

# **Analýza systému plánování a rozpočtování v podniku**

František Pospíšil

---

Bakalářská práce  
2021



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2020/2021

## **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **František Pospíšil**  
Osobní číslo: **M180026**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **Prezenční**  
Téma práce: **Analýza systému plánování a rozpočtování v podniku**

### **Zásady pro vypracování**

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte teoretická východiska k problematice plánování a rozpočtování.

II. Praktická část

- Představte vybraný podnik a sestavte jeho ekonomický profil.
- Proveďte analýzu nákladů, následně zhodnotte systém plánování a rozpočtování ve vybraném podniku.
- Na základě vypracované analýzy navrhnete doporučení v daných oblastech.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**  
Forma zpracování bakalářské práce: **Tištěná/elektronická**

**Seznam doporučené literatury:**

DRURY, Colin. *Management and cost accounting. Ninth edition.* Andover: Cengage Learning, 2015, 827 s. ISBN 978-1-4080-9393-1.  
HRDÝ, Milan a Michaela KRECHOVSKÁ. *Podnikové finance v teorii a praxi.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, 268 s. ISBN 978-80-7478-011-0.  
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání.* Praha: Management Press, 2018, 791 s. ISBN 978-80-7261-568-1.  
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.* 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada, 2016, 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.  
SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika. 5. aktualizované a doplněné vydání.* Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jiří Dokulil**  
Ústav krizového řízení

Datum zadání bakalářské práce: **15. ledna 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **18. května 2021**

L.S.

---

**doc. Ing. David Tuček, Ph.D.**  
děkan

---

**doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.**  
ředitel ústavu

Ve Zlíně dne 15. ledna 2021

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

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

### **Prohlašuji,**

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

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalářská práce se zabývá analýzou plánování a rozpočetnictví ve vybrané společnosti. Analyzovaná data budou sloužit společnosti pro efektivnější a praktičtější sestavení rozpočtu a zlepšení v oblasti nákladů.

V teoretické části je definováno postavení systému plánování a rozpočetnictví v rámci manažerského účetnictví, je charakterizován tradiční rozpočet, jeho rozpočtové fáze a nedostatky. Na tradiční rozpočet navazují moderní přístupy k rozpočetnictví, které umožňují eliminovat nedostatky tradičních rozpočtů a využít rozpočet jako nástroj pro aktivní řízení. Druhá část se zabývá problematikou nákladů. Obsahem této části je členění nákladů na jednotlivé typy, které se v podniku vyskytují.

V praktické části jsou uvedené oblasti zanalyzovány v podmínkách vybrané společnosti, která se zabývá poskytováním služeb. Obsah praktické části je sestaven z představení společnosti, kde jsou uvedeny její základní charakteristiky a přehled vykonávaných činností. Následuje analýza nákladů dle druhového a kapacitního členění a analýza systému plánování a rozpočetnictví. Bylo zjištěno, že v analyzované společnosti nejsou tradiční rozpočty používány a manažerská funkce plánování není součástí běžné pracovní rutiny. Funkci plánování zde plní investiční plán. Ve snaze zkvalitnit systém plánování a rozpočetnictví bylo podniku doporučeno implementovat několik ukazatelů, které obsahuje návrhová část.

Klíčová slova: rozpočet, Beyond Budgeting, náklady, klasifikace nákladů.

## **ABSTRACT**

The bachelor thesis deals with the analysis of planning and budget in a selected company. The analyzed data will serve the company for efficient and practical budgeting and cost improvements.

The theoretical part defines the position of the planning and budget system in managerial accounting, characterizes the traditional budget, its budget phases and shortcomings. The traditional budget is followed by modern approaches to the budgeting, which eliminate the shortcomings of traditional budgets and use the budget as a tool for active management. The second part deals with the issue of costs. The content of this part is a breakdown of costs for individual types that occur in the company.

In the practical part, the parts are analyzed in the conditions of a selected company that deals with the providing of services. The content of the practical part is compiled from the

introduction of the company, where its basic characteristics and an overview of activities performed are given. It consists of a cost analysis by type and capacity membership and an analysis of the planning and budget system. It was processed, that traditional budgets are not used in the analyzed company and the managerial planning function is not part of the normal work routine. Functional planning fulfills the investment plan here. In an effort to improve the planning and budgeting system, the company was recommended to implement several indicators, which contain the design part.

Keywords: Budget, Beyond Budgeting, Costs, Costs classification.

Chtěl bych poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Jiřímu Dokulilovi za obětavý přístup a pomoc v hledání řešení ve formě diskuse, odborného vedení při psaní bakalářské práce. Také bych chtěl poděkovat všem svým blízkým za podporu při studiu.

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

# OBSAH

<b>ÚVOD .....</b>	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE .....</b>	<b>12</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST .....</b>	<b>13</b>
<b>1 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ.....</b>	<b>14</b>
1.1 POSTAVENÍ V HIERARCHII MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	16
1.2 CHARAKTERISTIKA TRADIČNÍCH ROZPOČTŮ .....	17
1.2.1 Rozpočtové fáze .....	18
1.2.2 Nedostatky tradičních rozpočtů.....	18
1.3 MODERNÍ PŘÍSTUPY K ROZPOČETNICTVÍ.....	19
1.3.1 Activity Based Budgeting .....	20
1.3.2 Zero Based Budgeting .....	21
1.3.3 Beyond Budgeting .....	23
1.4 KEY PERFORMANCE INDICATORS.....	24
1.4.1 Charakteristika Key Performance Indicators .....	25
1.4.2 Key Result Indicators .....	26
<b>2 NÁKLADY A JEJICH ŘÍZENÍ.....</b>	<b>27</b>
2.1 POJETÍ POJMU NÁKLADY .....	27
2.1.1 Finanční pojetí.....	28
2.1.2 Hodnotové pojetí .....	28
2.1.3 Ekonomické pojetí.....	29
2.2 KLASIFIKACE NÁKLADŮ .....	29
2.2.1 Druhové členění .....	29
2.2.2 Účelové členění .....	30
2.2.3 Kalkulační členění .....	32
2.2.4 Náklady podle vztahu k objemu výroby .....	33
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST.....</b>	<b>36</b>
<b>4 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU XY S. R. O.....</b>	<b>37</b>
4.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI .....	37
4.2 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA SPOLEČNOSTI XY S. R. O.....	37
4.3 VYKONÁVANÉ ČINNOSTI SPOLEČNOSTI XY S. R. O. ....	38
<b>5 ANALÝZA NÁKLADŮ .....</b>	<b>40</b>
5.1 DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	40
5.2 HORIZONTÁLNÍ A VERTIKÁLNÍ ANALÝZA.....	42
5.2.1 Vertikální analýza.....	42
5.2.2 Horizontální analýza .....	44
5.3 NÁKLADY DLE VZTAHU K OBJEMU VÝROBY .....	45
5.4 PŘÍMÉ A NEPŘÍMÉ NÁKLADY .....	47



5.5	SHRNUTÍ ANALÝZY NÁKLADŮ.....	49
<b>6</b>	<b>ANALÝZA SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ.....</b>	<b>50</b>
6.1	ANALÝZA SOUČASNÉ SITUACE SPOLEČNOSTI.....	50
6.2	FUNKCE A INDIKÁTORY PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ.....	50
<b>7</b>	<b>ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ.....</b>	<b>53</b>
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>56</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....</b>	<b>57</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ.....</b>	<b>60</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>61</b>

## ÚVOD

Činnosti, které vedou ke zhodnocení prostředků ve finanční prospěch a uspokojení potřeb zákazníků, jsou v podnikovém prostředí důležitým faktorem. Základní podmínkou pro jejich efektivní řízení je získání informací o jejich průběhu, vlivu na podnikové i společenské prostředí a výši nákladových a výnosových položek, které s danou činností souvisejí. Pro podnik je důležité, aby zachoval základní principy minima a maxima. Princip minima dbá na využití spotřeby výrobních faktorů k co největšímu výnosu. Princip maxima se zaměřuje na maximální výnosnost při minimální spotřebě výrobních faktorů. Při dodržení těchto principů se podniku otevírají cesty k hledání nových ekonomických příležitostí a zvýšení tržní hodnoty podniku.

V podniku se objevuje mnoho faktorů, které ovlivňují průběh jeho vykonávaných činností. Jedním z těchto faktorů jsou náklady, které vyjadřují vynaložení finančních prostředků pro zabezpečení chodu podniku. Potřeba řízení nákladů se pro podniky stává v dnešním prostředí důležitým prvkem pro efektivní řízení podniku. Náklady tvoří nedílnou součást každodenní agendy značného množství pracovníků firem. Pro řízení nákladů v podniku je důležité mít správné a věcné informace o jednotlivých nákladových položkách a jejich vlivu na podnikové prostředí. S růstem automatizace a moderních technologií, které se stávají součástí každého podniku, roste také počet nákladů, které se nedají přiřadit konkrétnímu výrobku, výkonu a jejich výše ovlivňuje strukturu nákladových položek.

Pro vhodnější a reálnější vyjádření plánů podniku a zachycení jeho předpokládané budoucí situace, si mnoho podniků začalo stanovovat finanční rozpočty. Systém rozpočtování se stal pro podniky nedílnou součástí procesu plánování a kontroly. Rozpočty vyjadřují plán budoucího období, ve kterém podnik bude provozovat svoji činnost. Rozpočet vyjadřuje objem prováděných výkonů, strukturu nákladových a výnosových položek a také investiční plány, které jsou plánovány pro nadcházející období. V dnešním ekonomickém prostředí potřebují podniky reagovat flexibilněji na změny ve vztahu k ekonomické situaci. Část podniků využívá moderních metod rozpočtování, které jim umožňují efektivněji a rychleji reagovat na změny a přesněji vystihnout ekonomickou situaci, ve které se podnik nachází. Tyto metody definují rozpočet jako výsledek prováděných činností v podniku a umožňují nám modelovat budoucí situaci podniku za různých podmínek.

Tato bakalářská práce se zabývá tematikou analýzy plánování a rozpočetnictví v podniku. V teoretické části budou obsaženy poznatky z odborných literatur, které se věnují

problematice nákladů a rozpočetnictví. Teoretická část bude rozdělena do dvou částí. V první části bude uvedena charakteristika tradičních rozpočtů, jejich nedostatků a na ně navazující moderní přístupy v rozpočetnictví. V druhé části budou uvedeny charakteristiky nákladových skupin ve vztahu k účetnictví, k podnikovému prostředí a vztahu k objemu výroby.

V praktické části bude provedena na základě poznatků z teoretické části analýza nákladů za období let 2017-2019. U analýzy rozpočetnictví bude provedena charakteristika aktuální situace podniku, formy sestavování rozpočtu a jeho zapojení v podniku. Na závěr praktické části budou uvedena doporučení pro zlepšení situace podniku.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Základním cílem práce je provedení analýzy systému plánování a rozpočtování vybraného podniku a na základě zjištěných poznatků vytvoření doporučení ke zlepšení současného stavu. Jako analyzovaná období jsem si zvolil roky 2017, 2018 a 2019. Zdrojem dat je zejména výkaz zisku a ztráty za jednotlivá období a interní informace získané od vedení společnosti. Ze získaných dat bude vyhotovena analýza nákladů a rozpočetnictví. Z analýzy budou vytvořeny závěry a doporučení, které pomohou podniku efektivněji tvořit rozpočty a efektivně snižovat nákladové položky.

Bakalářská práce je složena ze dvou částí, a to teoretické a praktické části.

V teoretické části budou obsaženy poznatky z odborné literatury k tématům rozpočetnictví a nákladů. V části rozpočetnictví budou definovány základní charakteristiky tradičních rozpočtů, proces tvorby rozpočtů a nedostatky, které nesou tradiční rozpočty. Na nedostatky tradičních rozpočtů navážou moderní přístupy k rozpočetnictví, které umožňují podniku aktivnější podílení na plnění rozpočtu. Druhá část teoretické práce se týká zejména problematiky nákladů. Bude zde uvedena jejich charakteristika, pojetí dle typu účetnictví, ve kterém figurují a jejich základní členění. Při kompletaci teoretické části byla využita metoda literární rešerše ve snaze identifikovat teoretická východiska pro tvorbu praktické části.

V praktické části byly využity metody analýzy a dedukce s cílem zanalyzovat současný systém plánování a rozpočetnictví ve vybrané společnosti a pokusit se identifikovat faktory, které podobu tohoto systému ovlivňují. Při analýze současného stavu dostala velký prostor oblast nákladů, neboť právě plánování, snižování a monitoring nákladů úzce souvisí s rozpočtovým procesem. Data pro analýzu nákladů budou poskytnuty z výkazu zisku a ztráty a interních zdrojů. Jako analyzovaná období jsou zvoleny roky 2017, 2018 a 2019. V analýze nákladů bude využito druhového a kapacitního členění nákladů. Na základě druhového členění bude provedena vertikální a horizontální analýza nákladů, které vyjadřují procentní zastoupení a změnu jednotlivých nákladových položek k celkovým nákladům v podniku. Analýza rozpočetnictví bude zahrnovat zohlednění aktuální situace podniku a proces sestavování rozpočtu. V závěru praktické části bude užita metoda syntézy pro stanovení jednotlivých rozhodnutí, která umožní zlepšení procesu plánování a rozpočtování v podniku.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

## 1 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ

Rozpočet je rozsáhlým finančním plánem, který zobrazuje finanční cíle podniku. Sestavení rozpočtů umožňuje se efektivně podílet na finančním plánování v podniku. Užívání rozpočtů je klíčovým prvkem v plánování a kontrole nákladů. Kontrolou nákladů je myšleno porovnání aktuálního stavu nákladových položek s položkami obsažených v rozpočtu.

Proces rozpočtování má vazbu na funkci kontroly a plánování. Proces se skládá z pěti částí, které na sebe navazují a vytváří jeho základní charakter. První tři části se věnují funkci plánování a zbylé dvě zastupují funkci kontrolní. První částí je stanovení strategického plánu. Tvorbou strategického plánu se definují cíle a vize organizace, které budou v budoucnu provedeny. Cíle týkající se podniku jako celku jsou měřitelné a nejčastěji vyjádřeny v peněžních jednotkách. Druhou částí je vytvoření dlouhodobého plánu, který popisuje způsob dosažení jednotlivých cílů obsažených ve strategickém plánu v horizontu pěti let. Na dlouhodobý plán navazuje tvorba ročního rozpočtu. Rozpočet je detailní zobrazení cílů, které budou v daném období splněny s ohledem na dlouhodobé cíle podniku. Mezi kontrolní části procesu patří kontrola aktuálních výsledků a analýza odchylek (Drury, 2020).

Všechny druhy podniků pracují s určitou formou rozpočtů. Stanovení finančních ukazatelů, cílů a strategií obsažených v rozpočtu pomáhá i malým podnikům pro získání informací o stavu vynakládaných prostředků. Při detailnějším sestavování rozpočtů jsou brány v úvahu i neočekávané situace, které na podnik mohou mít vliv.

Základním úkolem rozpočetnictví je zefektivnění řídicího procesu, zejména ve fázích plánování a rozhodování. Rozpočty poskytují vedoucím pracovníkům informace o dopadech jednotlivých rozhodnutí k dosažení cílů podniku. K dosažení stanovených cílů je nutné koordinovat podnikové činnosti. Při sestavování rozpočtů se odhalují nevyužité kapacity či slabá místa. Úkolem rozpočtu je zajistit efektivní využívání výrobní kapacity a eliminovat slabá místa v podniku. Schválený rozpočet je pro podnik nástrojem motivace pracovníků k výkonnosti a měřítkem k jejich ohodnocení (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008).

Rozpočet je charakteristický řadou účelností, které jsou pro podnik zásadní. Mezi základní patří plánování jednotlivých operací a koordinování jednotlivých aktivit se souladem v podnikovém měřítku. Zajišťuje komunikaci mezi jednotlivými odpovědnostními středisky a motivuje k dosahování podnikových cílů. Slouží jako nástroj kontrolování chodu

podnikových aktivit a hodnocení výkonu vedoucích pracovníků a podnikových jednotek (Drury, 2020).

Mezi základní výhody rozpočtování patří možnost předpovídat finanční situaci podniku na budoucí období. Vedoucí pracovníci mají zvýšenou úroveň odpovědnosti za plnění rozpočtu. Při sestavování rozpočtu dbají na zahrnutí veškerých aspektů nákladů, úrokových sazeb či změny v poptávce, které mohou rozpočet ovlivnit. Při této příležitosti se snaží vrcholová manažeri propojit aktivity s rozdílnými středisky v podniku a určit jejich důležitost pro chod podniku. Rozpočty slouží také pro hodnocení výkonnosti jednotlivých útvarů. Obsahují spotřebované vstupy, množství výstupů jednotlivých středisek, které jsou základním měřítkem pro měření výkonnosti (Williams et al., 2011).

Měření výkonnosti je jednou z funkcí rozpočetnictví. V dnešním turbulentním prostředí je výkonnost pro podniky odlišná, avšak má základní charakteristiky, které jsou pro všechny stejné. Definice výkonnosti podle Wagnera zní: *„Výkonnost znamená charakteristiku, která popisuje způsob, respektive průběh, jakým zkoumaný subjekt vykonává činnost, na základě podobnosti s referenčním způsobem vykonávání (průběhu) činnosti. Interpretace této charakteristiky předpokládá schopnost porovnání zkoumaného a referenčního jevu z hlediska stanovené kritériální škály.“* (Wagner, 2009, s. 17).

Pro ukazatele finanční výkonnosti je využívána analýza absolutních, rozdílových, poměrových a soustavných ukazatelů. Tyto ukazatele znázorňují vztah mezi položkami rozvahy a vyjadřují finanční situaci podniku.

Mezi hlavní ukazatele rozdílové analýzy patří Čistý pracovní kapitál či Čisté pohotové prostředky. Tyto ukazatele se zjišťují rozdílovou metodou aktivní položky (OA, pohotové peněžní prostředky) a pasivní položky (krátkodobé závazky, okamžitě splatné závazky) (Hrdý a Krechovská, 2013).

Analýza poměrových ukazatelů je základním „kamenem“ finanční analýzy. Prvním bodem jsou ukazatele **rentability**. Ukazatele rentability tvoří měřítko výkonnosti v poměru s dalšími veličinami, jako jsou tržby, vlastní a cizí kapitál. Ukazatele **aktivity** se nejčastěji používají ve spojení s aktivy podniku. Nejčastějšími ukazateli jsou rychlost obratu aktiv, zásob či pohledávek a jejich doba obratu. Ukazatele **likvidity** neboli platební schopnosti nám ukazují schopnost podniku dostát svým závazkům na různých úrovních podnikové likvidity. Ukazatele **zadluženosti** ukazují rovnováhu mezi majetkovou a finanční strukturou podniku a zdrojích financování (Hrdý a Krechovská, 2013).

## 1.1 Postavení v hierarchii manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se zabývá informacemi, které slouží zejména pro interní pracovníky a manažery. Hlavními činnostmi v manažerském účetnictví je kontrolování, plánování a rozhodování. Zdůrazňuje relevantnost jednotlivých rozhodnutí, včasnost jejich provedení a frekventovanost vykazování jednotlivých výkonů. Manažerské účetnictví je interní záležitostí každého podniku a nepodléhá vnějším regulacím v podobě zákonů či vyhlášek.

Mezi základní funkce manažerského účetnictví patří plánování jednotlivých podnikových cílů a jejich dosažení. Mezi nepoužívanější techniky manažerského účetnictví patří rozpočtování. Rozpočet je detailním kvantitativním zobrazením stavu podniku na plánované období. Tvorba rozpočtu je čistě interní záležitostí každého podniku. Pravidla sestavování rozpočtů si podnik stanovuje sám a nepodléhá vnější regulaci.

Kontrolní funkce v manažerském účetnictví je zastoupena pomocí zpětné vazby. Porovnává aktuální data s daty v rozpočtu a určuje odchylky od rozpočtu. Díky zpětné vazbě je možné zlepšovat výkonnost jednotlivých pracovišť a systém odměňování zaměstnanců. Rozhodovací úlohy v podniku jsou založeny na aktuálních datech, která jsou kvalifikovaně vyhodnocována. Jednotlivá rozhodnutí se týkají nejčastěji objemu výrobků k prodeji, jejich propagace, podpory na trhu a výkonnosti podniku jako celku (Garrison, Noreen a Brewer, 2012).

Efektivní nastavení procesu plánování je základním úkolem manažerského účetnictví. Pro vytvoření kvalitního plánu se využívá metoda SMART. SMART metoda je určení pěti kritérií, zkratkami anglických slov, které by měl každý plán obsahovat. Prvním kritériem je specifická plán (Specific). Měl by obsahovat konkrétní výstupy, které odpovídají požadavkům vedení či zákazníků. Plán musí být měřitelný (Measurable), nejčastěji ve finančních jednotkách. Musí zde být možnost porovnat plánované hodnoty s aktuálními nebo minulými hodnotami z důvodu zachování jeho vypovídací schopnosti. Dosažitelnost plánu (Attainable) a seznámení s jeho průběhem je základní motivující složkou pro pracovníky. Plán také odráží současné postavení firmy na trhu, zohledňuje konkurenci a aktuální podmínky (Realistic). Výsledkem plánu jsou konkrétní představy o vykonávaných aktivitách (Tangible) splnění cílů v prostředí podniku (Žůrková, 2007).



## 1.2 Charakteristika tradičních rozpočtů

Základním úkolem při tvorbě rozpočtů je co nejpřesnější a nejvěrnější zobrazení vývoje všech faktorů, které jsou v podniku obsaženy a mají vliv na náklady a výnosy. Prvotním úkolem pro tvorbu rozpočtů je sestavení předpokládaného objemu výkonů a jejich struktury, která se na plánované období předpokládá. Parametry, ze kterých se tvoří předpokládaná velikost objemu výkonů, vycházejí z předpokládané poptávky (Popesko a Papadaki, 2016).

Na základě předpokládané velikosti objemu výkonů se stanoví plán odbytu. Plán odbytu se sestavuje primárně z pohledu požadovaného objemu výkonů zákazníkem. Odbytový plán je složité přesně určit, kvůli nepřesnosti a těžko získatelným vstupním informacím, ze kterých plyne nepřesnost plánu odbytu a tvořených rozpočtů.

K určení zákaznické poptávky nám pomáhá marketingový plán, který je důkladnější analýzou poptávky. Cílem marketingového plánu je stanovení požadované struktury výrobků a služeb poptávajícího zákazníka. Mezi další výstupy marketingového plánu patří množství a cena jednotlivých výrobků, za kterou je zákazník ochoten výrobek zakoupit.

Z určení předpokládaného objemu výrobků, který bude náš podnik produkovat, se sestaví plán výroby. Jeho základním parametrem je objem výrobků, které podnik plánuje vyrobit jak z pohledu výrobní kapacity, tak z pohledu poptávaného množství. Na plán výroby navazuje plán tržeb a plán nákladů. Tyto plány spolu věcně souvisejí z důvodu provázanosti na výrobek či skupinu výkonů, ke kterým se vztahují. Důsledek pevného stanovení plánu objemu a výkonů, tržeb a nákladů, je tvorba rozpočtu výnosů a jednicových nákladů, které patří mezi základní druhy rozpočtů v podniku.

Rozpočet režijních nákladů v tradičním pojetí má zcela jiný postup sestavování. Z důvodu vysokého zastoupení fixních nákladů, které jsou nezávislé na objemu výkonů, je jeho tvorba velice obtížná. Nejčastěji se pracuje s údaji z minulosti, tedy s náklady, které byly vynaloženy. K tvorbě rozpočtu režijních nákladů se používá metoda indexování, tedy přidání procentního bodu k minulé hodnotě jednotlivých režijních nákladů. Index v sobě zahrnuje faktory, které ovlivňují výši cen, jako míra inflace či změna vstupní ceny nákladových položek (Popesko a Papadaki, 2016).

V České republice dle výzkumu Dokulila, Dvorského a Popeska (2018), plní rozpočet nejčastěji funkci plánovací. V menší míře slouží pro motivaci manažerů, koordinaci zdrojů a komunikaci (Dokulil, Dvorský a Popesko, 2018).

### 1.2.1 Rozpočtové fáze

Tvorba tradičních rozpočtů je často velice náročný a zdlouhavý proces, který se odehrává nejčastěji v posledních čtyřech měsících kalendářního roku. Na začátku procesu tvorby, v měsíci září, se vrcholovým vedením stanoví **rozpočtové priority**, které budou v jednotlivých střediskových útvarech dodrženy. Tyto parametry vychází ze současné ekonomické situace a navazují na podnikové a taktické cíle.

Z rozpočtových priorit následně jednotlivá podniková střediska sestavují návrhy rozpočtů, které jsou založeny na základě předpovídaného objemu aktivit, které bude vykonávat. Tyto návrhy jsou následně konzultovány s vedoucími pracovníky, kteří se podílí na tvorbě rozpočtu.

Sestavení detailních **základních rozpočtů** jednotlivých středisek probíhá nejčastěji v měsíci říjnu, či listopadu. Do konce kalendářního roku jsou jednotlivé rozpočty schváleny představenstvem a použity jako výstup do příštího období (Popesko a Papadaki, 2016).

Základním pravidlem pro stanovení délky rozpočtu je co nejpřesnější zachycení provedení manažerských rozhodnutí. Dlouhodobé rozpočty, které zachycují dlouhodobé investice v podniku či výrobě, jsou pravidelně stanoveny na dobu pěti až deseti let. Operativní rozpočty mají délku trvání v rozmezí jednoho roku. Tyto rozpočty jsou často rozdělovány do jednotlivých kvartálů sledovaného roku. Porovnáváním výsledků dochází k časté kontrole rozpočtů a operování s aktuálními daty (Williams et al., 2011).

### 1.2.2 Nedostatky tradičních rozpočtů

Objevují se názory, že pro podnik, který se nachází v turbulentním prostředí s častými změnami, jsou rozpočty tvořené tradiční cestou zcela postradatelné. Rozpočty znázorňují statický, neměnný plán, který byl na dané období schválen před jeho začátkem. Data, se kterými se v rozpočtech operuje, jsou často zastaralá a neodpovídají aktuální situaci ve které se podnik nachází.

Velkým nedostatkem je také tvorba rozpočtu režijních nákladů. Základ dat tvoří výše nákladů, která již byla v minulosti vynaložena a dle předpokládaného růstu upravena. Při metodě indexování jsou jednotlivé nákladové položky měněny o procentní bod, který často nepřesně vystihuje jejich výši změny. Často se zde můžeme setkat také se skrytými náklady. Tato skupina režijních nákladů zobrazuje problém spojený s metodou indexování. Určité kategorie z těchto nákladů byly již v minulosti uhrazeny a v současnosti na podnik nemají

žádný vliv, přesto je jejich výše v rozpočtu zobrazena. Nejčastěji se jedná o náklady ve spojitosti s uzavřením určitých servisních smluv, či předělení nákladové položky do jiné nákladové skupiny (Popesko a Papadaki, 2016).

Jak již bylo uvedeno v předchozí části, rozpočet plní v podniku funkci kontrolní. Každé středisko musí striktně dodržovat předem stanovené limity dány rozpočtem, a tak často dochází na začátku období platnosti rozpočtu k bezdůvodnému šetření. Na konci rozpočtového období mnohdy dochází k nesplnění kritérií stanovených rozpočtem a pro jejich naplnění dochází k bezdůvodnému a bezúčelnému zvyšování nákladů a výdajů.

Mezi slabiny tradičních rozpočtů se řadí jejich strnulost. Rozpočty jsou schvalovány na určité období, během kterého se kontroluje jeho dodržování a jednotlivé položky jsou neměnné. Rozpočty nezachycují skutečný vývoj veličin, což má za následek neaktuálnost hodnot obsažených v rozpočtu a stává se pouze teoretickým nástrojem, který zobrazuje plnění jednotlivých finančních cílů podniku.

V podniku, který má svoji strukturu rozdělenou na jednotlivá střediska, je důležitá provázanost jednotlivých rozpočtů. Rozpočty by na sebe měly navazovat jednak věcně, kdy je jasně vymezeno působení a oblast jednotlivého rozpočtu, tak časově. Časové hledisko je u rozpočtů podstatné, z důvodu správného určení a vymezení působnosti.

Mezi další nevýhody patří, že rozpočty podle některých výzkumů omezují spolupráci mezi jednotlivými středisky podniku. Díky nutnosti jeho plnění se jednotlivá střediska zaměřují primárně na svoji působnost a nemohou se efektivně podílet na zlepšování efektivnosti podniku a podporovat zlepšování podnikových vztahů (Popesko a Papadaki, 2016).

### **1.3 Moderní přístupy k rozpočetnictví**

Rozpočty, které nereagují na aktuální změny faktorů vnějšího prostředí, či jsou postaveny na nepřesných číslech, nejsou pro podnik efektivní a neposkytují mu vhodný podklad pro správné řízení. Jejich strnulost a vázanost na určité období, ve kterém nejsou zahrnuty všechny faktory vedly k částečnému vzdání se od tradičních postupů tvoření rozpočtů, či jejich tvorba zanikla úplně (Popesko a Papadaki, 2016).

Tvorba rozpočtů je složitý a dlouhodobý proces, na kterém se podílejí jednotlivá podniková střediska a je od nich vyžadováno jeho plnění. Za následek přechodu k moderním přístupům k rozpočetnictví můžeme vidět důkladnější a aktuálnější stavbu rozpočtů. Byrokracie, která je s tvorbou rozpočtů spojena, je nahrazena společným úsilím ke zvyšování výnosů a

snižování nákladů v podniku jako celku, a ne pouze na úrovni podnikových středisek. Další viditelný znak přechodu k moderním metodám rozpočetnictví lze charakterizovat jako větší zainteresovanost na podnikovém procesu a snaha o využití maximálních kapacit podniku. S odlukou od tradičních rozpočtů se ztrácí také jasně stanovené rozpočtové cíle a podnikovým střediskům je dána větší míra autonomie pro rozhodování (Popesko a Papadaki, 2016).

### 1.3.1 Activity Based Budgeting

Základní myšlenkou této metody je poznání jednotlivých vazeb v podniku a určení jejich vztahu k nákladovému objektu. Tyto vazby představují jednotlivé aktivity, které jsou vyjádřeny pomocí peněžních jednotek a mají spojitost s nákladovým objektem. Znázornění jednotlivých vazeb slouží k přesnější alokaci vzniku a spotřeby nákladů přímých i nepřímých, které byly vynaloženy v souvislosti s objektem. Předpokladem pro implementaci metody Activity Based Budgeting do podnikové struktury je zobrazení nákladů dle filozofie Activity Based Costing.

Proces řízení nákladů v metodě Activity Based Costing se zaměřuje zejména na alokování nákladů k jednotlivým aktivitám. V první části kalkulace dochází k přiřazení ekonomických zdrojů jednotlivým aktivitám v podniku. Definuje se zde tzv. vztahová veličina nákladů, která vyjadřuje způsob přiřazení ekonomických zdrojů k jednotlivým aktivitám. Dalším krokem se stanovují celkové náklady na konkrétní druhy aktivit a určí se nákladový nositel. V posledním kroku je určen nákladový objekt v podobě služby, zboží či projektu. K nákladovému objektu jsou přiřazeny jednotlivé aktivity, které s ním souvisejí s ohledem na objem množství objektů (Popesko a Papadaki, 2016).

Základní etapou v procesu Activity Based Budgeting je analýza podnikové strategie a stanovení kritických faktorů úspěchu. V analýze podnikové strategie dochází k přehodnocení kritických faktorů úspěchu a jejich vliv v organizaci podniku. Cílem metody je určení měřitelnosti kritických faktorů. Z hlediska hodnotového řetězce podniku nabízí tato metoda pohled na zastoupení aktivit, které se podílejí na plnění podnikové strategie a umožňuje podniku určit jejich významnost. Na základě analýzy aktivit a jejich předpokládaného prováděného objemu ve sledovaném období je určena pracovní vytíženost. Objem jednotlivých aktivit je stanoven na základě předpokládané pohledávky od zákazníků a odběratelů a množstvím vyrobených vadných kusů. Z počtu vykonávaných aktivit určujeme jejich pracovní zatížení. Úroveň pracovního zatížení by měla odpovídat množství

zaměstnanců v podniku a také zohledňovat úroveň automatizace v podniku. V analýze aktivit a procesů je důležitým kritériem jednoduchost a efektivnost jednotlivých aktivit. V průběhu analýzy dochází k hledání efektivnějších řešení pro větší využití důležitých aktivit pro podnik a snaha o eliminaci nadbytečných činností. S analýzou aktivit a procesů souvisí také jejich nákladová stránka. Investice, které jsou vkládány do jednotlivých aktivit jsou základem nákladové struktury podniku. U investic dlouhodobějšího charakteru je nutno brát ohled na výši odpisů či technologickou úroveň. Pro správné určení místa vzniku jednotlivých aktivit je podstatné jejich správné rozdělení do skupin. V této metodě jsou obsaženy skupiny aktivit jednotkové úrovně, dávkové úrovně, aktivity podpory produktů a zákaznické úrovně. Všechny tyto skupiny jsou obsaženy v aktivitách celopodnikové úrovně. S určením míry výkonu jednotkových aktivit můžeme přejít ke konečné části procesu – kalkulace nákladů a procesů. Zde jsou zohledněny všechny výrobky a aktivity, které se v podniku vytvářejí. Z této kalkulace vzniká rozpočet, který nám podává věrné informace o aktivitách v podniku a definuje jejich vztah k jednotlivým výrobkům. Je zamezeno nadbytečnému plýtvání a bývá tak přispěno k efektivnímu využití výrobních kapacit (Popesko a Papadaki, 2016).

### 1.3.2 Zero Based Budgeting

Zero Based Budgeting neboli rozpočtování s nulovým základem je vhodné pro podnik, jehož proces rozpočtování byl založen na klasických metodách a jeho primárním zdrojem byla data z minulých období. Tato metoda nám umožňuje realokaci zdrojů a přehodnocení požadavků na pracovníky. Realokace zdrojů je důležitým prvkem této metody. Zásadním bodem je revize činností a priorit, které se podniku týkají. Vedoucí pracovníci při tvorbě rozpočtu zhodnocují a pracují s úkoly, činnostmi a cíli, které budou v budoucnu v podniku probíhat. Důležitým bodem je přenesení odpovědnosti na vedoucí pracovníky, kteří nesou odpovědnost a podílí se na řízení jednotlivých činností. Komunikace s pracovníky, kteří se podílejí na tvorbě výstupů, je nezbytná pro snadné nalezení místa ke zjednodušení procesů a usměrnění informačních toků, které jsou výstupem této metody (Doyle, 2006).

Mezi základní výhody této metody patří možnost znovu postavit rozpočet a výši jednotlivých položek důkladně zvážit, zda jejich velikost odpovídá realitě. Pro změny, které mohou nastat, se vytváří různé scénáře, které na tyto změny budou reagovat. Díky přehodnocení jednotlivých činností dochází k přerozdělení zdrojů na činnosti, které tvoří vyšší přidanou hodnotu. Existují zde i určitá omezení. Metoda Zero Based Budgeting může být z hlediska nákladového a časového velice náročná. Seznámení pracovníků s postupem metody,

zpracování a získání podkladů pro přezkoumání nákladů jednotlivých středisek může být zdoluhavým procesem. Mnohdy se musí vytvořit tabulkový program nebo speciální software, který bude složit pro zaznamenávání dat (Doyle, 2006).

Základním úkolem metody je nákladová optimalizace a snížení nákladů konkrétních středisek podniku. Existují dva druhy metod ke zjištění jednotlivých nákladových položek jsou dva druhy. Metoda „tzv. downsizingu“ představuje aktuální ocenění aktivit, které mají podíl na tvorbě režijních nákladů. Podstatou této metody je snížení výše režijních nákladů, které se v podniku nacházejí. Druhá metoda rightsizing se primárně zaobírá strukturou nákladových položek a k nim přiřaditelným výkonům. Jádrem této metody je využití výkonů, které jsou pro podnik nezbytné a najít vhodné a efektivní využití pro zbylou kapacitu (Popesko a Papadaki, 2016).

Postup při implementaci Zero Based Budgeting by se dal shrnout do dvou kroků. Prvním krokem je stanovení rozhodovacích jednotek. Tyto jednotky souvisí s činnostmi podnikových útvarů či projektů, pro které je stanoven rozpočet a budou předmětem metody Zero Based Budgeting. U podniku, který se zaměřuje na projektovou činnost, znamená rozhodovací jednotka projekt. Při tradičním uspořádání firmy na útvary a střediska, budou rozhodovací jednotkou tyto útvary. Pro přerozdělení odpovědnosti jednotlivých útvarů je vhodné implementovat položky nákladů, které s většinou útvarů v podniku souvisí. Odpovědnost za dodržení nákladových a rozpočtových limitů se tak přenesou z výrobních středisek i na střediska personální či administrativní (Doyle, 2006).

Druhým krokem je vytvoření tzv. rozhodovacích balíčků. Tyto balíčky v sobě obsahují otázky, které jsou vzájemně provázány a reagují na změny, které v dané činnosti mohou nastat. Základní otázkou je definování cílů, kterých má daný výkon dosáhnout. Dalším krokem je definování oblastí, ve kterých daný výkon působí. Zde je zahrnuta stránka personální, určení počtu zainteresovaných pracovníků, materiální, spotřeba vstupů pro uskutečnění výkonu a také hledisko podpory ze strany dalších podnikových středisek. Podstatnou otázkou je měření výkonnosti dané činnosti. Umět vystihnout správnou veličinu pro měření výkonu je významné pro správné ohodnocení v rámci podniku. Další otázky reagují zejména na situaci, kdy podnik bude bez daného výkonu provádět svoji činnost. Zaobírají se dopady, které by přinesla absence výkonu či alternativního provedení výkonu. Významnou otázkou je definování hmatatelných přínosů výkonů ve vztahu k vynaloženým nákladům. Podstatnou úlohou je definování měřítka, které bude určovat hranici pro odmítnutí výkonu (Doyle, 2006).

### 1.3.3 Beyond Budgeting

Metoda Beyond Budgeting se snaží odstranit nedostatky tradičních rozpočtů. Nabízí nám alternativní manažerský model, který nám pomůže reagovat na změny v turbulentním ekonomickém prostředí. Podstatou metody Beyond Budgeting je zaměření se na relativní zlepšení a předání odpovědnosti na jednotlivé pracovníky, kteří přebírají odpovědnost za svoje výkony. Přesunutí odpovědnosti umožňuje podniku rychleji zavádět potřebné změny podniku a zlepšení vztahů interních vztahů i vztahů se zákazníky. Odpovědnost a kvalita pracovního prostředí, kde je možnost rozvoje a aktivního podílení se na procesu, je také důležitým bodem k udržení a získání talentovaných pracovníků. Hodnocení jednotlivých pracovníků je založeno na posouzení jejich pracovních výkonů v daném období s přihlédnutím na sezónní výkyvy. Podnik se zaměřuje na dlouhodobé cíle s důrazem na tvorbu hodnot, než redukci nákladů (Nguyen, Weigel a Hiebl, 2018).

Metoda Beyond Budgeting byla vytvořena s cílem překročit limity a nedostatky tradičních rozpočtů a umožnit organizaci být adaptivní a flexibilní na prováděné změny. K zavedení této metody je potřeba klíčových změn v managementu, podnikových vztazích či změny v informačním toku. Je zde stanoveno dvanáct principů řízení, které podniková struktura obsahuje a jsou v nich prováděny změny. Jsou rozděleny do dvou skupin. První skupinou jsou principy řízení jednotlivých procesů a leadership procesy neboli organizační procesy (Milenko, 2018).

#### *Procesní principy*

Stanovení jednotlivých cílů a způsobu jejich měření je základem pro implementaci jednotlivých částí metody. Jednotlivé principy nám umožňují získat informace, které jsou podkladem pro budoucí rozhodování. Je stanovena klouzavá předpověď, která umožňuje větší míru flexibility a autonomie. Jejím hlavním přínosem je možnost rychle reagovat na změny a vymýšlet rychlejší, účinnější řešení. Cíle a odměny za jejich splnění na sebe nemají přímou vazbu, z důvodu individuálního hodnocení pracovních příležitostí jednotlivých subjektů (Milenko, 2018).

- Cíle – stanovování cílů pro kontinuální zlepšování a snaha o redukci fixní výkonnosti.
- Odměny – jsou založeny na relativním výkonu subjektu, omezení základu odměňování na základě fixních cílů.

- Plánování – kontinuální proces, na kterém se podílí celý podnik. Zavedení bottom – up metody.
- Kontrola – řízení kontroly probíhá dle stanovených ukazatelů a trendů, není založena na striktním dodržování plánu.
- Zdroje – jsou dostupné a potřebné v oblastech, se kterými mají věcnou souvislost. Alokace zdrojů není založena na rozpočtu.
- Koordinace – probíhá dynamicky s ohledem na aktuální podmínky, opuštění od plánování jednotlivých opakujících se cyklů.

### *Leadership principy*

V leadership principech je základem přenesení odpovědnosti na jednotlivé pracovníky, kteří mají značnou míru autonomie pro své rozhodování. Jednotlivé principy nám umožňují změnit podnikovou strukturu a zaměřit se zejména na vztahy se zákazníky (Milenko, 2018).

- Zákazníci – primární zaměření na vztahy se zákazníky.
- Organizace – všechny části organizace jsou propojeny v jednu rozsáhlou síť, která spolupracuje a podílí se na dosažení společných cílů.
- Odpovědnost – každý v podniku má možnost být svým vlastním vůdcem a nese odpovědnost za svěřené výkony.
- Autonomie – týmy mají volnost v rozhodování a dostatečnou kapacitu na vytváření výkonů.
- Cenová míra – stanovení určitých cenových hranic, které odpovídají podnikovým cílům. Nejsou zde stanoveny detailní pravidla a rozpočty.
- Transparentnost – informace jsou dostupné každé části podniku pro všechny pracovníky ve stejném měřítku.

## **1.4 Key Performance Indicators**

Key Performance Indicators neboli klíčové ukazatele výkonosti reagují na metodu Beyond Budgeting. Implementace ukazatelů KPI je založena na stejných základních kamenech jako metoda Beyond Budgeting. Hlavní důraz je kladen na vnitropodnikové vztahy. Vytvoření pracovního prostředí s efektivním zdrojem informací, které budou poskytnuty všem pracovníkům, je nezbytné pro pochopení potřeby změn v podniku. Na pracovníky je



přesunuta větší míra odpovědnosti, která jim umožňuje větší míru autonomie v rozhodování a podílení se na chodu podniku. Porozumění a vzájemná shoda na vykonávaných změnách je potřebná pro jejich implementaci do podnikové struktury. Pro měření jednotlivých změn v podniku se využívají ukazatele Key Performance Indicators neboli klíčové ukazatele výkonnosti. Jsou pro nás spojovací linkou měření výkonnosti a plnění podnikové strategie. Pro získání podkladů k měření výkonnosti, zavádění nových nápadů a inovací, je nutné vydávat zprávy o jednotlivých výkonech v rámci týdnů, dní či měsíců. Jednotlivé zprávy obsahují informace, které se týkají změn v efektivnosti procesů, z hlediska časového i věcného a jsou podkladem pro rozhodovací úlohy (David Parmenter, 2007).

Ukazatele jsou rozděleny do tří stupňů, které na sebe navazují. Strukturu těchto ukazatelů můžeme přirovnat jádru, které je obaleno do námi zvoleného počtu vrstev. V první slupce se nacházejí Key Result Indicators, které vyjadřují výsledky podniku. Výchozí úlohou těchto ukazatelů je zobrazení provedených výkonů za určité období. Tyto ukazatele vyjadřují obecné schopnosti podniku. Další slupkou jsou Performance Indicators neboli výkonové ukazatele. Vyjadřují výkonnost podniku a poskytují nám podklady pro budoucí rozhodování. Jádrem ukazatelů jsou Key Performance Indicators, které zobrazují klíčové ukazatele výkonnosti podniku. Poskytnutá data z KPI následně mohou ulehčit významná rozhodnutí pro zlepšení výkonu (David Parmenter, 2007).

Mezi základní charakteristiky KPI patří jejich nefinanční charakter a měřitelnost v rámci dní či týdnů. O KPI se stará vrcholové vedení, které přesně a jasně určuje očekávanou činnost od zaměstnanců a měří míru odpovědnosti jednotlivých pracovníků v pracovním procesu. KPI ovlivňují podnik jako celek a pomáhají nám měřit aplikaci jednotlivých rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016).

Z výzkumu Dokulila, Dvorského a Popeska je patrné, že 48,9 % z 136 tázaných firem, sídlících v České republice, užívá KPI. Nejčastěji se jedná o soustavu deseti finančních i nefinančních ukazatelů, které podnik využívá. Stanovenými ukazateli nejčastěji jsou: produktivita za hodinu, průměrné příjmy, náklady na reklamace, ziskovost a likvidita či obrat zásob. Můžeme zde vidět, že podniky chápou KPI i jako finanční ukazatele, které jsou v Českém prostředí více zakořeněny (Dokulil, Dvorský a Popesko, 2018).

#### **1.4.1 Charakteristika Key Performance Indicators**

Ukazatele KPI jsou zaměřeny na přítomné a budoucí aspekty úspěchu podniku. Základní charakteristikou je nepeněžní měření ukazatelů. Stanovení jednotlivých ukazatelů probíhá

v rámci vrcholového managementu. Pochopení měření ukazatelů KPI, jejich sestavení a význam se dotýká veškerého personálu v podniku, na který je přenesena větší míra odpovědnosti. Jejich vykazování probíhá pravidelně v krátkodobých intervalech v rozmezí dní či týdnů. Při delším časovém úseku vykazování se ztratí „klíčovitost“ těchto ukazatelů a ztrácí pro nás užitnou hodnotu. Vztah nadřízeného s jednotlivým pracovníkem je nezbytný pro pochopení veškerých výkazů, které se pracovníka týkají. Případné problémy či nesrovnalosti se řeší s každým pracovníkem individuálně (David Parmenter, 2007).

#### **1.4.2 Key Result Indicators**

Skupina KRI nám zobrazuje výsledky jednotlivých akcí probíhající v podniku a dává nám obraz, zda postupujeme v souladu s podnikovou strategií. Nejčastěji jsou vyjadřovány v peněžních jednotkách. Ukazatele jsou dlouhodobějšího charakteru a jsou vykazovány v intervalu měsíců či čtvrtletí (David Parmenter, 2007).

## 2 NÁKLADY A JEJICH ŘÍZENÍ

Jak bylo uvedeno v první kapitole, oblast rozpočetnictví má přímou vazbu na řízení nákladů. Jednak může vyvíjet tlak na pravidelné přezkoumávání a snižování nákladů, při nesprávném uchopení naopak přispívá k existenci zakonzervovaných nákladů. Na základě tohoto vztahu je následující kapitola věnována právě nákladům a jejich řízení.

Potřeba řízení nákladů v podniku se začala jevit jako důležitá s růstem podílu nepřímých nákladů. V minulosti, kdy nepřímé náklady činily 10 % – 20 % z celkové sumy nákladů, zde nebyla urgentní potřeba tyto náklady analyzovat a zabývat se nimi. S růstem moderních technologií a administrativních procesů dochází také k růstu nepřímých nákladů, ať už na konkrétní výrobek či podnik jako celek.

Za první etapu v řízení nákladů můžeme považovat vznik nákladového účetnictví (Cost accounting). Základním zdrojem pro účetnictví byly záznamy o již vynaložených nákladech z minulosti. Hlavním úkolem tohoto účetnictví je alokovat náklady na jednici, provozní útvar, pro potřeby výsledné kalkulace (Popesko a Papadaki, 2016).

Dalším stupněm ve vývoji řízení nákladů je manažerské účetnictví (Management accounting) jehož význam v posledních letech roste. Základním zdrojem informací pro účetnictví jsou zdroje z nákladového účetnictví. Podniky považují náklady za neovlivnitelnou položkou, na jejímž základě se snaží modelovat budoucí vývoje nákladů. Informace, které poskytuje manažerské účetnictví, se stávají základním nástrojem pro manažerské rozhodování (Popesko a Papadaki, 2016).

Třetím stupněm ve vývoji řízení se označuje nákladový management (Cost management). Hlavním úkolem tohoto přístupu je aktivní vstupování a ovlivňování nákladů v přítomnosti. Klade se zde důraz na jejich aktivní řízení s ohledem na budoucnost. Zdrojem informací se stávají podklady jak z manažerského, tak nákladového účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016).

### 2.1 Pojetí pojmu náklady

Pojem náklady se vyskytuje ve všech typech účetnictví, jak manažerském, tak finančním. Ovšem v každém účetnictví jsou náklady charakterizovány odlišně. Ve **finančním účetnictví** jsou náklady charakterizovány jako úbytek ekonomického prospěchu (snížení aktiv, zvýšení pasiv). Tyto náklady jsou určeny pro tvorbu výnosů a následného zisku. Hodnoty jednotlivých nákladových položek jsou zde znázorněny v účetních cenách, které

jsou zaznamenány v účetních knihách a výkazu zisku a ztráty. Náklady jsou zde zobrazeny v explicitní formě. Finanční účetnictví je regulováno státem a jsou zde určitá pravidla, předpisy, které omezují jeho působnost pro manažerská rozhodnutí (Popesko a Papadaki, 2016).

V **manažerském účetnictví** se náklady charakterizují v podobě: *„hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.“* (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28).

Tyto náklady nezahrnují pouze nominální hodnotu nákladů, ale jejich skutečnou hodnotu. Jsou zde zahrnuty jak náklady z finančního účetnictví, tak náklady, které se ve finančním účetnictví nevyskytují. Náklady jsou rozděleny do skupin, podle kterých jsou pojaty – manažerské, ekonomické a finanční pojetí.

### **2.1.1 Finanční pojetí**

Finanční pojetí nákladů by se dalo charakterizovat jako účetní pojetí. Náklady jsou vyjádřeny nejčastěji úbytkem jednotlivých skupin aktiv, či přírůstkem pasiv. Základním zdrojem informací jsou informace z finančního účetnictví, které náklady považuje jako spotřebu interních zdrojů za účelem splacení výše těchto nákladů a následné tvorby zisku. Výše nákladů se vyjadřuje v cenách, které jsou evidovány v účetnictví, nejčastěji v cenách pořizovacích. Hlavní skupinu nákladů zde tvoří náklady explicitní (Popesko a Papadaki, 2016).

### **2.1.2 Hodnotové pojetí**

Hodnotové pojetí nákladů je pro manažerské účetnictví nejpraktičtější. Náklady jsou zde hodnotově vyjádřeny a účelně využity na ekonomickou činnost, kterými se podnik zabývá. Využívají se zde podklady z finančního účetnictví, avšak náklady jsou zde vyjádřeny v cenách, které vyjadřují současnou hodnotu nákladů. Ocenění v reálných cenách je pro manažerské účetnictví mnohem vhodnější pro poskytnutí informací o právě uskutečňovaných procesech a jejich řízení. Struktura nákladů odpovídá nákladům z účetnictví, ovšem jsou zde zahrnuty i další typy nákladů, které jsou ve finančním účetnictví vykazovány v omezené podobě, nebo nejsou vykazovány vůbec. Mezi nevykazované náklady se řadí skupina kalkulačních nákladů, která charakterizuje manažerské účetnictví (Popesko a Papadaki, 2016).

### 2.1.3 Ekonomické pojetí

V ekonomickém pojetí jsou náklady charakterizovány z nejkompexnějšího hlediska, jak z hlediska přítomného, tak i z hlediska budoucího. Jejich komplexnost a hodnoty nám dávají podklady pro komplexní řízení nákladů a rozhodování. Důležitým prvkem při vynakládání nákladů je jejich maximální možný přínos, který nám náklady můžou poskytnout. Základním typem nákladů v tomto pojetí jsou oportunitní náklady neboli náklady ušlé příležitosti. Definice od Popeska a Papadaki zní: „*Představují hodnotu ušlého příjmu z alternativy, jejímž přijetím bylo akceptováno zvolené varianty znemožněno.*“ (Popesko a Papadaki, 2016, s. 50).

Všechny náklady, které jsou zobrazeny v hodnotovém a ekonomickém pojetí, se nazývají náklady implicitními. Nemají přesně stanovenou hodnotu, avšak z hlediska jejich působnosti podniku jsou důležité evidovat, a to i z důvodu, že často tyto náklady tvoří podstatnou část z celkových nákladů (Popesko a Papadaki, 2016).

## 2.2 Klasifikace nákladů

Klasifikace nákladů je základním krokem pro jejich efektivní řízení a zajišťování účelného vynakládání nákladů. K zajištění účelného vynakládání se náklady člení do jednotlivých skupin. Tyto skupiny jsou podrobně rozčleněny podle účelu vynaložení nákladů a vztahu k danému subjektu.

### 2.2.1 Druhové členění

Mezi nejfrekventovanější klasifikaci nákladů patří členění druhové. Tento typ členění najdeme nejčastěji ve finančním účetnictví ve výkazu zisku a ztráty nebo v účtové osnově. Náklady jsou zde projevem spotřeby externího vstupu, který se projevuje ve formě úbytku aktiv či zvýšení pasiv. Tyto pohyby jsou výsledně zobrazovány za určité období, nejčastěji jeden rok, ve výkazu zisku a ztráty.

Mezi základní nákladové druhy patří:

- **Spotřeba** surovin, materiálu, energie.
- **Odpisy** budov, strojů, výrobního zařízení, nástrojů.
- **Mzdové, osobní náklady** – mzdy, platy, provize, sociální, zdravotní pojištění.
- **Finanční náklady** – pojistné, placené úroky, kurzová ztráta

- **Náklady na externí služby** – opravy a údržba, nájemné, dopravné, cestovné (Synek, 2011).

Ve výkazu zisku a ztráty najdeme podrobné rozčlenění těchto nákladů. Tyto údaje nám slouží primárně pro výpočet zisku a ztráty za účetní období, sekundárně jako podklad pro finanční analýzu podniku (analýza dílčí nákladovosti, hodnota přidaná zpracováním).

Hlavním druhem jsou zde externí náklady. Synek (2011) definuje externí náklady takto: „*Jsou to náklady prvotní, které vznikají stykem podniku s jeho okolím (spotřeba materiálu) nebo s jeho zaměstnanci (mzdové náklady). Jsou to náklady jednoduché, protože je nelze dále dělit.*“ (Synek, 2011, s. 81).

Dalším druhem nákladů, který se ve výkazu zisku a ztráty vyskytuje, jsou interní náklady. Tyto náklady souvisí s podnikem jako celkem a je velice obtížné je přiřadit ke konkrétnímu výkonu, kvůli jejich komplexnímu charakteru. Projevují se až při konečném zúčtování nákladů podle středisek (Synek, 2011).

Druhovému členění nám umožňuje získat základní informace o velikosti nákladových skupin, které v podniku vznikají. Velikost skupin nám umožňuje vhodnou volbu pro optimalizaci nákladů a také nám nabízí zobrazení hospodárnosti vynaložených nákladů. Struktura druhového členění nám také ukazuje hlavní činnost podniku. **Manufaktura** bude mít velký podíl přímých osobních nákladů, z důvodu vysokého počtu zaměstnanců. Stupeň automatizace u manufaktur bude nízký, z důvodu vysokého zastoupení manuální práce, a tak i velikost odpisů bude nízká. U **automatizovaných montáží** bude hodnota odpisu stejně jako spotřeba materiálu, vysoká z důvodu velkého počtu zastoupení strojů a zařízení. Úroveň osobních nákladů zde bude nízká, kvůli zastoupení lidské práce stroji. V **zakázkových firmách** budou jak náklady na spotřebu materiálu, tak osobní náklady na průměrné hodnotě. Často se však bude jednat o náklady nepřímé, z důvodu velkého počtu různých zakázek a režijních činností. Velkou část nákladů zde budou tvořit externí služby, které budou poskytovány od dodavatelů. V podniku zabývajícím se **službami**, bude úroveň spotřeby materiálu na velice nízké úrovni. Velkou část z celkových nákladů budou tvořit osobní náklady a náklady na externí služby, jako ostraha či úklid (Popesko a Papadaki, 2016).

### 2.2.2 Účelové členění

Přiřazení účelu k vynaloženému nákladu je základem pro efektivní řízení nákladů. K přesnějšímu vyjádření nákladů nám slouží postupné určení místa vzniku nákladu a osoby, která je za vznik nákladu odpovědná. Důležitým krokem je rozdělení nákladů na výrobní a

nevýrobní činnost. Náklady ve výrobní činnosti se dále dělí na hlavní, pomocné, vedlejší a přidruženou výrobu. V nevýrobní činnosti podniku dochází k dělení na správu a odbyt, zásobování, externí služby a další (Synek, 2011).

V podnicích také často vznikají **hospodářská střediska**, ke kterým se dané náklady vztahují. Náklady a výnosy se vykazují v celkových sumách, za určité období, které se v podniku stanoví interně. Hospodářská střediska obsahují také další pracoviště, jako nákladové, výnosové, rentabilní, výdajové a investiční středisko. V praxi se můžeme setkat s hospodářským střediskem, které slučuje více pracovišť v jedno.

### *Náklady technologické*

Tyto náklady účelově souvisí s transformačním procesem v podniku. Jsou zde zahrnuty náklady z hlavní a vedlejší výroby. Jsou zde zahrnuty mzdy výrobních dělníků, náklady na materiál, odpisy strojů, haly (Synek, 2011).

Hlavní výroba – souhrn operací, které mění složení, jakost surovin a materiálů, které přímo vstupují do výroby. Výrobní proces v souladu s výrobním plánem podniku.

Vedlejší výroba – zabezpečuje všechny druhy energií (Jurová, 1994).

### *Náklady na obsluhu a řízení*

Skupiny nákladů na obsluhu a řízení nám zajišťují chod doprovodných operací technologického procesu. Jsou to náklady na administrativu, personalistiku, či další procesy, které nepřímou souvisí s výrobním procesem, ale zejména souvisí s podnikem jako celkem (Popesko a Papadaki, 2016).

### *Náklady jednicové*

Jsou náklady, které souvisí jak s technologickým procesem, tak s kalkulovanou jednicí výkonu. Jedná se o náklady přímé, jako materiál, mzdy, či ostatní přímé náklady, které s výrobkem souvisí (Popesko a Papadaki, 2016).

### *Náklady režijní*

Náklady režijní se vztahují k jednici velice složitě. Tato skupina nákladů nesouvisí s jedním výrobkem, ale s podnikem jako celkem. Jsou zde zahrnuty náklady na obsluhu a řízení a další náklady související s podnikem. Příkladem režijních nákladů mohou být odpisy,

pronájem výrobní haly, či mzdy na pracovníky zajišťující administrativu a jiné podpůrné procesy (Popesko a Papadaki, 2016).

Řízení režijních nákladů je v praxi velice obtížné z důvodu nepřiraditelnosti jednotlivých nákladů ke kalkulační jednici. V dnešní době se však objevují nástroje, které toto přiřazení umožňují metody kalkulací nákladů.

### 2.2.3 Kalkulační členění

V kalkulačním členění nákladů je hlavním prvkem nákladový objekt. Nákladovým objektem se může stát jakákoliv aktivita podniku, která je měřitelná. K určení velikosti nákladů na nákladový objekt jsou stanoveny dvě metody.

První metodou je klasifikování nákladů pomocí jednotlivých nákladových skupin, jako jsou náklady přímé, které zahrnují přímý materiál a mzdy, či ostatní přímé náklady, jež přímo souvisí s nákladovým objektem či výkonem. Náklady nepřímé se týkají více výrobků společně, a proto musí být přiřazovány pomocí kalkulačních metod. Další nákladové skupiny jsou rozděleny dle vztahu k objemu výroby, na náklady fixní a variabilní.

#### *Náklady přímé*

Přímé náklady bezprostředně souvisí s nákladovým objektem a jsou k němu jednoznačně přiřaditelné. Nejčastěji se jedná o přímý materiál, přímé mzdy, odpisy strojů, které jsou spojeny s daným nákladovým objektem, či náklady na přípravu výroby (Popesko a Papadaki, 2016).

Náklady na přímý materiál v sobě obsahují materiál, který je jednoznačně a přesně spjat s nákladovým objektem. Ve výrobních firmách se přímý materiál stává fyzickou částí produktu. Přiřazení přímého materiálu v podniku, který poskytuje služby, je odlišné. Cenou přímého materiálu je cena, za kterou si podnik daný objekt zakoupil. Dalším důležitým kritériem je také prodejní cena, od které se následně odvíjí zisk na nákladový objekt (Drury, 2020).

Náklady na přímou práci souvisí jak s pracovníky, kteří se na výrobním procesu podílejí, tak se zajištěním strojů, které jsou k výrobě potřeba. Jsou zde zahrnuty mzdy dělníků, náklady na údržbu strojů a jejich servis.



### *Náklady nepřímé*

Skupina nepřímých nákladů nesouvisí s jednotkou výrobku, ale s podnikem jako celkem. Jedná se o odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy údržbářů či dalších pomocných pracovníků, náklady na administrativu a informační technologie (Popesko a Papadaki, 2016).

U nepřímých nákladů je složité určit alokační princip nákladů, protože vazba mezi objektem a vynaloženým nákladem neexistuje, nebo tuto vazbu, která se váže jak k nákladu, tak k objektu, nejsme schopni identifikovat. Častým řešením důkladná analýza a rozložení jednotlivých nákladových účtů dle evidence (Popesko a Papadaki, 2016).

V dnešní době hrají nepřímé náklady velice významnou roli v celkovém objemu nákladů podniku. Například s postupným rostoucím důrazem na automatizaci a informační technologie se objevují další nepřímé náklady, které je nutno plánovat a řídit.

#### **2.2.4 Náklady podle vztahu k objemu výroby**

Členění dle vztahu k objemu výroby nám umožňuje sledovat nákladovou povahu v přítomnosti a také nám dává informace pro modelování nákladů v budoucnosti na základě objemu prováděných výkonů. Objem výroby se nemusí vztahovat pouze na výrobu, ale může být definován jako počet odpracovaných hodin, počet obslužených zákazníků, či počet ujetých kilometrů (Popesko a Papadaki, 2016).

Členění podle vztahu k objemu výroby nám také zasahuje do rozpočtění. Dle objemu výkonů se plánují rozpočty v podniku. Pomáhá nám určit ziskovost produktů na základě jejich prodejní ceny a variabilních nákladů na kus, která je prvkem manažerského rozhodování. Pomáhá nám také určit, zda bude vhodnější mzda hodinová či úkolová. Díky rozdělení nákladů na fixní a variabilní část, se nám také dostávají informace o změně nákladů a výnosů, při zvolení určité varianty výroby.

### *Variabilní náklady*

Jsou to náklady, které se při změnách objemu výroby mění. Jedním ze znaků variabilních nákladů je jejich linearita. Linearita znamená, že variabilní náklady rostou úměrně s objemem výroby. Často se tak jedná o změny ve výrobní struktuře, které mají za následek zvýšení nebo pokles těchto nákladů.

Variabilní složka nákladů ovšem nestačila k řízení nákladů a došlo k přesnějšímu rozdělení variabilních nákladů. První složkou jsou **proporcionální** variabilní náklady. Proporcionální náklady rostou přímo úměrně s přidanou jednotkou. Často se jedná o růst spotřebované energie na výkony podniku, či úkolovou mzdu pro pracovníky.

Další složkou variabilních nákladů jsou náklady **nadproporciální**. Můžeme se setkat také s označením progresivní náklady. Tato složka variabilních nákladů roste rychleji než objem produkce. Nejčastějším typem nadproporcionálních nákladů je práce přesčas.

**Podproporcionální** náklady se vyznačují pomalejším růstem při změně objemu výkonů. Často souvisí se spotřebou materiálu či dalších výrobních faktorů. Při nákupu většího množství výrobních faktorů můžeme dostat množstevní slevu, která nám sníží náklady materiálu na jednotku výkonu (Popesko a Papadaki, 2016).

### *Náklady fixní*

Fixní náklad neboli *kapacitní náklady* jsou skupinou nákladů, které jsou s ohledem na změny ve výrobě neměnné. Vztahují se k určitému časovému období, ve kterém byly vynaloženy. Jedním z jejich charakteristických znaků je jejich konstantnost k určitému počtu vykonávaných aktivit. Jako příklad fixních nákladů můžeme uvést odpisy, pronájem budov, či mzdy pracovníků při hodinové sazbě. (Popesko a Papadaki, 2016)

Dalším znakem je **degrese fixních nákladů**. Tento znak vyjadřuje vztah mezi výrobní kapacitou a celkovými fixními náklady. Fixní náklady se s větším využitím výrobní kapacity na jednotku snižují. Fixní náklady se mění skokově, při navýšení výrobní kapacity, se kterou jsou dané fixní náklady vázány. Tento znak je také vyjadřován působením provozní páky (Král, 2010).

Z podstaty, že se fixní náklady vztahují k určité kapacitě, je složité přiřazení fixních nákladů ke kalkulační jednotce.

### 3 SHRnutí TEoretické Části

V teoretické části jsme se zabývali zejména rozpočetnictvím a jeho funkcemi v podniku. Rozpočet má v podniku zásadní postavení pro funkci plánování a kontroly a umožňuje nám podílet se na finančním plánování v podniku. Stanovuje finanční ukazatele, které předpovídají budoucí finanční situaci podniku a umožňuje nám měření výkonnosti jednotlivých podnikových středisek.

Moderní přístupy k rozpočetnictví reagují na nedostatky tradičních rozpočtů. Rozpočty tvořené tradiční cestou nepřinášejí adekvátní informace pro podnik a stávají se statickým a neměnným plánem. Mezi jejich základní nedostatky patří jejich strnulost, neprovázanost s dalšími rozpočty či omezení spolupráce mezi podnikovými středisky. Podstatou metody Activity Based Budgeting je poznání jednotlivých aktivit a jejich vztahu k nákladovému objektu. Umožňuje přesnější alokaci přímých, nepřímých nákladů a kontrolu průběhu jednotlivých aktivit. Metoda Zero Based Budgeting neboli rozpočtování s nulovým základem je radikální přístup k tvorbě rozpočtu. Umožňuje nám realokaci zdrojů, revizi činností a přehodnocení požadavků na pracovníky. Podnik věnuje větší pozornost aktivitám, které pro něj mají větší důležitost a tvoří vyšší přidanou hodnotu. Filozofie Beyond Budgeting nám nabízí alternativní model pro zlepšení adaptace a flexibility na prováděné změny v podniku. Důležitým prvkem této metody je přenesení odpovědnosti na jednotlivé pracovníky a zaměření na relativní zlepšení.

Druhá část teoretické práce se týkala klasifikace a řízení nákladů. Povaha nákladů záleží na jejich významu. Ve finančním účetnictví jsou náklady definovány jako úbytek ekonomického prospěchu. Jsou určeny pro tvorbu výnosů a následného zisku. V manažerském účetnictví jsou náklady vyjádřeny ve skutečné hodnotě a vyjadřují hodnotové účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Klasifikace nákladů je základním krokem pro jejich efektivní vynakládání a řízení. Jednotlivé skupiny nákladu charakterizují jejich podstatu a vztah, ve kterém se v podniku objevují.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 4 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU XY S. R. O.

Společnost XY s.r.o. sídlí ve Zlínském kraji. Jejím hlavním předmětem podnikání je zprostředkování služeb. Provozuje sportovní lezecké centrum, zajišťuje provoz kavárny, která se nachází v lezeckém centru a zprostředkovává prodej lezeckého materiálu. Jako další zajišťuje pořádání odborných kurzů v lezecké metodice, organizuje sportovní činnosti ve formě lezeckých závodů v lokálním i republikovém měřítku.

### 4.1 Základní údaje o společnosti

**Název podniku:** XY, s. r. o.

**Právní forma:** společnost s ručením omezeným

**Datum a zápis do obchodního rejstříku, vznik společnosti:** 26. května 2004

**Základní kapitál:** základní kapitál činí 200 000 Kč, který je splacen jedním společníkem.

Ve firmě jsou celkem dva jednatele.

#### Předmět podnikání

- specializovaný maloobchod.
- hostinská činnost.
- velkoobchod.
- zprostředkování služeb.
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti.
- organizování sportovních činností.
- provozování tělovýchovných a sportovních zařízení sloužících regeneraci a rekondici.

### 4.2 Organizační struktura společnosti XY s. r. o.

Organizační struktura společnosti XY s.r.o. zahrnuje celkem třináct zaměstnanců a je rozdělena do čtyř částí. V první vrcholné části jsou jednatele společnosti. Na tuto část navazují úseky kavárny, lezecké stěny a obchodu. Ve vedoucí pozici jsou dva jednatele, kteří

tvoří a schvalují změny, jednají za firmu a jsou za její chod odpovědní. V další části organizační struktury se nacházejí vedoucí pracovníci, jednotlivých úseků, které se navzájem propojují. Jsou zde zastoupeni celkem tři zaměstnanci. První má na starost řízení chodu lezecké stěny ve formě tvorby nových cest a údržby jejího technického vybavení. Druhý pracovník má na starost mzdové účetnictví, zabezpečení pracovní síly do kavárny a koordinuje chod lezeckého obchodu ve formě zabezpečení zboží a jeho evidenci v systému. Třetí pracovník odpovídá za samotný chod kavárny. Stará se o kvalitu kávy a správné nastavení mlýnku a kávovaru, tvorbu dezertů a určuje prodávaný sortiment kavárny. V kavárně je průměrně zaměstnáno kolem osmi zaměstnanců. Dva jsou zaměstnání na hlavní pracovní poměr a zbylý počet tvoří brigádníci. Počet zaměstnanců kavárny se odvíjí dle míry využití lezecké stěny, které je pevně spjato s ročním obdobím. V letních měsících je stěna využívána méně z důvodu většího využití venkovních lezeckých podmínek zákazníky.

### **4.3 Vykonávané činnosti společnosti XY s. r. o.**

Firma XY s. r. o. se zabývá zejména poskytováním služeb. Mezi hlavní činnosti patří provoz kavárny. Poloha je strategicky umístěna nedaleko centra města Zlín. V blízkosti se nachází zastávky městské hromadné dopravy, což zajišťuje dobrou dostupnost pro návštěvníky. Kavárna nabízí široké spektrum služeb. Poskytuje služby zejména v pohostinské činnosti ve formě širokého výběru typu kávy, točeného piva, limonád a nealkoholických nápojů až po drobné občerstvení ve formě dezertů, pizzy či dalších pochutin. Na provoz kavárny se váže recepce lezeckého centra, která je v kavárně obsažena. Jsou zde přijímány platby za vstupné na lezeckou stěnu, možnost zapůjčit si lezecké vybavení a v případě potřeby informování zákazníka o základních principech fungování stěny. Lezecké centrum také nabízí možnost zapůjčení lezeckého vybavení i mimo lezecké centrum na delší časový úsek.

Lezecká stěna má 900 m<sup>2</sup> a výšku 16 metrů. Provoz lezecké stěny v sobě zahrnuje zejména stavbu nových cest, kontrolu technického vybavení stěny a plánování podoby jednotlivých sektorů. Stavba cesty v sobě zahrnuje odstranění stávajících chytů ze stěny, jejich očištění a následně zkombinování vhodných chytů k vytvoření nové. Čas potřebný pro vytvoření nové cesty se odvíjí na její obtížnosti. Lehké cesty jsou vytvořeny průměrně v řádu několika hodin, těžší cesty, kde je potřeba se nad jejím směrem a jednotlivými kroky více uvažovat, zabere v průměru kolem šesti hodin.

Obchod s lezeckým vybavením nabízí širokou škálu produktů. Mezi základní zboží se řadí vybavení na lezeckou stěnu ve formě lezeckých úvazků, lan a jisticích pomůcek. V nabídce

jsou také doplňky k lezení jako magnezium, karabiny, smyčky a lezecké oblečení pro muže i ženy. Najdeme zde také vybavení pro práci ve výškách ve formě specializovaných sedáků, statických lan či blokantů sloužících pro pohyb na laně v těžkém terénu.

## 5 ANALÝZA NÁKLADŮ

V následující kapitole bude provedena analýza nákladů za období 2017, 2018 a 2019. První částí analýzy nákladů bude rozdělení nákladů dle druhového členění. Na základě druhového členění bude provedena vertikální a horizontální analýza. V další části bude provedeno členění nákladů ve vztahu k objemu výroby na fixní a variabilní a náklady přímé a nepřímé.

### 5.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů se objevuje nejčastěji ve výkazu zisku a ztráty. Ve výkazu jsou vyjádřeny náklady z provozní oblasti, kde je zahrnuta výkonová spotřeba, osobní náklady a další provozní náklady ve formě daní a poplatků či úpravy hodnot dlouhodobého majetku, i finanční ve formě nákladových úroků a ostatních finančních nákladů.

Tabulka 1 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování)

(v celých tisících Kč)	2017	2018	2019
<b>1. Výkonová spotřeba</b>	3523	3702	4325
1.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	1546	1654	1643
1.2. Spotřeba materiálu a energie	582	849	576
1.3. Služby	1395	1199	2106
<b>2. Osobní náklady</b>	1360	1160	1484
2.1. Mzdové náklady	1191	993	1327
2.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	169	167	157
2.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	169	167	157
<b>3. Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	616	612	556
3.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	616	612	556
3.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku-trvalé	616	612	556
<b>4. Ostatní provozní náklady</b>	126	192	86
4.1. Daně a poplatky	22	19	20
4.2. Ostatní provozní náklady	104	173	66
<b>Provozní VH</b>	104	315	67
<b>5. Nákladové úroky a podobné náklady</b>	127	122	105
5.1. Ostatní nákladové úroky	127	122	105
<b>6. Ostatní finanční náklady</b>	79	78	79
<b>Finanční VH</b>	-214	-200	-183
<b>Celkové náklady</b>	5831	5866	6635



Firma XY s. r. o. se zabývá primárně poskytováním služeb. Z tohoto důvodu můžeme vidět větší procentní zastoupení nákladů v provozní oblasti, zejména ve výkonové spotřebě a osobních nákladech.

Jak můžeme vidět v tabulce výše, nejvyšší nákladovou položku za sledovaná období tvoří náklady výkonové spotřeby. Zde jsou zahrnuty náklady vynaložené na prodané zboží, které obsahují pořizovací cenu zboží, případně zahrnuje další vlastní náklady, které byly na prodané zboží vynaloženy. Náklady na služby jsou většinou přímé náklady, které jsou spojené se zajištěním určitého druhu služby například úklidových či účetních služeb. V této skupině nákladů jsou zahrnuty náklady na spotřebu energie a materiálu.



Obrázek 1 Vývoj výkonové spotřeby (vlastní zpracování)

Kategorie osobních nákladů znázorňuje náklady vynaložené na mzdy pracovníků. Jsou zde také obsaženy náklady na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, které hradí zaměstnavatel.



Obrázek 2 Vývoj mzdových nákladů (vlastní zpracování)

Úprava hodnot v provozní oblasti znázorňuje úpravy ocenění dlouhodobého majetku hmotného i nehmotného. Jsou zde zahrnuty změny dlouhodobé ve formě odpisů, ale i

krátkodobé ve formě opravných položek. V našem případě tyto náklady charakterizují velikost odpisů, která má trvalý charakter.

Ostatní provozní náklady tvoří skupinu nákladů, které se v žádné předešlé skupině neobjevily. Jsou zde zastoupeny daně a poplatky, kde je zahrnuta spotřeba cenin a správních poplatků. V ostatních provozních nákladech je zahrnuto pojištění majetku, pojištění odpovědnosti za škody a příspěvky organizacím.

Nákladové úroky a podobné náklady obsahují úroky z půjček, které byly poskytnuty společnosti na provoz činnosti. Ostatní finanční náklady charakterizují poplatky za vedení účtu u bank a náklady vynaložené na pojistné.

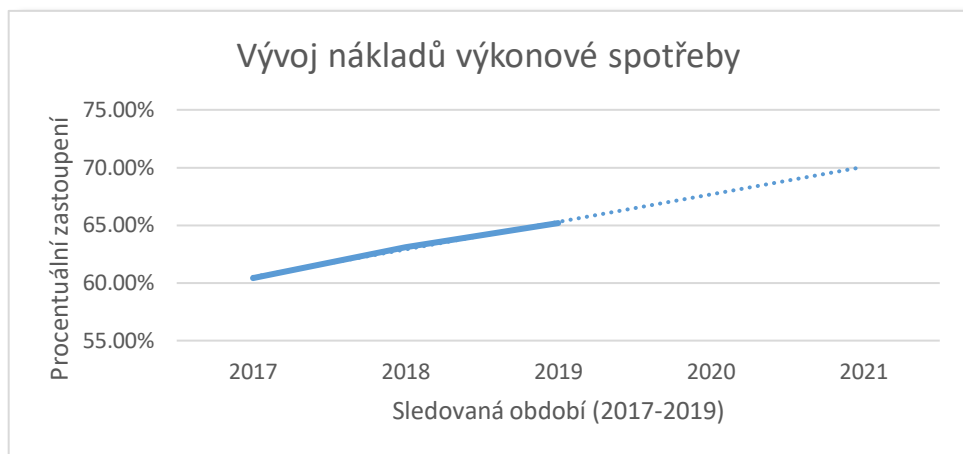
## **5.2 Horizontální a vertikální analýza**

Horizontální a vertikální analýza nám umožňuje zobrazit procentní vývoj nákladů za sledovaná období. Vertikální analýza znázorňuje podíl jednotlivých nákladů na celkových nákladech a horizontální analýza nám umožňuje sledovat vývoj nákladů za sledovaná období. Jako podklad pro analýzu nám poslouží druhové členění nákladů, viz. výše.

### **5.2.1 Vertikální analýza**

Ve vertikální analýze nákladů se porovnávají jednotlivé nákladové položky obsažené v druhovém členění nákladů s celkovou sumou nákladů.

Ve sledovaných obdobích, roky 2017, 2018 a 2019, můžeme vidět největší zastoupení nákladů výkonové spotřeby na celkových nákladech. Z analyzovaných dat můžeme vidět lineární růst těchto nákladů z 60,42 % v roce 2017 na 65,18 % v roce 2019. Nejvíce zastoupenou položku ve výkonové spotřebě tvoří náklady vynaložené na prodané zboží v průměrné hodnotě 26,49 % za sledovaná období. Druhou významnou položku zde tvoří náklady na služby. Hodnota těchto nákladů se pohybuje v rozmezí od 20,44 % do 31,74 %.



Obrázek 3 Předpokládaný vývoj nákladů výkonové spotřeby (vlastní zpracování)

Další významnou položku v celkových nákladech tvoří osobní náklady. V osobních nákladech mají největší procentuální zastoupení mzdové náklady ve všech sledovaných obdobích. Nejvyšší hodnota mzdových nákladů byla v roce 2017 v zastoupení 20,43 % a roce 2019 20,00 %. Se mzdovými náklady souvisejí také náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které tvoří průměrně 2,7 % podílu na celkových nákladech za sledovaná období.

Náklady z úpravy hodnot v provozní oblasti zejména trvalé změny u hmotného a nehmotného majetku, tvoří podíl 10,56 % na celkových nákladech. Ostatní náklady v podobě daní a poplatků či nákladových úrokových úroků tvoří společně 5,69 % z celkových nákladů.

Z uvedených dat můžeme konstatovat, že hlavní část nákladů tvoří výkonová spotřeba a osobní náklady v průměrném zastoupení 84,73 % za sledovaná období.

Tabulka 2 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování)

	2017	2018	2019
<b>1. Výkonová spotřeba</b>	<b>60,42 %</b>	<b>63,11 %</b>	<b>65,18 %</b>
1.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	26,51 %	28,20 %	24,76 %
1.2. Spotřeba materiálu a energie	9,98 %	14,47 %	8,68 %
1.3. Služby	23,92 %	20,44 %	31,74 %
<b>2. Osobní náklady</b>	<b>23,32 %</b>	<b>19,77 %</b>	<b>22,37 %</b>
2.1. Mzdové náklady	20,43 %	16,93 %	20,00 %
2.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	2,90 %	2,85 %	2,37 %
2.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2,90 %	2,85 %	2,37 %
<b>3. Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	<b>10,56 %</b>	<b>10,43 %</b>	<b>8,38 %</b>
3.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	10,56 %	10,43 %	8,38 %
3.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku-trvalé	10,56 %	10,43 %	8,38 %
<b>4. Ostatní provozní náklady</b>	<b>2,16 %</b>	<b>3,27 %</b>	<b>1,30 %</b>
4.1. Daně a poplatky	0,38 %	0,32 %	0,30 %
4.2. Ostatní provozní náklady	1,78 %	2,95 %	0,99 %
<b>5. Nákladové úroky a podobné náklady</b>	<b>2,18 %</b>	<b>2,08 %</b>	<b>1,58 %</b>
5.1. Ostatní nákladové úroky	2,18 %	2,08 %	1,58 %
<b>6. Ostatní finanční náklady</b>	<b>1,35 %</b>	<b>1,33 %</b>	<b>1,19 %</b>
<b>Celkové náklady</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>	<b>100 %</b>

### 5.2.2 Horizontální analýza

Horizontální analýza vychází z druhového členění nákladů. Horizontální analýza představuje procentní změnu nákladů mezi jednotlivými sledovanými obdobími. Porovnávanými obdobími budou roky 2017, 2018 a 2018, 2019.

V prvním sledovaném období, roky 2017/2018 můžeme vidět největší růst nákladů v oblasti spotřeby materiálu a energie. Oproti minulému období je nárůst o 4,49 %. Patrným růstem je také oblast nákladů na prodané zboží o 1,68 % a v oblasti ostatních provozních nákladů o 1,17 %. K razantnímu poklesu nákladových nedošlo. Nejvyšší pokles nákladů můžeme zpozorovat v oblasti nákladů na služby o 3,48 %. V oblasti osobních nákladů, zejména mzdových nákladů, pozorujeme pokles o 3,5 %.

Druhé sledované období eviduje růst nákladů o 11,3 % v oblasti služeb. Tento růst nákladů je spojen s využitím širšího spektra služeb, zejména rozšíření kvality vykonávaných činností. V tomto období můžeme vidět také růst mzdových nákladů o 3,07 % z důvodu přijetí dalšího pracovníka pro lepší obsazení jednotlivých směn v týdnu. Pokles nákladů

můžeme sledovat zejména v oblasti spotřebě materiálu a energie o 5,79 %. Dalším pokles nákladů zaznamenáváme v oblasti nákladů vynaložené na prodané zboží a to o 3,43 %.

V každém ze sledovaných období můžeme sledovat růst celkových nákladů spojených s podnikem. V prvním období přisuzujeme růst nákladů zejména díky vyšším nákladům na spotřebu materiálu a energie a nákladům na prodané zboží. V druhém sledovaném období přisuzujeme růst nákladů zejména oblasti služeb, kde vidíme nejvyšší růst za všechna sledovaná období.

Tabulka 3 Horizontální analýza (vlastní zpracování)

	2018/2017	2018/2019
<b>1. Výkonová spotřeba</b>	2,69 %	2,08 %
1.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	1,68 %	-3,43 %
1.2. Spotřeba materiálu a energie	4,49 %	-5,79 %
1.3. Služby	-3,48 %	11,30 %
<b>2. Osobní náklady</b>	-3,55 %	2,59 %
2.1. Mzdové náklady	-3,50 %	3,07 %
2.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	-0,05 %	-0,48 %
2.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	-0,05 %	-0,48 %
<b>3. Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	-0,13 %	-2,05 %
3.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	-0,13 %	-2,05 %
3.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku-trvalé	-0,13 %	-2,05 %
<b>4. Ostatní provozní náklady</b>	1,11 %	-1,98 %
4.1. Daně a poplatky	-0,05 %	-0,02 %
4.2. Ostatní provozní náklady	1,17 %	-1,95 %
<b>5. Nákladové úroky a podobné náklady</b>	-0,10 %	-0,50 %
5.1. Ostatní nákladové úroky	-0,10 %	-0,50 %
<b>6. Ostatní finanční náklady</b>	-0,03 %	-0,14 %

### 5.3 Náklady dle vztahu k objemu výroby

V členění nákladů dle vztahu k objemu výroby dochází k rozdělení na fixní a variabilní náklady a možnost analyzovat náklady vzhledem k objemu prováděných výkonů. Zastoupení jednotlivých položek nákladů má vliv na důraz a možnost tyto náklady ovlivnit.

Tabulka 4 Členění nákladů dle vztahu k objemu výroby (vlastní zpracování)

	2017		2018		2019	
	Kč	%	tis. Kč	%	tis. Kč	%
<b>1. Variabilní náklady</b>						
1.1. Náklady vynaložené na vozidla	52 048	0,89 %	93 175	1,59 %	59 748	0,90 %
1.2. Spotřeba režijního materiálu	193 914	3,33 %	259 384	4,42 %	226 366	3,41 %
1.3. Spotřeba potravin a nápojů	627 700	10,76 %	680 652	11,60 %	765 671	11,54 %
1.4. Drobný majetek do 40 000	104 045	1,78 %	234 814	4,00 %	39 850	0,60 %
1.5. Náklady na zboží	967 573	16,59 %	1 080 024	18,41 %	1 106 129	16,67 %
1.6. Provize	8 224	0,14 %	9 599	0,16 %	8 002	0,12 %
1.7. Komunikace	20 361	0,35 %	17 107	0,29 %	16 745	0,25 %
1.8. Reklama	22 139	0,38 %	41 905	0,71 %	33 500	0,50 %
1.9. Ostatní služby	550 842	9,45 %	700 403	11,94 %	893 376	13,46 %
<b>2. Variabilní náklady celkem</b>	2 546 846	43,68 %	3 117 063	53,14 %	3 149 387	47,47 %
<b>3. Fixní náklady</b>						
3.1. Mzdové náklady	519 779	8,91 %	363 062	6,19 %	425 399	6,41 %
3.2. Daňové náklady	693 239	11,89 %	713 827	12,17 %	1 078 675	16,26 %
3.3. Pojištění	19 834	0,34 %	21 013	0,36 %	19 428	0,29 %
3.4. Odpisy dlouhodobého majetku	616 224	10,57 %	611 687	10,43 %	555 803	8,38 %
3.5. Bankovní poplatky, úroky	204 257	3,50 %	191 890	3,27 %	179 412	2,70 %
3.6. Spotřeba energie	215 273	3,69 %	219 338	3,74 %	213 712	3,22 %
3.7. Opravy a údržba (hala)	918 572	15,75 %	460 575	7,85 %	953 915	14,38 %
3.8. Ostraha	7 802	0,13 %	8 102	0,14 %	9 002	0,14 %
3.9. Ostatní finanční náklady	89 331	8,91 %	159 594	6,19 %	50 385	6,41 %
<b>4. Fixní náklady celkem</b>	3 284 311	56,32 %	2 749 088	46,86 %	3 485 731	52,53 %
<b>5. Náklady celkem</b>	5 831 157	100 %	5 866 151	100 %	6 635 118	100 %

Data pro členění nákladů byla poskytnuta z interních zdrojů. Z tabulky výše můžeme dedukovat, že podíl fixních a variabilních nákladů na celkových nákladech je podobný. Variabilní složka nákladů představuje náklady, které se s objemem výroby mění. Obsahují náklady spotřeby materiálu, nákladů na zboží, reklamu a ostatní služby. Kategorie ostatních služeb v sobě zahrnuje náklady v podobě dopravného, cestovného a balného. Drobný majetek v sobě zahrnuje technické vybavení lezecké haly v podobě chytů a stupňů, které jsou potřeba pro stavbu lezecké cesty. Náklady na provize se týkají služeb, které společnost využívá pro své zviditelnění na internetu či jiných médiích.

V kategorii fixních nákladů jsou zařazeny mzdové náklady. Mzda je v tomto podniku počítána hodinově a mzda úkolová zde není využívána. Náklady na energie mají fixní

charakter z důvodu malé míry závislosti na jiných faktorech. Oblast oprav a údržby haly je nutná pro vyhovění bezpečnostním normám lezeckého centra a je pravidelně vykonávána v měsíčních intervalech,

Největší zastoupení variabilních nákladů na celkových nákladech je v roce 2018 a to z 53,14 %. Fixní náklady představují tu část nákladů, která s podnikem souvisí jako s celkem a jsou těžko přiřaditelné k jednotlivým výkonům. Mezi fixní náklady se nejčastěji řadí mzdové náklady, velikost odpisů podniku či náklady na ostrahu. Ve sledovaných obdobích, převládaly fixní náklady nad variabilními v letech 2017 a 2019. Nejvyšší zastoupení měly v roce 2017 z 56,32 %.

Ve všech sledovaných obdobích dominují variabilním nákladům náklady na spotřebu potravin a nápojů a náklady na zboží. U nákladů na spotřebu potravin vidíme kolísavý růst vzhledem k sledovaným obdobím, kdežto náklady na zboží mají spíše konstantní charakter ve vztahu k objemu prodaného zboží. Další růst nákladů můžeme vidět v oblasti ostatních služeb, kde jsou zahrnuty dopravní náklady, poštovné a další služby. V posledním sledovaném období tvoří hodnota 13,46 % z variabilních nákladů, což značí růst o 70 % oproti roku 2017.

V oblasti fixních nákladů můžeme vidět vysoké zastoupení odpisů v poměru 9,69 % za sledovaná období. Významnou část fixních nákladů tvoří náklady na opravy a údržbu. Nejvyšší hodnotu můžeme zaznamenat v roce 2019 a to 1 161 915 Kč. Podstatnou část tvoří také mzdové a s nimi související daňové náklady. Za sledovaná období překročili v letech 2017 a 2019 hranici 20 % podílu na celkových fixních nákladech.

#### **5.4 Přímé a nepřímé náklady**

Členění nákladů na přímé a nepřímé vyjadřuje důležitost jednotlivých nákladových položek k podniku. Přímé náklady se podílejí na hlavních činnostech v podniku a jsou určeny primárně pro zabezpečení výrobního procesu. Jsou zde zahrnuty náklady na přímé mzdy, přímý materiál či odpisy věcí, které souvisejí s podnikovými činnostmi. Nepřímé náklady ovlivňují podnik v širších souvislostech a zabezpečují chod vedlejších činností v podniku. V našem případě se jedná zejména o daňové náklady, reklamní a administrativní náklady společně s náklady na energii.

Z tabulky můžeme zjistit, že náklady přímé tvoří v každém ze sledovaných období více než 50 % podíl na celkových nákladech. Nejvyšší hodnota přímých nákladů byla v roce 2017 a

to 65,9 %. Za sledovaná období můžeme vidět v přímých nákladech největší zastoupení v nákladech na prodané zboží v průměrné hodnotě 17,20 %. Další významnou položku zde tvoří náklady na opravy a údržby, kde nejnižší hodnotu této položky nalezneme v roce 2018. U odpisů dlouhodobého majetku můžeme pozorovat jejich lineárně klesající charakter.

Nepřímé náklady nejlépe charakterizují administrativní náklady. Ty se nepřímo podílejí na výrobním procesu podniku, avšak jsou pro něj nepostradatelné. Zastoupení administrativních nákladů bylo průměrně 12,04 % za sledovaná období. Další významnou položkou, u které můžeme vidět rostoucí charakter, jsou daňové náklady. Náklady na energii se pohybují okolo 3 % z celkových nepřímých nákladů na sledované období.

Tabulka 5 Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování)

	2017		2018		2019	
	Kč	%	Kč	%	Kč	%
<b>1. Náklady přímé</b>						
1.1 Režijní materiál	193 914	3,33 %	259 384	4,42 %	226 366	3,41 %
1.2. Náklady na suroviny	627 700	10,76 %	680 652	11,60 %	765 671	11,54 %
1.3. Prodané zboží, prodejna	967 573	16,59 %	1 080 024	18,41 %	1 106 129	16,67 %
1.4. Opravy a údržba	918 572	15,75 %	460 575	7,85 %	953 915	14,38 %
1.5. Mzdové náklady	519 779	8,91 %	363 062	6,19 %	425 399	6,41 %
1.6. Odpisy	616 224	10,57 %	611 687	10,43 %	555 803	8,38 %
<b>2. Součet přímých nákladů</b>	3 843 762	65,92 %	3 455 384	58,90 %	4 033 283	60,79 %
<b>3. Náklady nepřímé</b>						
3.1. Vozidlo	52 048	0,89 %	93 175	1,59 %	59 748	0,90 %
3.2. Drobný hmotný majetek	104 045	1,78 %	234 814	4,00 %	39 850	0,60 %
3.3. Energie	215 273	3,69 %	219 338	3,74 %	213 712	3,22 %
3.4. Administrativní náklady	579005	9,93 %	725612	12,37 %	919123	13,85 %
3.5. Reklama a propagace	30 363	0,52 %	51 504	0,88 %	41 502	0,63 %
3.6. Daně a pojištění	713073	12,23 %	734840	12,53 %	1098103	16,55 %
3.7. Bankovní poplatky	293 588	5,03 %	351 484	5,99 %	229 797	3,46 %
<b>4. Součet nepřímých nákladů</b>	1 987 395	34,08 %	2 410 767	41,10 %	2 601 835	39,21 %
<b>5. Celkové náklady</b>	5 831 157	100,00 %	5 866 151	100,00 %	6 635 118	100,00 %



## 5.5 Shrnutí analýzy nákladů

Tabulka 6 Výsledky hospodaření (vlastní zpracování)

	<i>Provozní VH</i>	<i>Finanční VH</i>	<i>Výsledek hospodaření před zdaněním</i>
	Kč	Kč	Kč
<b>2017</b>	104 000	-214 000	-110 000
<b>2018</b>	315 000	-200 000	115 000
<b>2019</b>	67 000	-183 000	-116 000
<b>Celkem</b>	486 000	-597 000	-111 000

Z analýzy nákladů můžeme dedukovat, že společnost XY se zabývá především poskytováním služeb. Nejvyšší zastoupení nákladů můžeme vidět ve skupině výkonové spotřeby a osobních nákladů. Co se týče provozní činnosti podniku, za každé ze sledovaných období dosáhl kladného výsledku hospodaření. Nejvyšší byl v roce 2018 v sumě 315 000 Kč. Mezi další položkou, která se podílí na celkových nákladech jsou finanční náklady. Ty mají v podniku podstatný vliv, protože ovlivňují celkový výsledek hospodaření. Jak můžeme vidět z tabulky, ani v jednom ze sledovaných období, nedosáhla společnost kladného finančního výsledku hospodaření. Nejmenší ztrátu ve finanční oblasti společnost vykázala v roce 2019 v sumě –183 000 Kč. Záporné finanční výsledky hospodaření jsou způsobeny kvůli vysokým závazkům k bankovním institucím. Za sledovaná období můžeme vidět pouze v roce 2018 kladný výsledek hospodaření v hodnotě 115 000 Kč.

Díky analýze nákladů a rozčlenění nákladových položek dle vztahu k objemu výroby, můžeme vidět, že zastoupení fixních a variabilních nákladů je ve stejném poměru ve všech sledovaných obdobích. Nejvyšší položku ve variabilních nákladech tvoří náklady na zboží, které tvoří přes 15 % celkových nákladů. Další významnou položku tvoří spotřeba potravin a nápojů, které se podílí z 11 % na celkových nákladech. U fixních nákladů mají vysoké zastoupení daňové náklady a odpisy, které se podílejí z 20 % na celkových nákladech.

V analýze přímých a nepřímých nákladů převládají ve sledovaných obdobích náklady přímé. Nejvyšší zastoupení přímých nákladů bylo v roce 2017 s podílem 65,92 % na celkových nákladech. Významné položky zde tvoří náklady na údržbu a náklady na zboží, které tvoří přes 30 % celkových nákladů.

## 6 ANALÝZA SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

V analýze systému rozpočetnictví se budeme zabývat podobou, funkcemi a metodami sestavování rozpočtu.

### 6.1 Analýza současné situace společnosti

V současné době se společnost zaměřuje zejména na zkvalitnění služeb a vytvoření podmínek pro rozšíření své působnosti. V oblasti zkvalitnění služeb dochází k rozšíření sortimentu nabízeného v kavárně v podobě nových typů dezertů, rozšíření sortimentu snídaňových nabídek a prodeje domácích limonád. Také v lezeckém obchodě je poznat rozšíření sortimentu v podobě nových modelů lezeckých úvazků, lezecké obuvi a lan. Širší sortiment můžeme vidět také ve vybavení pro práci ve výškách, kde můžeme najít jistící pomůcky v lepším technologickém a materiálovém provedení.

Oblast rozšíření podmínek působnosti společnosti se týká zejména investic do dlouhodobého majetku hmotného. Pro rozšíření lezeckých podmínek vyrostla na přilehlém pozemku vedle lezecké haly boulderové stěna, která bude sloužit jak pro veřejnost, tak pro sportovní lezce.

### 6.2 Funkce a indikátory plánování a rozpočetnictví

Informace o plánování ve společnosti jsem čerpal od jednatelů. Funkce plánování nemá ve společnosti pevné místo a její využívání je minimální. Společnost nevyužívá dlouhodobých či střednědobých plánů a využívá pouze operativní plány, kde jsou zahrnuty základní faktory jako směny, mzdové ohodnocení pracovníků a plán dodávky zboží. Operativní plány jsou stanovovány na krátké období v rozmezí týdnů a zajišťují bezprostřední chod společnosti. Důvodem, proč společnost nevyužívá více funkci plánování ve svém prostředí, jsou časté změny, na které společnost musí reagovat. Návštěvnost je klíčovým faktorem a společnost nemá prostředky a informace k jejímu řízení. Dalším důvodem, proč společnost více nevyužívá funkci plánování je minimální teoretická znalost této činnosti.

V oblasti rozpočetnictví můžeme vidět značnou odlišnost od ostatních společností. Společnost XY netvoří rozpočet tradiční cestou, ale stanovuje si pouze investiční plán pro následující období. Důvodem, proč společnost netvoří rozpočet tradiční cestou, je náročnost vyhotovení rozpočtu a také časté změny, na které musí společnost reagovat. Změny se týkají zejména provozní části. Návštěvnost lezeckého centra je hlavním ukazatelem výkonnosti a z důvodu sezónních výkyvů by statický rozpočet by neměl ve společnosti podle manažerů opodstatnění.

Na vzniku investičního plánu se podílí jednatelé společnosti společně se zástupci jednotlivých sekcí ve společnosti. Společnost vychází z předpokládaného objemu finančních prostředků, které budou mít k dispozici a na základě jejich výše určuje množství finančních prostředků jednotlivým provozním částem. Do tvorby investičního plánu jsou zainteresováni pouze vedoucí pracovníci, kteří se podílí na jeho tvorbě a dohlíží na plnění jednotlivých investičních aktivit.

Investiční plán má ve společnosti zejména funkci plánování a kontroly. Jsou v něm obsaženy v obecném měřítku investice, které budou v následujícím období prováděny. U investic se také stanovuje předběžná hodnota jejich přínosu ve společnosti. V průběhu období je stanovena přesnější metoda jejich užití a jejich samotná realizace. Funkci kontrolní zabezpečuje investiční plán poskytnutím informací o splněných investicích.

Tvorba investičního plánu začíná na začátku kalendářního roku, kdy se sejdou zástupci jednotlivých oddělení a přednesou návrhy investic, které by v daném období chtěli realizovat. Po důkladném zvážení jsou vybrány hlavní investice, které mají nejširší rozsah ve společnosti a jejich vynaložení ovlivní chod všech středisek, která se ve společnosti nachází. Jednotlivé investice jsou plánovány na delší časové období, zejména kvůli jejich finanční náročnosti a delšímu období jejich realizace.

Investiční plán se skládá z těchto částí:

- Investice do lezeckého haly,
- Investice do kavárny,
- Investice do provozních činností,
- Investice dlouhodobějšího charakteru.

Nejvíce investic se týká lezecké haly a prostoru pro vykonávání lezeckých činností. Mezi hlavní investiční priority patří dostavba venkovní boulderové stěny, jejíž realizace téměř u konce. Očekávaná částka za realizaci stavby venkovní stěny se pohybuje kolem 2 500 000 Kč. Od venkovní boulderové stěny společnost očekává zejména rozšíření kapacity pro vykonávání lezecké činnosti, příliv nových zákazníků a zatraktivnění nabízených služeb. Další investiční prioritou je oblast webových stránek. Hlavní změnou zde bude redesign webu a možnost online registrací do lezeckého centra. Na webu bude figurovat také e-shop, na kterém si zákazníci budou moci objednat lezecké vybavení. Částka, která je vyhrazena pro změny webu, je stanovena na 330 000 Kč. Na lezecké hale je plánována výstavba

ferratové cesty, která bude sloužit pro veřejnost a budou na ni vykonávány instruktážní kurzy. Očekávaná cena za ferratovou cestu se pohybuje kolem 150 000 Kč.

V oblasti kavárny se plánují investice v oblasti venkovního prostředí. Bude zde realizována dřevěná podesta pro atraktivnější design a větší pohodlí návštěvníků kavárny. Cena za změny ve venkovním prostředí kavárny je stanovena předběžně na 30 000 Kč.

Ve společnosti jsou také realizovány každoroční investice v objemu 250 000 Kč až 300 000 Kč. Tyto investice v sobě zahrnují nákup nových lezeckých chytů, vybavení do půjčovny lezeckého materiálu či vybavení kavárny.

V budoucnosti, řádu pěti až deseti let, si společnost dala jako investiční prioritu výstavbu vnitřní boulderové stěny, která by zkvalitnila lezecké prostředí a umožnila lezcům vykonávat širší spektrum lezeckých aktivit. Tato investice je rozdělena na dvě části v celkové sumě 6 000 000 Kč.

## 7 ZÁVĚREČNÁ DOPORUČENÍ

Z analýzy rozpočetnictví je patrné, že společnost nevyužívá tradičních rozpočtů, ale stanovuje si pouze investiční plán pro jednotlivá období. V investičním plánu jsou zahrnuty cíle, které by společnost chtěla v daném období uskutečnit s ohledem na množství dostupných finančních prostředků. Na tvorbě investičního plánu se podílí jen vedoucí pracovníci a není zde prostor pro názory zaměstnanců, kteří se podílejí na chodu lezeckého centra. Společnost nemá žádný systém měření výkonnosti, který by ji poskytoval informace o průběhu jednotlivých činností. Ve společnosti mají také vysoké zastoupení finanční náklady, které mají zásadní vliv na výsledek hospodaření. Jejich hodnota v každém ze sledovaných období převyšovala provozní výsledek hospodaření, a tak výsledek hospodaření byl v záporných číslech.

Na základě zjištění navrhuji tyto změny:

- Větší zapojení všech zaměstnanců na tvorbě investičního plánu,
- Reklasifikace nákladů, pravidelnější analýza nákladů a kontrola jejich věcného a účelového vynaložení,
- V návaznosti na investiční plán zavedení ukazatelů KPI, které budou charakterizovat aktuální situaci ve společnosti a sloužit jako základní ukazatele výkonnosti.

V prvním bod je základem správné a efektivní implementace KPI. Zainteresovanost zaměstnanců na podnikových činnostech je základem pro plynulý a efektivní chod realizovaných činností. Možnost podílet se na tvorbě investičního plánu a sledovat jeho plnění dodává zaměstnancům pocit sounáležitosti se společností. Pro samotné zaměstnance je to zdroj motivace pro jejich pracovní nasazení. Také pro společnost má zapojení zaměstnanců mnoho výhod. Dostane se jí širšího pohledu na prováděné činnosti podniku a možnost přehodnotit svá rozhodnutí na základě poznatků z praxe.

Ve společnosti se jen z malé míry zaobírali řízením nákladů. V dnešním ekonomickém prostředí je potřeba řízení nákladů pro efektivní chod podniku nezbytná. Společnost se více zaobírala výší tržeb a dalších výnosů a nákladovou stránku chápala jako fixní faktor, který je velice těžké ovlivnit. Z tohoto důvodu bych společnosti doporučil zaměřit se více na nákladovou stránku. K lepší orientaci v nákladových položkách jim poslouží tři členění nákladů: druhové, členění dle vztahu k objemu výroby a rozdělení nákladů na přímé a

nepřímé. Na základě těchto členění si může společnost uvědomit vztah jednotlivých nákladových skupin k firemnímu prostředí a pochopit možnosti jejich ovlivnění.

Jak bylo řečeno výše, společnost netvoří rozpočty, ale stanovuje si investiční plán. Investiční plán v sobě obsahuje základní investiční priority, kterých by společnost chtěla v budoucím období dosáhnout. Na investiční plán však nenavazují žádné další techniky, které by zobrazovaly výkonnost společnosti. V tomto případě bych společnosti doporučil stanovení ukazatelů Key Performance Indicators neboli klíčové ukazatele výkonosti. Tyto ukazatele reprezentují moderní přístup k rozpočetnictví a pro společnost by byly přínosem k zobrazení aktuální situace a podávaly by informace o výkonnosti. Pro společnost navrhuji zahrnout jako KPI také finanční ukazatele, z důvodu obsáhnutí co nejširšího spektra informací a jednoduššímu přístupu k relevantním datům. Frekvenci měření ukazatelů bych stanovil na jednotlivé měsíce, ne však delší interval z důvodu podání relevantních informací. Jako software pro analýzu KPI poslouží tabulkový software Excel či další podobný program.

Soustava ukazatelů KPI bude znázorňovat základní výkony ve společnosti a bude znázorňovat tyto části:

- Finance,
- Zákazníci,
- Interní obchodní procesy,
- Růst společnosti.

Pro snadnější implementaci a ukázání výhod těchto ukazatelů budou stanoveny čtyři ukazatele zejména finančního charakteru v návaznosti definované části. Sledování finančních ukazatelů chápu jako první krok k ukázání bonusů měření výkonnosti a ukázání jejich základního užití. Většina ukazatelů je stanovena na měsíční bázi ale lze předpokládat, že lhůta sledování a počet ukazatelů se bude průběžně upravovat na základně nasbíraných zkušeností.

Ve finanční části navrhuji jako ukazatel KPI ziskovou marži. Tento ukazatel ukazuje procentní zastoupení výnosů za určité období. Výpočet tohoto ukazatele bude prováděn z celkových výnosů, od kterých budou odečteny náklady na prodané zboží a výsledek podělen celkovými výnosy. Čím vyšší bude procentní vyjádření, tím lepší bude situace podniku.

Ukazatel KPI v zákaznické oblasti bude charakterizovat velikost obratu na zákaznických kartách. Zákaznickou kartou je možno platit v celém lezeckém centru, jak v kavárně, recepci sportovního centra tak i v lezeckém obchodě. Zákaznické karty vlastní zákazníci, kteří lezecké centrum navštěvují pravidelně a na karty si nahrávají depozit. Tento ukazatel by znázorňoval zainteresovanost stálých zákazníků ke společnosti.

Ukazatelem, který v sobě kombinuje hodnocení finanční úrovně i hodnocení interních procesů je doba obratu zásob. Tento ukazatel by vyjadřoval počet dnů, po které jsou zásoby ve společnosti do okamžiku jejich spotřeby či prodeje. Velikost zásob a jejich obrat se odvíjí od počtu návštěvníků, kteří lezecké centrum navštíví a zakoupí si zboží. Výpočet tohoto ukazatele by byl prováděn z hodnoty zásob za měsíc podělen tržbami. Tento výsledek by byl následně vynásoben 360. Pro společnost by bylo nejvhodnější udržovat tento ukazatel na nižších hodnotách z důvodu kratší doby vázanosti zásob v podniku.

Poslední ukazatel KPI by vyjadřoval potencionální míru rozvoje podniku a vyjadřoval by počet nově vytvořených lezeckých cest na hale za měsíc. Lezecké cesty jsou hlavním lákadlem zákazníků haly a tvoří základní náplň činností na lezecké hale. Čím větší počet nových cest bude vytvořeno na hale, tím častější bude návštěvnost zákazníků pro zdolání cesty. Tento ukazatel by v sobě mohl zahrnovat zvýšený procentní nárůst zákazníků při tvorbě nových cest. Také navrhuji vytvořit týdenní lezecké cesty, za jejichž zdolání by byla odměna ve formě kávy či jiného produktu v kavárně.

Pro čtenáře mohou představené ukazatele působit jako příliš jednoduché nicméně uvedené spektrum ukazatelů je třeba brát jako první krok ve snaze implementovat do každodenní činnosti podniku zásady manažerské funkce plánování a zásad rozpočetnictví. Jakmile se uvedené ukazatele stanou pevnou součástí denní agendy pracovníků, poté lze začít přemýšlet nad rozšířením systému o sofistikovanější ukazatele nefinančního typu.

## ZÁVĚR

Hlavním cílem bakalářské práce bylo zpracování analýzy systému plánování a rozpočtnictví v dané společnosti. Jak jsme zjistili, společnost netvoří rozpočty, ale stanovuje si investiční plán, ve kterém jsou zobrazeny jednotlivé investiční cíle pro nadcházející období. Na tvorbě investičního plánu se podílí vedoucí zaměstnanci jednotlivých částí společnosti. Objem investic se stanovuje z předpokládaného množství peněžních prostředků, které bude mít společnost k dispozici. Investiční plán plní ve společnosti zejména funkci plánovací a sekundárně funkci kontrolní. Nejvíce investic plyne do výstavby prostor pro rozšíření lezecké činnosti ve formě nové boulderové stěny či zkvalitnění služeb na lezecké hale ve formě ferratové cesty. Další investice se plánují ve vylepšení internetových stránek.

Z analýzy nákladů plyne, že společnost díky vysokým finančním nákladům nedosahuje kladného výsledku hospodaření. V analyzovaných obdobích, roky 2017 až 2019, dosáhla pouze v roce 2018 kladného výsledku hospodaření ve výši 115 000 Kč. Z analýzy nákladů dle vztahu k objemu výroby plyne, že ve společnosti je vysoké zastoupení fixních nákladů v průměrném podílu 50 % na celkových nákladech. Z členění nákladů na přímé a nepřímé jsme zjistili, že zastoupení přímých nákladů tvoří průměrně 60 % na sledovaná období.

V závěru praktické části jsou uvedena jednotlivá doporučení, které by mohla společnosti pomoci k zavedení systému plánování a rozpočtování, lepšímu přehledu v nákladech a začlenění měření výkonnosti do prostředí společnosti. Byla vytvořena soustava ukazatelů KPI, která charakterizuje jednotlivé části podniku a vyjadřuje jejich výkonnost.

Teoretická část se zaměřovala zejména na charakteristiku tradičních rozpočtů a identifikaci jejich nedostatků. Byly zde uvedeny jednotlivé fáze tvorby tradičních rozpočtů a postup jejich zpracování. Na nedostatky navazovaly moderní přístupy k rozpočtnictví, které jsou pro podnik v dnešním ekonomickém prostředí adekvátnější. V druhé části byly rozebrány náklady. Bylo zde uvedeno jejich základní pojetí ke vztahu k jednotlivým formám účetnictví. Následovalo jejich členění ve vztahu, ke kterému náklady vážou.



**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- DOKULIL, Jiří, Ján DVORSKÝ a Boris POPESKO, 2018. *Budgeting and Czech Companies: Connected Concepts or Two Different Worlds?*. Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics [online]. **26**(44), 65-76 [cit. 2021-05-24].ISSN 1211555X. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&an=133746575&scope=sit>
- DOYLE, David P., 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI. ISBN 80-735-7189-7.
- DRURY, Colin, 2020. *Management and Cost Accounting* [online]. Eleventh edition. Hampshire, United Kingdom: Cengage Learning [cit. 2021-05-12]. ISBN 9781473773646. Dostupné: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&scope=site&db=nlebk&AN=2653948&authtype=ip,shib&custid=s3936755>
- GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER, 2012. *Managerial accounting*. 14 th edition. New York: McGraw-Hill/Irwin. ISBN 9780078111006
- HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-2471-3
- HRDÝ, Milan a Michaela KRECHOVSKÁ, 2013. *Podnikové finance v teorii a praxi*. První vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7478-011-0.
- JUROVÁ, Marie, 1994. *Řízení výroby: [Určeno pro posl. fak. podnikatelské VUT]*. Brno: PC-DIR. Učební texty vysokých škol. ISBN 80-214-0583-X
- KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-217-8.
- MILENKO, Radonić, 2018. Beyond budgeting: Gaining competitive advantage through strategic changes in budgeting processes. *Megatrend Revija* [online]. **15**(2), 141-158 [cit. 2021-05-06].ISSN 18203159. Dostupné z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edsdoj&an=edsdoj.240f65cdde6744408f5892482733d843&scope=site>
- NGUYEN, Dai Huu, Christine WEIGEL a Martin R.W. HIEBL, 2018. *Beyond budgeting: review and research agenda* [online]. **14**(3), 314-337 [cit. 2021-05-05]. ISSN 1832-5912. Dostupné z: doi:10.1108/JAOC-03-2017-0028

PARMENTER, David, 2007. *Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning KPIs*. ISBN 9780470095881. Dostupné také z: <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=nlebk&an=190542&scope=site>

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

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

WAGNER, Jaroslav, 2009. *Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha: Grada, s. 17. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2924-4.

WILLIAMS, Jan R. et al., 2011. *Financial & Managerial Accounting*. 16th edition. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-0-07-811104-4.

ŽŮRKOVÁ, Hana, 2007. *Plánování a kontrola: klíč k úspěchu*. Praha: Grada. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-1844-6

## SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

KPI Key Performance Indicators

KRI Key Result Indicators

OA Oběžná aktiva

s. r. o. Společnost s ručením omezeným

VH Výsledek hospodaření

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1 Vývoj výkonové spotřeby (vlastní zpracování) .....	41
Obrázek 2 Vývoj mzdových nákladů (vlastní zpracování) .....	41
Obrázek 3 Předpokládaný vývoj nákladů výkonové spotřeby (vlastní zpracování) .....	43

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 Druhové členění nákladů (vlastní zpracování) .....	40
Tabulka 2 Vertikální analýza nákladů (vlastní zpracování) .....	44
Tabulka 3 Horizontální analýza (vlastní zpracování) .....	45
Tabulka 4 Členění nákladů dle vztahu k objemu výroby (vlastní zpracování) .....	46
Tabulka 5 Přímé a nepřímé náklady (vlastní zpracování) .....	48
Tabulka 6 Výsledky hospodaření (vlastní zpracování) .....	49

