

Projekt inovace systému odpovědnostního účetnictví a rozpočtnictví výrobního úseku ve vybrané společnosti

Bc. Klára Jurčíková

Diplomová práce
2023



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví

Akademický rok: 2022/2023

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Klára Jurčíková
Osobní číslo:	M21534
Studijní program:	N0412A050011 Finance
Specializace:	Finanční kontrola
Forma studia:	Prezenční
Téma práce:	Projekt inovace systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví výrobního úseku ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na manažerské účetnictví, odpovědnostní účetnictví a rozpočetnictví.

II. Praktická část

- Charakterizujte vybranou společnost a analyzujte současný stav manažerského účetnictví, odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví.
- Na základě výsledků analýzy zpracujte projekt zaměřený na inovaci systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví ve vybraném podniku.
- Zhodnoťte návrh projektu a formulujte závěrečné doporučení pro vedení společnosti.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

- BHIMANI, Alnoor, Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson, 2019, 841 s. ISBN 978-1-292-23266-9.
- FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.
- GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 2021, 798 s. ISBN 978-1-260-57568-2.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2023**
Termín odevzdání diplomové práce: **21. dubna 2023**

L.S.

prof. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
garant studijního programu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: Klára Jurčíková

.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce se věnuje inovaci systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví výrobního úseku vybrané společnosti. Teoretická část charakterizuje nákladové účetnictví, sestavování rozpočtů, základy manažerského účetnictví a odpovědnosti zaměstnanců v organizaci.

Předmětem praktické části je představení společnosti a analýza současného stavu řízení nákladů výrobního úseku. Na základě zjištěných informací je navržen projekt zavedení nových odpovědnostních středisek, změna systému řízení nákladů a vyhodnocení plnění jednotlivých rozpočtů. Následně je projekt zhodnocen a jsou doporučeny návrhy na budoucí zlepšení.

Klíčová slova: náklady, odpovědnostní účetnictví, rozpočetnictví, manažerské účetnictví

ABSTRACT

The master's thesis focuses on the innovation of the responsibility accounting and budgeting system in the manufacturing department of a selected company. The theoretical part characterizes cost accounting, budgeting, fundamentals of managerial accounting, and employee responsibility in the organization. The practical part introduces the company and analyzes the current state of cost management in the manufacturing department. Based on the findings, a project is proposed to introduce new responsibility centers, change the cost management system, and evaluate the performance against budget targets. Subsequently, the project is evaluated, and recommendations for future improvement are provided.

Keywords: costs, responsibility accounting, budgeting, managerial accounting

Na tomto místě bych ráda poděkovala prof. Ing. Borisi Popeskovi, Ph.D. za poskytnutou odbornou pomoc a cenné rady, které přispěly k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji společnosti AWL - Techniek CZ, s.r.o. za poskytnuté informace a potřebné podklady. Velké poděkování patří i mé rodině a přátelům, kteří mě podporovali nejen při zpracování této práce, ale i po celou dobu studia.

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

OBSAH

ÚVOD	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 NÁKLADY	14
1.1 NÁKLADY Z POHLEDU FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	14
1.2 NÁKLADY Z POHLEDU MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	14
1.3 ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ	14
1.3.1 Druhové členění	14
1.3.2 Účelové členění	15
1.3.3 Jednicové a režijní náklady	15
1.3.4 Náklady dle odpovědnosti.....	15
1.3.5 Kalkulační členění.....	16
1.3.6 Členění ve vztahu k objemu výkonu	16
1.3.7 Variabilní náklady	16
1.3.8 Fixní náklady.....	16
1.4 VÝVOJ STRUKTURY NÁKLADŮ V ORGANIZACI.....	17
2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	18
2.1 FUNKCE A PRINCIPY MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	18
2.2 NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ.....	18
2.2.1 Způsoby řízení nákladů	18
2.2.2 Nákladové vs. Finanční účetnictví	19
3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	20
3.1 FUNKCE A PRINCIPY ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ.....	20
3.1.1 Odpovědnostní účetnictví a organizační struktura podniku.....	20
3.1.2 Výhody odpovědnostního účetnictví.....	21
3.1.3 Nevýhody odpovědnostního účetnictví.....	21
3.2 ZAVEDENÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	22
3.2.1 Aspekty odpovědnostního účetnictví	22
3.3 DRUHY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	23
3.3.1 Rozdělení středisek dle funkce.....	23
3.3.2 Centralizace vs. Decentralizace řízení	25
4 EKONOMICKÁ STRUKTURA	26
5 MOTIVACE	27
6 ODMĚŇOVÁNÍ	27
7 ROZPOČETNICTVÍ	29
7.1 ROZPOČET	29
7.2 ZÁKLADNÍ ROZDĚLENÍ ROZPOČTU	29

7.3	FUNKCE ROZPOČTU	29
7.3.1	Nástroje rozpočtnictví	30
7.4	OBSAH ROZPOČTU	30
7.5	ZPŮSOBY DĚLENÍ ROZPOČTU	30
7.5.1	Rozdělení dle způsobu sestavení.....	31
7.5.2	Rozdělení dle vazby na rozpočtované období.....	31
7.6.1	Střediskový rozpočet	31
7.6.2	Režijní rozpočet	32
7.6.3	Nákladový rozpočet	32
7.6.4	Hodnotový rozpočet	32
7.7	SESTAVENÍ ROZPOČTU	32
7.7.1	Postup sestavení rozpočtu	33
7.8	ODMĚŇOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ	33
7.9	MODERNÍ METODY SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ.....	34
7.9.2	Activity-Based Budgeting (ABB).....	34
7.9.3	Zero-based budgeting (ZBB).....	34
7.9.4	Beyond budgeting	35
7.10	ODCHYLKY.....	35
8	ZMĚNY V ORGANIZACI.....	37
8.1	IMPLEMENTACE ZMĚN	37
II	PRAKTICKÁ ČÁST.....	38
9	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	39
9.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE	40
9.2	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	40
10	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	41
10.1	ZÁKLADNÍ ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ	41
10.2	NÁKLADY PODNIKU DLE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	42
10.3	STRUKTURA REŽIJNÍCH NÁKLADŮ PODNIKU	42
10.3.1	Struktura režijních nákladů v podniku dle druhu	42
10.4	NÁKLADOVÁ STŘEDISKA – DEPARTMENT CODE	44
10.5	NÁKLADOVÁ STŘEDISKA - RESOURCEGROUP CODE.....	44
10.6	ANALYTICKÉ ROZDĚLENÍ NÁKLADOVÝCH ÚČTŮ	46
10.6.1	Příklad účetního zápisu nákladového účtu	47
10.7	PODÍL NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK NA CELKOVÝCH NÁKLADECH.....	48
10.8	PODÍL NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK NA NÁKLADECH DLE JEJICH DRUHU	50
10.8.1	Personální náklady 2020 - 2022	50
10.8.2	Provozní náklady 2020 - 2022	50
10.8.3	Materiálové náklady 2020 - 2022	51

10.8.4	Cestovní náklady 2020 - 2022.....	52
10.8.5	Ostatní náklady 2020 - 2022	52
10.9	NÁKLADY ODPOVĚDNOSTNÍHO STŘEDISKA 205 – ASSEMBLY	53
10.10	STRUKTURA STŘEDISKA 205 – ASSEMBLY DLE DRUHU NÁKLADŮ.....	53
10.10.1	Všeobecné náklady: ResourceGroup code 1000 - Other indirect	54
10.10.2	Rozdělení Recourcegroup Code 1000 – Other indirect	55
10.11	NÁKLADOVÁ ODPOVĚDNOST STŘEDISKA 205 - ASSEMBLY	56
10.11.1	Osoba odpovědná za řízení nákladů.....	56
10.12	PROCES ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ STŘEDISKA 205 - ASSEMBLY.....	57
10.13	SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU	59
10.13.1	Struktura rozpočtu	59
10.13.2	Průběh sestavování rozpočtu	59
10.14	ROZPOČET STŘEDISKA 205 – ASSEMBLY	60
10.15	ROZDĚLENÍ NÁKLADŮ A PLNĚNÍ ROZPOČTU V LETECH 2020 - 2022.....	60
10.15.1	Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2020.....	60
10.15.2	Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2021.....	62
10.15.3	Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2022.....	63
11	INOVACE SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ STŘEDISKA 205 - ASSEMBLY.....	65
11.1	ZAHÁJENÍ PROJEKTU	65
11.1.1	Schválení projektu mateřskou společností	66
11.2	ROZDĚLENÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO STŘEDISKA VÝROBA	66
11.3	Nově vzniklá odpovědnostní střediska.....	67
11.4.1	Spojení Department Code a Resourcegroup Code.....	69
11.5	IMPLEMENTACE NOVÝCH STŘEDISEK DO ERP SYSTÉMU.....	70
11.5.1	Počty zaměstnanců nových odpovědnostních středisek.....	70
11.5.2	Změny pracovní pozice během účetního období	70
11.6	ÚPRAVY PŘEDCHOZÍHO ÚČETNÍHO OBDOBÍ	71
11.6.1	Mzdové a cestovní náklady.....	71
11.6.2	Režijní náklady.....	71
11.6.3	Majetek.....	71
11.7	ZAVEDENÍ ODPOVĚDNÝCH OSOB PRO NOVÁ STŘEDISKA	72
11.8	TVORBA OBJEDNÁVEK ZBOŽÍ A SLUŽEB.....	73
11.9	MOTIVACE A ODMĚŇOVÁNÍ.....	75
11.10	SESTAVENÍ ROZPOČTU.....	75
11.11	ZPŮSOB SESTAVENÍ ROZPOČTU.....	76

11.11.1 Dle počtu zaměstnanců	76
11.11.2 Metodou Zero-based budgeting	76
11.11.3 Dle předchozího období	77
11.12 ROZPOČTOVANÉ OBDOBÍ	77
11.13 ROZDĚLENÍ ROZPOČTOVANÝCH NÁKLADŮ DLE DRUHU	77
11.13.1 Majetek	77
11.13.2 Tiskárny	78
11.13.3 Celní deklarace	78
11.13.4 Dopravné a balné	78
11.13.5 Pracovní oděvy	78
11.13.6 Plynové lahve	78
11.13.7 Ostatní náklady	79
11.13.8 Mzdové náklady	79
11.13.9 Odpisy	79
11.13.10 Rozúčtování společných nákladů	80
11.14 STRUKTURA ROZPOČTU	80
11.15 ODPOVĚDNOST PŘI SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU	81
11.16 ROZDĚLENÍ ROZPOČTU	81
11.16.1 Rozdělení rozpočtu mezi nová střediska dle druhu nákladů	82
11.17 ROZPOČET STŘEDISKA 206 – WAREHOUSE	82
11.18 ROZPOČET STŘEDISKA 301 - JIGS	83
11.19 ROZPOČET STŘEDISKA 302 – CELLS	83
11.20 ROZPOČET STŘEDISKA 303 – CABINETS	83
11.21 ROZPOČET STŘEDISKA 304 - COMMISSIONING	83
12 PLNĚNÍ NOVĚ VZNIKLÝCH ROZPOČTŮ	84
12.1 PLNĚNÍ ROZPOČTU STŘEDISKA 206 – WAREHOUSE	84
12.2 PLNĚNÍ ROZPOČTU STŘEDISKA 301 – JIGS	85
12.3 PLNĚNÍ ROZPOČTU STŘEDISKA 302 – CELLS	85
12.4 PLNĚNÍ ROZPOČTU STŘEDISKA 303 – CABINETS	86
12.5 PLNĚNÍ ROZPOČTU STŘEDISKA 304 – COMMISSIONING	86
12.6 PLNĚNÍ ROZPOČTŮ – SHRUTÍ	87
ZHODNOCENÍ PROJEKTU A NÁVRHY NA VYLEPŠENÍ	88
ZÁVĚR	90
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	91
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	95
SEZNAM OBRÁZKŮ	96
SEZNAM TABULEK	97
SEZNAM PŘÍLOH	98

ÚVOD

Efektivní řízení nákladů je pro většinu společností nepostradatelnou součástí. Díky trendu stále se zvyšujících režijních nákladů je na jejich snižování kladen větší důraz. Tato diplomová práce se proto věnuje inovaci plánování a řízení těchto nákladů, konkrétně ve středisku výroba, které tvoří největší část z celého vybraného podniku a je tedy možné, díky zkvalitnění celého procesu, dosáhnout nejvyšší celkové úspory nákladů.

První část práce obsahuje teoretické poznatky z oblasti nákladového, manažerského a odpovědnostního účetnictví, sestavování rozpočtů a řízení nákladů. Tyto informace jsou zpracovány v rámci literární rešerše, na kterou navazuje praktická část práce.

Následující část práce je věnována analýze současného stavu struktury režijních nákladů v celém podniku, zejména ve středisku výroby, jejich sledování, plánování a vyhodnocování. Na základě získaných poznatků je vypracován projekt inovace systému odpovědnostního řízení, který obsahuje rozdělení oddělení výroby na několik menších a konkrétnějších nákladových středisek. Na tuto inovaci následně navazuje kompletní změna systému odpovědnostního řízení nákladů a tvorba nových rozpočtů, jejichž plnění je následně jednotlivě vyhodnocováno. Závěr práce je věnován shrnutí projektu a návrhům na zlepšení.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem práce je vypracování projektu inovace systému řízení nákladů, tvorby rozpočtů a odpovědnostního účetnictví výrobního úseku ve vybrané společnosti. K dosažení hlavního cíle práce poslouží vedlejší cíle, kterými jsou aplikace teoretických poznatků z oblasti nákladového a odpovědnostního účetnictví společně s analýzou současného stavu řízení nákladů a rozpočetnictví ve výrobním úseku.

V teoretické části je zpracována rešerše literárních zdrojů zaměřených na manažerské účetnictví, rozpočetnictví a stanovení odpovědností v podniku. Praktická část práce je věnována popisu společnosti a analýze současného stavu režijních nákladů v celém podniku a následně ve středisku výroby.

Výsledkem analýzy současného stavu je projekt optimalizace systému odpovědnostního účetnictví a tvorby rozpočtů, změna sledování nákladů pomocí odpovědnostních středisek, stanovení oprávněných osob, tvorba a plnění nových rozpočtů. Za pomoci metody indukce je stanoveno zhodnocení a návrh doporučení na zlepšení projektu řízení nákladů a rozpočetnictví v nově vzniklých odpovědnostních střediscích.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

1.1 Náklady z pohledu finančního účetnictví

Finanční účetnictví na náklady pohlíží jako na spotřebované ekonomické zdroje vyjádřené peněžně. Na rozdíl od manažerského účetnictví, jsou tyto náklady sledovány bez bližšího zkoumání jejich vlivu na výkon podniku. Rovněž zde dochází k odlišnému pohledu na období, ve kterém jsou náklady sledovány. U finančního účetnictví dochází k zaznamenání nákladů až při jejich skutečné „spotřebě“. K tomuto jevu dochází z důvodu dodržování akruálního principu, kdy náklady a výnosy musí spadat do období, se kterým věcně a časově souvisí. (Sedláček, 2016, Andrlík, 2022)

1.2 Náklady z pohledu manažerského účetnictví

Náklady z pohledu manažerského účetnictví klasifikujeme na hodnotové a ekonomické. Hodnotové pojetí je využíváno zejména pro běžnou kontrolu a sledování nákladů v reálných hodnotách a zahrnují jak náklady explicitní, tak i další náklady, které naopak finanční účetnictví vůbec nezahrnuje. Druhé, ekonomické pojetí nákladů se mnohem více zaměřuje na efektivitu vynaložených nákladů. Příkladem mohou být oportunitní náklady. Jak již bylo zmíněno výše, odlišnost mezi finančním a manažerským účetnictvím nastává také v období, kdy jsou náklady sledovány. V případě manažerského účetnictví se náklady evidují ihned v moment vynaložení ekonomických zdrojů. (Taušl, 2018)

Mezi nejdůležitější náklady, na které je třeba se zaměřit při jejich snižování jsou následující skupiny: materiálové náklady, osobní náklady, odpisy a externí služby a jiné náklady. Tyto jednotlivé druhy zastupují ve společnostech nejčastěji největší objem z celkových nákladů, proto je třeba na jejich sledování klást větší důraz. (Popesko, 2016)

1.3 Rozdělení nákladů

1.3.1 Druhovému členění

Jedná se o základní a jednoduché členění nákladů, které do podniku přicházejí z vnějšího okolí spotřebou statků či služeb. Může se jednat o spotřebu materiálu, náklady na externí zaměstnance, energie, odpisy aktiv aj. Druhovému členění nákladů je využíváno zejména z pohledu finančního účetnictví (účetní výkazy), podniku dává pouze omezené možnosti, na základě kterých může sledovat hospodárnost podniku. Tento druh členění není ovlivněn příčinnou vzniku vybraného nákladu, ale pouze stanovuje jeho velikost. Z hlediska

manažerského účetnictví tedy nejde efektivně pracovat s tímto druhem členění, vzhledem k nedostatečnému určení, na jaký konkrétní účel byly náklady ve vybraných skupinách vynaloženy. Na druhou stranu znalost podílu jednotlivých druhů náklad na celkovém objemu v podniku napomáhá k rozhodování, které náklady bude důležité optimalizovat, a na které se nejvíce zaměřit (např. odpisy nebo spotřeba materiálu). (Král, 2018, Popesko, 2016)

1.3.2 Účelové členění

Toto členění se zaměřuje, jak již název napovídá na daný účel, za kterým byly náklady vynaloženy. Jednotlivé náklady jsou tedy rozřazovány do větších skupin (odbytové, prodejní, správní náklady). Jde tedy o sloučení vybraných nákladů rozdělených podle druhu do další skupiny, která může následně sloužit jako údaj pro sestavování kalkulací či rozpočtů. (Dvořáková, 2017)

1.3.3 Jednicové a režijní náklady

Důležitým rozdělením nákladů jsou dvě skupiny, jednicové a režijní náklady. Jednicové náklady jsou vázány na množství daných výkonů, jsou stanoveny na základě norem a kalkulací. Tyto náklady lze považovat za skupinu nákladů technologických. Naopak náklady na obsluhu a řízení jsou vyjádřeny za pomoci režijních nákladů. Tyto náklady nejsou propojenou s proporcionalitou růstu počtu výkonů, jsou stanoveny dle určitých limitů (časových, výkonových). Tato část nákladů je složitější na sledování a řízení, ke stanovení jejich objemu jsou využívány rozpočty, kterým je dále věnována kapitola rozpočetnictví. (Král, 2018)

Rozdělení na skupiny nákladů technologických a na obsluhu a řízení využívá manažerského účetnictví z pohledu rozdělení nákladů podle účelu. Příkladem technologických nákladů je například odpis stroje naopak u obsluhy a řízení to mohou být mzdy finančního oddělení. (Popesko, 2016)

1.3.4 Náklady dle odpovědnosti

Náklady je možné sledovat také z pohledu místa jejich vzniku, tedy daného úseku v podniku. Tyto útvary jsou nazývány odpovědnostními středisky, které spadají do takzvané ekonomické struktury podniku. Odpovědností střediska jsou podrobněji rozebrány v části odpovědnostního účetnictví. (Král, 2018)

1.3.5 Kalkulační členění

Je využíváno v kalkulačním účetnictví a pracuje na podobném principu jako účelové členění nákladů, tedy využití jednicových a režijních nákladů. Vybrané náklady jsou přiřazovány k nákladovým objektům (kalkulační jednice) a dělí se dále na náklady přímé, které mohou být přiřazeny konkrétnímu objektu výkonu (materiál) a nepřímé, v případě režijních nákladů (mzda manažera), nebo nelze napřímo určit vazbu na daný nákladový efekt, případně by toto přiřazení nebylo relevantní. (Popesko, 2016, Čížinská 2018)

Kalkulace může být rovněž stanovena na zákazníka nebo dle zeměpisné oblasti. Podle druhu nákladů (variabilní, fixní) se dále samotné kalkulace rozdělují na určité typy (např. absorpční kalkulace, která zahrnuje jak náklady variabilní, tak rovněž i fixní). (Costing definiton, 2022)

1.3.6 Členění ve vztahu k objemu výkonu

Toto členění lze považovat za jedno z nejdůležitějších z hlediska řízení nákladů a je signifikantním rozdělením pro úlohy manažerského účetnictví. Slouží ke stanovení predikcí do budoucnosti, které se odvíjejí právě od druhu jednotlivých nákladů. Tato metoda rozdělení rovněž velice dobře slouží pro další práci s náklady, jako je sestavování rozpočtů (Zero-Based Budgeting) či modernější metody řízení nákladů (Activity-based cost management). Jak již nadpis napovídá, toto členění nákladů se odvíjí od jejich návaznosti na změny objemu výkonu. Jako výkony mohou být považovány jak jednotlivé kusy výrobků, tak rovněž například odpracované hodiny nebo ujeté kilometry. (Čížinská, 2018)

1.3.7 Variabilní náklady

Za nejvíce ovlivnitelné náklady jsou považovány variabilní náklady, které se mění v závislosti na objemu výkonu, nejčastěji se jedná o proporcionální změnu, tedy náklady rostou, nebo naopak klesají ve stejné míře, jako se mění objem výkonů. Dalším druhem variabilních nákladů jsou tzv. nadproporcionální náklady, které rostou rychleji než výkon (např. mzdy operátorů výroby). Opakem jsou poté podproporcionální náklady, které rostou pomaleji než objem výkonu (běžně se jedná například o materiálové náklady, jejichž cena bývá vlivem objemových slev s vyšším nákupem od dodavatelů nižší).

1.3.8 Fixní náklady

Jako další druh členění nákladů ve vztahu k objemu výkonu lze zahrnout náklady fixní. Na tyto náklady nemá velikost objemu výkonu vliv, jsou tedy na něm nezávislé, v praxi se jedná

zejména o náklady na výrobní prostory, mzdy vybraných technickohospodářských zaměstnanců nebo také odpisy. Vzhledem k náročnosti klasifikace vybraných skupin nákladů mezi variabilní a fixní, existují ještě následující druhy nákladů: semi-variabilní náklady, v tomto případě se jedná o takovou nákladovou skupinu, u které není možné konkrétní rozdělení na fixní a variabilní část, zpravidla se jedná o náklady na energie ve výrobě, část energie využívají stroje k výrobě konkrétního výrobku, avšak další část slouží k osvětlení celých výrobních prostor.

Semi-fixní náklady

Posledním druhem jsou tzv. semi-fixní náklady, ty jsou vždy do určitého množství objemu výkonu fixní, avšak po jeho překročení skokově vzrostou (např. odpisy). Obvyklým jevem u těchto nákladů jsou ovšem takzvané „sticky cost“, tento termín je využíván právě pro semi-fixní náklady, které se po snížení objemu produkce nezmenší ve stejném poměru, naopak buď zůstávají stejné, nebo se sníží pouze podproporcionálně. (Čížinská 2018, Popesko, 2016)

1.4 Vývoj struktury nákladů v organizaci

Za důležitý moment ovlivňující strukturu složení nákladů v organizaci lze považovat automatizace a digitalizaci společnosti. Před 100 lety patřily ve firmách mezi nejrozšířenější náklady mzdy výrobních dělníků a materiálové náklady, režijní náklady tvořily pouze malou, skoro až zanedbatelnou část nákladů. Postupem času a s nástupem moderních technologií začaly v podnicích velkým tempem narůstat právě režijní náklady. V dnešní době je běžné, že právě tento druh nákladů v organizaci činí i více než 50% procent z celkového objemu. Příčinou je především snižování materiálových nákladů a snižování množství operátorů ve výrobě, kteří jsou postupně nahrazováni roboty či jinými stroji. (Popesko, 2016)

2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

2.1 Funkce a principy manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví má za cíl zprostředkovávat data pro řídicí pracovníky, kteří díky nim mohou lépe ovládat vybrané činnosti v podniku, jako jsou například faktory ovlivňující vynaložené prostředky, či dosažené výsledky společnosti. Pro zavedení tohoto systému účetnictví je nutné mít správně nastavené vnitropodnikové řízení, pravomoci a odpovědnosti. (Fibířová, 2020) Finanční účetnictví umožňuje náhled pouze do minulosti a reportuje výsledky minulých období, manažeři však potřebují informace o budoucnosti, které jim poskytne právě manažerské účetnictví. Mimo jiné výkazy vytvořené formou manažerského účetnictví obsahují i více informací, které zůstávají pouze uvnitř podniku, a nejsou zveřejňovány pro investory ani věřitele. (Nobles. 2014).

2.2 Nákladové účetnictví

Sledování nákladů z pohledu manažerského účetnictví je definováno jako pojem nákladové účetnictví. Tento druh účetnictví se zaměřuje na sledování skutečně vynaložených nákladů, případně výnosů. Zprvu byly sledovány zejména náklady na finální produkt, s postupem času se ale začala směřovat pozornost na náklady vynaložené na jednotlivé procesy a činnosti daných útvarů, které měly vliv na konečný výkon. Kromě skutečně vynaložených nákladů jsou touto formou účetnictví stanoveny rovněž náklady očekávané, které jsou stanoveny na základě rozpočtů či kalkulací. Tyto dva druhy sledovaných nákladů jsou následně porovnávány mezi sebou, a slouží k řízení odchylek z krátkodobého až střednědobého hlediska.

2.2.1 Způsoby řízení nákladů

Podniky při se při využívání nákladového účetnictví zaměřují na řízení nákladů dvěma různými pohledy, a to z pohledu výkonového nebo odpovědnostního účetnictví. Výkonové účetnictví, jak již sám název napovídá je zaměřeno na výkon, teda na výsledky, každá společnost si stanovuje vlastní kritéria a požadavky, které jsou pro ni z hlediska výkonu nejdůležitější, může se tedy jednat o sledování zisku či marže. Odpovědnostnímu účetnictví je věnována následující kapitola. (Král, 2018)

2.2.2 Nákladové vs. Finanční účetnictví

Z pohledu legislativy na nákladové účetnictví mnohem méně ovlivněno striktními zákony a opatřeními, na rozdíl od finančního účetnictví. Společnost se může sama rozhodnout, zda implementuje nákladové účetnictví, ovšem v případě finančního účetnictví na výběr nemá a je nutné se řídit určitými pravidly například při sestavování výkazů, nebo vedení samotné účetní evidence. Dalším rozdílem mezi těmito typy účetnictví je i kulturní a historický vliv. Anglo-americká část se přiklání více k manažerskému účetnictví na rozdíl od německé striktnější části, která se více přiklání k finančnímu účetnictví, které má větší řád a jistoty. (Taschner, 2016).

Náklady z pohledu nákladového účetnictví jsou definovány jako finanční zobrazení snížení vlastního kapitálu za vybraný časový úsek. Jejich sledování se úzce váže na účel, pro který byly vynaloženy a rovněž přiměřenost a hospodárnost. Na rozdíl od účetního sledování nákladů, které se nezaměřuje na jednotlivý vliv nákladů či jeho racionalitu. Důležitá je tedy vazba nákladů na jednotlivé výkony a následné porovnávání s očekávanými náklady. (Fibírová, 2014)

3 ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Na tento způsob řízení nákladů začal být vyvíjen největší tlak v průběhu 1. poloviny 20. století. Vzhledem ke stále složitějším vnitropodnikovým systémům a zvyšujícímu se tlaku na výkonnost bylo důležité, aby všichni zaměstnanci podniku svým chováním přispívali k dosahování lepších výsledků společnosti, což je rovněž cílem odpovědnostního řízení. Díky tomuto systému řízení je za pomoci spojování drobnějších cílů dosahováno hlavních, strategických cílů společnosti. (Fibírová, 2020)

3.1 Funkce a principy odpovědnostního účetnictví

Předním principem odpovědnostního řízení je co největší využití potenciálu jednotlivých oddělení, případně samotných pracovníků. Těmto vybraným oddělením (pracovníkům) jsou svěřovány pravomoce a odpovědnosti. Předpokladem pro to, že vybraná osoba bude moci vykonávat práci za kterou je odpovědná, je rovněž to, že má pravomoce, a neporuší tím pravidla organizace, proto je velmi důležité dbát na toto spojení. Hlavním předpokladem pro odpovědnostní řízení je rovněž správné definování dílčích cílů v organizaci. Tyto cíle jsou přiřazeny jednotlivým odpovědnostním střediskům a dohromady tvoří ekonomickou strukturu podniku. (Dvořáková, 2021)

Podle Krále (2018) je tyto cíle nutné stanovit tak, aby splňovaly jak požadavky podniku, tak rovněž, aby byly vhodně nastavené pro jednotlivá oddělení a jejich pracovníky, kteří s budou na realizaci podílet, tím bude efektivně zajištěn vliv na kvalitní řízení nákladů. Pokud jsou stanoveny dílčí cíle, je nutné zavést kritéria pomocí kterých bude dosahování těchto cílů měřeno. Podstatné je systém kontroly nastavit tak, aby pomocí ní bylo možné získat informace, kdo a jak pozitivně či negativně ovlivňuje jednotlivá kritéria. (Král, 2018)

Na základě měření vybraných aspektů odpovědnostních středisek a plnění jejich cílů je třeba také myslet na hodnocení a odměňování dobrých výsledků. Tento způsob odměňování na základě měření dosahování cílů je velmi efektivní v případě výkonnosti středisek a jednotlivých pracovníků. (Fibírová, 2020)

3.1.1 Odpovědnostní účetnictví a organizační struktura podniku

Systém odpovědnostního účetnictví by totiž měl být paralelní s organizační strukturou a měl by poskytovat finanční informace pro vyhodnocení skutečných výsledků každého jednotlivce odpovědného za danou funkci. Nejde však o svalování viny, ale o správné vyhodnocení a poskytnutí zpětné vazby na základě činů vykonaných v dané odpovědnosti.

Nemělo by se tedy jednat o způsob, jakým jsou zaměstnanci na nižších úrovních trestáni, ale naopak motivováni k lepší výkonnosti. (Mishra, 2016)

Opačný pohled na tuto problematiku uvádí Řepa (2012), kdy jasně daná definice pravomocí, odpovědností a organizační struktury není klíčem k úspěšnému řízení procesů ve společnosti. Díky těmto aspektům podnik není schopný rychlé a flexibilní reakce na změny prostředí uvnitř, ani vně společnosti. Východiskem je tedy omezení pevně definovaných vztahů nadřízenosti a podřízenosti v rámci firemní hierarchie. Rovněž samotní zaměstnanci se musí přizpůsobit svojí pružností v reakcích na momentální procesy a cíle, a být schopni dostát svých pravomocí v daném okamžiku.

3.1.2 Výhody odpovědnostního účetnictví

Mezi výhody odpovědnostního účetnictví lze zařadit zavedení kontrolního systému, navržení procesů odpovědnostního řízení na míru dané organizaci, propojení s rozpočty jak jednotlivých středisek, tak celopodnikového rozpočtu, zvýšení zájmu zaměstnanců o svoji pracovní úlohu v podniku, jednodušší sledování výsledků díky jasně rozděleným pravomocem a rovněž užitečnost pro vrcholový management z hlediska efektivnějšího rozhodování na základě jasně definovaných výsledků. (Kumar Srivastav, 2023) Za výhodu je považován také fakt, že manažeři se díky zavedení odpovědnostního účetnictví mohou zaměřovat i na jiné oblasti než doposud, které pro ně nehrály tak důležitou roli, nebo byly úplně opomíjeny, avšak rovněž může být v některých případech tato situace nevýhodou z důvodu zahlcení řídicích pracovníků sledováním výkonnosti jednotlivých odpovědnostních útvarů. (Burkert, Fischer a Schaffer, 2011)

3.1.3 Nevýhody odpovědnostního účetnictví

Obecně jsou mezi nevýhody odpovědnostního účetnictví zařazovány tyto fakty: potřeba kvalifikovaných zaměstnanců na jednotlivých odděleních, která zaručí schopnost řízení nákladů, tento systém je možné využít pouze na kontrolovatelné náklady, je nutné řádně definovat cíle a odpovědnosti, jinak tento systém nemůže fungovat a v neposlední řadě také chybné vyčlenění odpovědnostního střediska, díky čemuž dochází k dysfunkčnosti celého systému odpovědnostního účetnictví. (Kumar Srivastav, 2023) Mezi další nevýhody je třeba také zařadit stres, ten může být díky odpovědnostnímu účetnictví vyvolán jak na straně managementu, tak samozřejmě i na straně podřízených, na které spadá určitá odpovědnost za jejich rozhodnutí. Je tedy třeba najít ideální rovinu mezi kontrolovatelností a zodpovědností. (Burkert, Fischer a Schaffer, 2011)

3.2 Zavedení odpovědnostního účetnictví

Ještě před zavedením samotného procesu odpovědnostního účetnictví je nutné stanovit si cíle a potřeby daného podniku, na jaké informace bude třeba se zaměřit a jaký způsob vedení účetnictví pro daný postup bude nejvhodnější. Čechová (2011) uvádí, možnost výběru mezi jednookruhovým a dvouokruhovým účetnictvím, které je navázáno na schopnosti ERP systému, se kterým vybraný podnik pracuje. Toto takzvané vnitropodnikové účetnictví nemá vliv na konečné výsledky a hodnoty, avšak podává podrobnější obraz týkající se nákladů, výnosů či jiných sledovaných hodnot např. podle vybraných středisek. V případě podrobnějšího rozdělení na střediska je důležité zaměřit na dané činnosti, zda se střediska navzájem ovlivňují (např. poskytují si mezi sebou služby) nebo každé oddělení nezávisle na jiných vykonává svoji specifickou činnost. V případě vzájemného vlivu středisek je třeba zavést podrozvahové účty, v opačném případě stačí vybrané hodnoty sledovat pouze pomocí analytických účtů.

Dle Garrisona (2021) nemá velikost společnosti vliv na způsob fungování odpovědnostního účetnictví. Tato činnosti je důležitá jak v menších podnicích s omezenou organizační strukturou, tak rovněž ve velkých korporátech, kde již prakticky není možné fungovat bez jejího využití.

3.2.1 Aspekty odpovědnostního účetnictví

Při zavádění odpovědnostního účetnictví v podniku je nutné zajistit několik aspektů, které povedou k účinnému systému odpovědnostního účetnictví ve společnosti. Jsou zde vybrané předpoklady, které by společnost měla brát v úvahu při řízení této činnosti v podniku.

Hlavním bodem je organizační struktura. Jedná se o popis činností, které jednotlivé části organizační struktury zastřešují, na což navazují i vazby mezi jednotlivými částmi. Rovněž se zde stanovují odpovědnosti a pravomoce, které jsou velmi důležité pro celkovou funkci odpovědnostního účetnictví, jak již bylo zmíněno výše. Jak ale uvádí Král (2018, str. 429) vždy nejde přesně stanovit jednotlivé pravomoce a odpovědnosti, proto také musí být na následné porovnání skutečného a předpokládaného stavu nahlíženo i z jiných pohledů než jen z mechanického porovnávání výsledků. Předpokladem kvalitní organizační struktury je optimální zajištění podnikových cílů. (Fibířová, 2020, str. 364.)

Vazby mezi jednotlivými odpovědnostními středisky lze horizontálně rozdělit podle toho, zda je celý proces výroby uskutečňován v rámci jednoho střediska bez větších vlivů na

okolní složky organizační struktury, či se jedná o postupný výrobní proces, kde jsou zapojena střediska na základě po sobě jdoucích kroků výroby (výroba součástek, povrchové úpravy, kompletace produktu, balení apod.). Na organizační strukturu podniku lze rovněž pohlížet z vertikálního úhlu vazeb. V tomto případě se jedná o rozdělení jednotlivých úrovní řízení, zda je společnost rozdělena na více pater organizačních struktur, či se jedná o plochý systém, ve kterém se nenachází velké množství linií řízení. (Fibířová, 2020, str. 365, Lazar, 2012)

3.3 Druhy odpovědnostních středisek

Všeobecně lze rozdělit odpovědnostní střediska dle jejich orientace na: nákladové, rentabilní, ziskové, výnosové, výdajové a investiční. Tato kapitola je zaměřena zejména na střediska nákladového typu. Tento druh středisek je zařazen do nejnižších úrovní podnikové hierarchie.

3.3.1 Rozdělení středisek dle funkce

V případě využívání odpovědnostního účetnictví lze na základě sledovaných hodnot vybraná odpovědnostní střediska ve společnosti rozdělit také na: nákladové centrum, výnosové centrum a centrum investiční. Tyto takzvaná „centra“ fungují nezávisle na sobě a každý jejich vedoucí řídí pouze jednu vybranou. Hlavním úkolem vedoucích pracovníků nákladových center je minimalizace nákladů současně s udržení produktivity a plynulého chodu daného oddělení, které rovněž ovlivňují celý podnik. Nákladová centra většinou pracují se stanovenými rozpočty a jejich výsledky jsou pečlivě monitorovány. Naopak pro odpovědného zaměstnance ziskového centra jsou nejdůležitějšími faktory náklady a výnosy, avšak ne investice. Nejčastějším způsobem řízení ziskových oddělení je porovnávání skutečného a plánovaného stavu nákladů, výnosů a konečného zisku. Zjednodušeně by se tedy dalo říct, že vedoucí tohoto oddělení je zodpovědný za výkaz zisku a ztráty daného centra. (Garrison, 2021, Taschner 2016)

Ziskové středisko

Pokud se společnost rozhodne zavést ziskové centrum, je nutno využít tzv. transfer pricing neboli převodní ceny. Pomocí této metody jsou oceňovány výkony, které ziskové centrum poskytuje jiným střediskům. Zjednodušeně se jedná o cenu, za kterou si mezi sebou jednotlivá centra poskytují výkony, typickým příkladem je převod zboží mezi mateřskou a dceřinou společností, které je ohodnoceno pomocí výše zmíněného „transfer pricingu“.

V tomto případě lze využít 4 metod oceňování: metoda variabilních nákladů (cena bývá poměrně nízká), metoda celkových nákladů (je velmi jednoduchá na použití), metoda tržní ceny (cena ve výši aktuální tržní hodnoty, je praktická, avšak komplikovanější) a jako poslední metoda vyjednávání (na stanovení ceny se podílí jak prodávající, tak nakupující středisko, vyjednaná cena by měla být vhodná zejména pro podnik jako celek). (Patel, 2013, Lazar 2012)

Investiční středisko

V neposlední řadě investiční centrum má na starost jak náklady, tak rovněž výnosy a investice, řídicí pracovník tedy může operovat se všemi zmíněnými hodnotami. V tomto případě je řídicí pracovník odpovědný nejen za výkaz zisku a ztrát, ale rovněž za rozvahu. Podporou pro tyto centra jsou zejména střediska IT, účetní a personální. Tyto střediska negenerují výnosy a bývají tak zařazovány mezi „nákladová střediska“. Toto tvrzení se týká rovněž středisek jako je logistika nebo nákup, avšak není možné přímo určit jejich vliv na výnosy celé společnosti. (Garrison, 2021, Taschner 2016)

Nákladové středisko

Úkolem takového střediska, případně jednotlivých pracovníků v oddělení je dodržování předem stanovených rozpočtů ovlivnitelných nákladů, které jsou průběžně sledovány a hodnoceny. Reálné náklady oddělení lze porovnávat s pevně stanovenými limity, které nelze překročit, to se týká zejména režijních nákladů, které nelze v plné míře přiřadit jednotlivým aktivitám, např. se může jednat o výši nákladů na školení pro účetní oddělení za vybrané období. Naopak je možné skutečně vynaložené náklady porovnávat s předpokládanými, a to za pomoci variabilních nákladů, které jsou jednoznačně přiděleny jednotlivým výkonům, nebo lze veškeré náklady střediska přepočítat na jednotlivé úkoly, případně i režijních nákladů využít stanovených limitů. (Král, 2018)

Rozdělení nákladových středisek

Na nákladově orientovaná střediska lze pohlížet třemi různými směry, z hlediska výkonu, odpovědnosti a procesu. Při odpovědnostním pohledu je důležité zajistit, aby na útvar neměly vliv náklady, které samotné středisko nedokáže nijak ovlivnit (např. zaměstnanci mají vliv pouze na vybrané položky nákladů, které si jednotlivé podniky stanoví dle vlastních kritérií). Rovněž je důležité nákladová střediska neovlivňovat odchylkami, které

způsobily jiné útvary, a naopak zvýšit náklady vybraného střediska v případě, že samo způsobilo negativní odchylky jiným útvarům. (Garrison, 2021, Taschner 2016)

Na nákladové střediska musí být kladeny jasné otázky, které napomáhají k efektivnějšímu řízení vynaložených nákladů. Těmito otázkami jsou, kde náklady vznikají a kdo je za jejich vznik odpovědný. Díky využití těchto jednoduchých otázek je možné předejít zbytečnému zatěžování vybraných středisek náklady, které vůbec nemají být připisovány k jejich tíži, ať už z důsledku vzniku nákladu v jiném oddělení a jejich chybného přiřazení, nebo ovlivňování pomocí rozhodnutí jiných odpovědných osob, které nemají pravomoce k nakládání s náklady jiných středisek. (Garrison, 2021, Taschner 2016)

3.3.2 Centralizace vs. Decentralizace řízení

Dalším z aspektů správného fungování odpovědnostního řízení v organizace je centralizace a decentralizace řízení podniku.

Centralizované řízení

V případě centralizace je většina pravomocí a rozhodovacích činností směřována k managementu společnosti, naopak v případě decentralizace mají střediska na nižších úrovních řízení možnost více ovlivňovat vybraná rozhodnutí a jsou více autonomní, což vede i ke zvýšení iniciativy zlepšení jednotlivých procesů uvnitř odpovědnostních středisek. (Fibírová, 2020, str. 365)

Decentralizované řízení

Pokud se jedná o decentralizované řízení podniku, je vhodné stanovit kritéria způsobem, který mohou jednotliví pracovníci ovlivnit a jsou rovněž za dané výsledky ohodnoceni. Plnění těchto cílů je u decentralizovaného řízení kontrolováno jak z nadřazené úrovně, tak rovněž za pomoci vnitřní kontroly v rámci střediska. V případě menších pravomocí a vlivu jednotlivých zaměstnanců či oddělení na celkové rozhodování je doporučeno provádět kontroly jejich výsledků častěji a důkladněji. V případě decentralizovaného řízení Garrison (2021) uvádí mezi největší výhody snížení zátěže vedoucích pracovníků menšími, banálními úkoly a díky tomu získání prostoru pro řešení větších a důležitějších problémů. Jako další výhodu uvádí rovněž kvalitnější přístup k rozhodování u zaměstnanců na nižších úrovních řízení, vzhledem k tomu, že mají v dané situaci nejpotřebnější informace, a jsou celkově nejvíce uprostřed dění v daném problému.

Díky delegování rozhodnutí na pracovníky v nižších patrech podnikové hierarchie je dosaženo jejich vyšší kvalifikace a celkové přípravy pro kariérní růst a jejich postup na vyšší úrovně řízení. Naopak mezi nevýhody decentralizace je vhodné uvést například situace, kdy zaměstnanci na nižších úrovních řízení nemusí mít při svých rozhodnutích dostatečné množství informací o celopodnikových cílech. Rovněž může být problematickým prvkem v tomto smyslu řízení i fakt, že jednotliví odpovědní zaměstnanci mohou dělat rozhodnutí nezávisle na sobě a díky tomu může docházet k nedorozuměním a horšímu přenosu informací, vzhledem k tomu, že rozhodnutí neprobíhají na jednom místě, ale jsou rozprostřeny napříč organizací. (Lazar, 2012)

Porovnání centralizovaného a decentralizovaného řízení

Lze tedy shrnout, že pro horizontálně orientovanou organizaci podniku je vhodnější využití decentralizovaného způsobu řízení, naopak pro vertikálně orientované organizace je doporučeno centralizované řízení. Vliv na toto rozdělení má, ale také například to, jakou aktivitu dané oddělení vykonává, jaké výkony produkuje či jak důležitá je činnosti vybraného útvaru pro společnost jako celek. (Král, 2018)

Nejčastěji je možné se setkat s odpovědnostním účetnictvím v organizacích, které využívají decentralizovaného způsobu řízení, to totiž zajišťuje efektivnější způsob implementace odpovědností. (Weygandt, 2018)

4 Ekonomická struktura

V neposlední řadě je třeba neopomenout ekonomickou strukturu podniku, která vychází ze struktury organizační. Při sestavování ekonomické struktury ve společnosti je třeba dbát na konkrétní potřeby vybraného podniku. Ekonomická střediska mohou kopírovat ty odpovědností, avšak rovněž mohou být vytvořena na základě úplně jiných kritérií dle specifických potřeb dané společnosti. (Fibírová, 2020, str. 367)

V podniku může odpovědností účetnictví probíhat na několika různých úrovních, jak uvádí Weygandt (2018), ve společnosti může dojít k situaci, při které mají 3 různé osoby na několika úrovních řízení odpovědnost za stejné náklady (případně jiné sledované veličiny). První odpovědnou osobou je vedoucí odpovědnostního střediska, dále, výše v organizační struktuře na pozici odpovědné osoby působí manažer, který má odpovědnost za danou divizi, která se skládá z jednotlivých středisek. V neposlední řadě ředitel, případně jiný vysoce postavený člen organizace má rovněž zodpovědnost za náklady, avšak v jeho případě se

jedná o náklady celého podniku, které se rozpadají přes divize až po nejnižší stupně odpovědnostního řízení – nákladová střediska.

5 Motivace

Zejména decentralizace řízení v organizace sebou nese v souvislosti s odpovědnostním řízením i jiné aspekty než jen pouze odpovědnostní účetnictví. Je nutné se zaměřit na lidské zdroje, které samotné rozhodování potažmo cíle (odpovědnost za náklady) ovlivňují.

Motivace je považována za hybnou sílu, která všechny posouvá kupředu. Pokud je zaměstnanec správně motivovaný, přináší pro podnik vyšší výkonnost a zkvalitňuje její procesy. Je však důležité, aby se z běžné motivace nestala motivace negativní, která zaměstnance pouze vystresuje a výsledkem jeho práce nebude vyšší výkonnost, ale naopak může dojít k přetlakům, které pracovník nebude schopný sám zvládnout. (Medlíková, 2021)

Subjektem motivace na pracovišti jsou manažeři a objektem zaměstnanci. Manažer nese odpovědnost za prostředí, které by mělo vést k motivaci jeho podřízených. Tak mohou motivovat jak jednotlivce, tak celý tým. Nejběžnějšími druhy motivace jsou finančních ohodnocení, zvýhodnění, uznání za kvalitně odvedenou práci, nebo nabídka zapojení se více do samotného rozhodování ve společnosti. (Falcone a Tan, 2013)

5.1 Vnitřní a vnější motivace

Motivaci rozlišujeme na vnitřní a vnější. Ta vnitřní odráží schopnost člověka učit se a rozvíjet se v daných činnostech, tedy vnitřní ochota dozvědět se něco nového a něčeho dosáhnout. Naopak motivace vnější bývá uváděna jako bledá a ochuzená, to zejména z důvodu provázanosti tohoto druhu motivace s konečným výkonem zaměstnance. Pokud je odpovědný pracovník motivován pouze zevnějšku, nemusí docházet k dostatečnému naplnění z dosažených cílů, je tedy mnohem lepší dosáhnout u zaměstnanců motivace vnitřní, díky níž se posouvají dál, budují v sobě touhu po zlepšení a nabývají pocitu dobrovolnosti při výkonu určitých úkonů, které jsou náplní jejich práce a odpovědnosti. (Plamínek, 2015)

6 Odměňování

Jak uvádí Král (2018) je důležité předem stanovit, jakou odměnu dané oddělení či zaměstnanec získá při splnění stanovených plánů. Pokud dojde k ocenění v jakékoliv formě (např. finanční či slovní ohodnocení) mělo by k ní docházet v přiměřeném odstupu od

splnění cílů. Pokud má vybraný pracovník velké pravomoci a odpovědnost je vhodné jeho snahu ocenit i za celkové výsledky podniku, ne pouze za jeho úsek či jeho konkrétně odvedenou práci, posílí se tím tak celkové vztahy organizační struktury.

7 ROZPOČETNICTVÍ

Cílem všech organizací založených za účelem dosahování zisku je maximalizace příjmů současně s co nejnižšími náklady. Tomuto principu velmi napomáhá právě sestavování rozpočtů. Plánování současně s kontrolou a porovnáváním očekávaných a skutečných hodnot jsou těmi nejdůležitějšími faktory úspěšného podniku

7.1 Rozpočet

Pokud jsou připraveny veškeré podmínky, které se týkají výše uvedeného odpovědnostního účetnictví, je na řadě sestavení rozpočtu, které je na tento způsob řízení přímo navázané. Rozpočty a plány se mohou týkat více oblastí, jak kapacit, výkonu či investic tak rovněž nákladů nebo plánovaných výnosů. Rozpočty jsou sestavovány na určitý časový úsek (měsíc, rok, 5 let), jsou vyjádřeny v peněžních prostředcích a pro jejich sestavení se využívají jak reálné hodnotové ukazatele, tak i odhadované hodnoty. (Lazar, 2012, Vochozka, 2012)

7.2 Základní rozdělení rozpočtu

Plány se rozdělují na rozpočty podnikové a vnitropodnikové. V prvním případě se jedná o plánování výsledků firmy jako jsou cash flow či výkaz zisku a ztráty. Naopak u vnitropodnikového plánování je třeba pracovat s jednotlivými aktivitami ve společnosti a rovněž s podnikovým plánem, ze kterého tyto hodnoty vychází. Lze říci že vnitropodnikové rozpočty vycházejí z hlavního plánu pro celý podnik a jsou na základě vybraných kritérií podrobněji členěny. (Čechová, 2011)

7.3 Funkce rozpočtu

Dalo by se shrnout, že rozpočty ve společnostech plní 5 základních funkcí, kterými jsou stanovení cílů, koordinace, motivace, kontrola a měření výkonnosti. Jak uvádí Lazar (2012), je důležité mít před samotným sestavením rozpočtu jasně dané cíle, kterých chce podnik dosáhnout (maximalizace tržeb, minimalizace nákladů) od toho se poté odvíjí celý proces plánování a výběru použitých rozpočtů. Za koordinační funkci lze považovat vzájemnou spolupráci jednotlivých středisek ve společnosti, které se podílí na stanovení odpovědností, pravomocí a sestavování samotného rozpočtu. S koordinací úzce souvisí také motivace, vedoucí zaměstnanci jsou díky stanoveným rozpočtům více motivováni plnit plány jim svěřených oddělení, a v případě že se sami podílí na sestavování rozpočtu, lze z jejich strany očekávat ještě větší motivaci. Jak uvádí Bhimani (2019, str. 424): „rozpočty pomáhají

manažerům, ale rozpočty také potřebují pomoc“. Je tedy zřejmé, že stejně tak jako mohou být jednotliví zaměstnanci a řídicí pracovníci motivováni k plnění rozpočtů, mohou být rovněž demotivováni jistou zodpovědností a provázaností s danými rozpočty, které vyžadují péči a pomoc.

Velmi důležitou funkcí rozpočtů je kontrola, která probíhá právě na základě stanovených rozpočtů a sleduje jejich plnění, tedy probíhá porovnání skutečného stavu se stavem plánovaným (rozpočet). Na kontrolu navazují měření výkonnosti společnosti, i jednotlivých středisek. (Fibírová, 2011, Aktinson 2012)

Dle Bhimaniho (2019) se mezi většími společnostmi rozšiřuje trend, který se odklání od běžného sestavování rozpočtů, protože se ukazuje, že ne vždy je řízení na základě budgetů (rozpočtů) tím nejlepším způsobem. Podniky se tedy postupem času více přesouvají k jiným technikám, aby si zajistily větší adaptivitu na trhu.

7.3.1 Nástroje rozpočetnictví

Rozpočty lze v nejjednodušších případech vést pouze za pomoci tabulek (např. Excel), pokud daná společnost nepracuje s velkým množstvím dat a pro její fungování je tato metoda dostačující. Nejčastěji jsou pro rozpočty využívány specializované softwary, které pracují rychleji a efektivněji. V těchto softwarech mohou vedoucí pracovníci pohodlně sestavovat a plánovat své rozpočty a následně sledovat jejich plnění velmi pohodlnou cestou. (Koenig, 2021)

7.4 Obsah rozpočtu

Rozpočty obsahují stavové nebo tokové veličiny. Mezi stavové veličiny se řadí například stálá aktiva nebo cizí kapitál, naopak tokovými veličinami jsou náklady, výnosy nebo například výdaje. Délka rozpočtu se odvíjí od účetního období podniku, většinou jsou tedy sestavovány na hospodářský rok a dále jsou poté podrobněji členěny čtvrtletně, či měsíčně. (Vochozka, 2012)

7.5 Způsoby dělení rozpočtu

V případě sestavování nákladových rozpočtů lze využít dělení na pevné nebo variantní podle toho, jakým způsobem jsou rozdělovány sledované náklady. Pokud nelze konkrétně náklady přiřadit například z důvodu složitosti či finanční náročnosti tohoto zjištění, je možné použít pevný rozpočet, tedy stanovení určité výše nákladů, která nelze překročit oproti tomu

variantní plány jsou využívány v případě že lze oddělit fixní náklady od variabilních a mohou mít tedy vliv na sledované hodnoty na základě objemu produkce. (Vanderbeck, 2016)

7.5.1 Rozdělení dle způsobu sestavení

Další možností dělení rozpočtů je na přírůstkové nebo rozpočty od nuly. Přírůstkový rozpočet pracuje s informacemi z minulého období, které se na základě předpokladů do budoucna upraví o určité procentní body. Rozpočet od nuly nepracuje s údaji z minulých období a je sestavován celý od začátku na základě plánovaných aktivit bez vlivu předchozích výsledků. Z hlediska období, na které jsou rozpočty sestaveny, je lze rozdělit na rozpočty klouzavé, které pracují jak s hlavním rozpočtem na celé období, tak rovněž s rozpočty na kratší časové úseky v tomto období a tím zajišťují aktualizaci plánu po celou dobu jeho plnění.

7.5.2 Rozdělení dle vazby na rozpočtované období

Druhým způsobem je sestavení pevného rozpočtu na celé plánované období, v tomto případě, ale může docházet k odchýlkám a nepřesnostem. Rozpočty mohou, ale nemusí být limitovány, v případě limitního rozpočtu probíhá po jeho překročení proces schvalování, a toto překročení musí být obhájeno naopak u volného rozpočtu se jedná spíše o orientační odhadované hodnoty, které mohou být překročeny, avšak odpovědné osoby za plnění takovýchto rozpočtů by s tou situací měli být srozuměni. (Vanderbeck, 2016)

7.6 Specifické druhy rozpočtů

7.6.1 Střediskový rozpočet

Existují i konkrétnější typy rozpočtů, jako jsou například střediskové rozpočty, ty se zabývají zejména stanovením úkolů pro jejich vedoucí pracovníky (například sledování nákladů nebo výnosů). Lazar (2012) uvádí, že v případě středisek, u kterých jsou sledovány náklady a výnosy, je možné zřídit tzv. realizační středisko, to je zaměřeno na efektivitu výkonu a scházejí se zde veškeré zaúčtované náklady a výnosy, tato metoda je však vhodná pouze pro vybrané podniky. Dalšími veličinami, které lze v tomto případě rozpočtovat jsou i stálá aktiva nebo investice. Na základě specifikací v podniku se tyto rozpočty zabývají buďto pouze režijními náklady, nebo celkovými náklady oddělení. V případě střediskových rozpočtů je důležité zajistit, aby vedoucí vybraných oddělení měli konkrétní pravomoce a vliv na samotné sestavování a plnění těchto rozpočtů. Tyto menší rozpočty jsou zahrnuty do

celopodnikových plánů. Jejich plnění by mělo být motivací pro jednotlivé oddělení a jejich vedoucí a také kontrole a hodnocení jejich výsledků.

7.6.2 Režijní rozpočet

Jako další specifické typ rozpočtu lze uvést režijní rozpočty, které se v posledních letech dostávají více do popředí z důvodu stále se zvyšujícího podílu režijních nákladů. Nejčastěji jsou pro tento druh rozpočtu režie rozdělovány na výrobní, správní či odbytové. V tomto případě lze rovněž rozpočet sestavovat na základě údajů z minulých let, ale také bez ohledu na předchozí období pouze s využitím odhadů a predikcí. (Čechová, 2011)

7.6.3 Nákladový rozpočet

Mezi nejčastější a nejrozšířenější druh rozpočtu patří nákladový rozpočet, hodnoty této veličiny jsou stěžejní pro většinu podniků a je důležité podrobně sledovat jejich vývoj.

(Čechová, 2011)

Jak však uvádí Bhimani (2019) obsahem rozpočtů nemusí být pouze finanční veličiny, ale také položky nefinanční povahy.

7.6.4 Hodnotový rozpočet

Jedním z ne tak často využívaných typů rozpočtu je tzv. rozpočet hodnotový. Tento typ rozpočtu se zakládá na faktu, zda veškeré predikované náklad přinášejí podniku nějakou hodnotu. Nemusí se však jednat jen o podniku, náklad může přinášet hodnoty například zákazníkům, nebo konkrétním zaměstnancům. Cílem je omezení zbytečných výdajů a jejich konkretizace. Jedná se tedy o jiný úhel pohledu, pomocí kterého je možné na náklady nahlížet při sestavování rozpočtů. (Koenig, 2021)

7.7 Sestavení rozpočtu

Jako jedna z nejnáročnějších činností při sestavování rozpočtu je dle Fibírové (2011) vyhovět daným požadavkům na rozpočet ze strany jednotlivých řídicích pracovníků a jim přiřazených středisek. Základem sestavování rozpočtů je stanovit si jednotný postup, kterým se podnik v průběhu plánování řídí. Nejčastěji se sestavování rozpočtů věnují zaměstnanci zařazení ve vyšších patrech podnikové hierarchie (finanční ředitel, controller apod.), avšak jak již bylo zmíněno velmi důležitým bodem je rovněž zapojení řídicích pracovníků jednotlivých středisek na nižších úrovních organizace společnosti. Před samotným

zahájením sestavování rozpočtu by měl být jasně daný časový harmonogram, jak, kdy a které kroky sestavování budou probíhat, tento harmonogram by měl obsahovat i nejzazší termín pro schválení výše rozpočtu a jeho struktury. Rozpočty je možné sestavovat více způsoby, buďto sestavit jeden hlavní podnikový rozpočet a ten dále rozdělovat mezi jednotlivá střediska a aktivity, nebo lze využít tzv. metody „bottom up“ na základě které je rozpočet sestavován za pomoci menších rozpočtů jednotlivých oddělení, které dohromady na závěr poskládají rozpočet podniku. Při sestavování rozpočtů je důležité zaměřit se jak na předchozí vývoj, tak rovněž na vývoj budoucí (investice, nábor nových zaměstnanců aj.). Závěrečným krokem sestavování rozpočtů je schvalování, to dle vybrané metody sestavování probíhá buďto na nejvyšších úrovních řízení společnosti, nebo i na nižších „střediskových“ úrovních. (Drury, 2021)

7.7.1 Postup sestavení rozpočtu

Prvním krokem v procesu sestavení rozpočtu je vytvoření plánu, který stanoví cíle a priority organizace pro následující období. Součástí této fáze je rovněž finanční analýza předchozích výsledků, prognózy budoucích trendů a stanovení klíčových projektů.

Dalším krokem sestavení rozpočtu je určení finančních limitů a rozpočtovaných kategorií (např. marketing nebo výroba). Nadále přichází určení finančních zdrojů dle priorit a strategických cílů společnosti. Důležitým článkem je transparentní a spravedlivá alokace zdrojů.

Následně po stanovení limitů a alokaci prostředků pro celou organizaci jsou vytvářeny detailní rozpočty pro jednotlivé kategorie a projekty. Ty jsou ještě podrobnější a obsahují jednotlivé položky, jako jsou příjmy, investice nebo náklady. Dále prochází rozpočet schvalováním a poté začíná jeho plnění. (Beers, 2022)

7.8 Odměňování a rozpočetnictví

Změny v systému odměňování rovněž souvisí s rozpočetnictvím ve společnosti, ač to tak na první pohled nemusí vypadat. Způsob odměňování zaměstnance motivuje k zefektivnění jejich činnosti, snižování nákladů a k celkovému zlepšení řízení nákladů. Tradičně se rozpočty sestavují na roční bázi a největší podíl na jejich vzniku má vrcholový management, novější metody rozpočtování se snaží a změnu predikovaných period a rovněž o zařazení zaměstnanců na nižších úrovních řízení do celkového procesu stanovení rozpočtu. (Popesko, 2016, Drury 2018, Bhimani 2019)

7.9 Moderní metody sestavování rozpočtů

Na základě zkoumání a porovnávání klasických metody sestavování rozpočtů se postupem času začalo objevovat více nedostatků, které tyto způsoby rozpočtování nákladů mají, a které položily základy pro tvorbu nových, modernějších způsobů. Podniky se mohou rozhodnout, zda zvolí úplně novou cestu pro sestavování rozpočtů, nebo si ponechají vybrané prvky z již léty vyzkoušených způsobů tvorby rozpočtů. Hlavním cílem novodobých způsobů sestavování je zefektivnění času, který je při tomto procesu spotřebován a rovněž zlepšení vykazovaných hodnot za účelem predikce takových nákladů, které jsou pro uživatele užitečné a podstatné z hlediska jejich řízení. (Weygandt, 2018)

U moderních metod sestavování rozpočtů se nemusí jednat o využití konkrétního způsobu stanovení nákladů, ale například pouze o změnu určitých aspektů rozpočtu. V první řadě se může jednat o změnu pevně stanovených rozpočtů na rozpočty klouzavé, které mají větší schopnost reakce na současnou situaci. Zavedení ukazatelů výkonnosti v podniku (KPI) je dalším způsobem, jak zmodernizovat řízení rozpočetnictví v organizaci. Díky sledování těchto ukazatelů dochází k zefektivnění jednotlivých částí společnosti, musí být však správně nastavené na jednotlivé procesy či oddělení, tak aby je právě oni mohli ovlivnit.

7.9.1 Hlavní moderní metody sestavování rozpočtů

7.9.2 Activity-Based Budgeting (ABB)

se zakládá na Activity-Based Cost managementu, jedná se tedy o sestavování rozpočtů dle aktivit v podniku. Pokud má organizace kvalitně implementované ABC management a ABC kalkulace, je jednoduché na základě nich sestavovat rozpočty. Lze tedy říci že tato metoda sestavování rozpočtu je vhodná v případě, že společnost má již jisté zkušenosti se sledováním aktivit ve svém podniku. Tuto metodu je vhodné zavádět v nově vznikajících podnicích, případně u společností, které procházejí organizačními změnami. (Popesko, 2016, Liberto, 2020)

7.9.3 Zero-based budgeting (ZBB)

ZBB a jeho začátky jsou datovány do druhé poloviny 20. století, ovšem největší pozornost si získal díky společnosti Unilever, která díky této metodě dosahovala velmi dobrých výsledků (Bhimani, 2019). Principem zero-budgetingu je sestavování rozpočtů způsobem, při kterém má každé oddělení na začátku procesu sestavení nulovou hodnotu rozpočtu a

cílem odpovědných/řídících pracovníků těchto oddělení je obhájit si jakékoliv další navýšení. (Garrison, 2021) I tato metoda vychází z odhalení nedostatků tradičních metod sestavování rozpočtů, v tomto případě jsou rozpočty zaměřeny zejména na režijní náklady, které neovlivňuje objem výkonu a často jsou tedy „odhadovány“ na základě předchozích období. Díky této metodě je možné budget očistit o náklady, které se v něm v rámci jeho vývoje nakupily a v současné době už pro společnosti ani nemusí mít jasný význam. ZBB se rozděluje do dvou skupin. První je downsizing, jak již název napovídá jedná se o co největší snížení nákladů. Druhým způsobem je rightsizing, zde není ovlivňována velikost nákladů, ale o rozdělení úkolů u již stanovené nákladové struktury. Výhodou ZBB je flexibilní možnost využití v rámci organizace, nemusí být použit pro celý podnik, ale například pouze pro vybraná oddělení. Naopak mezi nevýhody lze zařadit jeho větší náročnost, a to zejména podílu vybraných zaměstnanců na jejich sestavování. Toto rozhodnutí zahrnout do plánování budgetu i pracovníky z jiných částí organizační struktury podniku může přinést dodatečné náklady na jejich zaškolení či častější porady. (Popesko, 2016, Tamplin 2023)

7.9.4 Beyond budgeting

Beyond budgeting může být charakterizován jako systém stanovení manažerských cílů a jejich následné dosahování pomocí flexibilních mechanismů. Zásady beyond budgetingu jsou zejména: stanovení cílů, aplikace systému odměňování, soustavné plánování, koordinace činností v podniku a kontrola. Cílem této metody je decentralizace v podnikové organizaci. Pokud se společnost rozhodne pro implementaci této metody, musí kompletně změnit celý systém dosavadního fungování řízení nákladů a jejich rozpočtování, tak aby tato metoda byla co nejefektivnější. (Schmidt, 2023)

7.10 Odchylky

Odchylky v rozpočtech jsou běžným jevem v oblasti účetnictví. Tyto odchylky se vyskytují v případě, kdy se skutečný stav rozchází s plánovanou hodnotou. Tyto odchylky mohou být kladné, pokud je skutečnost lepší než plán, anebo negativní, pokud je tomu naopak.

Pozitivní odchylky jsou ve společnostech velmi vítány, svědčí o efektivním řízení sledovaných údajů, jako jsou například náklady nebo výnosy. V případě dosažení lepších výsledků může společnost tímto způsobem získané prostředky, či kapacity využít v jiných

oblastech. V případě překročení rozpočtu jsou negativní odchylky signálem nesprávného hospodaření, případně sestavení samotného rozpočtu. (Vochozka, 2012)

Společnost by v případě odchylek měla pracovat na řešení, jakým je co nejvíce minimalizovat. Tyto řešení jsou zkonstruovány na základě důkladných analýz vzniku odchylek. Můžou tedy nastat situace, kdy podnik změní způsob rozpočtování dané složky, nebo naopak změní systém dosahování vybraných výsledků (náklady, výnosy) tak, aby k dalším odchylkám od plánů nedocházelo. (Drury, 2013)

8 ZMĚNY V ORGANIZACI

V neposlední řadě je třeba zmínit, jakým způsobem jsou řízeny změny v organizaci v případech implementování nových procesů, nebo optimalizování procesů stávajících jak u řízení nákladů, tak rovněž u sestavování rozpočtů a celkového vlivu těchto změn na celé vnitřní prostředí v podniku.

8.1 Implementace změn

Za změnu lze považovat prakticky jakoukoliv situaci, která je odlišná od současného stavu. Může se jednat o změnu předem plánovanou a připravenou, ale také o nečekanou a nepředvídatelnou. Změny lze dělit na zbytné a nezbytné, ty které společnost zachrání od možného krachu, nebo ty které zlepšují vnitřní procesy a pomáhají tak firmě růst. Změna může pro podnik znamenat riziko, ale rovněž příležitost, jak se zlepšovat díky samotnému procesu jejího řízení. Rozdělení změn je poměrně jednoduché, na ty které přicházejí postupně a pouze vylepšují stávající stav, a na ty radikálnější, které zasahují do hlubších vrstev organizace, v poslední řadě lze vydefinovat i změny, které se skládají z obou předchozích variant. (Rais, 2012)

Manažer na vedoucích pozicích se v rámci svého pracovního dne běžně setkává s různými situacemi, které přináší změny, jež je třeba řídit, avšak některé mohou být větší a globálnější než ty jiné. V takovém případě je základem stanovení cíle: uskutečnění a dosažení požadované změny v konkrétní podobě. Důležité je, jak už u změn plánovaných či neplánovaných tuto skutečnosti vědomě řídit, jedině tak bude zajištěno úspěšné zvládnutí změny v podniku. (Rais, 2012)

II. PRAKTICKÁ ČÁST

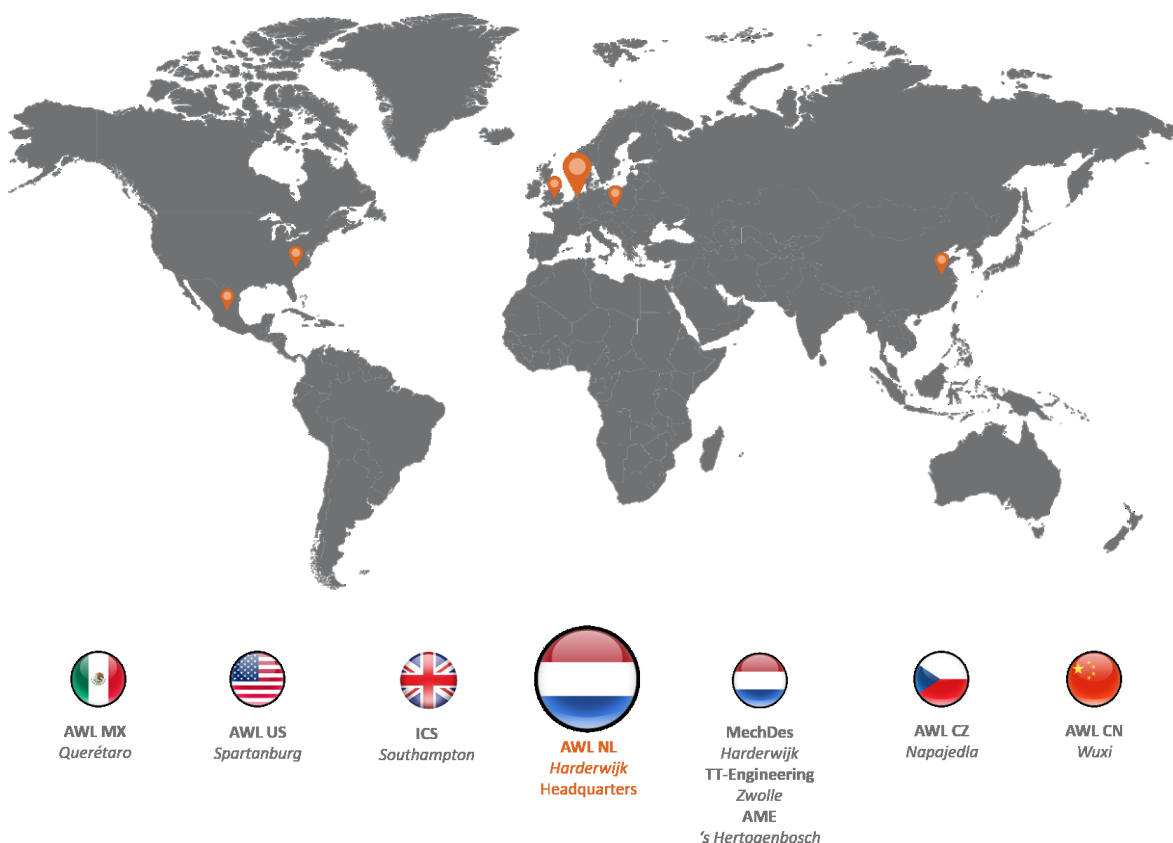
9 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

AWL - Techniek CZ s.r.o. je inovativní společnost se sídlem v Napajedlech. Je součástí mezinárodní skupiny AWL - Techniek s mateřskou společností v Nizozemí. Česká pobočka vznikla v roce 2006 jako první dceřiná společnost na světě. Další pobočky postupně vznikaly v Číně, Mexiku nebo USA.

Vybraná společnost se zabývá výrobou automatizovaných linek a pracovišť, a to zejména svařovacích linek pro automobilový průmysl. Výroba je rozdělena do tří hlavních úseků, těmi je výroba svařovacích buněk, svařovacích přípravků a elektro rozvaděčů.

Podnik se zabývá realizací projektů tzv. na klíč, kdy dle požadavků a specifikací zákazníka zkonstruuje komplexní řešení pro jeho výrobu.

Společnost se zaměřuje na průmyslové odvětví a její hlavní zákazníci jsou tzv. Tier 1 firmy automobilového průmyslu, například Brose, Kirchhoff automotive a Adient.



Obrázek 1 Pobočky holdingu AWL – Techniek
(interní prezentace společnosti)

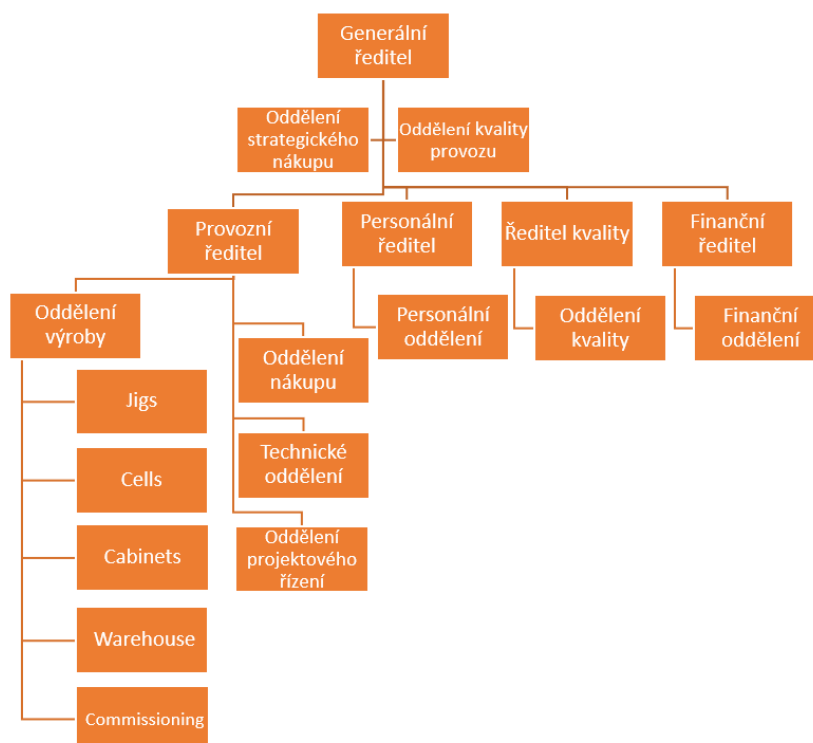
9.1 Základní údaje

Zápis společnosti do obchodního rejstříku proběhl v roce 2006 ve formě společnosti s ručeným omezením. Základní kapitál činí 5 mil Kč a byl již plně uhrazen. Dle CZ-NACE klasifikace se společnost zaměřuje na výrobu ostatních elektrických zařízení, výrobu ostatních strojů pro speciální účely, nespécializovaný obchod a další odvětví.

AWL - Technik CZ s.r.o. se řadí mezi středně velké podniky a v současné době má 105 zaměstnanců. Pro zpracování účetnictví využívá systém Microsoft Dynamics NAV. Společnost se řídí Českými účetními standardy a sestavuje také konsolidovanou účetní závěrku v rámci holdingu AWL - Technik.

9.2 Organizační struktura

Společnost funguje na principu hierarchického typu organizační struktury. Obrázek představuje základní pozice organizace v podniku. Na nejvyšší pozici v podniku je umístěn generální ředitel. Nejdůležitějším článkem pro tuto diplomovou práci je oddělení výroby, které je podřízeno provoznímu řediteli. Toto oddělení je dále rozděleno do pěti příslušných úseků (Jigs, Cells, Cabinets, Commissioning, Warehouse), přičemž každé z nich má svého vedoucího zaměstnance.



Obrázek 2 Organizační struktura společnosti
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ

Tato diplomová práce se věnuje inovaci systému řízení a rozpočtictví nákladů ve výrobním úseku společnosti. Následující části analýzy současného stavu obsahují základní informace o nákladech společnosti, jejich řízení, rozdělení na jednotlivá odpovědností střediska a zejména podrobnou analýzu vybraného střediska výroby.

10.1 Základní rozdělení nákladů

Vybraná společnost sleduje dvě hlavní skupiny nákladů, náklady kalkulační (projektové), které zahrnují veškeré zakázkové náklady, ke kterým jsou mateřskou společností vytvářeny kalkulace a rozpočty, ve vybrané společnosti AWL - Techniek CZ s.r.o. tak dochází pouze ke sledování těchto nákladů, jejich řízení a následném reportingu v rámci holdingu. Tyto projektové náklady jsou sledovány za pomoci důkladného přiřazování k daným zakázkám a jsou odděleny od ostatních nákladů společnosti. Druhou skupinou jsou náklady převážně režijní, ty zahrnují náklady na provoz společnosti, mzdové náklady, personální náklady, drobný materiál či dlouhodobý majetek, který není přiřazen na vybraný projekt, ale úzce souvisí s běžným chodem podniku. Režijní náklady tvoří zhruba 20% z celkových nákladů podniku.



Obrázek 3 Rozdělení nákladů ve společnosti
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10.2 Náklady podniku dle výkazu zisku a ztráty

Na základě posledního zveřejněného výkazu zisku a ztráty za roky 2020 a 2021 viz Příloha č.1, byla provedena analýza nákladů společnosti. Následující tabulka č. 1. představuje veškeré náklady vynaložené na činnosti společnosti rozdělené dle struktury VZZ. V roce 2021 dosáhly celkové náklady podniku 482 milionů korun, což je více o 50 milionů než v předchozím období (2020). Největší podíl na celkových nákladech nese výkonová spotřeba, která je zatížena zejména spotřebou materiálu a energií a její malou část rovněž tvoří i náklady na služby. Druhý největší podíl na nákladech podniku mají osobní náklady, tvořené mzdy a sociálními odvody, ty dosáhly v roce 2021 hodnoty 70 mil. Kč

Tabulka 1 Přehled nákladů dle VZZ za roky 2020 a 2021 (v mil. Kč)

(vlastní zpracování dle výkazů společnosti)

Přehled nákladu dle VZZ	2021	2020
Výkonová spotřeba	379 923	352 484
Změna stavu zásob vlastní činnosti	14 445	-15 307
Aktivace	-979	-687
Osobní náklady	70 255	69 138
Úpravy hodnot v provozní oblasti	5 401	878
Ostatní provozní náklady	2 033	1 361
Nákladové úroky a podobné náklady	1 140	1 373
Ostatní finanční náklady	4 378	16 115
Daň z příjmů za běžnou činnost	5 746	2 792
Náklady celkem	482 342	428 147

10.3 Struktura režijních nákladů podniku

Skupina neprojektových nákladů v podniku je sledována z více úhlů. Prvním pohledem je nahlížení na náklady z hlediska druhu, tedy například náklady na školení nebo reprezentaci. Tyto vybrané skupiny, jsou analyticky rozděleny na nákladové účty a dále se prolínají do tzv. střediskových nákladů, kterým bude věnována následující kapitola. Dochází tedy k situacím, kdy některé druhy nákladů mohou být zahrnuty ve více různých střediscích (např. drobný materiál může být jak na středisku výroba, tak na středisku personálním), naopak rovněž může být jeden druh nákladů přiřazen a sledován pouze u jednoho nákladového střediska (např. bankovní poplatky jsou vždy účtovány a sledovány na středisku finance).

10.3.1 Struktura režijních nákladů v podniku dle druhu

Veškerá nákladová střediska ve společnosti jsou pečlivě sledována z hlediska nákladů a rovněž pravidelně rozpočtovány. Náklady jsou sledovány dle jednotlivých účtů, ty jsou pro

tuto práci sloučeny do několika hlavních skupin dle jejich druhu, pro snadnější orientaci, jejich názvy a obsah je uveden v tabulce č. 2.

Tabulka 2 Rozdělení nákladů dle druhu a jejich obsah
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	Obsah
Personální	Mzdy, Přesčasy, Kompenzace mzdy 60%, Bonusy, Sociální, Zdravotní, Penzijní pojištění, Náborové náklady, Pracovní oblečení, Školení, Výuka cizích jazyků, Stravné
Provozní	Opravy a udržování, Elektřina, Plyn, Voda, Odpisy budovy, Odpisy strojů
Materiálové	Materiál do 80.000 Kč, Náklady spojené s nákupem materiálu - Doprava, Balné, Kancelářské potřeby
Cestovní	Cestovní náhrady, Letenky, Ubytování, Benzín, Reprezentace - obědy se zákazníky
Ostatní	Mobilní telefony, Právní služby, Sponzorství, Auditní služby, Pokuty, Bankovní poplatky, Nerealizované zisky, Úroky, Certifikační náklady

10.3.2 Podíl režijních nákladů na celkovém objemu v podniku dle druhu

Tabulka 3 Podíl režijních nákladů dle druhu na celkovém objemu nákladů
(vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti)

Druh nákladů	Podíl na celkových nákladech
Personální	71%
Provozní	12%
Materiálové	2%
Cestovní	2%
Ostatní	13%
Celkem	100%

Tabulka č. 3. představuje rozdělení nákladů dle druhu v rámci celkových režijních nákladů podniku. Největší zastoupení mají náklady personální přes více než 70 %. Provozní a ostatní náklady zastupují podobně velkou část (okolo 12 %), naopak náklady materiálové a cestovní tvoří z celkových režijních nákladů pouze 2 %.

10.4 Nákladová střediska – Department code

Společnost eviduje několik druhů odpovědnostních středisek, sloužících pro sledování režijních nákladů, ty jsou stanoveny podle činnosti, kterou se zabývají a mají systémové označení „Department code“. Tyto úseky kopírují rozložení organizační struktury podniku. Následující obrázek č. 6. představuje 9 nákladových středisek společnosti. Tato diplomová práce je věnována odpovědnostnímu středisku 205 – Assembly (výroba).

201 - Engineering
202 - Project management
205 - Assembly
207 - Board of directors
208 - Canteen & secretaty
209 - Finance
210 - Personnel & organization
211 - Facility management
216 - Operations

Obrázek 4 Nákladová střediska společnosti
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10.5 Nákladová střediska - Resourcegroup code

K vybraným nákladovým střediskům je pro zkvalitnění sledování nákladů doplňován ještě podrobnější kód označující skupinu zdroje nákladů, tzv. Resourcegroup code. Tento kód slouží pro snadnější identifikaci zejména střediska 205- Assembly, ale rovněž například u střediska 201 - Engineering. Obsahuje informace o pracovní pozici, případně skupině v příslušném středisku. Každý náklad musí nést jak označení Department code, tak i Resourcegroup code, proto dochází k situacím, kdy u některých středisek může být využit kód 1000 – Other indirect, tedy ostatní nepřímá skupina, například na oddělení 209 – Finance, kde ani jeden ze zaměstnanců či útvaru není přidělen pod žádný z níže zmíněných kódů. Seznam těchto kódů s jejich názvy představuje tabulka č. 4.

Tabulka 4 Seznam Resourcegroup Code
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Kód	Název
1000	Other - indirect
1100	Intern/Holiday
1200	Operations
1400	Calculation
1500	Engineering
1501	Concept Engineering
1502	Talent Pool
1503	Engineering sr
1505	Research & Development
1510	Mechanical Engineering
1522	Engineering RobCAD
1550	Engineering E-plan
1560	Engineering Control
1561	Engineering PLC Controls
1565	Engineering Robotics Controls
2000	Project Management
2500	Partsproduction and Purchase
2550	Logistic Engineering
3000	Mechanical Assembly
3010	Project Coordination
3011	Jig Assembly
5050	RBT Programming
5055	PLC Programming
5060	IPC Programming
5065	Allround Programming
5100	Electric Wiring
5501	Measure Fixture
5580	Service
7000	Process Quality
7010	Weld Quality Lab
7050	RBT Welding

10.5.1 Zaměstnanecký kód

Pro snadnější práci s přiřazováním Department a Resourcegroup code je využívány tzv. Employee code neboli kód zaměstnance. Každý zaměstnanec má systémově přiřazený unikátní kód, který se skládá z iniciálů například Klára Jurčíková = „KJU“. K tomuto kódu jsou automaticky nastaveny čísla Department a Resourcegroup code, při účtování neprojektového nákladu na určitého zaměstnance je tedy možné vyplnit pouze pole Employee code a následující 2 údaje jsou doplněny automaticky.

10.6 Analytické rozdělení nákladových účtů

Společnost analyticky odděluje výše zmíněné skupiny nákladů, tedy kalkulační (projektové) a režijní (neprojektové). Jedná se o veškeré druhy nákladových účtů, dle účetní osnovy pro podnikatele. Kromě analytického rozdělení na projektové a neprojektové náklady následuje rozsáhlá analytika pro jednotlivá čísla účtů. Například účet 501 – spotřeba materiálu je dále rozdělován na účet 501030 – Kancelářské potřeby, 501070 – pracovní oblečení a další. Společnost má díky takto detailní analytice velmi dobré informace pro sledování nákladů. Z důvodu vazby na holandskou mateřskou společnost využívá podnik při účtování holandské číselné řady účtů. Číselná řada pro projektové nákladové účty začíná číslem 8, naopak pro neprojektové náklady číslem 4. Převody mezi českými a holandskými čísly účtů jsou pro příklad uvedeny v tabulce č. 5.

Tabulka 5 Převod holandských a českých čísel účtů
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Účet NL	Účet CZ	Název účtu
460000	501030	Kancelářské potřeby
429000	501040	Ostatní materiál
422300	501050	Vybavení do 2.000 CZK
422301	501051	Vybavení 2.000 - 10.000
422302	501052	Vybavení 10.000 - 80.000
435040	501060	Pohonné hmoty
409500	501070	Pracovní oblečení
416000	502010	Elektřina
417100	502020	Spotřeba vody
417000	502030	Spotřeba plynu
415000	511020	Opravy a udržování
455500	512010	Ubytování
455510	512020	Cestovní náhrady
455900	512030	Letenky
455000	513010	Jídlna
408500	513040	Party a zaměstnanci
455030	513050	Obědy a večeře
454000	513060	Dary
474000	518020	Právní služby
452700	518021	Překlady
475000	518022	Auditní poplatky
409700	518025	Školení a vzdělávání
418000	518027	Úklid
461000	518039	Poštovní poplatky
465500	518044	Leasing kopírovacích zařízení
461500	518050	Internet
474005	518070	Celní deklarace
469200	518998	Nedaňové náklady

10.6.1 Příklad účetního zápisu nákladového účtu

Účetní zápis pro neprojektový náklad tedy obsahuje mimo běžné informace jako je částka, popis účetní operace a analytické číslo účtu navíc i Department code a Resourcegroup kód (případně Employee code). Na účtech sloužících právě pro tyto náklady je systémově nastaveno, že každý účetní zápis musí obsahovat tyto dvě číselné označení, tak aby nedocházelo k evidování nákladů, které nelze trasovat.

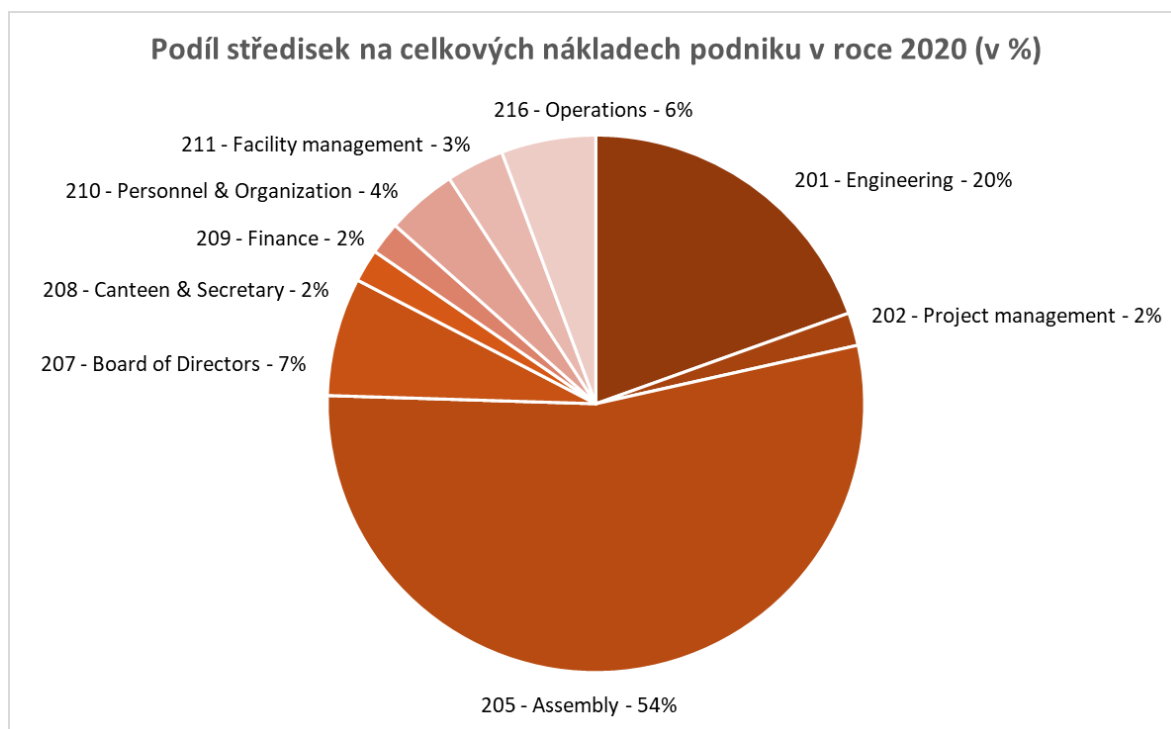
Tabulka 6 Příklad účetního zápisu na nákladový účet 501, pro příslušného zaměstnance.

(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

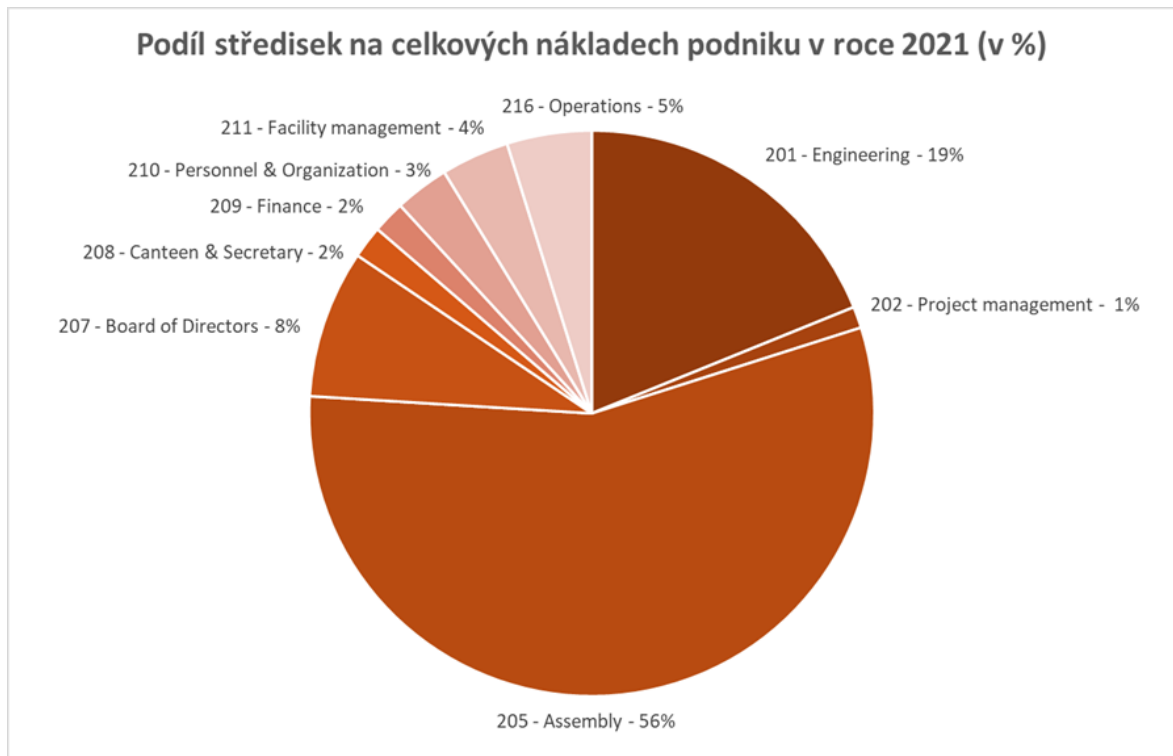
Účet NL	Účet CZ	Popis účetní operace	Částka	Department Code	Resourcegroup Code	Employee Code
460000	501030	Kancelářské potřeby	1.500	205	5100	KJU

10.7 Podíl nákladových středisek na celkových nákladech

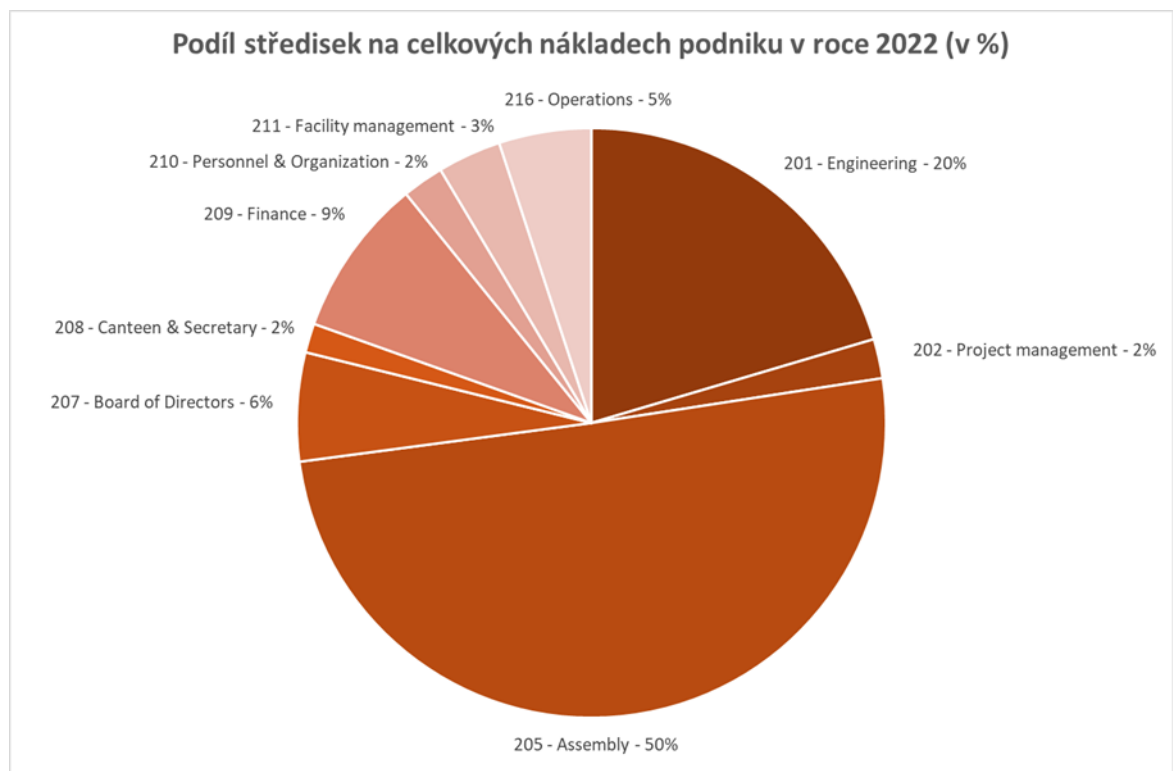
Následující grafy č. 1. – 3. představují podíl jednotlivých hlavních středisek na celkových režijních nákladech podniku v letech 2020 – 2022. Je zřejmé, že největší podíl zastává oddělení 205 – Assembly s poloviční většinou. Důležité je zmínit, že právě toto středisko zastrešuje největší počet zaměstnanců v celém podniku, okolo 68 %, to vede k velkému objemu personálních nákladů, který má na celkovou velikost nákladů tohoto střediska velký vliv. Na druhém místě se z hlediska nákladovosti umísťuje středisko 201 – Engineering, kde se hodnota podílu na celkových nákladech pohybuje kolem 20 %. Další střediska si dále rozdělují zbylých 30 % nákladů mezi sebe podobnými poměry. Nejnižší zatížení vykazují střediska 202 – Project management, 208 – Canteen and Secretary a v neposlední řadě 209 – Finance.



Graf 1 Podíl středisek na celkových nákladech v roce 2020
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)



Graf 2 Podíl středisek na celkových nákladech v roce 2021
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)



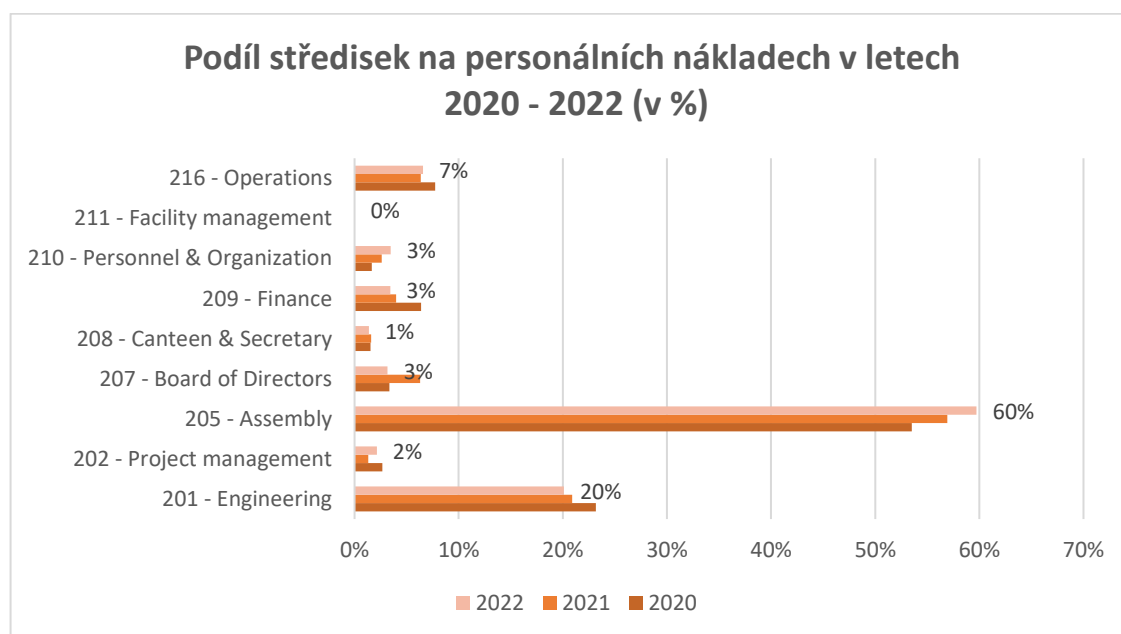
Graf 3 Podíl středisek na celkových nákladech v roce 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.8 Podíl nákladových středisek na nákladech dle jejich druhu

Jak uvádí tabulka č. 3 společnost eviduje několik hlavních skupin nákladů podle jejich druhu. Těmi jsou náklady personální, provozní, náklady na materiál, cestovné a ostatní náklady. Následující grafy představují podíl jednotlivých středisek (dle Department code) právě na těchto skupinách sledovaných nákladů v letech 2020 – 2022.

10.8.1 Personální náklady 2020 - 2022

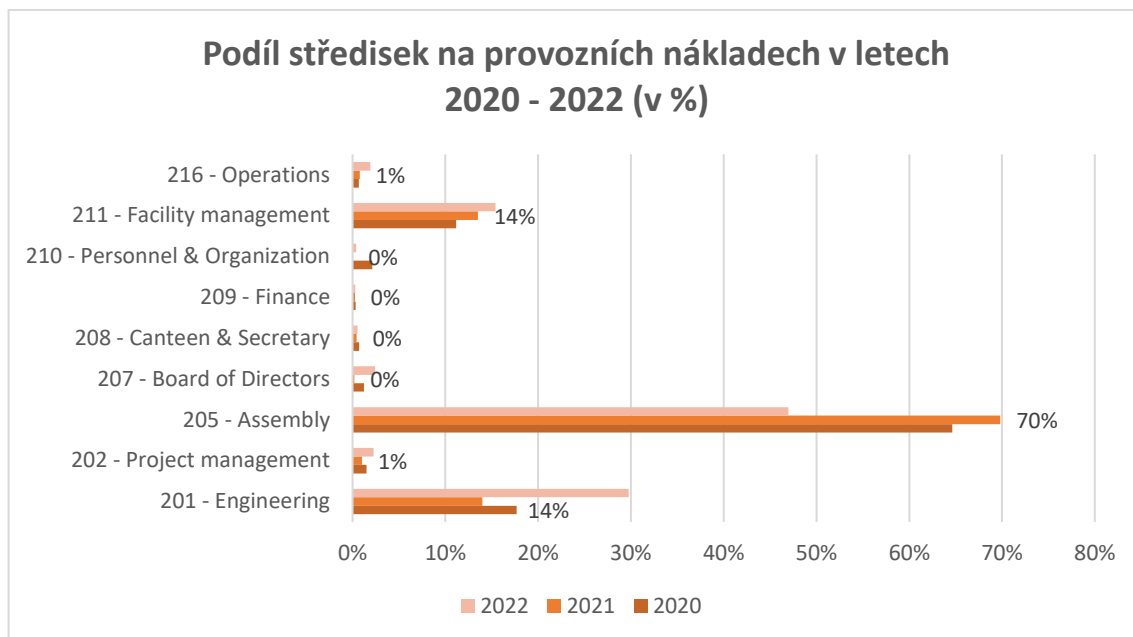
Graf č. 4. představuje personální náklady, ty jsou nejvíce zatíženy střediskem 205 – Assembly, které však v průběhu sledovaných let klesají z důvodu snižování počtu zaměstnanců v důsledku úbytku ekonomických příležitostí vlivem pandemie a rovněž omezením účastní na školeních či výukových kurzech. Naopak u střediska 211 – Facility management jsou personální náklady 0 %, vzhledem k tomu, že na toto nákladové středisko nejsou přiřazeni žádní zaměstnanci.



Graf 4 Podíl středisek na personálních nákladech v letech 2020 - 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.8.2 Provozní náklady 2020 - 2022

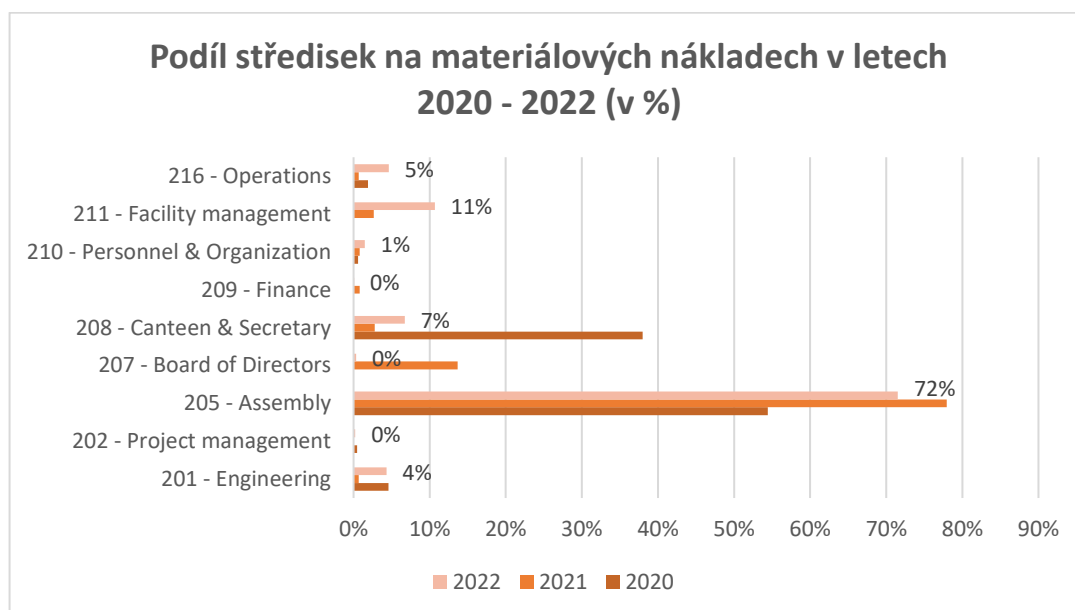
Graf č. 5 zobrazuje provozní náklady, kde je středisko 205 - Assembly taktéž stěžejní (70 %). Jsou zde zahrnuty veškeré odpisy strojů, a z důvodu poměrového rozdělení dle počtu zaměstnanců má toto středisko také velký podíl na pronájmu výrobních a administrativních prostor. Střediska 211 a 201 se na provozních nákladech podílí ve stejné míře okolo 14 %.



Graf 5 Podíl středisek na provozních nákladech v letech 2020 – 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.8.3 Materiálové náklady 2020 - 2022

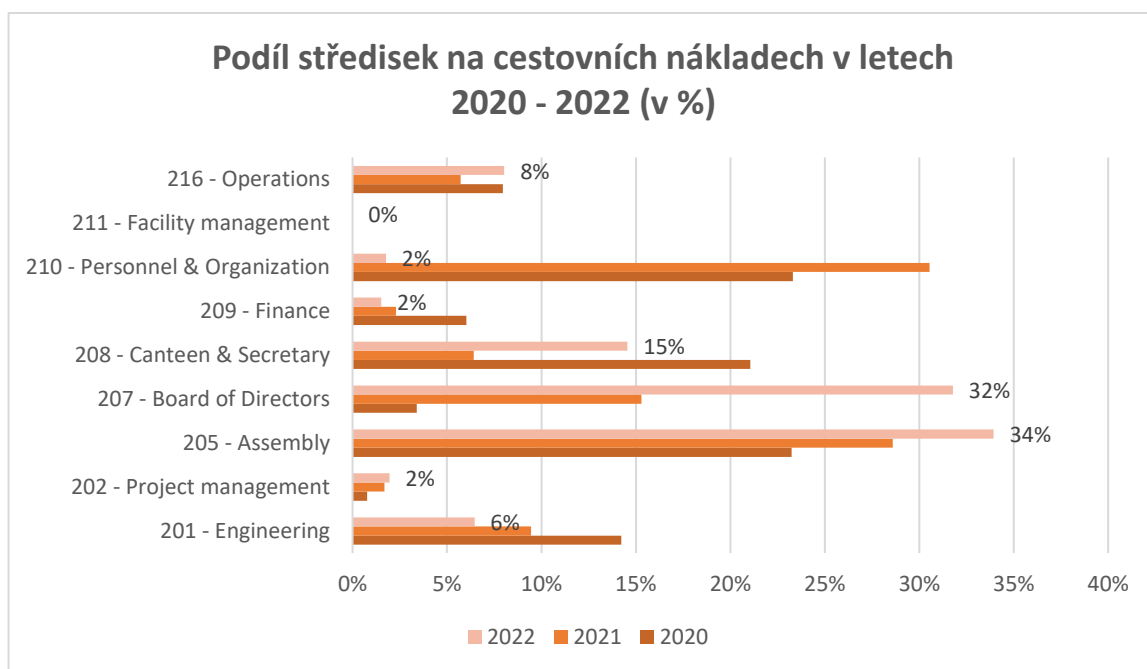
Materiálové náklady (graf č. 6) jsou velmi ovlivněny již výše zmíněným střediskem 205 – Assembly, velkou část zde tvoří náklady na přepravu materiálu, ale i běžné pracovní vybavení (vrtačky, měřiče apod.). Velmi malý podíl nákladů lze sledovat u středisek 210, 209, 207 a 202, jedná se zde pouze o náklady na kancelářské potřeby.



Graf 6 Podíl středisek na personálních nákladech v letech 2020 – 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.8.4 Cestovní náklady 2020 - 2022

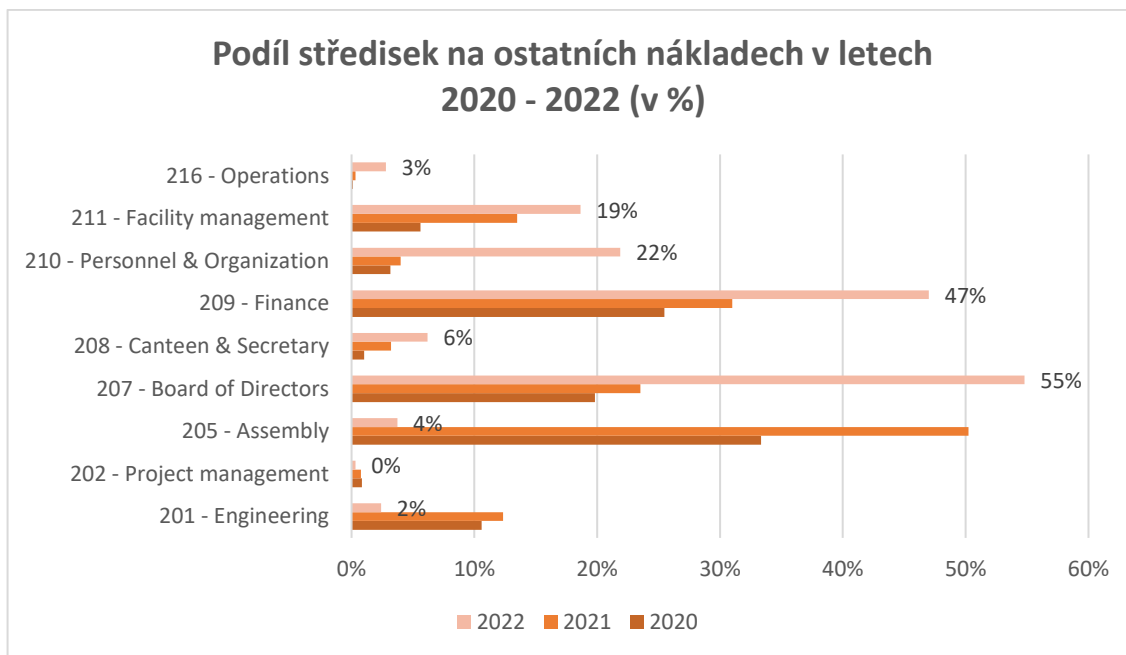
U cestovních nákladů (graf č. 7) se o první místa dělí středisko 205 – Assembly a středisko 207 – Board of Directors, toto velké procento u střediska 207 v roce 2022 je zapříčiněno zejména díky cestování ředitele společnosti mezi dceřinou společností (ČR) a mateřskou společností v Nizozemí.



Graf 7 Podíl středisek na cestovních nákladech v letech 2020 – 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.8.5 Ostatní náklady 2020 - 2022

Ostatní náklady (graf č. 8) byly během let nejvíce ovlivněny středisky 205 – Assembly, 207 – Board of directors a 209 – Finance. V roce 2022 se poměry výše nákladů mezi středisky 205 a 207 změnilo z důvodu změny účtování vybraných nákladů. Výsledky střediska 209 jsou upraveny o realizované kurzové zisky, ty spadají do této skupiny nákladů, v tomto případě jsou ve výsledcích za vybrané roky uvedeny pouze realizované kurzové ztráty, ne rozdíl mezi položky.



Graf 8 Podíl středisek na ostatních nákladech v letech 2020 - 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

10.9 Náklady odpovědnostního střediska 205 – Assembly

Tato diplomová práce je konkrétně zaměřena na středisko 205 - Assembly (výroba), je to z důvodu největšího objemu režijních nákladů na toto středisko v celém podniku, jak dokazují předchozí grafy u většiny jednotlivých druhů nákladů zastává výroba největší podíl. Středisko 205 má dále přiřazen ResourceGroup Code, který představuje oddělení, na které je výroba ve společnosti rozdělena. Jedná se například o oddělení elektrikářů, měřičů, robotářů, programátorů či mechaniků. V případě takto konkrétně přiřazených nákladů je o něco málo snadnější jejich sledování, avšak velkou část tvoří rovněž náklady pod ResourceGroup Code 1000 – indirect, kterým je věnována oddělená část této kapitoly, vzhledem k velkému objemu nákladů na tomto Resourcegroup Code.

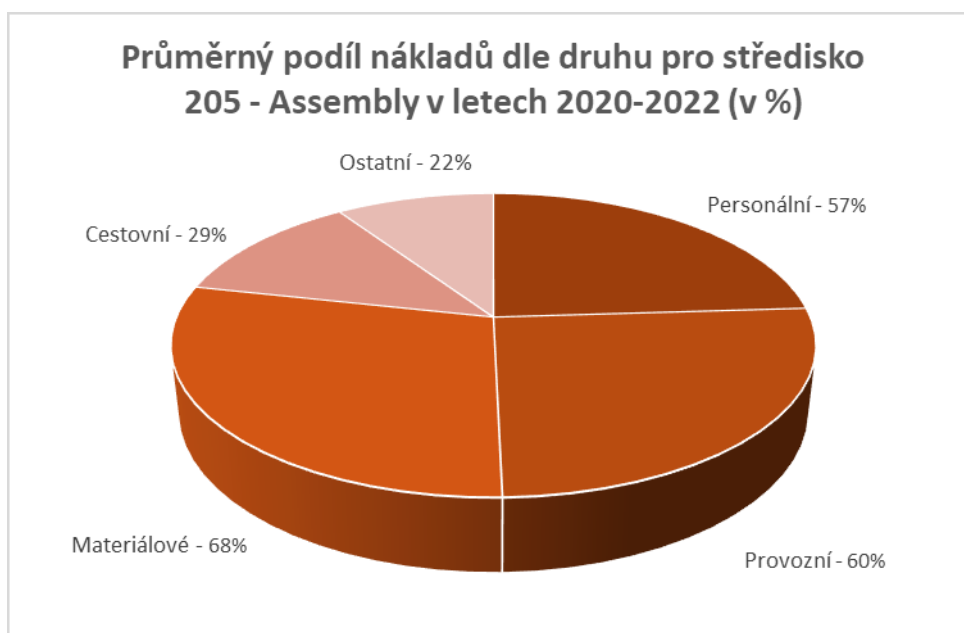
10.10 Struktura střediska 205 – Assembly dle druhu nákladů

Tabulka č. 7. představuje podíl jednotlivých druhů nákladů na oddělení výroby za roky 2020 – 2022. Nejvyšší zastoupení mají náklady na materiál, dále provozní a rovněž i personální náklady tvoří velkou část z celkového objemu. Naopak cestovní společně s ostatními náklady se pohybují v průměru okolo 20 %.

Průměrné hodnoty za sledované roky představuje graf č. 9.

Tabulka 7 Podíl nákladů dle druhu střediska 205 – Assembly v letech 2020 – 2022
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2020 - Podíl na celkových nákladech	2021 - Podíl na celkových nákladech	2022 - Podíl na celkových nákladech	Průměrný podíl celkem
Personální	54%	57%	60%	57%
Provozní	65%	70%	47%	60%
Materiálové	54%	78%	72%	68%
Cestovní náklady	23%	29%	34%	29%
Ostatní náklady	33%	32%	2%	22%

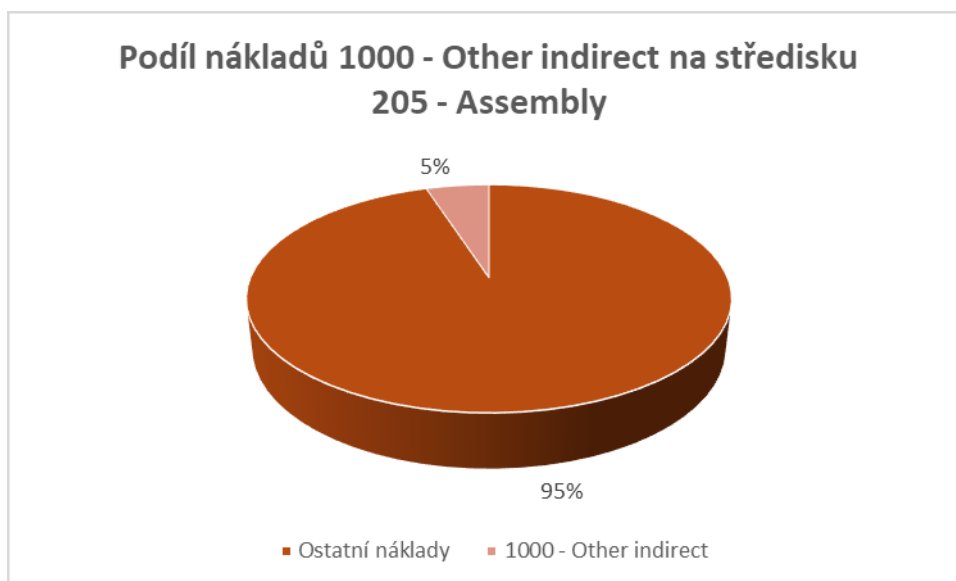


Graf 9 Průměrný podíl nákladů dle druhu u střediska 205 – Assembly
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10.10.1 Všeobecné náklady: ResourceGroup code 1000 - Other indirect

Jak již bylo zmíněno, Resourcegroup Code 1000 – Other indirect obsahuje veškeré všeobecné režijní náklady, které vstupují do výroby. Tyto náklady nejsou nijak kontrolovány a nikdo za ně nenese odpovědnost. Dá se říct, že pokud nebylo možné náklad identifikovat a přidělit mu Resourcegroup Code, se kterým přímo souvisí, byl k němu přiřazen právě kód 1000. K této situaci docházelo z důvodu, kdy je nutné při účtování nákladů vždy uvádět kód Resourcegroup a aby nedošlo ke zkreslení výsledků jiných oddělení, využil se tento „pomocný“ údaj. V průměru se hodnota těchto nepřirazených nákladů pohybovala okolo hodnoty 5% z celkových nákladů střediska výroba. Takto velké procento naprosto neřízených nákladů však není ve společnosti přípustné, proto byl během sledovaných let

vyvíjen tlak na snižování těchto nákladů a pečlivější přiřazování na jiná pomocná odpovědnostní střediska pod označením Resourcegroup Code.



Graf 10 Podíl nákladů 1000 – Other indirect na středisku 205 - Assembly
(vlastní zpracování na základě interních zdrojů společnosti)

10.10.2 Rozdělení Resourcegroup Code 1000 – Other indirect

Ve sledovaných letech se pod označením kódu 1000 vyskytovaly velmi podobné druhy nákladů, ty jsou rozděleny do podrobnějších 10 skupin dle jejich druhu viz tabulka. Tato tabulka představuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkovém objemu vykázaných nákladů na tomto konkrétním kódu za daný rok. Je zřejmé, že největší podíl za sledované roky nese údržba, jedná se o náklady na kontrolu vysokozdvížných vozíků, údržba jeřábů nebo osvětlení ve výrobních prostorech. Další nákladnou skupinou je vybavení, zde jsou zahrnuty zejména drobné nákupy, objevují se zde například šroubky, žárovky či jiný obalový materiál. Velké zastoupení zde mají také náklady spojené s pandemií Covid 19, jedná se o nákup ochranných pomůcek a testovacích sad, společnost v roce 2022 využívala plošné testování svých zaměstnanců i v období, kdy to již nebylo vyžadováno vládou, proto v tomto roce hodnota těchto nákladů dosáhla 17 %. Mezi nejméně zastoupené náklady patří odběr tisků na jednotlivých tiskárnách ve výrobě společně s náplněmi do plynových lahví, tedy skupinou pojmenovanou plyn.

Tabulka 8 Rozdělení nákladů s označením Resourcegroup code 1000 - Other indirect
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2020 - Podíl na celkových nákladech	2021 - Podíl na celkových nákladech	2022 - Podíl na celkových nákladech	Průměrný podíl celkem
Údržba	26%	13%	19%	19%
Vybavení	22%	13%	13%	16%
Doprava	28%	6%	13%	15%
Pracovní oděvy	6%	17%	20%	14%
Nájemné	3%	12%	17%	11%
Gravírování	10%	12%	7%	10%
Covid 19	2%	17%	4%	8%
Celní deklarace	2%	5%	5%	4%
Plyn	1%	2%	2%	2%
Tiskárny	0,4%	2%	2%	1%

10.11 Nákladová odpovědnost střediska 205 - Assembly

Úzkým místem sledování těchto nákladů je nízká míra odpovědnosti. Jak již bylo zmíněno, právě toto středisko má velký podíl na celkových nákladech podniku (cca 50% za roky 2020 – 2022). V současném stavu je středisko 205 – Assembly bráno jako jeden celek, který v sobě zahrnuje rozčleněné náklady dle Resourcegroup code. V případě těchto vyčleněných útvarů zde existuje jistá míra odpovědnosti v rámci vedoucích těchto jednotlivých útvarů, avšak není zde vyžadována žádná odpovědnost za výši nákladů, případné plnění rozpočtu právě na vybraném útvaru (např. oddělení měřičů či robotářů). Jedná se tedy o náklady, které vznikají z převážné většiny bez jakékoliv odpovědnosti a vzhledem k velikosti tohoto oddělení ani není možné je podrobněji trasovat.

10.11.1 Osoba odpovědná za řízení nákladů

Odpovědnost za tyto náklady nese zejména provozní ředitel, ten má však pouze omezené možnosti, do jaké míry je schopný nést tuto odpovědnost, vzhledem k nedostatečným informacím plynoucím ze strany výroby, následné objednávky a konečného zaúčtování nákladů.

Odpovědnost za pracovní nářadí

Na tomto středisku jsou nejpodrobněji řízeny náklady na nářadí. Odpovědnostní účetnictví v tomto případě funguje formou evidence seznamu požadovaných pracovních nástrojů. Tento seznam vede určený nákupčí, který během měsíčního období sbírá požadavky plynoucí z výroby. Na měsíční bázi tento seznam předává provoznímu ředili, který jej následně prochází a schvaluje vybrané položky. V tomto případě se tedy jedná o nejlépe

sledované náklady, avšak je třeba zmínit, že náradí tvoří na tomto nákladovém středisku pouze velmi malé procento z celkové vykazované hodnoty.



Obrázek 5 Proces řízení nákladů na pracovní pomůcky
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10.12 Proces řízení režijních nákladů střediska 205 - Assembly

Současný stav řízení nákladů na středisku 205 – Assembly má několik částí.

1. Část – Pokyn k objednavce

Tento pokyn zadává zaměstnanec výroby, případně jiného oddělení (například správce budovy) přidělenému nákupčímu na základě aktuálních požadavků. Může se jednat o materiál, kancelářské potřeby, ale také o služby, jako jsou revize či jiné kontroly určené právě pro středisko 205.

2. Část – Tvorba objednávky

Nákupčí na základě požadavku provede objednávku u dodavatele a vytvoří ji v ERP systému Navision. Objednávka obsahuje informace o čísle analytického účtu, na který bude po přijetí dokladu objednávka zaúčtována, stručný popis položky v objednávce, dále částku a informaci o čísle Department Code, ResoucreGroup code případně Employee code.

3. Část – Zpracování dokladu

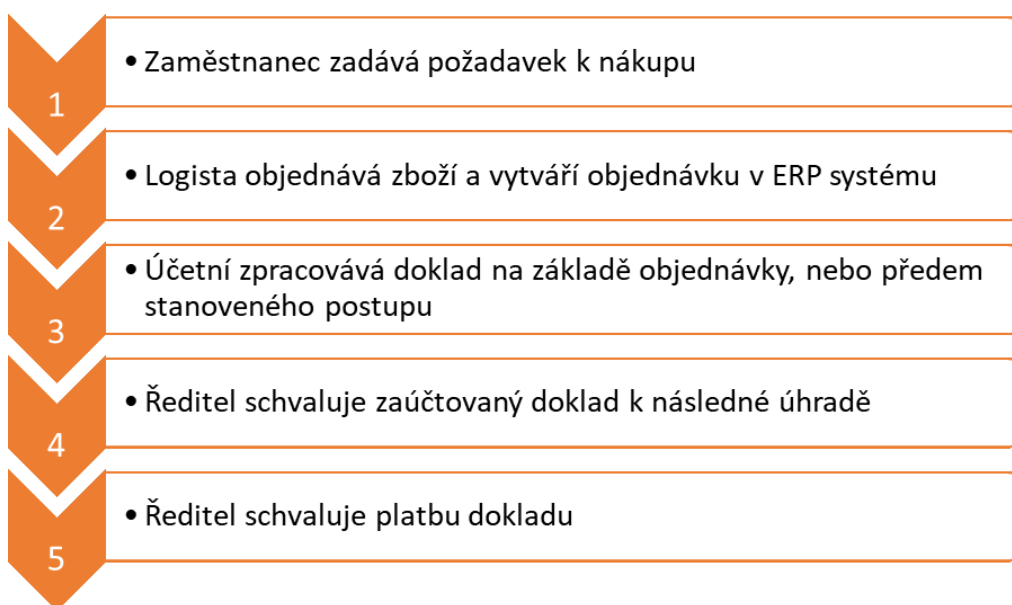
Společnost veškeré přijaté faktury eviduje v elektronické podobě, v první řadě tedy doklad projde procesem importu do firemního systému, následně je zaúčtován na základě objednávky. V tomto případě dochází ale i k situacím, kdy objednávka na dané zboží/službu vytvořená není. Jedná se zejména o pravidelně se opakující režijní či materiálové náklady, jako jsou například nákupy plynových lahví. Společnost má specifikované náklady, které patří vždy pod středisko 205, jako je například pracovní oblečení nebo náklady na dopravu. V případě vytvořené objednávky je doklad zaúčtován na základě údajů v ní stanovených. Pokud se jedná o nákup bez objednávky, účetní doklad zaúčtuje na základě pravidelně se opakujícího nákladu, pokud však není zřejmé, na které nákladové středisko je doklad určen, kontaktuje nákupčí, který doplní potřebné informace týkající se čísla Department Code a Resourcegroup Code.

4. Část – Schválení dokladu k úhradě

Po zpracování a zaúčtování prochází doklady skrze software elektronické evidence faktur ke schválení. Tímto způsobem výkonný, případně provozní ředitel schvaluje doklady k úhradě.

5. Část – Úhrada dokladu

Po schválení dokladu k úhradě dochází k vytvoření platebního příkazu. Tento platební příkaz připravuje účetní. Připravené platby schvaluje výkonný, provozní případně finanční ředitel.



Obrázek 6 Proces řízení režijních nákladů
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

10.13 Sestavování rozpočtu

Společnost pravidelně 1x ročně sestavuje rozpočet pro veškerá střediska (uvedená na Obrázku č. 4.). Práce na sestavování rozpočtu začíná ve třetím kvartálu roku a prochází několika stupni schvalování. Rozpočet sestavuje finanční ředitel za využití několika metod. Na rozpočtování se rovněž podílí i provozní, případně výkonný ředitel a ve vybraných případech také vedoucí některých oddělení.

10.13.1 Struktura rozpočtu

Rozpočet je sestavován za pomoci analytických účtů, pro každý účet na konkrétním středisku je stanovený určitý budget (rozpočet). Náklady jsou stanoveny v první kroku na celé období (1 rok) a následně jsou rozdělovány do jednotlivých měsíců. V tomto případě se přihlíží například na plánované investice, nebo úbytek/přírůstek zaměstnanců v konkrétním měsíci.

10.13.2 Průběh sestavování rozpočtu

Přípravná fáze

Před samotným začátkem plánování nákladů na následující období jsou konzultovány požadavky jednotlivých vedoucích, ti sami mohou stanovit, jaké náklady pro ně jsou důležité a jaké velké investice by chtěli v příštím roce realizovat. K těmto požadavkům je následně přihlíženo při samotném sestavování. Vybrané skupiny nákladů, jako jsou materiál, doprava nebo pracovní oděvy jsou stanoveny na základě předchozího vývoje, kdy je trendem mírný nárůst (v důsledku inflace či jiných okolních vlivů). Náklady režijní (energie, voda, plyn) jsou rovněž plánovány dle předchozího vývoje. Některé skupiny nákladů jsou však plánovány dle metody zero based budgeting, právě v těchto případech je nejvíce přihlíženo na požadavky jednotlivých oddělení. Může se jednat o plánované školení, služební cesty v zahraniční či nákup notebooků a jiného vybavení s vyšší pořizovací hodnotou.

Schvalovací fáze

Po sestavení rozpočtu finančním ředitelem, je tento plán nákladů představen finančnímu oddělení mateřské společnosti, která má pravomoci do výše rozpočtovaných nákladů zasahovat, případně uvádět komentáře a doplňující poznámky. Následně, na základě připomínek a požadavků je rozpočet přepracován a opět zaslán ke schválení. Rozpočet schvaluje finanční ředitel mateřské společnosti. Následně dochází k plnění rozpočtu za dané období.

Fáze plnění rozpočtu

V průběhu rozpočtového období jsou náklady pravidelně sledovány na měsíční bázi. Veškeré větší výkyvy jsou dopodrobna rozebírány a hledají se jejich příčiny. Veškeré výsledky a případné nesrovnalosti jsou následně prezentovány ze strany finančního ředitele společnosti, právě finančnímu oddělení a zejména řediteli mateřské společnosti. Na druhou stranu, co se týká vedoucích jednotlivých oddělení, ti nejsou na žádné pravidelné bázi informováni o tom, jaké výsledky nákladů jejich oddělení za dané období vykázalo.

10.14 Rozpočet střediska 205 – Assembly

Plánování rozpočtu pro takto velké středisko je často obtížné, a jeho plnění v průběhu rozpočtovaného období se může někdy posunout mimo plánované hodnoty. V současném stavu jsou náklady rozpočtovány společně pro celou výrobu v podniku.

10.15 Rozdělení nákladů a plnění rozpočtu v letech 2020 - 2022

Následující tabulky představují podíl jednotlivých druhů nákladů (personální, provozní, materiálové, cestovní a ostatní) na celkovém rozpočtovaném a skutečném objemu nákladů v za roky 2020 – 2022. Jde o % vyjádření hodnot, jakým způsobem byl celkový rozpočet a skutečnost rozdělen v rámci těchto druhů nákladů. Je třeba zmínit, že právě tyto 3 sledované roky zažily velké výkyvy v nákladech na základě vlivu okolního prostředí podniku, detailní informace ke všem z nich jsou proto uvedeny níže. Společnost si nepřeje zveřejňovat konkrétní hodnoty nákladů, proto jsou veškeré informace uvedeny v % a to včetně celkového rozdílu v plnění rozpočtu. Z tohoto důvodu jsou zde uvedeny pouze hodnoty týkající se podílu jednotlivých druhů nákladů na celkovém objemu v rozpočtu a skutečnosti. Následně je uvedeno za každé období plnění rozpočtu v % vyjádření.

10.15.1 Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2020

Tabulka 9 Podíl skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu za rok 2020

(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	ROZPOČET	SKUTEČNOST
Personální	61%	61%
Provozní	22%	24%
Materiálové	3%	2%
Cestovní	1%	0%
Ostatní	13%	13%
Celkem	100%	100%

Komentář k rozdělení nákladů dle druhu za rok 2020

Dle tabulky č. 9. je možné vidět, jakým způsobem byly náklady v roce 2020 rozpočtovány a následně plněny v % vyjádření dle jejich druhu. K odchylce došlo u provozních nákladů, kde byl předpokládaný podíl na celkových nákladech 22 %, avšak ve skutečnosti tyto náklady představovaly 24 % z celkového objemu. Naopak u materiálových nákladů se předpokládalo zatížení na celkovém rozpočtu ve výši 3 %, skutečně však bylo zatížení pouze 2 %. Z důvodu zákazu cestování v roce 2020 byly cestovní náklady ve skutečnosti méně než 1 % oproti předpokladu 1% z celkového rozpočtu střediska.

Plnění rozpočtu v roce 2020

Tabulka 10 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2020

(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	Rozdíl ROZPOČET vs. SKUTEČNOST	Úspora/Překročení
Personální	9%	Úspora
Provozní	4%	Úspora
Materiálové	27%	Úspora
Cestovní	87%	Úspora
Ostatní	5%	Úspora
Celkem	9%	Úspora

Komentář k plnění rozpočtu v roce 2020

V důsledku pandemie Covid 19 došlo ke snížení nákladů v celkovém objemu o 9 %. K největší úspoře (87 %) došlo u cestovních nákladů, z důvodu nemožnosti vycestovat, což bylo pro celkový chod společnosti velkým omezením, vzhledem k tomu že většina zakázek je realizována mimo Českou republiku a rovněž i velké množství prací je prováděno až přímo u zákazníka. Další větší snížení (27 %) proběhlo také u materiálových nákladů, zde jsou zahrnuty zejména položky jako kancelářské potřeby, či drobný materiál a jeho transport, které nebyly tolik využity v důsledku omezení výroby a tedy i snížení počtu zaměstnanců, to vedlo k dalšímu snížení – personálních nákladů (9 %), kdy musela společnost bohužel dojít v rámci restrikcí a snížení kapacity výroby až k propouštění zaměstnanců, případně kompenzace 60 % mzdy v případě, kdy zaměstnanci museli zůstat doma z důvodu přechodného nedostatku zakázek

10.15.2 Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2021

Celkový rozpočtovaný objem nákladů pro rok 2021 byl snížen oproti předchozímu období a rovněž rozdělení poměru jednotlivých druhů nákladů na celkovém objemu bylo změněno z důvodu nejasného vývoje odhadovaného objemu zakázek pro toto období.

Tabulka 11 Rozdělení nákladů dle druhu za rok 2021
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	ROZPOČET	SKUTEČNOST
Personální	63%	66%
Provozní	19%	16%
Materiálové	3%	5%
Cestovní	1%	1%
Ostatní	14%	12%
Celkem	100%	100%

Komentář k rozdělení nákladů dle druhu za rok 2021

Ke změně v poměru rozdělení nákladů v rámci celého rozpočtu došlo zejména u provozní oblasti, kde byl předpoklad zatížení rozpočtu ve výši 19 % (v předchozím období tvořily tyto náklady v rozpočtu 22 %). Rovněž se nepatrně snížil podíl personálních nákladů na celkovém rozpočtovaném objemu z důvodu snížení stavu zaměstnanců. Ve skutečnosti provozní náklady tvořily pouze 16 % z celkových nákladů tohoto střediska, naopak materiálové náklady oproti předpokládaným 3 % zatížily středisko 5 % z celkových skutečných nákladů.

Plnění rozpočtu v roce 2021

Tabulka 12 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2021
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	Rozdíl ROZPOČET vs. SKUTEČNOST	Úspora/Překročení
Personální	-27%	Překročení
Provozní	-6%	Překročení
Materiálové	-79%	Překročení
Cestovní	52%	Úspora
Ostatní	-7%	Překročení
Celkem	-21%	Překročení

Komentář k plnění rozpočtu v roce 2021

Rozpočtování nákladů pro rok 2021 bylo vzhledem k celosvětové situaci velmi náročné. Nebylo jasné, zda se během roku změní restrikce spojené s pandemií, a tak nebylo možné přesně určit, jaký vliv bude mít celková situace na chod společnosti, zejména na oddělní 205 – Assembly. Z tohoto důvodu v tomto roce došlo k celkovému překročení nákladů na výrobu o 21 %. Jedinou skupinou nákladů, kde došlo k velké úspoře byly cestovní náklady. Již v rozpočtu se počítalo s opravdu malým podílem na celkových nákladech střediska (1 %), avšak situace týkající se omezením cestování mimo ČR byla stejná jako v roce 2020, proto došlo k úspoře přes 50 % oproti rozpočtované částce. V důsledku nečekaného navyšování cen stavebních a dalších materiálů došlo k prudkému nárůstu právě těchto nákladů, které překročily rozpočtovanou částku o 79 %. S tímto vývojem se při tvorbě rozpočtu bohužel nedalo předběžně počítat, a vlivem právě tohoto skokového nárůstu byly nejvíce ovlivněny celkové náklady střediska výroba. U personálních nákladů nebylo překročení oproti rozpočtu tak dramatické jako v případě nákladů spojených s materiálem, avšak rovněž zde proběhlo navýšení skutečnosti o více než čtvrtinu oproti rozpočtu. Toto navýšení bylo zapříčiněno zejména z důvodu náborem nových zaměstnanců, kdy se v druhé polovině roku začaly zaplňovat výrobní kapacity a bylo nutné navýšit počet zaměstnanců ve výrobě. Provozní a ostatní náklady již utrpěly pouze zanedbatelné navýšení oproti zbylým skupinám nákladů a neměly tak vliv na celkový výsledek střediska 205 za rozpočtovaný rok 2021.

10.15.3 Rozdělení skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu v roce 2022

Při sestavování rozpočtu 2022 již bylo možné lépe odhadovat budoucí vývoj a předpokládalo se větší přiblížení objemu výroby a celkové výše nákladů k hodnotám uskutečňovaným před pandemií. Rovněž rozdělení jednotlivých druhů nákladů v rámci rozpočtu bylo možné lépe předvídat.

Tabulka 13 Rozdělení nákladů dle druhu v roce 2022
(vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti)

Druh nákladů	ROZPOČET	SKUTEČNOST
Personální	65%	67%
Provozní	18%	17%
Materiálové	5%	4%
Cestovní	1%	0%
Ostatní	11%	11%
Celkem	100%	100%

Komentář k rozdělení nákladů dle druhu za rok 2021

V roce 2022 se již počítalo s novým náborem zaměstnanců díky předpokládanému zvýšení objemu zakázek, proto byl očekávaný podíl personálních nákladů na celkovém rozpočtu 65 %, skutečnost byla ještě o 2 % vyšší. U cestovních nákladů bylo opět vyčleněno 1 % z celkového rozpočtu, avšak výše nákladů ve skutečnosti v rozpočtu netvořila ani 1 %. Celkově byl objem rozpočtovaných nákladů vyšší, než v předchozím období.

Plnění rozpočtu v roce 2022

Tabulka 14 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2022
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	Rozdíl ROZPOČET vs. SKUTEČNOST	Úspora/Překročení
Personální	-2%	Překročení
Provozní	7%	Úspora
Materiálové	24%	Úspora
Cestovní	45%	Úspora
Ostatní	2%	Úspora
Celkem	2%	Úspora

Komentář k plnění rozpočtu v roce 2022

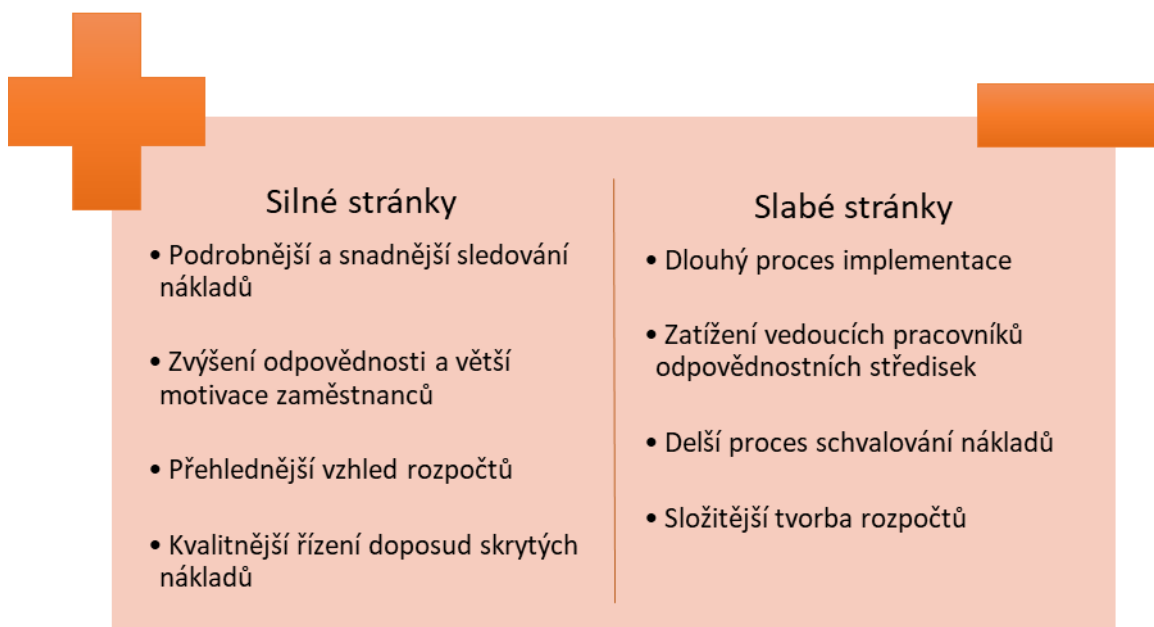
Oproti dvou předchozím bouřlivým rozpočtovým obdobím (2020 a 2021) byl rok 2022 mnohem klidnější. Celkově došlo k úspoře 2 % oproti rozpočtu. Ceny materiálu byly stále na svém maximu, a tak bylo možné predikovat jejich stabilní hodnoty i pro rok 2022 do rozpočtu střediska výroba. Ceny materiálu se postupně začaly vracet do normálu a díky tomu u tohoto druhu nákladů došlo k úspoře 24 %. Cestování na začátku roku zejména mimo Evropskou unii ještě nebylo zcela bez restrikcí, proto došlo stejně jako v předchozích letech k velké úspoře právě v této oblasti nákladů (45 %). Rovněž u provozních a ostatních nákladů došlo k úspoře. Pouze u skupiny personálních nákladů došlo k mírnému překročení oproti rozpočtu o 2 %, toto překročení bylo zapříčiněno navyšováním počtu zaměstnanců na tomto oddělení a návrat zpět na původní hodnoty tohoto počtu, jak tomu bylo v roce 2020, před začátkem pandemie a následné krize.

11 INOVACE SYSTÉMU ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ STŘEDISKA 205 - ASSEMBLY

Vzhledem k současnému tlaku na snižování nákladů a na základě analýzy současného stavu řízení režijních nákladů, vybraná společnost přijala opatření týkající se inovace systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví. Tato změna zahrnuje zkvalitnění řízení a sledování nákladů ve středisku 205 – Assembly. Změna spočívá v konkrétnějším rozčlenění tohoto velkého střediska z hlediska odpovědnosti, sledování nákladů a tvorby rozpočtů na více menších středisek. Po rozdělení střediska 205 – Assembly toto nákladové oddělení zanikne a zůstanou pouze nově vytvořená střediska.

11.1 Zahájení projektu

Prvním krokem celého procesu zahájení implementace nového způsobu odpovědnostního řízení bylo vypracování plánu na rozdělení střediska 205 – Assembly. Ten byl následně představen mateřské společnosti, která veškeré tyto změny schvaluje a rovněž nastavuje v ERP systému. Byly tedy představeny očekávané přínosy a rizika, které mohly ovlivnit implementaci nových odpovědnostních středisek pro úsek výroby. Tuto interní analýzu silných a slabých stránek projektu prezentuje obrázek č. 7.



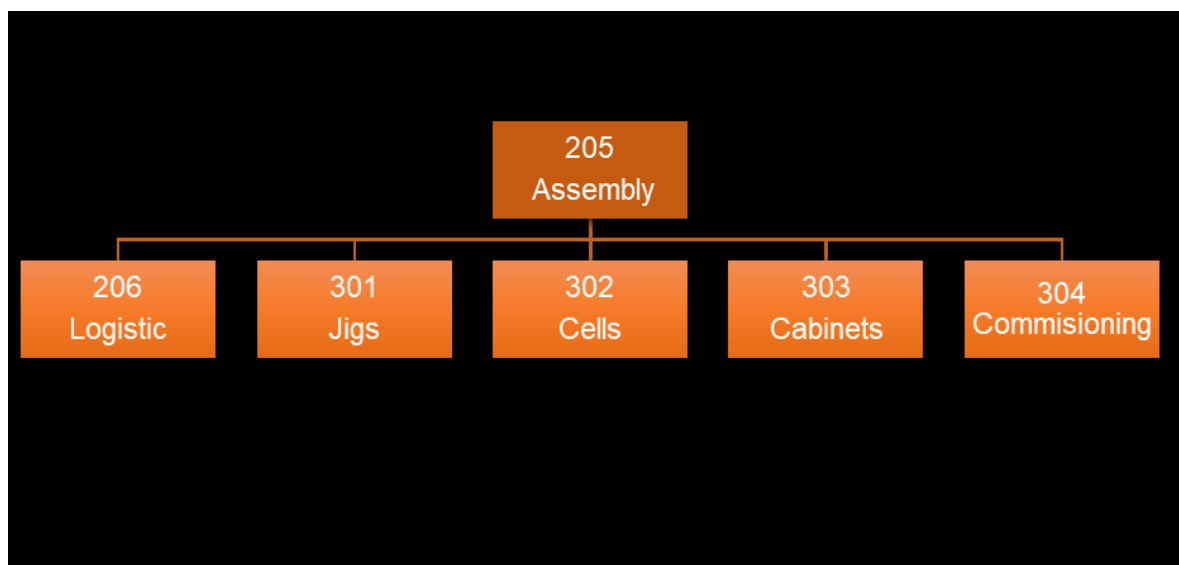
Obrázek 7 Silné a slabé stránky projektu
(vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti)

11.1.1 Schválení projektu mateřskou společností

Na základě poskytnutých informací mateřská společnost schválila projekt rozdělení střediska výroba na 5 menších, konkrétnějších středisek, které prezentují dané úseky výroby. Bylo tedy třeba upravit ERP systém a vytvořit nové číselné kódy a k nim přiřazené názvy středisek. Stanovil se předběžný termín pro dokončení implementace na konec roku 2022, tak aby nové účetní období mohlo být zahájeno již s využitím nových středisek.

11.2 Rozdělení odpovědnostního střediska výroba

Výrobní úsek společnosti pod sebou zahrnoval několik různých oddělení, které mezi sebou vzájemně interagují, avšak mohou pracovat rovněž samostatně. Tato skutečnost nebyla nijak promítnuta do odpovědnostního řízení nákladů a bylo tak velmi obtížné řídit celý proces od stanovení rozpočtu až po výsledné vyhodnocování, vzhledem k tomu že se jednalo o velké množství dat a malou míru odpovědnosti zaměstnanců, kteří mohou celý tento proces ovlivnit. Společnost v rámci projektu inovace systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví z tohoto důvodu rozdělila hlavní středisko 205 – Assembly na 5 jednotlivých středisek, které kopírují rozdělení oddělení v samotné výrobě. Tyto nově vzniklá střediska rovněž odráží aktuální stav organizační struktury, kde které jsou zahrnuty ve stejné podobě.



Obrázek 8 Rozdělení střediska 205 – Assembly
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

11.3 Nově vzniklá odpovědnostní střediska

Nová odpovědnostní střediska představuje následující obrázek. Dostala číselná označení Department code: 206, 301, 302, 303 a 304. Obrázek č. 9. představuje jejich stručný popis.

206 Logistic	<ul style="list-style-type: none">• odpovědnostní středisko kopíruje oddělení SKLAD ve výrobě• číselné označení již bylo historicky vytvořeno bez využití, proto se použilo při novém rozdělení výroby
301 Jigs	<ul style="list-style-type: none">• odpovědnostní středisko kopíruje oddělení JIGŮ ve výrobě• jde o největší ze všech nově vzniklých oddělení
302 Cells	<ul style="list-style-type: none">• odpovědnostní středisko kopíruje oddělení CEL ve výrobě
303 Cabinets	<ul style="list-style-type: none">• odpovědnostní středisko kopíruje oddělení KABINETŮ ve výrobě
304 Commissioning	<ul style="list-style-type: none">• odpovědnostní středisko kopíruje oddělení ve výrobě, zabývající se uvedením jednotlivých produktů do provozu

Obrázek 9 Popis nově vzniklých středisek
(vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti)

11.4 Zařazení nových nákladových středisek ve společnosti

Nová nákladová střediska byla zařazena do seznamu dle svého označení Department code. Středisko 205 – Assembly je zrušeno a nahrazují jej oddělení 206, 301, 302, 303 a 304. Následující obrázek č.10. představuje aktuální seznam středisek ve společnosti.



201 - Engineering
202 - Project management
205 - Assembly (zrušeno)
206 - Logistic
207 - Board of directors
208 - Canteen & secretary
209 - Finance
210 - Personnel & organization
211 - Facility management
216 - Operations
301 - Jigs
302 - Cells
303 - Cabinets
304 - Commissioning

Obrázek 10 Nákladová střediska po inovaci
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

11.4.1 Spojení Department Code a Resourcegroup Code

Společně s nově vzniklými odpovědnostními středisky (Department code) došlo i ke změně využívání Resourcegroup Code. Aktuální kódy, které bylo možné používat pro předchozí oddělení 205 byly přerozděleny střediskům dle věcné působnosti na daném úseku. Po transformaci středisek vznikly kombinace kódů, které představuje tabulka č.15.

Tabulka 15 Kombinace Department Code a Resourcegroup Code
(vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti)

Department code	Resourcegroup code	Popis
206 - Warehouse	1000	Other
301 - Jigs	2550	Logistic Engineering
	3011	Jig Assembly
	5055	PLC Programming
302 - Cells	5501	Measure fixture
	2550	Logistic Engineering
	3000	Mechanical Assembly
303 - Cabinets	3011	Jig Assembly
	2550	Logistic Engineering
	5100	Electric Wiring
304 - Commissioning	5050	RBT Programming
	5055	PLC Programming

Z tabulky č. 15. vyplývá, že oddělení 206 si jako jediné zachovalo Resourcegroup code 1000 – Other, je to z důvodu ucelenosti tohoto oddělení, není tedy třeba jej nadále podrobněji rozdělovat. Naopak další střediska mohou využívat více druhů tohoto třídění nákladů. Středisko Jigs má k dispozici nejvíce možností k rozdělení svých nákladů, tomu je zejména z důvodu velikosti tohoto oddělení a jeho rozmanitosti z hlediska procesů probíhajících na tomto úseku. Je důležité zmínit, že některé kombinace Department code a Resource group code mohou být stejné pro více oddělení (například 3011 - Jig Assembly, zaměstnanci tohoto úseku mohou pracovat jak na oddělení 301, tak na oddělení 302.) Rovněž jsou zde ale obsaženy i unikátní kombinace kódů, jakým je i kombinace střediska 304 a Resourcegroup code 5050 RBT Programming. Toto rozdělení velmi napomůže k ještě lepšímu a efektivnějšímu sledování nákladů a jejich řízení uvnitř jednotlivých oddělení.

11.5 Implementace nových středisek do ERP systému

Z důvodu provázanosti ERP systému s mateřskou společností v Nizozemsku, bylo nutné kontaktovat IT oddělení, které může zasahovat do systému vybrané společnosti. Po dohodě byly implementovány nově vzniklá střediska společně se systémovou změnou středisek na kartách zaměstnanců, jejichž označení Department code bylo 205 – Assembly. Na této změně spolupracovalo zejména personální oddělení, které poskytlo údaje o stavu zaměstnanců na nových odpovědnostních střediscích.

11.5.1 Počty zaměstnanců nových odpovědnostních středisek

Původní středisko 205 – Assembly zastřešovalo 74 zaměstnanců, tito pracovníci byli na základě svého umístění v organizační struktuře převedeni pod nově vzniklá střediska. Stav zaměstnanců na nových odděleních po jejich implementaci do systému představuje tabulka č. 16. Středisko 301 dosahuje nejvyššího počtu zaměstnanců, kteří jsou nadále rozdělení do specifických úseků (měřiči, elektrikáři). Naopak oddělení 206 eviduje pouze 4 zaměstnance, kteří se starají o expedici ve společnosti.

Tabulka 16 Počty zaměstnanců nově vzniklých oddělení
(vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti)

Nákladové středisko	Počet zaměstnanců
206 - Warehouse	4
301 - Jigs	34
302 - Cells	18
303 - Cabinets	10
304 - Commissioning	8
Celkem	74

11.5.2 Změny pracovní pozice během účetního období

Může docházet k situacím, kdy jsou zaměstnanci v případě potřeby převedeni na jiné oddělení (v rámci dnů, týdnů, ale i měsíců). Tento stav se nákladově projevuje ve mzdách, které jsou účtovány na základě podrobných informací. Každý zaměstnanec si doplňuje každodenně informace o tom jak dlouho a na jakém oddělení v danou dobu pracoval. Mzdové náklady tak odráží skutečný stav včetně nenadálých změn, ke kterým ve výrobě může docházet například z důvodu větší vytiženosti jednoho oddělení na úkor oddělení ostatních.

11.6 Úpravy předchozího účetního období

Z důvodu delší časové prodlevy realizace projektu došlo k přesunu předpokládaného termínu dokončení úprav na místo konce roku 2022 na polovinu února 2023. Z tohoto důvodu bylo nutné upravit vybraná data za druhý měsíc a převést náklady na správná střediska zpětně, tak, aby byla nová střediska využívána již od začátku měsíce.

11.6.1 Mzdové a cestovní náklady

Všichni zaměstnanci mají ke svému označení Employee Code přiřazeno nákladové středisko (Department Code), vzhledem k tomu že se nepodařilo provést toto nastavení včas, bylo nutné přeúčtovat veškeré náklady související se zaměstnanci, tedy mzdy, cestovní náhrady, osobní pomůcky, vybavení a jiné.

11.6.2 Režijní náklady

Z důvodu delší časové prodlevy mezi vytvořením objednávky a jejím následným zaúčtováním, bylo ve vytvořených objednávkách uvedeno číslo Department Code 205 – Assembly, díky tomu docházelo i po dokončení implementace k účtování těchto objednávek pod nesprávné označení. Společnost vlastní software napojený na ERP systém, který zabezpečuje automatické účtování vybraných faktur, v případě shody s objednávkou, proto tomuto kroku nešlo zabránit. Bylo tedy nutné upravit zejména náklady za dopravu, balné, nájemné tiskáren a další podobné náklady objednané ještě před vznikem nových středisek. Nadále ale může docházet ke stejné situaci, z důvodu delších termínů dodávek, proto je nutné na konci každého měsíce provádět kontroly a náklady připadající na původní středisko 205 přeúčtovat na věcně správná střediska.

11.6.3 Majetek

Společnost eviduje okolo 500 kusů dlouhodobého majetku, z toho velká většina se nachází právě na středisku výroba. Z důvodu provázanosti odpisů na nákladové středisko, pod které majetek spadá, a vstupuje tak na měsíční bázi do nákladů, se rovněž provedla revize veškerého majetku ve výrobě. Velká většina majetku byla přiřazena na oddělení, na kterém se fyzicky nachází. Ve výrobě se vyskytuje ale i majetek, který slouží pro všechna střediska. Z důvodu snadnějšího řízení nákladů, byly tyto druhy majetku rozděleny mezi nově vzniklá střediska, tak aby nemuselo docházet k následnému rozpočítávání nákladů, a bylo zefektivněno jejich sledování. Po dohodě s jednotlivými vedoucími odpovědnostních středisek došlo k přerozdělení například jeřábů, testovacího modulu, nebo akumulátoru.

Mimo náklady na odpisy spadajících k těmto zmíněným druhům majetku byly rozpočtovány i dodatečné náklady na pravidelné opravy, revize případně licence/certifikáty k využívání těchto strojů, které tvoří velkou část nákladů těchto středisek.

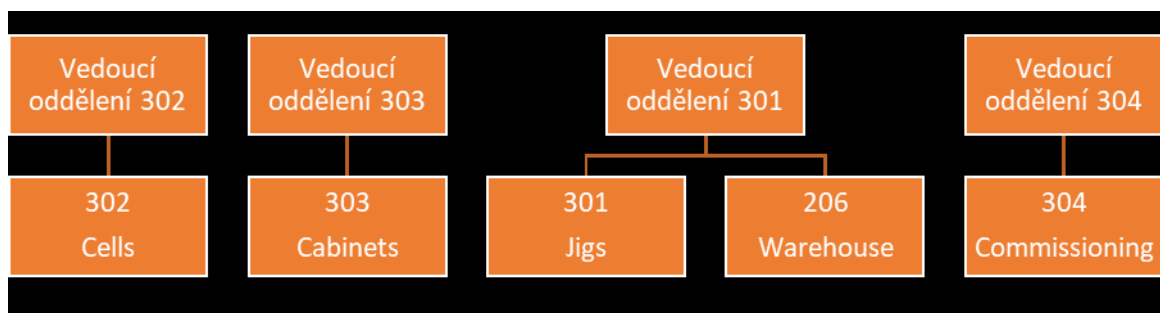
Kromě majetku, který je stále aktivně odepisován, byl rozdělen i již odepsaný majetek zejména z důvodu odpovědnosti u případných oprav a zejména u inventur, aby byla zajištěna snazší inventarizace, která probíhá 1x ročně. Každý vedoucí má tak na starost určitý počet kusů majetku, za které odpovídá, jak s hlediska nákladového, tak rovněž za jeho fyzický stav. Společnost má rovněž ve svém majetku několik automobilů. Běžné osobní automobily spadají pod nákladové středisko 208 - Canteen & Secretary. Ve vozovém parku se však nachází i vůz typu transporter, který je využíván zejména pro pracovní účely, z tohoto důvodu byl přiřazen se všemi vedlejšími náklady (benzín, opravy, mytí, pojištění) na středisko 302 – Cells vzhledem k tomu, že toto oddělení jej historicky využívalo nejčastěji.



Obrázek 11 Upravované druhy nákladů po zavedení nových středisek
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

11.7 Zavedení odpovědných osob pro nová střediska

Za každé odpovědnostní středisko převzal zodpovědnost vedoucí neboli value stream leader vybrané části výroby. Pouze v případě skladu, tedy nejmenšího oddělení se stal vedoucím value stream leader oddělení 301 – Jigs, ten má tedy na starosti jak oddělení 206 – Warehouse, tak i odpovědnostní středisko 301. Vedoucí odpovědnostních středisek, až na výjimku oddělení 206, kopírují organizační strukturu společnosti.



Obrázek 12 Přiřazení vedoucích zaměstnanců k nově vzniklým střediskům
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

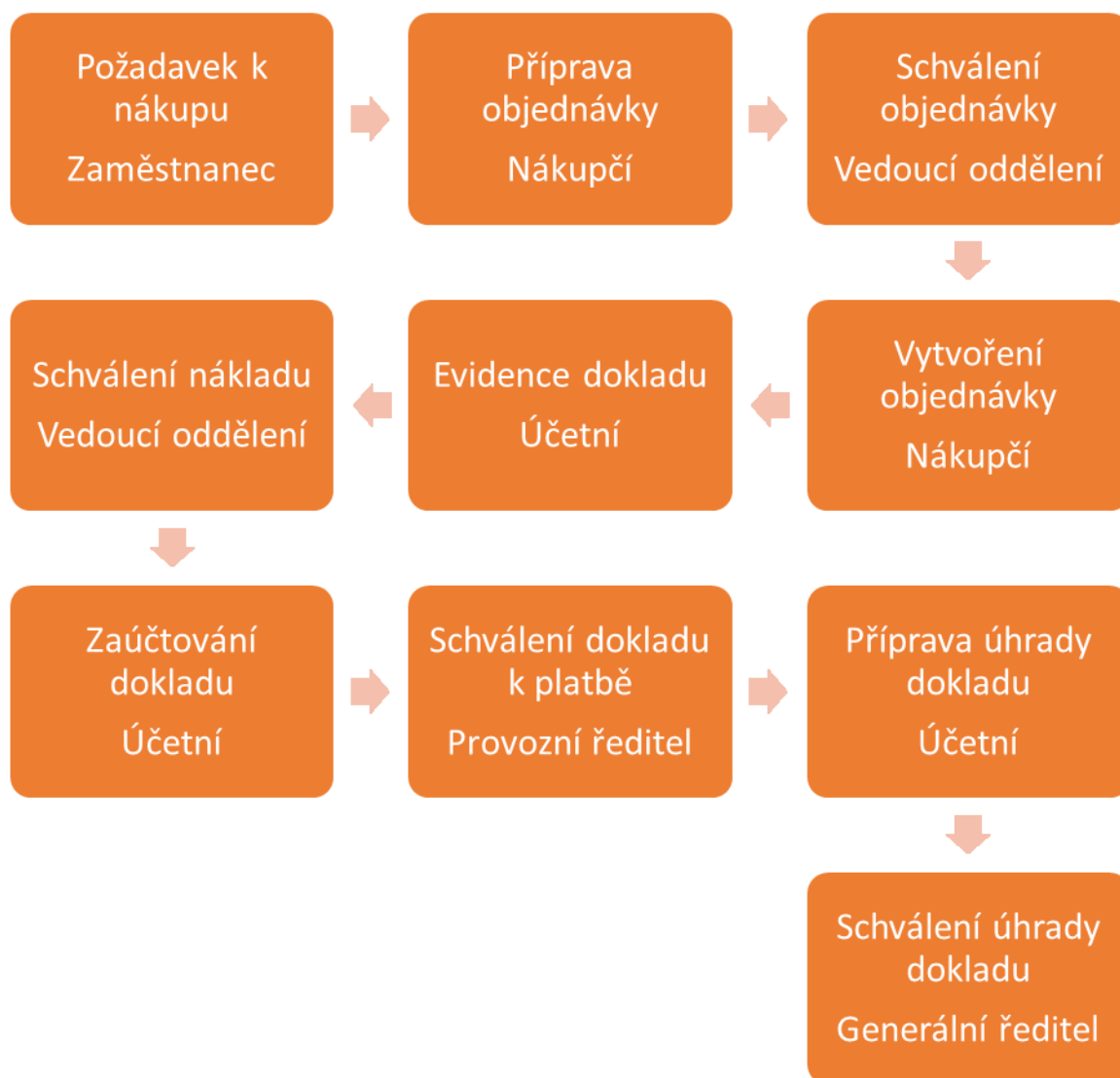
11.8 Tvorba objednávek zboží a služeb

Po rozdělení středisek bylo nutné změnit způsob tvorby a schvalování objednávek tak, aby jednotlivý vedoucí měli přehled o nákladech, které na jejich středisko přicházejí. První možností bylo schvalování faktur v softwaru pro elektronické uchování dokladů, který umožňuje nastavení schvalovacího workflow. Požadavkem finančního ředitele ale bylo nastavit takový proces, aby měl vedoucí možnost náklad ovlivnit ještě před jeho vznikem. V případě, kdy už schvaloval pouze fakturu šlo spíše o to, zda náklad přísluší právě na jeho odpovědnostní středisko, nebo na středisko jiné. Nebylo již možné říci že náklad není odsouhlasený nikým, protože už proběhlo vystavení dokladu ze strany dodavatele.

Odsouhlasil se tedy jiný způsob schvalování, kdy do celého procesu řízení nákladů byli zahrnuti i samotní nákupčí, kteří objednávky na střediskové náklady vytvářejí. Všichni nákupčí dostali přehlednou pracovní instrukci, jejímž obsahem je, jaké náklady, na jaké analytická čísla účtů patří, a které střediska tyto náklady ponесou. Pokud nákupčí na základě tohoto podkladu vytvoří objednávku, je nutné, aby ji měl nejlépe formou emailu, odsouhlasenou od vedoucího zaměstnance, pro jehož středisko je náklad směřován. Díky tomuto kroku se zabránilo objednávání nákladů, které nejsou nijak odsouhlasené, a pokud přijde již finální doklad k úhradě, vedoucí pracovník o tomto nákupu již je informován. Může samozřejmě docházet k situacím, kdy není v systému vytvořena žádná objednávka, v tomto případě je nutné, aby finanční oddělení po obdržení dokladu získalo informaci a odsouhlasení, na které nákladové středisko bude náklad zaúčtován. Tomuto postupu je věnován následující bod.

Schvalovací workflow pro přijaté faktury

K předešlému bodu se váže právě samotné schvalování dokladu, jehož náklady přísluší některému z nákladových středisek ve společnosti, tedy i nově vzniklých středisek ve výrobním úseku. Pokud dojde k takové situaci, je nutné doklad zaslat na odsouhlasení příslušnému vedoucímu odpovědnostního střediska, případně získat informaci od nákupčího, který objednávku provedl, ale nevytvořil ji v ERP systému. Až takto schválený doklad je možné zaúčtovat, tento krok nemůže být vynechán, proto aby nedocházelo k tvorbě nákladů, za které nenese nikdo zodpovědnost. Celý proces schvalování od požadavku k nákupu až k finální úhradě dokladu představuje obrázek



Obrázek 13 Systém řízení nákladů v podniku po optimalizaci
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

11.9 Motivace a odměňování

Vzhledem k tomu, že projekt inovace systému odpovědnostního účetnictví ve středisku výroby je na úplném začátku, rozhodla se společnost prozatím nezavádět žádné konkrétní odměny, odvíjející se od výsledků jednotlivých oddělení.

Motivace je však důležitým faktorem, který ovlivní celý proces řízení nákladů. Největší podíl na motivaci vedoucích pracovníků, kteří získali díky tomuto projektu novou pracovní funkci, má finanční ředitel. Ten již od počátku plánování projektu rozdělení střediska 205 – Assembly komunikoval se všemi vedoucími, a postupně je připravoval na jejich novou roli. Cílem bylo zahrnout tyto zaměstnance do samotného procesu, tak, aby byli motivováni k následujícím krokům, které je v tomto projektu čekali. Největší podíl na motivaci vedoucích mělo přerozdělování celého objemu nákladů mezi jednotlivá střediska. Každý se za své středisko snažil získat co největší rozpočet na budoucí náklady, které očekával na svém oddělení, a naopak se cíleně snažili snížit náklady, které doposud nebyly nijak řízeny. Tato zodpovědnost je namotivovala v některých případech do takové míry, že si před spuštěním celé implementaci začali vést své osobní přehledy, jak si jejich středisko stojí a kde by bylo možné náklady případně snižovat. Vzbuzení motivace zaměstnanců je klíčové pro úspěch tohoto projektu a budoucí doplnění odměňování ještě více povzbudí zaměstnance k odpovědnému vedení svých střediskových nákladů.

11.10 Sestavení rozpočtu

Na základě rozdělení střediska 205 – Assembly, na menší střediska bylo nutné kromě nákladové odpovědnosti rozdělit také rozpočtování daných středisek. To byl také hlavní cíl celého projektu, zmenšit rozsah odpovědnosti a rozdělit je na více menších částí, tak, aby bylo možné efektivně řídit náklady.

11.11 Způsob sestavení rozpočtu

Rozpočet byl sestavován více způsoby, stejně tak jako při sestavování rozpočtu střediska 205 – Assembly. Pro každé nově vzniklé nákladové oddělení byl vytvořen za použití individuálních metod rozpočet tak, aby co nejvíce odrážel předpokládaný vývoj nákladů. Samotnému sestavení rozpočtu předcházelo rozdělení odpovědností za vybrané náklady, tak aby odpovědnostní střediska nebyla zatížena náklady, na které by neměly rozpočet a naopak. Vzhledem k tomu, že se jedná o první sestavení rozpočtu po tak velké změně, počítá se i s možností, že může nastat situace, kdy dané středisko nebude mít dostatečný budget na vybrané náklady. Pokud něco takového nastane, bude se od toho odvíjet následující sestavování rozpočtu pro další období. Sestavování rozpočtu probíhalo několika různými způsoby, níže jsou uvedeny příklady některých z nich.

11.11.1 Dle počtu zaměstnanců

Důležitým klíčem pro sestavení určitých předpokládaných nákladů byl počet zaměstnanců, na příslušném středisku. Tento způsob rozpočtování na bázi počtu pracovníků byl využit zejména u personálních náklad jako jsou mzdy či bonusy

11.11.2 Metodou Zero-based budgeting

Sestavení rozpočtu od nuly bylo využito především u nákladů na školení, každý vedoucí si stanovil předpokládané náklady na školení pro sebe a své zaměstnance, ty byly následně schváleny, nebo zamítnuty finančním ředitelem a na základě společné dohody byly zadány do rozpočtu pro příslušné středisko. Je třeba zmínit, že se jedná pouze o školení nad rámec zákona, tedy nepatří sem povinná školení, které musí absolvovat elektrikáři, jeřábníci či vazači. Tento typ školení je rozpočtován pod střediskem 210 - Personnel & Organization.

Stejným způsobem byly rozpočtovány, rovněž i investiční náklady, v tomto případě vedoucí uvedli, o jaký druh investice se jedná, v jakém měsíci je plánovaná a také, jaká je její předpokládaná hodnota. Nejčastěji se mezi většími tzv. investičními náklady objevovaly nové stroje, nábytek, laptopy nebo mobilní telefony. Od investic se odvíjela jak částka v rozpočtu na příslušný měsíc, tak i odpisy v měsících následujících, které byly navýšeny o předpokládanou hodnotu dle investice.

11.11.3 Dle předchozího období

U velkého množství nákladů bylo při sestavování rozpočtu nahlíženo k jejich předchozímu vývoji v minulých letech. Zejména šlo o náklady na cestovné, kdy se pracovalo s průměrným počtem zaměstnanců na služebních cestách v předchozích obdobích. Společnost rovněž využívá služeb půjčoven vozů v případě nedostatečné kapacity svého vozového parku. V tomto případě bylo náročné rozdělit, jakým způsobem, které středisko bude těchto služeb využívat. Z tohoto důvodu bylo klíčem rozdělení nákladů jak předchozí období a jejich celková výše, tak i počet zaměstnanců na daném oddělení, za pomoci tohoto poměru byla každému středisku přidělena část nákladů.

11.12 Rozpočtované období

Vybrané druhy nákladů byly rozpočtovány jednou částkou na celé období (jeden rok) a až poté rozděleny na jednotlivé měsíce rovnoměrně. Jedná se například o náklady na pracovní oděvy, dopravu nebo mzdy. Avšak v rozpočtu se vyskytují náklady, kde je předpokládána jiná výše v každém měsíci, jde například o náklady na licence, které jsou hrazeny na čtvrtletní bázi či jednorázové pololetní bonusy. Tímto způsobem byly rozpočtovány také náklady na školení nebo případní investice.

11.13 Rozdělení rozpočtovaných nákladů dle druhu

Níže jsou popsány vybrané druhy náklady, které při původním způsobu řízení nákladů za pomoci střediska 205 – Assembly byly sledovány pod více názvy Resourcegroup code. Bylo možné je najít například na oddělení elektrikářů, robotářů nebo na Resourcegroup code 100 – Other, tedy ostatní náklady. Tímto způsobem nebylo možné tyto výdaje a náklady efektivně kontrolovat, proto bylo v projektu inovace systému zařazeno několik změn, které napomáhají lepšímu řízení těchto nákladů tak, aby byly přiřazeny konkrétnímu odpovědnostnímu středisku, za které odpovídá vedoucí. V následujících bodech jsou zmíněny ty druhy, které dříve tvořily velkou částku nekontrolovaných nákladů v podniku.

11.13.1 Majetek

Velmi důležitým krokem při sestavování nového rozpočtu bylo rozdělení majetku, spadajícího na středisko 205 – Assembly. Na základě tohoto rozdělení vybraná střediska získala a příslušný rozpočet, odvíjející se od nákladové náročnosti vybraného majetku.

11.13.2 Tiskárny

Na středisku výroba se fyzicky nachází několik tiskáren. Jedna tiskárna přímo na oddělení skladu, tyto náklady na pronájem a odebraný tisk byly přesunuty a středisko 206 – Warehouse. Další 3 tiskárny jsou rozmístěny na různých částech výroby a není možné nijak rozdělit či odhadnout, které středisko, jakým způsobem tiskárny využívá. Z tohoto důvodu byly tyto náklady přesunuty na středisko 301 – Jigs, z důvodu největšího počtu zaměstnanců a předpokladu, že tímto střediskem je tisk využíván nejčastěji.

11.13.3 Celní deklarace

Vybraná společnost své produkty prodává/případně nakupuje potřebné díly, jak v rámci Evropské unie, tak i mimo ni. Nejčastějšími trhy pro vývoz a dovoz jsou USA a Mexiko, případně Čína. V těchto případech vznikají náklady spojené s celními službami. Tyto náklady byly v celé své výši přiřazeny na středisko 206 – Warehouse, z důvodu jeho největšího zapojení do celkového procesu expedice zboží. Největší část těchto nákladů tvoří poplatky za služby celní deklarantky.

11.13.4 Dopravné a balné

Rovněž tyto náklady byly všechny v plné výši přesunuty na středisko 206 – Warehouse, stejně jako u nákladů na cla a další služby se při sestavení rozpočtu vycházelo z údajů za minulé období, které byly procentuálně navýšeny, tak aby odpovídaly současnému stavu výše nákladů pro rozpočtované období. Mezi tyto náklady jsou zahrnuty i další poplatky spojené s objednáním zboží/služby jako je poplatek za nízkou objednávku apod.

11.13.5 Pracovní oděvy

V předchozích obdobích byly náklady na oděvy přiřazovány na středisko 205 – Assembly Resourcegroup code 100 – Other. To znamenalo, že nad těmito náklady nepanovala velká kontrola. Z tohoto důvodu byl tento druh nákladů přiřazen na středisko 206 – Warehouse, které má na starost jak skladování zásoby pracovních oděvů, tak jeho výdej zaměstnancům a kontrolu jeho stavu a počtu v zásobě.

11.13.6 Plynové lahve

Dalším druhem nákladů, který byl přiřazen konkrétnímu středisku v plné míře, jsou náklady na plynové lahve a jejich doplňování. K tomuto přiřazení došlo z důvodu fyzického

umístění, a to na středisku 304 – Commissioning. Vedoucí tohoto oddělení má na starost sledování stavu a případné objednávky nových lahví, a rovněž se stará o jejich bezpečnost.

11.13.7 Ostatní náklady

U původního střediska 205 byl využíván Resourcegroup code 100 – Other, pod toto označení byly účtovány všeobecné náklady, za které nikdo nepřebíral odpovědnost. Po zavedení nových středisek byl tento kód zrušen a veškeré náklady byly rozděleny podle druhu pod jednotlivá střediska. Pro příklad náklady na dopravu přešly pod odpovědnost oddělení 206. Zároveň středisko 206 jako jediné nadále využívá Resourcegroup 1000 – Other, vzhledem k tomu že oddělení skladu není nijak dále podrobněji členěno. Z tohoto důvodu jsou rovněž i rozpočty jednotlivých oddělení navýšeny v úměrné výši, tak aby nedocházelo k překročení celkových plánovaných výsledků v důsledku zatížení právě touto skupinou nákladů.

11.13.8 Mzdové náklady

Náklady na mzdy jednotlivých oddělení jsou rozpočtovány na základě počtu zaměstnanců a jejich měsíčních mezd. Společnost poskytuje půlroční jednorázové bonusy, které jsou zahrnuty v rozpočtech pro měsíc červen a prosinec. V rámci rozpočtového období může docházet k situacím, kdy zaměstnanec přejde na jiné oddělení, případně odpracuje pouze část měsíce na jiném nákladovém středisku. V případě úplného přesunu zaměstnance je přesunut i jeho rozpočet. Pokud však dojde jen ke krátkodobé výpomoci jinému oddělení, společnost nepovažuje za nutné přesouvat část rozpočtu mzdových nákladů na oddělení, kde jsou skutečně evidovány. V tomto případě tedy dochází k odchylkám, které jsou však pro podnik zanedbatelné a jejich korekce by vytvořila pouze nadbytečné náklady spojené s úpravami, proto je ve vybraných případech tato varianta efektivnější.

11.13.9 Odpisy

Jak již bylo zmíněno, dlouhodobý majetek byl po optimalizaci systému odpovědnostního účetnictví v podniku rozdělen mezi jednotlivá střediska. Skutečné náklady na odpisy jsou tak evidovány na základě přiřazení majetku. Dle předpokládaného objemu odpisovaného majetku byl rozdělen i rozpočet pro nově vzniklá střediska. Součástí rozpočtu jsou rovněž očekávané odpisy nového majetku, jeho aktivace proběhne během rozpočtovaného období.

11.13.10 Rozúčtování společných nákladů

Velký podíl rozpočtu tvoří všeobecné náklady pro celou společnost, které jsou na měsíční bázi rozdělovány pod všechna přímá střediska podniku. Jedná se zejména o IT náklady, tyto služby jsou poskytovány mateřskou společností, která je své dceřiné společnosti fakturuje v měsíčních intervalech. Dalšími náklady jsou provozní náklady na budovu, zde opět dochází k pravidelné měsíční fakturaci ze strany matky, ale jsou zde zahrnuty také náklady na elektřinu, plyn, vodu a další náklady spojené s chodem podniku. V neposlední řadě jsou zde zahrnuty náklady spojené s nákupy drobného občerstvení, jako jsou nápoje, káva, čaj pro návštěvy či zákazníky nebo další benefity, které společnost poskytuje svým zaměstnancům, jako je například ovoce.

Všechny tyto náklady jsou rozúčtovány dle Department code a Resourcegroup Code 1x měsíčně. Klíčem pro toto rozdělení je počet zaměstnanců. Prvotní vstup těchto nákladů je evidován na jednom středisku – v případě nákladů na IT a provoz, středisko 211 – Facility management, u nákladů na občerstvení na středisku 208 - Canteen & Secretary. Náklady jsou následně rozděleny z velké části na přímá střediska, tedy i na nově vzniklá střediska 206, 301, 302, 303 a 304. Zbylé náklady, zůstávají na středisku, kam byly zaúčtovány při primárním vstupu. Průměrně je na přímá střediska zaúčtováno 80% z celkových rozdělovaných nákladů.

Nově vzniklá střediska jsou tak zatížena třemi druhy nákladů, IT, provozní a občerstvení. Tyto náklady se mohou během roku měnit z důvodu personálních změn na oddělení. Z tohoto důvodu byla do rozpočtu stanovena pevně daná částka za všechna období ve stejné výši a plnění těchto rozpočtovaných položek bude kontrolováno až na konci roku.

11.14 Struktura rozpočtu

Struktura rozpočtu zůstala stejná, jako před implementací nových středisek. Každé středisko má stejně strukturovaný rozpočet na základě jednotlivých nákladových účtů. Náklady jsou rovněž rozděleny do větších skupin, tedy personální, provozní, materiálové, cestovní a ostatní. Na rozdíl od předchozí tvorby rozpočtu pro středisko 205 – Assembly, nyní u nových středisek může dojít k situaci, kdy pro jednotlivé druhy nákladů není stanoven rozpočet, z důvodu rozdělení některých nákladů pouze pro vybrané střediska. Jako příklad může sloužit pracovní oblečení, které bude rozpočtováno pouze na středisku 206 – Warehouse.

11.15 Odpovědnost při sestavování rozpočtu

Rozpočet pro každé nově vzniklé oddělení byl před samotným schválením konzultován s vybraným vedoucím odpovědnostního střediska. Všichni tito pracovníci byli seznámeni s obsahem jejich rozpočtu a s náklady, za které nově ponese zodpovědnost. Každý vedoucí získal detailní rozpočet nákladů pro jeho středisko včetně všech poznámek a odůvodnění, z jakého důvodu právě jeho středisko ponese daný náklad. Na základě tohoto sdílení došlo k několika drobným úpravám, kdy se sami vedoucí mezi sebou domluvili na změně odpovědnosti za určité náklady zejména z hlediska praktického. K takové změně došlo například u testovacího modulu, který fyzicky spadá pod středisko 303 – Cabinets, ale rozpočet za případné náklady ponese středisko 304 – Commissioning, které tento majetek využívá nejvíce. Následujícím krokem, stejně jako při sestavování rozpočtu bylo schválení jeho návrhu mateřskou společností. Na závěr po menších úpravách došlo ke schválení rozpočtu a mohlo být zahájeno jeho plnění.

11.16 Rozdělení rozpočtu

Po zavedení nového systému odpovědnostního účetnictví došlo k přeměně jednoho rozpočtu na 5 nových, menších rozpočtů. Z tohoto důvodu je vhodné uvést, jaký podíl na celkových nákladech všech těchto středisek mají jednotlivé z nich

Tabula č. 17. představuje podíl jednotlivých druhů nákladů na celkovém rozpočtu za všechna střediska. Ze všech skupin nákladů nejvyšší procento celkem představují náklady personální (68 %), další velký podíl nesou rovněž náklady provozní (18 %), naopak cestovní náklady tvoří pouze zanedbatelnou část rozpočtu pro všechna střediska (0,4 %).

Tabulka 17 Podíl nákladů dle druhu na celkovém rozpočtu nových středisek
(vlastní zpracování dle interních údajů společnosti)

Druh nákladů	Podíl nákladů v rozpočtu
Personální	68%
Provozní	18%
Materiálové	4%
Cestovní	0%
Ostatní	10%
Celkem	100%

11.16.1 Rozdělení rozpočtu mezi nová střediska dle druhu nákladů

Tabulka 18 Přehled podílu rozpočtu nových středisek dle druhu nákladů
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Druh nákladů	206	301	302	303	304	Celkem
Personální	6%	42%	24%	14%	14%	100%
Provozní	6%	39%	26%	18%	11%	100%
Materiálové	55%	20%	11%	8%	7%	100%
Cestovní	0%	31%	46%	8%	15%	100%
Ostatní	4%	43%	26%	16%	11%	100%
Celkem	8%	41%	24%	15%	13%	100%

Celkově nejvyšší podíl 41 % na celkových nákladech zastává středisko 301 – Jigs, které je rovněž největším střediskem z hlediska počtu zaměstnanců. Zbylá čtyři střediska mají podstatně nižší podíl na celkových nákladech, v průměru 15 %.

11.17 Rozpočet střediska 206 – Warehouse

Z tabulky číslo je zřejmé, že první rozpočtované středisko 206, tedy sklad zastává nejmenší podíl na celkových nákladech ze všech nově vzniklých odpovědnostních středisek. Hlavním důvodem takto malého podílu je zejména nízký počet zaměstnanců, na toto oddělení připadají pouze 4 zaměstnanci z celkových 74 pracovníků působících ve výrobě. Avšak nevyšší podíl nákladů připadajících na toto středisko jsou náklady materiálové. Do této skupiny jsou zahrnuty jak náklady na dopravu, tak ale i drobný materiál sloužící pro účely skladu, jako jsou obaly, lepicí pásy, štítky a další obalové materiály. Z tohoto důvodu je středisko 206 zatíženo nejvíce (55 %) právě touto skupinou nákladů. Naopak co se týká cestovních nákladů, ty jsou v tomto případě nulové vzhledem k tomu, že zaměstnanci tohoto oddělení jsou vysíláni na pracovní cesty pouze výjimečně.

11.18 Rozpočet střediska 301 - Jigs

Dalším rozpočtovaným střediskem je dle tabulky odpovědnostní oddělení 301, toto středisko je největším z hlediska počtu zaměstnanců (34 pracovníků), z tohoto důvodu zastává největší podíl (42 %) z personálních nákladů na všechna nově vzniklá střediska. Velký podíl (39 %) má rovněž na nákladech provozních, ty jsou nejvíce ovlivněny náklady na IT, provoz a občerstvení, které jsou přerozdělovány dle velikosti oddělení, jak již bylo zmíněno výše. U tohoto střediska je rovněž velký počet skupiny ostatních nákladů. V této skupině jsou evidovány náklady na licence, revize, servis a kalibrace strojů. Takto velké zatížení tímto druhem nákladů u střediska 301 bylo dosaženo zejména z důvodu největšího počtu dlouhodobého majetku, který byl tomuto oddělení přiřazen. Celkově toto středisko představuje 41 % nákladů z celého rozpočtovaného objemu na všechna střediska.

11.19 Rozpočet střediska 302 – Cells

Středisko 302 (tabulka) se s celkovým počtem 18 zaměstnanců podílí největší částí na skupině cestovních nákladů (46 %) zaměstnanci tohoto oddělení jezdí nejčastěji na služební cesty, a proto je u tohoto střediska předpokládán největší podíl. Naopak nejméně nákladů je rozpočtováno pro materiál, zde se předpokládá že v tomto rozpočtovém období bude docházet pouze k drobným nákupům. Na celkovém objemu nákladů všech středisek je toto oddělení na druhém místě s hodnotou 24 %.

11.20 Rozpočet střediska 303 – Cabinets

Tabulka č. uvádání také podíly na nákladech střediska 303. Toto odpovědnostní středisko s 10 zaměstnanci se podílí průměrně okolo 12 % na všech skupinách nákladů. Největší podíl zastává u provozních nákladů, ty tvoří 18 % ze všech pěti rozpočtovaných středisek. Na celém objemu nákladů zastává pouze 15 %.

11.21 Rozpočet střediska 304 - Commissioning

Jak uvádí tabulka podobně jako středisko 303, tak i oddělení 304 – Commissioning se podílí průměrně na všechny skupinách nákladů. Zátěž tohoto střediska na celkových rozpočtovaných nákladech je okolo 13 %, což je druhý nejmenší podíl hned za oddělením skladu, které tvoří 8 % z celkových nákladů. Zastoupení tohoto oddělení na jednotlivých skupinách nákladů je maximálně do 15 % takže nemá až tak velký vliv, jako například oddělení 301, nebo 302.

12 PLNĚNÍ NOVĚ VZNIKLÝCH ROZPOČTŮ

Po uskutečnění projektu zavedení nových odpovědnostních středisek v únoru 2023, začalo docházet k plnění jednotlivých rozpočtů. Aktuálně jsou uzavřeny 2 měsíce (únor a březen), tedy 2 rozpočtované období, u kterých je již možné posoudit, jakým způsobem funguje řízení a rozpočtování nákladů těchto pěti nových odpovědnostních středisek ve výrobě.

Následující tabulky představují procentuální vyjádření úspor, případného překročení rozpočtu za jednotlivé skupiny nákladů a rovněž celkového plnění rozpočtu. Červené mínusové hodnoty představují, o kolik procent byl rozpočet překročen, naopak kladné hodnoty představují, jak velká část rozpočtu zůstala nevyčerpaná a došlo tak, ke kladné odchylce. Hodnoty jsou uvedeny za měsíc únor (2_2023) a měsíc březen (3_2023).

12.1 Plnění rozpočtu střediska 206 – Warehouse

Tabulka č. 20 představuje plnění rozpočtu střediska sklad za 2 a 3 měsíc. V měsíci únoru došlo k přesáhnutí rozpočtu pro provozní náklady o 31 %, k tomuto překročení došlo zejména z důvodu nepřesného rozúčtování společných nákladů na IT, provoz a občerstvení. Rovněž u ostatních nákladů došlo k nepatrnému překročení. Celkově ale toto oddělení vyčerpalo svůj rozpočet z 92 % takže úspora celkem představuje 8 % za měsíc únor. V měsíci březnu došlo k překročení personálních nákladů z důvodu jednorázového nákupu pracovních oděvů, tyto nákupy nejsou uskutečňovány pravidelně, proto je není možné rozpočtovat přesně na měsíční bázi a díky tomu v některých měsících bude docházet k velkým úsporám, a naopak v měsících nákupu k většímu překročení rozpočtu. V měsíci březnu byly provozní náklady překročeny již pouze o 10 kdy proběhla korekce rozúčtování společných nákladů. Celkově středisko za tento měsíc uspořilo 4 %. V obou sledovaných obdobích nevznikly na tomto středisku žádné cestovní náklady, jsou proto prezentovány 0 % vzhledem k tomu, že pro toto oddělení nejsou vůbec součástí rozpočtu.

Tabulka 19 – Plnění rozpočtu střediska 206
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2_2023	3_2023
Personální	18%	-15%
Provozní	-31%	-10%
Materiálové	14%	43%
Cestovní	0%	0%
Ostatní	-17%	1%
Celkem	8%	4%

12.2 Plnění rozpočtu střediska 301 – Jigs

Odpovědnostní středisko 301 v měsíci únoru dosáhlo velkých překročení u provozních nákladů, k tomu došlo zejména k chybnému stanovení poměru pro rozúčtování společných nákladů, stejně jako u střediska 206. U ostatních nákladů došlo k překročení o 85 % z důvodu jednorázového nákupu nářadí, rozpočet na tyto náklady je rozdělen rovnoměrně mezi všechny měsíce, není tedy možné přesně určit, kdy dojde k vyšším nákladům a kdy naopak bude mít středisko v této oblasti úsporu. Personální náklady v tomto měsíci byly překročeny z důvodu navýšení nákladů na penzijní pojištění, na které společnost přispívá svým zaměstnancům a vedení se jej rozhodlo zvýšit. Naopak cestovní náklady toto oddělení uspořilo takřka v plné míře, žádný ze zaměstnanců v tomto měsíci neabsolvoval služební cestu. Celkově za měsíc únor, středisko 301 překročilo rozpočet o 24 %. V měsíci březnu, po úpravě rozúčtování společných nákladů došlo u ostatních nákladů k úspoře 2 %. Cestovní náklady v tomto měsíci rovněž zůstaly nevyčerpané. Provozní a ostatní náklady byly mírně překročeny, celkově došlo k úspoře necelé 1 %.

Tabulka 20 – Plnění rozpočtu střediska 301
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2_2023	3_2023
Personální	-9%	1%
Provozní	-66%	-14%
Materiálové	7%	-12%
Cestovní	98%	100%
Ostatní	-85%	2%
Celkem	-24%	0,1%

12.3 Plnění rozpočtu střediska 302 – Cells

Středisko 302 zaznamenalo v měsíci únoru celkové překročení rozpočtu o 12 %. Na tomto překročení se podílely zejména náklady materiálové, ostatní a provozní. Provozní náklady byly opět ovlivněny nevhodným rozúčtováním společných nákladů a také došlo k neočekávanému nákupu dlouhodobého majetku a jeho odpisování. Ve třetím měsíci došlo k celkové úspoře 5 %, největší podíl na ní měly cestovní náklady, které byly uspořeny v plné výši. K překročení došlo pouze u skupiny nákladů na materiál, to bylo poměrně velké (128 %), došlo k němu díky souhrnnému nákupu pracovního nářadí. V následujících měsících lze tedy očekávat, že u této skupiny nákladů dojde k úsporám.

Tabulka 21 - Plnění rozpočtu střediska 302
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2_2023	3_2023
Personální	-2%	4%
Provozní	-42%	9%
Materiálové	-19%	-128%
Cestovní	84%	100%
Ostatní	-24%	21%
Celkem	-12%	5%

12.4 Plnění rozpočtu střediska 303 – Cabinets

Odpovědnostní středisko 303 ve druhém měsíci vykazovalo překročení celkového rozpočtu o 6 %. Stejně jako v předchozích případech i zde došlo k nesprávnému rozdělení společných nákladů na IT, provoz a občerstvení. U personálních nákladů došlo k překročení o 6 % v důsledku přesčasů a bonusů za dokončení velké zakázky. Naopak u nákladů materiálových a cestovních došlo ke 100 % úspoře v porovnání s rozpočtem. V následujícím měsíci došlo k celkové úspoře 9 %, na té měly velký podíl náklady na cestovné a materiál.

Tabulka 22 - Plnění rozpočtu střediska 303
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2_2023	3_2023
Personální	-6%	6%
Provozní	-51%	10%
Materiálové	100%	61%
Cestovní	100%	100%
Ostatní	84%	17%
Celkem	-6%	9%

12.5 Plnění rozpočtu střediska 304 – Commissioning

Poslední nově vzniklé středisko 304 dosáhlo v prvním sledovaném měsíci překročení rozpočtovaných nákladů 18 %. K tomu došlo zejména v důsledku velkého překročení provozních nákladů, stejně jako u všech zbylých oddělení. V následujícím měsíci došlo k celkové úspoře 6 %, k té přispělo správné rozdělení celopodnikových nákladů. Naopak u cestovních nákladů došlo k překročení o více než 100 %, to bylo zapříčiněno služební cestou vedoucího oddělení a také větší množství pracovních cest ostatních zaměstnanců v důsledku dokončování projektu u zákazníka v zahraničí.

Tabulka 23 - Plnění rozpočtu střediska 304
(vlastní zpracování dle interních informací společnosti)

Skupina nákladů	2_2023	3_2023
Personální	-4%	3%
Provozní	-72%	14%
Materiálové	49%	28%
Cestovní	100%	-106%
Ostatní	84%	22%
Celkem	-18%	6%

12.6 Plnění rozpočtů – shrnutí

Celkově lze shrnout dosavadní plnění nově vzniklých rozpočtů jako velmi pozitivní krok kupředu. Je zjevné, že vedoucí jednotlivých oddělení mají zájem na snižování svých nákladů a již za takto krátké období lze pozorovat, že se snaží případné překročení kompenzovat v období následujícím. První období (měsíc únor) bylo ovlivněno komplikací rozdělení společných nákladů (IT, provoz, občerstvení), kdy došlo k velkému překročení rozpočtovaných položek provozních nákladů u všech oddělení. Tento nedostatek byl obratem upraven a v následujícím období již k takovému výkyvu nedošlo. Nadále bude třeba sledovat všechny vzniklé odchylky a jejich provázanost mezi středisky tak, aby bylo do budoucna možné rozpočty sestavovat způsobem, který bude nejlépe odrážet předpokládaný vývoj nákladů.

ZHODNOCENÍ PROJEKTU A NÁVRHY NA VYLEPŠENÍ

Projekt inovace systému odpovědnostního účetnictví a rozpočetnictví ve výrobním úseku vybrané společnosti byl velkým krokem kupředu. Společnost nahlíží na rozdělení střediska výroby do jednotlivých sub-středisek v roce 2023 jako na takzvaný zkušební provoz. Předpokládá se, že během roku budou postupně sesbírány veškeré poznatky a informace týkající se jak samotného řízení nákladů, tak rovněž sestavování rozpočtu pro jednotlivá oddělení. Finanční ředitel bude sledovat zpětnou vazbou od vedoucích oddělení a dohromady budou pracovat na společném zlepšení systému, tak, aby byl co nejefektivnější pro všechny zúčastněné strany. Během prvních 2 měsíců po inovaci systému se zatím vše jeví pozitivně a v projektu se nevyskytly žádné velké překážky, které by byly jak pro vedení společnosti, tak pro samotné zaměstnance závažné natolik, aby se navrátilo k původnímu způsobu řízení nákladů. Naskytují se zde však možnosti, jak samotný systém nadále rozvíjet a jak zlepšovat jeho fungování v podniku.

Způsob schvalování samotných nákladů na příslušná střediska v současné době funguje na principu tvorby objednávek po jejich schválení vedoucím pracovník za pomoci emailu. Vzhledem k tomu, že současný ERP systém neumožňuje implementaci tzv. schvalovacího workflow pro objednávky, musí být obcházen tímto způsobem. Společnost do budoucna zvažuje nový ERP systém, v tomto případě se tedy jako vhodnější varianta jeví nastavení schvalování objednávek za pomoci jasně daného klíče, jako je minimální hodnota objednávky (např. 1000 Kč) a číslo příslušného střediska, kam náklad po zaúčtování objednávky bude směřovat. V případě, kdy nákupčí vytvoří objednávku v dané hodnotě na příslušné středisko, vedoucí tohoto střediska bude muset tento krok v systému schválit, tím bude mít větší přehled o veškerých nákladech, vzhledem k tomu, že si bude moci sám generovat objednávky na své středisko za určité období a bude mít přehled nejen o aktuálním stavu již zaúčtovaných nákladů, ale také o nákladech předpokládaných.

Další možností, jak zkvalitnit tento systém odpovědnostního řízení je přehlednější sledování nákladů a jejich vývoje v čase. Společnost v současné době začíná zavádět pro vybrané oddělení a postupy formu vizualizace za pomoci Power BI. V současné době vedoucí jednotlivých oddělení získávají historická data za určité období ve formě souboru Excel, který obsahuje údaje pocházející z finančních přehledů společnosti. Pro vedoucí pracovníky, kteří mají na starost odpovědnostní řízení svých středisek, by bylo mnohem přívětivější prezentování a vizualizace dat za pomoci Power BI, zkvalitnilo by to systém řízení a zároveň by měli tito zaměstnanci všechna data na jednom místě pohromadě.

V neposlední řadě je třeba zmínit odměňování, které velmi úzce souvisí s odpovědným řízením. Vzhledem k tomu, že v současné době tento projekt teprve začíná, společnost se rozhodla nijak nepostihovat, avšak ani neodměňovat vedoucí pracovníky za jejich účast na řízení nákladů. Do budoucna by však bylo vhodné jejich kladný i negativní vliv na vývoj nákladů hodnotit a následně z něj vyvozovat odpovědnost. Vhodným způsobem odměňování zaměstnanců za úspory by bylo měřítko mezi výší úspor za vybrané období (například čtvrtletí, případně pololetí) a procentuální výší bonusu. Dle výše úspor by se tedy vedoucí pracovníci ohodnocovali na základě procentuálního bonusu z jejich mzdy. Pro příklad může nastat modelová situace, kdy zaměstnanec za dané období vlastním přičiněním a rozhodnutím dosáhne úspory 10 %. V tomto případě by jeho bonus za odpovědnostní řízení odpovídal například 3 % z jeho základu mzdy. Další možností je navýšení částky pravidelných půlročních bonusů, které ve společnosti získávají všichni zaměstnanci. Vedoucí pracovník by tak ke svému běžnému bonusu získal navíc odměnu za řízení nákladů na jemu svěřeném středisku.

ZÁVĚR

Na základě teoretických poznatků a za pomoci vybraných metod, bylo dosaženo stanoveného cíle práce, a to inovace systému řízení nákladů a rozpočetnictví ve výrobním úseku společnosti. Současný stav nákladového účetnictví a tvorby rozpočtů byl důkladně analyzován z hlediska struktury režijních nákladů, odpovědnosti za jejich vznik a tvorbu rozpočtů.

Současná situace řízení nákladů již nebyla dostatečně efektivní, proto byl na základě analýzy vypracován projekt optimalizace, jehož cílem je zlepšení systému sledování nákladů střediska výroby, a to za pomoci jeho rozdělení na menší celky, které představují již existující úseky výroby zahrnuté v organizační struktuře společnosti. Aktuální středisko výroby zaniklo a po inovaci systému řízení zůstaly pouze nově vzniklá oddělení.

Součástí projektu byla implementace odpovědnostních středisek do ERP systému, stanovení zaměstnanců odpovědných za jejich řízení, změna procesu řízení nákladů od objednávky až po konečné zaúčtování dokladu a úprava předchozího období dle optimalizovaného systému. Dalším krokem bylo rozdělení veškerých nákladů a rozpočtů mezi nově vzniklá oddělení a v neposlední řadě bylo provedeno vyhodnocení plnění rozpočtů jednotlivých středisek po spouštění projektu.

Celý proces až do finální realizace probíhal řadu měsíců a bude nadále se třeba tomuto projektu věnovat a upravovat případné nesrovnalosti, které se mohou vyskytnout v následujících obdobích. Společnost by se měla zaměřit zejména na způsob prezentace dat, které nejsou v nynější podobě dostatečně přehledné pro své uživatele, rovněž bude vhodné zavést systém odměňování zaměstnanců odpovědných za nová střediska.

Cíl této práce byl naplněn a na základě něj byly doporučeny opatření do budoucnosti. Pokud se podaří návrhy z této diplomové práce realizovat, může dojít ke zlepšení dosavadního systému, a to následně bude mít pro společnost ještě větší přínos než doposud.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ATKINSON, Anthony A. *Management accounting: information for decision making and strategy execution*. 6th ed. Boston: Pearson, 2012, 550 s. ISBN 9780273769989.

AWL - Techniek holding B.V. [online], 2023. [cit. 2023-04-16]. Dostupné z: <https://awl.nl/cs/>

BEERS, Brian. *6 Steps to a Better Business Budget*. Investopedia [online]. 2022 [cit. 2023-03-07.]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/articles/pf/08/small-business-budget.asp>

BHIMANI, Alnoor, Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR a Madhav V. RAJAN. *Management and cost accounting*. Seventh edition. Harlow, England: Pearson, 2019, 841 s. ISBN 978-1-292-23266-9.

BŘETISLAV, Andrlík, Formanová LUCIE, Dvořáková KRISTINA a Bastlová VERONIKA. *Finanční účetnictví podnikatelského sektoru, pohled teorie a praxe*. Wolters Kluwer, 2022, 1 online zdroj (252 stran). ISBN 978-80-7676-268-8. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/financni-ucetnictvi-podnikatelskeho-sektoru-pohled-teorie-a-praxe-11137/>

BURKERT, Michael, Franz Michael FISCHER a Utz SCHAFFER. *Application of the controllability principle and managerial performance: The role of role perceptions*. Sciencedirect [online]. 2011 [cit. 2022-12-07] Germany. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500511000163>

Costing definition. Accounting tools [online]. 2022 [cit. 2023-02-15]. Colorado. Dostupné z: <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-costing.html>

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd.* Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 9788025128312.

ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Grada, 2018, 1 online zdroj (240 stran). ISBN 978-80-271-0194-8. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/zaklady-financniho-rizeni-podniku-4630/>

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021, 419 s. ISBN 978-1-4737-7362-2.

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 9781408093931.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví. 2., aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 285 s. ISBN 9788075528926.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví. 3., aktualizované vydání*. Praha: Wolters Kluwer, 2021, xii, 275 s. ISBN 978-80-7676-158-2.

FALCONE, Paul a Winston TAN. *The Performance Appraisal Tool Kit: Redesigning Your Performance Review Template to Drive Individual and Organizational Change*. USA: Amacon. 2013. ISBN 9780814432631.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 9788073577124.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ, Jaroslav WAGNER a Petr PETERA. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. upravené vydání*. Praha: Wolters Kluwer, 2020, 414 s. ISBN 978-80-7598-885-0.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 2021, 798 s. ISBN 978-1-260-57568-2.

KOENING, Edriaan. *What Is Corporate Budgeting?*. Smallbusiness [online]. 2021 [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: <https://smallbusiness.chron.com/corporate-budgeting-18525.html>

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání*. Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 9788072615681.

KUMAR SRIVASTAV, Ashish,. *Responsibility Accounting*. WallstreetMojo [online]. 2023 [cit. 2023-03-18]. Dostupné z: <https://www.wallstreetmojo.com/responsibility-accounting/>

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 9788024741338.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 9788024741338. obsaženo v práci

LIBERTO, Daniel. *What is activity based budgeting? How it works and example*. Investopedia [online]. 2022 [cit. 2023-02-02] Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/a/abb.asp>

MEDLÍKOVÁ, Olga. *Umění motivace Návody a tipy pro pracovní i rodinný život*. Praha: Grada, 2021, 136 s. ISBN 978-80-271-3005-4.

MISHRA, Smita. *Responsibility Accounting: Meaning, Features and Steps for Achieving Goals*. Yourarticlelibrary [online]. 2016 [cit. 2023-01-26]. USA: Smita Mishra. Dostupné z: <https://www.yourarticlelibrary.com/accounting/responsibility-accounting/responsibility-accounting-meaning-features-and-steps-for-achieving-goals/67700>

NOBLES, Tracie L., Brenda MATTISON, Ella Mae MATSUMURA a Charles T. HORNGREN. *Horngren's financial & managerial accounting: the managerial chapters*. 4th ed. Boston: Pearson, 2014.. ISBN 9780133255430.

PATEL, Alpesh. *Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice*. Worldwidejournals [online]. 2013 [cit. 2023-03-28]. Mansa: Alpesh Patel. Dostupné z: [https://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-\(IJAR\)/recent_issues_pdf/2013/March/March_2013_1362143627_53166_01.pdf__01.pdf](https://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-(IJAR)/recent_issues_pdf/2013/March/March_2013_1362143627_53166_01.pdf__01.pdf)

PLAMÍNEK, Jiří. *Tajemství motivace Jak zařídit, aby pro vás lidé rádi pracovali*. Praha: Grada, 2015. ISBN 978-80-247-5515-1.

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: Grada, 2016, 263 s. ISBN 9788024757735.

RAIS, Karel a Lea KUBÍČKOVÁ. *Řízení změn ve firmách a jiných organizacích*. Grada, 2012, 1 online zdroj (136 stran). ISBN 978-80-247-4564-0. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/rizeni-zmen-ve-firmach-a-jinych-organizacich-988/>

ŘEPA, Václav. *Procesně řízená organizace*. Grada, 2012, 1 online zdroj (304 stran). ISBN 978-80-247-4128-4. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/procesne-rizena-organizace-737/>

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Základy finančního účetnictví*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2016, 191 s. ISBN 9788073806125.

SCHMIDT, Jeff. *Beyond budgeting*. Corporate finance institute [online]. 2023 [cit. 2023-04-14]. Dostupné z: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/fpa/beyond-budgeting/>

SCHMIDT, Jeff. *Types of Budgets*. Corporatefinanceinstitute [online]. 2023 [cit. 2023-04-16] Texas: Jeff Schmidt. Dostupné z: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/fpa/types-of-budgets-budgeting-methods/>

TAMPLIN, True. *Zero-Based Budgeting (ZBB) Method*. Finance strategists [online]. 2023 [cit. 2023-04-14] USA. Dostupné z: https://www.financestrategists.com/financial-advisor/financial-plan/zero-based-budgeting-method/?gclid=CjwKCAjw8-OhBhB5EiwADyoY1Zb4Lmdhm92lXfemzh5DzE5nt5lZEO2ABr3CUO6LHcYXqWhoa0lSbBoCtOYQAvD_BwE

TASCHNER, Andreas a Michel CHARIFZADEH. *Management and cost accounting: tools and concepts in an Central European context*. Weinheim: Wiley-VCH, 2016, 304 s. ISBN 9783527508228.

TAUŠL, Procházková a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika - klíčové oblasti*. Grada, 2018, 1 online zdroj (256 stran). ISBN 978-80-271-0689-9. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/podnikova-ekonomika-klicove-oblasti-4294/>

VANDERBECK, Edward J. a Maria R. MITCHELL. *Principles of cost accounting*. 17th ed. Boston: Cengage Learning, 2016, 598 s. ISBN 9781305087408.

VOCHOZKA, Marek a Petr MULAČ. *Podniková ekonomika*. Grada, 2012, 1 online zdroj (576 stran). ISBN 978-80-247-4372-1. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/AccountSaml/SignIn/?idp=https://shibboleth.utb.cz/idp/shibboleth&returnUrl=/kniha/podnikova-ekonomika-927/>

WEYGANDT, Jerry J., Donald E. KIESO a Paul D. KIMMEL. *Managerial accounting: tools for business decision making*. Global edition. Hoboken, New Jersey: Wiley, 2018, ISBN 978-1-119-41965-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

KPI Key performance indicators (ukazatele výkonnosti podniku)

ABB Activity-Based budgeting

ZBB Zero-Based budgeting

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Pobočky holdingu AWL – Techniek.....	39
Obrázek 2 Organizační struktura společnosti	40
Obrázek 3 Rozdělení nákladů ve společnosti	41
Obrázek 4 Nákladová střediska společnosti	44
Obrázek 5 Proces řízení nákladů na pracovní pomůcky	57
Obrázek 6 Proces řízení režijních nákladů	58
Obrázek 7 Silné a slabé stránky projektu.....	65
Obrázek 8 Rozdělení střediska 205 – Assembly	66
Obrázek 9 Popis nově vzniklých středisek	67
Obrázek 10 Nákladová střediska po inovaci.....	68
Obrázek 11 Upravované druhy nákladů po zavedení nových středisek	72
Obrázek 12 Přiřazení vedoucích zaměstnanců k nově vzniklým střediskům	73
Obrázek 13 Systém řízení nákladů v podniku po optimalizaci	74

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Přehled nákladů dle VZZ za roky 2020 a 2021 (v mil. Kč)	42
Tabulka 2 Rozdělení nákladů dle druhu a jejich obsah	43
Tabulka 3 Podíl režijních nákladů dle druhu na celkovém objemu nákladů	43
Tabulka 4 Seznam Resourcegroup Code	45
Tabulka 5 Převod holandských a českých čísel účtů	47
Tabulka 6 Příklad účetního zápisu na nákladový účet 501, pro příslušného zaměstnance. 47	
Tabulka 7 Podíl nákladů dle druhu střediska 205 – Assembly v letech 2020 – 2022	54
Tabulka 8 Rozdělení nákladů s označením Resourcegroup code 1000 - Other indirect	56
Tabulka 9 Podíl skutečných a rozpočtovaných nákladů dle druhu za rok 2020	60
Tabulka 10 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2020	61
Tabulka 11 Rozdělení nákladů dle druhu za rok 2021	62
Tabulka 12 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2021	62
Tabulka 13 Rozdělení nákladů dle druhu v roce 2022	63
Tabulka 14 Porovnání rozpočtu a skutečnosti v roce 2022	64
Tabulka 15 Kombinace Department Code a Resourcegroup Code	69
Tabulka 16 Počty zaměstnanců nově vzniklých oddělení	70
Tabulka 17 Podíl nákladů dle druhu na celkovém rozpočtu nových středisek	81
Tabulka 18 Přehled podílu rozpočtu nových středisek dle druhu nákladů	82
Tabulka 20 – Plnění rozpočtu střediska 206	84
Tabulka 21 – Plnění rozpočtu střediska 301	85
Tabulka 22 - Plnění rozpočtu střediska 302	86
Tabulka 23 - Plnění rozpočtu střediska 303	86
Tabulka 24 - Plnění rozpočtu střediska 304	87

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2021

PŘÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY K 31.12.2021

IČ: 27683095

Výkaz zisku a ztráty pro podnikatele - druhové členění, v plném rozsahu ke dni 31.12.2021

(v celých tisících Kč)

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	476746	411361
II.	Tržby za prodej zboží	0	0
A.	Výkonová spotřeba	379923	352484
A.1	Náklady vynaložené na prodané zboží	0	0
A.2	Spotřeba materiálu a energie	328320	297241
A.3	Služby	51603	55243
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	14445	-15307
C.	Aktivace (-)	-979	-687
D.	Osobní náklady	70255	69138
D.1.	Mzdové náklady	51863	50812
D.2	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	18392	18326
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	16182	16112
D.2.2.	Ostatní náklady	2210	2214
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	5401	878
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	3511	3829
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	3511	3829
E.1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	0	0
E.2.	Úpravy hodnot zásob	1890	-2951
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	16968	17790
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	434	20
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	0	0
III.3.	Jiné provozní výnosy	16534	17770
F.	Ostatní provozní náklady	2033	1361
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	333	76
F.2.	Prodaný materiál	0	0
F.3.	Daně a poplatky	17	57
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-44	43
F.5.	Jiné provozní náklady	1727	1185
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	22636	21284

	Název položky	běžné účetní období	minulé účetní období
		1	2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0
IV.1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
IV.2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
V.1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
V.2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	0	0
VI.1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	1140	1373
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1140	1373
VII.	Ostatní finanční výnosy	9846	13080
K.	Ostatní finanční náklady	4378	16115
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	4328	-4408
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	26964	16876
L.	Daň z příjmů	5746	2802
L.1.	Daň z příjmů splatná	6162	2792
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-416	10
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	21218	14074
M.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	21218	14074
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	503560	442231