

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

**MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ -
CHARAKTERISTIKA STŘEDISEK
A PRINCIPY JEJICH ŘÍZENÍ V PODNIKU
K-PROTOS, a.s.**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Radka FAJDEKOVÁ**


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Martina JANOUŠKOVÁ**

Praha, 2011

P r o h l á š e n í

Prohlašuji, že bakalářskou práci na téma „Manažerské účetnictví – charakteristika středisek a principy jejich řízení v praxi“, jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v seznamu použitých zdrojů.

V Neratovicích dne 20.4.2011


.....

podpis

P o d ě k o v á n í

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce Ing. Martině Janouškové, FCCA za cenné rady, náměty a inspiraci, kterými přispěla k vypracování této bakalářské práce.

Současně bych také chtěla poděkovat vedoucím pracovníkům podniku K-PROTOS, a.s., kteří mi ochotně poskytli zázemí a množství cenných interních informací a podkladů, bez nichž by tato práce nemohla být napsána.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor **Radka FAJDEKOVÁ**
Bakalářský studijní program Ekonomika a management
Obor Účetnictví a finanční řízení podniku

Název: **Manažerské účetnictví - charakteristika středisek a principy jejich řízení v podniku K-PROTOS, a.s.**

Název (v angličtině): Management Accounting - characteristics of the centers and their practical application

Zásady pro vypracování:

1. Uvedení do problematiky - odpovědnostní manažerské účetnictví.
2. Prostudování odborné literatury, týkající se odpovědnostního účetnictví, organizační a ekonomické struktury podniku a principů řízení jednotlivých odpovědnostních středisek v podmínkách centralizovaného a decentralizovaného přístupu, vliv jednotlivých způsobů řízení na stanovení vnitropodnikových cen, zobrazení nákladů, výnosů a výsledku hospodaření.
3. Aplikace získaných teoretických poznatků v podniku K-PROTOS, a.s. a jejich porovnání s praktickými zkušenostmi v oblasti střediskového řízení.
4. Zhodnocení přístupu podniku k řízení po odpovědnostní linii, přínosy, slabé stránky, návrh realizace případných změn.

Rozsah práce: 45

Seznam odborné literatury:

1. FIBÍROVÁ, J. - ŠOLJAKOVÁ, L. - WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. HRADECKÝ, M. - LANČA, J. - ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*, Praha: Grada Publishing, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
3. KRÁL, Bohumil, aj. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
4. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*, Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-199-7.

Datum zadání bakalářské práce: září 2010

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2011

L. S.



Radka FAJDEKOVÁ

autor



Ing. Martina JANOUŠKOVÁ

vedoucí bakalářské práce



prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.

rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá tématem manažerského účetnictví a využitím jeho metod při řízení ve vybraném podniku. V rámci manažerského účetnictví konkrétně přibližuje problematiku rozdělení podniku na jednotlivá ekonomická střediska, uvádí jejich charakteristiku a uplatňování principů jejich řízení z hlediska odpovědnostního přístupu.

Práce má dvě části. V první části jsou shrnuty teoretické informace o dané problematice načerpané z odborné literatury, druhá část se následně zabývá analýzou konkrétní situace, týkající se oblasti řízení vnitropodnikových útvarů ve vybraném podniku. Cílem práce je zjištění rozdílů mezi obecným pojetím odpovědnostního řízení a skutečným přístupem uplatňovaným v daném podniku, a navržení případných doporučení změn pro vedení podniku, která z těchto rozdílů vyplynou.

Klíčová slova: odpovědnostní řízení, ekonomická struktura, ekonomické středisko, nákladové středisko, ziskové středisko, centralizovaný způsob řízení, decentralizovaný způsob řízení, hodnotová kritéria, vnitropodniková cena.

Abstract

This thesis deals with management accounting and the use of its methods in the management of a specific company. Within the topic of management accounting, this thesis focuses on the process of dividing a company into individual economic centers, giving their description and discussing the application of management principles from the point of view of responsibility approach.

The thesis has two parts. The first gives an overview of theoretical information available in management literature. The second part then analyzes a specific situation of managing internal divisions in a given company. The aim of this work is to identify differences between the general notion of responsibility management and its actual application in a specific company, and to offer suggestions for improvement based on these differences.

Keywords: responsibility management, economic structure, economic center, cost center, profit center, centralized method of management, decentralized method of management, evaluative criteria, transfer price.

Obsah

Úvod	8
Cíl a metodika práce	10
A. TEORETICKÁ ČÁST	11
1 Účetnictví.....	11
1.1 Finanční účetnictví	11
1.2 Daňové účetnictví	12
1.3 Manažerské účetnictví	12
1.3.1 Struktura a obsah manažerského účetnictví.....	13
1.3.2 Volba primární orientace manažerského účetnictví	14
1.3.3 Duální pojetí manažerského a finančního účetnictví a jeho rozdílné zobrazení v účetním systému	15
2 Vymezení problematiky odpovědnostního účetnictví	16
2.1 Základní strukturální předpoklady.....	16
2.2 Organizační struktura podniku	17
2.2.1 Centralizace a decentralizace.....	17
2.3 Ekonomická struktura podniku.....	19
2.3.1 Typy středisek.....	20
3 Řízení odpovědnostních středisek	21
3.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	22
3.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení	23
4 Hodnotová kritéria v řízení odpovědnostních středisek	25
4.1 Rozpočet	25
4.1.1 Členění nákladů v rozpočtech.....	25
4.2 Náklady odpovědnostních středisek	26
4.3 Výnosy odpovědnostních středisek	27
4.4 Vnitropodniková cena a její druhy	27
4.5 Vnitropodnikový výsledek hospodaření	29
4.5.1 Výsledek hospodaření nákladového střediska	29
4.5.2 Výsledek hospodaření výnosového střediska	30
4.5.3 Výsledek hospodaření ziskového střediska	30
4.5.4 Výsledek hospodaření rentabilitního a investičního střediska	31
4.5.5 Využití peněžních toků a vnitropodniková banka	31

B.	PRAKTICKÁ ČÁST	33
5	Analýza odpovědnostního řízení v podniku K-PROTOS, a.s.	33
5.1	Charakteristika a popis společnosti.	33
5.2	Historický přehled vývoje společnosti	34
5.3	Vývoj hospodaření společnosti.....	35
5.4	Organizační struktura společnosti	36
5.5	Míra uplatňování centralizace řízení	40
5.6	Účetnictví v podniku	40
5.7	Vnitropodnikové účetnictví	41
5.7.1	Plánování, kalkulace a controlling.....	41
5.8	Ekonomická struktura společnosti.....	42
6	Charakteristika jednotlivých středisek.....	42
6.1	Nákladová střediska.....	42
6.2	Zisková střediska	43
7	Řízení ekonomických středisek	43
7.1	Řízení nákladového střediska	43
7.1.1	Plánování	44
7.1.2	Výsledek hospodaření střediska	45
7.1.3	Hodnocení pracovníků a jejich motivace	45
7.2	Řízení ziskového střediska	45
7.2.1	Plánování	46
7.2.2	Ocenění výkonů střediska a vnitropodniková cena	47
7.2.3	Výsledek hospodaření střediska	49
7.2.4	Hodnocení pracovníků a jejich motivace	51
8	Zhodnocení současného stavu a návrhy řešení.....	52
C.	ZÁVĚR.....	53
D.	Použité zdroje	55
E.	Seznam obrázků a tabulek	56

Úvod

Současné období, charakterizované doznívající finanční krizí, nutí podniky k přehodnocování svých dosažených výsledků, postupů a cílů. Jednoznačnou prioritou je dnes u většiny z nich nákladová optimalizace a zvyšování efektivity a přidané hodnoty. S tím, jak klesá ziskovost mnohých společností, musí manažeři věnovat zvýšenou pozornost hodnotám, které jim svěřené útvary v podniku vytvářejí.

Hlavním nástrojem ke sledování těchto hodnot jsou informace získané z manažerského účetnictví. Tradiční metody a nástroje manažerského účetnictví se vlivem neustálých změn v podnikatelském prostředí modifikují a rozšiřují tak, aby poskytovaly co nejpřesnější informace o řízení procesů i vnitropodnikových útvarů.

Měnicí se podmínky se odrážejí také v odpovědnostním řízení. Dochází k růstu podniků a tím narůstání složitosti jejich vedení, vznikají nadnárodní společnosti, které umožňují vytváření ekonomicky vyšších odpovědnostních středisek, při jejichž řízení se uplatňuje spíše decentralizovaný přístup. Pozornost se zaměřuje na budování výkonných týmů s rozsáhlými pravomocemi. Charakteristickým rysem je přenášení odpovědnosti v oblasti operativního ale i taktického řízení podniku na management těchto celků.

Rozšíření pravomoci a odpovědnosti na podřízené pracovníky a jejich současná vhodná motivace pak vede k podávání kvalitních výkonů a umožňuje podnikovému vedení věnovat se pouze strategickému řízení a investičnímu rozhodování. Rozšíření pravomoci však vyžaduje i vyšší nároky na kontrolu a hodnocení vnitropodnikových útvarů. Stává se proto nezbytností sledovat, jak jednotlivé útvary přispívají k plnění celopodnikových cílů.

Průkopníkem odpovědnostního účetnictví se stal již na počátku 20.století u nás i ve světě český obuvník Tomáš Baťa, z jehož systému dílenské samosprávy a způsobu řízení pracovníků čerpají ještě dnes inspiraci mnohé současné světové společnosti. Umožňoval pracovníkům, aby se aktivně podíleli na řízení podniku, na kladném hospodářském výsledku a podle odvedené práce byli také hodnoceni a motivováni. Přiděloval odpovědným pracovníkům vysoké pravomoci, každý zaměstnanec věděl, čím je pro firmu významný, co má dělat, a jaká činnost je v jeho kompetenci. Byl to systém, ve kterém zaměstnanci vytvářeli vysokou přidanou hodnotu pro firmu, striktně dodržovali řád

hospodařit a vytvářet užitek pro zákazníka a zároveň si udržovali nadstandardní životní úroveň.

Do jaké míry současné podniky uplatňují odpovědnostní přístup při řízení svých vnitropodnikových útvarů, je obsahem této práce, která se snaží přiblížit danou problematiku ve sledovaném podniku.

Cíl a metodika práce

Cílem této práce je porovnat načerpané teoretické vědomosti a doporučené postupy z oblasti odpovědnostního manažerského účetnictví, které se týká principů řízení jednotlivých útvarů podniku, s praktickými poznatky, získanými v akciové společnosti K-PROTOS, a.s. Společnost poskytuje údržbové, opravárenské a montážní práce na zdvihacích zařízeních, rotačních strojích, armaturách a zhotovuje a reviduje speciální tlakové nádoby převážně pro chemický průmysl.

Práce je rozdělena do dvou částí. V teoretické části budou shrnuty základní pojmy, týkající se manažerského účetnictví, které bude podrobněji přiblíženo z pohledu odpovědnostního přístupu. Dále bude nastíněna problematika různých způsobů delegování pravomoci a odpovědnosti, jež se odlišně zobrazuje v centralizovaném či decentralizovaném řízení podniku. V této oblasti je také třeba zmínit organizační a ekonomickou strukturu podniku.

Jádro teoretické části potom tvoří charakteristika jednotlivých typů středisek a způsoby sledování hlavních hodnotových kritérií jako jsou náklady, výnosy, výsledek hospodaření a vnitropodniková cena.

K vypracování teoretické části budou použity převážně informace z aktualizovaného vydání odborné publikace profesora Bohumila Krále a kolektivu a literární prameny dalších autorů, kteří se danou problematikou zabývají.

Praktické poznatky pro tuto práci byly získávány přímo od vedoucích pracovníků společnosti, kteří ochotně poskytli potřebné údaje, interní materiály a důležitá data.

Takto získané informace budou shrnuty nejprve obecně v charakteristice podniku a jeho organizačním a ekonomickém uspořádání, a poté budou konkretizovány na názorném příkladu řízení vybraných středisek.

Snahou praktické části je reálně zobrazit řízení vybraných středisek podniku s jeho dopady na hodnocení a motivaci jednotlivých pracovníků a jeho porovnání s obecnými pravidly, uvedenými v teoretické části této práce.

A. TEORETICKÁ ČÁST

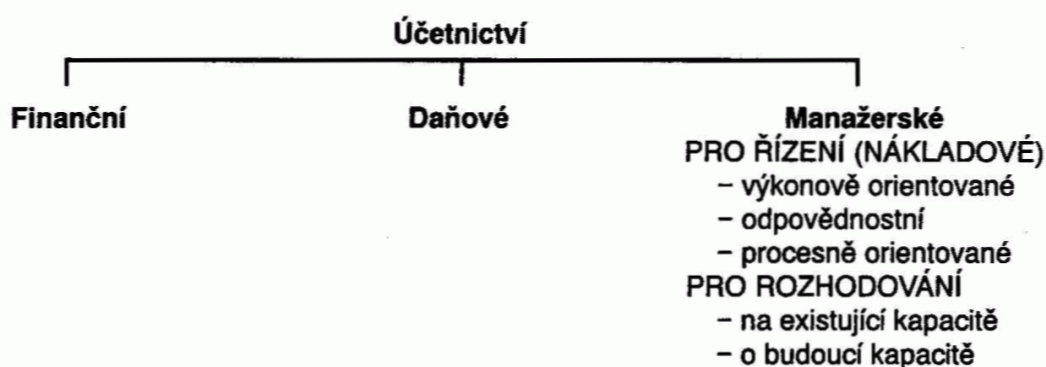
1 Účetnictví

Každá účetní jednotka v ČR má ze zákona povinnost vybudovat si a poctivě vést své účetnictví, tj. uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření věrně zobrazuje majetek a jiná aktiva, zdroje financování a jiná pasiva a veškeré hospodářské skutečnosti, které v podniku probíhají.

Protože však účetní informace využívají různí uživatelé při řešení různých rozhodovacích úloh, je třeba je obsahově diferencovat.

Důležitým rysem účetnictví se ve vyspělých ekonomikách stává obsahové oddělení účetních informací **finančního** účetnictví, **daňového** účetnictví a účetnictví, které je využíváno **pro řízení podnikatelských procesů** na různých stupních podnikového vedení. (KRÁL, 2010, s. 19).

Obrázek 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Zdroj: (KRÁL, 2010, s. 25)

1.1 Finanční účetnictví

Účelem finančního účetnictví je vyhotovování a zveřejňování účetních výkazů, které adresátům z nejširšího okolí podniku přinášejí informace o stavu majetku celého podniku, jeho ziskovosti a finanční pozici. Jím poskytované informace tedy slouží hlavně pro externí uživatele, banky, finanční úřad, dodavatele, zákazníky a ostatní externí subjekty.

Zájem těchto uživatelů je spojován s budoucím prospěchem nebo rizikem, finanční stabilitou nebo nestabilitou. Úkolem je podávání sjednocených, obecných a dále interpretovatelných informací v podobě:

- Rozvahy (bilance)
- Výkazu zisků a ztrát
- Výkazu o peněžních tocích a Přehledu o změnách ve vlastním kapitálu za určitých okolností
- Přílohy k účetním výkazům

Finanční účetnictví je založeno na respektování všeobecně platných právních předpisů, kterými jsou Zákon č.563/1991 Sb. o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb. a České účetní standardy pro podnikatele.

Cílem výše uvedených předpisů je standardizovat všechny publikované informace tak, aby byly srovnatelné s ostatními vykazujícími subjekty z hlediska podniků v daném období a z hlediska státu při dodržení základního principu neomezeného trvání účetní jednotky.

1.2 Daňové účetnictví

Základním cílem daňového účetnictví je správné stanovení daňové povinnosti.

Daňové účetnictví vychází z finančního účetnictví a jeho hlavní náplní je podle daňových předpisů třídit veškeré náklady podniku na daňově uznatelné, tj. náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a náklady, které jsou považovány za rozdělení zisku a do základu daně se nezahrnují. O tyto rozdíly se pak upravuje hrubý zisk, který daňové účetnictví přebírá z účetnictví finančního. Zjištěný daňový základ se ještě upravuje o odpočitatelné položky a slouží pro výpočet daně, která snižená o případné slevy tvoří daňovou povinnost.

1.3 Manažerské účetnictví

Oproti finančnímu a daňovému účetnictví, která vycházejí ze závazných zákonných norem, je pro manažerské účetnictví naopak charakteristická jistá individuálnost, jež je dána jedinečností podniku, jeho činností a strukturou.

Manažerské účetnictví je systém, který umožňuje řídicím pracovníkům lépe ovládat podnikatelskou činnost díky vhodnému způsobu zjišťování, třídění, analýzy a prezentace

finančně vyjádřených informací. Poskytuje manažerům specifické informace pro různé rozhodovací úlohy. Podává informace o skutečnostech, které porovnává s plánem a zároveň umožňuje přijmout opatření, jež povedou k žádoucímu stavu. Zahrnuje a využívá při tom všechny složky informačního systému podniku: účetnictví, kalkulační systém, rozpočetnictví, statistické metody a rozborů. Zjednodušeně lze tedy říci, že se jedná o „*nástroj v rukou manažerů, jenž mohou - ale nemusí - využít při řízení podniku směrem k dosažení jeho cílů.*“ (HRADECKÝ, 2008, s. 22).

1.3.1 Struktura a obsah manažerského účetnictví

Struktura manažerského účetnictví se vyvíjí podle potřeb a požadavků na informace pro vedoucí pracovníky z hlediska fází rozhodovacího procesu. Z historického hlediska vzniklo nejprve tzv. **účetnictví nákladové**, které je také označováno jako vnitropodnikové. Představuje tu část manažerského účetnictví, která poskytuje informace rozložené podle jednotlivých procesů a činností pro operativní řízení nákladů a výnosů podniku jako celku.

„Jeho cílem je dát podklady pro řízení podnikatelského procesu, o jehož hlavních parametrech již bylo rozhodnuto. Podle svého primárního obsahového zaměření je koncipována jako tzv. výkonové, odpovědnostní nebo procesně orientované účetnictví.“ (KRÁL, 2010, s. 21).

- *Výkonové účetnictví* – vychází ze zjišťování skutečných nákladů, marže, zisku a jiných hodnotových charakteristik výrobků, prací a služeb a zabývá se hospodárností. Sleduje také, který výkon je nejvýhodnější, který naopak nejméně výhodný, jak se má stanovit cena výkonů a podobně. K tomu slouží jako nástroj kalkulace nákladů a výkonů.
- *Odpovědnostní účetnictví* se zabývá zobrazením přínosu vnitropodnikových útvarů, odchylek v plánu a kdo je za ně odpovědný, jak se projeví určitá opatření ve změně zisku, co zvyšuje režijní náklady v podniku. Cílem je vyjádřit diferencovaný přínos konkrétních středisek k celopodnikovým výsledkům a nalézt vhodná kritéria hodnocení a odměňování pracovníků. Důležitý je v tomto směru systém krátkodobých plánů a rozpočtů. (FIBÍROVÁ, 2007, s. 110).
- *Procesní nákladové účetnictví* - účetnictví orientované na procesy a aktivity, poskytuje podklady pro řízení koordinace podnikových aktivit a činností, které probíhají v dílčích útvarech.

Druhá složka manažerského účetnictví je označována jako **účetnictví pro rozhodování**. Poskytuje informace pro zhodnocení různých variant rozhodnutí a s ním spojeného výsledku v rámci budoucího vývoje podniku. Zabezpečuje jak dlouhodobé strategické úlohy marketingu, vývoje nových produktů, investic, ale i krátkodobé rozhodování např. o optimalizaci objemu a struktury činnosti.

Rozšíření doposud poskytovaných informací nákladového účetnictví o podklady pro rozhodování o budoucnosti podniku je možné označit jako přerůstání nákladového účetnictví v účetnictví manažerské. (KRÁL, 2010, s. 23).

Obrázek 2: Základní schéma manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví (systém účetních informací pro řízení a rozhodování)	
Nákladové účetnictví (účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)	Manažerské účetnictví (účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)	Informace pro variantní rozhodování (při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Řízení zejména hospodárnosti Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Řízení zejména účinnosti a efektivnosti Informace pro zásadní změny činnosti (strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)
Podnikové rozpočty – Rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: (FIBÍROVÁ, 2007, s. 29)

1.3.2 Volba primární orientace manažerského účetnictví

Volba primární orientace nákladového účetnictví je originální u každého podniku a závisí na již zmíněné složitosti podnikatelského procesu, rozsahu činností, opakovanosti výroby a poměru a velikosti přímých a nepřímých nákladů.

- **Výkonový přístup** je historicky nejstarším průřezem manažerského účetnictví, jelikož výkony podniku představují výstup, završení jeho činnosti. Pokud by všechny části podnikatelského procesu beze zbytku souvisely s konkrétním výkonem a byly mu přiřaditelné, výkonový průřez by postačoval při plnění informačních potřeb řídicích pracovníků. Tento přístup je vhodné volit tam, kde je velká část hodnotových veličin přímo přiřaditelná jednotlivým výkonům. Aplikace se využívá ve výrobních podnicích s náročnou výrobou, ve výrobě s dlouhým výrobním cyklem nebo v zakázkové výrobě.
- **Odpovědnostní přístup** vznikl na základě narůstání komplexnosti podnikového prostředí, vznikem nových útvarů a činností podpůrného charakteru, jež nesouvisí s konkrétním výkonem. Tyto útvary a činnosti se staly pro průběh podnikatelského procesu nezbytné, ale vůbec nebyly předmětem zobrazení výkonového průřezu. Tento přístup řeší přiřazování jednotlivých hodnotových veličin útvarům podle odpovědnosti za jejich vznik a bez přímé vazby na výkony podniku.
- **Procesní přístup** se vyvíjel spolu s růstem složitosti výkonů, činností a aktivit, které bylo třeba v průběhu tvorby výkonu provést. Podstatná část činností v podniku byla těžko přiřaditelná nejen výkonu, ale i útvaru, protože probíhaly napříč podnikem a podílelo se na nich i několik útvarů.

V praxi jsou používány často všechny tyto přístupy. Málokterý podnik by však vystačil pouze s jedním z nich. Proto je účelné zvolit kombinaci několika přístupů s jedním dominantním, který je určen hlavními rysy činnosti.

1.3.3 Duální pojetí manažerského a finančního účetnictví a jeho rozdílné zobrazení v účetním systému

Rozdílné informační potřeby adresátů účetních informací finančního a manažerského účetnictví vyžadují i rozdílné pojetí nákladů a jiných veličin v obou účetních systémech. Objevují se nová klasifikační hlediska pro roztřídění nákladů (variabilita, relevantnost). Údaje jsou poskytovány za nejrůznější časové intervaly tak, aby splňovaly požadavky konkrétního úkolu. Manažerské účetnictví může vycházet i z jinak vymezených aktiv a pasiv. Předmětem zobrazení mohou být např. i dlouhodobé pohledávky a závazky z titulu leasingu. Při oceňování se nevychází z historických cen, ale z reprodukčních cen,

z předem stanovených veličin nebo z ocenění na úrovni oportunitních nákladů. Tyto odlišující prvky jsou označovány jako tzv. duální pojetí finančního a manažerského účetnictví.

Náklady a výnosy vnitropodnikového účetnictví je možné vést buď v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu. Využití analytické evidence označujeme jako jednookruhovou účetní soustavu a pokud je účtováno v samostatném účetním okruhu, pak hovoříme o účetní soustavě dvoukruhové. Jednookruhová organizace lépe vyhovuje firmě, ve které se informační požadavky svým obsahem ani způsobem ocenění zkoumaných veličin v jednotlivých účetnictvích příliš neliší. Rozdílný je pouze stupeň podrobnosti zobrazení.

Mezi oběma účetními okruhy, které fungují samostatně, existuje pevná vazba ve formě tzv. spojovacích účtů, které zaznamenávají účetní informace, jež jsou předmětem zobrazení v obou účetních okruzích. Účty rozdílů proti tomu vykazují rozdíly v zobrazení v jednotlivých okruzích.

2 Vymezení problematiky odpovědnostního účetnictví

Odpovědnostní účetnictví je charakterizováno jako informační subsystém, který se zaměřuje na zobrazení hodnotových vztahů v odpovědnostní struktuře.

Hlavními cíli odpovědnostního řízení je:

- Vymezení okruhů, které jednotlivé útvary mohou ovlivnit
- Stanovení dílčích úkolů, kterých je třeba dosáhnout – jedná se o úkoly, které budou zajímavé a motivačně přitažlivé pro útvary a pracovníky
- Na základě způsobu a úrovně splnění úkolů vyjádřit poměrový přínos daných útvarů k celkovým výsledkům podniku. Je důležité následnou kontrolou zjistit nejen pozitivní, ale i negativní dopady na celkové výsledky v členění dle útvaru, který se zasloužil o jejich vznik. (KRÁL, 2010, s. 396).

2.1 Základní strukturální předpoklady

Základním předpokladem pro fungování systému odpovědnostního řízení je nutné:

- vyřešit organizační a ekonomickou strukturu podniku

- stanovit míru centralizace a decentralizace při řízení
- vyjasnit základní rysy řízení konkrétních vnitropodnikových útvarů

2.2 Organizační struktura podniku

Organizační struktura je takové uspořádání aktivit a poměrů v organizaci, které vede k optimálnímu naplňování jejích cílů. Výsledkem důležitým pro odpovědnostní řízení je pak vyjádření vertikálních a horizontálních vztahů mezi útvary z pohledu jejich věcného charakteru a výběr těch, které jsou při řízení úseků důležité. (KRÁL, 2010, s. 400).

Cílem organizační struktury je vyřešit *věcné členění* celkové aktivity podniku z hlediska probíhajících procesů a jejich řízení. Jednotlivé útvary, které takto vznikají na základě dělby práce, mají své úkoly přidělovány na základě delegování pravomoci a odpovědnosti. Takto vzniklé útvary se člení podle charakteru jejich funkce v podnikatelském procesu na útvary **hlavní, servisní, správní** případně **speciální (nevýrobní) činnosti**.

Aby mohly tyto útvary dobře vykonávat svou činnost, přidělují se jim potřebné ekonomické zdroje, kterých pak využívají k plnění zadaných úkolů. Úkoly jsou ukládány v naturální (věcné) podobě formou *výrobních plánů*.

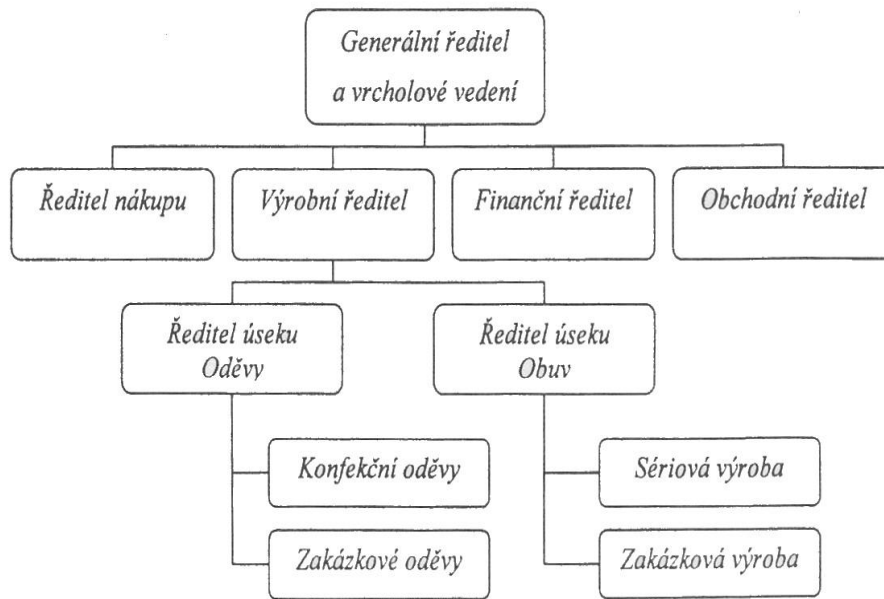
Vertikální vazby a počet jejich úrovní je dán přístupem podniku k míře centralizace nebo decentralizace pravomoci a odpovědnosti na jednotlivých úrovních řízení.

2.2.1 Centralizace a decentralizace

Centralizace je takový způsob řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je soustředěna na vrcholové úrovni řízení. Útvary na nižších úrovních řízení disponují pouze výkonnými funkcemi a jejich úkolem je disciplinované splnění zadaných úkolů. (FIBÍROVÁ, 2007, s. 318).

Centralizovaný způsob řízení se využívá nejčastěji u podniků, v jejichž organizační struktuře převládá technologické uspořádání horizontálních vazeb mezi útvary, kde se každý útvar specializuje na určitý druh operace a vzniká požadavek na vrcholovou koordinaci jednotlivých činností.

Obrázek 3: Centralizovaná organizační struktura



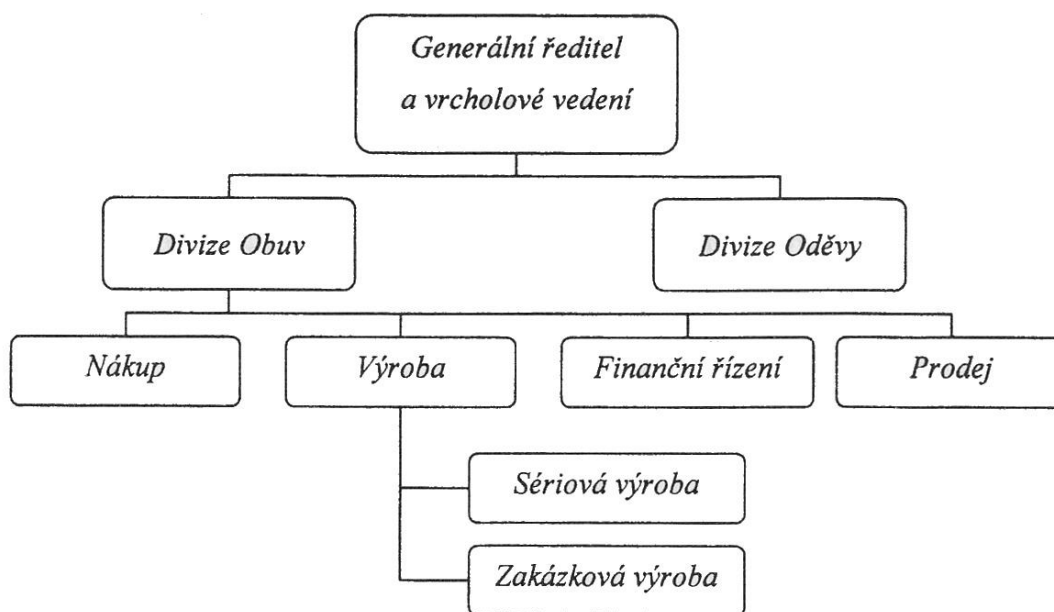
Zdroj: (FIBÍROVÁ, 2007, s. 317).

Decentralizace je naopak přenášení pravomoci a odpovědnosti z nadřazené úrovně řízení na úroveň podřízené. Při řízení se uplatňují nástroje, které stanovují pouze rámcové podmínky a předpokládají iniciativní přístup řídicích pracovníků jednotlivých útvarů. Podřízené útvary tak disponují rozhodovacími i výkonnými funkcemi. (FIBÍROVÁ, 2007, s. 318).

Decentralizovaný přístup je používán podniky, kde útvary s relativně uzavřeným koloběhem nesou odpovědnost za výrobu celého výrobku. Pro tento přístup je charakteristický přínos středisek ke zhodnocení vynaložených zdrojů a finanční pozici podniku, který vychází z iniciativy pracovníků a vede k zefektivnění podnikatelského procesu.

Příklad stejného podniku s decentralizovaným uspořádáním organizační struktury dokládá následující obrázek.

Obrázek 4: Decentralizovaná organizační struktura



Zdroj: (FIBÍROVÁ, 2007, s. 318)

2.3 Ekonomická struktura podniku

Tvorba ekonomické struktury je svázána s organizační strukturou podniku a doplňuje tak věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných *hodnotových* nástrojů odpovědnostního řízení.

Ekonomická struktura podniku je tvořena samostatnými jednotkami – odpovědnými středisky, která jsou zainteresovaná na hodnotových výsledcích. Střediska si mezi sebou poskytují služby a výkony a vzájemně se k sobě chovají stejně jako k externím subjektům. Abychom mohli vnitropodnikový útvar považovat za středisko, musí splňovat tyto podmínky:

- musí mít měřitelné vstupy a výstupy, za něž jako celek nese hmotnou odpovědnost
- ve vztahu k ostatním střediskům vystupuje jako subjekt tržních vztahů, tzn. sjednává s nimi písemné dohody a vzájemně zúčtovává za dohodnuté ceny, při tom se rozhoduje podle principu maximální výhodnosti
- je hodnoceno zejména podle dosaženého zisku

Stanovení úkolu v hodnotovém (peněžním) vyjádření vyžaduje rozčlenění nákladů na jednicové a režijní. Jednicové náklady je účelné řídit po linii výkonů prostřednictvím

předběžných a výsledných kalkulací, režijní náklady po linii vnitropodnikových útvarů pomocí rozpočtů středisek.

2.3.1 Typy středisek

Z hlediska úrovně pravomoci a odpovědnosti rozlišujeme šest základních typů středisek, které se liší mírou decentralizace uplatněné při jejich řízení. (KRÁL, 2010, s. 402)

Nákladově řízené středisko

Je nejnižším útvarem na něž se zjišťují náklady z hlediska odpovědnosti. Pracovníkům střediska se stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které jsou předmětem kontroly. Motivace pracovníků je vázána na úsporu skutečných nákladů v porovnání s rozpočtovanými.

Příkladem mohou být výrobní útvary vyrábějící polotovary nebo např. útvary oprav a údržby.

Ziskové středisko

Pracovníci tohoto střediska odpovídají jak za náklady, tak i za výnosy realizované k vnějšímu okolí podniku. Středisko odpovídá za střediskový zisk, na který je vázána i hmotná zainteresovanost. Při pořízení nových strojů a zařízení se rozpočtuje zvýšení odpisů a tedy z počátku i snížení zisku ve srovnání s předchozím obdobím.

Příkladem mohou být prodejní závody výrobního podniku nebo obchodní útvary, prodávající různé komodity výrobků, prací nebo služeb.

Rentabilitní středisko

Odpovídá nejen za náklady a výnosy, ale i za výši střediskem vázaného kapitálu. Tento předpoklad je splněn hlavně u hierarchicky výše postavených útvarů, kde odpovědní pracovníci ovlivňují zejména výši zásob, pohledávek a krátkodobých závazků vůči obchodním partnerům.

Příkladem mohou být provozy nebo místně odloučené divize, zabývající se výrobou a prodejem oddělených produktů podniku.

Investiční středisko

Má pravomoc rozhodovat o výši a způsobu využití investic. Hmotná zainteresovanost se váže k investovaným prostředkům v dlouhodobém časovém horizontu. Tato střediska představují nejvyšší úroveň ekonomické struktury a jsou pouze u velkých firem s širokým spektrem činností.

Výnosové středisko

Svou činností ovlivňuje výši externích výnosů. Nemůže však ovlivnit náklady spojené s tvorbou výkonů a nemá ani pravomoc stanovovat prodejní ceny výkonů. Jeho primárním zájmem je uzavírat takové vztahy se zákazníky, které povedou k maximálnímu prodeji.

Výdajové středisko (rozpočtové)

Odpovídá za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti. Mají pravomoc ovlivňovat střediskové náklady, které se zobrazují v účetnictví buď jako náklady uhrazené v daném období, či jako náklady aktivované v budoucnosti.

Typickými příklady jsou útvary vzdělávání, výzkumu a vývoje nebo strategického marketingu.

3 Řízení odpovědnostních středisek

Způsob řízení odpovědnostních středisek je ovlivněn úrovní jejich pravomoci a odpovědnosti, ale i v závislosti na míře centralizovaného či decentralizovaného přístupu podniku. Abychom zjistili, které nástroje při řízení v daném podniku využít, je nutné podnik začlenit do jednoho z uvedených přístupů. To zjistíme odpovědí na základní otázky, charakterizující odpovědnostní řízení v daném podniku:

- v jakých oblastech je delegována pravomoc a odpovědnost na střediska
- jak stanovit úkoly střediskům a jakým způsobem provádět jejich kontrolu
- jaké je hierarchické uspořádání středisek
- jak jsou důležitá naturální nebo hodnotová kritéria při hodnocení středisek
- jak je hodnocen a vyjádřen vztah středisek k vnějšímu prostředí
- jak zainteresovat a motivovat střediska

V praxi je však těžké jednoznačně přiřadit podnik k jednomu z uvedených přístupů, jedná se většinou v různé míře o kombinaci obou přístupů. K řízení podniku se pak přistupuje podle převažujících tendencí.

3.1 Centralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Centralizovaný systém vychází z existence omezených možností střediska a z nutné koordinace jeho činnosti z vyšší úrovně.

Tento přístup klade vysoké nároky na podnikové vedení, jelikož má v rukou většinu pravomoci a odpovědnosti za všechny klíčové oblasti podniku. V oblasti prodeje rozhoduje o množství a druhu výkonů na úrovni strategického, taktického i operativního časového období. Rozhoduje o změnách v provádění výkonů včetně dlouhodobých inovací. Ve výrobních podnicích řeší i střednědobé a krátkodobé výrobní úkoly včetně rozpočtů odpovědnostních středisek. Zodpovídá také za přípravu konstrukčního a technologického zpracování výrobků a jejich vazbu na ekonomickou stránku, s vlastníky jedná o investicích a řešení informačního systému podniku. Řešení těchto náročných úkolů předpokládá, aby technicky, výrobně a obchodně orientovaní pracovníci byli schopni řešit problémy na úrovni ekonomické efektivity a naopak ekonomové by měli pochopit problémy spojené s tvorbou a prodejem výkonů.

Úkoly střediskům jsou zadávány formou direktiv z úrovně podnikového vedení. Důraz je kladen na naturální stránky podnikatelského procesu, který je také základním kritériem zainteresovanosti středisek. Plnění úkolů je hodnoceno v krátkých intervalech (měsíc, čtvrtletí) kumulativním způsobem. Kontrola je prováděna hierarchicky vyšším útvarem formou porovnání skutečně dosažených výsledků s plánem (rozpočtem).

Střediska jsou převážně nákladová a výnosová, která se tvoří již při nízkých úrovních útvarů. Díky jednoznačně zadaným úkolům se orientují jen na hospodárnost a jakost plnění zadaných úkolů, respektive na objem prodeje. Jsou označována jako **prvky ekonomické struktury**. (KRÁL, 2010, s. 414)

Na vyšších úrovních strmé organizační struktury se uskupením nižších středisek zřizují střediska s rozsáhlejší úrovní pravomoci a odpovědnosti.

Základním hodnotovým nástrojem je orientace střediska na hospodárnost, jakost a podpora zájmu středisek o vzájemnou kooperaci. Nástrojem motivace jsou vnitropodnikové ceny postavené na nižší úrovni než ceny tržní, většinou na úrovni stanovených nákladů. Převažuje prioritou plnění naturálně zadaných úkolů nad využitím hodnotových nástrojů.

Střediska jsou izolována od všech vlivů, které svou činností nemohou ovlivnit. K tomu slouží stálé skladové ceny materiálu. Úkoly vycházejí ze zadaných podmínek, které byly pro činnost středisek vytvořeny nadřizovanými útvary, a které také nesou zodpovědnost za důsledky při jejich případné změně.

Hodnotovými kritérii je limit nákladů, vnitropodnikový výsledek hospodaření, který je řešen formou překročení nebo úspory nákladů, hodnotový limit zásob materiálu, nedokončené výroby atd. Zainterесovaní a motivovaní jsou především vedoucí pracovníci středisek a to zejména za zajištění podmínek pro správnou činnost střediska a za věcné splnění úkolů. Tito vedoucí jsou také zainterесováni na skutečném výsledku hospodaření, v některých případech i na dosažení hospodárnosti a jakosti. Středisko je procentuelně vázáno na výsledky podniku jako celku.

Přístup je považován za pasivní prvek řízení, nepůsobí motivačně na činnost velkých výrobních podniků a z těchto důvodů nemůže být uplatňován v tvůrčích útvarech jako jsou např. útvary výzkumu a vývoje, marketingu nebo řízení lidských zdrojů.

3.2 Decentralizovaný přístup k odpovědnostnímu řízení

Decentralizovaný systém existuje za předpokladu delegování značné pravomoci a odpovědnosti.

Vedení podniku má ve spolupráci s jeho vlastníkem pravomoc ovlivňovat strategický vývoj podniku. To se projevuje zejména v oblasti provádění průzkumu trhu a prosazování marketingové politiky, rozvojem výzkumu a vývoje, uskutečňováním finanční strategie, jejímž cílem je optimalizace zdrojů financování podniku a prosazováním různých investičních záměrů, souvisejících např. s řešením technologie výkonů.

Vrcholové vedení je složeno z několika pracovníků odpovědných za řízení financí, investic, marketingu, lidských zdrojů a výzkumu a je zajištěno informačním centrem postaveném na stejné úrovni. Centrum má za úkol poskytovat také informace, které se týkají vzájemných koordinačních vazeb mezi odpovědnostními středisky a zajišťuje tak

propojení vedení s taktickým a operativním řízením útvarů. Řízení se uplatňuje nepřímo – stanovením vnitropodnikových cen. Výběr objemu a sortimentu včetně kontroly probíhá přímo ve středisku na základě úvah a analýz.

Hodnotové výsledky se zjišťují v relativně větších vnitropodnikových útvarech, které jsou vybaveny značnou pravomocí a odpovědností v rámci ploché organizační struktury a vyznačují se relativně uzavřeným koloběhem ekonomických zdrojů.

„Tyto typy odpovědnostních středisek se někdy obecně nazývají jako **subsystémy ekonomické struktury** : jejich úroveň finality je natolik vysoká, že středisku dává možnost působit jako ekonomický subjekt na trhu.“ (KRÁL, 2010, s. 419)

Hodnotová kritéria jsou orientována na zvýšení výnosnosti kapitálu, na zlepšení solventnosti, likvidity apod. Konkrétně se může jednat např. o vyjádření příspěvku útvaru k celopodnikovému zisku nebo vyjádření jeho přínosu k finanční pozici podniku.

Střediska působí v podmínkách tržního prostředí. Na jejich činnost působí i nástroje podnikového vedení, které orientují činnost útvaru směrem, který je potřebný k zajištění cílů podniku.

Střediska jsou hodnocena v delším časovém intervalu, kontrola probíhá v rámci zajištění rozvoje střediska. Hlavními kritérii jsou:

- **vnitropodnikový výsledek hospodaření**, který je chápán jako příspěvek útvaru na celopodnikovém zisku, který je zjištěn jako rozdíl mezi dosaženými výnosy a vynaloženými náklady, upravený o kalkulační úroky a nájemné.
- **výnosnost kapitálu** vázaného ve středisku, který je vyjádřen jako podíl vnitropodnikového výsledku hospodaření k průměrné výši kapitálu, který je ve středisku vázán
- **přínos střediska k finanční pozici** podniku, který je dán rozdílem mezi příjmy a výdaji, na něž středisko svou činností působí

Zainteresovanost středisek je orientována na skutečně dosažené výsledky, které jsou rozhodující, případně i na splnění plánu nebo rozpočtu.

Decentralizovaný přístup k řízení je všeobecně hodnocen jako motivující, neklade tak velké nároky na informační systém a tvorbou velkých odpovědnostních středisek s uzavřeným okruhem ekonomických zdrojů tak nemusí řešit problémy vznikající v souvislosti s odlišným místem vzniku a odpovědnosti za vznik změn a odchylek. Nevýhodou může být prosazování zájmů individuálních středisek na úkor kooperačních

vztahů mezi středisky podniku, které může vést k negativním dopadům na celopodnikové výsledky.

4 Hodnotová kritéria v řízení odpovědnostních středisek

Abychom mohli účelně využít hodnotová kritéria při řízení středisek, je důležité zjistit:

- skutečně vynaložené náklady střediska, které středisko může ovlivnit a za jejichž vznik zodpovídá
- jak vhodně ocenit výkony střediska a v případě, že je nelze měřit a hodnotit, jak vyjádřit přínos tohoto střediska
- jak vhodně vymezit výsledek hospodaření střediska

4.1 Rozpočet

Rozpočet střediska představuje základní nástroj hodnotového řízení všech druhů středisek. Je to plán, jehož pomocí zjišťujeme náklady a výnosy podniku nebo vnitropodnikových útvarů na jejich plánovanou činnost v určitém období. (SYNEK, 2009, s. 121).

- Stanoví v peněžním vyjádření úkoly do budoucna, tj. náklady a výnosy na celý objem výkonů jednotlivých středisek i za podnik jako celek
- Poskytuje informace pro sestavení předběžných kalkulací (poskytuje informace o výši režijních nákladů)
- Kontroluje hospodárnost v jednotlivých vnitropodnikových útvarech a spojuje výsledky kontroly s hmotnou zainteresovaností pracovníků

4.1.1 Členění nákladů v rozpočtech

Náklady se v rozpočtech člení na přímé a nepřímé (režijní) a prvotní a druhotné (vnitropodnikové).

Přímé (jednicové) náklady – jsou náklady, které se dají zjistit přímo na jednotku výkonu a tím i na celý objem výkonů. Patří sem:

- a) přímý materiál - suroviny a základní materiál, které se ve výrobním procesu přecházejí do výkonu a tvoří jeho podstatu
- b) přímé mzdy - mzdy výrobních dělníků za odpracovaný čas, které přímo souvisejí se zhotovením příslušného výkonu (výrobku)
- c) ostatní přímé náklady – sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem z objemu přímých mezd, spotřeba technologické energie, paliva atd.)

Tyto náklady se dají přesně stanovit na kalkulační jednici (např. 2 m látky, 5 dkg mouky...) a jsou dány příslušnými technickohospodářskými normami (THN).

Nepřímé (režijní) náklady – jsou společné více druhům výkonů a nazývají se **režie**. (např. spotřeba pomocného materiálu, energie, odpisy dlouhodobého majetku, náklady na opravy a údržbu, cestovné apod.).

Jejich rozpočtování je obtížnější než u přímých nákladů, neboť nemají přímý vztah k objemu výkonů. Režijní náklady lze rozložit na:

- a) stálou složku závislou na čase, např. odpisy dlouhodobého majetku, nájemné, režijní mzdy, výkony spojů, cestovné
- b) složku úměrnou objemu produkce, např. spotřeba režijního materiálu.

Nepřímé (režijní) náklady se uvádějí v rozpočtech v druhovém členění.

Dále se člení náklady v rozpočtech na **prvotní a druhotné**.

Prvotní náklady vznikají ve vztahu podniku k jeho okolí a jsou zpravidla externí povahy. Z interních nákladů zahrnují spotřebu materiálu a odpisy dlouhodobého majetku. Projevují se v podobě nákladových druhů, např. spotřeba materiálu, spotřeba energie dodané jiným podnikem.

Druhotné náklady (vnitropodnikové) vznikají spotřebou vnitropodnikových výkonů odebraných od jiného střediska. Například provede-li středisko údržby opravu strojního zařízení pro středisko hlavní výroby, je tento výkon pro středisko údržby střediskovým výnosem a pro středisko hlavní výroby druhotným nákladem.

4.2 Náklady odpovědnostních středisek

Pro zobrazení nákladů v odpovědnostním účetnictví je podstatné zodpovědět si otázku, *kdo je odpovědný za spotřebu zdroje* a kterému středisku by měl být přiřazen vzniklý vynaložený náklad. Přiřazení nákladů střediskům je založeno na tom, zda středisko

ovlivňuje jejich výši a odpovídá za jejich vznik. Z výsledku hospodaření střediska by tedy měly být vyjmuty všechny náklady, které vznikly např. neúčelným vynaložením zdrojů jiného střediska nebo důsledkem rozhodnutí jiného střediska.

Pokud náklady souvisí s činností více středisek, je nutná přesná evidence objednaných a poskytnutých výkonů a jejich alokace na příslušná střediska, která jejich vznik vyvolala. Zároveň je nutné přiřadit dosažené výsledky podle vrcholové odpovědnosti na středisko, do jehož pravomoci spadá i rozhodnutí o metodách řízení hospodárnosti těchto nákladů.

Náklady odpovědnostních středisek mohou být vyjádřeny a oceněny různými způsoby. Může se jednat o vyjádření skutečně vynaložených prvotních nákladů, prvotních nákladů oceněných na úrovni předem stanovené ceny nebo odhadovaných nákladů, nebo druhotné náklady oceněné na úrovni oportunitních nákladů apod.

4.3 Výnosy odpovědnostních středisek

Jednotlivá střediska se liší ve způsobech, jakými jsou oceněny jejich výkony. Výkony střediska můžeme rozdělit podle jejich odběratelů na:

- výkony pro externí zákazníky, které jsou určeny na základě tržních cen. Příkladem jsou zisková, rentabilitní a investiční střediska.
- interní výkony určené pro ostatní útvary v podniku stanovené vnitropodnikovými cenami. Pro odebírající středisko představují střediskový náklad. Příkladem jsou nákladová střediska hlavní a servisní činnosti.
- výkony středisek s rozmanitou náplní činnosti, které nejsou přesně vymezeny, nejsou měřitelné, proto je úkolem tohoto střediska dodržet výši nákladů danou rozpočtem. Typická jsou nákladová střediska správní činnosti nebo některá servisní střediska.

4.4 Vnitropodniková cena a její druhy

Vnitropodniková cena je vyjádřením dílčího uznání účelnosti výkonu, který je předáván k další spotřebě nebo zhodnocení uvnitř podniku. Jejím hlavním cílem je taková koordinace vnitropodnikových vztahů, která povede k optimálnímu naplnění celopodnikových cílů. (KRÁL, 2010, s. 432)

Vnitropodniková cena by měla motivovat střediska k rozhodování o tom, co je prospěšné pro středisko a současně i pro podnik jako celek. Měla by vyjádřit úroveň pravomoci a odpovědnosti středisek a oddělit jejich přínos k podnikovému výsledku a zajistit informace pro měření výkonnosti střediska.

Aby mohla vnitropodniková cena plnit své funkce, je nutné, aby byla stanovena předem, byla relativně stálá, v souladu s ostatními nástroji řízení, měla srozumitelný způsob stanovení a obsah a byla srovnatelná s cenami obdobného výkonu. (FIBÍROVÁ, 2007, s. 331)

V závislosti na pravomoci a odpovědnosti střediska, jeho charakteru, významu a četnosti předávání interního výkonu se rozlišují tyto typy vnitropodnikových cen:

- **na úrovni variabilních nákladů** – používají se u nákladových středisek, která zajišťují výkony pro jiná střediska a nemohou ovlivnit využití kapacity. Jejich snahou je dosažení hospodárnosti formou úspory nákladů. Ovlivnitelné fixní náklady jsou uznány na základě rozpočtů fixních nákladů.
- **na úrovni plných nákladů** – je vhodná pro střediska, která mohou ovlivnit výši využití vlastní kapacity nebo mohou volnou kapacitu ve formě výkonů prodat na externím trhu. Do ceny je zahrnut podíl fixní režie na jednotku výkonu.
- **na úrovni plných nákladů s připočtením ziskové přírážky** – je stanovena na vyšší úrovni než jsou předem stanovené náklady výkonů. Uznává střediskům podíl na zisku v cenách výkonů, což může vést uvnitř podniku ke zvyšování nákladů odebírajících středisek, tím ke zvyšování nákladů na prodané výkony a v konečné fázi dochází ke snižování zisku z prodeje externím zákazníkům. Předem uznaný zisk středisko nemotivuje k výkonnosti. Proto se tato cena využívá hlavně u středisek ziskových, rentabilních a investičních, které prodávají finální výrobky mimo podnik.
- **založená na tržní ceně** - je určitou modifikací předchozího typu ceny a umožňuje srovnání náročnosti výkonu střediska s konkurencí. Tato cena nepodporuje spolupráci mezi středisky, středisko podléhá všem vlivům trhu včetně těch, které svou činností nemůže ovlivnit. Příkladem může být středisko dopravy.
- **na bázi oportunitních nákladů** – kvantifikuje, o kolik se zvýší marže nebo zisk, pokud se podaří zvýšit kapacitu omezujícího činitele v dodávajícím útvaru o jednotku. Vnitropodniková cena se stanoví jako součet variabilních nákladů nutných k provedení výkonu a oportunitních nákladů. Informuje dodávající

středisko o mezních nákladech vynaložených k zajištění dodatečných výkonů, aniž by vzrostly náklady finálních výkonů.

- **stanovená dohodou** – u individuálně sjednaných subdodávek, jejíž rentabilita je nadprůměrná. Cenu stanoví nebo schvaluje podnikové vedení.

4.5 Vnitropodnikový výsledek hospodaření

U všech středisek by měl výsledek hospodaření plnit funkci:

- **Kriteriální** – je měřítkem pro hodnocení úspěšnosti hospodaření střediska
- **Stimulační** – vytváří podmínky pro to, aby pracovníci střediska vědomě ve svém vlastním zájmu přispívali k naplnění cílů firmy jako celku, zvyšovali efektivnost střediska a tím i celého podniku.

Důležité je propojení dosaženého výsledku hospodaření s vhodnou formou odměny, která nemusí být pouze ve finanční formě.

4.5.1 Výsledek hospodaření nákladového střediska

U nákladového střediska, které je orientováno na hospodárnost a včasné splnění úkolu, vyjadřuje výsledek hospodaření překročení nebo úsporu ovlivnitelných střediskových nákladů ve srovnání s předem stanoveným rozpočtem nebo vnitropodnikovými cenami.

U středisek, která nemají měřitelný objem aktivity (např. správní útvary) se srovnávají skutečné náklady s **pevným rozpočtem**, útvar musí dodržet limit nákladů.

Tabulka 1: Výsledek hospodaření nákladového střediska

Výsledek hospodaření nákladového střediska

	střediskové náklady skutečnost	interní výnosy rozpočet	odchylka (úspora/překročení)
jednicový materiál			
jednicové mzdy			
variabilní režie			
fixní režie			
CELKEM			

Zdroj: (FIBÍROVÁ, 2007, s. 341), upraveno autorem

Střediska s měřitelnými výkony srovnávají skutečné náklady s předem stanovenými náklady přepočtenými na skutečný objem výkonů formou:

- a) **variantně přepočteného rozpočtu** - přepočet variabilních nákladů, fixní náklady jsou uznány v původní stanovené výši
- b) **lineárně přepočteného rozpočtu** - dochází k přepočtu variabilních a poté i fixních nákladů, u středisek, která se orientují na zvyšování využití kapacity.

4.5.2 Výsledek hospodaření výnosového střediska

U těchto středisek, která jsou orientována na maximalizaci objemu prodeje, vyjadřuje výsledek hospodaření dodržení rozpočtovaného objemu výnosů z prodeje výkonů externím zákazníkům. O cenové politice však rozhoduje vrcholové vedení.

4.5.3 Výsledek hospodaření ziskového střediska

U ziskového střediska orientovaného na účinnost spotřebovaných zdrojů vyjadřuje výsledek hospodaření dodržení případně překročení rozpočtované úrovně ovlivnitelného zisku. Od výsledku hospodaření musí být odečteny neovlivnitelné náklady, které vznikly z rozhodnutí jiného střediska. Po alokaci těchto nákladů na správu a řízení výsledek hospodaření vyjadřuje ekonomickou výkonnost střediska, která v porovnání s ostatními středisky v podniku umožňuje rozhodnout o tom, která střediska budou podporována v rozvoji své činnosti a která nikoli.

Tabulka 2: Výsledek hospodaření ziskového střediska

Výsledek hospodaření ziskového střediska

Výnosy z prodeje výkonů externím zákazníkům
Variabilní náklady výkonů
Marže
Ovlivnitelné fixní náklady střediska
Ovlivnitelný výsledek střediska (manažerský)
Neovlivnitelné fixní náklady střediska
Výsledek hospodaření střediska
Alokované náklady na vrcholovou správu a řízení
Výsledek střediska po alokaci

Zdroj: (FIBÍROVÁ, 2007, s. 343), upraveno autorem

4.5.4 Výsledek hospodaření rentabilitního a investičního střediska

Tato střediska jsou orientována na kritéria efektivnosti založená na **výnosnosti kapitálu** a na **ekonomickém pojetí zisku**. Výsledek hospodaření vychází ze vztahu:

$$\text{Rentabilita} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{kapitál (aktiva)}}$$

Porovnávají se skutečně dosažené výsledky s požadovanou minimální úrovní zhodnocení kapitálu. Tato metoda není vhodná jako hodnotový nástroj řízení investičních středisek, protože pravomoc rozhodování o kapitálové struktuře podniku je na vrcholovém vedení. Protože investiční střediska při jednání s externími dodavateli ovlivňují např. dodavatelskými úvěry výši a strukturu neúročených závazků, je vhodnějším kritériem rentability tzv. **zaměstnaný kapitál vázaný činností podniku (ROCE)** a je vyjádřen vztahem :

$$\text{ROCE} = \frac{\text{zisk před úroky a zdaněním}}{\text{celková aktiva – neúročené závazky}}$$

Dalším hodnotovým kritériem pro řízení investičních středisek je ekonomické pojetí zisku, ze kterého vychází metoda založená na tzv. **reziduálním (zbytkovém) zisku** :

Reziduální zisk = ovlivnitelný výsledek střediska – ovlivnitelný zaměstnaný kapitál x požadovaná výnosnost kapitálu

Kladná hodnota kritéria vyjadřuje splnění úkolu a naopak. Využití kritérií založených na ekonomickém zisku orientují rozhodování středisek o přijatelnosti investice více v souladu s cíli podniku jako celku než tradiční metody vyjadřující výnosnost vázaného kapitálu.

4.5.5 Využití peněžních toků a vnitropodniková banka

Při řízení hierarchicky nejvyšších vnitropodnikových útvarů, jakými jsou investiční a rentabilitní střediska, se využívá aplikace peněžních toků v odpovědnostním řízení. Jedná se o to, že zainteresovanost útvaru není vázána jen na náklady, výnosy a výsledek, ale i na udržování příznivé finanční situace podniku. Odpovědnost středisek za finanční toky by

nebylo vhodné řešit decentralizací finančních prostředků, proto se zřizuje v praxi systém analytických účtů, které jsou spravovány tzv. **vnitropodnikovou bankou**. Ta je jakousi simulací reálných změn majetku, dluhů a vlastního kapitálu ve vztahu podniku a okolí i mezi vnitropodnikovými útvary, jaké by nastaly při teoretickém rozdělení podniku na ekonomicky samostatné subsystémy. (KRÁL, 2010, s. 446)

Vnitropodniková banka má silnou motivační funkci na vedoucí středisek ale i na jednotlivé pracovníky, kteří rychle pochopí, že vyrábět na sklad nebo pracovat s malým vytížením a v nízkém tempu se nevyplácí a celkově budou pracovat mnohem lépe, jestliže existence jejich střediska bude záviset přímo na nich samotných, na kvalitě a rychlosti jejich práce. Hodnotícím kritériem střediska je především stav účtu u vnitropodnikové banky.

B. PRAKTICKÁ ČÁST

5 Analýza odpovědnostního řízení v podniku K-PROTOS, a.s.

5.1 Charakteristika a popis společnosti.

Název a identifikace: **K-PROTOS, a.s.**
O. Wichterleho 810
278 01 Kralupy n/Vlt.
IČO: 25617214
DIČ: CZ25617214

Společnost je zapsána v Obchodním rejstříku, u Městského soudu v Praze, oddíl B, vložka 4999.

Akciová společnost K-PROTOS je středně velká výrobně-obchodní společnost, která v současnosti zaměstnává 270 pracovníků v závodech Kralupy nad Vltavou, Neratovice a Kolín. Společnost poskytuje služby v oblasti strojní údržby, montáží a kontroly strojního zařízení, dále služby elektro, měření a regulace, servis, opravy a kontroly zdvihacích zařízení, rotačních strojů a armatur. Jedním z hlavních předmětů činnosti je pak výroba aparátů a zařízení pro chemický, petrochemický a potravinářský průmysl. Společnost také provozuje svářečskou školu, poskytuje služby v oblasti metrologie a automatizačních systémů řízení technických provozů. Je nositelem certifikace ISO 9001:2000 a řady dalších oprávnění, týkajících se speciálně provádění tlakových zkoušek a zkoušek těsnosti vybraných tlakových zařízení a revizí.

Objekty a prostory využívané k činnosti se nacházejí pro závod Kralupy v oploceném a hlídaném areálu podniku SYNTHOS a.s., kde má společnost pronajaty dílny, sklady, garáže a administrativní budovu a využívá inženýrských sítí, služeb ostražky podniku, požární ochrany a služeb skladování. Závod v Neratovicích se nachází v areálu bývalého podniku SPOLANA a.s., kde má své vlastní dílny a kanceláře.

Všechny činnosti podniku jsou realizovány pro externí zákazníky, kterými jsou velké chemické podniky, a to výhradně formou zakázek v rámci různých investičních akcí, údržbových nebo zastávkových prací. Pro zabezpečení časové návaznosti prací při zastávkách nebo z důvodu nedostatku vlastních kapacit při zajištění velkých investic společnost využívá externích kooperací drobných montážních a elektrikářských firem.

Obrázek 5: Příklad dokončené zakázky - výměník v závodě SYNTHOS Kralupy



Zdroj: K-PROTOS, a.s.

5.2 Historický přehled vývoje společnosti

Společnost vznikla v roce 1997 vyčleněním části vlastní údržby společnosti Kaučuk, a.s., a vložení majetku soukromé společnosti PROTOS s.r.o. Majoritním vlastníkem nové společnosti byla společnost Kaučuk a.s., která se v roce 2002 stala 100% vlastníkem.

V roce 2004 došlo k fúzi s NERASERVIS, s.r.o. se sídlem v Neratovicích a jeho zániku, čímž vznikl nový závod K-PROTOS, a.s. v Neratovicích. Téhož roku byla odkoupena vybraná aktiva a převedeni někteří zaměstnanci firmy MOGULSERVIS, a.s., a vznikl tak nový závod K-PROTOS, a.s., závod Kolín, který slouží jako základna pro provádění servisu zařízení u zákazníků v oblasti Kolína.

V roce 2008 došlo ke změně názvu 100% vlastníka ze společnosti Kaučuk, a.s. na společnost SYNTHOS, a.s. Ke konci tohoto roku byla společnost K-PROTOS, a.s. majetkem PETRO Mechanika Sp. z o.o. se sídlem v Polsku, která se stala přímou ovládající osobou.

Během roku 2009 došlo k řadě změn, kdy společnost byla v rukou čtyř vlastníků: PETRO Mechanika Sp. z o.o., PETRO Eltech Sp. z o.o., PETRO Remont Sp.z o.o. a FON ECOLOGY S.A.

V současné době je 100% vlastníkem polská firma CHEMOSERVIS-DWORY S.A.

Obrázek 6: Logo firmy



Zdroj: K-PROTOS, a.s.

5.3 Vývoj hospodaření společnosti

Společnost se v uplynulém období potýkala s nepřízní finanční krize, která se projevila hlavně nedostatkem zakázek a snížením marže u jednotlivých akcí. Na propad v plánu mělo vliv také postupné ukončení lukrativních investičních akcí.

Tabulka 3: Přehled hospodaření

Přehled hospodaření v letech 2007, 2008, 2009 a 2010

údaje v tis.
Kč

	2007	2008	2009	2010
výkony celkem	475 396	471 417	337 174	277 206
z toho: tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	444 207	478 636	369 870	275 357
změna stavu zásob vlastní činnosti (rozpracovaná výroba)	31 177	-7 435	-33 874	1 749
provozní výsledek hospodaření	19 926	30 666	14 855	6 806
výsledek hospodaření před zdaněním	17 046	29 213	13 333	4 919
výsledek hospodaření po zdanění	12 795	22 780	9 963	3 311

Zdroj: K-PROTOS, a.s.

Společnost nadále klade důraz na údržbové práce, získávání nových zakázek, zkvalitnění poskytovaných stávajících služeb a na maximální vytížení výrobních kapacit.

5.4 Organizační struktura společnosti

Nejvyšším orgánem akciové společnosti je valná hromada, jejíž působnost vykonávají akcionáři. Statutárním orgánem společnosti, který ji řídí a jedná jejím jménem je představenstvo. Na jeho činnost dohlíží kontrolní orgán dozorčí rady. Představenstvo jmenuje generálního ředitele, který stojí v čele společnosti, vykonává exekutivu a svým rozhodnutím může některé pravomoci delegovat na členy vedení společnosti.

Ředitel je obklopen řadou specializovaných útvarů, které tvoří vedení společnosti. Patří mezi ně sekretariát, ekonomické oddělení, oddělení informačních technologií, oddělení integrovaných systémů řízení, oddělení marketingu, nákupu a smluv a obchodně-výrobní a výrobní úsek.

Ředitelé těchto útvarů tvoří TOP management společnosti a za svou činnost se zodpovídají přímo generálnímu řediteli. Základním úkolem TOP managementu je plnění podnikatelského plánu, schváleného pro příslušný kalendářní rok, dále pak zajištění komunikace mezi jednotlivými spravovanými úseky a tím propojení vedení s taktickým a operativním řízením podniku.

Obchodní ředitel má pod sebou vedoucího strojní výroby a technické oddělení. Řídí tímto způsobem jak strojní výrobu v závodě Kralupy, tak v závodě Neratovice. Technické oddělení obchodně-výrobního úseku se nachází pouze v závodě Kralupy a dělí se na středisko konstrukce a středisko svářecké školy. Obchodní úsek celkově zodpovídá za získávání zakázek a uzavírání smluv s obchodními partnery. Na něj jsou také od jednotlivých vedoucích směřovány návrhy vypracovaných nabídek zakázek ke schválení a veškeré dokumenty, které je potřeba odsouhlasit.

Ředitel výrobního úseku má za úkol řídit závody po stránce výrobní, údržbové a opravářské činnosti. Spadají pod něj opět různě geograficky začleněné útvary. Řídí provoz elektroúdržby a měření a regulace, provoz strojní údržby a inženýring ve všech závodech včetně závodu Kolín.

Druhá úroveň řízení je tvořena středním managementem. Patří sem vedoucí provozů, jejichž náplní práce je zajistit plnění podnikatelského plánu svěřeného úseku, koordinace

prací a komunikace mezi jednotlivými středisky tak, aby v průběhu zpracování zakázek nedocházelo k prodlevám při výrobě či ke zhotovení nekvalitních výrobků.

Vedoucím se zodpovídají za svou činnost jednotliví mistři, kteří představují třetí úroveň řízení. Ti řídí a organizují práce podle operativních plánů. Odpovídají také za sestavování plánů výroby podle sjednaných zakázek a kontraktů, dodržování časového harmonogramu dodávek a využívání kapacity provozu, technologických celků a řízení. Na základě odpracovaných hodin na zakázkách připravují podklady pro fakturaci a vedou evidenci potřebných vyhlášek a norem.

Nejnižší úroveň v organizační struktuře je tvořena výkonovými pracovníky středisek.

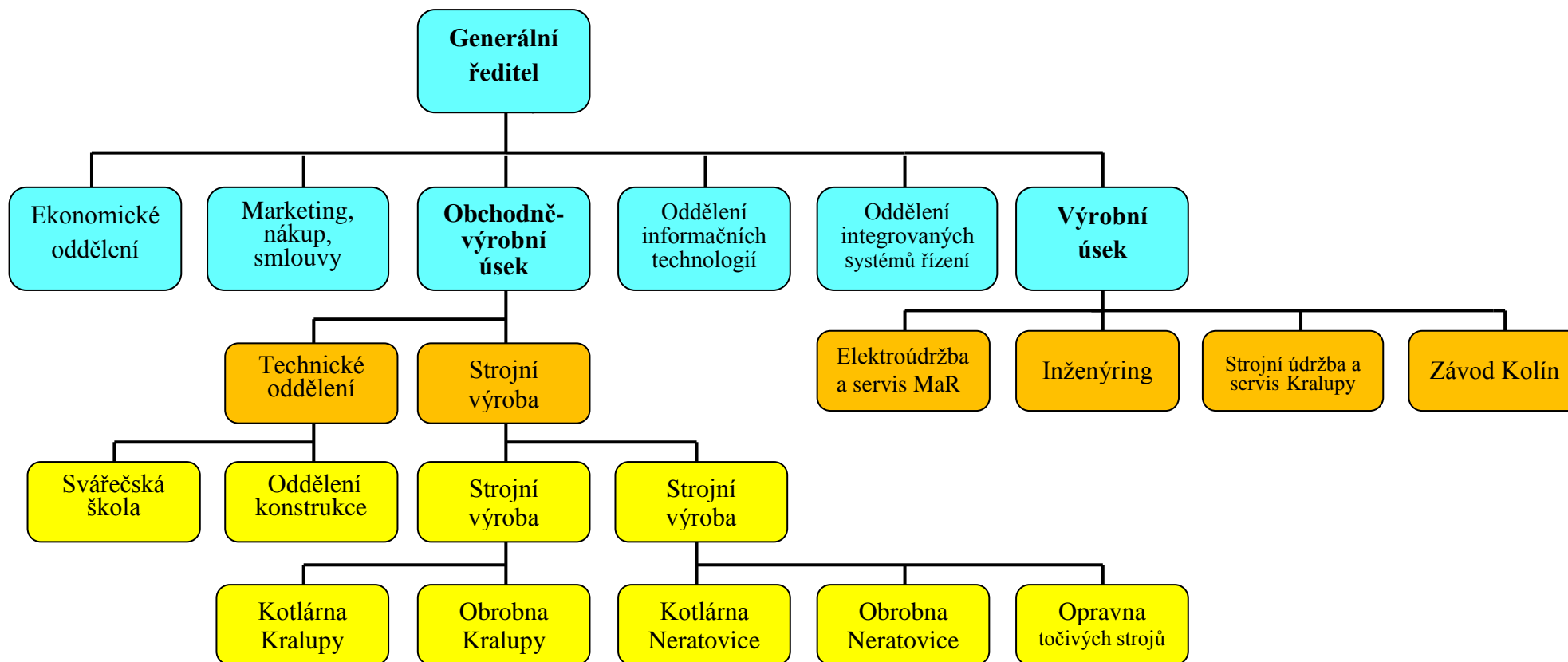
Speciální oddělení podniku, kterými jsou oddělení informačních technologií a oddělení systému řízení jakosti mají za úkol zabezpečovat správu podnikové sítě a kontrolu kvality poskytovaných činností a služeb v rámci podniku v souladu s normou ISO a s tím spojenou legislativou.

Organizační struktura se mění v závislosti na potřebách podniku. V současné době je rozčleněna z profesního hlediska. Jednotlivá střediska jsou seskupena dle specializace v některých případech i na úkor geografického rozčlenění. Příkladem je provoz elektroúdržby, který řídí jednotlivé útvary z Neratovic i Kralup.

Výhodou tohoto členění je možnost výpomocí jednotlivých stejně profesně orientovaných středisek při různých činnostech. Podle typu se organizační struktura společnosti jeví jako liniová, celkem plochá. Je charakteristická vysokou horizontální členitostí, která vzniká v důsledku specializace jednotlivých útvarů na základě dělby práce.

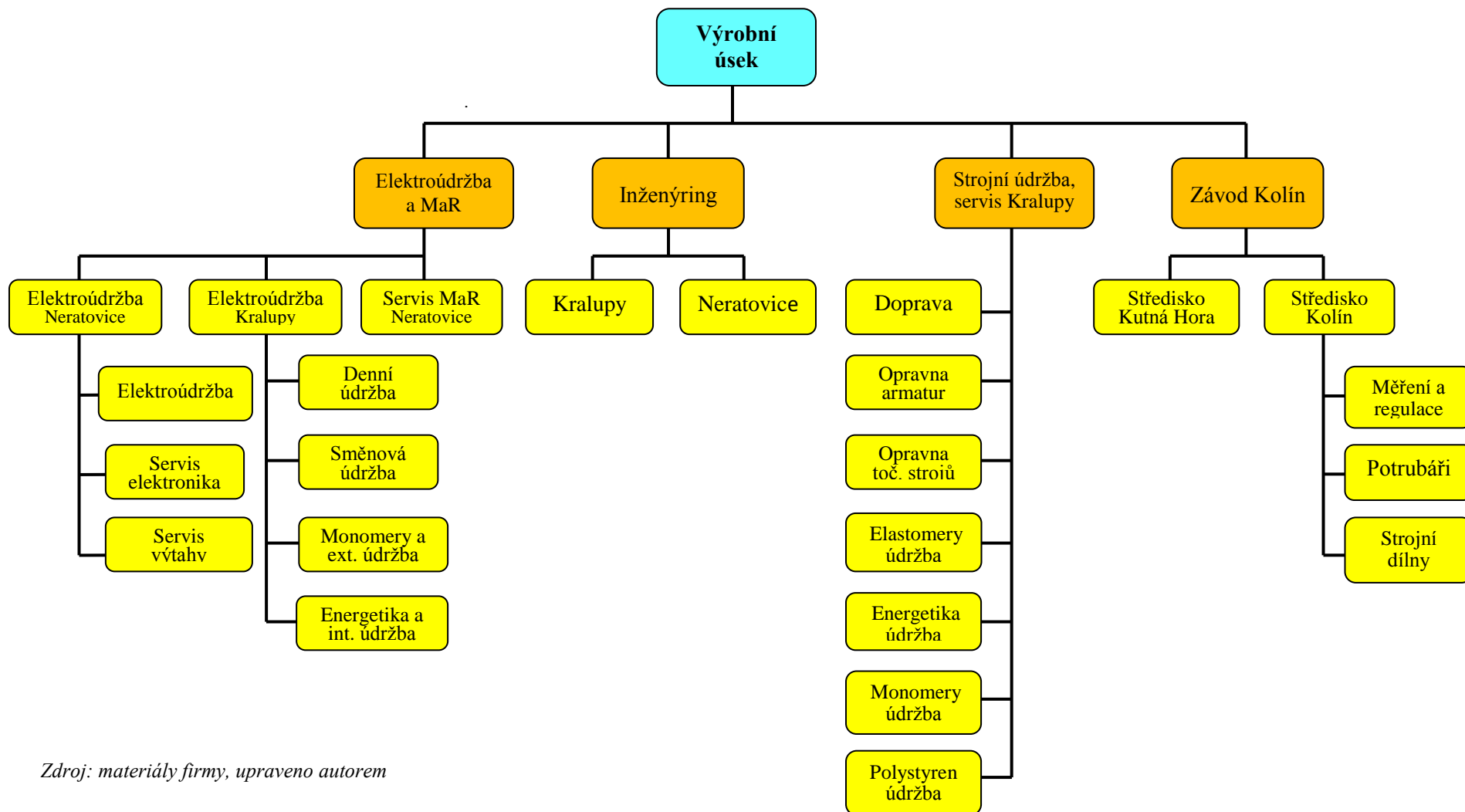
Základní organizační struktura je uvedena na obrázku 7 a organizační strukturu výrobního úseku potom dokládá obrázek 8.

Obrázek 7: Základní organizační struktura podniku K-PROTOS, a.s.



Zdroj: materiály firmy, upraveno autorem

Obrázek 8: Organizační struktura výrobního úseku podniku K-PROTOS, a.s.



Zdroj: materiály firmy, upraveno autorem

5.5 Míra uplatňování centralizace řízení

Ačkoli se podle organizační struktury na první pohled zdá, že se jedná se o centralizovaný systém řízení, kdy úkoly jsou předávány od nejvyšších zástupců vedení až k pracovníkům vedoucích útvarů na nejnižším stupni, vyšší horizontální diferenciaci a s ní spojená vysoká specializace jednotlivých útvarů, poskytujících služby externím zákazníkům, vede k tomu, že útvary na relativně nízké úrovni hierarchie jsou opatřeny poměrně rozsáhlými pravomocemi a odpovědnostmi.

Tato decentralizace se projevuje v samostatném řešení a rozhodování situací, které se týkají zajišťování zakázek. Vedoucí jednotlivých středisek zodpovídají za zpracování celého průběhu zakázky a vedou ji od vzniku až po předání zákazníkovi. Pracovníci musí v průběhu zakázky sami rozhodovat o zvolené metodě na základě měnících se podmínek, navrhovat případná náhradní technická řešení a zapojovat svou iniciativu při řešení různých nepředvídaných okolností.

Proti tomu centralizace řízení se projevuje v systému výběru zakázek a kontroly a schvalování různých dokumentů, jejichž oběh je zakotven v podnikových směrnících.

Na všech úrovních řízení pracovníci dbají na ekonomicky efektivní, bezpečné a kvalitní plnění svěřených úkolů z pohledu jakosti, ochrany životního prostředí a bezpečnosti s cílem zvýšit výkonnost a snížit pracnost prováděných činností.

5.6 Účetnictví v podniku

Účetnictví je vedeno v účetním systému BYZNYS Win®. Jedná se o produkt společnosti JKR Příbram s.r.o., který slouží pro komplexní řízení podniku. Software je velmi variabilní a pomocí různých nástaveb základních modulů umožňuje společnosti nastavit si jej podle vlastních požadavků, potřeb a hlavně zaměření podniku. Systém je kompatibilní s programem na zpracování zakázek, který jednotlivé útvary podniku používají k jejich sledování. Údaje z tohoto programu se ve velmi krátkých časových úsecích průběžně přenáší do vnitropodnikového účetního systému.

Jednotliví pracovníci, kteří jsou oprávněni používat systém, mají zpřístupněny pouze určité agendy, které souvisí s jejich náplní práce.

5.7 Vnitropodnikové účetnictví

Podnik své vnitropodnikové účetnictví vede v odděleném okruhu od finančního účetnictví. Účtuje o střediscích a jejich výkonech v druhovém členění nákladů. Používá se směrná účetní osnova, jejíž syntetické účty jsou rozděleny analyticky.

Např: účet 518 200 – nájemné ostatní

účet 518 220 – nájemné šatny

účet 518 250 – nájemné nebytových prostor

Kromě těchto analytických účtů ještě používá pro vedení vnitropodnikového účetnictví účty 8xx pro vnitropodnikové náklady a 9xx pro vnitropodnikové výnosy. Tyto údaje se pravidelně překlápí do systému finančního účetnictví na konci každého měsíce tak, aby byl výsledek hospodaření podniku úplný.

5.7.1 Plánování, kalkulace a controlling

Za plánování ve společnosti je zodpovědný ekonomický úsek. Roční plán stanovuje úkoly společnosti na kalendářní rok. Plán je rozpracován v druhovém členění do jednotlivých dílčích položek a v časovém členění do roku, čtvrtletí a měsíců. Z plánu vychází metodika kalkulace cen pro obchodní jednání se zákazníky. Rozsah a strukturu plánů určuje generální ředitel, který současně schvaluje alokace nákladů a výnosů při tvorbě plánů jednotlivých středisek.

Základní plánovací jednotkou je kalkulace plánovaného jednotkového nákladu výkonového pracovníka. Tato kalkulace je dále využívána pro stanovení plánované ceny zakázky, kterou provádí zakázkové oddělení obchodního úseku.

Porovnávání plánů s dosahovanými skutečnými výsledky s předložením následných návrhů na řešení případných odchylek v podniku řeší controlling. Controlling provádí ekonomický úsek formou reportingu, tj. informačního shrnutí výsledků hospodaření a jejich analýz v jednotlivých měsících a v kumulaci od počátku roku.

5.8 Ekonomická struktura společnosti

Pro efektivní řízení nákladů a výnosů je společnost rozdělena na hospodářská střediska v souladu s platnou organizační strukturou společnosti. Střediska tvoří dva základní typy : **výkonová** a **režijní**.

Výkonová střediska zajišťují hlavní činnost věcným a ekonomickým naplněním realizovaných zakázek. Jsou na nich sledovány externí a interní náklady a výnosy včetně hospodářského výsledku. Jsou číselně označena podle umístění jednotlivých závodů trojmístnými čísly v rozmezí od 301 do 710.

Mezi režijní střediska patří střediska správy – tj. vedení firmy (100), integrované systémy řízení (150) , ekonomický úsek (200) a úsek nákupu (300). Patří sem i střediska výrobní režie, která zajišťují doplňkové služby. U těchto středisek jsou sledovány externí náklady a jsou rozúčtovány do nákladů výkonových středisek společnosti podle klíče odsouhlaseného vedením společnosti.

Pro přechodné zpracování účetnictví v průběhu účetního roku se zřizuje tzv. **zúčtovací** středisko, které slouží pro zúčtování daně z příjmu, a nese označení 999.

6 Charakteristika jednotlivých středisek

6.1 Nákladová střediska

Jako **nákladová střediska** jsou po stránce ekonomické řízena všechna režijní střediska. Mezi režijní střediska v podniku patří útvary správní, obchodní, závodové a výrobní režie. Na účty těchto středisek se v členění podle nákladových druhů zúčtovávají skutečné náklady na jejich činnost, na účty výnosů jsou přiřazovány jejich výnosy, které se člení podle výnosových druhů a představují v podstatě úhradu nákladů střediska v předem stanovených cenách. Pracovníci těchto středisek v důsledku své činnosti mohou ovlivnit pouze výši nákladů.

6.2 Zisková střediska

Jako **zisková střediska** jsou řízena všechna výkonová střediska, která zajišťují hlavní činnost podniku. Patří sem střediska strojní výroby, strojní údržby, elektroúdržby a oprav. Všechny výkony, které tato střediska poskytují, jsou přizpůsobeny individuálním požadavkům objednatele a jsou realizovány výhradně formou zakázek. Jedná se o výkony, které podnik dodává externím zákazníkům.

Tyto výkony se dělí podle činnosti, kterou poskytují, ale především podle způsobu ocenění. Například výkony střediska údržby jsou limitovány počtem pracovníků a výší hodinové sazby za pracovníka, která je dána rámcovou smlouvou, uzavřenou s podnikem SYNTHOS, a.s.

Oproti tomu střediska servisní, mezi která patří například středisko dopravy a mechanizace, operují s tržními cenami a jejich výnosy mohou výrazně přesahovat plánované.

Všechna tato střediska svou činností ovlivňují jak výši nákladů, tak i externích výnosů a zajišťují celý podnikatelský proces, kterým je zakázka. Zakázka se sleduje od jejího zavedení do systému, pro její zhotovení se obstarává potřebný materiál, objednávají se různé kooperační práce a celý proces je ukončen až předáním hotového díla zákazníkovi. Jedná se tedy o uzavřený technologický proces. Střediska svou činností ovlivňují jak výši nákladů, tak výši zisku, na němž jsou pracovníci střediska zainteresovaní.

7 Řízení ekonomických středisek

7.1 Řízení nákladového střediska

Nákladové středisko je nejnižším útvarem, za který se sledují náklady z hlediska odpovědnosti.

Klasickým příkladem nákladového střediska je středisko 250 – Informační technologie, které jsem zvolila pro ilustraci v následujícím textu.

7.1.1 Plánování

Základním podkladem pro řízení střediska je plánovaný rozpočet nákladů. Rozpočet tvoří ekonomické oddělení ve spolupráci s vedoucím střediska. Vychází se ze skutečnosti minulého roku a upravuje se o některé položky, o kterých se ví, že se budou v novém období odlišovat. Jedná se o odpisy, mzdy a v případě tohoto střediska o speciální investice, které se týkají údržby počítačových programů, výměny počítačů a notebooků a pronájem datových linek. Výše těchto plánovaných položek je potom rozpočítána do jednotlivých měsíců tak, aby byla dodržena předpokládaná časová souvislost výdajů.

Sledované náklady střediska se dělí na prvotní a druhotné. Prvotní náklady jsou externí a zahrnují převážně náklady za spotřebu pohonných hmot referentských vozidel, kancelářské potřeby, náklady za připojení telefonů a údržbu softwarových systémů, mzdové náklady a pojištění. Druhotné náklady vznikají převodem z analytických účtů ostatních vnitropodnikových středisek formou interního dokladu. Mezi ně patří například pronájem služebních vozidel a náklady budovy.

Celková plánovaná částka nákladů je podkladem pro vytvoření plánu výnosů střediska. V této výši, rozpočítané do měsíců, se provádí přeúčtování za pronájem počítačů jednotlivým útvarům podniku. Alokace nákladů probíhá na základě tzv. rozvrhové základny, která vychází z celkových nákladů střediska a celkového počtu pronajatých počítačů.

Tabulka 4: Plánovaná alokace nákladů střediska

ALOKACE NÁKLADŮ - PLÁN R. 2011

Náklady celkem	2 691 102	Hospodářské středisko	250
Externí výnosy	24 000		
Náklady pro alokaci	2 667 102	nákladový účet	802600
Počet pronajatých PC	93	výnosový účet	902600
Náklady na 1 PC	28 678,52		

středisko	počet PC na středisku	nákl.na 1 ks	náklady na rok	náklady na měsíc
100	5	28 678,52	143 392,60	11 949,38
150	7	28 678,52	200 749,64	16 729,14
200	9	28 678,52	258 106,68	21 508,89
250	3	28 678,52	86 035,56	7 169,63
300	9	28 678,52	258 106,68	21 508,89
301	4	28 678,52	114 714,08	9 559,51
celkem:	93		2 667 102,00	222 258,53

Zdroj: Interní materiál firmy, upraveno autorem

Celkový plánovaný výsledek hospodaření střediska na konci roku je nulový, protože veškeré plánované náklady jsou rovny plánovaným výnosům.

7.1.2 Výsledek hospodaření střediska

Výsledek hospodaření střediska se sleduje měsíčně a tvoří jej odchylka skutečných nákladů od rozpočtovaných. V podstatě velmi záleží na tom, jak důsledně a přesně byl vytvořen rozpočet a jestli se opravdu v daném měsíci uskutečnily předpokládané nákupy.

Nákladových položek, které svou činností mohou pracovníci těchto středisek ovlivnit, je v podstatě velmi málo. Jedná se především o úspory v oblasti osobních nákladů například za telefonní služby, spotřebu pohonných hmot nebo úsporu elektrické energie.

7.1.3 Hodnocení pracovníků a jejich motivace

Techničtí pracovníci střediska jsou hodnoceni podle několika kritérií. Základem je pevná měsíční mzda. Motivačním prvkem je odměna, která je vyplácena v určité procentuelní výši, pokud je splněn podnikatelský plán společnosti jako celku. Část odměn je vázána na plnění příkazů přímého nadřízeného a plnění podmínek bezpečnosti práce.

Přestože se pracovníci snaží o to, aby zbytečně neplýtvali, nejsou nijak hmotně zainteresováni na úspoře nákladů, které jsou jediným kritériem, jež mohou alespoň v malé míře svou činností ovlivnit.

7.2 Řízení ziskového střediska

Pro názorný příklad, na kterém bude přiblíženo řízení konkrétního ziskového střediska, bylo po dohodě s ředitelem výrobního úseku vybráno středisko 532 – Strojní údržba, které zajišťuje údržbu pro provozy elastomerů, polymerace a koagulace v akciové společnosti SYNTHOS Kralupy.

Činnost tohoto střediska je zajišťována pouze vlastními pracovníky, externí kooperace jsou využívány pouze výjimečně. Jedná se klasické údržbové práce, které podnik poskytuje na základě uzavřené rámcové smlouvy.

7.2.1 Plánování

Výchozím podkladem řízení střediska je plán nákladů a výnosů. Plán pro následující rok se začíná zpracovávat již koncem listopadu, kdy vedoucí střediska dostane od podnikového vedení předpokládanou částku zisku, jehož výši by mělo středisko během roku splnit, případně překročit.

Tato částka vychází jednak ze zkušeností ziskovosti střediska v minulých letech, které se přizpůsobují stávajícím podmínkám, ale také z požadavků vlastníka podniku. Na vedoucím střediska potom leží úkol rozpracovat roční plán v dané struktuře nákladů a výnosů a tento plán rozčlenit do jednotlivých měsíců roku.

Některé plánované náklady vycházejí z legislativní úpravy dané vnitropodnikovými směrnici, jako například spotřeba osobních ochranných pomůcek a hygienických potřeb zaměstnanců, náklady na školení apod. Základním podkladem pro vedoucího je však uzavřená rámcová smlouva s podnikem SYNTHOS a.s., která zastřešuje prakticky veškerou činnost střediska. V její příloze je specifikován požadavek na počty pracovníků pro plánované akce během roku spolu s ceníkem profesních výkonů.

V kontextu s touto smlouvou zapracuje vedoucí pracovník do jednotlivých měsíců předpokládané náklady na spotřebu materiálu, energií, pohonných hmot a předpokládané kooperační práce podle počtu hodin nad rámec vlastní kapacity pracovníků střediska. Od plánovaného počtu pracovních hodin a počtu pracovníků se odvíjí také mzdové náklady.

Všechny tyto nákladové položky vedoucí pracovník střediska dokáže s menšími či většími odchylkami naplánovat vyjma mimořádných událostí, ke kterým patří havárie či živelné pohromy. Aby mohly být do plánu doplněny některé nákladové položky, které středisko svou činností nedokáže ovlivnit, je nutná spolupráce s ekonomickým oddělením, které přidělí středisku alokované náklady správní a odbytové režie a ostatní plánované vnitropodnikové náklady, vzniklé přeúčtováním z ostatních středisek, např. pronájem vozidel, pronájem výpočetní techniky apod.

Pokud chce středisko splnit plán, musí pokrýt všechny tyto náklady a ještě při tom dosáhnout daného zisku. Protože alokované náklady činí poměrně vysokou částku, kterou

v mnohých případech nedokáží uhradit výnosy z nasmlouvaných zakázek, jsou na vedoucího střediska kladeny vysoké nároky na neustálé zajišťování nových zakázek.

Plánované výnosy střediska tvoří převážně tržby z prodeje služeb za hlavní zakázky, jejichž podkladem je požadavek na počet odpracovaných hodin jednotlivých pracovníků střediska v dané sazbě. Tato částka se krátí o dny nemoci a dovolené. Do plánovaných tržeb vstupuje také prodej materiálu na zakázky, který je oproti nákladům na jeho pořízení navýšen o 5% marži. Některé mimořádné výnosy však vedoucí pracovník nemůže dopředu naplánovat, protože okolnosti jejich vzniku nejsou dosud známy.

Vypracovaný plán střediska vedoucí odevzdá, a pokud nejsou ze strany vedení žádné připomínky, je plán do konce předchozího kalendářního roku schválen a vydán pro středisko jako závazný.

Tabulka 5: Souhrnný roční plán střediska

Plán na rok 2010 pro středisko 532	
Souhrn externích nákladů	6 681 168
Souhrn interních nákladů	1 432 252
Souhrn externích výnosů	8 279 000
Souhrn interních výnosů	0
Náklady celkem	8 113 420
Výnosy celkem	8 279 000
Zisk celkem	165 580

Zdroj: Interní materiál firmy, upraveno autorem

7.2.2 Ocenění výkonů střediska a vnitropodniková cena

Aby vedoucí pracovník střediska mohl naplánovat tržby za poskytnuté služby, musí být oceněny výkony pracovníků.

K tomu slouží kalkulace hodinové sazby nákladů na jednoho pracovníka útvaru. Základem pro výpočet sazby je počet odpracovaných hodin na jednoho pracovníka za měsíc. Kalkulace hodinové sazby vychází z nákladů vázaných přímo na každého zaměstnance (jedná se o mzdové náklady, sociální pojištění), ke kterým se připočítávají fixní náklady spojené s jeho výbavou a vzděláním, ovlivněné požadavky zákazníka (ochranné pomůcky,

školení, úrazové pojištění, hygiena apod.). K těmto nákladům se připočtou fixní náklady dílny (energie, nájemné, odpisy, opravy, režie dílny) a po přičtení výrobní, obchodní a správní režie se k takto vypočtené sazbě případně připočte zisková přírážka ve výši 5%.

Tabulka 6: Výpočet hodinové sazby výkonů

Kalkulace hodinové sazby střediska 532	
přepočtený počet pracovníků	15
odpracované hodiny celkem	25 900
z toho v normální pracovní době	25 050
v přesčasové práci	850
plán odpracovaných hodin na 1 pracovníka za měsíc	139
průměrná mzda	19 732
mzdy celkem	3 660 000
z toho mzdy bez přesčasů a pohotovosti	3 381 750
přesčasy	108 250
pohotovost	170 000
zákonné pojištění sociální a zdravotní	1 149 795
ochranné pomůcky, praní a čištění oděvů	102 036
příspěvek na stravování	51 600
úrazové pojištění	28 480
hygiena a zdravotní dohled	28 540
školení a instruktáže	1 000
ostatní osobní náklady (penz.připoj. aj.)	29 544
Osobní a pseudoosobní náklady celkem	4 772 745
SAZBA MZDY	191
náklady na energii	141 440
nájemné (bomby, šatny, nevýrobní prostory)	154 632
ostatní režie (spoje, úklid, rež.materiál atd.)	73 249
Režijní náklady střediska	369 321
SAZBA MZDY A REŽIE STŘEDISKA	205
výrobní a obchodní režie (technici, obchod)	581 188
SAZBA MZDY+REŽIE STŘ.+VR+OR	228
ostatní vnitropodnikové náklady: pronájem vozidel	53 196
pronájem počítačů	29 448
náklady budovy	61 812
Ostatní vnitropodnikové náklady celkem	144 456
SAZBA MZDY+REŽIE STŘ.+VR+OR+VNITROP.NÁKL.	234
správní režie	519 368
sazba z nákladů celkem včetně režii	255
SAZBA CELKEM SE ZISKEM 5%	268
Plánovaný fond pracovní doby:	1670 hod.

Zdroj: Interní materiál firmy, upraveno autorem

Cena s přírůžkou se používá pouze pro základní ocenění výkonů konečnému externímu zákazníkovi. Také výkony pro externí zákazníky jsou cenově diferencované. Například s podniky SYNTHOS a SPOLANA má firma uzavřenu několikaletou rámcovou smlouvu o poskytování pravidelné údržby, oprav a servisu a na základě této smlouvy, která umožňuje pravidelné pracovní vytížení zaměstnanců podniku, jsou poskytovány tyto výkony s určitou slevou oproti ostatním externím zákazníkům.

Vnitropodnikové výkony jsou předávány mezi středisky v ceně stanovené na úrovni plných střediskových nákladů bez ziskové přírůžky. Sazby pro jednotlivé výkony jsou zadány ve vnitropodnikovém systému a automaticky se přiřazují výkonům podle rozčlenění číselného označení na analytickém účtu 9xx.

Například : 0 - vnitropodnikový výkon
 1 - výkon pro externího zákazníka se slevou
 2 - ostatní výkon externí se ziskem 5%.

7.2.3 Výsledek hospodaření střediska

Porovnání plánu se skutečností se v podniku u ziskových středisek sleduje měsíčně ale v kumulaci vztažené k počátku roku, protože vedoucí pracovníci nemohou předem přesně do měsíců naplánovat všechny své zakázky. Některé zakázky navíc přesahují rámec i několika měsíců a zisk z nich se tak může projevit v jiném období.

Pro sledování těchto případů slouží účet 611100 – změna stavu nedokončené výroby. Každý měsíc před uzávěrkou musí být na zakázku mistry přiřazeny všechny provedené výkony oceněné podle počtu hodin. Rozpracovaná zakázka se neuzavírá. Každé středisko v systému vidí, jaké náklady se doposud přiřadily k rozpracované zakázce a tyto musí odsouhlasit. Ve výsledku hospodaření střediska se potom rozpracovaná zakázka zobrazuje s plusem, pokud jde o přírůstek nebo s mínusem, pokud se jedná o úbytek. Vždy se srovnává stav s koncovým stavem z minulého měsíce.

Výsledek hospodaření střediska tvoří rozdíl výnosů a nákladů z vyfakturovaných zakázek a rozdíl mezi vnitropodnikovými náklady a výnosy. Ty do výsledku vstupují jako výnosy a náklady za výkony podzakázek a náklady vzniklé přeúčtováním správní a odbytové režie. Měsíčně je pro středisko ze systému vytištěna sestava „Výkaz hospodaření“, v němž se sleduje skutečný stav nákladů a výnosů za daný měsíc. Porovnáním plánu a skutečnosti

vzniká výsledek hospodaření, který je podkladem pro systém hmotné zainteresovanosti jednotlivých pracovníků.

Tabulka 7: Porovnání měsíčního plánu a skutečnosti

Porovnání plánu a skutečnosti za 01/2010			
Účet	název účtu	Plán	Skutečnost
501100	Spotřeba materiálu přímý pro zakázky	73 021,00	45 825,34
501350	Spotřeba materiálu - pohonné hmoty - motorová nafta	666,00	381,26
501520	Spotřeba materiálu os.hygiena,čisticí prostředky.	1 160,00	1 455,09
501800	Spotřeba materiálu ochranné pomůcky	6 670,00	1 552,26
501900	Spotřeba materiálu ostatní režijní	0,00	1 528,54
502110	Spotřeba energie - elektrická energie režijní	7 080,00	12 990,47
503300	Spotřeba ostatních - topná voda	14 000,00	8 614,31
503400	Spotřeba ostatních - pitná voda, stočné	162,00	325,93
518220	Nájemné šatny	9 227,00	6 986,40
518240	Nájemné plynové láhve	299,00	521,90
518250	Nájemné nebytových prostor	3 360,00	6 736,39
518310	Pevné linky	1 600,00	1 625,08
518320	Mobilní telefony	250,00	235,49
518400	Praní a chemické čištění pracovních oděvů	1 833,00	944,00
518410	Úklid	82,00	81,09
518520	Výdaje na zdravotní dohled - prevence	1 160,00	1 371,00
518610	Kooperační práce - hodinové sazby	20 000,00	0,00
518990	Ostatní služby	2 872,00	1 567,60
521100	Mzdové náklady	305 000,00	288 741,00
524100	Zákonné sociální pojištění	76 250,00	72 186,00
524200	Zákonné zdravotní pojištění	27 450,00	25 988,00
527100	Příspěvek na závodní stravování-daňový náklad	4 300,00	4 378,81
527500	Příspěvek na penzijní připojištění - daň.uznatelný.	2 300,00	2 300,00
548900	Ostatní provozní náklady	0,00	5 940,59
602100	Tržby z prodeje služeb - výkony hl. zakázky	575 000,00	575 509,00
602101	Tržby z prodeje služeb - výkony podzak. 1.úrovně	30 000,00	125 408,00
602102	Tržby z prodeje služeb - výkony podzak. 2.úrovně	0,00	2 472,00
602110	Tržby z prodeje služeb - materiál hl. zakázky	78 750,00	63 681,98
602111	Tržby z prodeje služeb - materiál podzak. 1.úrovně	0,00	135 154,86
802101	Vnitropodnikové náklady - výkony podzak. 1.úrovně	14 250,00	105 360,00
802102	Vnitropodnikové náklady - výkony podzak. 2.úrovně	0,00	1 920,00
802111	Vnitropodnikové náklady - materiál podzak. 1.úrovně	0,00	128 708,97
802201	Vnitropodnikové náklady (režie) - výkony podzak. 1.úrovně	4 000,00	7 440,00
802211	Vnitropodnikové náklady (režie) - materiál podzak. 1.úrovně	0,00	516,76
802300	Vnitropodnikové náklady - správní režie	43 281,00	43 262,52
802400	Vnitropodnikové náklady - VR technici	33 177,00	35 141,79

802450	Vnitropodnikové náklady - VR obchod	15 255,00	15 232,51
802500	Vnitropodnikové náklady - pronájem vozidel	4 433,00	4 428,45
802600	Vnitropodnikové náklady - pronájem výpočet.techniky	2 454,00	2 445,64
802700	Vnitropodnikové náklady - pronájem - náklady budovy	5 151,00	0,00
902101	Vnitropodnikové výnosy - výkony podzak. 1.úrovně	0,00	7 200,00
	Náklady	680 743,00	836 733,19
	Výnosy	683 750,00	909 425,84
	Zisk	3 007,00	72 692,65

Zdroj: Interní materiál firmy, upraveno autorem

Pro porovnání skutečných nákladů s plánem byl vybrán měsíc leden, ve kterém ještě nedochází ke kumulaci, a výsledek hospodaření je tak názornější z hlediska posouzení nákladů a výnosů, které do daného měsíce spadají. V tomto měsíci se středisku podařilo dosáhnout zisku a v porovnání s plánem i překročit hodnotu plánovaného zisku.

Největší odchylky skutečnosti od plánu vykazují účty 602101 – výkony podzakázky 1. úrovně a s tímto související účet 602111 – tržby z prodeje materiálu podzakázky 1. úrovně. Jedná se o vyfakturování výkonů pracovníků střediska na neplánované zakázce, kterou bylo nutno realizovat urgentně z důvodu havárie. Jednalo se o zakázku „Repase osového ventilátoru sušárny“. Pro tuto akci byly střediskem nakoupeny vnitropodnikové výkony střediska obrobny, které se podílelo na opravě obráběcími pracemi. Výkony střediska obrobny se zobrazily ve výsledku střediska ve formě účtu 802101 jako náklady za výkony podzakázky 1. úrovně. Na tuto akci byl střediskem obrobny také spotřebován materiál, který vstupuje do výsledku jako účet 802111 – vnitropodnikové náklady za materiál podzakázky 1. úrovně.

K měsíčnímu výsledku hospodaření střediska se vedoucí pracovník vyjadřuje na poradě vedení, které předkládá komentář k odchylkám, vzniklým porovnáním plánu a skutečnosti.

7.2.4 Hodnocení pracovníků a jejich motivace

Všichni pracovníci střediska jsou zainteresováni v první řadě na splnění plánovaného měsíčního zisku střediska, dále pak na dodržování bezpečnosti práce a v neposlední řadě na využívání pracovní doby. V případě, že se středisku podaří překročit plánovaný měsíční zisk, je z této částky daná procentuelní výše rozdělena mezi pracovníky střediska formou odměn. Výplata odměn je však podmíněna ještě kladným celkovým výsledkem hospodaření podniku jako celku.

8 Zhodnocení současného stavu a návrhy řešení

Akciová společnost K-PROTOS je výrobně-obchodní společnost, která prostřednictvím svých specializovaných útvarů poskytuje služby externím zákazníkům. Z toho vyplývá, že útvary na relativně nízké úrovni podnikové struktury vstupují do jednání se zákazníky a jsou zainteresovány na vyšší zisku, kterou podniku přinášejí. Proto by měl být přínos středisek a jejich dosažený zisk zobrazen v reálné výši. To je úkolem odpovědnostního přístupu k řízení.

Středisko by mělo být hodnoceno pouze na základě parametrů, které svou činností může ovlivnit. Z tohoto důvodu vidím největší problém v alokaci společných nákladů správní a odbytové režie, které se přeúčtovávají v předem naplánované výši do rozpočtů ziskových středisek, a které vedoucí těchto středisek nemohou svou činností v zásadě ovlivnit.

Tyto náklady zatěžují výsledek hospodaření ziskových středisek a mají tak nepříznivý vliv na hodnocení a motivaci pracovníků. Výše těchto nákladů je u některých méně ziskových středisek tak velká, že jejich výši v některém měsíci nejsou schopny ze svých výkonů uhradit.

Řešením této situace je oddělené sledování nákladů, které středisko svou činností dokáže ovlivnit, a tyto by vstupovaly do tzv. „manažerského výsledku“, který by sloužil jako hlavní hodnotící kritérium střediska. Zahrnoval by výnosy z prodeje výkonů, náklady výkonů, marži a ovlivnitelné fixní náklady. Ostatní neovlivnitelné fixní a správní náklady by spolu s manažerským výsledkem tvořily celkový výsledek střediska.

Také řízení nákladových středisek není plně v souladu s principy odpovědnostního přístupu. Jedná se o to, že tato střediska svou činností mohou ovlivnit pouze náklady, avšak toto kritérium není vůbec zapracováno do hmotné zainteresovanosti jejich pracovníků a tím nejsou motivováni k úsporám. Zbytečné navyšování nákladů se potom projeví ve zvýšení plánovaných alokací, které v konečném důsledku musí uhradit zisková střediska.

C. ZÁVĚR

Tato práce se věnuje problematice odpovědnostního přístupu manažerského účetnictví a jeho míře uplatňování ve vybraném podniku.

V teoretické části byly shrnuty základní pojmy, týkající se manažerského účetnictví, podmínek jeho fungování a způsobů posuzování hodnotových kritérií při řízení různých typů středisek.

Smyslem praktické části bylo seznámit se s fungováním podniku, rozpoznat jeho vnitřní ekonomickou strukturu, míru uplatňování centralizace a určit, jak jsou řízena jednotlivá střediska. Cílem bylo porovnat obecné principy řízení z hlediska odpovědnosti s realitou, případně doporučit vhodná řešení, pokud by se srovnávané přístupy výrazně odlišovaly.

K tomuto účelu byla vybrána výrobně-obchodní společnost K-PROTOS, zabývající se poskytováním údržbových, montážních a opravárenských činností se specializací na zařízení provozů chemických podniků.

Při zpracování mé práce jsem se setkala s pozitivním postojem vedení podniku. Formou osobních pohovorů s vedoucími pracovníky jednotlivých úseků mi byly ochotně sdělovány informace a poskytnuty veškeré potřebné písemné materiály, ze kterých bylo možné čerpat.

Poslední roky nejsou pro podnik nijak příznivé. Musí se vyrovnávat se stále ještě doznívající finanční krizí, která se odrazila ve výsledku hospodaření až koncem roku 2009, kdy došlo k ukončení lukrativních investičních akcí. Projevila se jak snížením počtu nových zakázek, tak poklesem marže v důsledku vyšší konkurence na trhu. Společnost také procházela řadou organizačních změn. Z původní dceřiné společnosti SYNTHOSu se stal samostatný podnik, který několikrát změnil majitele. Od konce loňského roku je vlastněn polskou společností, které se v současné době seznamuje s hospodařením podniku. Zároveň v důsledku obchodování polského mateřského podniku na veřejné burze přechází podnik na vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů.

Tyto změny měly vliv i na nové uspořádání organizační struktury podniku, avšak ekonomická struktura zůstala zachována. V rámci ekonomického členění, které vplynulo

z analýzy delegování pravomoci a odpovědnosti a způsobu hodnocení výsledků, je podnik rozdělen na střediska nákladová a střediska zisková. Jako nákladová jsou řízena všechna střediska režijního charakteru, jako zisková jsou řízena všechna střediska, která poskytují své výkony externím zákazníkům.

System řízení podniku je ovlivňován kombinací centralizovaného a decentralizovaného přístupu. Decentralizace se projevuje ve větší míře pravomoci středisek řešit samostatně zakázky a nést zodpovědnost za celý jejich průběh. Centralizovaný přístup se uplatňuje při komplexním zajišťování legislativních a právních předpisů a v procesu schvalovacím.

Cílem mé práce bylo zjistit, jakým způsobem uplatňuje podnik řízení středisek v souladu s danými principy odpovědnostního manažerského účetnictví. Na základě zjištěných poznatků jsem došla k závěru, že ač podnik sleduje výsledek hospodaření jednotlivých středisek, je jeho vypovídací schopnost z odpovědnostního hlediska u ziskových středisek zkreslená.

Jedná se o to, že do výsledku vstupují společné náklady, za jejich výši středisko není odpovědné. Navíc se tato skutečnost promítá do hodnocení jednotlivých pracovníků ve formě nižšího dosaženého zisku, na jehož výši je středisko hmotně zainteresované.

K řízení nákladových středisek bych chtěla podotknout, že přestože pracovníci těchto útvarů mohou svou činností ovlivňovat pouze výši nákladů, jejich hmotná zainteresovanost na úspoře nákladů není zakotvena v systému jejich odměňování.

Celkové si myslím, že systém manažerského účetnictví v podniku je zaběhlý a plní svou funkci dobře, pouze při jeho řízení není uplatňován odpovědnostní přístup.

Pokud by se vedení společnosti rozhodlo tyto připomínky řešit, mohlo by manažerské účetnictví v podniku přispět mimo jiné také k reálnějšímu zobrazení přínosu jednotlivých středisek k celkovým výsledkům podniku a tím účinně podpořit motivaci pracovníků.

D. Použité zdroje

Odborné publikace

FIBÍROVÁ, J. – ŠOLJAKOVÁ, L. – WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M. – LANČA, J. – ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*, Praha: Grada Publishing, 2008. 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil, aj. *Manažerské účetnictví*, Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

SYNEK, Miloslav, aj. *Manažerská ekonomika*, Praha: Grada Publishing, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.

Elektronické zdroje

K-PROTOS, a.s. *Oficiální stránky společnosti* [online]. Poslední revize 2011 [cit. 2011-03-14]. Dostupné z: <<http://www.k-protos.cz/>>.

BUSINESSINFO. *Typy organizačních struktur a jejich členění* [online]. Poslední revize 2011 [cit. 2011-03-21]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/management-msp/typy-organizanich-struktur-cleneni/1001663/59204/?page=3>>.

E. Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví.....	11
Obrázek 2: Základní schéma manažerského účetnictví.....	14
Obrázek 3: Centralizovaná organizační struktura.....	18
Obrázek 4: Decentralizovaná organizační struktura.....	19
Obrázek 5: Příklad dokončené zakázky - výměník v závodě SYNTHOS Kralupy.....	34
Obrázek 6: Logo firmy	35
Obrázek 7: Základní organizační struktura podniku K-PROTOS, a.s.....	38
Obrázek 8: Organizační struktura výrobního úseku podniku K-PROTOS, a.s.	39
Tabulka 1: Výsledek hospodaření nákladového střediska.....	29
Tabulka 2: Výsledek hospodaření ziskového střediska	30
Tabulka 3: Přehled hospodaření	35
Tabulka 4: Plánovaná alokace nákladů střediska	44
Tabulka 5: Souhrnný roční plán střediska	47
Tabulka 6: Výpočet hodinové sazby výkonů.....	48
Tabulka 7: Porovnání měsíčního plánu a skutečnosti.....	50