

# **Projekt plánování a rozpočtování ve firmě D Plast a.s.**

Bc. Martin Sládek

---

Diplomová práce  
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2012/2013

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Martin Sládek**  
Osobní číslo: **M11568**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Podniková ekonomika**  
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt rozpočtování a plánování ve firmě D Plast a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte rozbor literárních zdrojů pojednávajících o plánování a rozpočtování v podniku.

II. Praktická část

- Zpracujte analýzu současného stavu plánování a rozpočtování ve firmě a identifikujte jeho nedostatky.
- Na základě identifikovaných nedostatků zpracujte projekt systému plánování a rozpočtování ve firmě.
- Ověřte efektivnost navrhovaného řešení a formulujte doporučení pro podnik.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

**BRIMSON, James A. a John ANTOS. Driving value using activity-based budgeting. New York: Wiley, 1999. 276 s. ISBN 0471086312.**

**ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Vyd. 2. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.**

**PARMENTER, David. Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs. 2nd ed. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 2010. 299 s. ISBN 978-0-470-54515-7.**

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

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání diplomové práce: **22. února 2013**  
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2013**

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.  
*ředitel ústavu*

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

<sup>1</sup> zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlázení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

<sup>2</sup> 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, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

<sup>3</sup> 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, § 60 Školní dílo:

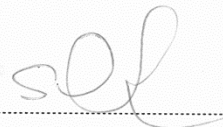
- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpirá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užit své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 19.4.2013 .....

.....  


<sup>4</sup> 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, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užit či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlídá k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

## **ABSTRAKT**

Diplomová práce se zabývá návrhem projektu plánování a rozpočtování. V teoretické části je hlavním cílem podat přehled o možnostech a způsobech plánování a rozpočtování a porovnat různé druhy pohledů na tuto problematiku. Praktická část je zaměřena na projekt úpravy metodiky plánování a rozpočtování v konkrétní firmě, kterou ještě předchází kompletní analýza stávajícího systému ve firmě D Plast a.s.

Klíčová slova: Plánování, Rozpočtování, Náklady, Třídění nákladů, Reporting

## **ABSTRACT**

This master thesis deals with a project of planning and budgeting. The main objective of the theoretical part is to provide an overview of the possibilities and ways of planning and budgeting and after-equal variety of perspectives on this issue. The practical part is focused on the project of improvement methodology of planning and budgeting in a particular company, which is preceded by a complete analysis of the existing system in company D Plast.

Keywords: Planning, Budgeting, Costs, Costs Classification, Reporting

Rád vyjádřil své poděkování řediteli společnosti D Plast a.s., panu Ing. Ladislavu Košárkovi za možnost vypracovat diplomovou práci ve jmenované firmě, dále pan Ing. Zdeňkovi Zubíčkovi a za poskytnuté informace a čas, který mi věnoval. Poděkování patří také vedoucímu mé diplomové práce, panu doc. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D., za odborné vedení, cenné rady a vstřícnost při konzultacích.

Poděkovat bych chtěl také ostatním zaměstnancům společnosti D Plast a.s., kteří mi byli ochotně k dispozici a poskytli mi veškeré potřebné informace, bez kterých by tato práce nemohla vzniknout.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 NÁKLADY</b> .....	<b>13</b>
1.1 POJETÍ NÁKLADŮ.....	13
1.1.1 Finanční pojetí nákladů (tzv. pagatorní) .....	14
1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů .....	14
1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů.....	14
1.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	15
1.2.1 Ekonomicko-účetní hledisko.....	15
1.2.2 Druhové členění nákladů.....	16
1.2.3 Účelové členění nákladů .....	17
1.2.4 Kalkulační členění nákladů .....	18
1.2.5 Členění podle plánovaných a řídicích rozhodnutí.....	18
1.2.6 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce .....	20
<b>2 PLÁNOVÁNÍ A JEHO MÍSTO V ŘÍZENÍ PODNIKU</b> .....	<b>23</b>
2.1 VYMEZENÍ POJMŮ PLÁN A ROZPOČET .....	24
2.2 STRATEGICKÉ PLÁNOVÁNÍ.....	28
2.3 PLÁNOVÁNÍ NA OPERATIVNÍ ÚROVNI.....	29
2.4 VYTVOŘENÍ PLÁNOVACÍHO TÝMU .....	32
<b>3 FINANČNÍ PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY</b> .....	<b>34</b>
3.1 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ PLÁN .....	34
3.2 TVORBA DLOUHODOBÉHO FINANČNÍHO PLÁNU .....	35
3.3 KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ PLÁN .....	37
3.4 ROZPOČTY.....	39
3.5 ČLENĚNÍ ROZPOČTŮ .....	40
3.6 METODY TVORBY ROZPOČTŮ .....	41
3.7 SOUSTAVY ROZPOČTŮ .....	42
3.7.1 Programové rozpočty .....	42
3.8 FORMY ROZPOČTŮ.....	43
3.9 SESTAVENÍ PODNIKOVÉHO ROZPOČTU .....	44
3.10 KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTU .....	45
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>48</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI D PLAST A.S.</b> .....	<b>49</b>
4.1 HISTORIE FIRMY .....	49
4.2 PŘEDSTAVENÍ SOUČASNÉ PRODUKCE .....	50
4.3 ORGANIZAČNÍ SCHÉMA .....	50
4.4 VÝVOJ KLÍČOVÝCH UKAZATELŮ.....	51
<b>5 ANALÝZA ČINNOSTÍ SPOLEČNOSTI D PLAST A.S.</b> .....	<b>53</b>



5.1	VÝROBKY A SLUŽBY .....	53
5.2	PROCESY REALIZACE.....	55
5.3	PROCESY TÝKAJÍCÍ SE ZÁKAZNÍKA .....	56
5.3.1	Realizace kontraktu .....	56
5.3.2	Realizace dílčích objednávek .....	56
5.4	NÁKUPNÍ ČINNOST.....	57
5.5	VÝROBA HLAVNÍCH PRODUKTŮ.....	57
5.5.1	Výroba granulátu.....	57
5.5.2	Výroba PVC Plastisolů .....	57
5.5.3	Vytlačování (Extruze) .....	58
5.5.4	Fluidní nanášení (vířivé) .....	58
5.5.5	Technologie "máčení" .....	58
<b>6</b>	<b>ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ .....</b>	<b>59</b>
6.1	ANALÝZA NÁKLADŮ.....	59
6.1.1	Druhové členění nákladů.....	59
6.1.2	Střediskové členění nákladů.....	60
6.2	POPIS STŘEDISKOVÉ STRUKTURY.....	61
6.2.1	Středisko SPRÁVNÍ REŽIE .....	62
6.2.2	Provozovna Lůžkovice A .....	63
6.2.3	Provozovna Mladcová.....	64
6.2.4	Provozovna Lůžkovice B .....	65
6.3	ROZPAD TRŽEB DO PRODUKTOVÝCH STŘEDISEK.....	66
6.4	PLÁNY A ROZPOČTY .....	66
6.4.1	Plán nákladů .....	67
6.4.2	Plán tržeb.....	68
6.4.3	Postup výpočtu plánovaných tržeb a HV .....	68
6.5	VZOROVÝ PLÁN PRO ROK 2013.....	69
6.6	KONTROLY PLÁNŮ A ROZPOČTŮ .....	71
6.7	IDENTIFIKACE NEDOSTATKŮ SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ .....	71
<b>7</b>	<b>PROJEKT ROZŠÍŘENÍ A EFEKTIVIZACE PLÁNOVACÍHO A ROZPOČTOVACÍHO SYSTÉMU .....</b>	<b>73</b>
7.1	NEDOSTATEČNÁ INFORMOVANOST ZAMĚSTNANCŮ O PLNĚNÍ PLÁNU.....	73
7.2	ZAVEDENÍ MODIFIKACÍ PLÁNŮ/ROZPOČTŮ .....	76
7.3	PLÁN SNIŽOVÁNÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ .....	83
7.4	PLÁN SNIŽOVÁNÍ MATERIÁLOVÝCH NÁKLADŮ .....	85
7.5	SHRNUTÍ NAVRHOVANÝCH OPATŘENÍ .....	90
7.6	NÁKLADOVÁ ANALÝZA PROJEKTU .....	91
7.7	ČASOVÝ HARMONOGRAM PROJEKTU .....	93
7.8	RIZIKOVÁ ANALÝZA .....	94
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>96</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ .....</b>	<b>99</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>100</b>

<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>101</b>
<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>102</b>
<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>103</b>

## ÚVOD

Plánování a rozpočtování je rozsáhlé téma s mnoha specifiky pro každou jednotlivou společnost. Plány a rozpočty se však v určité formě objevují ve všech větších společnostech a tvoří určitou kvantifikovatelnou vazbu mezi firemními cíli a reálným děním ve firmě.

Společnost D Plast a.s. kterou jsem si vybral ke zpracování analýzy a projektu systému plánování a rozpočtování je velmi úspěšnou a neustále rostoucí firmou. Ve firmě pracuji třetím rokem na pozici vedoucí logistiky a již při svém nástupu jsem byl překvapen jak jednoduché a srozumitelné postupy se ve firmě dlouhodobě a úspěšně používají.

Právě z těchto důvodů jsem si dal za cíl provést analýzu systému plánování a rozpočtování v této společnosti a z ní se pokusit identifikovat možnosti ke zlepšení. Zejména v oblasti snížení nákladů, které jsou na kvalitním plánování velmi závislé.

V teoretické části nejdříve objasním základní pojmy spojené s problematikou tvorby plánů a rozpočtů a jejich vzájemné provázanosti. Důležitou částí bude také vysvětlení problematiky nákladů, jejichž snižování patří mezi základní cíle plánů a rozpočtů.

V praktické části se hodlám věnovat nejprve analýze stávajícího systému plánování a rozpočtování v D Plast a.s. Součástí této analýzy bude popis stávajícího členění nákladů, nákladových středisek, výnosů, výnosových středisek, tvorba plánů a rozpočtů.

Hlavním úkolem navazujícím na analýzu současného stavu bude vypracování opatření, které by mohly systém plánování a rozpočtování obohatit. Cílem však je zaměřit se pouze na takové návrhy, u kterých budu schopen reálně očekávat, že ve svém výsledku mohou přinést firmě úspory ve formě nižších nákladů. S ohledem na to, že společnost se stávajícím systémem dobře funguje již řadu let, nepovažuji za účelné navrhovat změny, které by sice byly v souladu s moderními trendy, ale nebyl bych u nich schopen identifikovat konkrétní přínos pro firmu.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 NÁKLADY

Součástí analýzy plánování a rozpočtování firmy by měla být i analýza nákladů společnosti. Z toho důvodu je nutné definovat si pojem náklady a kritéria jeho klasifikace.

Náklad je vlastně peněžním vyjádřením spotřeby podnikového zdroje, který je nezbytný k uskutečnění k výrobní či jiné činnosti firmy. Představují rozsah finančních a věcných prostředků (vč. práce), jež podnik vynaložil na zabezpečení své činnosti během určitého časového období. Tyto prostředky pak ovlivňují jeho hospodářský výsledek.

Pro upřesnění uvádím definice nákladů, jak je uvádějí jednotliví autoři:

*„Náklady jsou penězi oceněné množství výrobních faktorů, jakož i služby třetím stranám a daně státu během zúčtovacího období, které slouží k vytvoření podnikových výkonů“.*  
(Lang 2005)

*“Všechna rozhodnutí v lidském životě, zejména ta, která jsou ekonomického charakteru, spočívají ve srovnání přínosů určitého alternativního rozhodnutí a prostředků na něj vynaložených. V ekonomice podniku používáme pro tyto vynaložené prostředky termín náklady. Náklady provázejí téměř veškeré činnosti, které v ekonomickém prostředí probíhají.”* (Popesko 2009)

*„Náklady podniku můžeme charakterizovat jako peněžně vyjádřenou spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, vč. dalších nutných nákladů spojených s činností podniku.“* (Synek 2003)

Náklady je třeba odlišit od peněžních výdajů – ty představují úbytek peněžních fondů firmy tzn. hotovosti, objemu peněz na bankovních účtech bez ohledu na účel použití. Výdajem firmy může být třeba nákup výrobní haly. Nákladem je však až její odpis, který postupně zahrnujeme do nákladů.

### 1.1 Pojetí nákladů

Náklady lze definovat jak z pohledu externího uživatele, který je dán finančním účetnictvím, tak z pohledu manažerského účetnictví, kterého využívají manažeři v řízení. (Popesko 2009, Synek 2003)

- finanční pojetí nákladů (tzv. pagatorní)
- hodnotové pojetí nákladů
- ekonomické pojetí nákladů

### **1.1.1 Finanční pojetí nákladů (tzv. pagatorní)**

Toto pojetí nákladů se uplatňuje zejména ve finančním účetnictví. Náklady jsou vnímány jako úbytek ekonomického prospěchu firmy. Ten může být dán úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků. Hlavním znakem a zároveň omezením finančního pojetí nákladů je fakt, že za spotřebované ekonomické zdroje lze považovat pouze takové náklady, které byly podloženy reálným výdejem peněz. Dalším důležitým znakem je skutečnost, že náklady jsou oceňovány v pořizovacích cenách. (Král 2003, Popesko 2009)

Toto pojetí je vyhovující pro potřeby externích uživatelů. Z pohledu manažera finanční pojetí nevyhovuje, protože ten považuje za náklady pouze prostředky vynaložené v souvislosti s nějakou podnikovou činností nebo vzniklé až v budoucnosti. (Popesko 2009)

### **1.1.2 Hodnotové pojetí nákladů**

Hodnotové pojetí nákladů se vyvinulo v závislosti na vývoji nákladového účetnictví. Jeho podstata je v poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu reálného průběhu aktuálně uskutečňovaných procesů. Spotřebované ekonomické vstupy se vyjadřují v cenách odpovídajících jejich současné reálné hodnotě. (Král 2003, Popesko 2009, Fibírová 2005)

V hodnotovém pojetí se jako náklady nechovají jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje, ale všechny faktory, které ačkoliv nejsou podloženy reálným výdejem peněz, mají svými důsledky vliv na ekonomickou racionalitu dané aktivity. Do nákladů v hodnotovém pojetí patří rovněž náklady shodné s finančním účetnictvím a také náklady vykazované v manažerském účetnictví v rozdílné výši než ve finančním účetnictví nebo jím nevykazované vůbec. Hovoříme o tzv. kalkulačních druzích nákladů. Jako příklad lze uvést kalkulační odpisy, kalkulační úroky nebo kalkulační nájemné. (Král 2003, Popesko 2009)

### **1.1.3 Ekonomické pojetí nákladů**

Cílem ekonomického pojetí nákladů je zajištění informací jak pro řízení reálně probíhajících procesů, tak pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ. Toto pojetí souvisí s oportunitními náklady, které představují ušlý výnos, o který firma přichází, pokud zdroje nepoužije na nejlepší ušlou alternativu.

V ekonomickém pojetí nákladů je mezi náklady zahrnut nejen úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch, který se nerealizoval proto, že daný zdroj nebyl využit jiným alternativním způsobem. (Král 2003, Synek 2003)

## 1.2 Klasifikace nákladů

Snahou podniku je náklady optimalizovat, tedy vlastně snížit. Pro práci s náklady s cílem jejich optimalizace je potřeba náklady poznat a pochopit podstatu jejich jednotlivých položek, vznikajících v rámci podniku. V běžné firmě můžeme nalézt stovky i tisíce jednotlivých nákladových položek a proto je nutné si tyto položky rozdělit do určitých skupin. To následně umožní zkoumat jejich chování v různých situacích. (Popesko 2009)

Náklady lze definovat jak z pohledu externího uživatele (např. finančního úřadu), který požaduje výstup dle předpisů finančního účetnictví nebo z pohledu interního uživatele. Tím je nejčastěji manažer, který ke své činnosti potřebuje informace z pohledu tzv. manažerského účetnictví pro rozhodování a řízení. (Popesko 2009, Synek 2003)

V průběhu hospodářské činnosti podniku vznikají mezi náklady různé vztahy a souvislosti. Ty se projevují v různých formách, ale jejich podstata se nemění. K sledování různých forem projevu napomáhá jejich klasifikace. Ta umožňuje identifikovat jejich obsah a podstatu.

Kritérii klasifikace jsou typické znaky nákladů, dominující v průběhu transformačního procesu. Náklady lze tedy rozčlenit hned z několika hledisek vystihujících formu jejich projevu.

Náklady lze rozčlenit:

- Ekonomicko-účetní hledisko
- Druhové členění
- Účelové členění
- Kalkulační členění
- Podle plánovaných a řídicích rozhodnutí
- Podle závislosti na objemu produkce

### 1.2.1 Ekonomicko-účetní hledisko

Základem tohoto hlediska je způsob uskutečňování plateb na náklady:

**Explicitní** – jsou to všechny reálně vynaložené náklady, jejichž pohyb se zaznamenává v účetnictví. Patří sem peněžní výdaje na nákup nebo nájem výrobních faktorů. Tyto náklady vyplývají z používání cizích výrobních faktorů podnikem. (Alexy 2005)

Jsou to náklady, které podnik platí (formou peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné, za použití cizího kapitálu atd. (Synek 2003)

**Implicitní** – jedná se o náklady, které podnik neplatí a které vznikají v důsledku využívání vlastních zdrojů. Mezi implicitní náklady patří např. úroky z vlastního kapitálu, odpisy investičního majetku, příjem podnikatele za jeho práci pro firmu atp. (Alexy 2005)

Nemají formu peněžních výdajů a jejich vyčíslení je proto pro podnik obtížné. K jejich měření se používá tzv. oportunitních nákladů. Např. mzda, kterou by podnikatel získal v jiném zaměstnání nebo úroky, které by mohl získat investováním svého kapitálu do jiné akce atp. Implicitní náklady nejsou zachyceny ve finančním účetnictví, ale jsou důležitým podkladem pro manažerské rozhodování. (Synek 2003)

### 1.2.2 Druhové členění nákladů

Nákladovým druhem označujeme ekonomicky stejnorodé náklady, bez ohledu na příslušnost ke konkrétnímu výrobku. Z tohoto pohledu rozčleňujeme náklady do těchto skupin:

- Materiálové náklady
- Odpisy
- Mzdy
- Využití prací a služeb jiných organizací
- Ostatní náklady, které nelze jednoznačně zařadit ani do jedné z předcházejících skupin (Alexy 2005)

Jestliže se snažíme o optimalizaci nákladů, je použití druhového členění nezbytností. Procentuální podíl jednotlivých nákladových druhů naznačuje u jednotlivých organizací, jakou roli hraje daný nákladový druh a jak velký je jeho význam. Druhové členění pomáhá také identifikovat, na které nákladové druhy se musíme zaměřit nákladové optimalizaci, a také ukazuje, jaký dopad bude mít snížení nákladů určitého nákladového druhu na celkovou výši nákladů. Podle struktury nákladových druhů společnosti můžeme rovněž rozpoznat, o jaký typ firmy se jedná.

Podle struktury nákladových druhů lze definovat čtyři základní organizací, lišící se charakterem své činnosti a strukturou nákladových druhů:



- Manufaktura – typickým znakem je vysoký podíl osobních nákladů. Vyznačuje se nízkým stupněm automatizace, což znamená nízkou úroveň odpisů. Typickým příkladem je např. textilní výroba, obuvnictví atp.
- Automatizovaná montáž – velmi vysoké procento nákladů připadá na spotřebu materiálu. Úroveň ostatních nákladů je poměrně nízká. Podíl odpisů je relativně vysoký. Příkladem je výroba automobilů, strojních zařízení atp.
- Zakázková firma – firma produkuje měnící se typy výrobků na základě specifikace potřeby zákazníka. Významnou položkou jsou externí služby nakupované od externích dodavatelů. Např. telekomunikace, IS/IT, marketing atp.
- Služby – struktura druhových nákladů se od výrobních firem velmi liší. Ve firmách zaměřených na služby je velmi nízká spotřeba materiálů a tedy nízká úroveň materiálových nákladů. Jednoznačně převažujícím druhem nákladů jsou náklady osobní. (Popesko 2009)

Typickým znakem druhového členění nákladů je, že v jednotlivých nákladových druzích bývají obsažené náklady v takové formě a výšce, jak byly původně – prvotně spotřebované v podniku.

Náklady, které byly v dané společnosti vynaloženy druhotně (podruhé, i když v jiné formě), zde obsaženy být nemohou.

Význam druhového členění je v tom, že umožní zejména sledovat a regulovat proporce mezi zhmotněnou prací a sofistikovanou činností v transferu progresivních technologií. (Alexy 2005)

### 1.2.3 Účelové členění nákladů

V účelovém členění nákladů sledujeme vynaložení jednotlivých nákladů podniku ve vztahu k výrobnímu procesu, tzn. vynaložení nákladů. Podle tohoto kritéria můžeme náklady podniku rozdělit na dvě skupiny:

- Náklady, které bezprostředně souvisí s výrobním procesem
  - technologické náklady
  - základní a pomocný materiál na výrobu
  - spotřeba energie a paliv
  - základní mzdy zaměstnanců
  - odpisy atd.

- Náklady na obsluhu a řízení, které s výrobním procesem přímo nesouvisí, ale vznikají v souvislosti s řízením výroby, správou jednotlivých úseků a celé společnosti. (Alexy 2005)

Takové náklady, jak je také patrné z jejich označení, slouží k zajištění doprovodných činností technologického procesu. Jedná se o náklady k zajištění podmínek a infrastruktury samotného výrobního procesu. Do této skupiny patří např.

- náklady na spotřebu energie v kancelářích
- náklady na vytápění budov
- mzdy administrativních pracovníků atd. (Popesko 2009)

#### 1.2.4 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů se věnuje otázce schopnosti podniku přiřadit náklady konkrétně vymezenému předmětu kalkulace. Podle způsobu přiřazení nákladů na kalkulační jednotku rozlišujeme dva typy nákladů:

- přímé náklady – související přímo s určitým druhem výkonu a k tomuto druhu výkonu je lze jednoznačně přiřadit. Do přímých nákladů můžeme zařadit náklady jednicové a část režijních nákladů, která souvisí s určitým výrobkem
- nepřímé náklady – související s více druhy výkonů, jejich úkolem je zabezpečení výroby jako celku. Nepřímé náklady souvisí s více druhy výkonů a zabezpečují výrobu jako celek, nemůžeme je specificky vztáhnout k určité aktivitě. Za nepřímé náklady považujeme takové režijní náklady, které jsou společné pro několik výrobků (Fibířová 2007, Popesko 2009, Synek 2003)

#### 1.2.5 Členění podle plánovaných a řídicích rozhodnutí

Členění nákladů podle plánovaných a řídicích rozhodnutí vychází z:

- Kontrolovatelných nákladů ovlivnitelných příslušným pracovníkem
- Nekontrolovatelných nákladů neovlivnitelných konkrétním pracovníkem

Na základě těchto úvah lze odvodit následující náklady, které mají různé důsledky:

- **Diferenční náklady** – měnící se v důsledku uskutečnění určité činnosti což vede ke změně řídicího rozhodnutí. Do této kategorie spadají jak fixní, tak i variabilní náklady.

- **Utopené náklady** – mezi náklady „utopené“ řadíme takové náklady, které byly vynaložené v minulosti, ale nemohou ovlivňovat budoucí rozhodování. Tím se odlišují od diferenčních nákladů, které rozhodnutí přímo ovlivňují. (Alexy 2005)  
Utopené, někdy také umrtvené náklady, jsou náklady, které podnik v minulosti vynaložil, a které již nemohou být změněny žádným rozhodnutím provedeným v budoucnosti. Jde o určitou variantu irelevantních nákladů. Charakteristickými jsou pro ně následující souvislosti:
  - Jejich celkovou výši již nelze ovlivnit
  - Jsou vynaloženy před zahájením výroby
  - Jediným způsobem jejich snížení je opačně působící investiční rozhodnutí
  - Patří sem např. odpisy fixních aktiv
  - Typickým znakem je poměrně vzdálený časový úsek mezi výdajem a vyjádřením nákladů (Popesko 2009)
- **Oportunitní náklady** – definujeme je jako výnos, který podnik mohl získat, pokud by uplatnil nejvýhodnější alternativu použití zdrojů, kterou neučinil. Při tvorbě plánovaných rozhodnutí srovnáváme právě oportunitní náklady jednotlivých ušlých alternativ. (Alexy 2005)  
Je to částka peněz (ušlý výnos), kterou ztrácíme, pokud zdroje (práce, kapitál) nepoužijeme na nejlepší ušlou alternativu. Oportunitní náklady někdy označujeme jako náklady obětované příležitosti. V účetnictví se neevidují v přesné výši a mají charakter implicitních nákladů. (Popesko 2009)
- **Manažerské náklady** – náklady vynaložené na výzkum a vývoj, reklamu, nový objekt podnikání, nový výrobek. Výše těchto nákladů odráží dlouhodobou orientaci zejména vrcholového managementu.
- **Prozíravé náklady** – vyjadřují výsledky vyplývající z okolí podniku. Tyto náklady nejsou ovlivněny vnitřními faktory. Změnou vyvolávající tyto náklady může být např.:
  - Úroková míra
  - Míra inflace
  - Kurzy měn
  - Konkurence
  - „Business cyklus“, v kterém se ekonomika jako celek nachází

- **Hraniční náklady** – definujeme je jako přírůstek celkových nákladů vyvolaný vyvolán přírůstkem objemu výroby o jednotku produkce. Jejich význam je zejména v umožnění podniku určit takový objem produkce, při kterém dosáhne nejnižších nákladů. (Alexy 2005)

### 1.2.6 Členění nákladů v závislosti na objemu produkce

Tento druh členění nákladů považujeme za jeden z nejvýznamnějších nástrojů řízení nákladů. Jedná se o specifický nástroj manažerského účetnictví, a protože předchozí klasifikace se zaměřovaly na minulé, již spotřebované náklady, je cílem členění vztaženého k výkonům zkoumat chování nákladů při různých variantách objemu produkce. Objem výkonů lze měřit mnoha ukazateli např. počtem prodaných nebo vyrobených kusů, odpracovaných hodin, ujetých kilometrů, obslužených zákazníků atp. (Popesko 2009)

Významným faktorem ovlivňujícím výši nákladů je objem produkce. Závislost nákladů na objemu produkce tvoří východisko analýzy nákladů, ve kterém je využíváno aplikace nákladových funkcí. Ty slouží k vyjádření a modelování vztahů mezi objemem produkce a velikostí nákladů. (Alexy 2005)

Z hlediska závislosti nákladů na objemu produkce rozlišujeme:

- **Fixní náklady**
- **Variabilní náklady**
- **Smíšené náklady**

**Fixní náklady (pevné, neměnné)** – jsou typické tím, že jejich výše se nemění vzhledem ke změně objemu produkce (v praxi se mění jen o nepatrnou částku, ale zpravidla na objemu produkce nezávisí). (Alexy 2005)

Tyto náklady jsou, vznikají z potřeby zabezpečit chod (provozní, pohotovostní a výrobní kapacitu) firmy jako celku. Jejich neměnnost je však pouze relativní. I fixní náklady se mohou měnit, například při změnách výrobní kapacity nebo při změně zásadní výrobního programu.

Pokud se fixní náklady mění, tak k tomu nedochází plynule, ale skokově. Proto dělení na náklady fixní a variabilní má význam pouze v krátkém období, protože v delším časovém období jsou všechny náklady považovány za variabilní.

Do fixních nákladů spadá velká část nákladů režijních, jako jsou odpisy, mzdy správních a THP pracovníků, nájemné, úroky z úvěrů, leasingové splátky, náklady na školení a vzdělávání pracovníků. (Synek 2003)

Fixní náklady jsou charakteristické tím, že zatímco celkové fixní náklady zůstávají při různých úrovních aktivity podniku konstantní, jednotkové (průměrné) fixní náklady, tedy náklady, které připadají na jednotku produkce, se s růstem objemu produkce podniku snižují. (Popesko 2009)

**Variabilní náklady** - výše nákladů se mění se změnou objemu produkce. Závislost těchto nákladů na objemu produkce je různá. (Alexy 2005)

Mezi variabilní náklady patří jak jednicové náklady, tak část režijních nákladů. Při manažerských výpočtech předpokládáme proporcionální vývoj variabilních nákladů. (Synek 2003)

Podíl fixních a variabilních nákladů je ovlivněn změnou objemu produkce a konkrétní velikosti nákladů obsahuje kombinaci nákladů fixních i variabilních. Jednoznačné zařazení nákladů mezi fixní nebo variabilní je v praxi někdy velmi obtížné. Obvykle je nutno přihlížet ke specifickým podmínkám daného podniku. (Alexy 2005)

S ohledem na vztah změny výše nákladů a objemu produkce dělíme variabilní náklady na tzv.:

- **podproporcionální** – neboli degresivní náklady – čili takové náklady, které se sice mění s objemem výroby, ale jejich nárůst je pomalejší než nárůst objemu výroby. Podproporcionálním nákladem je např. pomocný materiál.
- **proporcionální** – vyvíjejí se stejným tempem jako produkce, v průměru na jednotku produkce (při nezměněných podmínkách) jsou stále stejné, např. základní materiál (Lang 2005)  
Celkové proporcionální variabilní náklady se vyvíjejí lineárně, kdežto jednotkové variabilní náklady mají konstantní charakter. Řadíme mezi ně např. úkolovou mzdu dělníků, spotřebu přímého materiálu nebo energii spotřebovanou provozem strojů. (Popesko 2009)
- **nadproporcionální** - neboli progresivní náklady – čili takové náklady, jejichž celková výše roste rychleji než objem produkce. Růst objemu výroby vyvolává růst průměrných nákladů na jednotku produkce.

Progresivní náklady souvisejí s neplánovanými výkony ve výrobním procesu. Patří mezi ně např. přesčasové a noční příplatky a mimořádné opravy. (Lang 2005)

**Smišené náklady** – jedná se o náklady obsahující jak variabilní, tak i fixní složku. Např. u spotřeby energie má část nákladů fixní charakter, protože pokrývá spotřebu na osvětlení haly, provoz výpočetní techniky nebo vytápění budov. Ta část této spotřeby, která přímo souvisí se spotřebou energie na provoz výrobní linky, bude mít, při zachování plynulosti výroby, proporcionalní charakter. (Popesko 2009)

## 2 PLÁNOVÁNÍ A JEHO MÍSTO V ŘÍZENÍ PODNIKU

„Plánování je vědomá lidská činnost, jejímž účelem je „stavět mosty“ mezi tím, kde jsme a tím, kam se chceme dostat.“ (Vágner, 2003, str. 148)

Proces plánování patří dle řady odborníků mezi jednu z hlavních funkcí řízení podniku. Např. Rolf Eschenbach (2000, str. 100) vidí úlohy managementu pro řízení následovně:

- plánovat
- rozhodovat
- prosazovat
- kontrolovat
- koordinovat systém výkonů
- motivovat

Stejně tak Vágner (2003, str. 149), vycházející z „Mortonova“ pojetí managementu, určuje plánování za jeho nejdůležitější komponentu.

Hlavní přínos plánování v podniku shrnuje Kovanicová (1997, str. 13) do následujících bodů:

- Plánování nutí řídicí pracovníky přerušit rutinní řídicí práci a zamyslet se nadchodem podniku jako celku.
- Odhaluje nové skutečnosti týkající se rozvoje podniku a tím se snižují rizika budoucích operací. Ozřejmuje se rozdělení odpovědnosti za výsledky celého podniku. Umožňuje se odhad účinku různých variant plánů.
- Oživuje vnitropodnikovou komunikaci a přispívá ke koordinaci činností.
- Je prostředkem hodnocení vhodnosti i realizovatelnosti stanovených cílů a pak i návodem k činnosti zajišťující jejich dosažení.
- Přispívá k hodnocení efektivnosti všech úseků činnosti podniku.
- Je příležitostí ke sladění často protichůdných dílčích cílů manažerů nižších úrovní řízení s celopodnikovými zájmy.
- Je významnou motivací pracovníků podniku, neboť konkretizuje jejich vyhlídky na podíl na úspěších podniku, zaměřuje úsilí všech účastníků potřebným směrem.

- Plány a rozpočty jsou základem soustavného monitorování a řízení chodu podniku směřujícího k realizaci přijatých plánů.

Při popisu plánovacího procesu se nelze vyhnout pojmům plán a rozpočet. Je proto nezbytné tyto názvy definovat.

## 2.1 Vymezení pojmů plán a rozpočet

Výrazy plán a rozpočet, resp. plánování a rozpočtování, jsou v odborné literatuře uváděny velmi nejednotně. Autoři často tyto termíny zaměňují, případně zavádějí vlastní specifické pojmosloví. Významným způsobem se na užívání těchto pojmů podílí teritoriální příslušnost země a zároveň tento fakt poskytuje vhodný rámec pro základní vymezení rozdílů v terminologii.

Příkladem rozdělení dle oblastí je členění konkretizované Bohumilem Králem (2002, str. 263) na země anglosaské a německy mluvící.

### Terminologie v anglosaských zemích

- *Planning* (plánování) - obecný proces formulování cílů a cest jejich dosahování, v zásadě bez významného rozlišení subjektu nebo úrovně řízení.
- *Plan* (plán) - formalizovaný výstup plánování vyjadřující věcně stanovené cíle, resp. prostředky jejich dosažení.
- *Budgeting* (rozpočtování) - proces formulování hodnotově vyjádřených cílů
- *Budget* (rozpočet) - je výstupem procesu rozpočtování a může se týkat jak jednotlivých středisek či dílčích podnikových procesů tak celého podniku
- *Master Budget* - hlavní podnikový rozpočet

### Terminologie v německy mluvících zemích

- *Der Plan* (plán) - souhrnné označení pro systém stanovení cílových veličin za podnik jako celek, tradičně pro dlouhodobě sledované cíle, nově i pro cíle sledované v kratších časových intervalech
- *Der Anschlag resp. der Voranschlag* (rozpočet) - se používá v souvislosti se stanovením hodnotově vyjádřených úkolů vnitropodnikovým útvarům a pro dílčí podnikové činnosti.

Terminologická shoda obou přístupů je v případě, že jde o plánování:

- na strategické úrovni



- týká se celého podniku
- dlouhodobé časové roviny
- výstupem jsou věcně vyjádřené cíle, či směr budoucího vývoje podniku. Za těchto podmínek je používán v jedné i druhé jazykové oblasti pojem *plán*.

V dalším kroku plánovacího procesu, kdy se přijaté cíle převádí do číselných hodnot, se oba přístupy již rozcházejí. Zatímco autoři vycházející z německy mluvících zemí nadále operují s pojmem plán, v anglosaské terminologii nastupuje výraz rozpočet.

Rozhodujícím faktorem pro rozlišení pojmů plán a rozpočet v germánských zemích je úroveň řízení. Pojem rozpočet se užívá až na úrovni vnitropodnikových útvarů, které rozpočtují své výkony, resp. náklady středisek. Oproti tomu v anglosaské oblasti je tímto rozhodujícím faktorem forma provedení plánového respektive rozpočtovaného výkazu.

Logický je pak rozdíl i v identifikaci nástroje pro finanční řízení podniku jako celku. V německy mluvící oblasti je tímto nástrojem plán, oproti anglosaskému přístupu, který vidí nástrojem finančního řízení podniku jako celku rozpočet.

Nástroje řízení a kontroly na vnitropodnikové (střediskové) úrovni jsou pak v obou případech systémy rozpočtů.

### Pojetí jednotlivých autorů

Z anglosaského přístupu k pojmům plán a rozpočet vychází **Bohumil Král** (2002) ve své publikaci, které aplikuje na české poměry.

Hodnotové vyjádření cílů podniku formuluje v hlavním podnikovém rozpočtu (Master Budget) tvořeném syntézou rozpočtové rozvahy, rozpočtové výsledovky a rozpočtem peněžních toků.

Téměř shodně přistupuje k tématice i **Rudolf Schroll** v Manažerském účetnictví v podmínkách tržního hospodářství (1993).

Z německého pojetí plánu a rozpočtu vychází **Rolf Eschenbach** ve svém díle Controlling (2000). Na strategické i operativní úrovni řízení pracuje s pojmy plánování a plán. Jako nástroje plánovacích úloh uvádí, mimo jiné, plánovou bilanci, plánový výkaz zisku a ztrát a finanční plán. Rozpočet zmiňuje v souvislosti s plánováním nákladových středisek a sestavováním rozpočtu výkonů.

Tato práce se zaměřuje, jak již bylo v úvodu naznačeno, především na tu část plánování, která konkretizuje finanční cíle podniku, tzn. finanční plánování. V další části jsou proto vymezeny již konkrétní pojmy *finanční plán a rozpočet* jako nástroje *finančního řízení*.

Ne vždy lze najít u autorů jednoznačný příklon k jednomu či druhému vymezení založeném na teritoriálních diferencích. Například **Grünwald** (2001) prvotně vychází z německého pojetí a dělí plány a rozpočty podle úrovně řízení. „Finanční plán je nástrojem strategického a taktického (dlouhodobého a ročního) finančního řízení. Rozpočty patří k nástrojům operativního řízení, jimiž se plán uskutečňuje. Rozpočtují se položky, které vnitropodnikové účetnictví sleduje.“ (Grünwald, 2001, STR. 149)

Zároveň vedle pojmu finanční plán, tvořeného plánovými výkazy, užívá pojem *podnikový rozpočet*, který je analogicky k finančnímu plánu tvořen rozpočtovými výkazy (rozvaha, výsledovka a rozpočet peněžních toků).

Dále pak popisuje rozdíl mezi plánem a rozpočtem v obsahové rovině (obdobně rozdíl v anglických výrazech „plan“ a „budget“): „Finanční plán slouží jako kritérium zajištění cílů a podmínek rozvoje podniku. Podnikový rozpočet obsahuje konkrétní zadání, jimiž se cíle zabezpečují.“ (Grünwald, 2001, STR. 155)

Nakonec rozlišuje plán od rozpočtu dle způsobu tvorby ve vazbě na funkční místa:

- Plán se začíná tvořit „odshora“ v návaznosti na přijaté strategické finanční cíle.
- Rozpočet se tvoří „odspodu“ sčítáním rozpočtovaných položek dle jednotlivých funkčních oblastí.

Obdobné terminologii se blíží i další autoři, např. **Iva Živělová** ve Finančním řízení podniku I., (2002), nebo **Pavel Vosoba** v Řízení firemních financí (1998).

Z pojetí výrazů finanční plán a rozpočet bude vycházeti teoretická část této práce.

Plánování se věnuje také **Hana Žůrková** v publikaci Plánování a kontrola, klíč k úspěchu. Za základ plánování považuje kvalitní a důslednou primární analýzu. Plánování rozděluje do jednotlivých cyklů nebo stádií, která lze shrnout jako.

### 1. Stanovení cílů a návrh řešení

Otázka: Čeho bychom chtěli dosáhnout?

### 2. Tvorba plánů

Otázka: Jak nejlépe a nejefektivněji dosáhnout cíle?

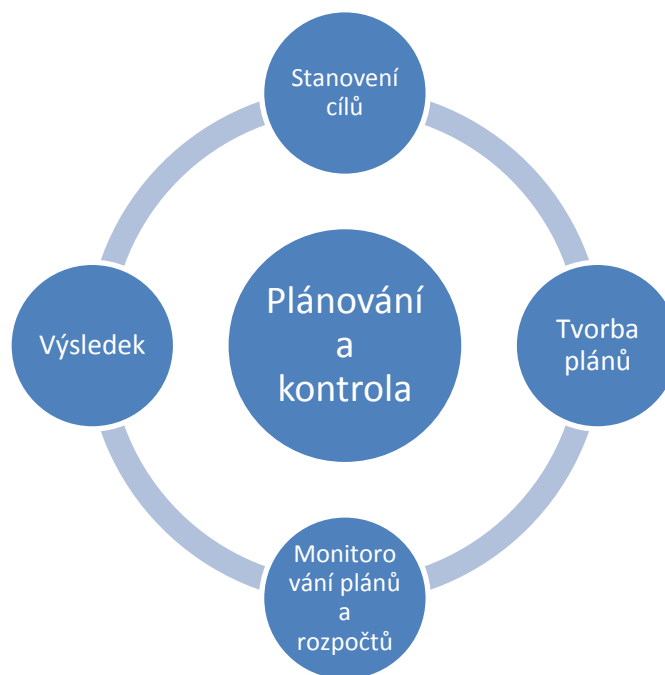
### 3. Monitorování plánů a rozpočtů

Otázka: Jak si vedeme? Jak na tom skutečně jsme?

### 4. Výsledek

Otázka: Kde, proč a s jakým výsledkem jsme skončili

V praxi nelze vždy přesně rozlišit, kde jedna fáze začíná a druhá končí, nicméně je velmi důležité provést důkladnou zpětnou kontrolu stávající fáze, než ji definitivně opustíme a posuneme se do fáze následující.



Obrázek 1 Kruhové znázornění cyklu podnikového plánování (Žůrková 2007)

V tomto kruhovém znázornění je patrná uzavřenost cyklu podnikového plánování. V momentě kdy přerušíme proces zpětné vazby (tedy kontroly a stanovování odchylek), přerušíme tak kontinuitu procesu. Tím si nejen znesnadníme další práci, ale hlavně významně snížíme vypovídací schopnost výsledku.

Je nutné si vždy opakovat, že fázi kontroly potřeba uplatňovat v každém kroku tak, aby nedocházelo k případným finančním či časovým ztrátám vinou špatně zvolených postupů. (Žůrková 2007)

## 2.2 Strategické plánování

Již při snaze o vymezení pojmů plán a rozpočet, bylo toto částečně dáno úrovní řízení, na které proces probíhá. Eschenbach (2000) rozlišuje dvě úrovně rozhodovacího procesu:

- strategická
- operativní

Ve vzájemném vztahu podřazuje operativu strategii. Strategii obecně popisuje např. Žůrková (2007, str.19) jako:

- Schéma postupu, jak za daných podmínek dosáhnout vytýčených cílů
- Definici dlouhodobé podnikatelské orientace firmy
- Soustavu strategických cílů, základní mise a hodnot firmy
- Obecný směr, kterým se chce podnik ubírat a čeho chce dosáhnout

Sestavení strategického plánu je prvním krokem v celkovém procesu tvorby podnikových plánů a rozpočtů.

V charakteristice i popisu procesu tvorby strategického plánu nejsou u většiny autorů žádné podstatné rozdíly.

Z časového hlediska řadíme strategický plán vždy k dlouhodobým plánům. Postihuje horizont několika let a týká se podniku jako celku. Cíle v něm vymezené mají finanční i nefinanční povahu, vyjádřené jsou spíše všeobecně než hodnotově.

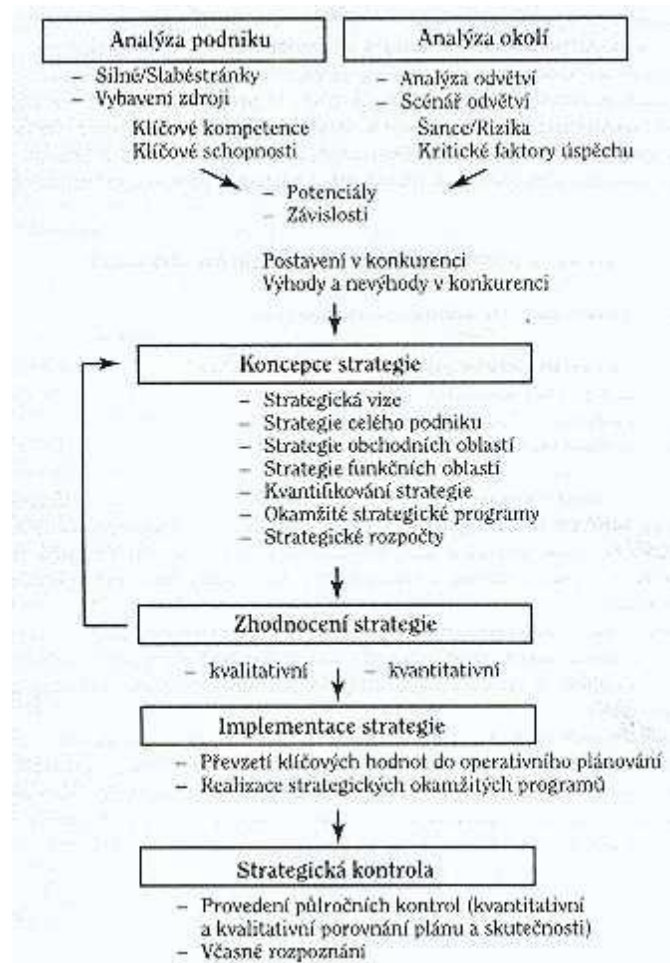
Stanovení strategických cílů firmy předchází diagnostika stávající situace podniku a jeho okolí a predikce budoucího vývoje. Samotné cíle pak musí vycházet z firemní vize.

Po vymezení a přijetí strategických cílů následuje fáze implementace. Cíle, kterých chce firma dosáhnout, se v hodnotovém vyjádření přenášejí do operativních plánů a rozpočtů.

Jejich prostřednictvím se pak zajišťuje realizace přijaté strategie.

Základní fáze strategického plánování:

- fáze analýzy
- fáze koncepční
- fáze implementace/kontroly úspěchu (Eschenbach 2000)



Obrázek 2 Schéma strategického plánování

(Eschenbach 2000)

Žůrková (2007, str. 21) uvádí, že strategický plán má řešit globální otázky budoucnosti podniku a způsoby, jakými se podnik hodlá vypořádat s nutností změn, např.:

- velikost podniku
- produktové rozpětí
- finanční struktura podniku
- rozvoj, výzkum a vývoj
- investice
- technologie

### 2.3 Plánování na operativní úrovni

Operativní plánování konkretizuje cíle strategického plánu, přičemž časově nepřesahuje rámec jednoho roku. Lze formulovat tyto úlohy operativního plánování:

- Plánování stavu jmění a kapitálu
- Plánování zisku za období
- Řízení likvidity
- Řízení výnosů za období a rentabilita složek výnosů (rozpočet výkonů)
- Analýza původu prostředků a jejich použití (rozpočet toku kapitálu)
- Kalkulace nákladů a výkonů
- Analýza podniku a celkové řízení / reporting

Za podstatné považuje sladění jednotlivých složek operativního plánování a zároveň soulad operativních plánů resp. rozpočtů s podnikovou strategií. (Eschenbach 2000)

Operativní plány jsou:

- nejdetailnější úrovní plánů
- cílem je bezproblémové fungování každodenních procesů ve firmě

Potřebu operativních plánů lze nalézt firemních oblastech, jako např.:

- mzdové plánování
- plán výroby
- kontrola skladu

Eschenbachovo rozdělení lze dále rozšířit o další mezistupeň mezi strategickým a operativním plánem a to o tzv. **Manažerský (taktický plán)**. Jeho úkolem je:

- uvést strategický plán do praxe
- provést realokaci a přeplánování zdrojů tak, aby bylo usnadněno dosažení strategických cílů podniku, jako jsou.
  - rozvoj nových odbytíšť
  - vzdělávání a trénink zaměstnanců
  - plánování a organizace aktivit



Obrázek 3 Úrovně plánů (Žůrková 2007)

Taktiku obecně pak popisuje jako:

- určení, jakým způsobem dosáhnout strategických cílů
- následný krok, po stanovení jasně formulovaných strategických cílů

Úkolem taktiky je pomoci rozhodnout sporné otázky dříve, než se z nich stanou problémy, eliminovat nezbytnost analyzovat tutéž situaci, kdykoliv se znovu vyskytne a sjednotit ostatní plány. (Žůrková 2007)

Velmi přehledně jsou ujasněny vlastnosti a úkoly jednotlivých plánovacích úrovní v tabulce č.1:

	<b>Strategické plánování</b>	<b>Manažerské plánování</b>	<b>Operativní plánování</b>
<b>Časový horizont</b>	Dlouhodobější - obvykle min. 1 rok a více	Obvykle do 1 roku	Krátkodobé (denní, týdenní, měsíční, kvartální)
<b>Hlavní důraz</b>	Ujasnit si a naplánovat budoucí rozhodnutí	Naplánování, jak strategii implementovat v praxi	Plánování denních podnikových operací
<b>Nejistota</b>	Velmi vysoká	Střední	Nízká
<b>Detailní úroveň/rozpracovanost</b>	Pouze globální otázky	Více detailní	Velmi detailní
<b>Šíře obsahu</b>	Velmi široká	Zaměření na detailnější plánování dané strategie	Velmi specifická
<b>Plánovací metody</b>	Většinou nestrukturované	Více strukturované	Vysoce strukturované
<b>Možnost vyhodnocení a změny plánů</b>	Poměrně složité a nesnadno opravitelné	Po uvedení strategie do praxe	Často snadno vyhodnotitelné a opravitelné

*Tabulka 1 Matice vlastností a úkolů plánovacích úrovní (Žůrková 2007)*

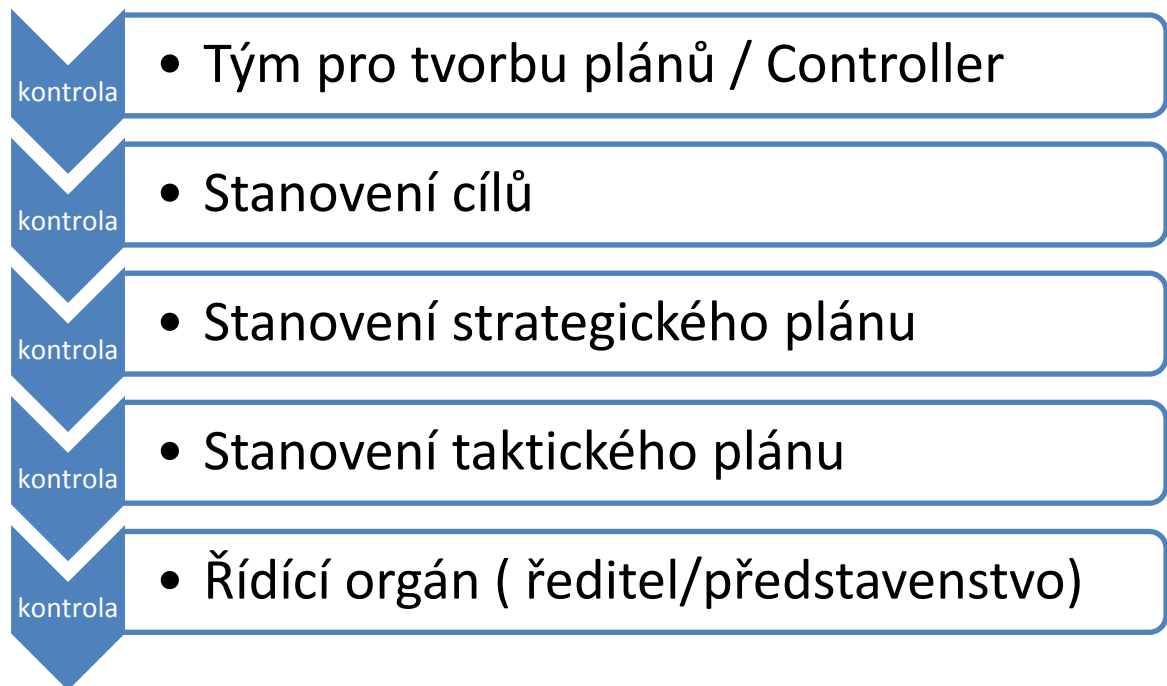
## 2.4 Vytvoření plánovacího týmu

Zajištění úspěšnosti celého plánovacího procesu je do značné míry podmíněno kvalitou a adekvátností primárních informací. Z toho důvodu je třeba zaměřit pozornost na výběr vhodných účastníků plánovacího cyklu. Stanovení počtu členů týmu zodpovědného za plánování je pochopitelně závislé na velikosti dané firmy. V případech malých firem se může jednat i jen o jednu osobu např. majitele společnosti.

V případě většího podniku s vícevrstvou organizační strukturou a několika samostatnými odděleními by se měli na skladbě plánovacího týmu podílet zástupci všech oddělení počínaje controllerem, přes zástupce oddělení jako jsou nákup, výroba, prodej, logistika, marketing a účetní oddělení.



Každý člen má na starosti jinou oblast zájmu. Koordinátorem týmu by měl být controller. smyslem a výstupem plánovacího procesu by měl být srozumitelný a racionální podklad pro tvorbu rozpočtu, tedy převedení plánů do finanční podoby. (Žůrková 2007)



Obrázek 4 Postup tvorby plánu (Žůrková 2007)

### 3 FINANČNÍ PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY

Finančním plánováním se v podniku rozhoduje o hospodaření s peněžními prostředky, o tom jak bude naloženo se ziskem, případně do čeho se bude investovat. Výsledkem tohoto procesu je finanční plán.

Kvalitně zpracovaný finanční plán by měl být:

- jednoduchý a srozumitelný pracovníkům na všech řídicích úrovních
- vycházet z firemní strategie a cílů
- jednotlivé části plánu by měly být ve vzájemném souladu
- tvořit se ve variantách, pesimistická a optimistická varianta tak můžou tvořit hranici pro fungování podniku
- sestavovat se posuvným způsobem, tzn. na konci sledovaného období, kdy se z části plánu stává skutečnost, se naplánuje další období a připojí se ke konci plánovacího dokumentu. Zachovává se tím konstantní délka plánovacího cyklu.

Finanční plán je strukturován do podoby účetních výkazů: *Plánová rozvaha*, *Plánová výsledovka* a *Plán peněžních toků*.

Finanční plán se rozlišuje na dlouhodobý, ten je tvořen v horizontu tří až pěti let. Z něho pak vychází plán krátkodobý, který časově nepřesahuje délku jednoho roku. (Žůrková 2002)

#### 3.1 Dlouhodobý finanční plán

V rámci finančního řízení slouží dlouhodobý finanční plán především jako nástroj pro zajištění rentability podnikání.

Z obecného vzorce pro vyjádření rentability jako poměru zisku a vloženého kapitálu je patrný význam tvorby zisku v podniku pro růst ukazatele rentability. Zisk se tak stává jedním z důležitých finančních cílů. Tento cíl je částečně naplňován prodejem, z dlouhodobého hlediska také vhodnou investiční činností. Investiční plánování je také považováno za jádro dlouhodobého finančního plánu. Naplánování investiční činnosti si pak vyžaduje zvolit přiměřenou formu dlouhodobého financování.

Z výše uvedeného lze stanovit, ve shodě se všemi autory, tři základní východiska dlouhodobého finančního plánu:

- Odhad budoucího objemu tržeb
- Plán investiční činnosti (požadavky na majetek)
- Plán (potřeba) dlouhodobých finančních zdrojů

(Živělová 2002)

### 3.2 Tvorba dlouhodobého finančního plánu

Sestavení dlouhodobého finančního plánu je procesem, který je pojímán jednotlivými autory s určitou rozdílností.

Grünwald (2001) považuje za stěžejní *Plán peněžních toků*. Plánovou výsledovku s rozvahou vidí v rámci dlouhodobého horizontu jen jako „torza“ jejich předobrazů z účetnictví.

Oproti tomu Živělová (2002) uvádí jako výchozí bod dlouhodobého finančního plánu sestavení Plánového výkazu zisků a ztrát ve zjednodušené formě, na který pak navazuje Plán peněžních toků. Dále se už v postupu shodují.

Král (2002) charakterizuje dlouhodobý finanční plán v největším zjednodušení jako finanční rozpočet, který kombinuje prvky plánové výsledovky, rozvahy a plánu peněžních toků.

Další autoři, např. Kovanicová (1997), Schroll (1993) nebo Eschenbach (2000) tvorbu dlouhodobého finančního plánu neřeší a ve svých dílech se podrobněji zabývají až krátkodobým finančním plánováním.

Prvním krokem při formování dlouhodobého finančního plánu, pokud se bude vycházet z Grünwalda (2001), je sestavení **Plánu peněžních toků** v členění na provozní, investiční a finanční část.

Dlouhodobý plán peněžních toků					
z provozní činnosti		z investiční činnosti		z finanční činnosti	
1	tržby	11	investiční náklady na projekty uváděné do provozu v plánovaném období	18	výplata peněžitých dividend
2	provozní ziskové rozpětí v %	12	investiční výdaje vynaložené na projekty uváděné do provozu v plánovaném období	19	dlouhodobé závazky (zvýšení nebo snížení)
3	zisk před úroky a daněmi	13	příjmy z dezinvestic	20	dlouhodobé úvěry (zvýšení nebo snížení)
4	úroky ( kalkulační)	14	finanční investice		
5	zisk před daněmi	15	zvýšení pracovního kapitálu		
6	sazba daně z příjmu v %	16	předpoklad investičních výdajů na projekty zabezpečující cíle za horizontem aktuálního dlouhodobého plánu	21	příjmy z emise akcií
7	daň z příjmu				
8	zisk po zdanění				
9	odpisy (kalkulační)				
10	peněžní toky z provozní činnosti před investováním do pracovního kapitálu	17	peněžní toky z investiční činnosti	22	peněžní toky z finanční činnosti

Tabulka 2 Plán peněžních toků (Grünwald 2001)

Základním vstupem je plán tržeb. Vychází z hodnot minulých období, z marketingových průzkumů, odhadů vývoje trhu, apod. Spolehlivý a odborně provedený odhad budoucích tržeb je klíčovou otázkou celého finančního plánu. Východiska prognózy prodeje by měla být součástí dokumentace finančního plánu.

Dalším ze vstupů je provozní ziskové rozpětí, které zde nahrazuje náklady a je pojítkem mezi tržbami a ziskem z provozní činnosti.

Při plánování peněžních toků z investiční činnosti je doporučeno ponechat prostor pro případné investiční projekty, které mohou časem vyplynout z důvodů zabezpečení cíle za horizontem aktuálního plánovaného období.

Na plán peněžních toků navazuje v dalším kroku plánovacího procesu sestavení **Plánové výsledovky**.

Cílem je odhadnout budoucí, pro podnik použitelný, zisk. Její struktura pro potřeby dlouhodobého finančního plánu je velice zjednodušená, a jak již bylo výše zmíněno, je pouze „torzem“ svého předobrazu z účetnictví. (Grünwald 2001)

V **Plánové rozvaze** dlouhodobého finančního plánu se pracuje s pojmem pracovní kapitál, který představuje rozdíl oběžných aktiv a krátkodobých pasiv. Skladbu dlouhodobé plánové rozvahy vidíme v tabulce č.3:

AKTIVA	PASIVA
Investiční majetek (zůstatková cena)	Základní jmění
	Kapitálové fondy
Finanční investice	Fondy ze zisku
Pracovní kapitál	Dlouhodobé závazky
	Dlouhodobé úvěry

Tabulka 3 Skladba plánové rozvahy (Grünwald 2001)

### 3.3 Krátkodobý finanční plán

Hlavní úlohou krátkodobého finančního řízení je *zajištění likvidity* a následně s tím spojené *platební schopnosti* podniku, tzn. řízení oběžných aktiv a krátkodobých závazků. Nástrojem pro toto řízení je krátkodobý finanční plán.

Vychází z dlouhodobého finančního plánu, zpřesňuje v něm naplánované veličiny pro daný rok, ale s přihlédnutím k aktuálním skutečnostem a případným odchylkám od původních záměrů.

Poznatky z analýzy odchylek od plánu v předešlém období jsou velkým kvalitativním přínosem pro plánování a je vhodné ji zrealizovat před samotným započítáním plánovacího procesu.

Krátkodobé finanční plánování probíhá ve třech základních krocích:

- Plánová výsledovka
- Plán peněžních toků
- Plánová rozvaha

### Plánová výsledovka

Východiskem je stejně jako u dlouhodobého plánování *plán tržeb*. Dalším vstupem je, odlišně od dlouhodobého plánu, kde se pracuje se ziskovým rozpětím, *plán nákladů*. Ten se doporučuje pro potřeby krátkodobého finančního plánu sestavit v rozlišení na přímé a nepřímé náklady a nepřímé náklady dělit na fixní a variabilní. Následující tabulka představuje strukturu plánové výsledovky upravené v kalkulačním členění:

<b>Krátkodobá plánová výsledovka</b>	
<b>1.</b>	<b>TRŽBY</b>
<b>2.</b>	<b>PŘÍMÝ MATERIÁL</b>
<b>3.</b>	<b>PŘÍMÉ MZDY</b>
<b>4.</b>	<b>VARIABILNÍ NEPŘÍMÉ NÁKLADY</b>
<b>5.</b>	<b>FIXNÍ NEPŘÍMÉ NÁKLADY</b>
<b>6.</b>	<b>Z TOHO ODPISY</b>
<b>7.</b>	<b>ZISK PŘED DANĚMI</b>
<b>8.</b>	<b>DAŇ Z PŘÍJMŮ</b>
<b>9.</b>	<b>ZISK PO ZDANĚNÍ</b>

Tabulka 4 Skladba plánové výsledovky (Grünwald 2001)

Významným problémem při sestavení plánové výsledovky je vedle správného odhadu objemu tržeb rozhodnutí, které náklady zařadit mezi fixní a které k variabilním.

(Grünwald 2001)

### Plán peněžních toků

Je podkladem pro řešení hlavního úkolu krátkodobého finančního plánování - likvidity.

Ve své první části *Peněžní toky z provozní činnosti před investováním do pracovního kapitálu* čerpá údaje z plánové výsledovky.

V druhé části *Peněžní toky ze změn pracovního kapitálu* sleduje změny stavu zásob, pohledávek, finančního majetku a krátkodobých závazků. Změny se odvíjejí od průběhu tržeb či nákladů dle stanovené funkční závislosti.

Třetí částí jsou *Peněžní toky z příjmů a výdajů podle dlouhodobých dispozic* (investiční činnost, dlouhodobé závazky, dlouhodobé úvěry, příjmy z emise akcií, výplata dividend)

Součet všech třech částí poukazuje na nedostatek resp. přebytek finančních prostředků. Velikost rozdílu se koriguje na únosnou míru korekce ve druhé, respektive třetí části výkazu, tak aby korespondoval s přijatou finanční strategií krátkodobých úvěrů.

*Peněžní toky ze změny krátkodobých úvěrů* představují čtvrtou část plánového výkazu.

Součet výsledků jednotlivých částí by měl být, v ideálním případě, roven nule. Tzn. pro případný přebytek finančních prostředků je naplánovaná vhodná investiční činnost, pro nedostatek financí má podnik připravenou odpovídající úvěrovou politiku.

### **Plánová rozvaha**

Završuje trojici dokumentů krátkodobého finančního plánu. Vychází ze změny položek aktiv a pasiv v plánu peněžních toků. Je podkladem pro analýzu poměrových ukazatelů, které se porovnávají s ukazateli minulých období. (Grünwald 2001)

## **3.4 Rozpočty**

O vztahu finančního plánu k rozpočtům Grünwald (2001, str.149) říká: „Rozpočty patří k nástrojům operativního řízení, jimiž se plán uskutečňuje.“

Ve srovnání s plánem jsou daleko podrobnější, často představují peněžní vyjádření úkolů pro vnitropodniková střediska, případně podnik jako celek.

Každá firma by si měla stanovit základní cíle svého hospodaření. Tyto cíle si podnik dále rozpracuje do jednotlivých, vzájemně provázaných plánů. Tyto plány se dále rozpracovávají a konkretizují pomocí rozpočtů, které firma připravuje a schvaluje před obdobím, pro které jsou určeny. Rozpočet je převod úkolů věcně vymezených plánem na peněžní jednotky. Oblast, která se tvorbou rozpočtů zabývá, se nazývá **rozpočetnictví**, a je součástí manažerského účetnictví.

Z rozpočetnictví se opět stává důležitá oblast pro vedení firmy, na kterou kladou manažeři velký důraz. Důvodem jsou neúprosné tržní podmínky vytvářející tlak na co nejnižší ceny firemních výstupů. Firmy jsou tak nuceny hledat možnosti snížení nákladů. Jestliže chce firma produkovat kvalitní výrobky, není vhodné zaměřit úspory na přímé výrobní náklady. Z toho důvodu je vhodné se při procesu snižování nákladů zaměřit především na náklady nepřímé – tzv. režie.

Rozpočetnictví umožňuje jak přesnější plánování režijních nákladů, tak sledování jejich vynakládání a kontrolu plnění nákladových plánů. (Popesko 2008)

Rozpočetnictví je považováno za hlavní nástroj finančního a vnitropodnikového řízení. Zaměřuje se na výpočet a určení budoucích nákladů, výnosů, hospodářského výsledku, příjmů a výdajů. Tyto údaje čerpá ze stanovených podnikových cílů.

Úkolem rozpočetnictví je také zabezpečení kontroly plnění stanovených cílů. Stanovuje detailní úkoly nejen pro celý podnik (rozpočet nebo plán výnosů, nákladů a zisku podniku), ale rozpracovává je i pro jednotlivé vnitrofiremní útvary.

Organizace rozpočetnictví závisí na systému vnitropodnikového řízení. Základem je soustava rozpočtů nákladů a výnosů.

Rozpočet je plán, pomocí kterého zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitrofiremních útvarů pro jejich plánovanou činnost v určitém období. (Synek 2003)

### 3.5 Členění rozpočtů

Přesto, že Grünwald (2001) považuje rozpočty za nástroj operativního, tedy krátkodobého řízení, z časového hlediska rozpočty dělíme na:

**Dlouhodobé** – představují již určitou konkretizaci dlouhodobých finančních cílů z oblasti investic, výzkumu a vývoje, dlouhodobého finančního krytí. Jejich dlouhodobost tedy plyne z dlouhodobosti trvání veličin, které rozpočtují.

Dlouhodobé rozpočty bývají někdy ztotožňovány s dlouhodobým finančním plánem.

(Živělová 2002, str. 99)

Zahrnují především:

- Investiční rozpočet
- Rozpočet výdajů na výzkum a vývoj



- Kapitálový rozpočet

**Krátkodobé** – taky nazývané operativní rozpočty, mají vztah ke krátkodobému finančnímu plánu. Jsou nástrojem operativního finančního řízení podniku a podle

úrovně řízení se pak dělí na:

- Podnikové rozpočty
- Vnitropodnikové rozpočty

Jiné hledisko rozlišuje rozpočty:

**Odpovědnostní** – stanovují úkoly podle odpovědných středisek a osob

**Funkční** – týkají se činností podniku, především odbytu, výroby a obslužných činností. Jednotlivé dílčí rozpočty funkčních oblastí vyústí v sestavení souhrnného podnikového rozpočtu, tvořeného:

- Rozpočetní výsledovkou
- Rozpočetní rozvahou
- Rozpočtem peněžních toků

### 3.6 Metody tvorby rozpočtů

Při sestavování rozpočtů lze aplikovat rozdílné formy provedení. O některých z nich a vzájemných odlišnostech pojímá tato kapitola.

#### **Pevné a variantní rozpočty**

Pevný rozpočet je sestaven za celé, pevně stanovené rozpočtové období, nejčastěji rok. U tohoto způsobu je ztížena průběžná kontrola plnění úkolů a případné zásahy mohou být prováděny „skokově“ po uplynutí celého období.

K zohlednění variant budoucího vývoje a výkyvů ve výrobě se využívá variantních rozpočtů, kdy se v rámci základního období rozpočtují i období kratší. Příkladem může být např. rozpočet výroby, kde výše variabilní složky nákladů pro jednotlivá dílčí období je vázaná na plánované množství výrobků daných období.

Variantní forma umožňuje průběžnou a plynulou aktualizaci rozpočtu. Lze jej využít nejen v souvislosti s výrobou a režijními náklady ale také u ostatních typů rozpočtů.

#### **Přírůstková metoda a rozpočtování s nulovým základem**

Při sestavování rozpočtu přírůstkovou metodou se vychází z výsledků předešlého období, které se upraví o určitý procentní podíl. Ten se stanoví na základě očekávaných změn v oblasti cen a objemu činnosti. Její výhodou je jednoduchost a možnost využití softwarové podpory. Vzniká u ní ovšem nebezpečí přenášení nedostatků z minulosti do budoucnosti.

Rozpočet od nuly, mezinárodně nazývaný Zero-Based Budget, reviduje všechny složky rozpočtu a hledá nová efektivní a optimální využití podnikových zdrojů. Je metodou náročnou na čas všech zúčastněných pracovníků a doporučuje se jej provádět v delších časových cyklech.

### **Limitní a indikativní rozpočty**

U limitních rozpočtů jsou pevně stanovené úrovně cílových hodnot, horní hranice, kterou nelze překročit. Oproti tomu u indikativních rozpočtů existuje vazba výše hodnoty jedné veličiny na dosažení hodnot veličiny druhé. První způsob má své opodstatnění v obdobích finanční tísně, nebo např. u výdajů na reprezentaci a podobně, v případě indikativních rozpočtů je výhodou motivační efekt.

## **3.7 Soustavy rozpočtů**

- Programové (neboli funkční) rozpočty – firma je vytváří jen pro určitou oblast, např. odbyt, výrobu nebo finance.
- Odpovědnostní rozpočty - stanovují úkoly podle odpovědných osob nebo útvarů.
- Běžné rozpočty - tzv. provozní rozpočty -slouží k rozpočtování běžné provozní činnosti podniku.
- Investiční rozpočty – zahrnují i výdaje na pořízení investičního majetku.
- Dlouhodobé rozpočty –patří mezi ně investiční rozpočty a rozpočty nákladů na výzkum a vývoj.

### **3.7.1 Programové rozpočty**

Detailní členění programových lze provést následujícím způsobem:

Odbytové rozpočty:

- rozpočet prodeje
- rozpočet zásob
- rozpočet prodejní a odbytové režie

Rozpočty v oblasti výroby:

- výrobní rozpočet
- rozpočet přímého materiálu
- rozpočet nákupu přímého materiálu
- rozpočet přímých mezd
- rozpočet výrobní režié
- rozpočet zásob materiálu
- rozpočet závazků vůči dodavatelům

Rozpočty obslužných činností:

- rozpočet správní režié
- rozpočet investičních výdajů
- rozpočet nákladů na výzkum a vývoj

Souhrnné finanční rozpočty:

„velitelský rozpočet“ – Master Budget:

- rozpočetní (plánová) výsledovka
- rozpočetní (plánová) rozvaha

rozpočet peněžních toků:

- rozpočet příjmů a výdajů
- rozpočet externího financování (Grünwald 2001)

### 3.8 Formy rozpočtů

**Pevné rozpočty** – není zde rozlišena variabilní a fixní složka nákladů, stanovují se jen pro jedinou úroveň činnosti.

**Variantní rozpočty** – vypracovávají se pro zachycení různých potenciálních variant budoucího vývoje.

**Rozpočtování s nulovým základem** – tzv. Zero-Based Budgeting – na rozdíl od jiných forem rozpočtů nejsou základem hodnoty minulých období, ale přehled činností, které firma bude teprve vykonávat.

**Indexní rozpočtování** – tzv. přírůstkové – základem jsou výsledky předchozích období. Stinnou stránkou této metody je skutečnost, že v případě nehospodárnosti v minulosti se může tento nedostatek přenášet i do rozpočtů následujících období.

**Klouzavé rozpočty (RollingBudgets)** – jejich použití spočívá v kontinuální aktualizaci následujícího rozpočtovaného období.

**Limitní rozpočty**- stanovují určité limity, které by měly být nepřekročitelné ať už v absolutní hodnotě nebo v relaci k jiným hodnotám. Jejich využití je zejména v nákladech na reprezentaci.

**Indikativní rozpočty** - jsou typy rozpočtů, jejichž výše se váže na dosažení jiné důležité veličiny. Hlavním úkolem indikativních rozpočtů je předejít situaci, kdy by úspora v jedné oblasti znamenala zvýšení nákladů nebo snížení výnosů v oblasti jiné. (Král 2003)

### 3.9 Sestavení podnikového rozpočtu

Rozpočty je na rozdíl od plánů vhodné začít tvořit „odspodu“, na úrovni vnitropodnikových středisek. V této souvislosti se mluví o decentralizaci řízení.

V návaznosti na jednotlivé funkční oblasti se navrhnou dílčí rozpočty, přičemž je důležité přihlížet k limitujícím faktorům. Tím může být např. poptávka na trhu, nebo výrobní kapacita podniku.

Začíná se na nejnižší vnitropodnikové úrovni a rozpočty jsou ve své nejpodrobnější podobě. Přejíždí do vyšších úrovní, sumarizují se, postupně až na podnikovou úroveň. Je potřeba pohlídat vznik případných duplicit a vyloučit je.

Zejména v závislosti na míře centralizace či decentralizace řízení se rozpočtují na úrovni vnitropodnikových útvarů pouze náklady a výdaje, výnosy se pak rozpočtují na podnikové úrovni. Také se rozpočtování výnosů transformuje na nižší odpovědnostní střediska.

Agregací vnitropodnikových rozpočtů vzniká v konečné fázi *Podnikový rozpočet* ve formě rozpočtových výkazů.

Důležité je nejen zapojení co nejširší části podnikového managementu ze všech úrovní vedení, ale také jejich vzájemná spolupráce a komunikace. Konzistentní musí být jak rozpočty vzájemně, stejně tak je potřeba souladu podnikového rozpočtu s finančním plánem. Návrhy rozpočtů mohou být po předání z nižší řídicí úrovně do úrovní jim nadřazených vráceny zpět k přepracování. Cyklus lze opakovat i vícekrát než je přijato konečné řešení.

( Eschenbach 2000, Král 2003)

### 3.10 Kontrola plnění rozpočtu

Kontrolní proces je nedílnou součástí řízení podniku a správně fungující kontrola by měla splňovat tři funkce:

- **funkci sledování** – získání informací o realizovaných skutečných veličinách
- **funkci posuzování** – zhodnocení skutečných veličin podle dohodnutého cíle (přepočtené plánové, resp. cílové veličiny) aby se zesílily žádoucím způsobem chování a opatření do budoucnosti
- **funkci prevence** – podporovat výkony na cíle pouhou existencí kontroly (Eschenbach 2000)

V rámci finančního řízení zaujímá významné místo kontrola plnění rozpočtů. Spočívá ve srovnání rozpočtovaných a skutečně dosažených hodnot. K tomu je důležité, aby si podnik stanovil kontrolní měřítko a měl dostatečně vypovídajícím způsobem vedenou účetní a finanční evidenci.

Podstatou kontroly je pak vyčíslení případných rozdílů a především analýza a interpretace vzniklých odchylek. Cílem řešení jsou dvě základní otázky:

- **Příčina** vzniku odchylky
- **Odpovědnost** za vznik odchylky

Za základní typy odchylek lze považovat:

**Kvalitativní odchylky** – představují rozdíl mezi rozpočtovanou a skutečně dosaženou úrovní hodnot souvisejících s oceněním hodnocené veličiny

**Kvantitativní odchylky** – vznikají z rozdílů mezi rozpočtem a skutečností parametrů souvisejících s věcnou podstatou hodnocené veličiny

**Sortimentní odchylky** – kvantifikují rozdíl mezi směrným a skutečným sortimentním složením nakupovaných a prodávaných výkonů

**Odchylky z výtěžnosti a úspornosti** vynakládaných ekonomických zdrojů.

Kontrola slouží k posouzení, zdali skutečný vývoj podniku je v souladu s plánovanými cíli a rozpočtovanými veličinami. Na jejím základě se podnik rozhoduje o přijetí případných nápravných opatření buď ve směru budoucích výkonů, nebo aktualizaci původních plánů a rozpočtů. (Král 2003)

V této souvislosti rozlišujeme zpětnou a dopřednou vazbu:

- **Zpětná vazba** – opravná opatření k dosažení plánovaného cíle
- **Dopředná vazba** – oprava cíle. (Eschenbach 2000)

## SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI

V rámci zpracování této práce jsem v její první, teoretické, části provedl rešerši literárních zdrojů k dané problematice.

Stěžejním tématem, které se prolíná veškerou dostupnou literaturou se zaměřením na podnikovou ekonomiku, manažerské účetnictví, plánování a rozpočtování je důraz na poznání ovládnutí podnikových nákladů. Tento úkol je zmiňován jako hlavní úkol plánování i rozpočtování.

Z toho důvodu je první kapitola teoretické části věnována právě rozboru nákladů. Vybral jsem příklady, jakými různí autoři rozdělují náklady z hlediska rozdílných úhlů pohledu. Ať se již jedná o pojetí nákladů, které kromě předepsaných pohledů z hlediska finančního účetnictví vidí náklady také v mimoúčetních souvislostech a rozšiřují tím informační základnu manažerů pro rozhodování. Dále jsem rozebral tzv. klasifikaci nákladů – tedy seskupení mnoha nákladových položek do jednotlivých skupin, které zjednodušují hledání příčin a souvislostí v jejich chování a tím vytváří podmínky pro nalézání nákladových úspor.

Druhou kapitolou teoretické části je vymezení pojmu plánování a rozdělení plánů do základních úrovní. Plánování je definováno mimo jiné jak spojnice mezi současností a chtěnou budoucností. Jako činnost, která má za úkol setřídít myšlenky o budoucím směřování podniku, vzájemně je synchronizovat a vytvořit vodítko podle kterého se budeme v následujícím období orientovat. Plánování je rozebíráno od velmi obecných cílů až po naprosto přesně definované kroky. Od strategické úrovně, až po úroveň operativní.

Poslední kapitolou je finanční plánování a rozpočetnictví. To lze snad nejjednodušeji vyjádřit jako převedení slovních úkolů z plánování do exaktně měřitelných číselných údajů. Rozpočty už dávají zcela jasný rámeček, ve kterém se firma a její jednotlivé části mohou nebo musí pohybovat ve svém konání. Uvádí, kolik výrobků musí firma vyrobit, kolik peněz za ně musí získat, kolik materiálu na to spotřebuje či jakou částku hodlá investovat. Podobně jako u plánu, i v rozpočtu se pohybujeme od nejvyšších úrovní až k nejnižším, nejdetailejněji zpracovaným.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 4 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI D PLAST A.S.

### 4.1 Historie firmy

Firma D PLAST a.s. se sídlem Lužkovice 206, PSČ 763 11, Zlín (IČO 544 752) byla založena 2. května 1991 jako společnost s ručením omezeným (změna právní formy na akciovou společnost byla zapsána k 1.7.2006). Základní kapitál společnosti je 21.913 tis. Kč. V roce 1993 založila dceřinou firmu a.s. VULKANPLAST (od roku 2000 D PLAST -EFTEC a.s.), která je především finálním dodavatelem tmelů pro automobilový průmysl.

- **1990** - vznik firmy D PLAST spol. s r.o. - výroba zaměřena na výrobky na bázi PVC,
- **1992** - sídlo firmy a výroba přesunuta do Zlína - Malenovic,
- **1993** - sloučení vývoje PVC tmelů pro automobilový průmysl firmy D PLAST a výroby firmy Vulkan do firmy Vulkanplast a.s.,
- **1997** - výstavba nového sídla firmy D PLAST v Lužkovicích, zahájení výroby v novém areálu,
- **2000** - vznik dceřinné firmy D PLAST - EFTEC a.s., vyčlenění těsnících prvků pro automobilový průmysl z firmy D PLAST, instalace nové technologie na míchání PVC plastisolů,
- **2000 - 2003** - rozvoj výroby granulátů pro potravinářský průmysl, rozšíření výrobního areálu v průmyslové zóně Zlín - Příluky, výstavba nového administrativního a výrobního sídla firmy D PLAST, instalace nových výrobních technologií,
- **2004 - 2005** - rozvoj extruzních technologií, naplnění kapacity granulační linky,
- **2006** - změna právní formy na a.s.,
- **2007** - otevření logistického centra,
- **2008-2009** - zprovoznění výrobní haly pro extruzní technologii, Založení Výzkumně-vývojového centra, instalace experimentální extruzní linky,
- **2010** - rozvoj extruzních technologií, instalace compoundovací linky.  
(www.dplast.cz)

## 4.2 Představení současné produkce

Výrobní a vývojový program společnosti je zaměřen na výrobu granulátů pro potravinářský a elektrotechnický průmysl a poplastovaných plechů pro stavebnictví. Dalším významným programem je produkce vytlačovaných profilů pro automobilový a spotřební průmysl. Doplňkovým programem je výroba tmelů a past.

Do roku 2003 byla součástí výrobního programu výroba tmelu pro automobilový průmysl. Tato byla koncem roku 2003 přesunuta do dceřiné firmy D PLAST –EFTECa.s..

Pro potravinářský průmysl dodává společnost potravinářské pasty a potravinářské granuláty.

Tyto jsou aplikovány jako těsnící hmoty pro kovové lahvové uzávěry určené k balení nápojů a potravin.

Pro stavební odvětví produkujeme plechy, poplastované barevnou ochrannou vrstvou na bázi PVC. Tyto jsou používány ve střešních hydroizolačních systémech jako ukončovací a kotvící plechové prvky. Dále pro tuto sféru užití vyrábí firma těsnící tmely na kaučukové a bitumenové bázi.

V textilním průmyslu, strojírenství a spotřebních odvětvích nacházejí své uplatnění zejména technické pasty, a to pro aplikace máčení, rotačního odlévání, ochranu závěsů galvanických lázní a hadic, těsnění vzduchových a olejových filtrů. Významnou oblastí je využití technických past na impregnaci tkanin a nánosování tkaných a netkaných textilií.

Dalším výrobním programem je povrchová ochrana různých kovových výrobků, skladovacích a přepravních palet, ručního nářadí, nástrojů, držáků, konzol, nosičů, krytů apod. plastem a výroba ochranných krytek, madel, držadel a těsnění. ([www.dlast.cz](http://www.dlast.cz))

## 4.3 Organizační schéma

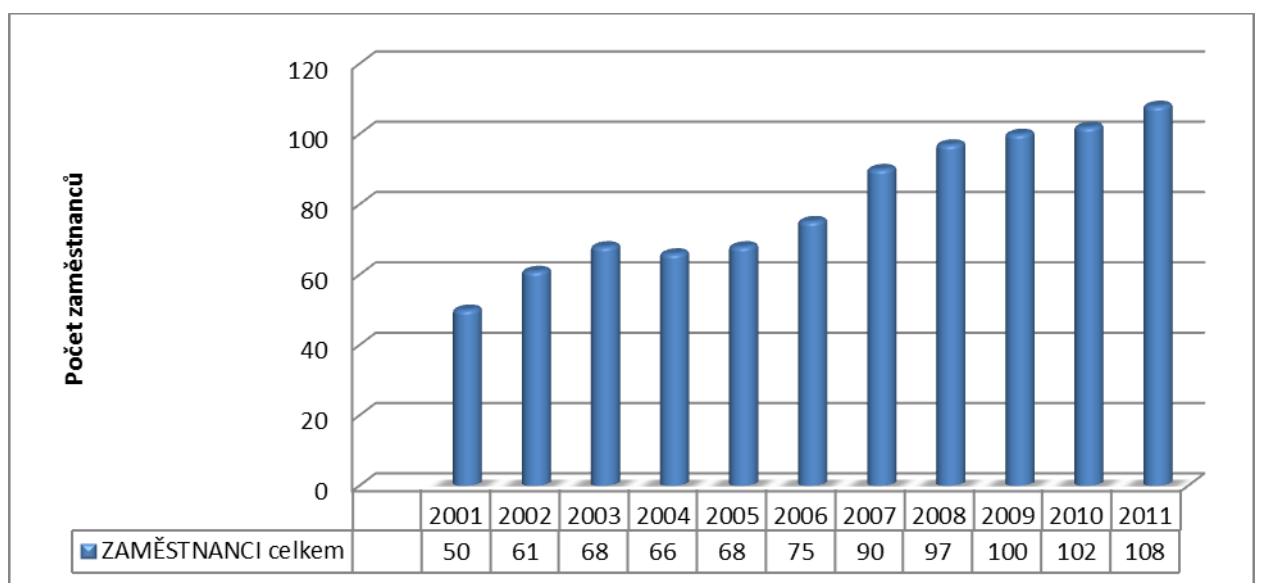
Pro ilustraci je uvedena pouze hlavní část organizační struktury do úrovně hlavních oddělení. Společnost je řízena ředitelem, jmenovaným do funkce členy představenstva. Ten dále jmenuje vedoucí jednotlivých úseků, spadajících přímo pod něj.



Obrázek 5 Organizační schéma společnosti D Plast a.s.

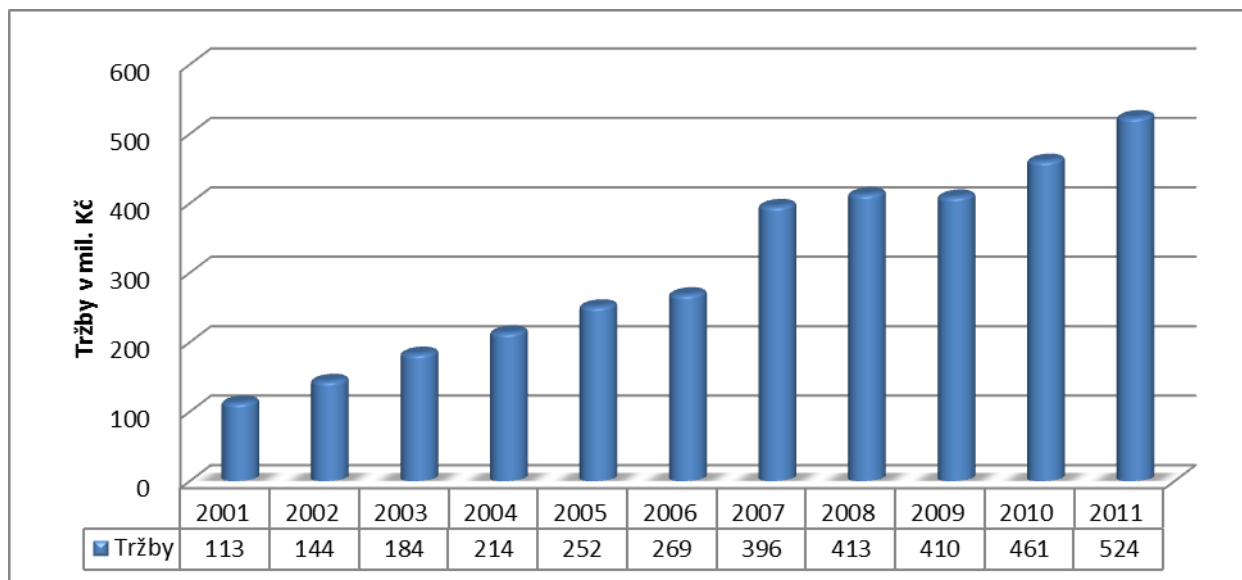
#### 4.4 Vývoj klíčových ukazatelů

Z vývoje počtu zaměstnanců je patrný nárůst o více než 100% za posledních 10 let. Nicméně je zřejmé, že zvyšování počtu zaměstnanců se v posledních čtyřech letech zpomaluje.



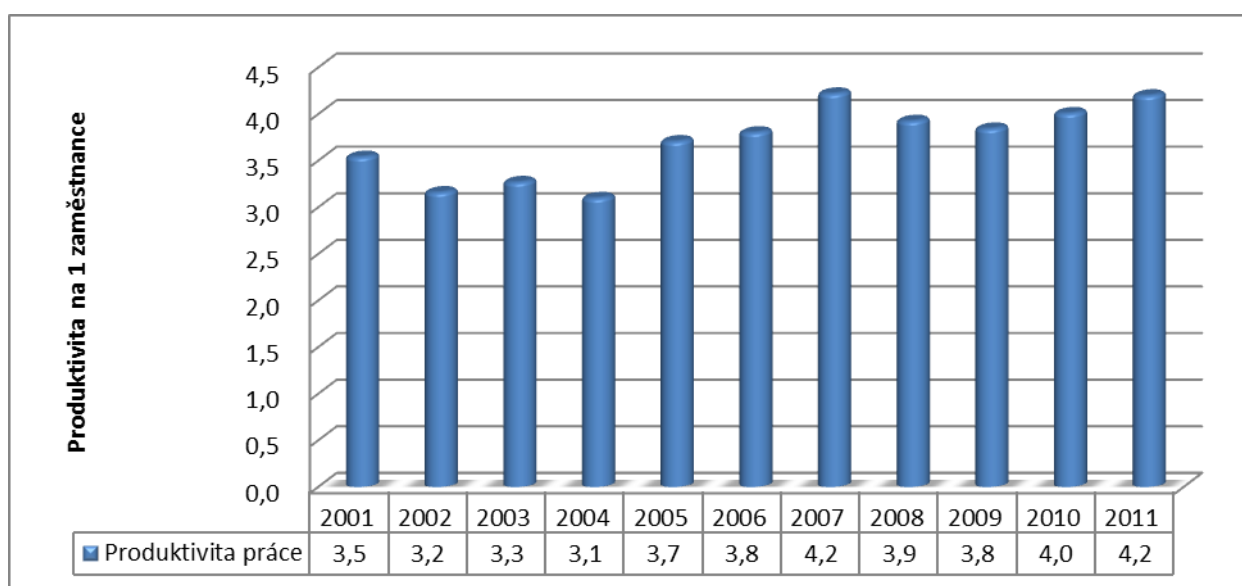
Obrázek 6 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2001-2011

Vývoj tržeb společnosti dosáhl za deset let nárůstu téměř 500%. Při srovnání tohoto ukazatele s nárůstem zaměstnanců za stejné období o cca 100% je patrné, že tempo růstu tržeb je výrazně vyšší než tempo růstu počtu zaměstnanců.



Obrázek 7 Vývoj tržeb v letech 2001-2011

Růst tržeb však je však negativně kompenzován snížením přidané hodnoty podniku. Pro účely přesnějšího srovnávání je tedy používán ukazatel produktivity práce, vypočítaný z přidané hodnoty na 1 zaměstnance. Růst produktivity za posledních 10 let činil cca 30% což ve srovnání s téměř 500% nárůstem tržeb vypovídá o klesající přidané hodnotě na 1 Kč tržeb.



Obrázek 8 Vývoj produktivity práce v letech 2001-2011

## 5 ANALÝZA ČINNOSTÍ SPOLEČNOSTI D PLAST A.S.

### 5.1 Výrobky a služby

#### Hadice



Vytlačované hadice bez opletu jsou vyrobeny z měkčeného PVC nebo TPE. Charakteristickou vlastností při rozdělení hadic do jednotlivých skupin je tvrdost. Firma D PLAST a.s. je schopna vyrábět hadice s tvrdosti v rozmezí 50 - 90 ShAz PVC granulátu vlastní výroby nebo z PVC granulátu od renomovaných firem (Solvay, Arkema).

#### Technické granuláty



Technické granuláty jsou určeny jako polotovary k dalšímu zpracování. Obchodní název pro PVC granuláty je GRANULIT®. Vyrábí se ze směsi polyvinylchloridu a příslušných přísad podle konkrétních potřeb zákazníků a požadavků na konečné užití. Neobsahují žádné těžké kovy. Používají se například k výrobě různých typů profilů, hadic, hadiček, trubek, podešví, izolaci kabelů atd.

Technické granuláty na bázi PVC a kopolymery EVA se vyvíjí, vyrábí a dodávají ve spolupráci se zákazníky na základě posouzení jejich konkrétních potřeb z hlediska požadovaných fyzikálně-mechanických, chemických, vzhledových či dalších vlastností konečného výrobku. Certifikovaný systém řízení vývoje a výroby podle ISO 9001 poskytuje tomuto produktu záruku kvality z hlediska konečného užití.

#### Těsnění uzávěrů



Vývoj a výroba granulátů určených pro potravinářský průmysl dle požadavků a specifikace zákazníka. Těsnění je vhodné pro všechny typy uzávěrů jak korunkových, aluminiových tak i plastových.

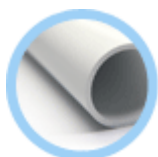
Granuláty jsou vyráběny ze sypké směsi polymerních prášků a příslušných aditiv technologií vytlačování vytlačovacím strojem a sekáním strun v granulovací hlavě na granule shodných rozměrů. Všechny granuláty splňují Directivu 2002/72/EC, Regulation (EC) No.1935/2004 a 21 CFR 177.1210 US FDA Regulations.

### Poplastované plechy



Vývoj a výroba plechů s plastovou vrstvou určené pro automobilový průmysl a stavebnictví.

### Trubky



Vytlačované trubky jsou vyrobeny z tvrdého PVC, PA, POM, HDPE, PP, LDPE. Trubky firmy D PLAST a.s. jsou rozděleny do oblastí automobilového průmyslu, spotřebního průmyslu. Firma může vyrábět z PVC granulátu vlastní produkce nebo z PVC granulátu od renomovaných firem (Solvay, EMS, TICONA).

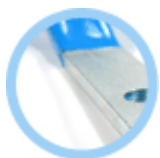
### Plastové profily



Vytlačované plastové profily jsou vyráběny formou extruze. Mezi používané materiály patří : PA 66, PA 11, PA 12, PE, PMMA, PP, PVC, POM, PBT, TPE, ABS, atd.

Každý z výrobků prochází přísnou výstupní kontrolou, která zaručuje špičkovou kvalitu a přesnost provedení. Pracuje se v systému RAL, takže je možno vyrobit a dodat jakýkoli barevný odstín dle požadavku.

### Plastové povlaky a nánosy



Ochrana plastem se zpravidla provádí na různých částí skladovacích a přepravních palet, ruční náradí, nástroje, držáky, konzoly, nosiče, kryty, stojany, háčky apod. Plastový povlak na povrchu výrobku nebo formy se vytváří máčením. Princip máčení spočívá v namočení předmětu nebo formy, zpravidla kovové, požadovaného tvaru do PVC plastisolu. Následuje pozvolné vynoření formy z nádrže a tepelné zpracování vytvořené vrstvy želatinací. Pro fluidní nanášení jsou používány plasty ve formě prášku na bázi PVC nebo směsných termoplastů s vynikající odolností povětrnostním podmínkám a dobrou adhezí ke kovům. Podle konkrétních potřeb zákazníků navrhujeme a zajišťujeme řešení - návrh formy, způsob poplastování, vzorkování, vlastní výrobu a dodávky jednotlivých typů výrobků.

### PVC Plastisoly



Vývoj a výroba PVC plastisolů (past) dle požadavků a specifikace zákazníka. Podle způsobu aplikace (rotační odlévání, impregnace, máčení, stříkání, lehčení, nanášení stěrkou apod.) možnost vývoje PVC past o požadované viskozitě, viskozitním chováním, tvrdosti, barvě, odolnosti proti povětrnosti, chemické odolnosti, apod.

## 5.2 Procesy realizace

Proces přípravy výroby a prodeje výrobku či služby probíhá několika fázemi, které jsou zabezpečovány jednotlivými zodpovědnými úseky. Tyto procesy nelze vždy jednoznačně přiřadit jen konkrétnímu oddělení a proto se související činnosti často prolínají. Za základní realizační procesy lze označit tyto:

1. Obchod
2. Vývoj produktů

3. Technická přípravy výroby + nákup surovin
4. Výroba
5. Kontrola
6. Skladování a distribuce

([www.dplast.cz](http://www.dplast.cz))

### **5.3 Procesy týkající se zákazníka**

#### **5.3.1 Realizace kontraktu**

Společnost D Plast a.s. je zaměřena převážně na odběratele, kteří dodané produkty dále zpracovávají a teprve následně prodávají ve formě finálního výrobku koncovým uživatelům. Z toho důvodu je většina obchodních případů ve firmě realizována dlouhodobě a téměř absentují jednorázoví zákazníci. Dojednávání podmínek kontraktů a vyhledávání nových zákazníků má na starosti obchodní oddělení. Jednotliví obchodníci zabezpečují strategickou komunikaci se zákazníky, prezentují nabídky a jednají o podmínkách dodávek. Ve chvíli kdy jsou dojednány podmínky spolupráce na určité období, předávají exekutivní agendu oddělení logistiky.

Vyhledávání nových zákazníků probíhá často prostřednictvím specializovaných veletrhů a výstav popřípadě kontaktováním ze strany potenciálního zákazníka prostřednictvím webových stránek společnosti.

V oblasti granulátů či poplastovaných plechů jsou zákazníci všeobecně známí a jde čistě o souboj jednotlivých výrobců a podíl na daném trhu. Podstatně otevřenější je pole vytlačování (hadice, trubičky atp.), kde je potenciálních zákazníků velmi mnoho. Tento počet je však vykoupen výrazně větším počtem konkurentů, vyššími náklady na produkci a nižší přidanou hodnotou.

#### **5.3.2 Realizace dílčích objednávek**

Jednotlivé objednávky jsou realizovány za předem dohodnutých podmínek mezi obchodníkem firmy a odběratelem. Jsou zpracovány oddělením logistiky, které zabezpečí jejich zavedení do informačního systému firmy, potvrzení, realizaci dodávky a fakturaci. Na této činnosti se již obchodníci podílejí jen částečně formou určitého dozorování dodržení dohod se zákazníkem (dodržení termínů dodávek, ceny atp.)



## 5.4 Nákupní činnost

Jednotlivé složky nákupu lze zařadit do čtyř základních kategorií:

1. Nákup materiálů (suroviny, ochranné pomůcky atp.)
2. Nákup investičního majetku (budovy, stroje atp.)
3. Nákup služeb (kontroly, certifikace, kalibrace, servisní zásahy atp.)
4. Nákup energií

Za klíčovou nakupovanou položku lze celkem jednoznačně označit materiál. Ceny finálních výrobků jsou až z 90% tvořeny právě cenou surovin. Protože se v plastikářském průmyslu používají převážně suroviny získávané z ropy, je jejich cena velmi nestabilní a v dlouhodobém horizontu výrazně rostoucí. Správně naplánované nákupy surovin tak mohou značně přispět k růstu přidané hodnoty podniku.

## 5.5 Výroba hlavních produktů

### 5.5.1 Výroba granulátu

Granulace je založena na tom, že vytlačovací stroj, obvykle dvoušnekový, je osazen tzv. granulovací hlavou. Jde v podstatě o děrovanou desku, přes kterou je materiál vytlačován a na které je pomocí přtlaku přitlačena rotující nožová hlava. Nožová hlava je po obvodu osazena noži s břity, které sekají vytlačované struny. Granule jsou pak ochlazovány vzduchem nebo vodou tak, aby nedocházelo k jejich vzájemnému slepování. Obvykle se těchto chladicích médií využívá i k transportu vyrobených granulí k jejich dalšímu zpracování. Granule vyrobené tímto způsobem mají svůj charakteristický tvar čoček nebo pecek.

### 5.5.2 Výroba PVC Plastisolů

Výroba PVC plastisolů je založena na principu míchání práškových a kapalných složek pomocí míchacích zařízení. Pro výrobu plastisolů se používají nejčastěji pomaluběžné planetární ramenové míchací stroje nebo vysokootáčkové míchací stroje tzv. dissolvery.

Práškový pastotvorný polymer spolu s práškovými komponenty je postupně dávkován do směsi kapalných složek (tzv. změkčovadel). V průběhu míchání jsou práškové komponenty smočeny ve změkčovadle a vzniká tzv. plastisol. V závěrečné fázi míchání je z plastisolu odsáván přebytečný vzduch. Pro skladování plastisolů se obvykle využívá

velkých zásobníků (tzv. homogenizátorů), kde je PVC plastisol pomalu promícháván a získává finální vlastnosti.

### 5.5.3 Vytlačování (Extruze)

Vytlačování je technologická operace, při které je polymer (polymerní směs s aditivou) roz-taven ve vytlačovacím stroji a tavenina plastu je kontinuálně vytlačována přes profilovací zařízení (vytlačovací hlavu) do volného prostoru. Technologie vytlačování slouží k výrobě buď konečných tvarů nebo k výrobě polotovarů. Podle tvaru konečného výrobku nebo tvaru polotovaru se technologie vytlačování mohou rozdělit do tří základních skupin:

- výroba trubek a profilů
- výroba fólií a desek
- výroba vláken a opláštění

Tyto technologické způsoby využívají hlavně šnekové vytlačovací stroje (extrudery), které však nepracují samostatně, ale jsou součástí výrobních linek, kde ostatní stroje a zařízení zajišťují kalibraci, odtah, dělení popřípadě doplňkovou úpravu tvaru nebo povrchu.

K výrobě trubek se obvykle používá PVC, HDPE, LDPE, PP, PA, POM, PBT. Profily se vyrábějí z PVC, PS a jejich kopolymerů, PMMA, PC, POM, apod.

### 5.5.4 Fluidní nanášení (vířivé)

Při fluidním nanášení se používá práškový polymer, který je udržován ve vznosu (tzv. fluidním loži) tak, že se chová podobně jako kapalina. Ponořením ohřátého kovového předmětu do prášku je vytvořena požadovaná vrstva plastového nánosu na povrchu předmětu.

### 5.5.5 Technologie "máčení"

Při máčení se používá kapalný PVC plastisol. Ponořením ohřátého kovového předmětu do plastisolu se vytvoří požadovaná vrstva plastového nánosu na povrchu předmětu, která se následně podrobuje želatinaci. Máčením lze nanášet ochranné nebo dekorativní povlaky na kovové předměty. Pro zajištěné adheze povlaku ke kovovému povrchu se využívají adhezivní úpravy lakováním. Máčením na kovové formy s následným sejmutím výrobků lze vyrábět pružné plastové krytky a návleky.

## 6 ANALÝZA STÁVAJÍCÍHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ

Ve společnosti D Plast a.s. je příprava plánů a rozpočtů v kompetenci oddělení controllingu. To má za úkol určit způsob, jakým budou plány a rozpočty připravovány a prezentovány a také zajistit jejich distribuci do jednotlivých úseků, které plány dále rozpracovávají do nižších úrovní.

Plánování a rozpočtování jsou ve firmě v podstatě sloučeny do jednoho bloku. Termín rozpočet se v tomto smyslu prakticky nepoužívá. Po vytvoření a odsouhlasení celofiremního plánu a následně dílčích plánů slouží tyto de facto jako rozpočty následujícího kalendářního roku pro firmu i jednotlivá oddělení.

Schvalování firemního plánu provádí představenstvo společnosti a procentuální vyjádření jeho plnění je základním měřítkem úspěšnosti následujícího roku, na které jsou navázány podstatné složky ročních odměn zejména u vedoucích pracovníků a THP.

### 6.1 Analýza nákladů

Náklady ve společnosti jsou členěny dvěma základními způsoby.

- **Druhovému členění nákladů**
- **Střediskové členění nákladů**

#### 6.1.1 Druhovému členění nákladů

Základem je interně upravená výsledovka s interním označením „Výsledovka DP“. V této výsledovce jsou náklady rozčleněny do níže uvedených druhů:

- Přímý materiál
- Režijní materiál
- Spotřeba paliv
- Spotřeba energií a vody
- Opravy
- Cestovné
- Dary, repre, sponzorování
- Převážné
- Nájemné, leasing

- Poštovné, telefonní poplatky
- Výstavy, propagace, inzerce
- Služby ostatní
- Ostatní provozní náklady
- Osobní náklady
- Zákonné sociální náklady
- Odpisy, technické zhodnocení
- Nákupy drobného majetku
- Daň silniční, z nemovitostí a jiné poplatky
- Prodej materiálu
- Prodej zboží
- Prodej dlouhodobého majetku
- Finanční a mimořádné náklady
- Tvorba opravných položek a rezerv
- Vnitrodoprava

### **6.1.2 Střediskové členění nákladů**

V této skupině se náklady přiřazují jednotlivým nákladovým střediskům, jejichž struktury je popsána v následujících bodech.

Pro účely tvorby plánu (rozpočtu) jsou tato dvě členění maticově propojena, čímž je dosaženo detailnějšího rozpadu a firma je schopna přesněji identifikovat jak místo vzniku nákladu tak strukturu nákladů jednotlivých středisek.

Rozčlenění je patrné z následující tabulky č. 5

FINANČNÍ PLÁN CELKOVÝ		STŘEDISKOVÉ ČLENĚNÍ					
		SPR	LUA	MLA	LUB	VAV	VYT
D PLAST a.s.	celkem	10	11	12	13	14	15
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	Přímý materiál						
	Režijní materiál						
	Spotřeba paliv						
	Spotřeba energií a vody						
	Opravy						
	Cestovné						
	Dary, repre, sponzorování						
	Přepravné						
	Nájemné, leasing						
	Poštovné, telefonní poplatky						
	Výstavy, propagace, inzerce						
	Služby ostatní						
	Ostatní provozní náklady						
	Osobní náklady						
	Zákonné sociální náklady						
	Odpisy, technické zhodnocení						
	Nákupy drobného majetku						
	Daň silniční, z nemovitostí a jiné poplatky						
	Prodej materiálu						
	Prodej zboží						
Prodej dlouhodobého majetku							
Finanční a mimořádné náklady							
Tvorba opravných položek a rezerv							
Vnitrodoprava							

Tabulka 5 Členění nákladů v D Plast a.s.

## 6.2 Popis střediskové struktury

Společnost D Plast a.s. je interně rozdělena na 3 základní jednotky, který v podstatě splňují kritéria SBU, nicméně toto označení se ve firmě nepoužívá. Interně jsou tyto jednotky označeny dle své lokality:

- LUA – provozovna Lůžkovice A
- MLA – provozovna Mladcová

- LUB – provozovna Lůžkovice B

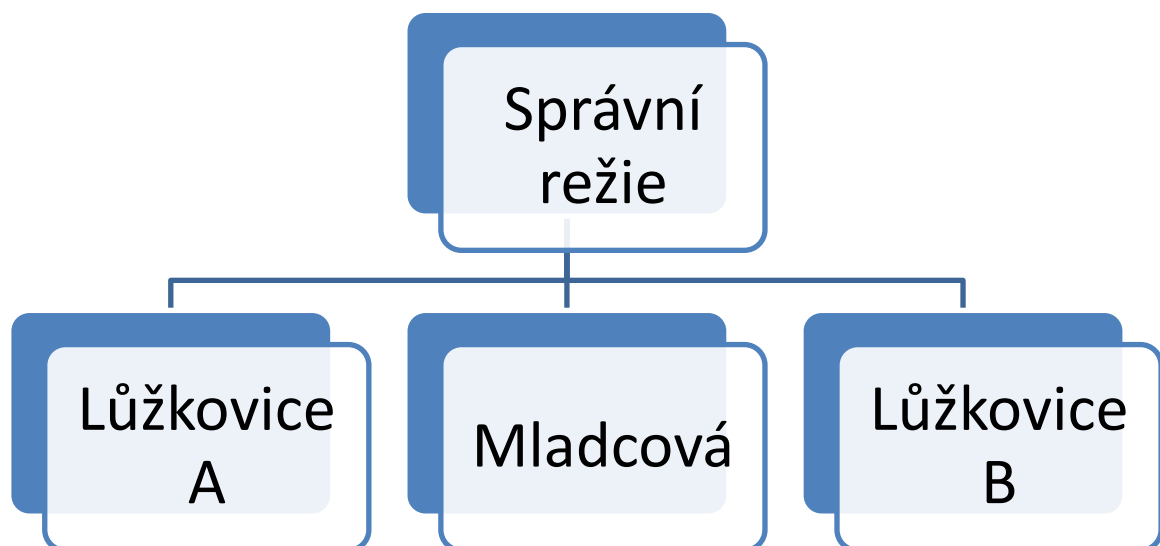
Detailnější rozpad těchto jednotek je popsán v následujícím bodě.

Tyto jednotky mají společné základní správní zázemí v podobě režijního střediska označovaného jako „správní režie“

### 6.2.1 Středisko SPRÁVNÍ REŽIE

Jeho pozice je mimo, resp. nad třemi hlavními jednotkami a náklady na něm vznikající jsou hrazeny společně všemi třemi jednotkami. Jeho funkce je společná pro každou pobočku (výrobní středisko).

Zabezpečuje veškeré ekonomické a účetní záležitosti, včetně controllingu. Dále také personální agendu, systém řízení kvality (ISO atp.) a správu a údržbu nemovitostí.



Obrázek 9 Základní středisková struktura v D Plast a.s.

Detailnější rozpad střediska je patrný z následující tabulky:

Zkratka	Název	Číslo
<b>SPR</b>	<b>REŽIE SPRÁVNÍ</b>	<b>10 000</b>
ÚEP	Oddělení EKONOMIKY A PERSONALISTIKY	10 100
SŘK	Systém řízení kvality	10 400
OSB	Oddělení správy budov	10 600
	PODNIKOVÁ ZÁLOŽNA	10 900

*Tabulka 6 Rozpad střediska Správní režie*

Oddělení ekonomiky a personalistiky a Systém řízení kvality jsou pouze nákladovými středisky. Náklady zde vznikající je třeba pokrýt z výnosů třech podřízených jednotek (provozoven). Oproti tomu oddělení správy budov a zejména podniková záložna jsou schopny generovat samostatný zisk z pronájmu budov resp. z činnosti související z financováním.

### 6.2.2 Provozovna Lužkovice A

Zkratka	Název	Číslo
<b>LUA</b>	<b>Provozovna LUŽKOVICE A</b>	<b>11 000</b>
OL	Oddělení logistiky (NaP) - LU	11 010
OK	Oddělení kvality	11 030
OO	Obchodní oddělení	11 050
	Příjem Lužkovice	11 060
	Sklad NaP LU3	11 065
	Sklad zboží Lužkovice	11 070
VIN	VINYSOL, NOVIL	11 510
TPA	TECHNICKÉ PASTY	11 600
PPA	POTRAVINÁŘSKÉ PASTY	11 700
STM	STAVEBNÍ TMELY	11 810

*Tabulka 7 Rozpad střediska Provozovna Lužkovice A*

Provozovna LUA je zaměřena zejména na výrobu past a tmelů což je patrné ze struktury podřízených úseků. Kromě těchto jasně identifikovatelných tzv. výrobních středisek VIN, TPA, PPA, STM, u nichž jsou náklady poměrně snadno identifikovatelné a přiřaditelné, jsou na provozovně LUA vedeny také úseky, které ve skutečnosti obhospodařují i další provozovny jako jsou OL, OK a OO. Tato oddělení se dále dělí do dalších nákladových středisek, která už jsou v tabulce skryta. Pouze pro příklad dalšího rozpadu je pod obchodním oddělením zobrazena část skladových středisek, ke kterým jsou také samostatně přiřazovány náklady.

U všech 3 provozoven lze nižší nákladová střediska rozdělit na tzv. režijní střediska a produktové skupiny. Do produktových skupin se zařazují takové náklady, které jsou jednoznačně přiřaditelné určité výrobní skupině. V případě provozovny LUA existují 4 produktové skupiny: VIN, TPA, PPA, STM. Ostatní nákladová střediska jsou režijní.

### 6.2.3 Provozovna Mladcová

Zkratka	Název	Číslo
<b>MLA</b>	<b>Provozovna MLADCOVÁ - REŽIE</b>	<b>12 000</b>
	Oddělení logistiky (NaP) - ML	12 010
	Oddělení kvality	12 030
	Výroba Mladcová - režie	12 040
	Výroba Mladcová - THP	12 041
	Obchodní oddělení	12 050
	Příjem Mladcová	12 060
	Sklad výrobků Mladcová	12 080
PPL	Poplastované plechy	12 210
MAC	MÁČENÉ VÝROBKY	12 300

*Tabulka 8 Rozpad střediska Provozovna Mladcová*

Provozovna MLA má na rozdíl od provozoven LUA a LUB samostatné zázemí v podobě vlastních oddělení logistiky, obchodu i výroby. Jediným spojujícím bodem s provozovnami v Lůžkovicích je oddělení vývoje, na jehož nákladech se MLA také podílí. Jinak se v podstatě jedná o samostatné nákladové středisko jeho hospodářský výsledek je vykazován odděleně od obou provozoven v Lůžkovicích. Jako jediné středisko má také samostatného vedoucího provozovny, který spadá přímo pod ředitele společnosti.



Jednotlivá nákladová střediska uvedená v tabulce jsou opět znázorněna v neúplné podobě pouze pro ilustraci. Detailnější rozpad je pouze u režii, kde je patrná existence samostatných nákladových středisek administrativně – obchodního charakteru.

Produktovými skupinami jsou PPL a MAC. Ostatní nákladová střediska jsou režijní.

#### 6.2.4 Provozovna Lůžkovice B

Zkratka	Název	Číslo
<b>LUB</b>	Výroba Lužkovice B - režie	13 040
TGR	Technické granuláty	13 110
PGR	Potravinářské granuláty PVC	13 210
	Potravinářské granuláty non PVC	13 220
<b>OV</b>	Oddělení vývoje	<b>14 000</b>
	Výzkumně-vývojové centrum	14 100
<b>VYT</b>	VYTL.-hala	15 010
	VYTLAČOVÁNÍ 1	15 041
	VYTLAČOVÁNÍ 2	15 042
	VYTLAČOVÁNÍ 3	15 043
	VYTLAČOVÁNÍ 4	15 044
	VYTLAČOVÁNÍ 5	15 045
	VYTLAČOVÁNÍ 6	15 046
	Jednotlivé profily nebo skupiny profilů	15 110

Tabulka 9 Rozpad střediska Provozovna Lůžkovice B

Provozovna Lůžkovice B je nejnovějším nákladovým střediskem, ale vznikají na něm výrazně vyšší náklady i výnosy než na ostatních střediscích. Je to způsobena zejména strukturou výroby, protože zejména střediska granulace TGR a PGR jsou vysoko objemovou výrobou.

Pod provozovnu LUB spadá i oddělení vývoje, které sice zastřešuje i ostatní provozovny, ale jejich primární vytížení se vztahuje právě ke střediskům TGR, PGR a VYT, která spadají pod nákladové středisko LUB.

Produktovými skupinami jsou TGR, PGR a VYT. Ostatní nákladová střediska jsou režijní.

### 6.3 Rozpad tržeb do produktových středisek

### 6.4 Plány a rozpočty

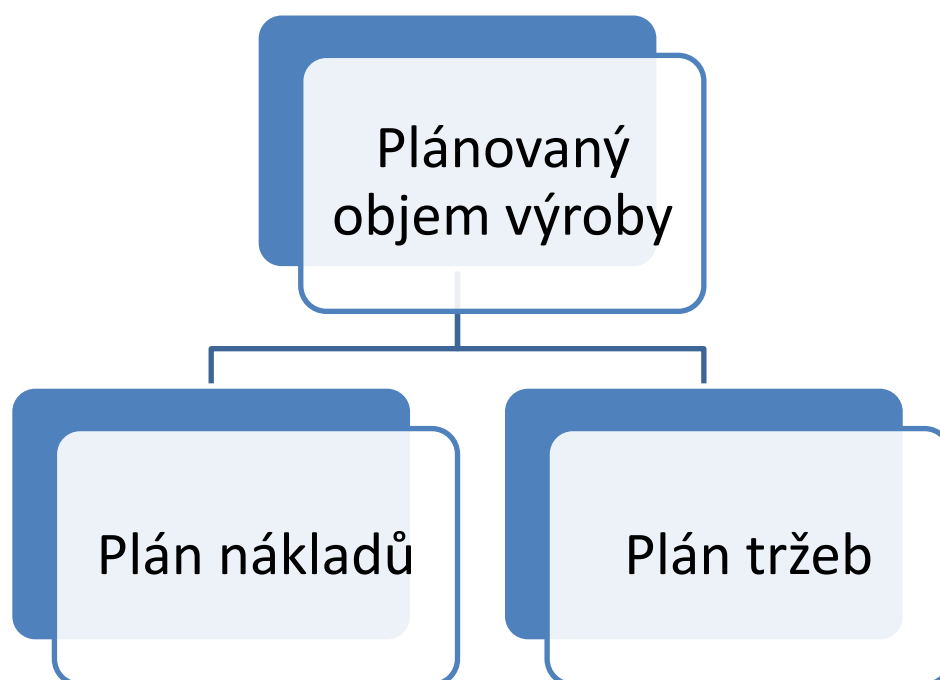
Základními používanými plány jsou plány na jednoleté období. Základem pro jejich tvorbu je plánovaný obrat v množství a požadovaný zisk v Kč. Zisk je plánován na základě požadavku akcionářů a je dále promítán do požadované výše přidané hodnoty (dále VA) na měrnou jednotku jednotlivých produktů tak, aby v konečném součtu bylo dosaženo požadovaného zisku společnosti.

Plánování obratu prodeje (prodaného množství) se provádí na základě minulých let, odhadů tržního potenciálu pro další období a výrobních kapacit.

V první fázi je oddělením controllingu zpracován plán výroby/prodeje na další období.

Tento plán je dělen na dvě základní složky:

- **Plán nákladů**
- **Plán tržeb**



Obrázek 10 Základní rozdělení plánu v D Plast a.s.

### 6.4.1 Plán nákladů

Na základě plánované produkce provedou vedoucí jednotlivých úseků plánování nákladů svých oddělení tak, aby byli schopni zabezpečit dosažení požadované produkce. Tyto plány obsahují kompletní náklady úseků. Příklad je vidět v následující tabulce obsahující plán nákladů vypracovaný za úsek logistiky.

Logistika	režijní střediska		
	celkem	11 010	11 014
Přímý materiál	0	0	0
Režijní materiál	107	98	9
Spotřeba paliv	392	36	356
Spotřeba energií a vody	0	0	0
Opravy	125	67	59
Cestovné	22	8	14
Dary, repre, spozorování	3	3	0
Přepravné	1	1	0
Nájemné, leasing	0	0	0
Poštovné, telefonní poplatky	40	36	4
Výstavy, propagace, inzerce	0	0	0
Služby ostatní	21	20	1
Ostatní provozní náklady	0	0	0
Osobní náklady	4 005	3 633	372
Zákonné sociální náklady	3	3	0
Odpisy, technické zhodnocení	273	206	67
Nákupy drobného majetku	12	12	0
Daň silniční, z nemovitostí, poplatky	41	4	36
Prodej materiálu	0	0	0
Prodej zboží	0	0	0
Prodej dlouhodobého majetku	0	0	0
Finanční a mimořádné náklady	28	5	22
Tvorba opravných položek a rezerv	0	0	0
Vnitrodoprava	0	0	0
<b>NÁKLADY</b>	<b>5 072</b>	<b>4 131</b>	<b>941</b>
Tržby za výroby	0	0	0
Tržby za služby	0	0	0
Tržby za materiál	0	0	0
Tržby za zboží	0	0	0
Tržby za prodej dlouhodobého majetku	0	0	0
Výnosy ostatní	0	0	0
Finanční a mimořádné výnosy	0	0	0

<b>VÝNOSY</b>	0	0	0
<b>HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK</b>	-5 072	-4 131	-941
v tisících Kč		OL	MAN

Tabulka 10 Plán nákladů oddělení logistiky v D Plast a.s.

Při tvorbě těchto plánů se vychází zejména z podkladů předchozího období. Dále se zohledňují zejména případné změny nákladů plynoucí např. ze mzdových nárůstů souvisejících s nutností přijmout nové pracovníky, aby bylo možno zabezpečit plánovanou produkci, změny mzdových tarifů, náklady na plánované investice + pravidelné opravy související s náklady střediska atd.

U položek s nízkými náklady se většinou pracuje pouze s kvalifikovaným odhadem popř. se loňské hodnoty navyšují určitým dohodnutým koeficientem.

Z tabulky lze také vyčíst plánovaný výsledek hospodaření daného úseku. Ten je v případě režijních středisek pochopitelně záporný, protože tato střediska většinou negenerují výnosy.

V této formě vypracují plán všechny úseky a předají jej do oddělení controllingu. To následně tyto plány sloučí a vytvoří základní plán nákladů následujícího období.

#### 6.4.2 Plán tržeb

Základem plánu tržeb je zejména kvalifikovaný odhad budoucího vývoje prodejů výrobků společnosti. Primárním cílem je zabezpečení takové výše prodeje, aby byla maximálně využita disponibilní výrobní kapacita firmy.

Oddělení controllingu následně tyto plány sloučí, vypočítá požadovaný objem tržeb tak aby bylo dosaženo požadované celkové přidané hodnoty, jejíž součástí je zisk společnosti.

Plán v této podobě je následně předložen představenstvu společnosti, které jej připomínkuje. Případné připomínky se následně promítnou do úpravy plánů buď v podobě požadavku na zvýšení tržeb (je-li to reálné) nebo v požadavku na snížení nákladů jednotlivých oddělení. Ve druhém případě pak vedoucí oddělení dostanou své plány k přepracování, tak aby snížili plánované náklady na úroveň, které umožní dosažení plánovaného zisku.

#### 6.4.3 Postup výpočtu plánovaných tržeb a HV

1. Stanovení požadované přidané hodnoty VA na jednotku produkce
2. Kvalifikovaný odhad materiálových nákladů – na základě cen surovin posledních let a odhadu vývoje cen surovin pro následující období

3. Sečtením bodů 1 a 2 dostaneme požadovanou výši tržeb
4. Součtem všech jednotkových VA pro každou produktovou skupinu dostaneme absolutní výši VA za celou firmu
5. Od celkové VA odečteme veškeré režijní náklady (tzn. vše kromě přímých materiálových nákladů) a získáme plánovaný HV.

Vzorec výpočtu je rozepsán v tabulce č.11

<b>PRODUKTOVÁ STŘEDISKA</b>	+	TRŽBY	T
	-	MATERIÁLOVÉ NÁKLADY	MN
	=	PŘIDANÁ HODNOTA	VA
	-	OSTATNÍ VARIABILNÍ NÁKLADY	OVN
	=	HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK PRODUKTOVÉHO STŘEDISKA	HVPS
	SUMA	SOUČET HV VŠECH PRODUKTOVÝCH STŘEDISEK	
<b>REŽIJNÍ STŘEDISKA</b>	-	HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK VŠECH REŽIJNÍCH STŘEDISEK	HVRS
<b>CELKEM</b>	=	<b>HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK FIRMY</b>	<b>HV D PLAST</b>

Tabulka 11 Vzorec výpočtu plánovaných tržeb a VH v D plast a.s.

## 6.5 Vzorový plán pro rok 2013

V tabulce č. 12 je zobrazen souhrnný plán firmy pro rok 2013. Pro zachování kontinuity dat je plán doplněn výsledky za posledních 5 let a je přímo porovnávám proti výsledkům posledního roku – viz sloupec „nárůst 2013/2012“.

V barevných polích jsou vyznačeny jednotlivé produktové skupiny a pro každou je zvlášť sestaven plán tržeb. Ten vychází z hodnoty plánovaného prodeje v tunách (s výjimkou produktové skupiny VYT). Tato hodnota je následně přepočítána na plánovanou tržbu

s označením NET SALES (zkr. NS). Tímto označením se rozumí tzv. čisté tržby tzn. tržby z prodeje výrobků dané produktové skupiny bez dopravného.

Po odečtení přímých materiálových nákladů dostáváme hodnotu VA – čili přidanou hodnotu, která je plánována pro danou skupinu. Odečtením VA od NS dostáváme HV produktového střediska.

ROČNÍ PLÁN PRODUKTOVÉ SKUPINY	skutečnost	skuteč- nost	skuteč- nost	skuteč- nost	skuteč- nost	plán	nárůst
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2013/ 2012

<b>MAC</b>	Prodej	263 t	234 t	445 t	679 t	918 t	1 168 t	27,2 %
	NS	36 228	31 234	46 651	72 398	82 495	120 771	46,4 %
	VA	13 351	12 122	16 421	26 232	31 125	31 891	2,5 %
	% VA/NS	36,9 %	38,8 %	35,2 %	36,2 %	37,7 %	26,4 %	
	HV	9 158	6 858	7 064	12 162	15 103	16 106	6,6 %
	% HV/NS	25,3 %	22,0 %	15,1 %	16,8 %	18,3 %	13,3 %	

<b>PGR</b>	Prodej	257 t	113 t	679 t	822 t	841 t	1 022 t	21,6 %
	NS	15 659	6 946	26 831	36 561	37 837	44 051	16,4 %
	VA	7 096	3 707	6 838	7 834	8 175	8 193	0,2 %
	% VA/NS	45,3 %	53,4 %	25,5 %	21,4 %	21,6 %	18,6 %	
	HV	6 830	3 179	5 534	5 542	6 863	7 079	3,2 %
	% HV/NS	43,6 %	45,8 %	20,6 %	15,2 %	18,1 %	16,1 %	

<b>DEF</b>	Prodej	6 347 t	7 090 t	7 373 t	8 404 t	10 793 t	15 124 t	40,1 %
	NS	276 384	313 445	321 383	397 765	535 560	751 861	40,4 %
	VA	43 079	88 219	60 636	73 615	94 009	108 844	15,8 %
	% VA/NS	15,6 %	28,1 %	18,9 %	18,5 %	17,6 %	14,5 %	
	HV	32 483	88 257	42 226	55 251	62 277	75 722	21,6 %
	% HV/NS	11,8 %	28,2 %	13,1 %	13,9 %	11,6 %	10,1 %	

<b>TPA</b>	Prodej	250 t	257 t	333 t	1 113 t	1 375 t	2 320 t	68,7 %
	NS	7 556	6 922	9 573	33 738	40 861	63 735	56,0 %
	VA	1 379	1 259	1 580	6 582	8 926	12 129	35,9 %
	% VA/NS	18,2 %	18,2 %	16,5 %	19,5 %	21,8 %	19,0 %	
	HV	1 410	2 715	272	2 847	4 621	6 593	42,7 %
	% HV/NS	18,7 %	39,2 %	2,8 %	8,4 %	11,3 %	10,3 %	

<b>TGR</b>	Prodej	304 884 pl	313 686 pl	346 053 pl	367 194 pl	315 467 pl	319 000 pl	1,1 %
	NS	169 655	154 773	169 059	179 272	149 834	152 033	1,5 %
	VA	83 708	79 149	84 422	79 372	65 702	64 308	-2,1 %
	% VA/NS	49,3 %	51,1 %	49,9 %	44,3 %	43,9 %	42,3 %	
	HV	73 750	70 207	74 655	68 719	56 573	56 527	-0,1 %
	% HV/NS	43,5 %	45,4 %	44,2 %	38,3 %	37,8 %	37,2 %	

<b>VYT</b>	NS	17 526	10 810	13 751	19 144	15 669	15 733	0,4 %
	VA	14 602	9 359	11 862	15 596	13 160	13 275	0,9 %
	% VA/NS	83,3 %	86,6 %	86,3 %	81,5 %	84,0 %	84,4 %	
	HV	10 451	6 474	8 012	10 647	8 651	8 858	2,4 %
	% HV/NS	59,6 %	59,9 %	58,3 %	55,6 %	55,2 %	56,3 %	

<b>PPL</b>	Prodej	57 t	34 t	34 t	33 t	31 t	36 t	16,8 %
	NS	2 994	1 833	1 823	1 754	1 654	1 885	14,0 %
	VA	1 108	706	694	658	629	689	9,6 %
	% VA/NS	37,0 %	38,5 %	38,1 %	37,5 %	38,0 %	36,5 %	
	HV	1 108	706	692	658	627	689	9,8 %
% HV/NS	37,0 %	38,5 %	38,0 %	37,5 %	37,9 %	36,5 %		

<b>SUMA</b>	NS	527 228	527 098	589 838	740 712	864 475	1 150 068	33,0 %
	VA	164 817	194 953	182 655	209 868	221 764	239 328	7,9 %
	% VA/NS	31,3 %	37,0 %	31,0 %	28,3 %	25,7 %	20,8 %	
	režie	-102 811	-106 378	-141 437	-152 498	-172 309	-183 061	6,2 %
	<b>HV celkem</b>	<b>62 006</b>	<b>88 575</b>	<b>41 218</b>	<b>57 370</b>	<b>49 455</b>	<b>56 267</b>	<b>13,8 %</b>
	z toho: HV produkt.stř	135 189	178 396	138 456	155 827	154 714	171 574	10,9 %
	z toho: HV rež. stř.	-73 183	-89 821	-97 237	-98 456	-105 259	-115 307	9,5 %
	% HV/NS	11,8 %	16,8 %	7,0 %	7,7 %	5,7 %	4,9 %	-14,5 %

Tabulka 12 Plán společnosti D Plast a.s. pro rok 2013

V sumarizačním poli SUMA (šedé pole na konci tabulky) se sečtou veškeré hodnoty jednotlivých produktových skupin a od nich se následně odečítají režijní náklady, viz řádek „režie“. Výsledkem je pak hospodářský výsledek celé společnosti.

## 6.6 Kontroly plánů a rozpočtů

V rámci měsíčních porad managementu firmy se provádí tzv. vyhodnocení plnění plánu, na kterém jsou vedoucí pracovníci seznámeni s vývojem tržeb a přidaných hodnot a s jejich srovnání s plánem popř. s předchozími lety. Tato kontrola obsahuje také vývoj stavu zásob surovin a hotových výrobků, komentář k situaci cash-flow atd.

V rámci těchto hodnocení už však nedochází k detailnějším analýzám příčin případných odchylek od plánu ani k jakékoliv úpravě stanoveného plánu.

## 6.7 Identifikace nedostatků systému plánování a rozpočtování

System plánování ve stávající podobě funguje ve firmě již řadu let a s ohledem na dlouhodobý vývoj firemního hospodaření jej lze těžko za nějak zásadně nevyhovující. Prioritou při prezentacích plánů byla jejich jednoduchost a srozumitelnost pro široký okruh zaměstnanců. V minulosti byly plány a jejich měsíční vyhodnocování prezentovány hromadně všem zaměstnancům. V posledních dvou letech se od této praxe upustilo a měsíční vyhodnocování plánů se děje výhradně v okruhu vedoucích pracovníků a separátně také členů

představenstva. Ostatní zaměstnanci jsou s výsledky seznamováni pouze při ročním vyhodnocení za právě uplynulé období.

Ačkoliv došlo k této změně, plány zůstávají ve své původní podobě, ačkoliv v současném stavu kdy jsou prezentovány pouze vedení firmy, by mohly být rozpracovány do mnohem detailnější podoby. Vedení firmy by tak mohlo mnohem lépe poznat nejen, že se plán plní nebo neplní, ale také z jakých příčin se tak děje. Z provedené analýzy jsem identifikoval 4 nedostatky, jejichž zlepšení by mohlo firmě přinést přehlednější a hlavně efektivnější plánování zaměřené na snížení nákladů. Těmito nedostatky jsou.

1. Nedostatečná informovanost zaměstnanců o plnění plánu
2. Používání výhradně fixního plánu/rozpočtu
3. Přílišná koncentrace na vyhodnocování přidané hodnoty VA, bez propojení na kontrolu režijních nákladů
4. Chybějící plán snižování materiálových nákladů.

V následujícím projektu se pokusím odstranit některé nedostatky plánovacího systému, zejména s orientací na ty aspekty, které mohou mít příznivý dopad na snižování nákladů. Cílem je nalézt takové způsoby práce s plánem a rozpočtem, které poskytnou možnost kontroly plnění a vazby na konkrétní oddělení a zaměstnance. Následně se navrhnu způsoby provázání plánů se systémem odměňování pracovníků tak, aby byla zajištěna jejich odpovědnost a zainteresovanost na splnění plánu.



## 7 PROJEKT ROZŠÍŘENÍ A EFEKTIVIZACE PLÁNOVACÍHO A ROZPOČTOVACÍHO SYSTÉMU

Jak už jsem zmínil v předchozí kapitole, cílem projektu bude navržení změn v plánovacím a rozpočtovacím systému firmy, které mají za cíl zlepšit provázanost plánů a rozpočtů s mechanismy snižujícími podnikové náklady. Není mým záměrem zásadně přepracovávat systém stávající, který firma dlouhodobě a úspěšně používá, ale spíše jeho rozšíření do nižších úrovní a konkretizace kroků pro konkrétní osoby.

Projekt by měl vycházet ze stávajících personálních i finančních kapacit společnosti a případné náklady s ním spojené by měly být výrazně nižší než potenciální úspory. V následujících bodech rozpracuji návrhy úprav vztahující se k výše uvedeným nedostatům.

### 7.1 Nedostatečná informovanost zaměstnanců o plnění plánu

V minulosti byly plány a jejich měsíční vyhodnocování prezentovány hromadně všem zaměstnancům. Vždy před uzávěrkou mezd proběhlo setkání všech zaměstnanců, na kterém vedení prezentovalo výsledky uplynulého měsíce. V posledních dvou letech se od této praxe upustilo a měsíční vyhodnocování plánů se děje výhradně v okruhu vedoucích pracovníků a separátně také členů představenstva. Ostatní zaměstnanci jsou s výsledky seznamováni pouze při ročním vyhodnocení za právě uplynulé období.

Opuštění myšlenky pravidelného informování všech zaměstnanců lze do značné míry považovat za nedostatek, byť byla tato situace vynucena okolnostmi, které znamenaly nutnost výrazného omezení přístupu k vnitropodnikovým údajům širšímu okruhu lidí.

V konečném důsledku však toto opatření do značné míry odřízlo 90% zaměstnanců od pravidelné konfrontace se základním plánem firmy a v podstatě je v průběhu celého roku nechává v nevědomosti, zda plán je nebo není plněn.

Vznikají tak nepříjemné situace např. v případě růstu objemu produkce a tedy pracovní má většina pracovníků pocit, že pracují nad plán. To je ale velmi zavádějící dojem, protože v ten samý okamžik může být vysoká produkce pouze důsledkem nižších prodejních cen a tedy nižší přidané hodnoty. Nižší přidaná hodnota znamená nižší průměrný zisk při vyšší pracovní. Stejně tak zvýšení objemu produkce nijak nevypovídá o stavu průměrných režijních nákladů, které v případě růstu mohou značně znehodnotit očekávaný hospodářský výsledek.

Omezení přístupu k informacím o plnění plánu je tak velmi omezujícím faktorem při reakcích na odchylky a snížila se významně schopnost podniku včas reagovat na příčiny zhoršení hospodářského výsledku. Zaměstnanci tak mohou být na konci roku velmi nepříjemně překvapeni, že ačkoliv byla produkce vyšší než v předchozím roce, tak plán nemuseli splnit.

**Návrh opatření:** zpracování měsíčního reportu plnění plánu pro široký okruh zaměstnanců bez zveřejnění citlivých údajů. To znamená např. převedení výsledků z přesných čísel pouze do procentuálních hodnot. Dále je možné report prezentovat odděleně pro produktové skupiny, tak aby nebyly zbytečně zaměstnancům poskytovány informace o produktových skupinách, na kterých se pracovníci ani výsledkově nepodílejí.

Tato prezentace výsledků, doplněná samozřejmě o slovní prezentaci by měla zlepšit informovanost zaměstnanců o stavu plnění plánu a přitom neobsahuje žádné citlivé údaje jako jsou konkrétní výše objemů, tržeb, nákladů cen atp.

Návrh zjednodušeného reportu vyjádřeného v procentuálním plnění a doplněného slovník komentářem k průběžným výsledkům je zobrazen v tabulce č. 13

Průběžný stav plnění plánu za měsíce 1.-4.201X						
Výrobová skupina		Plnění obje- mů	Tržby na MJ	Přidaná hodnota VA na MJ	Klady	Zápory
Zkratka	Název					
VIN	VINY SOL, NOVIL	103%	105%	98%	Objemy i tržby lehce nad plán	Nepatrně vyšší náklady
TPA	TECHNICKÉ PASTY	96%	91%	101%	Relativně nižší náklady	Nízké tržby
PPA	POTRAVINÁŘSKÉ PASTY	79%	98%	108%	Malé objemy prodeje	Velmi slušná VA, tedy nízké náklady
STM	STAVEBNÍ TMELY	116%	115%	114%	Výrazně nad plán ve všech oblastech	
PPL	Poplastované plechy	93%	92%	93%	Pod plánem ve všech oblastech	
MAC	MÁČENÉ VÝROBKY	101%	102%	99%		Vysoké náklady snižující VA
TGR	Technické granuláty	86%	83%	91%	Výrazně pod plán ve všech oblastech	
PGR	Potravinářské granuláty PVC	115%	96%	94%	Nad plánem v objemech	Nízká VA odráží nízké prodejní ceny a vyšší náklady
VYT	Vytlačování	106%	118%	102%	Nad plánem ve všech oblastech	
<b>Souhrn za firmu</b>	<b>Souhrn za firmu</b>	<b>107%</b>	<b>98%</b>	<b>94%</b>	<b>Vysoké objemy zakázek</b>	<b>Nížší prodejní ceny a vyšší náklady</b>

Tabulka 13 Návrh zjednodušeného reportu pro zaměstnance

Výstupem z takovéto tabulky je informace, že firma sice zvýšila objem výroby, ale došlo ke snížení tržeb (pokles prodejních cen) a ještě více k poklesu přidané hodnoty na měrnou jednotku MJ. To znamená, že vzrostly i průměrné náklady. Cílem by tedy mělo být udržení stávajících objemů, ale pokud to situace dovoluje pokusit se zvýšit ceny nebo snížit náklady. Tabulku je možno prezentovat rozděleně po jednotlivých produktových skupinách, tak jak je uvedeno výše.

## 7.2 Zavedení modifikací plánů/rozpočtů

Roční plán v D Plastu je považován za fixní. Na odchylky v průběhu roku se samozřejmě snaží vedení reagovat, ale k žádným úpravám v plánu nedochází. Na jednu stranu to může přinášet určitou stabilitu, v reálu to ale vede ke stavům, že např. po velmi podprůměrném prvním kvartálu je většině odpovědných osob jasné, že plán daného roku pravděpodobně nebude splněn. To může vést jednak k demotivaci ve zbytku roku, protože členové vedení mají na plnění plánu závislou výraznou část ročních odměn a jednak k různým spekulativním rozhodnutím o přesunu potenciálních výnosných aktivit do roku následujícího, aby se alespoň zvýšila šance na úspěch v dalším roce.

**Návrh opatření:** umožnění modifikace plánu v krizových obdobích

Cílem modifikovaného plánu by měl být jakýsi restart podniku po neúspěšném období a snaha zachránit špatně započatý rok. Z pohledu akcionářů jde o stanovení nových motivačních stimulů pro zaměstnance, minimalizace odchylky od plánovaného hospodářského výsledku a také vytvoření dobré pozice pro následující rok.

Základem pro upravení plánu a zejména případné změny pro vyplácení ročních podmínek by měla být analýza neúspěchu původně stanoveného plánu. Pokud představenstvo firmy shledá, že došlo k propadu plánu zejména kvůli interním nedostatkům, jakými mohou být např. vysoká zmetkovitost, předvídatelné poruchy, nedodržení nákladových limitů atp. pak je samozřejmě bezpředmětné přemýšlet o stanovení nových prémiových ukazatelů pro pracovníky. Naopak vyhodnotí-li představenstvo propad plánu jako mimořádnou, nezaviněnou událost, může se rozhodnout plán upravit, první kvartál považovat za zcela uzavřené ztrátové (ale krátké) období a na zbytek roku pohlížet s čistým štítem.

Pro tyto účely doporučuji roční plán rozdělit do kvartálních částí a na základě průběhu předchozích let se pokusit odhadnout sezonní změny ve výši tržeb tak, aby plán nebyl jen součtem čtyř identických částí.

Po uplynutí kvartálu by se vždy provedlo standardní vyhodnocení jeho plnění a navíc by následovalo rozhodování o případných úpravách plánu pro další kvartály. Návrh takového plánu rozděleného na kvartály je uveden v následující tabulce č. 14. V rozdělení je zohledněna sezónnost produkce. 1. kvartál počítá s dosažením 20% ročního obrátu, 2. Kvartál s 30%, 3. kvartál 35% a 4. kvartál 15%.

<b>ROČNÍ PLÁN</b>		1Q	2Q	3Q	4Q	plán 2013
PRODUKTOVÉ SKUPINY						

<b>MAC</b>	Prodej	234	350	409	175	1168
	NS	24 154	36 231	42 270	18 116	120 771
	VA	6 378	9 567	11 162	4 784	31 891
	% VA/NS	5%	8%	9%	4%	26,40%
	HV	3 221	4 832	5 637	2 416	16 106
	% HV/NS	3%	4%	5%	2%	13,30%

<b>PGR</b>	Prodej	204	307	358	153	1022
	NS	8 810	13 215	15 418	6 608	44 051
	VA	1 639	2 458	2 868	1 229	8 193
	% VA/NS	4%	6%	7%	3%	18,60%
	HV	1 416	2 124	2 478	1 062	7 079
	% HV/NS	3%	5%	6%	2%	16,10%

<b>DEF</b>	Prodej	3 025	4 537	5 293	2 269	15124
	NS	150 372	225 558	263 151	112 779	751 861
	VA	21 769	32 653	38 095	16 327	108 844
	% VA/NS	3%	4%	5%	2%	14,50%
	HV	15 144	22 717	26 503	11 358	75 722
	% HV/NS	2%	3%	4%	2%	10,10%

<b>TPA</b>	Prodej	464	696	812	348	2320
	NS	12 747	19 121	22 307	9 560	63 735
	VA	2 426	3 639	4 245	1 819	12 129
	% VA/NS	4%	6%	7%	3%	19,00%
	HV	1 319	1 978	2 308	989	6 593
	% HV/NS	2%	3%	4%	2%	10,30%

<b>TGR</b>	Prodej	63 800	95 700	111 650	47 850	319000
	NS	30 407	45 610	53 212	22 805	152 033
	VA	12 862	19 292	22 508	9 646	64 308
	% VA/NS	8%	13%	15%	6%	42,30%
	HV	11 305	16 958	19 784	8 479	56 527
	% HV/NS	7%	11%	13%	6%	37,20%

<b>VYT</b>		0	0	0	0	
	NS	3 147	4 720	5 507	2 360	15 733
	VA	2 655	3 983	4 646	1 991	13 275
	% VA/NS	17%	25%	30%	13%	84,40%
	HV	1 772	2 657	3 100	1 329	8 858
	% HV/NS	11%	17%	20%	8%	56,30%

<b>PPL</b>	Prodej	7	11	13	5	36
	NS	377	566	660	283	1 885
	VA	138	207	241	103	689
	% VA/NS	7%	11%	13%	5%	36,50%
	HV	138	207	241	103	689
	% HV/NS	7%	11%	13%	5%	36,50%

<b>SUMA</b>	NS	<b>230 014</b>	<b>345 020</b>	<b>402 524</b>	<b>172 510</b>	<b>1 150 068</b>
	VA	<b>47 866</b>	<b>71 798</b>	<b>83 765</b>	<b>35 899</b>	<b>239 328</b>
	% VA/NS	4%	6%	7%	3%	20,80%
	režie	<b>-36 612</b>	<b>-54 918</b>	<b>-64 071</b>	<b>-27 459</b>	<b>-183 061</b>
	<b>HV celkem</b>	<b>11 253</b>	<b>16 880</b>	<b>19 693</b>	<b>8 440</b>	<b>56 267</b>
	<i>z toho:</i> <b>HV produkt.stř</b>	<b>34 315</b>	<b>51 472</b>	<b>60 051</b>	<b>25 736</b>	<b>171 574</b>
	<i>z toho:</i> <b>HV rež. stř.</b>	<b>-23 061</b>	<b>-34 592</b>	<b>-40 357</b>	<b>-17 296</b>	<b>-115 307</b>
	% HV/NS	1%	1%	2%	1%	4,90%
	0%	0%	0%	0%		

Tabulka 14 Návrh rozdělení plánu na kvartály

Pokud ale představenstvo usoudí, že propad tržeb např. v 1. kvartálu roku byl zapříčiněn skutečnostmi, které mohl management těžko ovlivnit (propad ekonomiky, krach hlavního zákazníka, force-majeure atp.) je na zvážení, zda nemotivovat zaměstnance k co nejvyšším výkonům ve zbytku roku upraveným plánem. Ten by mohl být stanoven pro další tři kvartály stejně jako původní plán, ale případné překročení plánu 2.- 4. kvartálu by mohlo být navázáno na vyplácení části ročních odměn.

Příklad si uvedeme na tabulce č. 15 ve které je popsáno vyhodnocení 1. kvartálu roku 2013. Tento kvartál znamenal 7% propad tržeb oproti plánu. Celkový dopad do průběžného ročního plánu je -6%.

<b>ROČNÍ PLÁN</b> PRODUKTOVÉ SKUPINY		Plán 1Q	Skutečnost 1Q	odchylka 1Q	plán 2013	Dopad do plánu 2013
--	--	---------	---------------	-------------	--------------	------------------------

<b>MAC</b>	Prodej	234	164	-70	1168	1098
	NS	24 154	16 908	-7 246	120 771	113525
	VA	6 378	4 465	-1 913	31 891	29978
	% VA/NS	5%	4%	-2%	26,40%	24,82%
	HV	3 221	2 255	-966	16 106	15140
	% HV/NS	3%	2%	-1%	13,30%	12,50%

<b>PGR</b>	Prodej	204	143	-61	1022	961
	NS	8 810	6 167	-2 643	44 051	41408
	VA	1 639	1 147	-492	8 193	7701
	% VA/NS	4%	3%	-1%	18,60%	17,48%
	HV	1 416	991	-425	7 079	6654
	% HV/NS	3%	2%	-1%	16,10%	15,13%

<b>DEF</b>	Prodej	3 025	2 117	-907	15124	14217
	NS	150 372	105 261	-45 112	751 861	706749
	VA	21 769	15 238	-6 531	108 844	102313
	% VA/NS	3%	2%	-1%	14,50%	13,63%
	HV	15 144	10 601	-4 543	75 722	71179
	% HV/NS	2%	1%	-1%	10,10%	9,49%

<b>TPA</b>	Prodej	464	325	-139	2320	2181
	NS	12 747	8 923	-3 824	63 735	59911
	VA	2 426	1 698	-728	12 129	11401
	% VA/NS	4%	3%	-1%	19,00%	17,86%
	HV	1 319	923	-396	6 593	6197
	% HV/NS	2%	1%	-1%	10,30%	9,68%

<b>TGR</b>	Prodej	63 800	44 660	-19 140	319000	299860
	NS	30 407	21 285	-9 122	152 033	142911
	VA	12 862	9 003	-3 858	64 308	60450
	% VA/NS	8%	6%	-3%	42,30%	39,76%
	HV	11 305	7 914	-3 392	56 527	53135
	% HV/NS	7%	5%	-2%	37,20%	34,97%

VYT		0	0	0		0
	NS	3 147	2 203	-944	15 733	14789
	VA	2 655	1 859	-797	13 275	12479
	% VA/NS	17%	12%	-5%	84,40%	79,34%
	HV	1 772	1 240	-531	8 858	8327
	% HV/NS	11%	8%	-3%	56,30%	52,92%

PPL	Prodej	7	5	-2	36	34
	NS	377	264	-113	1 885	1772
	VA	138	96	-41	689	648
	% VA/NS	7%	5%	-2%	36,50%	34,31%
	HV	138	96	-41	689	648
	% HV/NS	7%	5%	-2%	36,50%	34,31%

SUM A	NS	230 014	161 010	-69 004	1 150 068	1 081 064
	VA	47 866	33 506	-14 360	239 328	224 968
	% VA/NS	4%	3%	-1%	20,80%	19,55%
	režie	-36 612	-25 629	10 984	-183 061	-172 077
	<b>HV celkem</b>	<b>11 253</b>	<b>7 877</b>	<b>-3 376</b>	<b>56 267</b>	<b>52 891</b>
	<i>z toho:</i> <b>HV produkt.stř.</b>	<b>34 315</b>	<b>24 020</b>	<b>-10 294</b>	<b>171 574</b>	<b>161 280</b>
	<i>z toho:</i> <b>HV rež. stř.</b>	<b>-23 061</b>	<b>-16 143</b>	<b>6 918</b>	<b>-115 307</b>	<b>-108 389</b>
	% HV/NS	1%	1%	0%	4,90%	4,61%

**Dopad 1Q na  
celkový plán: -6,00%**

Tabulka 15 Vzorové vyhodnocení 1. kvartálu 2013

Předpokládejme, že tato situace nastala z důvodu nepředvídatelných okolností např. požár u hlavního dodavatele, dlouhodobá poruch v dodávkách energií atp. Zaměstnanci jsou dle stávajícího systému v situaci, že jejich roční odměny vázány na splnění či překročení plánu jsou v nedohlednu, protože dohnat 6% ztrátu z prvního kvartálu považují za nemožné. Z pohledu akcionářů zase hrozí riziko, že zaměstnanci ztrácejí zásadní část motivace pro práci v dalších kvartálech. Aby k této situaci nedošlo, rozhodne se představenstvo provést úpravu plánu a to snížením ročních hodnot o 3%. Aby se takového navýšení dosáhlo, provede se navýšení plánu ve 2. kvartálu a 4. kvartálu. Na splnění modifikovaného plánu může být navázána např. 50% výše původně vypsanych ročních odměn.



Modifikovaný plán viz tabulka č. 16

<b>ROČNÍ PLÁN</b> PRODUKTOVÉ SKUPINY		Výsledek 1Q	odchylka 1Q	2Q	3Q	4Q	Původní plán 2013	Modif. plán 2013 návrh
--	--	----------------	----------------	----	----	----	-------------------------	---------------------------

<b>MA C</b>	Prodej	164	-70	374	409	257	1168	1133
	NS	16 908	-7 246	38 647	42 270	26 570	120 771	117148
	VA	4 465	-1 913	10 205	11 162	7 016	31 891	30934
	% VA/NS	4%	-2%	8%	9%	6%	26,40%	25,61%
	HV	2 255	-966	5 154	5 637	3 543	16 106	15 623
	% HV/NS	2%	-1%	4%	5%	3%	13,30%	12,90%

0

<b>PGR</b>	Prodej	143	-61	327	358	225	1022	991
	NS	6 167	-2 643	14 096	15 418	9 691	44 051	42 729
	VA	1 147	-492	2 622	2 868	1 802	8 193	7 947
	% VA/NS	3%	-1%	6%	7%	4%	18,60%	18,04%
	HV	991	-425	2 265	2 478	1 557	7 079	6 867
	% HV/NS	2%	-1%	5%	6%	4%	16,10%	15,62%

0

<b>DEF</b>	Prodej	2 117	-907	4 840	5 293	3 327	15124	14670
	NS	105 261	-45 112	240 596	263 151	165 409	751 861	729 305
	VA	15 238	-6 531	34 830	38 095	23 946	108 844	105 579
	% VA/NS	2%	-1%	5%	5%	3%	14,50%	14,07%
	HV	10 601	-4 543	24 231	26 503	16 659	75 722	73 450
	% HV/NS	1%	-1%	3%	4%	2%	10,10%	9,80%

0

<b>TPA</b>	Prodej	325	-139	742	812	510	2320	2250
	NS	8 923	-3 824	20 395	22 307	14 022	63 735	61 823
	VA	1 698	-728	3 881	4 245	2 668	12 129	11 765
	% VA/NS	3%	-1%	6%	7%	4%	19,00%	18,43%
	HV	923	-396	2 110	2 308	1 450	6 593	6 395
	% HV/NS	1%	-1%	3%	4%	2%	10,30%	9,99%

0

<b>TGR</b>	Prodej	44 660	-19 140	102 080	111 650	70 180	319000	309430
	NS	21 285	-9 122	48 651	53 212	33 447	152 033	147 472
	VA	9 003	-3 858	20 579	22 508	14 148	64 308	62 379
	% VA/NS	6%	-3%	14%	15%	9%	42,30%	41,03%
	HV	7 914	-3 392	18 089	19 784	12 436	56 527	54 831
	% HV/NS	5%	-2%	12%	13%	8%	37,20%	36,08%

0

<b>VYT</b>		0	0	0	0	0		0
	NS	2 203	-944	5 035	5 507	3 461	15 733	15 261
	VA	1 859	-797	4 248	4 646	2 921	13 275	12 877
	% VA/NS	12%	-5%	27%	30%	19%	84,40%	81,87%
	HV	1 240	-531	2 835	3 100	1 949	8 858	8 592
	% HV/NS	8%	-3%	18%	20%	12%	56,30%	54,61%

0

<b>PPL</b>	Prodej	5	-2	12	13	8	36	34,92
	NS	264	-113	603	660	415	1 885	1 828
	VA	96	-41	220	241	152	689	668,33
	% VA/NS	5%	-2%	12%	13%	8%	36,50%	35,41%
	HV	96	-41	220	241	152	689	668,33
	% HV/NS	5%	-2%	12%	13%	8%	36,50%	35,41%

0

<b>SUMA</b>	NS	161 010	-69 004	368 022	402 524	253 015	1 150 068	1 115 566
	VA	33 506	-14 360	76 585	83 765	52 652	239 328	232 148
	% VA/NS	3%	-1%	7%	7%	5%	20,80%	20,18%
	režie	-25 629	10 984	-58 580	-64 071	-40 273	-183 061	-177 569
	<b>HV celkem</b>	<b>7 877</b>	<b>-3 376</b>	<b>18 005</b>	<b>19 693</b>	<b>12 379</b>	<b>56 267</b>	<b>54 579</b>
	<i>z toho:</i> HV prod.stř	24 020	-10 294	54 904	60 051	37 746	171 574	166 427
	HV rež. stř.	-16 143	6 918	-36 898	-40 357	-25 368	-115 307	-111 848
	% HV/NS	1%	0%	2%	2%	1%	4,90%	4,75%

0

Tabulka 16 Modifikovaný plán pro 2.- 4. kvartál 2013

Tímto způsobem by se mohlo akcionářům podařit motivovat zaměstnance k takovým výsledkům ve zbylých kvartálech, které by mohly, alespoň částečně snížit ztrátu z prvního kvartálu. Další nespornou výhodou je také zvýšení základny pro stanovování plánu následujícího roku. Z psychologického hlediska totiž vzniká riziko, že zaměstnanci by špatně

rozběhnutý rok pohřbili, protože jejich šance na prémii už stejně pominuly. Zbýlé 3 kvartály by tak neměli žádnou nadstandardní motivaci ke zlepšeným výsledkům. Naopak, mohli by na tento rok pohlížet jako na šanci snížit plán dalšího roku a zvýšit tak svou šanci na odměny v následujícím období.

### 7.3 Plán snižování režijních nákladů

V rámci pravidelných kontrol plnění plánu jsou vedoucí pracovníci informováni pouze o vývoji tržeb, zisku a zejména přidané hodnoty VA. Nejsou ale informováni o výši režijních nákladů. Na konci roku tak mohou zjistit, že sice dosáhli požadované VA, ale díky vysokým režimům plán nesplnili. Tato situace je paradoxní, protože režijní náklady jsou vedoucími středisek mnohem lépe ovlivnitelné, než např. tržby. Vedoucí středisek sice mají rozpočet režijních nákladů na celý rok, ale s jeho plněním nebo neplněním se seznámí až na konci roku.

Vývoj režijních nákladů je samozřejmě kontrolován pracovníky controllingu, nicméně pokud nedojde k nějaké významné odchylce, tak se o tom jednotliví vedoucí nijak nedozví.

**Návrh opatření:** Stanovení hmotné zainteresovanosti na vývoji režijních nákladů

Protože většina režijních nákladů vzniká v tzv. nákladových střediscích, je jednoduché určit osoby zodpovědné za vývoj režijních nákladů oddělení. Jsou jimi přirozeně vedoucí jednotlivých oddělení tedy: výroby, výzkumu a vývoje, logistiky, kvality, správy budov, ekonomiky a personalistiky.

Tito vedoucí pracovníci už mají část svých prémie vázánou na celkový hospodářský výsledek firmy. U tohoto ukazatele však často vzniká individuální dojem, že nikdo z vedoucích jej není sám o sobě schopen přímo, zásadně ovlivnit a proto je to z hlediska jednotlivce spíš takový ukazatel shůry. Ve chvíli, kdy firma požadovaného výsledku nedosáhne, má většina vedoucích pocit, že tato situace byla zapříčiněna spíše jiným oddělením nebo nějakou vyšší mocí.

Ukazatel HV u managementu každopádně zůstat musí, protože je hlavním spojovacím motivem všech vedoucích k dosažení společného cíle firmy. V rámci snižování režijních nákladů bych ale navrhoval podíl pracovníků na úsporách z plánovaných režijních nákladů.

Režijní náklady středisek by se mohly stanovovat stejně, jako doposud tzn. na základě předchozích let, upravené o změnu plánovaných objemů produkce a popř. o inflaci. Dále by se stanovil podíl premií na úsporách režijních nákladů. Vzorový příklad takového podílu na úsporách je uveden v tabulce č. 17

<b>Rozdělení úspor z režii do odměn pracovníků</b>		
<b>Plánované režijní náklady</b>	1 000 000,00 Kč	
<b>Skutečné režijní náklady</b>	800 000,00 Kč	
<b>Úspora nákladů</b>	200 000,00 Kč	
<b>Částka k odměnám</b>	100 000,00 Kč	
	<b>Odměny</b>	<b>% podíl na úsporách</b>
<b>Vedoucí výroby</b>	<b>20 000,00 Kč</b>	<b>20%</b>
<b>Výroba PGR</b>	<b>40 000,00 Kč</b>	<b>40%</b>
Mistr A	20 000,00 Kč	20%
Pracovník A1	10 000,00 Kč	10%
Pracovník B1	10 000,00 Kč	10%
<b>Výroba VYT</b>	<b>40 000,00 Kč</b>	<b>40%</b>
Mistr B	20 000,00 Kč	20%
Pracovník B1	10 000,00 Kč	10%
Pracovník B2	10 000,00 Kč	10%
<b>Úspora pro firmu</b>	<b>100 000,00 Kč</b>	<b>(50% z úspor)</b>

Tabulka 17 Návrh výpočtu odměn z úspor režijních nákladů

V tabulce se samozřejmě jedná pouze o modelový příklad dělení částky z úspor režijních nákladů mezi firmu a zaměstnance, kteří úspor dosáhli. Vidíme, že úspora nákladů oproti plánu byly 200.000,-Kč. Z této částky jedna je polovina vyčleněna na odměny pracovníků střediska a druhá polovina zůstává firmě.

Rozdělení odměn mezi jednotlivé pracovníky může být provedeno určitým poměrem, viz příklad v tabulce, kdy vedoucí pracovníci (vedoucí střediska a mistři) dostanou po 20% a ostatní pracovníci po 10%. Záleží samozřejmě na počtu pracovníků jednotlivých středisek.

Existuje také možnost přidělení celé uspořené částky vedoucímu středisku, který dle svého uvážení rozdělí odměny mezi sebe a své podřízené. Tento postup ale vyžaduje naprostou důvěru v soudnost vedoucích středisek, aby nedocházelo k situacím, kdy vedoucí osekává náklady za každou cenu, aby měl na vlastní odměny. Touto cestou může snadno demoralizovat a destabilizovat své středisko, což by pro firmu mohlo znamenat mnohem vyšší ztráty v jiných oblastech.

Hlavním pozitivem pro firmu však není primárně úspora 100.000,- Kč, která jí zůstane po vyplacení prémie, ale zejména zjištění reálné nezbytné úrovně režijních nákladů. Té je možno využít pro plánování pro následující období. To znamená, že pokud byl plán na rok 1 ve výši 1mil Kč tak v případě nulových úspor by tato částka sloužila jako základna pro stanovení plánu na další rok. V případě, že středisko realizovalo úspory, jakkoliv odměněné mimořádnými premii, sníží se základna pro výpočet jeho plánu režijních nákladů na další období. Úspory firmy se tak neomezují pouze na období jednoho roku, ale přenášejí se do období dalších. Tam se samozřejmě může dále postupovat úplně stejně. Ve chvíli kdy se úspory zastaví, je pravděpodobné, že se dosáhlo spodního limitu režijních nákladů a zaměstnanci nejsou dále schopni režijní náklady snižovat. V tom případě lze považovat úroveň režijních nákladů za určitou normu, ze které by firma mohla dlouhodobě vycházet.

#### **7.4 Plán snižování materiálových nákladů**

V rámci příprav plánu na následující rok se připravují také plánované náklady. Ty vychází jednak ze změny plánovaných objemů produkce popř. investic a také z vývoje nákladů v uplynulých letech. Pokud jsou náklady vyšší, než je přípustné, musí je vedoucí středisek snížit. Většinou se tak děje prostřednictvím snížení nákladů na investice. Málokdy dochází ke snižování ostatních nákladů.

Vzhledem ke skutečnosti, že firma přes dlouhodobý růst má neustále vyšší podíl nákladů, považují za vhodné se problematice snižování nákladů věnovat v rámci plánování mnohem hlouběji. Ve firmě zcela chybí nějaká jasná koncepce ke zpomalení tempa růstu podílu nákladů na hospodářském výsledku.

Zcela zásadní položkou, představující až 80% nákladů jsou přímé materiálové náklady. Jejich případné snížení je pro hospodářský výsledek naprosto stěžejní.

**Návrh opatření:** určení kritické skupiny nákladů a vypracování koncepce jejich snižování

Nejvyšší skupinou nákladů jsou náklady na přímý materiál. Ceny vstupních surovin tvoří až 80-90% ceny hotového výrobku. Z toho důvodu považují za naprosto nejvhodnější zaměřit plán snižování nákladů na minimalizaci materiálových nákladů.

Ceny vstupních se mění každý měsíc. Pokud pomineme dopravní náklady, jsou dva základní způsoby možnosti nákladů na nákup materiálu:

- **Spekulativní nákupy**
- **Změny výrobních receptur**

### Spekulativní nákupy

Jak už je uvedeno v předchozím odstavci, většina surovin, které firma nakupuje, má měsíčně stanovované ceny. Tyto ceny jsou velmi často závislé na cenách základních komodit jako ethylen, butadien atp. Jakkoliv je měsíční stanovování cen z hlediska výrobce nepřijemné, vytváří taktéž příležitost k tzv. spekulativním nákupům.

Hlavní podmínkou úspěšných úspor ze spekulativních nákupů je schopnost odhadnout vývoj cen surovin v následujících měsících. Rizikem, je naopak zvýšení nákladů v případě neúspěšné spekulace.

Vzhledem k tomu, že spekulativní nákupy zvýší tlak na cash flow a skladové zásoby je potřeba do rozhodování zahrnout také náklady s tím spojené. Proto je potřeba vytvořit rozpočet spekulativních nákupů pro následující období, aby nedošlo ke kolizi s plánem cash flow a skladovacími kapacitami. Návrh takového rozpočtu je uveden v tabulce č. 18

Rozpočet financí a kapacit pro skladovací zásobu			
<b>Leden</b>		<b>Kč</b>	<b>T</b>
	Průměrná zásoba	150 000 000,00 Kč	3 500
	<b>LIMITY</b>	<b>Plán cash flow</b>	<b>Skladovací kapacity</b>
		<b>180 000 000,00 Kč</b>	<b>4 200</b>
Prostor pro spekulativní zásobu	30 000 000,00 Kč	700	
<b>Únor</b>		<b>Kč</b>	<b>T</b>
	Průměrná zásoba	160 000 000,00 Kč	3 733
	<b>LIMITY</b>	<b>Plán cash flow</b>	<b>Skladovací kapacity</b>
		<b>185 000 000,00 Kč</b>	<b>4 317</b>
Prostor pro spekulativní zásobu	25 000 000,00 Kč	583	
<b>Březen</b>		<b>Kč</b>	<b>T</b>
	Průměrná zásoba	175 000 000,00 Kč	4 083
	<b>LIMITY</b>	<b>Plán cash flow</b>	<b>Skladovací kapacity</b>
		<b>195 000 000,00 Kč</b>	<b>4 550</b>
Prostor pro spekulativní zásobu	20 000 000,00 Kč	467	
<b>Duben</b>		<b>Kč</b>	<b>T</b>
	Průměrná zásoba	180 000 000,00 Kč	4 200
	<b>LIMITY</b>	<b>Plán cash flow</b>	<b>Skladovací kapacity</b>
		<b>200 000 000,00 Kč</b>	<b>4 667</b>
Prostor pro spekulativní zásobu	20 000 000,00 Kč	467	

		Kč	T
Květen	Průměrná zásoba	175 000 000,00 Kč	4 083
	LIMITY	Plán cash flow	Skladovací kapacity
		195 000 000,00 Kč	4 550
	Prostor pro spekulativní zásobu	20 000 000,00 Kč	467
		Kč	T
Červen	Průměrná zásoba	160 000 000,00 Kč	3 733
	LIMITY	Plán cash flow	Skladovací kapacity
		185 000 000,00 Kč	4 317
	Prostor pro spekulativní zásobu	25 000 000,00 Kč	583

Tabulka 18 Návrh rozpočtu pro spekulativní nákupy

Navrhovaný rozpočet je pro ilustraci vytvořen na období 6 měsíců. Aby bylo možno stanovit výši peněz a skladovacích kapacit pro spekulativní nákupy je potřeba kalkulovat s průměrnou zásobou, která má být v daných měsících dosažena pro pokrytí běžného chodu výroby. Tzn. vyjádření plánované úrovně zásob bez spekulativních nákupů jak v korunách, tak v tunách.

Tyto údaje jsou pak porovnány s tzv. limity. Prvními limity jsou limity finanční, které vycházejí z plánu cash-flow a poskytují informaci, kolik peněz si může firma dovolit v daném měsíci držet v zásobách. Dalším limitem je omezení skladovacích kapacit firmy. Ty jsou uváděny v tunách. Pro zjednodušení nekalkulujeme s možností využití externích skladovací prostor.

Rozdílem mezi plánovanou zásobou a limity dostaneme prostor pro vytvoření spekulativní zásoby. Tento údaj pak slouží jako základ pro tvorbu plánu maximálních spekulativních zásob, které může firma nakoupit:

Měsíc	Maximální výše spekulativní zásoby	
Leden	30 000 000 Kč	700t
Únor	25 000 000 Kč	583t
Březen	20 000 000 Kč	467t
Duben	20 000 000 Kč	467t
Květen	20 000 000 Kč	467t
Červen	25 000 000 Kč	583t

Tabulka 19 Plán maximálních spekulativních zásob

Plán maximální spekulativní zásoby by měl sloužit jako podklad pro pracovníka odpovědného za nákupy. Vytváří mu hlavní mantinely pro vytváření spekulativní zásoby, tak aby nijak nekolidovala s plánem cash-flow a kapacitními omezeními firmy.

Rozpočet spekulativních nákupů by ale měl sloužit pouze jako strop, přes který se nákupce nesmí dostat. Je pochopitelné, že pokud budou v některých měsících předpoklady poklesů cen, tak se samozřejmě spekulativní zásob vytvářet nebude.

Na druhou stranu je potřeba stanovit částku, kterou spekulace, pokud je prováděna, musí přinést. Ta může být stanovena např. na dvojnásobek úroky, za který by mohly být peníze pro spekulativní zásobu uloženy v bance.

Lze např. stanovit plán úspory ze spekulativního nákupu na 6% a na toto plnění navázat roční prémii odpovědného nákupčího.

Zodpovědná osoba (strategický nákupce)

### **Změny výrobních receptur**

Dalším způsobem snížení materiálových nákladů je úprava výrobních receptur. Ta se může jít dvěma cestami. Buď náhradou stávajících surovin za jejich levnější ekvivalenty, nebo změnou poměru jednotlivých surovin v receptuře tak, aby bylo dosaženo stejných vlastností výsledného produktu při nižší pořizovací ceně.

Pro tvorbu plánu snížení nákladů je potřeba získat nějakou základnu, ke které se budou případné úspory poměřovat. Jak jsem již zmiňoval výše, cena surovin se mění měsíčně, nicméně relativní rozdíly mezi dvěma surovinami zůstávají stejné. Dá se tedy vycházet z předpokladu, že je-li surovina A v lednu dražší o 3% než surovina B, bude tento rozdíl přibližně stejný i pokud se cenová hladina v průběhu roku zvedne o 10%. Pro účely srovnání dosažených úspor v recepturách tak lze využít cenovou hladinu všech surovin a v rámci této úrovně se bude porovnávat výše úspor.

Pro oddělení vývoje, které je za tuto oblast odpovědné, navrhuji vypracovat plán úspor nákladů na výrobní recepturu, který by uváděl, jak se dosahované úspory budou promítat do jejich odměn.



Plán snížení nákladů na výrobní recepturu				
	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C	Celkem za všechny výrobky
<b>Cena receptury k 1.1.201X v Kč/t</b>	50000	60000	45000	155000
<b>Plánovaná výše úspor v %</b>	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
<b>Plánovaná výše úspor na t</b>	1 000 Kč	1 200 Kč	900 Kč	3 100 Kč
<b>Plánovaná roční produkce v t</b>	1000	800	900	2700
<b>Plánovaná roční produkce v Kč</b>	50 000 000 Kč	48 000 000 Kč	40 500 000 Kč	138 500 000 Kč
<b>Plánovaná roční úspora</b>	1 000 000 Kč	960 000 Kč	810 000 Kč	2 770 000 Kč
<b>Plánované odměny z úspor 10%</b>				277 000 Kč
<b>Plánovaná výše úspor pro firmu</b>				<b>2 493 000 Kč</b>

*Tabulka 20 Plán snížení nákladů na výrobní recepturu*

Na konci roku by se vždy situace vyhodnotila a zjistila by se reálná částka úspor pro firmu i částka pro odměny pracovníků vývoje. Zohledněno musí být samozřejmě i prodané množství, aby se zabezpečilo, že změny v receptuře nebudou sice úsporné, ale v jejich důsledku dojde ke snížení kvality produktu a následně k propadům prodeje.

Příklad vyhodnocení plnění plánu úspor nákladů na výrobní recepturu je uveden v tabulce č. 21

Vyhodnocení úspor nákladů na recepturu				
	Výrobek A	Výrobek B	Výrobek C	Celkem za všechny výrobky
Skutečná roční produkce v t	1100	750	800	2 650 Kč
Dosažená výše úspor	3,00%	1,00%	0,00%	4,00%
Dosažená výše úspor na 1t	1 500 Kč	600 Kč	0 Kč	2 100 Kč
Dosažená výše úspor za 1 rok	1 650 000 Kč	450 000 Kč	0 Kč	2 100 000 Kč
Dosažené odměny z úspor 10%				210 000 Kč
Dosažená výše úspor pro firmu				<b>1 890 000 Kč</b>

Tabulka 21 Příklad vyhodnocení úspor nákladů na výrobní recepturu

## 7.5 Shrnutí navrhovaných opatření

Ze všech navrhovaných opatření jasně vyplývá snaha o provázání úspor nákladů s odměnami pro konkrétní osoby. Tato vazba ve stávajícím systému chybí, pokud pomineme vazby vedoucích pracovníků na hospodářský výsledek firmy. Hlavním cílem však není vytvoření motivačního systému práce. Podstatou mých návrhů bylo vytvoření takových podmínek, které do budoucna umožní zpřesnění tvorby dalších plánů a rozpočtů. Po letech růstu tržeb i nákladů firma ztratila srovnávací měřítko pro posuzování plánovaných hodnot. Zatímco tržby i množstevní obraty dokáže stanovit na základě změřitelných výrobních kapacit a průzkumů tržních možností a konkurenčních cen, pro tvorbu plánů nákladů nemá žádná jiná měřítko než své vlastní údaje z předchozích let.

Konkurenty nejsou tuzemské firmy a získání jejich údajů pro benchmarking je v podstatě nemožné. Důležitým úkolem mých navrhovaných opatření je tedy nalezení minimální možné úrovně nákladů při dosažených obratech, která by sloužila jako základ pro tvorbu plánů následujícího období. Předpokládám, že provázanost plánů s odměnami konkrétních pracovníků povede k postupné minimalizaci nákladů na jejich nezbytnou úroveň. V dů-

sledku se tedy postupně vytvoří určitá norma nákladů, ze které se buď při dalších plánech vycházet.

Projekt jsem zaměřil na rozpracování plánů vztahujících se k nákladům. Podobná situace jako u nákladů je však také u výnosů. Základní výnosovou skupinou jsou tržby za prodané výrobky. Pokud plánovaná výše tržeb neodpovídá představě akcionářů tak se pouze zvýší plán tržeb. Nicméně toto zvýšení je ve zjednodušené formě možno interpretovat tak, že prostě obchodníci musejí prodat více výrobků. Na tento požadavek však dále nenavazuje žádná koncepce zvyšování prodejů k požadované hodnotě, která by se promítala do plánů ostatních oddělení, tak aby bylo reálně možno koncepčně dosahovat vyšších tržeb.

Plán zvyšování nákladů je však spíše záležitostí provázanosti s marketingovým konceptem. Toto téma by mohlo být předmětem samostatné práce, a proto jej pouze zmiňuji jako další možnost konkretizace plánů ve firmě.

## 7.6 Nákladová analýza projektu

Jak již bylo uvedeno, projekt je koncipován tak, aby případné náklady s ním spojené byly navázány až na konkrétní úspory. To znamená, že reálné výdaje např. na odměny jsou spojeny až s konkrétními úsporami.

Nicméně je do nákladů je potřeba započítat i čas a náklady, které potřebují stávající pracovníci k realizaci požadovaných opatření a drobné investice nutné pro provádění víceprací. Součástí nákladové analýzy naopak nebudou náklady související s reálným prováděním úkolů, které mohou z plánů vyplynout, tzn. např. u spekulativních nákupů náklady na úroky a skladování, u změn receptur náklady na zkoušky a certifikace atp. Tyto náklady již přímo souvisejí s rozhodnutími, která vyplývají z konkrétních úkolů v plánu. Náklady uváděné níže však přímo souvisí se změnou systému plánování a obsahují pouze takové položky, které souvisí s prací na plánech, rozpočtech a reportech. Ne na úkolech z nich vyplývajících.

Změna	Popis nákladové položky	Počet hodin ročně cca	Náklad v Kč	Poznámka
Nedostatečná informovanost zaměstnanců o plnění plánu	Práce controllera při tvorbě reportu	30	7 500,00 Kč	1 člověk 2-3h měsíčně, sazba 250kč/h
	Prostoje pracovníků související s reportingem	540	81 000,00 Kč	cca 90 lidí, 0,5h měsíčně, sazba 150kč/h
Zavedení modifikací plánů/rozpočtů	Přepracování plánu	120	30 000,00 Kč	cca 10 lidí, sazba 250kč měsíčně
Plán snižování režijních nákladů	Zpracování reportu plnění plánu režijních nákladů	30	7 500,00 Kč	1 člověk 2-3h měsíčně, sazba 250kč/h
	Zpracování vyjádření k reportu od vedoucích pracovníků	192	48 000,00 Kč	8 lidí, 2h měsíčně, sazba 250kč/h
Plán snižování materiálových nákladů	Tvorba a provádění plánu spekulativních nákupů	288	72 000,00 Kč	1 člověk, 24h měsíčně, sazba 250kč/h
	Práce na modifikaci a schvalování receptur	600	150 000,00 Kč	3 lidé, 200h ročně, sazba 250kč/h
<b>Celkem:</b>		<b>1800</b>	<b>396 000,00 Kč</b>	

Tabulka 22 Nákladová analýza projektu

## 7.7 Časový harmonogram projektu

Jako časový úsek pro vypracování harmonogramu jsem zvolil červen 2013- prosince 2013. V průběhu měsíce června by proběhly přípravné práce nutné k vytvoření prezentaci nových plánů.

Od 2. pololetí 2013 by mělo začít zkušební období, po kterém společnost vyhodnotí, zda chce úpravy v systému plánování a rozpočtování používat v následujícím kalendářním roce.

Harmonogram uvádí činnosti vždy jen jedenkrát, při prvním uvedení. V kolonce periodičita je uvedeno v jakých intervalech se bude činnost opakovat. Uvedená periodičita je pochopitelně pouze orientační a měla by být považována spíše za minimální frekvenci. V případě jakékoliv potřeby vyhodnocovat či modifikovat plány častěji není třeba brát na uvedené údaje zřetel.

Měsíc	Úkol	Periodičita	Zodpovědná osoba
6.13	Příprava zjednodušené verze reportů pro zaměstnance	jednorázová	Vedoucí controllingu
	Příprava metodiky vyhodnocení úspor režijních nákladů a vazbu na odměny pro jednotlivá oddělení	jednorázová	Vedoucí Controllingu, vedoucí ekonomiky a personalistiky
	Vytvoření plánu pro spekulativní nákupy	plovoucí roční kvartální aktualizací	Vedoucí Controllingu, vedoucí ekonomiky a personalistiky, vedoucí logistiky
	Vytvoření plánu pro úspory ve výrobních recepturách	plovoucí roční kvartální aktualizací	Vedoucí Controllingu, vedoucí ekonomiky a personalistiky, vedoucí výzkumu a vývoje
	Informování zainteresovaných pracovníků o změnách	jednorázová	Vedoucí příslušných úseků
	Vyhodnocení vhodnosti modifikace hlavního plánu	kvartální	Vedoucí controllingu, ředitel společnosti, představenstvo

7.13	Prezentace měsíčního (pololetního) reportu zaměstnancům	měsíční	Vedoucí controllingu, ředitel společnosti
	Prezentace vývoje režijních nákladů vedoucím jednotlivých úseků	měsíční	Vedoucí controllingu, ředitel společnosti
8.13	Periodické činnosti		
9.13	Periodické činnosti		
10.13	Periodické činnosti		
11.13	Periodické činnosti		
12.13	Vyhodnocení zkušebního období	jednorázová	Vedení + představenstvo společnosti +zainteresované osoby
	Vytvoření a prezentace plánů na další rok	roční	Vedení + představenstvo společnosti +vedoucí controllingu
1.14	Prezentace měsíčního (ročního) reportu zaměstnancům	měsíční	Vedoucí controllingu, ředitel společnosti

Tabulka 23 Časový harmonogram projektu

## 7.8 Riziková analýza

Jak už bylo v textu několikrát uvedeno, cílem projektu není přepracování stávajícího systému plánování, ale jeho rozšíření. Většina opatření vytváří vztah úspora = odměna a neměly by tedy vznikat rizika nějakých neúměrných nákladů.

Nicméně i přesto lze nalézt určité rizikové oblasti, na které je vhodné se zaměřit:

### **Riziko prezentace výsledků všem zaměstnancům:**

Ačkoliv je hlavním cílem zvýšení motivace zaměstnanců a jejich přímá zainteresovanost na výsledku může tato vyšší informovanost přinést také zápory. V případě špatných výsledků při vysoké výrobě mohou mít např. dělníci pocit, že jejich práci devaluje neschopnost obchodníků, nákupců, vývojářů nebo kohokoliv jiného.

Předejít tomuto riziku je vhodné pomocí vhodného způsobu prezentace. Např. prezentace výsledků controllerem dělníkům nemusí být úplně ideální volbou, protože mu často příliš nerozumí a možná ani nevědí proč ve firmě vlastně je. Ideální je prezentace výsledků ve společnosti přímo vedoucího výroby, který je s výrobními dělníky v denním kontaktu a dokáže jim lépe vysvětlit v čem je skutečný problém.

**Rizika plánu snižování režijních nákladů:**

Hlavní položkou režijních nákladů ve firmě jsou osobní náklady. Jejich snížení se přímo nabízí jako hlavní nástroj snížení režii. Pokud jsou vedoucí úseků vázáni finančně na snížení režijních nákladů, bude jejich hlavní šancí na dosažení úspěchu snížení osobních nákladů svěřeného úseku.

Pokud toho budou dosahovat efektivizací práce, je situace v pořádku. Pokud by ale došlo k systematickému tlaku na mzdy podřízených, snižování benefitů nebo nesmyslných korunových úspor u položek, které ulehčují práci, byl by efekt v dlouhodobém měřítku opačný. Firma by tedy měla důsledně nastavit určitá nepřekročitelná kritéria, aby nedošlo k frustraci zaměstnanců tradičně spojenou s tzv. cost-cuttingem. Na této situaci by nevydělal ani firma ani zaměstnanci, ale pouze v krátkodobém hledisku vedoucí úseků.

**Rizika spekulativních nákupů**

Vzhledem k tomu, že plán spekulativních nákupů obsahuje pouze rámec, ve kterém se nákupci mohou pohybovat a jejich podíl na úsporách je obrovským rizikem neúspěch spekulativních nákupů. Pokud je nákupce zainteresován na úsporách, může ve snaze ušetřit co nejvíce situaci a podcenit. Rizikem je jednak možnost poklesu cen surovin místo předpokládaného růstu a také vznik nepotřebné zásoby v případě, že je náhle ukončen projekt, do kterého nakoupené suroviny vstupovaly.

Z těchto důvodů je vhodné, aby se na rozhodování a nákupech podílelo více úseků, zejména ekonomický a obchodní. To by mělo zajistit, aby v momentě rozhodování byly brány v potaz i ekonomické prognózy a úroveň vztahů se zákazníky.

**Rizika úpravy receptur**

Zlevňování receptur je založeno na hledání takových kombinací stávajících surovin (nebo hledání jejich levnějších náhrad), které mohou při zachování kvality výrobky snížit celkové náklady na přímý materiál. A právě dodržení kvality je největším rizikem. Jakýkoliv zásah do receptury způsobuje odlišnou strukturu výrobky a ne všechna rizika mohou být odhalena v rámci zkoušek.

Výsledkem úspory v receptuře tak nakonec může být snížení kvality výrobky, následná reklamace nebo dokonce ztráty zákazníků. Veškeré zásahy do receptur by tak měly být definitivně potvrzeny až po určitém časovém období, v jehož průběhu si firma ověří reálnou funkčnost v provozu.

## ZÁVĚR

V průběhu práce jsem měl možnost prověřit systém plánování a rozpočtování ve firmě D Plast a.s. Ačkoliv se jedná o firmu s vysokým tempem růstu, používá v podstatě velmi jednoduchý, ale účinný systém plánování. Tento systém se v posledním desetiletí změnil jen velmi mírně. Ve firmě se v praxi nepoužívá termín rozpočtování, nicméně jde spíše o technickou terminologii, neboť firma reálně rozpočty tvoří. Jen je zahrnuje pod kategorií „plánů“.

Určitou zajímavostí je absence strategického plánu. Je pravděpodobné, že tento plán existuje, ať již formálně nebo neformálně, v hlavách vlastníků firmy. Nicméně mezi zaměstnanci se o něm v podstatě neví.

Na druhou stranu společnost velmi korektně komunikuje se zaměstnanci ohledně plnění plánů. Nastavená kritéria odměn vázaných na plnění plánů beze zbytku plní. Proto zaměstnanci plán berou skutečně vážně a případné neplnění plánu neodbývají jako věc, na které jim vlastně nezáleží.

I přesto, že jsem neshledal žádné zásadní nedostatky ve stávajícím nastavení systému, pokusil jsem se doporučit nějaká rozšíření. Tato rozšíření by neměla nijak zásadně zvedat pracnost pro úsek controllingu, který plán připravuje. Cílem nebylo ani vymýšlení nových činností. Navrhovaná opatření by měla dát hlavně kvantifikovatelný rámec činnostem, které se už ve firmě provádějí. Jejich průběh, ačkoliv je velmi důležitý a má velký potenciál úspor, však není podchycen v žádném plánu a ani s ním není nijak provázán. Je tedy velmi nejasné, jakým způsobem by se tyto činnosti měly vyvíjet a jak bude vůbec hodnocena jejich úspěšnost.

Absence stanovených podmínek, za kterých mají příslušné úseky pracovat na svých úkolech, nejen znesnadňuje jejich provádění, ale neumožňuje dostatečné hodnocení úspěšnosti nebo neúspěšnosti. Pokud se firmě podaří navázat odměny pracovníků na úspory oproti plánovaným nákladům, při současném zachování kvality a výkonnosti, může zpomalit trend zvyšování podílu nákladů na svém obratu.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- [1] ALEXY, Július; SIVÁK, Rudolf. Podniková ekonomika. 3. Trenčín : IRIS, 2005. 234 s. ISBN 80-89018-82-3.
- [2] ESCHENBACH, R. - kol.: Controlling. 1. vyd., Praha : ASPI Publishing, 2000, 197 s. ISBN 80-85963-86-8.
- [3] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005. 264 s. ISBN 80-7357-084-X.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [5] GRÜNWARD, R., HOLEČKOVÁ, J.: Finanční analýza a plánování podniku. 2. vyd., Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2001, 197 s. ISBN 80-7079-587-5.
- [6] KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P.: Poklady skryté v účetnictví, díl III. 2. vyd., Praha : Polygon, 1997, 280 s. ISBN 80-85967-58-8.
- [7] KRÁL, B. a kol. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Management Press, 2003. 547 s. ISBN 80-7261-062-7.
- [8] LANG, H. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005. 216 s. ISBN 80-7179-419-8.
- [9] PARMENTER, D. Key performance indicators: developing, implementing and using winning KPIs. 2nd ed. Hoboken, N.J.: John Wiley & Sons, 2010. 299 s. ISBN 978-0-470-54515-7.
- [10] POPESKO, Boris; JIRČÍKOVÁ, Eva; ŠKODÁKOVÁ, Petra. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008. 160 s. ISBN 978-80-7318-702-6.
- [11] POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů : Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. [s.l.] : Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [12] SCHROLL, R., aj.: Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství. 1. vyd., Praha : Trizonia, 1993, 256 s. ISBN 80-85573-23-7.
- [13] SYNEK, Miroslav, et al. Manažerská ekonomika. 3. přepracované a aktualizované. Praha : Grada Publishing, a.s., 2003. 472 s. ISBN 80-247-01515-X.

- [14] VÁGNER, I.: Management z pohledu všeobecného a celostního. 2. vyd., Brno : Masarykova univerzita v Brně, 2003, 574 s. ISBN 80-210-3265-0.
- [15] Vosoba, P. - kol.: Poklady skryté v účetnictví, díl III. 2. vyd., Praha : Polygon, 1997, 280 s. ISBN 80-85967-58-8.
- [16] ŽIVĚLOVÁ, I.: Finanční řízení podniku I. 1. vyd., Brno : Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, 2002, 106 s. ISBN 80-7157-339-6.
- [17] ŽŮRKOVÁ, H.: Plánování a kontrola, klíč k úspěchu 1. vyd., GRADA 2007. 133 s. ISBN 978-80-247-1844-6

**SEZNAM POUŽITÝCH INTERNETOVÝCH ZDROJŮ**

- [18] Internetové stránky společnosti D Plast a.s. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-03]. Dostupné z WWW: <<http://www.dplast.cz/cs/>>.
- [19] Internetové stránky společnosti SPUR a.s. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.spur.cz/index.php?lang=CZ&page=home>>.
- [20] Internetové stránky společnosti BB vytlačování plastů s.r.o. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-05]. Dostupné z WWW: <[http://www.bbplasty.cz/o\\_spolecnosti.php](http://www.bbplasty.cz/o_spolecnosti.php)>.
- [21] Internetové stránky společnosti FATRA a.s. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-05]. Dostupné z WWW: <<http://www.fatra.cz/>>.
- [22] Internetové stránky společnosti ParkerHannifin [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.parker.com/portal/site/PARKER/>>.
- [23] Internetové stránky společnosti Dynaflex CZ s.r.o. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.dynaflex.cz/>>.
- [24] Internetové stránky společnosti ZEC S.p.A. [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://http://www.zecspa.com/>>.
- [25] Internetové stránky společnosti Castello Italia [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <[http://www.castelloitalia.it/index\\_uk.asp](http://www.castelloitalia.it/index_uk.asp)>.
- [26] Internetové stránky společnosti ACTEGA [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.actega.com/>>.
- [27] Internetové stránky společnosti GraceDarex [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.gracedarex.com>>.
- [28] Internetové stránky společnosti SRISOL [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.srisol.com/>>.
- [29] Internetové stránky společnosti ARKEMA [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.arkema.com/>>.
- [30] Internetové stránky společnosti SOLVAY [online]. 2012 [cit. 2012- 02-07]. Dostupné z WWW: <<http://www.solvay.com/EN/Homepage.aspx>>.

## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

HV     Hospodářský výsledek.

VA     Přidaná hodnota.

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

<i>Obrázek 1 Kruhové znázornění cyklu podnikového plánování (Žůrková, 2007).....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázek 2 Schéma strategického plánování.....</i>	<i>29</i>
<i>Obrázek 3 Úrovně plánů (Žůrková 2007).....</i>	<i>31</i>
<i>Obrázek 4 Postup tvorby plánu (Žůrková 2007) .....</i>	<i>33</i>
<i>Obrázek 5 Organizační schéma společnosti D Plast a.s. ....</i>	<i>51</i>
<i>Obrázek 6 Vývoj počtu zaměstnanců v letech 2001-2011.....</i>	<i>51</i>
<i>Obrázek 7 Vývoj tržeb v letech 2001-2011 .....</i>	<i>52</i>
<i>Obrázek 8 Vývoj produktivity práce v letech 2001-2011.....</i>	<i>52</i>
<i>Obrázek 9 Základní středisková struktura v D Plast a.s. ....</i>	<i>62</i>
<i>Obrázek 10 Základní rozdělení plánu v D Plast a.s. ....</i>	<i>66</i>

**SEZNAM TABULEK**

<i>Tabulka 1 Matice vlastností a úkolů plánovacích úrovní (Žůrková 2007)</i> .....	32
<i>Tabulka 2 Plán peněžních toků (Grünwald 2001)</i> .....	36
<i>Tabulka 3 Skladba plánové rozvahy (Grünwald 2001)</i> .....	37
<i>Tabulka 4 Skladba plánové výsledovky (Grünwald 2001)</i> .....	38
<i>Tabulka 5 Členění nákladů v D Plast a.s.</i> .....	61
<i>Tabulka 6 Rozpad střediska Správní režie</i> .....	63
<i>Tabulka 7 Rozpad střediska Provozovna Lůžkovice A</i> .....	63
<i>Tabulka 8 Rozpad střediska Provozovna Mladcová</i> .....	64
<i>Tabulka 9 Rozpad střediska Provozovna Lůžkovice B</i> .....	65
<i>Tabulka 10 Plán nákladů oddělení logistiky v D Plast a.s.</i> .....	68
<i>Tabulka 11 Vzorec výpočtu plánovaných tržeb a VH v D plast a.s.</i> .....	69
<i>Tabulka 12 Plán společnosti D Plast a.s. pro rok 2013</i> .....	71
<i>Tabulka 13 Návrh zjednodušeného reportu pro zaměstnance</i> .....	75
<i>Tabulka 14 Návrh rozdělení plánu na kvartály</i> .....	78
<i>Tabulka 15 Vzorové vyhodnocení 1. kvartálu 2013</i> .....	80
<i>Tabulka 16 Modifikovaný plán pro 2.- 4. kvartál 2013</i> .....	82
<i>Tabulka 17 Návrh výpočtu odměn z úspor režijních nákladů</i> .....	84
<i>Tabulka 18 Návrh rozpočtu pro spekulativní nákupy</i> .....	87
<i>Tabulka 19 Plán maximálních spekulativních zásob</i> .....	87
<i>Tabulka 20 Plán snížení nákladů na výrobní recepturu</i> .....	89
<i>Tabulka 21 Příklad vyhodnocení úspor nákladů na výrobní recepturu</i> .....	90
<i>Tabulka 22 Nákladová analýza projektu</i> .....	92
<i>Tabulka 23 Časový harmonogram projektu</i> .....	94

## SEZNAM PŘÍLOH