5.1 Hlavní funkce controllera

Controlling má tři hlavní oblasti, ve kterých působí. V rámci těchto oblastí by měl být vybaven příkazovacími pravomocemi a právy přístupu k údajům. Jedná se o:

- plánování – controller by měl působit v roli hlavního koordinátora sestavení plánu a rozpočtu podniku na příští období; měl by tedy integrovat dílčí plány a rozpočty do jednoho celku, hlavního podnikového rozpočtu; za tímto účelem také připravuje předběžné kalkulace jednotlivých druhů podnikových výkonů na budoucí období;
- kontrola – z nákladového účetnictví se získají detailní údaje o skutečných nákladech jednotlivých středisek a o jednicových nákladech všech druhů výkonů; tyto údaje se pak srovnávají s plánovanými, kalkulovanými a rozpočtovanými hodnotami a vypočítají se vzniklé odchylky;
- reporting – sestavování reportů, výkazů a analýz pro manažery podniku za konkrétní úsek, za který daný manažer zodpovídá (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI TVD – TECHNICKÁ VÝROBA, A.S.

TVD – Technická výroba, a. s. (dále jen TVD) je akciová společnost, která se zabývá výrobou oceloplechových rozvaděčových skříní nízkého napětí a příslušenství. Vedle tohoto hlavního produktu TVD nabízí nástěnné rozvaděče, datové skříně, kryty dřevoobráběcích strojů, skříněk na plyn a výrobu zákaznických produktů z plechu.

Dle klasifikace CZ-NACE lze činnost TVD zařadit jako NACE 25500 – Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie. Vedlejší činnost lze zařadit do oblasti OKEČ 22000 - Výroba pryžových a plastových výrobků.

Společnost byla založena 4. 12. 1989 jako Technické výrobní družstvo Slavičín. V této době směřovala svou pozornost na obchodní a stavební činnost a zpracování dřeva. Reakcí na aktuální požadavky trhu se postupně formovala do dnešní podoby s portfoliem výrobků, jak je uvedeno výše, a k 1. 7. 2001 přeměnila svou podobu na akciovou společnost. Základní kapitál činí 150 000 000 Kč a je upsán formou 28 listinných akcií a nejsou registrovány k veřejnému obchodování. S 96,14 % akcií je většinovým vlastníkem a zároveň předsedou představenstva pan Ing. Otto Durd'ák.

Obrázek 3: Firemní logo (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)



TVD má své sídlo v obci Rokytnice nedaleko Slavičína a jedno výrobní středisko v obci Křekov v blízkosti Valašských Klobouk (obojí ve Zlínském kraji). Jedná se o významného zaměstnavatele v regionu s počtem zaměstnanců dlouhodobě převyšujícím 400 osob (podrobnější informace se nachází níže v textu). Firma má několik dceřiných společností, které však nejsou předmětem této práce.

TVD prodává své výrobky do tuzemska i zahraničí, a to podílem cca 69 % do zahraničí a cca 31 % na tuzemský trh (údaje jsou platné k roku 2015). Zásadními zahraničními odběrateli jsou Slovensko, Velká Británie a Francie. TVD se v současnosti snaží proniknout větší

měrou také na německý, rakouský a švýcarský trh. Do zahraničí jsou nejvíce prodávány plechové výrobky dle zákaznické specifikace, v menším měřítku pak vlastní výrobky. Kvůli podpoře prodeje vlastních výrobků (jak tuzemským, tak zahraničním subjektům) společnost investuje do výzkumu a vývoje této výrobkové řady.

Mezi silné stránky firmy patří vybavení moderními technologiemi, vysoká kvalita splňující mezinárodní standardy (formou certifikace), nízký dopad na životní prostředí a široký sortiment výrobků. Mezi slabé stránky společnosti patří nedostatek kvalifikované odborné pracovní síly – zejména na svářečské pozice, což se firma snaží řešit otevřením vlastní svářečské školy. Slabá pozice v oblasti získávání nových pracovníků je dána aktuálními problémy, se kterými se potýká pracovní trh v ČR, ale také umístěním firmy téměř na hranici kraje se zhoršenou dopravní obslužností.

Obrázek 4: Umístění společnosti (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)



Strategický záměr společnosti je nabídnout zákazníkům jako jeden dodavatel široký sortiment kvalitních výrobků, a to zejména v oblasti zpracování plechu, práškového lakování, výroby rozvaděčových skříní, kovovýroby, lisování technické pryže a plastů. Rozhodující cíl činnosti společnosti je spokojenost zákazníků a pozitivní vnímání společnosti vnějším okolím.

Počet zaměstnanců od roku 2011 neustále meziročně roste. Vývoj tohoto ukazatele za posledních 7 let zobrazuje následující tabulka:

Tabulka 2: Počet zaměstnanců společnosti TVD v letech 2010–2016

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Počet zaměstnanců	350	332	356	404	434	447	471

Zdroj: vlastní zpracování dle výkazů společnosti

Široce diverzifikované činnosti společnosti jsou rozděleny do čtyř základních výrobních středisek:

- Kovovýroba – CNC zpracování plechů – kompletní výroba včetně povrchové úpravy se zaměřením na výrobu oceloplechových skříní pro elektrické rozvaděče
- Lisování technické pryže
- Lisování plastů
- Strojírenská výroba

6.1 Základní identifikační údaje společnosti

Název společnosti:	TVD-Technická výroba, a.s.
Sídlo společnosti:	č. p. 203, 763 21 Rokytnice
Právní forma:	akciová společnost
IČ:	26252937
DIČ:	CZ26252937
Datum vzniku účetní jednotky:	1. 7. 2001
Hlavní předmět činnosti:	Kovovýroba Výroba elektrorozvaděčových skříní Výroba plastových výrobků Výroba pryžových výrobků Zpracování gumárenských směsí Kovoobráběčství

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU STŘEDISKOVÉHO HOSPODAŘENÍ A CONTROLLINGU

V následující části této práce se věnuji popisu současného stavu sledovaných oblastí ve společnosti TVD. V první části popisují organizační strukturu a střediska společnosti. V prostřední části se zabývám tím, jak je v podniku pojato rozpočetnictví a v poslední části je pozornost věnována aktivitám v oblasti controllingu.

Uvedené údaje a informace jsou částečně získané z vlastní zkušenosti a pozorování (v TVD jsem zaměstnaná od dubna 2015), ve větší míře byly poskytnuty Ing. Martinou Lysáčkovou, která má na starosti controlling a s ním propojené činnosti. V neposlední řadě byly cenné informace poskytnuty Ing. Marií Durdákovou, která patří mezi vlastníky společnosti, je člen dozorčí rady a ve firmě vykonává funkci finanční ředitelky.

7.1 Systém střediskového hospodaření

V tomto úseku se podrobněji zaměřím na organizační strukturu společnosti, vymezení míry direktivnosti řízení a odpovědnosti, systém uspořádání odpovědnostních středisek. V další části se věnuji ekonomické struktuře podniku a ve stručnosti popíšu jednotlivá střediska a finanční ukazatele, které se v rámci daného střediska sledují. Ve druhé části tohoto bloku se zabývám tím, jak je ve společnosti pojato plánování a rozpočetnictví. V závěru tohoto úseku na konkrétním příkladu popíšu systém vnitropodnikové komunikace a systém přiřazování nákladů jednotlivým odpovědnostním střediskům.

7.1.1 Organizační struktura

Organizační struktura TVD je plochá a na její podobu lze vidět v příloze P I. V čele společnosti stojí předseda představenstva, který společnost zastupuje samostatně, místopředseda a člen představenstva, kteří společnost zastupují společně. Dále je nejvyšší management doplněn o finanční ředitelku a oddělení právní a personální, projekty.

V rámci středního managementu nalezneme deset hlavních středisek, z čehož tři jsou výrobní a jedno obchodní. Bližšímu popisu jednotlivých středisek se věnuji dále v této kapitole. V rámci těchto středisek jsou pak stanovena tzv. hlavní oddělení a v jejich čele stojí vždy vedoucí pracovník, který má k dispozici vlastní tým. Mimo tuto strukturu jsou pak zaměstnání dva samostatní obchodní manažeři, kteří se podřizují přímo nejvyššímu managementu.

Ve společnosti se uplatňuje spíše předmětné uspořádání středisek. Z výrobního pohledu mají jednotlivá střediska uzavřený koloběh a technická příprava, tvorba výkonů, kalkulace i prodej probíhají vždy pouze v rámci daného útvaru. Potřeba kooperace a komunikace je mezi těmito středisky minimální. Oddělení kvality, dopravy a finanční a ekonomické oddělení jsou pak pro všechna výrobní střediska společná a potřeba spolupráce a kooperace je zde pochopitelně vyšší.

Přístup managementu TVD k řízení je poměrně decentralizovaný, a to formou jednotlivých samostatných ekonomických středisek. Střediska jsou vyhodnocována jako samostatné ekonomické celky, které mají odpovědnost za své hospodaření i finanční stránku svého střediska. Vedoucí pracovníci mají v rámci svých oddělení relativně široce stanovené pole působnosti, souvisí s tím však i vysoký stupeň zodpovědnosti. Od nejvyššího managementu jsou stanoveny ukazatele, které jsou pravidelně sledovány a vyhodnocovány. Za co nejlepší plnění odpovídají vedoucí pracovníci a jsou finančně motivováni a odměňováni.

Vedení společnosti uplatňuje princip řízení na základě dobrovolné spolupráce, nepreferuje direktivní způsob řízení, ten se uplatňuje pouze ve skutečně výjimečných případech. Forma, jak vedoucí pracovníci pojmu práci svou a práci svého oddělení, je v jejich kompetenci. Mají stanovené cíle a je na nich, jakou formou je dosáhnou. Společnost jim vytváří maximální podmínky pro jejich realizaci, snaží se nastavovat systémová opatření, která vedou k úspěšnému dosažení cílů, a to jak jednotlivých středisek, tak i finálního výsledku celé společnosti.

Úspěšné plnění stanovených cílů tak vede i k neustálému růstu a rozvoji společnosti, o čemž svědčí to, že příští rok bude TVD na trhu působit již 30 let od svého vzniku. TVD bylo založeno a zapsáno 4. 12. 1989 jako první soukromá firma po revoluci v tehdejší Československu. Již od založení a po celou dobu existence za jejím úspěchem stojí majitel firmy – Ing. Otto Durďák spolu se svým týmem.

7.1.2 Ekonomická struktura

TVD je rozděleno do deseti středisek:

- 100 Finanční a ekonomické oddělení a oddělení kvality
- 110 Oddělení hospodářské správy
- 120 Kuchyň
- 121 Bufet

- 122 Ubytovna
- 410 Kovovýroba
- 420 Oddělení výroby zpracování plechu
- 430 Oddělení výroby plastů
- 440 Oddělení gumovýroby
- 450 Doprava

Všechna výše uvedená odpovědnostní střediska jsou zisková. Středisko 110 je v rámci firmy označováno jako investiční středisko, ale toto označení zcela nenaplnuje podstatu, jak je uvedeno v teoretické části této práce. Středisko totiž nemá pravomoc samostatně rozhodovat o pořizování investic. Vedoucí střediska 110 může pouze podávat návrhy předsedovi představenstva, který pak rozhoduje samostatně, nebo spolu s finanční ředitelkou.

V následujících podkapitolách ve stručnosti představím jednotlivá odpovědnostní střediska.

100 Finanční a ekonomické oddělení a oddělení kvality

Středisko 100 je hodně rozvětvené. Spadá do něj ekonomické a účetní oddělení, IT oddělení, oddělení kvality, controlling, ale také nákup. Toto středisko vykonává činnosti pro všechna výrobní střediska bez rozdílu.

Středisko 100 eviduje výnosy v ne příliš vysokém objemu, zpravidla se jedná o kurzové zisky, v menší míře pak o finanční úroky z poskytnutých půjček nebo vyplacené podíly z dceřiných společností a jiných subjektů, ve kterých má TVD podíl. Náklady z pochopitelných důvodů tyto výnosy značně převyšují a co je pro toto středisko klíčové, je úspora nákladů například při nákupu materiálu apod.

110 Oddělení hospodářské správy

Středisko 110 obsahuje elektro, údržbu budov a příslušenství (ne výrobních strojů), ostrahu a energetiku, nejzajímavější část tohoto střediska tvoří stavebníci (tzv. oddělení investic). Stavební oddělení realizuje výstavbu a rekonstrukce budov a úpravy terénu a okolních ploch pro potřeby firmy a dceřiných společností (v současném okamžiku probíhá výstavba nové haly v hodnotě několika milionů).

Pozornost se v tomto středisku soustředí zejména na úsporu nákladů v oblasti údržby a dodržení projektových rozpočtů. Středisko vykazuje výnosy při poskytování služeb jiným střediskům, ale v porovnání s nákladovou stránkou jsou výnosy téměř zanedbatelné. Donedávna

se výnosy na středisku 110 nesledovaly vůbec, nyní se však už klade důraz na fakturaci služeb ostatním střediskům. Ve firmě se toto středisko považuje za investiční, ale jak uvádím již dříve v práci, toto označení není použito správně. Z mého pohledu se jedná čistě o ziskové středisko (a donedávna pouze nákladové).

120 Kuchyň

Středisko kuchyň poskytuje služby přípravy obědů pro zaměstnance firmy a pro externí subjekty. Dále se zde připravují rauty pro firemní potřeby (například večírky se zákazníky), oslavy a v omezené míře pro soukromé potřeby zaměstnanců TVD. Vedle těchto činností se v TVD vaří knedlíky, které si mohou zakoupit zaměstnanci a které se prodávají okolním obchodům a restauracím.

121 Bufet

V TVD je zřízen bufet, kde si zaměstnanci mohou za zvýhodněné ceny zakoupit základní potraviny, což patří k jednomu ze zaměstnaneckých benefitů. Sledují se zde výnosy z prodeje zboží a náklady na jejich pořízení. Cíl provozování bufetu není generovat zisk, ale spíše poskytovat službu zaměstnancům. Marže, která se používá při stanovování cen, je minimální a vybrané položky jsou dokonce částečně dotovány zaměstnavatelem. Na tomto středisku tak neexistuje velká možnost ovlivňovat náklady či výnosy.

122 Ubytovna

TVD provozuje ubytovnu pro zaměstnance, kteří mají vzdálené bydliště. V současnosti je využívána zejména zaměstnanci z Ukrajiny a Běloruska, kteří byli zaměstnáni v reakci na aktuální situaci na trhu práce v ČR. Vedle toho mají zaměstnanci možnost pronájmu podnikového rekreačního střediska na Slovensku. Opět se jedná spíše o službu zaměstnancům než zdroj zisku, a tak i zde platí, že náklady a výnosy lze ovlivňovat ve velmi omezené míře.

410 Kovovýroba

Středisko 410 má čistě obchodní charakter. Zboží nakupuje od jednoho z výrobních středisek, dceřiných společností i externích subjektů a dále je prodává tuzemským zákazníkům. Objemově se jedná o malé středisko, které vzniklo na základě historického vývoje, a není v záměru TVD tuto skutečnost ani jeho zaměření nijak měnit. Ze své podstaty „musí“ vycházet ziskově a pozornost je zaměřována prakticky pouze na náklady spojené s nákupem zboží a výnosy z jeho prodeje.

420 Oddělení výroby zpracování plechu

420 je největší a nejvýznamnější středisko v podniku. Je zde zaměstnáno nejvíce osob, „točí“ se zde největší objem peněz a generuje se zde největší část z celkového zisku. Zároveň jsou na tomto středisku evidovány náklady na nejvyšší úrovni ze všech a vznikají zde také největší ztráty v průběhu výrobního procesu.

Středisko 420 je rozděleno do osmi samostatných oddělení a některá z nich jsou ještě dále členěna do menších specializovaných oddělení. V čele každého hlavního oddělení stojí vedoucí pracovník, který je součástí (vedle vedoucích ostatních odpovědnostních středisek) středního managementu. V čele celého střediska 420 stojí výrobní ředitel, který je zároveň místopředsedou představenstva a patří do nejvyššího vedení.

Níže uvádím přehled samostatných oddělení, která jsou součástí střediska 420 (menší specializovaná oddělení neuvádím, na ty lze nahlédnout v příloze P I):

- Oddělení technické přípravy výroby (TPV)
- Oddělení výroby
- Oddělení průmyslového inženýrství
- Oddělení vývoje, výzkumu
- Svářečský technolog IWT
- Obchodní oddělení
- Samostatný obchodní manažer
- Oddělení kalkulací

Kromě výrobního oddělení jsou ve všech ostatních odděleních zaměstnáni jenom technicko-hospodářští pracovníci. V rámci výrobního oddělení je pak část pracovníků THP a větší část je zařazena do dělnických profesí. Zajímavé je také to, že velká část THP pracovníků střediska 420 pochází z dělnických profesí (zejména zaměstnanci na odborných pozicích, jako jsou technologové, programátoři, kalkulanti). Možnost kariérního růstu je z mého pohledu velmi důležitý faktor v boji za zmírnění fluktuace pracovníků a je důležité, aby tento princip fungoval i nadále.

Vzhledem ke svému rozsahu je výrobní středisko 420 rozděleno na jednotlivá nákladová pracoviště, kde jsou sledovány a pravidelně vyhodnocovány náklady. Tato nákladová pracoviště jsou ještě dále rozdělena na tzv. zakázky a náklady jsou přiřazovány na jednotlivé zakázky (tj. na jednotlivé stroje nebo pracovníky) podle místa vzniku a odpovědnosti.

Z pohledu ovlivnitelných nákladů se na tomto středisku sleduje míra využití materiálu a množství odpadu, kapacitní využití strojů a vzniklé náklady v důsledku prostojů, dodržování stanovených norem, náklady v důsledku zmetkovitosti při výrobě, náklady vzniklé z důvodu reklamací atd. Z pohledu výnosů se sledují a vyhodnocují jednotlivá pracoviště, zákazníci a druh výrobků. Vzhledem k velikosti střediska nelze vyjmenovat všechny sledované ukazatele, uvádím pouze ty klíčové.

430 Oddělení výroby plastů

Středisko 430 je nejmenší z výrobních středisek. Vyrábí se zde výrobky technologií lisováním plastů (například plastové záslepky, plastové rukojetě, podložky, zátky atd.). Je zde zaměstnáno pouze několik osob a někteří lidé vykonávají více funkcí najednou.

Vedoucí střediska je odpovědný za ovlivnitelné náklady a výnosy. Vzhledem k tomu, že středisko je malé, jednoduše členěné, a hlavně zde probíhají všechny činnosti od nákupu (na rozdíl od střediska 420) až po samotný prodej a expedici, je sledování a hodnocení patřičných ukazatelů komplexnější a zjištěné výsledky mají vyšší vypovídající hodnotu.

440 Oddělení gumovýroby

Středisko 440 je třetí výrobní středisko v TVD. Je situováno mimo hlavní areál firmy v Rokytnici a nalezneme jej v Křekově. Vyrábí se zde výrobky z lisované pryže, například těsnění pod hlavu motoru do aut, krycí měchy, prachovky atd.

Středisko je zcela samostatné kromě účetnictví, kvality, dopravy a přípravy obědů pro zaměstnance, což jsou činnosti, které jsou zajišťovány ostatními středisky pro celé TVD. Nastavení sledovaných a hodnocených finančních ukazatelů je podobné jako u střediska 430 s tím rozdílem, že středisko 440 je znatelně větší. Vedoucí střediska je zároveň člen představenstva, a tak se řadí k nejvyššímu vedení společnosti.

450 Doprava

Oddělení dopravy má na starosti osobní automobily ve vlastnictví firmy a také koordinaci přepravy výrobků, materiálu, zboží i osob pro potřeby celé společnosti. Přeprava je uskutečňována vlastními vozidly i externími přepravními společnostmi. TVD vlastní několik kamionů a nákladních vozidel. Vedle toho také jeden autobus, který slouží k přepravě zaměstnanců za nejrůznějšími účely (veletrhy, večírky, dovolená) a který si zaměstnanci mohou za cenu za velmi výhodných podmínek pronajmout (i s řidičem) pro soukromé účely. Autobus

dále slouží k přepravě fotbalistů ze Slavičína, které TVD sponzoruje. Vedle přepravy pro vlastní potřeby společnosti je uskutečňována také přeprava pro externí subjekty. Středisko má také na starosti provoz specializovaných dopravních a manipulačních prostředků pro vnitropodnikovou dopravu.

Vedoucí střediska je odpovědný za výši nákladů z pohledu využití vlastních dopravních prostředků kapacitně i časově. Při použití služeb externích společností (zásilková i nákladní doprava) je hodnocena efektivita ve srovnání s použitím vlastních zdrojů. Výnosy středisko eviduje formou vnitropodnikového prodeje služeb (náklady na dopravu se přefakturovávají příslušnému středisku) a v rámci prodeje služeb externím subjektům.

7.1.3 Plánování a rozpočetnictví

Charakter výroby v TVD je zakázkový. Nějaká část standardních výrobků se vyrábí na sklad, ale drtivá většina výroby je zakázková. Přestože jsou některé projekty zpracovávány formou rámcových smluv, nelze od zákazníků získat dostatečně věrohodné a konkrétní informace ohledně plánované potřeby na nadcházející období. Pracovníci obchodního oddělení tak i přes snahu bohužel nejsou schopni odhadnout tržby na více než dva měsíce dopředu, a to je hlavní důvod, proč v TVD nefunguje systém plánování a rozpočetnictví i se všemi riziky, která z toho plynou.

Jediná oblast, která se plánuje, jsou investiční rozhodnutí. Vzhledem k nahodilosti a specifčnosti investičních aktivit se jimi více nezabývám. Toto téma by vydalo na samostatnou práci.

Protože nelze naplánovat objem výnosů, nelze plánovat ani počet potřebných pracovníků na jednotlivých dílenských pozicích, což pak způsobuje problémy s nedostatkem kvalifikovaných pracovníků (zejména vzhledem k aktuální situaci na trhu práce v ČR) a vznik úzkých míst ve výrobě. To je momentálně nejtěživější problém, se kterým se TVD potýká. Ekonomie je na vrcholu, na obchodním oddělení nepřestávají zvonit telefony a přicházejí nové a nové poptávky a objednávky, trhají se rekordy v objemu tržeb oproti minulým (už tak úspěšným) rokům. Ale musí probíhat poměrně tvrdá selekce, které poptávky a zakázky budou akceptovány a jaké termíny dodání se potvrdí. Na kritických operacích totiž schází pracovníci. Strojová kapacita je dostatečná, ale není kde brát obslužný personál. Je však pravda, že aktuální nedostatek kvalifikované pracovní síly je na českém trhu práce výjimečná situace, která za poslední desetiletí neměla precedens, a tak je otázka, zda by TVD zvládlo situaci s pracovníky lépe, kdyby plánování fungovalo.

Nelze plánovat ani materiálovou spotřebu, osobní náklady, spotřebu energie a prakticky žádné variabilní náklady. Firma pracuje pouze s krátkodobými výhledy založenými na skutečných údajích (skutečné potvrzené zakázky a z toho vyplývající nákupy materiálu atd.). Takto získané informace se srovnávají s údaji z minulých let (na měsíční i kumulační bázi) a usiluje se o to, aby současný rok byl lepší než ten předchozí, ale již se nespecifikuje, zda by tržby měly stoupnout o pět nebo o padesát procent.

Fixní náklady by se plánovat a rozpočtovat daly, ale ani to se v současnosti neděje. Dle informací poskytnutých finanční ředitelkou je záměr do budoucna tuto skutečnost změnit. Od roku 2019 se postupně přistoupí k plánování fixních nákladů na jednotlivých střediscích a odděleních. Mělo by se začít plánem oprav, marketingovým plánem, plánem nákupu režijního materiálu (nákup hardware, kancelářské vybavení atd.). S postupem času by se měly plánovat fixní náklady na všech odděleních. Plánování variabilních nákladů vzhledem k charakteru výroby v nejbližší budoucnosti vedení nezamýšlí.

V TVD sice nefunguje plánování, ale to neznamená, že se vedení společnosti nesnaží hledat úspory. V současné chvíli se mimo jiné pracuje na tom, aby se zautomatizovalo potvrzování objednávek zákazníkům. Nyní se objednávky potvrzují ručně formou e-mailu a nikde neexistuje kontrola toho, zda byla objednávka potvrzena nebo nikoliv. Ani sám obchodní referent nemá možnost sofistikovaného způsobu kontroly, zda tento úkon už provedl, nebo ještě ne. Téměř všechny objednávky od zákazníků obsahují formulí, že pokud nebude objednávka potvrzena do určitého počtu pracovních dní, rozumí se za potvrzenou v původním znění (tzn. s požadovaným termínem dodání a cenami). Pokud by taková objednávka nebyla potvrzena pracovníkem TVD s podmínkami, které jsou aktuálně splnitelné, mohly by pak vzniknout obrovské problémy a sankce v důsledku zastavení výrobní linky zákazníka apod. V blízké budoucnosti by se tedy mělo v informačním systému vyvinout tlačítko, který vygeneruje potvrzovací mail v příslušném jazyce a s příslušnými údaji, které se natáhnou ze systému. Zároveň se u objednávky vytvoří příznak, že objednávka byla potvrzena. Pracovníkovi obchodního oddělení se usnadní práce a ušetřený čas bude moci věnovat jiným činnostem, zároveň se tak minimalizuje výše popsané riziko.

7.1.4 Vnitropodniková komunikace a střediskové hospodaření

V TVD se používá informační systém KARAT, který umožňuje moderní, pohodlnou a přehlednou komunikaci napříč celým podnikem od recepční přes finanční ředitelku až po dílen-

ské pracovníky. Všechna data, která se v TVD zpracovávají, jsou uložena v systému. Naštěstí už dávno skončily časy, kdy faktura nebo objednávka v papírové podobě dělala „kolečko“ po celé firmě a nikdo neměl tušení, u koho se momentálně nachází a jestli náhodou nezůstala zapomenutá v záplavě jiných papírů. Všechny přijaté dokumenty jsou zadány do systému a své „kolečko“ po firmě dělají elektronicky. V každém okamžiku lze zjistit, u koho se daný dokument právě nachází, kdo se k němu jak vyjádřil a na koho vyjádření se teprve čeká. K takto pojaté komunikaci se používá certifikační deník, tzv. workflow, což je nástroj, který umožňuje putování dokumentů (objednávky, poptávky, cenové nabídky nebo faktury) po příslušných lidech. Pro každý dokument existuje několik předem nastavených variant, které lidi osloví. Každý pracovník pak má v KARATU své personalizované prostředí, kde vidí pouze dokumenty, které mu jsou určeny a zároveň je na řadě právě on, aby daný dokument zpracoval. Jedná se o skutečně uživatelsky přívětivou záležitost. Vedle toho existuje možnost v jakémkoliv okamžiku otevřít jakýkoliv dokument a podívat se, jaká cesta mu byla určena a kteří kolegové se k němu již vyjádřili a u koho aktuálně „leží na stole“.

Tento systém funguje skvěle například pro objednávky. Podle toho, zda se jedná o opakovanou nebo novou výrobu, se stanoví, zda objednávka putuje rovnou vedoucím výroby, anebo musí teprve udělat kolečko přes TPV. Odpovědní pracovníci stanoví termíny, kdy je potřeba udělat které úkony, a tak má obchodník v kteroukoliv denní hodinu pro zákazníka například informaci o tom, kdy bude mít k dispozici zkrácenou výkresovou dokumentaci. Anebo výroba má informaci o tom, kdy bude položka schopná jít na první výrobní operaci. Ve výrobě pak dělníci vykazují jednotlivé výrobní operace, a tak lze kdykoliv zjistit, v jaké fázi se právě daný výrobek nachází a na kdy je plánováno jeho dokončení. Konkrétně na tuto objednávku se vystaví dodací list a na něj se pak naváže vydaná faktura. Lze tedy snadno zjistit původ každé vyfakturované položky.

Obrázek 5: pohled na certifikační deník přijaté objednávky (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)

PK	Platr	Kód procesu	Pořadí KB	Dealer	Provedl	Kód KB	Stav certifikace	Požadované datum	Vyjádření
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	1	LUBSOC	TERVIL		Založení procesu		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	2	LUBSOC	TERVIL	OBJ02_ZPR	Uzavřeno jiným		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	2	LUBSOC	JOSCHO	OBJ02_ZPR	Schváleno		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	3	LUBSOC	KARHOV	OBJ04_KON	Schváleno	20.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	4	LUBSOC	PAVSED	OBJ05_PRG	Schváleno	21.03.2018	ŠPATNÉ ROZVINY
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	5	LUBSOC	JOSCHO	OBJ06_TECH	Uzavřeno jiným	22.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	5	LUBSOC	TOMKOC	OBJ06_TECH	Schváleno	22.03.2018	předané až 22.3. v 12:30
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	5	LUBSOC	JOSCHO	OBJ06_TECH	Uzavřeno jiným	22.03.2018	předané až 22.3. v 12:30, upř. zak. 2471 kt
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	5	LUBSOC	JOSCHO	OBJ06_TECH	Uzavřeno jiným	22.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	5	LUBSOC	JOSCHO	OBJ06_TECH	Uzavřeno jiným	22.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	8	LUBSOC	DALJUR	OBJ07_TEV	Schváleno	21.03.2018	Skříň se musí vyrábět z AlMg3 - H111. Juřík
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	9	LUBSOC	MICVAC	OBJ07_TEZ	Schváleno	21.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	9	LUBSOC	JOSCHO	OBJ07_TEZ	Uzavřeno jiným	21.03.2018	
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	12	LUBSOC	JOSCHO	OBJ10_TER	Uzavřeno jiným		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	12	LUBSOC	MARLUT	OBJ10_TER	Schváleno		3.5.2018
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	13	LUBSOC	JAKVIL	OBJ11_REA	Schváleno		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	13	LUBSOC	MARLUT	OBJ11_REA	Uzavřeno jiným		
1842040100000041	Ano	OBJ_PRIJ	14	LUBSOC	TERVIL	OBJ12_DAN	Schváleno	21.03.2018	

Vzhledem k zaměření této práce je ale zajímavější systém komunikace napříč středisky, což vysvětlím na procesu schvalování přijaté faktury:

Do TVD přijde faktura na služby, materiál nebo zboží. Recepční podle čísla původní vydané objednávky uvedeného na faktuře dokáže identifikovat středisko, které danou objednávku vystavilo, a tak se náklad okamžitě dostává na místo, kde vznikl. Listinnou podobu objednávky předává vedoucímu ekonomického oddělení, který ji stvrdí podpisem a předává příslušné účetní. Mezitím faktura putuje elektronicky po lidech, kteří s ní mají co dočinění. Příslušní pracovníci (zpravidla nákupčí) daného střediska, kam faktura náleží, dostanou fakturu do svého workflow. Může se jednat o jednu nebo více osob podle toho, kolik lidí je na oddělení zaměstnáno. Příslušný nákupčí fakturu zkontroluje a spáruje ji s příjmovým listem (ten je zase navázán na objednávku vydanou, která může – ale nemusí – být navázána na objednávku přijatou, která vyvolala potřebu nákupu). Faktura pak putuje nadřazenému pracovníkovi daného nákupčího, který fakturu opět schvaluje. Ten by měl provádět namátkové kontroly. Poslední článek workflow je účetní, která už u sebe má listinnou podobu faktury. Pokud se procesem schvalování elektronická faktura dostane až na toto místo, a zároveň má účetní k dispozici i listinnou podobu, zaúčtuje ji a následující den je faktura uhrazena. Tímto způsobem neexistuje riziko, že se faktura ztratí, zapomene nebo poškodí. Zároveň díky několikastupňové kontrole existuje jistota, že nedojde k podvodu a okrádání firmy. V nepo-

slední řadě nelze zaúčtovat fakturu, která by nebyla přiřazena konkrétnímu odpovědnostnímu středisku. Tímto způsobem se všechny náklady (ale obdobně také výnosy) dostávají právě na místo, kde vznikly.

V rámci střediskového hospodaření se účtují pouze náklady a výnosy, majetek ne. Měsíčně se vytváří střediskové výsledovky, které jsou srovnávány s minulým obdobím (měsíčně i kumulačně).

7.2 Controlling

Controlling je v TVD poměrně nově zavedená disciplína. Dříve se sice nějaký sběr dat a vyhodnocování provádělo, ale tato činnost nebyla uchopena systémově a ve firmě chyběl člověk, který by se tomuto oboru věnoval na plný úvazek. To se částečně změnilo před zhruba dvěma lety, kdy do společnosti byla přijata Ing. Martina Lysáčková, aby se věnovala činností spojeným s controllingem. V TVD však pracuje pouze na poloviční úvazek.

7.2.1 Činnosti prováděné v rámci controllingu

V současnosti je controlling v TVD rozdělen do šesti oblastí:

- reporting,
- analýza odchylek,
- systém KPI,
- nákladový controlling,
- finanční controlling,
- výrobní controlling.

V rámci každé oblasti se sbírá a vyhodnocuje určitý typ dat s různou pravidelností. V následujících podkapitolách některé tyto činnosti stručně popíšu, v závěru kapitoly pak uvedu dva konkrétní příklady.

Reporting

Provádějí se pravidelné reporty o výsledcích firmy, které jsou určeny vedení společnosti a vedoucím jednotlivých středisek. Frekvence reportů jsou:

- měsíční – základní KPI;
- čtvrtletní – zahrnují více KPI;
- roční – komplexní pohled.

Vedle těchto pravidelných reportů se v závislosti na aktuální potřebě informací vytvářejí také mimořádné reporty.

Analýza odchylek

V rámci analýzy odchylek se provádějí meziměsíční srovnání finančních ukazatelů aktuálního roku s předešlými roky – měsíčně i kumulace. Vzniklé odchylky se pak analyzují, vyhodnocují a přijímají se opatření. Budoucím cílem je také srovnávání ukazatelů s plánem.

Systém KPI

Tento nástroj je v TVD poměrně nový a dá se říci, že je zatím ve fázi vývoje. Firma je rozdělena podle základních principů Balanced Scorecard a v každé dimenzi (finance, zákazníci, zaměstnanci, výroba) je vybráno několik základních KPI, které se na základě aktuálních potřeb postupně doplňují a obměňují. V tomto okamžiku se pracuje s ukazateli zisk, tržby, marže, dodávková přesnost, neshody, reklamace, produktivita práce a využití strojové kapacity.

Ačkoliv v teoretické části jsou tyto činnosti definovány jako jedna z možností moderního přístupu k rozpočetnictví, v TVD jsou tyto aktivity pojaty jako součást controllingu.

Nákladový controlling

Aktivity v oblasti nákladového controllingu se vztahují zejména k podrobnému střediskovému hospodaření. Probíhá přesná alokace nákladů nákladovým objektům na principu již dříve zmíněných zakázek (tedy jednotlivým strojům a pracovníkům). Následně dochází k vyhodnocování nákladového zatížení pracovišť – ocenění výrobních zdrojů a kalkulace, oceňování ve skutečných nákladech.

Dále se provádí kapacitní členění nákladů (tedy jak rovnoměrně či nerovnoměrně jednotliví zákazníci zatěžují výrobní kapacitu) a výpočet správních, odbytových a výrobních režie.

Finanční controlling

V rámci finančního controllingu se provádějí následující činnosti:

- sledování základních finančních ukazatelů (finanční analýza apod.),
- řízení cash flow,
- investiční rozhodování,
- finanční kontrola,

- zajišťování finančních zdrojů,
- monitorování pohledávek a jejich zajišťování,
- řízení zásob.

Výrobní controlling

V oblasti výrobního controllingu dochází ke sledování klíčových ukazatelů, k analýze odchylek, jejich vyhodnocování a přijetí následných opatření. Mezi klíčové ukazatele se momentálně řadí:

- využití výrobní kapacity,
- prostoje ve výrobě,
- dodávková přesnost,
- vnitřní zmetkovost,
- externí reklamace,
- produktivita – denní sledování výkonu firmy,
- výkonové normy – dochází k jejich plánování, sledování a vyhodnocování.

7.2.2 Formy výkazů

Vykazování sledovaných aktivit a ukazatelů probíhá na denní, týdenní, měsíční, čtvrtletní nebo roční frekvenci.

Denní a týdenní reporty se generují automaticky z informačního systému a formou jednoduché a přehledné tabulky chodí do e-mailu vybraným pracovníkům (ilustrační obrázek je uveden dále v této práci). Jedná se například o nesplněné objednávky na termín expedice nebo přehled pohledávek po datu splatnosti. Tyto reporty se nazývají *KARAT agent* a lze je nastavit na jakékoliv informace, které jsou v systému obsaženy. Perioda zpracování může být libovolná a reporty se dají personalizovat podle potřeb jednotlivých pracovníků. Přes noc se všechna data v systému zpracují a aktualizují a pracovníci mají ráno v mailu aktuální informace. Slovy finanční ředitelky: „Lidé pracují přes den a systém maká v noci.“

Další typy výkazů lze opět nalézt v informačním systému, ale ty už se nezpracovávají automaticky, pouze na pokyn příslušného pracovníka. Nástroj se nazývá *KARAT manažer* a formou tzv. kostky (na bázi kontingenční tabulky) lze vygenerovat různé výkazy pro potřeby

manažerů. Tato oblast v informačním systému je zpřístupněna pouze vybraným zaměstnancům (zpravidla vedoucím pracovníkům). Výkazy, které lze získat touto cestou, jsou například přehled tržeb dle středisek nebo přehled nedokončené výroby.

Třetí nástroj, který se v rámci controllingu v TVD používá, je informační platforma IBM – Cognos Business Intelligence (dále jen Cognos). Tento nástroj nabízí širokou škálu analýz a reportů pro všechny oblasti potřeb ve firmě. Pracuje se s ním ale ve velmi omezené míře, protože provedené nastavení není zcela kompatibilní s IS KARAT, a tak jeho použití není uživatelsky přívětivé. Základní problém je v tom, že určitý ukazatel se v KARATu jmenuje nějak, ale stejné pojmenování v Cognosu může znamenat něco jiného, a tak čerpat data z jiného zdroje. Je tedy nutná neustálá kontrola natáhnutých dat do reportu či analýzy, aby byla jistota, že uvedené výsledky mají skutečně tu vypovídající hodnotu, kterou daný pracovník očekává. Taková práce je pak zdlouhavá a s vysokým rizikem chyby.

7.2.3 Praktický příklad I – sledování ziskovosti

Na měsíční a čtvrtletní frekvenci se sleduje zisk jednotlivých středisek. U střediska 120 Kuchyň bylo zpozorováno, že dlouhodobě vychází v záporných číslech. Situace se tedy analyzovala a zjistilo se, že ačkoliv ceny potravin a ostatních vstupů neustále rostou, obědy se už tři roky prodávají za stále stejnou cenu. Jak je již uvedeno v popisu tohoto střediska, obědy jsou poskytovány jak zaměstnancům firmy, tak jsou prodávány externím subjektům. Provedl se tedy nový propočet na základě skutečných nákladů střediska a od ledna 2018 došlo k navýšení cen z 65 Kč/oběd na 73 Kč/oběd. Tržby střediska se tak zvedly a zamezilo se dalším ztrátám. Zaměstnanci platí za obědy pouze 29 Kč a zbytek doplácí zaměstnavatel. Po zvýšení cen obědů zůstala cena pro zaměstnance stejná, zvýšila se pouze dotace zaměstnavatelem.

7.2.4 Praktický příklad II – monitorování a zajišťování pohledávek

Každé pondělí se generuje KARAT agent s přehledem pohledávek za zákazníky po datu splatnosti. E-mail s touto informací je rozeslán příslušným pracovníkům. Vedoucí obchodu a finanční ředitelka dostávají souhrnný přehled za všechny zákazníky. Jednotliví obchodní referenti pak dostávají pouze přehled těch zákazníků, které mají na starosti (rozdělení podle kolonky „dealer“). Vnitřním předpisem je stanoveno, že u pohledávek, které jsou 15 a více dnů po splatnosti, je nutné zaslat upomínku a zjistit, z jakého důvodu nebyla pohledávka uhrazena a kdy se tak stane. U pohledávek, které jsou méně než 15 dnů po splatnosti, je rozhodnutí, zda upomínat nebo neupomínat na daném pracovníkovi.

Níže je obrázek, jak vypadá e-mail s přehledem pohledávek po splatnosti.

Obrázek 6: Podoba e-mailu s přehledem pohledávek po splatnosti (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)

Pohledávky za odběrateli po splatnosti TVD

(Perioda - Pondělí o 10:00) Prázdná sestava = nejsou pohledávky po splatnosti

Součet za	Středisko	Zkrácený název	Dealer	VS	Datum vystavení	Dat splatnosti	Částka k úhradě	Po splatnosti	Splatnost	Objed
	420		LUBSOC	8423100002	09.01.2018	31.03.2018		37		
	420		LUBSOC	8423100022	13.02.2018	30.04.2018		7		
	420		LUBSOC	8423100026	20.02.2018	30.04.2018		7		
Celkem odběratel	420		LUBSOC	*****	01.01.1900	01.01.1900			30	
	420		LUBSOC	7423100255	12.12.2017	28.02.2018		68		
Celkem odběratel	420		LUBSOC	*****	01.01.1900	01.01.1900			30	
	420		LUBSOC	8422101031	26.03.2018	25.04.2018		12		
Celkem odběratel	420		LUBSOC	*****	01.01.1900	01.01.1900			30	
CELKEM odběratel	420	ŽŽŽŽ_CELKEM	LUBSOC	*****	01.01.1900	01.01.1900				

8 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Cílem této práce je analyzovat a zhodnotit systém střediskového hospodaření a využití controllingových aktivit ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. a na základě získaných informací stanovit doporučení, která povedou ke zlepšení situace.

V TVD pracuji tři roky, a tak jsem měla spoustu času na pozorování toho, co a jak ve firmě funguje nebo nefunguje. Vedle toho jsem při psaní této bakalářské práce strávila poměrně hodně času řízenými rozhovory s finanční ředitelkou, která je zároveň členem dozorčí rady společnosti, a controllerkou společnosti. Během těchto rozhovorů jsem se dozvěděla spoustu zajímavých informací a dospěla k následujícím doporučením:

1. Pokračovat v nastaveném trendu hledání možných úspor a zavádění aktivit, které tento proces podpoří. Zároveň ale doporučuji vždy dostatečně zvážit administrativní zátěž těchto aktivit. Předejde se tak situacím, kdy se kvůli zanedbatelné úspoře (nebo předejití riziku, které má minimální pravděpodobnost výskytu) zavede činnost, která je pro zaměstnance časově náročná a odvádí pozornost od jiných, důležitějších činností. Efektivita takového opatření by byla záporná a docílilo by se pouze napjaté atmosféře mezi dotčenými zaměstnanci.
2. Zavést plánování režijních nákladů. V první řadě by mělo proběhnout vytvoření nějaké datové platformy v informačním systému, která bude čerpat příslušná data z předchozích let a usnadní tak vytvoření rozpočtu pro příští období. V měsíci říjnu by pak měla proběhnout porada vedoucích odpovědnostních středisek a vedoucích pracovníků hlavních oddělení, kde se prodiskutují záměry, cíle a případně investice na příští období. Zúčastněné osoby si tak udělají obrázek, na co se připravit, jestli bude například potřeba přijmout další THP pracovníky (mají fixní mzdy) nebo jestli očekávané aktivity zvládnou v aktuální sestavě atd. V průběhu následujících čtyř týdnů by měli vedoucí odpovědnostních středisek sestavit rozpočet režijních nákladů a podat je finanční ředitelce ke schválení. Důrazně doporučuji, aby rozpočet sestavovali vedoucí odpovědnostních středisek ve spolupráci s vedoucími hlavních oddělení, jinak nedojde ke ztotožnění s plánem. Zbytek měsíce listopad a prosinec pak slouží k diskuzím a úpravám střediskových rozpočtů do finální podoby. Ačkoliv tato nová aktivita bude stát čas (a tedy peníze) vrcholového a středního managementu, při nastavení vhodného motivačního systému může přinést velkou úsporu režijních

nákladů a zamezení zbytečného plýtvání zdroji. Po úspěšné aplikaci tohoto kroku doporučuji začít se zamýšlet nad plánováním i variabilních nákladů.

3. V oblasti controllingu doporučuji zaměstnat minimálně jednu osobu na hlavní pracovní poměr, ideálně aspoň dvě osoby. Při takové velikosti firmy je množství informací, které je vhodné vyhodnocovat, příliš mnoho a jeden zaměstnanec na půl úvazku nemá šanci dostatečně se věnovat všem aspektům. Vedle toho je potřeba si uvědomit, že tato osoba provádí controlling i pro dceřiné společnosti (ačkoliv ty nejsou předmětem této práce). Dle mého názoru se momentálně vytváří příliš mnoho výkazů a doporučuji jejich množství omezit na ty skutečně podstatné. Vrcholové vedení nemá šanci obsáhnout všechny poskytnuté údaje a vytvořit si z nich smysluplnou mozaiku. Doporučuji tedy množství odevzdávaných výkazů výrazně omezit, čímž se zvýší efektivita práce controllera i efektivita zpracování informací vrcholovým vedením. Obě strany ušetří čas, který budou moci věnovat jiným aktivitám. Tento krok však bude vyžadovat nastavení pravidel a důvěru ze strany vrcholového managementu, že mu jsou poskytovány skutečně všechny důležité údaje a není mu nic zatajováno.
4. Zdokonalit elektronické propojení mezi informačními systémy KARAT a Cognos. Za tímto účelem bude potřeba pronajmout specializovaného programátora. Odhaduji, že by tuto práci mohl mít hotovou zhruba za měsíc a bude potřebovat úzkou spolupráci IT specialisty z TVD, který velmi dobře zná IS KARAT. Náklady na tuto službu odhaduji na 70 000 Kč bez DPH. Druhá varianta je nahradit Cognos nástavbou od společnosti KARAT. To bude ale mnohem nákladnější záležitost a prostředky investované do IS Cognos by se nikdy nevrátily. Tímto krokem se docílí se tak zamezení chybovosti při pořizování dat a analýz, čímž se značně zjednoduší a zrychlí příprava kvalitních reportů a analýz, které Cognos umí poskytnout. V současné chvíli jsou složitější výkazy a analýzy pořizovány ručně.
5. Pokračovat ve sledování ukazatelů KPI a práci na bázi Balanced Scorecard. Tento nástroj doporučuji zdokonalit a pokračovat v jeho používání.

ZÁVĚR

Tato bakalářská práce je zaměřena na analýzu systému střediskového hospodaření a controllingu ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. Teoretická část vymezuje základní pojmy a vztahy ve vazbě na manažerské účetnictví, náklady, odpovědnostní účetnictví, rozpočetnictví a controlling.

Praktická část této práce pak navazuje na teoretické poznatky. Ve stručnosti je představena společnost. V první části praktické části je pozornost zaměřena na systém střediskového hospodaření. Je popsána organizační struktura a přístup k vedení v podniku. Následuje popis ekonomické struktury spolu se stručným představením odpovědnostních středisek a finančními ukazateli, které jsou za jednotlivá střediska sledovány a vyhodnocovány. Dále je popsán systém, jak funguje (respektive nefunguje) systém plánování a rozpočetnictví ve firmě, jak probíhá oficiální komunikace mezi jednotlivými středisky a jak jsou náklady alokovány na místo svého vzniku. V další části práce je pozornost zaměřena na controlling a jsou stručně představeny činnosti prováděné v rámci controllingu. Stručně jsou charakterizovány formy výkazů, s jakými se v podniku pracuje a v závěru této části jsou uvedeny dva konkrétní příklady pro lepší ilustraci prováděných aktivit.

Na získané informace navazuje vypracování návrhů a doporučení. Jako pozitivní hodnotím přístup k hledání možných úspor a sledování ukazatelů KPI. Jako nedostatek vidím absenci plánování a v první fázi doporučuji zaměřit se na plánování režijních nákladů, čímž se vytvoří jakýsi rámec pro další krok, což je plánování ovlivnitelných nákladů. Jako největší nedostatek jsem však vyhodnotila nedostatek pracovních sil pro controlling a plýtvání těmito silami formou ručního zpracování analýz a výkazů. Jako kritické vidím dokonalejší propojení mezi informačními systémy KARAT a Cognos, což bude mít za výsledek rychlé a pohodlné zpracování komplikovaných analýz, na základě kterých se může přikročit k aktivitám, které budou mít za následek úsporu nákladů, zvýšení zisku nebo celkové zefektivnění práce.

Cíl bakalářské práce byl dosažen, protože byla provedena analýza systému střediskového hospodaření a controllingu ve společnosti TVD – Technická výroba, a.s. s využitím teoretických poznatků a také byly definovány návrhy a doporučení, které by mohly vést k jeho zefektivnění.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

DRURY, Colin, 2015. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, xix, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.

FIBÍROVÁ, Jana, 2015. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2.*, aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví. 3.*, dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, Helmut, 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C. H. Beck, xv, 216 s. C. H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8. Dostupné také z: http://katalog.k.utb.cz/F/?func=item-hold-request&doc_library=UTB50&adm_doc_number=000064500&item_sequence=000070

MAITLAND, Iain, 1998. *Rozpočetnictví pro nefinanční manažery: jak využít rozpočetnictví jako účinného nástroje řízení*. Praha: Management Press, 171 s. ISBN 80-85943-77-8.

NOREEN, Eric W., Peter C. BREWER a Ray H. GARRISON, c2014. *Managerial accounting for managers*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill Irwin, xxxi, 596 s. ISBN 978-1-25-906073-1.

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

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2.*, aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

SAUNDERS, M. N. K., Philip LEWIS a Adrian. THORNHILL, c2009. *Research methods for business students*. 5th ed. New York: Prentice Hall. ISBN 978-0-273-71-686-0.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.

WILD, John J., Ken W. SHAW a Barbara CHIAPPETTA, c2013. *Fundamental accounting principles*. 21st ed. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin, c2013, 1 sv. (různé stránkování). ISBN 978-0-07-802558-7.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČR	Česká republika.
DPH	Daň z přidané hodnoty.
IS	Informační systém.
IT	Informační technologie.
KPI	Key Performance Indicator.
KRI	Key Result Indicator.
PI	Performance Indicator.
RI	Result Indicator.
THP	Technicko hospodářský pracovník.
TPV	Technická příprava výroby.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Průběh variabilních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39).....	22
Obrázek 2: Průběh fixních nákladů (Popesko a Papadaki, 2016, s. 39).....	23
Obrázek 3: Firemní logo (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)	43
Obrázek 4: Umístění společnosti (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)	44
Obrázek 5: pohled na certifikační deník přijaté objednávky (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)	55
Obrázek 6: Podoba e-mailu s přehledem pohledávek po splatnosti (interní materiály společnosti TVD – Technická výroba, a.s.)	60

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Základní rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím13

Tabulka 2: Počet zaměstnanců společnosti TVD v letech 2010 - 201645

SEZNAM PŘÍLOH

P I Organizační struktura společnosti TVD

