

Analýza systému plánování a rozpočtnictví ve vybrané firmě

Lucie Lorencová



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky

Akademický rok: 2024/2025

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Lucie Lorencová
Osobní číslo: M22545
Studijní program: B0413A050024 Ekonomika a management
Specializace: Ekonomika a management podniku
Forma studia: Prezenční
Téma práce: Analýza systému plánování a rozpočtnictví ve vybrané firmě

Zásady pro vypracování

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte rozbor literárních zdrojů týkajících se plánování a rozpočtnictví v podniku.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu plánování a rozpočtování ve vybrané firmě.
- Na základě provedené analýzy identifikujte nedostatky současného systému a zpracujete návrhy a doporučení pro vybranou firmu.

Závěr

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

Seznam doporučené literatury:

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Australia: Cengage, 2021. ISBN 978-1-4737-7361-5.
FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.
GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. a BREWER, Peter C. *Managerial accounting*. Seventeenth edition. New York: McGraw-Hill, 2021. ISBN 978-1-260-57568-2.
KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-8-0726-1568-1.
POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. *Prosperita firmy*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-8-0247-5773-5.

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

Datum zadání bakalářské práce: **10. února 2025**
Termín odevzdání bakalářské práce: **23. května 2025**

L.S.

doc. Ing. Michal Pilík, Ph.D.
děkan

doc. Ing. Petr Novák, Ph.D.
garant studijního programu

Ve Zlíně dne 10. února 2025

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění bez ohledu na výsledek obhajoby;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému a bude dostupná k nahlédnutí;
- jedno vyhotovení bakalářské práce v listinné podobě bude ponecháno Univerzitě Tomáše Bati ve Zlíně k uložení;
- na moji 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;
- podle § 60 odst. 1 autorského zákona má Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou práci – nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- pokud je výstupem 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, že

- jsem na bakalářské práci pracoval(a) samostatně a použitou literaturu jsem řádně citoval(a); v případě publikace výsledků budu uveden(a) jako spoluautor;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou obsahově totožné.

Ve Zlíně, dne

.....
podpis autora

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou systému plánování a rozpočtnictví ve vybrané firmě. Cílem práce je identifikovat nedostatky tohoto systému a navrhnout možná zlepšení. V teoretické části práce jsou zpracovány poznatky z odborné literatury zaměřené na plánování a rozpočtování ve firmách. Je zde popsán význam systému plánování a rozpočtování i proces jeho vzniku, od vytvoření strategického plánu po samotnou kontrolu. V praktické části práce je zpracována analýza nákladů vybrané firmy a následně popsán současný způsob plánování a rozpočtování. Práce je zakončena souhrnem návrhů na zlepšení současné situace.

Klíčová slova: plánování, rozpočtnictví, manažerské účetnictví, master budget

ABSTRACT

This bachelor's thesis focuses on the analysis of the planning and budgeting system in a selected company. The aim of the thesis is to identify deficiencies in this system and propose possible improvements. The theoretical part presents findings from professional literature related to corporate planning and budgeting. It describes the importance of the planning and budgeting system as well as the process of its development, from the creation of a strategic plan to final control. The practical part includes a cost analysis of the selected company and a description of the current planning and budgeting methods. The thesis concludes with a summary of proposals for improving the current situation.

Keywords: planning, budgeting, managerial accounting, master budget

„Plánování znamená přenést budoucnost do přítomnosti, abyste s ní mohli něco udělat už teď.“

Alan Lakein

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ A NÁKLADY.....	14
1.1 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	14
1.2 POJETÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM A FINANČNÍM ÚČETNICTVÍ.....	16
1.3 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	16
2 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ.....	19
2.1 PLÁNOVÁNÍ.....	19
2.2 ROZPOČETNICTVÍ	19
2.3 VÝZNAM PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ.....	19
2.4 PROCES PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ.....	20
2.5 PŘÍPRAVA HLAVNÍHO PODNIKOVÉHO ROZPOČTU	22
2.5.1 Rozpočtová výsledovka	23
2.5.2 Rozpočet peněžních toků	24
2.5.3 Rozpočtová rozvaha	24
2.6 KONTROLA ROZPOČTU	25
2.7 PROCES PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ V PRAXI	26
2.8 FORMY ROZPOČTŮ.....	26
2.8.1 Pevné a variantní rozpočty	27
2.8.2 Indexní rozpočty a rozpočty s nulovým základem.....	28
2.8.3 Rozpočty klouzavé a pro pevně stanovené období	28
2.8.4 Rozpočty univerzální a vztahené k aktivitám.....	29
2.8.5 Rozpočty limitní a indikativní.....	30
2.9 NEDOSTATKY TRADIČNÍCH ROZPOČTŮ	30
2.10 ROZPOČET JAKO NÁSTROJ MĚŘENÍ VÝKONNOSTI.....	31
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	33
3 PŘEDSTAVENÍ FIRMY	34
3.1 ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY	34
3.2 HISTORIE	34
3.3 PRODUKTOVÉ ŘADY	35
3.4 ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	36
3.5 POČET ZAMĚSTNANCŮ A NÁKLADOVÁ STŘEDISKA	38
4 ANALÝZA HOSPODAŘENÍ A NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	40
4.1 PŘEHLED HOSPODAŘENÍ V LETECH 2019-2023	40

4.2	VÝKONNOST STŘEDISEK A PRODUKTŮ V ROCE 2018	41
4.3	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI.....	44
4.3.1	Druhové členění	44
4.3.2	Členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů	45
4.3.3	Členění nákladů dle místa vzniku	47
5	ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ	49
5.1	PRINCIP ROZPOČTOVÁNÍ A ROZPOČTOVANÉ POLOŽKY	49
5.2	PRŮBĚŽNÁ KONTROLA.....	49
5.3	ZÁVĚREČNÁ KONTROLA	50
5.3.1	Alokace nákladů režijních středisek.....	51
5.4	ZÁVĚRY KONTROLY ROZPOČTU	52
5.5	STŘEDNĚDOBÉ A DLOUHODOBÉ PLÁNOVÁNÍ.....	52
6	ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ.....	53
6.1	ZÁVĚREČNÉ SHRnutí ZHODNOCENÍ.....	54
6.2	NÁVRHY NA VYLEPŠENÍ SOUČASNÉHO SYSTÉMU	55
	ZÁVĚR.....	58
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	61
	SEZNAM OBRÁZKŮ	64
	SEZNAM TABULEK.....	65
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	66
	SEZNAM PŘÍLOH.....	67

ÚVOD

Každá společnost má své cíle a určité množství prostředků, které může vynaložit na jejich dosažení. Aby tyto prostředky mohla využít efektivně, je nezbytné, aby své aktivity plánovala a tvořila rozpočty, pomocí kterých zdroje aktivitám alokuje. Pokud má společnost kvalitní systém plánování a rozpočtování, je pro ni snazší dosahovat svých cílů. Má je totiž jasně vymezené a ví nejen, kam směřuje, ale také to, co a za jaké náklady musí učinit, aby se svým cílům přiblížila.

Poskytnutí informací o nákladech pro potřeby plánování má na starosti zejména manažerské účetnictví, které bude na úvod teoretické části představeno v kontrastu s účetnictvím finančním. Následně budou probrány způsoby, kterými lze v manažerském účetnictví členit náklady. Poté již bude vysvětlena podstata plánování i rozpočetnictví a také jejich význam, který je nepochybně široký.

Zbývá část teoretických poznatků se bude zabývat zejména procesem tvorby systému plánů a rozpočtů, a to od ujasnění si cílů, přes tvorbu rozpočtů až po jejich kontrolu. Dále bude představena struktura hlavního podnikového rozpočtu a různé formy rozpočtů, včetně jejich výhod či nevýhod. Na závěr teoretické části bude blíže popsán význam rozpočtů pro odpovědnostní účetnictví jako nástroje měření výkonnosti.

Plánování a rozpočtování má nepochybně pro společnosti v dnešním turbulentním podnikatelském prostředí velký význam, nicméně v posledních obdobích se lze setkat i s kritikou způsobu jejich využití, proto tomuto tématu bude v práci věnována jedna kapitola.

Tyto poznatky budou využity v druhé, praktické části práce, která se zaměří na analýzu hospodaření vybrané společnosti a jejích nákladů. Následovat bude analýza současného způsobu, jakým společnost plánuje a rozpočtuje. Cílem bude zde odhalit silné i slabé stránky a navrhnout případná opatření, která by mohla společnosti umožnit využívat plánů a rozpočtů efektivněji.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem této práce je zpracovat teoretické poznatky z oblasti podnikového plánování a rozpočetnictví a následně je využít pro analýzu systému plánování a rozpočetnictví v konkrétní společnosti. Po provedení analýzy budou představeny návrhy a doporučení pro zlepšení dosavadního systému.

Teoretické poznatky budou zpracovány na základě literární rešerše, při které budou využity zejména odborné knihy a články. Snahou autora bude nevyužívat zdroje publikované před rokem 2014, nicméně z důvodu omezenosti těchto zdrojů se v práci objeví i několik starších. Bude tomu tak ovšem pouze v případech, kdy jde o neměnné informace či o pouhé doplnění novější literatury. Teoretická část bude uvedena představením manažerského účetnictví, pojetí nákladů a jejich členění. Navazovat budou informace o plánování a rozpočetnictví a jejich významu, procesu tvorbu rozpočtu, jeho formách a kontrole a také o souvislosti s odpovědnostním účetnictvím.

Praktická část práce bude vycházet zejména z interních účetních dokumentů a výročních zpráv. Dále se zde objeví informace z rozhovorů se zástupcem vybrané společnosti, které probíhaly v období od června 2024 do května 2025. Na jeho přání však pro účely této práce společnost zůstane anonymní. V praktické části bude nejprve představena vybraná společnost a dále bude provedena analýza hospodaření společnosti v letech 2019-2023. Následovat bude analýza nákladů vyplývající z údajů z roku 2018 z pohledu více klasifikací.

Práce bude završena analýzou současně využívaného systému plánování a rozpočetnictví a návrhy na jeho zlepšení. Zde se bude opět vycházet z údajů za rok 2018, a to na základě volby zástupce společnosti. Společnost však pro plánování a rozpočtování využívá stále stejné metody a postupy, proto jsou tato data aktuální.

I TEORETICKÁ ČÁST

1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ A NÁKLADY

Systém plánů a rozpočtů podniku je důležitou součástí manažerského účetnictví. V této úvodní kapitole si proto představíme manažerské účetnictví jako jeden z informačních systémů podniku, který společně s finančním účetnictvím poskytuje nezbytné informace subjektům zapojených do podnikatelského procesu. Tyto dva systémy však mezi sebou kromě mnohého společného mají i rozdíly, které jsou z pohledu tvorby plánů a rozpočtů významné, jako je například odlišné pojetí nákladů, které bude rozebráno podrobněji. Na to bude navazovat podkapitola o členění nákladů v manažerském účetnictví.

1.1 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Než začneme hovořit o manažerském účetnictví, řekněme si pár informací o účetnictví jako takovém. Dříve bylo chápáno jako pouhý nástroj zaznamenávání a uchovávání určitých jevů a skutečností v pokud možno co nejvěrnější podobě. Postupem času se však tento pohled změnil a vzrostl význam účetnictví pro účely řízení. (Čechová, 2011, s. 3) Zde však narážíme na problém spojený s odlišnými požadavky jednotlivých skupin uživatelů účetních informací, které lze rozdělit na interní a externí. Historickým vývojem bylo dokázáno, že na tomto základě je třeba účetnictví dělit na finanční a manažerské. (Fibírová et al., 2020, s. 14)

Finanční účetnictví poskytuje informace externím uživatelům, jako jsou akcionáři, věřitelé a orgány regulace (Drury, 2021, s. 5), nicméně tyto informace nejsou dostatečně podrobné pro každodenní provoz podniku a rozhodování. Pro tento účel je vhodnější manažerské účetnictví, které umožňuje pracovníkům s rozhodovacími pravomocemi stanovovat a hodnotit podnikové cíle, a to na základě takových informací, které sami vyhodnotí jako potřebné. (Franklin et al., 2019, s. 12) Manažerské účetnictví tedy umožňuje manažerům plnit zásadní funkce – plánování, kontrolování a rozhodování. (Garrison et al., 2021, s. 3)

V souvislosti s odlišnými požadavky obou skupin uživatelů zde najdeme i další rozdíly, které shrnuje obrázek č. 1. Oba systémy účetnictví však asistují pracovníkům společnosti pomocí identifikace, měření a komunikování informací, jako jsou například klíčové metriky měření výkonu podniku a informace o nákladech. (Crosson, 2014, s. 2).

	Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Primární uživatelé	Manažeři, zaměstnanci	Vlastníci či akcionáři, věřitelé, zákazníci, orgány dohledy a regulace
Účetní výkazy	Flexibilní, založené na potřebách uživatelů	Na základě všeobecně uznávaných účetních zásad
Podstata	Poskytnout informace pro plánování, kontrolu, měření výkonnosti a rozhodování	Poskytnout informace o výkonu v minulosti
Informace	Objektivní a ověřitelné pro rozhodování, subjektivnější pro plánování, důvěrné a soukromé	Objektivní a ověřitelné, veřejné
Jednotky	Peněžní pro historické, současné či předpokládané tržní hodnoty, jinak naturální	Peněžní pro historickou či současnou hodnotu
Frekvence vykazování	Dle potřeby, i nepravidelně	V pravidelných intervalech

Obrázek 1 Srovnání manažerského a finančního účetnictví

(Crosson, 2014, s. 2, graficky upraveno)

Základním rozdílem je zde tedy zaměření na jiné skupiny uživatelů, z čehož vyplývají ostatní odlišnosti. Manažerské účetnictví například přizpůsobuje obsah i frekvenci poskytování účetních výkazů potřebám svých uživatelů, zatímco ve finančním účetnictví jsou tyto náležitosti stanovené zákonem. Zároveň lze říci, že finanční účetnictví je svoji podstatou zaměřeno primárně na poskytování informací o výkonu podniku v minulosti, kdežto manažerské účetnictví nahlíží více do budoucnosti podniku, což souvisí se schopností plánovat a dělat rozhodnutí. Tyto informace jsou také na rozdíl od finančního účetnictví důvěrné. (Crosson, 2014, s. 2) Zde Král (2018, s. 45) doplňuje, že manažerské účetnictví díky tomu poskytuje zpravidla podrobnější informace, spojené se snahou vyjádřit přínos jednotlivých výkonů, útvarů apod.

Král (2018, s. 41-42) dále zdůrazňuje rozdíly ve vymezení aktiv a pasiv a jejich oceňování. Příkladem může být například majetek pořízený formou finančního leasingu, který ve finančním účetnictví nevstupuje do majetku společnosti, a tudíž se nevykazuje ani v rozvaze. Zachycuje se pouze ve formě nákladů spojených s leasingovými splátkami. Co se týče rozdílů v oceňování, finanční účetnictví využívá historických cen, které však z pohledu manažerského účetnictví nerespektují skutečnou hodnotu aktiv a jejich vývoj v čase. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 14) V manažerském účetnictví se proto setkáme především s cenami reprodukčními a s pojmy jako jsou oportunitní náklady.

1.2 Pojetí nákladů v manažerském a finančním účetnictví

Pojetí nákladů je dalším významným rozdílem finančního a manažerského účetnictví. Finanční účetnictví totiž vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv či přírůstkem dluhů. Tyto náklady bývají označovány jako explicitní a představují pouze takovou spotřebu vstupů, která byla zachycena v účetním systému, přičemž nemusí souviset s předmětem činnosti podniku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 27)

Naproti tomu manažerské účetnictví na náklady nahlíží jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s jeho ekonomickou činností. Náklady tedy mají dle manažerského účetnictví splňovat dva faktory - účelnost a účelovost. Požadavek na účelnost nákladů počítá s takovým vynaložením zdrojů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti. Účelnost předpokládá to, že smyslem vynaložení zdroje je jeho zhodnocení a přínos budoucího ekonomického prospěchu. (Král, 2018, s. 52,53)

Důsledkem zmíněných odlišností je skutečnost, že náklady zachycené v manažerském účetnictví často nenajdeme v účetnictví finančním a naopak. Příkladem mohou být třeba kurzové ztráty, které jsou běžnou součástí finančního účetnictví. Manažerské pojetí nákladů ale požaduje zmíněnou účelnost a účelovost - kurzové ztráty jsou však důsledkem pouhé změny kurzu v čase a nepřinášejí žádný budoucí prospěch. Finanční účetnictví na oplátku neuznává oportunitní náklady, jelikož nejsou zachyceny v účetním systému. Tyto náklady jsou však důležitou součástí manažerského účetnictví pro jejich význam při rozhodovacích úlohách. Představují totiž ušlý efekt, který vznikl použitím zdrojů na jinou alternativu. Příkladem může být ušlý úrok z peněžních prostředků, které byly vázány v zásobách. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 28-29)

1.3 Členění nákladů v manažerském účetnictví

Po vymezení rozdílů ve finančním a manažerském pojetí nákladů je na místě zmínit metody jejich klasifikace, neboť předpokladem pro efektivní řízení nákladů je bližší poznání jejich struktury. Mezi základní způsoby specifikace patří: (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34-36):

- Druhové členění
- Účelové členění

- Podle vztahu k jednici výkonu (kalkulační členění)
- Ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Nejčastěji se lze setkat s **druhovým členěním** nákladů, které odpovídá především na otázku „Co bylo spotřebováno?“. Tento způsob klasifikace hraje zásadní roli ve finančním účetnictví, které ho detailně rozpracovává ve výkazu zisku a ztráty. (Martinovičová et al., 2019, s. 56-57) Základními skupinami nákladů zde jsou (Popesko a Papadaki, 2016, s. 32):

- Spotřeba materiálu a energie
- Spotřeba externích služeb
- Osobní náklady
- Odpisy hmotného a nehmotného majetku
- Finanční náklady

Pro účely manažerského účetnictví je však využití tohoto členění značně omezené, neboť jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, manažerské účetnictví klade důraz na účelnost a účelovost vynaložení zdrojů. Druhové členění však neposkytuje odpověď na otázku, zda byl daný zdroj spotřebován přímo na výrobu daného produktu, či byl vynaložen na administrativu – neudává tedy účel spotřeby zdroje. Zde přichází na řadu tzv. **účelové členění** nákladů. Popesko a Papadaki (2016, s. 34) náklady dle účelu dělí na:

- náklady technologické
- náklady na obsluhu a řízení.

Technologické náklady zahrnují například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady dělníků ve výrobě, odpisy výrobních strojů apod. Nákladem na obsluhu a řízení může být například mzda manažera či účetní nebo náklady spojené s administrativní výpočetní technikou a informačním systémem podniku. Toto členění se však v praxi příliš nevyužívá, jelikož bývá obtížné náklady zařadit do těchto dvou skupin. V praxi se v rámci účelového členění setkáme častěji s členěním dle vztahu k jednici výkonu či například podle místa vzniku (střediskové členění). (Popesko a Papadaki, 2016, s. 34-35)

Členění nákladů dle vztahu k jednici výkonu bývá označováno jako kalkulační členění a rozděluje náklady na přímé a nepřímé. Přímé náklady lze přímo vztáhnout k určitému výkonu, který může představovat produkce konkrétního druhu výrobku.

Náklady, které jsou vynakládány na produkci více druhů výrobků nebo souvisí s chodem podniku jako celku, označujeme jako nepřímé. Význam tohoto členění je pro řízení nákladů zásadní, neboť umožňuje sledovat ziskovost jednotlivých produktů, což je důležité pro rozhodování o produktové struktuře. (Martinovičová et al., 2019, s. 61)

V rámci členění nákladů dle vztahu k jednici výkonu se lze setkat i s rozdělením na **jednicové a režijní** náklady. Tyto pojmy bývají často uváděny jako shodné s přímými a nepřímými náklady, nicméně Popesko a Papadaki (2016, s. 36) uvádí, že rozdělení na jednicové a režijní náklady je vztaženo k jedné jednici výkonu, zatímco rozdělení na přímé a nepřímé náklady je vztaženo k více jednicím stejného výkonu. Režijní náklady jsou v podnicích často velkým problémem, a to právě z důvodu obtížnosti určení účelu jejich vynaložení a alokace.

Dalším významným druhem klasifikace nákladů je dle vztahu ke změně objemu výkonů, kde rozlišujeme náklady fixní a variabilní. Fixní náklady jsou v určitém časovém období při změnách objemu výkonů neměnné – příkladem mohou být odpisy budov či mzdy managementu. Naproti tomu výše variabilních nákladů se se změnou objemu výkonů mění, přičemž jejich vývoj může být proporciální, podproporciální či nadproporciální. Příkladem je mzda dělníků ve výrobě, spotřeba přímého materiálu apod. Toto členění je pro manažerské účetnictví klíčové, protože umožňuje předvídat, jak se náklady budou chovat při změnách objemu prováděných výkonů. To má opět velký význam pro manažerské rozhodování. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 38-40; Martinovičová et al., 2019, s. 57-58)

2 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

2.1 Plánování

Jak již bylo zmíněno v první kapitole, plánování je jednou ze zásadních funkcí každého manažera.(Garrison et al., 2021, s. 3) Jde o proces formulování cílů a cest k jejich dosažení, zpravidla věcně vyjádřených, čímž se plány liší od rozpočtů. Tento proces je velmi komplexní, neboť vyžaduje koordinaci podnikových činností na všech úrovních podniku a napříč časovými horizonty, pro které jsou cíle formulovány. (Král, 2018, s. 36)

V souvislosti s časovými horizonty rozlišujeme zejména plány strategické, taktické a operativní, přičemž s každým typem se pojí odlišná úroveň nejistoty. Strategické plány obvykle definují cíle společnosti pro období 3–10 let. Tyto plány pak více rozpracovávají plány taktické, jejichž cílem je co nejlépe využít existující zdroje a týkají se období 1–3 let. Poslední úroveň tvoří plány operativní, které stanovují detailní úkoly např. pro jednotlivé měsíce. Pro efektivní plánování a rozpočtování je potřeba zajistit, aby tyto plány byly vzájemně propojené. (Fibírová et al., 2020, s. 314-315)

2.2 Rozpočetnictví

Rozpočtování lze taktéž vymezit jako proces formulování cílů s cest k jejich dosažení, nicméně rozpočty bývají vyjádřeny hodnotově, tedy peněžně. (Král, 2018, s. 269) Dá se říci, že rozpočet je detailnějším a hodnotově vyjádřeným rozpracováním plánu.(Garrison et al., 2021, s. 3) Jeho hlavním úkolem je podle Fibírové (2020, s. 218) určit vývoj hodnotových veličin pro dané období, objem a strukturu činnosti, a to pro celý podnik nebo jeho část, přičemž zohledňuje očekávané změny v podmínkách tvorby výkonů.

Rozpočty však slouží nejen pro účely plánování, ale také pro následnou kontrolu. Ta spočívá ve srovnání plánovaných hodnot s hodnotami skutečně dosaženými, což poskytuje managementu zpětnou vazbu. Díky té lze včas učinit opatření pro odstranění odchylek od plánu či pozměnit plán samotný, pokud se ukáže jako nerealistický. Tato zpětná vazba hraje při plánování klíčovou roli a lze říci, že plánování bez efektivní kontroly je ztráta času. (Garrison et al., 2021, s. 355)

2.3 Význam plánování a rozpočtování

Plánování a rozpočtování má pro podniky mnoho významů, nicméně v našich podmínkách s nimi dle Krále (2018, s. 269) byla do jisté míry spojena averze, resp. ke způsobu, jakým

byly tyto nástroje aplikovány v direktivním systému řízení. To vedlo k dojmu, že plánování a rozpočtování jsou jako nástroj v tržní ekonomice bezvýznamné. Časem byl tento názor ale upozaděn a naopak se začaly projevovat snahy tyto nástroje posouvat na vyšší úroveň pro jejich výhody.

Rozpočtování slouží jako nástroj komunikace plánů managementu napříč organizací, jelikož i dílčí rozpočty musí být v souladu s hlavním podnikovým rozpočtem (master budget). To souvisí i s koordinací podnikových aktivit, která zajišťuje, že všechny části organizace "táhnou za jeden provaz". Tvorba rozpočtů navíc vyvíjí na manažery tlak myslet dopředu a plánovat budoucí aktivity, což usnadňuje následné každodenní rozhodování a také je motivuje k dosahování stanovených cílů. (Garrison et al., 2021, s. 355; Drury, 2021, s. 386-387)

Drury (2021, s. 387) i Fibírová (2020, s. 321) však v této souvislosti mluví o konfliktních rolích rozpočtů. Rozpočty v podniku plní mnoho funkcí, některé však mohou být vzájemně protichůdné. Nejčastěji se to týká právě funkce plánování a motivační funkce – nastavení vysokého cíle motivuje manažery k vyšším výkonům, nicméně tyto vysoké nároky mohou být nerealistické a tudíž přicházet do konfliktu s efektivním plánováním. Dle Fibírové (2020, s. 321) lze tento konflikt zmírnit zajištěním spoluúčasti řídicích pracovníků na tvorbě rozpočtu a využití relativního hodnocení při měření skutečně dosaženého vývoje.

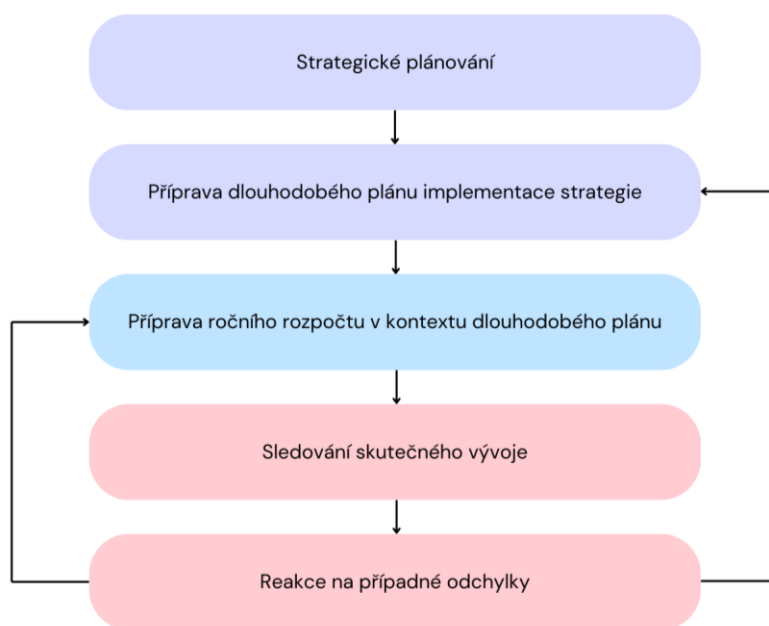
Rozpočet dále představuje nástroj alokace zdrojů tam, kde se využijí nejefektivněji - například pokud se podnik rozhodne navýšit zisk pomocí zacílení na mladší zákazníky, navýší rozpočet pro marketing a pro výzkum trhu. Velký význam rozpočtů spočívá také v hodnocení výkonnosti a odpovědnostním řízení. (Drury, 2021, s. 386-387) Je ale důležité zdůraznit, že podstatou rozpočtu rozhodně není stanovení kritérií, která musí být splněna za každou cenu. To by naopak dle Krále (2018, s. 272) vedlo ke snaze vedoucích středisek o přidělení vyšších rozpočtovaných nákladů, aby snížili riziko nesplnění plánu nebo záměrné splnění plánu jen na takové úrovni, aby nebyl managementem vyhodnocen jako příliš lehký a pro další období nebyl zpřísněn.

2.4 Proces plánování a rozpočtování

Proces plánování není v odborné literatuře vymezen jednotně a různí autoři se liší i počtem fází, který by tento proces měl obsahovat. Lze ale říci, že obecně tento proces představuje stanovení cílů, tvorbu plánů a rozpočtů, monitorování skutečného stavu a následné

vyhodnocení výsledku. Tyto fáze se v praxi samozřejmě prolínají, nicméně významnou roli zde hraje uzavřenost celého cyklu – nelze vynechat žádnou fázi a pro udržení kontinuity procesu je nutné pracovat se zpětnou vazbou. (Žůrková, 2007, s. 12-13)

O něco podrobněji tento proces popisuje Drury (2021, s. 383-385), jak lze vidět na obrázku č. 2. Spolu s Oliverem a Ninem (2019, s. 15) se shoduje, že základem cyklu plánování a rozpočtování je strategický plán, který specifikuje vizi, misi a podnikové cíle. Vize vymezuje stěžejní hodnoty organizace a odpovídá na otázku, čeho chce v budoucnu dosáhnout, čím chce být a jak chce být vnímána. Mise se zaměřuje na kroky k naplnění vize. Podnikové cíle jsou konkrétnější, měřitelné a měly by se vztahovat jak na celou organizaci, tak na její části. Po vymezení těchto prvků nastává další fáze procesu, ve které se vytváří dlouhodobý plán implementace strategie, který již zahrnuje odhad souvisejících nákladů a očekávaných výnosů. (Drury, 2021, s. 383-384)



Obrázek 2 Schéma procesu plánování a rozpočtování

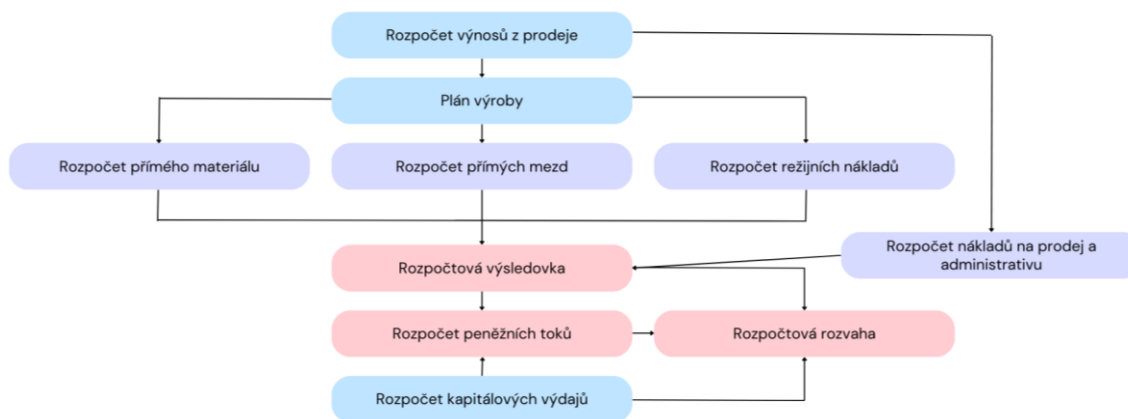
(Drury, 2021, s. 383, graficky upraveno)

Další fází je pak samotná příprava ročního rozpočtu, jejímž cílem je dle Fibírové (2020, s. 318-319) sestavit hlavní podnikový rozpočet (master budget) a následně jej transformovat na dílčí cíle a úkoly středisek. V tomto procesu odlišujeme dva přístupy – Bottom-Up a Top-Down. Top-Down přístup lze označit jako autoritativní (Shim et al., 2011, s. 13-15) a vyznačuje se tím, že vrcholný management určí podnikové cíle a strategie, zhodnotí dostupnost zdrojů a následně je alokuje vytvořením rozpočtu pro

jednotlivá střediska. Díky tomu však může docházet k přehlížení názorů a znalostí nižšího managementu, což snižuje jejich motivaci dané cíle plnit. Přístup Bottom-Up naopak funguje na participativním principu (Shim et al., 2011, s. 13-15), zapojuje tedy nejen vyšší management, ale i jiné zaměstnance. Ačkoli je tento přístup časově náročnější, vede k vyšší motivaci zaměstnanců a k využití jejich bližších znalostí výrobního procesu apod. (Heisinger a Hoyle, 2013, s. 373-374) Rozpočty sestavené pomocí bottom-up přístupu je však třeba zkontrolovat a případně upravit, aby se zajistila koordinace středisek a soulad dílčích cílů s podnikovou strategií. V praxi je většinou využívána kombinace obou přístupů, např. v závislosti na délce rozpočtového období. (Garrison et al., 2021, s. 356)

2.5 Příprava hlavního podnikového rozpočtu

Hlavní podnikový rozpočet (master budget) se skládá z několika dílčích rozpočtů, které jsou však vzájemně propojené. Základem je rozpočtová výsledovka, rozvaha a přehled peněžních toků, nicméně na ně navazují další rozpočty. (Garrison et al., 2021, s. 356) Soustava podnikových rozpočtů se pak liší dle typu společnosti (Heisinger a Hoyle, 2013, s. 375) – obchodní společnost například nevyžaduje existenci rozpočtu přímých mezd či materiálu (Crosson, 2014, s. 202-203). Literatura se však zabývá soustavou rozpočtů především u výrobních společností. Její strukturu lze vidět na obrázku č. 3.



Obrázek 3 Soustava rozpočtů výrobní společnosti

(Crosson, str. 202, graficky upraveno)

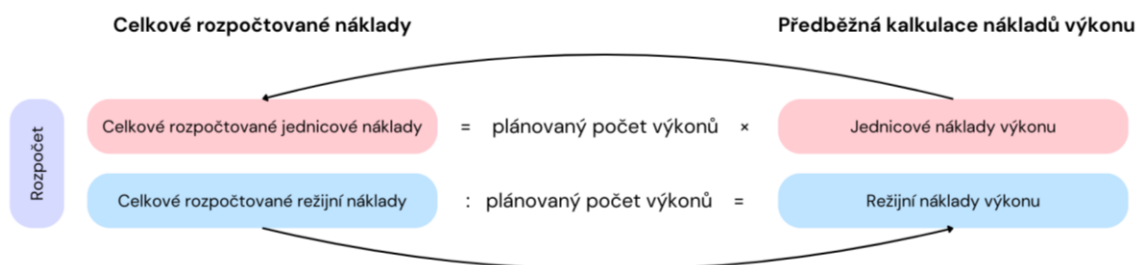
Tyto rozpočty jde rozlišit do dvou kategorií, a to na operativní a finanční. Operativní rozpočty pomáhají manažerům plánovat a kontrolovat každodenní činnosti. Finanční rozpočty naopak slouží k plánování peněžních toků, nákupů aktiv, investic, splácení úvěrů apod. (Franklin et al., 2019, s. 354)

2.5.1 Rozpočtová výsledovka

Za základní rozpočtové kritérium se obvykle považuje výsledek hospodaření, který udává rozpočtová výsledovka. (Král, 2018, s. 302) Výchozím krokem její tvorby je sestavení plánu prodeje, který představuje rozpis očekávaných prodejů za dané období. Jeho přesnost je klíčem celého rozpočtového procesu (Bhimani et al., 2019) a tvorba může probíhat na základě interních i externích faktorů (Crosson a Needles, 2014, s. 205), jako jsou například minulé prodeje, situace na trhu, kapacita dodavatelů, konkurence aj. (Bužinskienė, 2019, s. 33) Z plánu prodeje vychází **rozpočet výnosů z prodeje**, který zachycuje nejen počet prodaných jednotek, ale také jejich prodejní cenu. (Heisinger a Hoyle, 2013, s. 375) Je na místě tyto údaje dále rozlišovat např. dle druhu výrobků, teritoria prodeje, distribučních kanálů apod. (Fibírová et al., 2020, s. 325)

Dalším významným prvkem celého systému je plán výroby, který stanovuje plánovaný objem produkce pro další období a je základem pro pozdější stanovení nákladů výroby. Plán výroby nevychází pouze z plánu prodeje, ale zohledňuje také požadovaný objem zásob. (Miller-Nobles et al., 2014, s. 1324) Pokud však společnost funguje na bázi systému just-in-time, plán prodeje i plán výroby bude představovat stejný objem výkonů. (Heisinger a Hoyle, 2013, s. 376)

Jakmile je stanoven objem výroby, lze stanovit i její jednicové a režijní náklady. Pro tento účel je třeba vytvořit předběžnou kalkulaci nákladů výkonu (Fibírová et al., 2020, s. 331-332), na jejímž základě lze sestavit rozpočet jednicových mezd, jednicového materiálu a režijních nákladů. Rozpočet režijních nákladů by dále měl být rozdělen na variabilní a fixní složku. (Král, 2018, s. 303; Heisinger a Hoyle, 2013, s. 381) Vzájemný vztah kalkulace nákladů výkonu a rozpočtu nákladů výroby zachycuje obrázek č. 4.



Obrázek 4 Vztah kalkulace nákladů výkonu a celkového rozpočtu nákladů

(Fibírová et al., 2020, s. 332, graficky upraveno)

Mimo náklady na výrobu je však pro sestavení rozpočtové výsledovky třeba znát i náklady na prodej a administrativu, které zahrnují všechny ostatní náklady, které nesouvisí s výrobou. Mohou sem spadat například náklady na přepravu, mzdy zaměstnanců z oblasti prodeje a administrativy, náklady na reklamu a marketing, pojištění apod. (Franklin et al., 2019, s. 363)

Po sestavení těchto dílčích rozpočtů se teprve sestavuje rozpočtová výsledovka. (Král, 2018, s. 303) Ta může být sestavena v produktovém či střediskovém členění. (Fibírová et al., 2020, str. 339) Tím se liší od výkazu zisku a ztráty ve finančním účetnictví, který vychází pouze z druhového členění nákladů a to za celou organizaci. Pro účely rozpočtování je však využíváno členění účelové, dále rozšířené např. o členění na jednicové a režijní, fixní a variabilní náklady apod. (Král, 2018, s. 303)

2.5.2 Rozpočet peněžních toků

Dalším krokem procesu je sestavení rozpočtu peněžních toků. Tomu může předcházet tvorba **rozpočtu kapitálových výdajů**, který obsahuje předpokládané množství a termíny kapitálových výdajů na dlouhodobá aktiva. Manažeři na tento rozpočet spoléhají při rozhodování o nákupech vybavení, výstavbě nových prostor, nákupu a implementaci nových systémů apod. (Crosson a Needles, 2014, s. 213)

Rozpočet peněžních toků v sobě kombinuje všechny plánované příjmy a výdaje a měl by být rozdělen do co nejkratších časových segmentů (obvykle měsíce či kvartály), aby management mohl včas odhalit potenciální potíže s likviditou. (Franklin et al., 2019, s. 366) V tomto rozpočtu najdeme tři oblasti aktivit – provozní, investiční a finanční. (Král, 2018, s. 308; Crosson a Needles, 2014, s. 213) Operativní oblast zahrnuje peněžní toky z prodeje, nákupu materiálu, mzdových nákladů, režijních nákladů, úroků a dividend z investic apod. Investiční oblast představují příjmy z prodeje či nákupu investic a dlouhodobých aktiv. Finanční oblast se soustředí na splátky úvěrů a úroky s nimi spojené, dále také peněžní toky související s nákupem či vydáváním dluhopisů a s vyplácením dividend akcionářům. (Crosson a Needles, 2014, s. 213)

2.5.3 Rozpočtová rozvaha

Posledním krokem při sestavování master budgetu je rozpočtová rozvaha, která odhaduje konečnou bilanci jednotlivých rozvahových položek. (Franklin et al., 2019, s. 371) Oproti příslušnému výkazu finančního účetnictví má méně podrobnou strukturu, navíc se často

rozpočtuje pouhá změna stavu jednotlivých skupin aktiv či pasiv. Jsou zde patrné i jiné, obsahové i strukturní rozdíly. Obsahové rozdíly spočívají v odlišném ocenění fixních aktiv a produktů podnikové činnosti, kde se využívá reprodukčních cen a variabilních výrobních nákladů. Dále se zde projevuje již zmíněné alternativní zobrazení leasingových transakcí a obecné upřednostnění hodnotového a ekonomického pojetí nákladů. V rámci strukturních rozdílů lze uvést snahu o oddělení položek rozvahy dle toho, zda je přímo ovlivňuje hlavní výdělečná činnost či investiční a finanční aktivity. (Král, 2018, s. 305-306)

Rozpočtová rozvaha v sobě shrnuje informace z již sestavených rozpočtů, celý systém je tak provázaný. Peněžní prostředky v rozvaze plynou z rozpočtu peněžních toků, zásoby z plánu prodeje a výroby, změna dlouhodobých aktiv z rozpočtu kapitálových výdajů, výsledek hospodaření z rozpočtové výsledovky apod. (Franklin et al., 2019, s. 373)

2.6 Kontrola rozpočtu

Na začátku rozpočtového období je rozpočet plánem, na jeho konci je však nástrojem kontroly, který manažerům umožňuje hodnotit a zlepšovat výkonnost. (Shim et al., 2011, s. 17) Jde tedy o poslední fázi rozpočtování, při které se porovnávají skutečné a plánované výsledky a učiní se případná opatření na odstranění zjištěných odchylek, jinak by kontrola nebyla efektivní. Nezbytností je při tomto procesu zpětná vazba, kterou zachycují šipky na obrázku č. 2. V praxi to znamená, že rozpočty by měly být pravidelně kontrolovány a případně i upravovány. (Drury, 2021, s. 385) Nejsnadnější se to zdá být u krátkodobých, operativně koncipovaných rozpočtů, neboť v kratším časovém horizontu je snazší identifikovat příčiny odchylek a odpovědnost za ně. Rozpočtová výsledovka se týká delšího období a obvykle je kontrolována měsíčně či čtvrtletně, rozpočtová rozvaha pak čtvrtletně až pololetně. (Král, 2018, s. 335)

Základem kontroly je tedy kvantifikace a analýza odchylek plánovaných a rozpočtovaných hodnotových veličin. Král (2018, s. 335) i Fibírová (2020, s. 347) se shodují, že skutečné výsledky lze porovnat s rozpočtem pevným, lineárně přepočteným nebo rozpočtem variantním. Srovnání s rozpočtem pevným lze využít zejména u veličin s nejasným vztahem k objemu aktivity, jako jsou například režijní náklady řídicích a správních útvarů. Lineárně přepočtený rozpočet je takový rozpočet, který plánované náklady přepočítává na skutečný objem aktivity. Tento typ srovnání lze využít v rámci řízení středisek jako nástroj motivace ke zvýšení využití kapacity nebo v případech, kdy střediska mají pravomoc k externímu prodeji svých výkonů. Variantní rozpočet

na skutečný objem aktivity přepočítává pouze předem stanovenou variabilní složku nákladů a pro srovnání je v současných tržních podmínkách nejvhodnější, lze ho proto využít pro kontrolu jakékoli veličiny. (Fibírová et al., 2020, s. 348; Král, 2018, s. 336) Variantními rozpočty se budeme více zabývat v kapitole 2.8.

Po srovnání plánu se skutečností lze odhalit několik typů odchylek – kvalitativní, kvantitativní, sortimentální a odchylku z výtěžnosti a úspornosti. Kvantitativní odchylky vznikají v důsledku rozdílu v ocenění veličiny (prodejní cena, mzdové ocenění), kvalitativní naopak souvisejí s věcnou podstatou veličiny (úroveň spotřeby či prodaných výkonů). (Král, 2018, s. 336)

2.7 Proces plánování a rozpočtování v praxi

Sestavení rozpočtu v podniku by měl mít na starosti tým vrcholových výkonných řídicích pracovníků, kteří zastupují hlavní činnosti podniku, jako je např. řízení výroby, logistiky, marketing apod. Dále zde hraje důležitou roli útvar controllingu, který pomáhá řídicím pracovníkům středisek s přípravou jejich rozpočtů a zajišťuje jejich vzájemnou koordinaci. To vše prostřednictvím poskytování účetních informací o minulém vývoji, zpracování postupů a metod sestavení rozpočtu, poskytování poradenství a administrativních služeb atd. (Fibírová et al., 2020, s. 322-323) U menších firem však funkci plánování a rozpočtování obvykle provádí majitel či vedoucí manažer. (Žůrková, 2007, s. 13)

Co se týče časového hlediska, tradiční proces tvorby rozpočtů zpravidla probíhá v posledních čtyřech měsících roku. První krok, tedy stanovení cílů, obvykle nastává v září. Jednotlivé útvary pak sestaví své návrhy rozpočtů, které jsou v následujících dvou měsících konzultovány s vedením podniku a na jejichž základě jsou sestaveny finální rozpočty. Ty se v prosinci prezentují širšímu vedení a představenstvu za účelem jejich schválení. V průběhu sledovaného roku pak probíhá kontrola jejich plnění, která je zakončena srovnáním s účetní závěrkou přibližně v březnu následujícího roku. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 221)

2.8 Formy rozpočtů

Různé cíle a rozhodovací úlohy nelze uspokojit jedinou formou informací, proto i v rozpočetnictví rozlišujeme několik forem rozpočtů. Král (2018, str. 332 - 335) rozpočty dělí dle různých kritérií na:

- Pevné a variantní,

- indexní a s nulovým základem,
- pro pevně stanovené období a klouzavé,
- univerzální a vztažené k aktivitám,
- limitní a indikativní.

Podstatu jednotlivých typů a jejich případné výhody i nevýhody budou popsány v následujících podkapitolách.

2.8.1 Pevné a variantní rozpočty

Variantní rozpočty (flexible, variable budgets) jsou významné tím, že zohledňují vliv změn úrovně podnikové aktivity na vývoj nákladů. Dle Crossonové a Needlese (2014, s. 253) tedy jde o souhrn očekávaných nákladů pro různé úrovně aktivity, což manažerům umožňuje srovnat rozpočtované a skutečné náklady bez ohledu na dosažený objem výkonů. Při hodnocení výkonnosti se tedy porovná, jak velké měly náklady při dané úrovni aktivity být, s tím, jakých nákladů bylo skutečně dosaženo. (Garrison et al., 2021, s. 407) Na obrázku č. 5 lze vidět, jak může vypadat jednoduchý variantní rozpočet.

	Vyprodukované jednotky (ks)		
	1000 ks	1200 ks	1500 ks
Přímý materiál	250 Kč	300 Kč	375 Kč
Přímé mzdy	50 Kč	60 Kč	75 Kč
Variabilní režie	30 Kč	36 Kč	45 Kč
Celkové VN	330 Kč	396 Kč	495 Kč
Fixní režie	5 Kč	5 Kč	5 Kč
Celkové náklady	335 Kč	401 Kč	500 Kč

Obrázek 5 Jednoduchý variantní rozpočet

(Crosson, 2014, s. 253, upraveno)

Naproti tomu rozpočty pevné (static, fixed budgets) reprezentují pouze jednu úroveň nákladů bez ohledu na počet možných úrovní aktivity, ke které se náklady vztahují. Tyto rozpočty tedy pracují s plánovaným využitím výrobní kapacity a nezohledňují žádné odchylky od ní. (Ionescu, 2015, s. 89) Důsledkem je, že využití těchto rozpočtů pro hodnocení řízení nákladů je značně omezené, neboť liší-li se plánovaná a skutečně dosažená aktivita podniku, srovnávání je zde problematické. (Garrison et al., 2021, s. 407) Statické rozpočtování je proto doporučováno spíše podnikům charakterizovaným

stabilitou, ve kterých meziročně nedochází k fundamentálním změnám. (Oncioiu, 2021, s. 132)

Dle Krále (2018, s. 332) jsou však flexibilní rozpočty stále ještě vnímány spíše jako progresivní forma rozpočtování režijních nákladů, i když tento koncept pomalu proniká i do jiných typů rozpočtů. Dle studie z roku 2011 (Ekholm a Wallin, s. 156) však fixní a statické rozpočty nelze vnímat jako vzájemné rivaly, ale jako vzájemně se doplňující formy rozpočtů.

2.8.2 Indexní rozpočty a rozpočty s nulovým základem

Při tvorbě indexních tj. přírůstkových rozpočtů (incremental budgets) se vychází z dosažené skutečnosti z minulého období, upravené o nahodilé vlivy a o procentní podíl zohledňující cenové změny či změny rozpočtovaného objemu aktivit. Tento postup je považován za součást tradičního rozpočetnictví, nicméně zejména u útvarů s proměnlivou úrovní aktivit vede ke stanovení nereálných úkolů. (Král, 2018, s. 233)

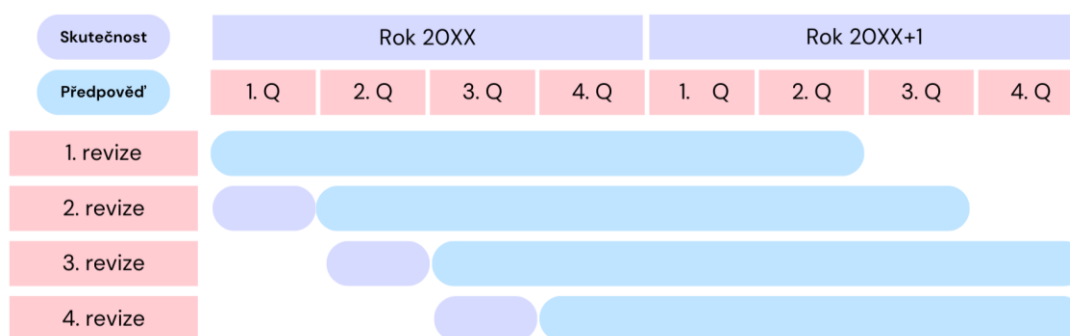
Oproti tomu rozpočty s nulovým základem (zero-based budgeting, ZBB) jsou považovány spíše za moderní metodu. Podstatou těchto rozpočtů je to, že nezohledňují předchozí rozpočty, ale začíná se tzv. od nuly. Manažeři jsou tak nuceni neustále přehodnocovat efektivitu vynakládaných zdrojů a ospravedlňovat veškeré plánované aktivity a s nimi spojené výdaje. Tvorba má 3 stádia – popis plánovaných aktivit, jejich zhodnocení a seřazení dle priorit (přínosu pro organizaci) a na základě toho následná alokace zdrojů. Tento přístup je vhodný zejména pro podpůrné činnosti, jako je například reklama, výzkum a vývoj, rozvoj kvalifikace zaměstnanců apod. ZBB se v 70. letech stalo populárním nástrojem managementu, nicméně nikdy nedosáhlo očekávaného rozsahu využití, zejména pro jeho složitost. Často tak bývá v organizacích využíváno v méně rozsáhlé formě či pro vybrané oblasti. (Drury, 2021, s. 405-406)

2.8.3 Rozpočty klouzavé a pro pevně stanovené období

Rozpočty pro pevně stanovené období byly historicky centrem plánování a kontroly v organizacích. Tyto rozpočty bývají sestavovány jednou ročně (annual budget), přičemž pro účely kontroly se dále dělí na měsíce. Hojně se začaly využívat zejména mezi 20. a 60. lety jako nástroj pro řešení nejistoty v podnikatelském prostředí spojené s globalizací a ekonomickým růstem. Od konce 90. let však narůstá kritika těchto rozpočtů, zejména pro

jejich rigiditu a nepřesnost odhadů, způsobených příliš dlouhým rozpočtovým obdobím. (Drury, 2021, s. 387-38; Bhimani et al., 2024, s. 513)

Naproti tomu klouzavé rozpočty (rolling budgets) díky jejich neustálé revizi a aktualizaci umožňují rychle reagovat na požadavky trhu a proto mají větší vypovídací schopnost než běžný roční rozpočet. Klouzavý rozpočet bývá sestavován na 5-6 kvartálů a na začátku každého kvartálu dochází k upřesnění a doplnění plánu na další časový úsek. (Fibířová et al., 2020, s. 316) Při zahájení rozpočtování může být první kvartál rozdělen na měsíce, přičemž během tohoto období se rozpočet na následující kvartál postupně zpřesňuje na základě skutečných výsledků a rovněž se dělí do měsíčních intervalů. Rozpočtování tak představuje kontinuální proces, který manažery neustále nutí tvořit a revidovat plány. To však může představovat i nevýhodu, jelikož díky častým úpravám se cíle stávají pohyblivými. (Drury, 2021, s. 387-388) Pro zaměstnance pak mohou nastat obtíže při jejich plnění. Klouzavé rozpočty jsou proto vhodnější pro plánování a kontrolu, než pro hodnocení výkonnosti. (Bhimani et al., 2024, s. 515) Detailnější popis procesu tvorby klouzavého rozpočtu lze vidět na obrázku č. 6.



Obrázek 6 Tvorba klouzavého rozpočtu

(Fibířová et al., 2020, s. 316, graficky upraveno)

2.8.4 Rozpočty univerzální a vztažené k aktivitám

Rozpočet univerzální je v podstatě tradiční formou rozpočtu, který obvykle bývá na bázi rozpočtu přírůstkového. Zde ale nastává problém způsobený tím, že při tvorbě rozpočtu se vychází ze „základny“ nákladovosti dané aktivity. Tu však mohou tvořit neefektivně využitě zdroje a problém se tak neustále přenáší z období do období. Dá se říci, že tradiční rozpočty fungují dobře pro typy nákladů, kde spotřeba zdrojů odpovídá objemu výstupu. Pro nepřímé náklady a podpůrné činnosti je však vhodnější využít rozpočty vztažené k aktivitám (activity-based budget, ABB). (Drury, 2021, s. 401)

Tento typ rozpočtování byl rozvinut na konci 90. let vlivem popularizace metody ABC, která vyvolala snahu rozšířit AB metody i do oblasti plánování a rozpočetnictví. Hlavní výhodou ABB je, že činí proces plánování preciznějším, zdůrazňuje vztah nákladů a výstupů a tím umožňuje efektivněji alokovat zdroje. (Pietrzak, 2013, s. 27) Hlavním cílem je totiž autorizovat jen takové množství zdrojů, které je nutné k realizaci aktivit potřebných k dosažení rozpočtované úrovně produkce a objemu prodeje. (Drury, 2021, s. 401-402) Podobně jako u ZBB, i zavedení ABB se však pojí s vynaložením značného množství času a finančních prostředků, což zejména je problém zejména pro menší firmy. (Pietrzak, 2013, s. 27)

2.8.5 Rozpočty limitní a indikativní

Král (2018, s. 335) uvádí také rozpočty limitní, které vyjadřují absolutně či relativně nepřekročitelné úrovně cílových veličin. Tato forma patří mezi tradiční nástroje, nicméně na významu nabývají také tzv. indikativní rozpočty, jejichž absolutní či relativní výše je vázána na dosažení jiné, pro rozvoj firmy významné veličiny, aniž by byla limitně omezena. Jako příklad zde uvádí vazbu nákladů na reklamu na vývoj výnosů z prodeje. To může představovat nástroj motivace a také eliminaci nebezpečí, že úspora nákladů firmu připraví o vyšší prospěch.

2.9 Nedostatky tradičních rozpočtů

V předchozí kapitole byl několikrát naznačen kritický postoj vůči tradičním rozpočtům. Ten je v poslední době velmi výrazný a objevují se i argumenty, že by se od tradičního rozpočetnictví mělo zcela upustit. Některé velké společnosti tak již učinili – například Volvo. (Drury, 2021, s. 406) Hlavním argumentem zde je neschopnost tradičních rozpočtů dostát požadavkům vysoce konkurenčního a proměnlivého prostředí v dnešní době zaměřené na informace. (Drury, 2021, s. 406; Cardoso, 2014, s. 484) Tradičními rozpočty zde rozumíme rozpočty pevné, stanovené zpravidla na jeden rok, fungující na přírůstkovém (indexním) principu.

Tyto rozpočty jsou také kritizovány pro svoji časovou náročnost a nákladnost v rámci procesu tvorby, při kterém zatěžují manažery. Často přitom vznikne pouhý statický, neměnný dokument, který bývá neaktuální krátce po vstupu v platnost. Dalšími důvody kritiky těchto rozpočtů jsou například (Popesko a Papadaki, 2016, s. 221-222; Drury, 2021, s. 406-407; Cardoso, 2014, s. 484-485):

- Jsou strnulé a neschopné přizpůsobovat se změnám, například z důvodu nízké frekvence sestavování a úprav.
- Podporují konzervativní a zastaralé stereotypní myšlení organizace.
- Vážou se na roční cyklus finančního výkaznictví, který však neodpovídá proměnlivému podnikatelskému prostředí.
- Nejsou provázané – vzniká mnoho dílčích rozpočtů, které netvoří jeden konzistentní celek sledující hlavní podnikové cíle.
- Obvykle jsou orientovány na výsledky, nikoli zjištění příčin a zobrazení vztahů.
- Způsob užití často vede k negativním efektům, zmíněných na konci kapitoly 2.3.
- Zaměřují se na snížení nákladů, ne na vytváření hodnoty.
- Prohlubují bariéry mezi jednotlivými útvary.

Řešením těchto nedostatků může být využití variantních a klouzavých rozpočtu či modernějších metod, jako je activity-based budgeting, zero-based budgeting nebo beyond budgeting. Název „**beyond budgeting**“ symbolizuje přenesení se za hranici tradičního rozpočetnictví, o což se tento přístup snaží. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 232) Vyžaduje proto zásadní změny v současných modelech řízení a obecně změnu myšlení v oblasti rozpočetnictví. Oproti tradičnímu rozpočetnictví jsou zde patrné dva základní rozdíly. Prvním je decentralizace řízení, tedy nahrazení tradiční hierarchie a centralizovaného vedení s důrazem na bottom-up přístup, čímž se přenáší odpovědnost na liniové manažery. Druhým rozdílem je adaptivnější způsob řízení, ve kterém se plány i rozpočty pravidelně revidují a je zde úzká souvislost s hodnocením výkonnosti. (Cardoş, 2014, s. 487) To vede k vytvoření prostředí plné výzev, které podporuje a rozvíjí talentované zaměstnance a usnadňuje společností adaptaci nových strategií, díky čemuž mohou pohotově reagovat na změny na trhu. (Nguyen et al., 2018, s. 315) Dochází tak k opuštění principů tradičního rozpočetnictví a upřednostnění skutečných měřítek výkonnosti před zjednodušenými finančními ukazateli. (Popesko a Papadaki, 2016, s. 231)

2.10 Rozpočet jako nástroj měření výkonnosti

Aby organizace dosáhla cílů vymezených v hlavním podnikovém rozpočtu, musí koordinovat činnost všech svých zaměstnanců. To v praxi znamená přiřazování odpovědnosti manažerům za jejich rozhodnutí v rámci plánování a řízení zdrojů. Každý

manažer má tak na starosti odpovědnostní středisko, za jehož specifický soubor výkonů je odpovědný. Tento systém je označován jako odpovědnostní účetnictví (responsibility accounting) a jeho principem je trasování nákladů ke konkrétní zodpovědné osobě či k aktivitě, která náklad vyvolala. Rozlišujeme zde několik typů středisek – nákladové, výnosové, ziskové a investiční. (Bhimani et al., 2019, s. 442)

Nákladové středisko se vyznačuje tím, že jeho manažeři jsou odpovědní pouze za ovlivnitelné náklady související s jeho činností, neodpovídají tedy za výnosy podniku ani efektivní využití aktiv. Zásadním kritériem hodnocení výkonnosti je zde hospodárnost vynaložení nákladů, přičemž výkonnost je hodnocena porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů a analýzou zjištěných odchylek. (Fibírová et al., 2020, s. 369-370; Crosson a Needles, 2014, s. 249-250) Tato střediska představují například útvary vyrábějící polotovary, útvary oprav a údržby (Král, 2018, s. 436) či útvary zaměřené na administrativní aktivity, jako je účetnictví, HR oddělení, útvar výzkumu a vývoje apod. (Crosson a Needles, 2014, s. 250)

Výnosové středisko je charakteristické tím, že svojí činností ovlivňuje výši výnosů z prodeje, aniž by měl vliv na výši nákladů s tím spojených. (Crosson a Needles, 2014, s. 250) Dle Krále (2018, s. 438) středisko nemá pravomoc ovlivnit ceny výrobků a služeb a proto je jeho primárním zájem zvyšovat objem prodeje. Fibírová (2020, s. 371) zde naopak uvádí, že střediska obvykle mají na prodejní cenu vliv, nicméně se musí pohybovat v předem stanoveném rozmezí. V této souvislosti dodává, že je vhodné střediska motivovat spíše k maximalizaci tzv. kalkulované marže z prodeje, než výnosů jako takových. Výnosovým střediskem bývá zpravidla útvar prodeje. (Král, 2018, s. 438)

Ziskové středisko kombinuje prvky nákladového a výnosového střediska – je totiž odpovědné za ovlivnitelné náklady i výnosy. Pracovníci tohoto střediska však již mají pravomoc ovlivnit parametry, které mají vliv na dosažené výnosy i náklady. Kritériem hodnocení výkonnosti je zde ekonomická účinnost vynaložených nákladů. (Fibírová et al., 2020, s. 372-373) Ziskovým střediskem může být např. prodejní závod výrobního podniku (Král, 2018, s. 436)

Investiční středisko je takové středisko, jehož manažer je zodpovědný za tvorbu zisku a zároveň je oprávněný rozhodovat o investicích. Výkonnost těchto středisek je hodnocena na základě parametrů, jako je návratnost investice, ekonomická přidaná hodnota apod. (Crosson a Needles, 2014, s. 250)

II PRAKTICKÁ ČÁST

3 PŘEDSTAVENÍ FIRMY

V následující kapitole bude představena společnost zvolená pro účely praktické části této práce. To bude zahrnovat informace o historii společnosti, předmětu její činnosti, nabízených produktech a organizační struktuře. Vedení společnosti si však přálo, aby společnost pro účely této práce zůstala anonymní. Nebude tedy uveden název firmy, jména osob s ní spojených, adresy sídel ani konkrétní názvy nabízených služeb či produktů.

3.1 Základní charakteristiky

Zvolená obchodní společnost je společností akciovou a již více než 25 let se pohybuje na českém trhu s rostlinným materiálem a travními osivy. Své produkty rozděluje do dvou produktových řad – velkoobchod a trawníky. Velkoobchodní činnost zaměřuje na rostlinný materiál, jako jsou listnaté a jehličnaté stromy, keře a související sortiment zboží. Druhá produktová řada je tvořena výrobky určenými pro zakládání a údržbu travnatých ploch, jako jsou travní osiva, hnojiva, substráty apod. Tyto produktové řady budou dále popsány podrobněji. (Vybraná společnost, 2018–2023)

Základní kapitál společnosti je ve výši 1 mil. Kč a již byl plně splacen. Nominální hodnota akcie je 1000 Kč a v současné době má společnost dva akcionáře, kteří vlastní 90 % emitovaných akcií v poměru 1:2. Zbýlých 10 % akcií je v majetku společnosti. Statutárním orgánem je tříčlenné představenstvo v čele s předsedou a místopředsedou, kteří současně zastávají funkci vedoucích středisek, což bude dále popsáno v kapitole o organizační struktuře. Dozorčí rada má tři členy, z nichž dva jsou zmínění akcionáři. Akcionář s větším podílem vlastněných akcií plní funkci předsedy dozorčí rady. Společnost má dvě pobočky, jednu v blízkosti Brna a druhou nedaleko Prahy, přičemž sídlem je brněnská pobočka. Společnost má 20 stálých zaměstnanců a dle potřeb (v závislosti na sezóně) zaměstnává brigádníky. (Vybraná společnost, 2018–2023)

3.2 Historie

Společnost byla založena v roce 1998 jako nástupce dvou předcházejících firem, čímž vstoupila na trh s rostlinným materiálem a travními osivy. Během krátké doby se jí podařilo vybudovat dvě samostatné prodejní pobočky – jednu u Brna, kde společnost dodnes sídlí, a druhou u Prahy. Díky vytrvalé a profesionální práci celého managementu se společnost během deseti let stala jedním z nejvýznamnějších dodavatelů rostlin v České republice.

Vzhledem k rostoucím objemům dodávaného zboží se společnost v roce 2006 rozhodla vybudovat nové středisko, načež v roce 2007 zakoupila pozemek a o dva roky později stavbu dokončila. Původní, pražská pobočka se tedy v roce 2010 přesunula do nových prostor, stojících na pozemku o rozloze 2 ha. Dále se společnost soustředila na systematický rozvoj všech svých aktivit a postupné navyšování realizovaného obrátu. (Vybraná společnost, 2018–2023)

V roce 2022 se společnost rozhodla podobným způsobem přesunout i brněnskou pobočku. Pro tento účel zužitkovala pozemky, které byly ve vlastnictví společnosti již od roku 2004 a doposud nebyly efektivně využívány. V březnu 2024 byla zahájena stavba a přesně za rok, tedy v březnu 2025, proběhlo stěhování do nových prostor. Nové prostory mají výhodu nejen v osvobození se od nájemného, ale také poskytují větší a moderní zázemí pro činnost firmy – například nový prostorný sklad osiv, rozlehlější přiléhající pozemek pro skladování zeleně, navýšení počtu kancelářských prostor a celkově efektivnější zázemí „na míru“ potřebám společnosti. (Vybraná společnost, 2018–2023)

3.3 Produktové řady

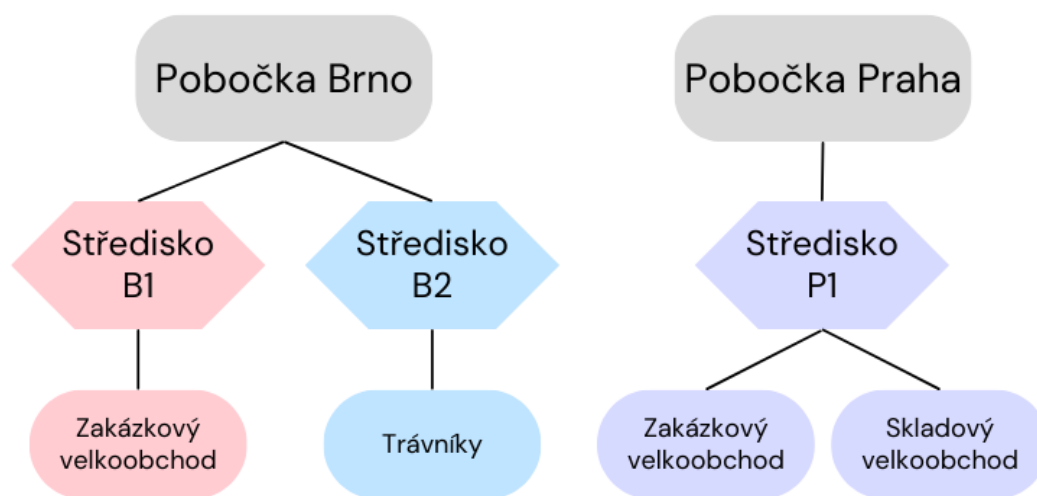
Jak již bylo řečeno, společnost nabízí širokou škálu produktů z oblasti rostlinného materiálu, které dále rozděluje do dvou produktových řad.

Produktová řada „velkoobchod“ se zaměřuje na obchod s rostlinným materiálem, jako jsou listnaté i jehličnaté stromy, keře a podobný sortiment zboží. Cílovou skupinou této produktové řady jsou profesionální zahradníci a zahradnické firmy, projektanti veřejné i soukromé zeleně, města, obce a další. Prodej je zde realizován dvěma způsoby – zakázkově nebo skladově. (Vybraná společnost, 2018–2023)

V případě zakázkového velkoobchodu společnost na základě požadavku zákazníka zpracuje nabídku, obsahující požadované zboží za co nejvýhodnější cenu. Při výběru dodavatelů je zároveň kladen důraz na kvalitu rostlinného zboží, půdní a klimatické podmínky produkčních podniků a využívanou technologii produkce tak, aby rostliny byly schopny úspěšného přesazení a následně dobře prosperovaly. Druhý způsob prodeje představuje skladový velkoobchod, který spočívá v prodeji zboží naskladněného na prodejní ploše o rozloze 2 ha, přičemž toto zboží je připraveno k okamžitému odběru. Společnost u tohoto typu prodeje klade důraz na poskytování širokého sortimentu zboží, které je přehledně uspořádáno a označeno, včetně čárových kódů. Je důležité zde zmínit, že zakázkový prodej probíhá v rámci obou poboček, zatímco prodej zboží určeného

k okamžitému odběru je umožněn téměř výhradně na pobočce pražské. (Vybraná společnost, 2018–2023)

Druhou produktovou řadou je řada „travníky“. Tato produktová řada je nejnovější a tvoří ji ucelená nabídka výrobků určených pro zakládání a údržbu travnatých ploch. Základním sortimentem jsou zde travní osiva špičkové kvality, určena pro sportovní i okrasné travníky. Nabídka osiv je dále doplněna širokým sortimentem travníkových hnojiv, substrátů a půdních kondicionérů. Management zde věnuje velkou pozornost individuální spolupráci s klienty, kterým při přípravě realizací zajistí půdní rozbor, sestaví směs na zakázku nebo například připraví plány hnojení atd. Těmito klienty jsou například správci veřejné i soukromé zeleně a profesionálové zabývající se péčí o sportovní travníky – fotbalové, golfové apod. Tato produktová řada je nabízena v rámci brněnské pobočky, přičemž na obrázku č. 7 lze vidět přehled poboček, středisek (vysvětleno v následující kapitole) a produktových řad s nimi souvisejících. (Vybraná společnost, 2018–2023)



Obrázek 7 Přehled poboček, středisek a produktových řad

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018–2023; Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)

3.4 Organizační struktura

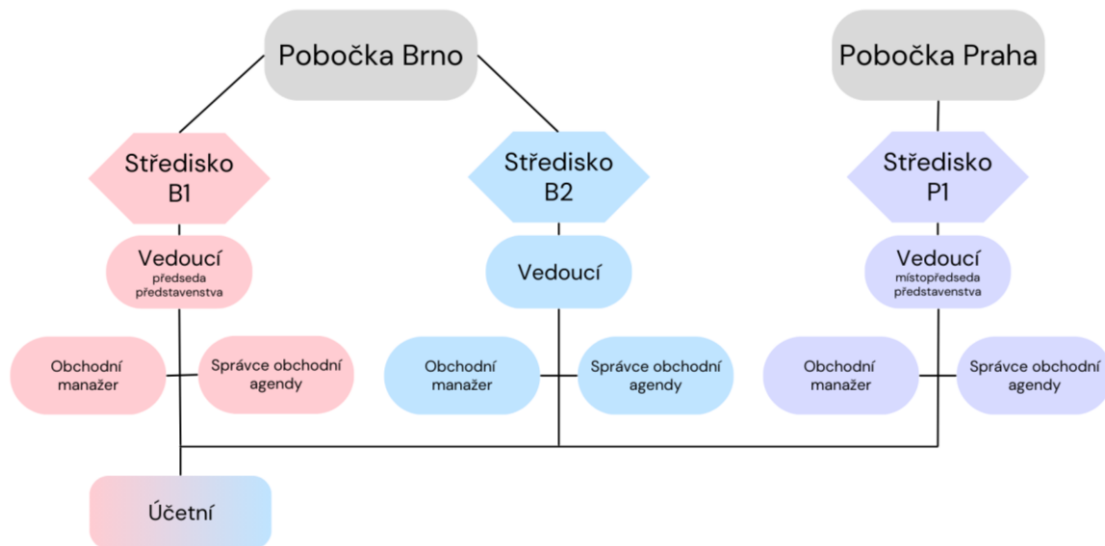
Pro popis způsobu plánování, rozpočtování a kontroly ve zvolené společnosti je potřeba si nejdříve přiblížit její organizační strukturu, která je přehledně zobrazena na obrázku č. 8. Nejširším rozdělením je zde rozdělení na dvě samostatné pobočky:

- Pobočka Brno – pro klienty z Moravy a jižních Čech (řada Travníky pro celou ČR)
- Pobočka Praha – pro klienty z Čech

Toto dělení je však významné spíše pro zákazníky – pro management společnosti je mnohem zásadnější rozdělení na tři střediska, označená jako středisko B1, B2 a P1. Střediska B1 a B2 jsou součástí brněnské pobočky a mají společnou účetní i sklad.

Vedoucím Střediska B1 je předseda představenstva společnosti a výnosy zde plynou výhradně ze zakázkového velkoobchodního prodeje. Dále má toto středisko dva obchodní manažery, které doplňuje správce obchodní agendy. Středisko B2 se zaměřuje na produktovou řadu Trávníky a má svého vlastního vedoucího, který ve společnosti nezastává další funkci. Stejně jako středisko B1 má i toto středisko obchodního manažera a správce obchodní agendy.

Pražská pobočka je totožná se střediskem P1 a výnosy jsou zde tvořeny zakázkovým i nezakázkovým velkoobchodním prodejem. Vedoucím tohoto střediska je místopředseda představenstva a opět zde najdeme pozici obchodního manažera a správce obchodní agendy. Všechny střediska spolu sdílí účetní, která je součástí brněnské pobočky a provádí celopodnikové účetní operace včetně účetní závěrky. Účetní podklady (faktury apod.) pro ni připravují správci obchodní agendy středisek. (Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)



Obrázek 8 Organizační struktura společnosti

(vlastní zpracován; Zástupce společnosti, červen 2024 – květen 2025)

V poslední řadě je třeba říci, že nejvyšší management společnosti představuje předseda představenstva. Ten tedy kromě vedení střediska B1 dohlíží i na činnost ostatních středisek a je to právě on, který vytváří a kontroluje plány na následující rok. V práci bude dále uváděn jako „zástupce společnosti“.

3.5 Počet zaměstnanců a nákladová střediska

Pro společnost je typické, že nemá téměř žádnou fluktuaci zaměstnanců (vyjma brigádníků) a většina zaměstnanců se ve společnosti pohybuje od jejího vzniku, tedy více než 25 let. Management společnosti má vzdělání z oblasti zahradnictví, lesnictví či arboristiky.

Středisko B1 má celkem 3 zaměstnance, z toho dva obchodní manažery a jednoho správce obchodní agendy. Obchodní manažeři se starají o nákup i prodej zboží, tedy zpracování nabídky, nákup zboží, logistické zajištění apod. Při zpracování nabídek je zásadní zkušenost obchodního manažera a dobrá znalost nejen zboží a dodavatelů, ale také zákazníků. Tato funkce je doplněna správcem obchodní agendy, který zajišťuje administrativní a organizační záležitosti, jako je zpracování objednávek, komunikace s klienty, vystavování faktur apod. Vedoucím střediska je předseda společnosti, který však tuto činnost vykonává na základě smlouvy o výkonu funkce (SoVF), jelikož je zároveň předsedou představenstva. Středisko B2 má taktéž 3 zaměstnance – vedoucího, obchodního manažera a správce obchodní agendy. Středisko B1 i B2 sídlí ve stejné pobočce, mají proto i společný sklad se dvěma skladníky. V důsledku toho vzniká mnoho společných nákladů, proto společnost zřídila pro potřeby účetnictví nákladové středisko „Sklad“, na které účtuje společné náklady střediska B1 a B2. Podobný případ nastává s účetní střediska B1, která má však na starosti i celopodnikové účetní operace a účetní závěrku – její mzda tedy náleží nákladovému středisku „Společnost“, kam se účtují i jiné společné náklady (např. na audit, propagační materiály, ...). Také sem náleží mzda externího pracovníka, jehož služby si společnost platí za účelem poradenství v oblasti financí a IT technologií. Ten je však členem představenstva, proto také vykonává činnost na základě SoVF.

Středisko P1 má celkem 8 zaměstnanců – obchodního manažera, správce obchodní agendy, skladníky apod. Vedoucí tohoto střediska opět vykonává činnost na základě SoVF, jelikož je zároveň místopředsedou představenstva společnosti. Přehled počtu zaměstnanců v rámci obchodních i režijních středisek shrnuje tabulka č. 1. (Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)

Tabulka 1 Přehled počtu zaměstnanců

Středisko	B1	B2	P1	Sklad (B1+B2)	Společnost
Počet zaměstnanců	3	3	8	2	1
SoVF	1		1		1

(vlastní zpracování, Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)

Dále společnost příležitostně zaměstnává brigádníky, a to za účelem úklidu kancelářských prostor nebo v období sezón jako výpomoc při péči o rostlinné zboží a jeho skladování. Společnost rozlišuje 2 sezóny – jarní (cca duben – červen) a podzimní (cca říjen – listopad). Záleží však na konkrétním druhu zboží, protože například z pohledu prodeje osiva je sezóna celé období od února do října.

4 ANALÝZA HOSPODAŘENÍ A NÁKLADŮ SPOLEČNOSTI

4.1 Přehled hospodaření v letech 2019–2023

V tabulce níže lze vidět přehled vývoje výsledku hospodaření mezi lety 2019 a 2023, přičemž přehledněji lze tyto údaje vidět na obrázku č. 9. Ve sledovaném období se výsledek hospodaření (VH) před zdaněním průměrně pohyboval na úrovni 5,7 milionu Kč a byl z 97 % tvořen provozním VH. Finanční VH tedy představuje v průměru pouhých 3 % VH před zdaněním. To je dáno charakterem činnosti společnosti a tím, že nevlastní cenné papíry, v daném období nevyužívala úvěry a ani neprovádí jiné finanční operace mimo běžnou činnost. Hlavní složkou finančních nákladů jsou kurzové ztráty vyplývající z nákupu zahraniční měny zboží. Finanční výnosy z větší části tvoří naopak kurzové zisky. Finanční VH tedy nejvíce ovlivňují změny měnového kurzu, a to především české koruny vůči euru, jelikož většina zahraničního dovozu je z Holandska či Německa. (Vybraná společnost, 2019–2023)

Tabulka 2 Přehled výsledku hospodaření v letech 2019–2023

	2019	2020	2021	2022	2023
VH před zdaněním (tis. Kč)	6226	4137	6724	6320	5429
Provozní VH (tis. Kč)	6341	3661	6469	6644	5117
Finanční VH (tis. Kč)	-115	476	255	-324	312

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2019–2023)

Co se týče vývoje celkového VH před zdaněním, z grafu (obr. č. 9) vyplývá, že ve sledovaném období byl pro společnost nejkritičtější rok 2020. Na vině může být pandemie Covid-19, která vedla například ke zdražení dopravy, růstu inflace a celkovému poklesu ekonomiky. (ČNB, 2020) Ačkoli sektor zahradnictví nebyl vládními opatřeními téměř zasažen, společnost v tomto roce zaznamenala pokles prodeje o 5,9 %, a to zejména v oblasti trávníků. Na některé segmenty však pandemie působila pozitivně, například skladovému prodeji se dařilo. Tento typ prodeje je totiž určen i pro běžné zákazníky, kteří si chtějí na vlastní zahradu například zasadit okrasné stromy či keře. Tito lidé navíc během pandemie byli více doma a měli čas se věnovat zahradničení. (Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)

Následující rok se společnosti dařilo velmi dobře, pandemie byla na ústupu a dále rostl hlavně skladový prodej. Společnost v roce 2021 navíc uskutečnila investici do výstavby nové haly v rámci pražské pobočky v hodnotě více než 2 miliony korun. Na začátku roku 2022 úlevu z překonané pandemie vystřídaly obavy z rusko-ukrajinského konfliktu, který způsobil další nárůsty cen dopravy a energií. I přesto se však společnosti v tomto roce dařilo a dokonce zaznamenala rekordní marži i obrát v hodnotě 83 mil. Kč. Pozitivní byl i nárůst v oblasti trávníků na úroveň před pandemií. Společnost dále investovala do rozšíření skladových ploch a do závlahových systémů. V roce 2023 společnost zaznamenala ochlazení trhu v oblasti rostlinného materiálu, který částečně kompenzovaly trávnický. Přesto se však společnost rozhodla vybudovat nové prostory pro přesun brněnské pobočky, přičemž stavby byly zahájeny v následujícím roce a k přesunu došlo začátkem roku 2025. Celkově lze říci, že společnost si ve sledovaném období napříč okolnostem držela stabilní pozici na trhu, nicméně od roku 2021 zaznamenává mírný pokles, jehož příčinou je pravděpodobně růst nákladů spojený s ekonomickou situací v ČR a také některými investicemi. (Vybraná společnost, 2018–2023)



Obrázek 9 Přehled výsledku hospodaření v letech 2019-2023

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2019–2023)

4.2 Výkonnost středisek a produktů v roce 2018

Výsledek hospodaření je dle zástupce společnosti často „zkreslen“ například nižším výkonem některého ze střediska, proto klade důraz na sledování různých ukazatelů za každé středisko či produktovou řadu zvlášť. Jejich podíl na celkové hodnotě ukazatele je totiž vzájemně odlišný a proto pokles výkonu jednoho střediska nemusí mít tak velký vliv na výsledek hospodaření jako pokles jiného střediska. Například středisko B1 v roce 2018

celkově nejméně přispělo k tvorbě celopodnikové marže, tržeb i výsledku hospodaření (tabulka č. 3). To může být způsobeno nižší poptávkou v lokalitě působnosti či zaměřením pouze na zakázkový velkoobchod. Středisko B2 má podobný podíl na marži jako středisko B2, nicméně má výrazně vyšší (o 16 %) podíl na tržbách. Příčinou může být fakt, že tržby tohoto střediska plynou z realizace projektů na zakládání a udržování travnatých ploch, jde tedy o větší a velmi nákladné zakázky, což se projevuje i v tržbách. Na druhou stranu jsou výsledky tohoto střediska značně proměnlivé, protože jeden rok může získat více zakázek v hodnotě několika milionů korun a druhý rok pouze několik menších zakázek.

Středisko P1 má největší podíl na všech ukazatelích, přičemž nejvýrazněji vyčnívá v podílu na celkové marži. Důvodem může být to, že toto středisko má zároveň největší prostory (zejména venkovní plochy pro přímý prodej) a také nejvíce zaměstnanců, může tedy realizovat více zakázek ale na druhou stranu má i vyšší náklady, proto se od něj očekává vytvoření vyšší marže. Dále může mít vliv i to, že se středisko zabývá jak zakázkovým, tak skladovým prodejem, takže není závislé na poptávce pouze v jednom ze segmentů. Oba druhy prodeje navíc mají oproti trávnickům vyšší podíl na marži. Co se týče podílu na VH, ten je skutečně pouze orientační, jelikož je zkreslen nepřesnou alokací režijních nákladů (viz kapitola 5.3.1). Přesto však přibližně odpovídá podílům jednotlivých středisek na tržbách a marži.

Tabulka 3 Podíl středisek na tržbách, marži a VH v roce 2018

Obchodní středisko	B1	B2	P1
Podíl na tržbách	21%	37%	42%
Podíl na marži	25%	28%	47%
Orientační podíl na VH	31%	33%	36%

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

Co se týče výkonnosti jednotlivých produktových řad (tabulka č. 4), největší podíl na výnosech má jednoznačně zakázkový velkoobchod, tvořící 50 % výnosů. To je dáno historií společnost – zakázkový prodej byl totiž zaveden jako první a dodnes představuje hlavní činnost s největším podílem na marži. To je způsobeno tím, že proces získávání a realizace zakázek je velice nákladný na čas, organizaci, logistiku apod. Společnost dostane poptávku po konkrétních druzích rostlin v určitém počtu a příslušný prodejce (obchodní manažer) následně sestaví nabídku. Pro to potřebuje značnou zkušenost

a znalost nejen dodavatelů, ale také zákazníků. Musí kvalitně zhodnotit, o jaký projekt se jedná, v jakém prostředí budou rostliny vysazeny, jakou velikost a kvalitu zákazník očekává či jaké prostředky je ochoten vynaložit. Na základě toho prodejce musí vhodně vybrat školky (hlavně Holandsko, Německo, Belgie), ze kterých zboží nakoupí, případně s jejich zaměstnanci vyjednat lepší cenu apod. Poté sestaví nabídku, kterou však zákazník nemusí přijmout, protože často zboží poptává u více prodejců. Tento celý proces je tak často ztrátou času, jelikož se nedostane za fázi nabídky. Přijaté nabídky je však potřeba dále zkoordinovat, aby byla zajištěna co nejefektivnější doprava – jednotlivý prodejci se tedy následně domlouvají na logistice a vymýšlejí, v jakém pořadí dopravce zboží naloží a také vyloží. To je důležité proto, že obě pobočky spolu sdílí dopravu (zajištěná externí společností) a často tak dopravce vyloží část zboží nejprve v Praze a teprve potom v Brně – musí se tak dbát na správné uspořádání zboží, aby vykládání nebylo zkomplikováno. Jde tedy o relativně komplexní proces, což je zohledněno i v podílu na marži. (Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025)

Skladový prodej má sice nejmenší podíl na výnosech (jde o mnoho nákupů ale v nižší hodnotě), nicméně má druhý nejvyšší podíl na marži. Proces nákupu a prodeje zde není nijak složitý, společnost zkrátka nakupuje zboží dle předpokládané poptávky, fáze sezóny či aktuálních nabídek dodavatelů. Nákladná je spíše péče o nakoupené zboží, které je třeba pravidelně zavlažovat a udržovat, přičemž společnost nemá zaručeno, že zboží prodá. (Zástupce společnosti, 6/2024 – 5/2025) To se opět projevuje v podílu na marži, nicméně je o 9 % nižší než u zakázkového prodeje.

Produkty z řady trávníků mají hned po zakázkovém prodeji nejvyšší podíl na výnosech, což pravděpodobně způsobují realizace větších projektů v hodnotě milionů. Podíl na marži mají však nejnižší. Důvodem může být vysoká konkurence a snaha o nabídnutí co nejvýhodnější ceny, aby se zvýšila šance na získání zakázky. Dalším faktorem je, že do této produktové řady spadá také prodej osiv a hnojiv, jejichž nákup ani skladování není nijak nákladné. Společnost má navíc v této oblasti své stálé dodavatele.

Tabulka 4 Podíl produktů na výnosech a marži v roce 2018

Produkt	Skladový velkoobchod	Zakázkový velkoobchod	Travníky
Podíl na výnosech	13%	50%	37%
Podíl na marži	35%	44%	21%

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018a)

4.3 Analýza nákladů společnosti

Tato kapitola se blíže zaměří na strukturu nákladů společnosti a to z pohledu druhového členění a dále z hlediska vztahu k objemu prodeje. Zdrojem bude výkaz zisku a ztráty včetně analytických účtů za rok 2018.

4.3.1 Druhové členění

Z pohledu druhového členění nákladů (tabulka č. 5) je zřejmé, že se jedná o obchodní společnost, a to vzhledem k vysokému podílu nákladů na prodané zboží. Ty ve sledovaném roce dosáhly dokonce 74,9 % celkových nákladů a jsou tvořeny pořizovací cenou nakoupených stromů, keřů, osiva apod. Další významnou položkou nákladů jsou osobní náklady, představující 13,4 % nákladů společnosti. Zahrnují mzdu stálých zaměstnanců i brigádníků, s nimi spojené náklady na sociální a zdravotní pojištění a také další osobní náklady, např. na stravenky. Ačkoli je struktura nákladů společnosti v průběhu let dle zástupce společnosti relativně konzistentní, je třeba říci, že v letech 2021 – 2023 se podíl nákladů na prodané zboží pohyboval spíše okolo 60 % a podíl osobních nákladů postupně roste přibližně o 1 – 2 % ročně.

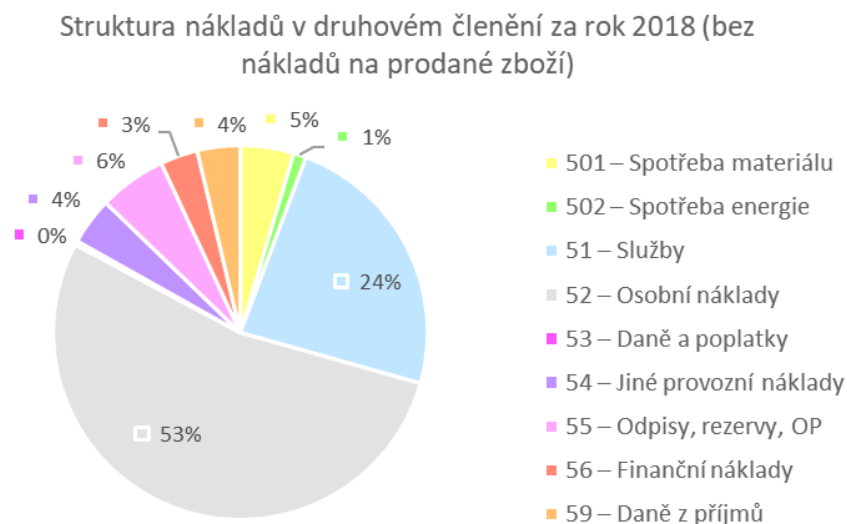
Tabulka 5 Druhové členění nákladů za rok 2018

Účtová třída (druhové členění)	tis. Kč	Podíl v %
50 – Spotřebované nákupy	59494	76,3%
501 – Spotřeba materiálu	903	1,2%
502 – Spotřeba energie	211	0,3%
504 – Náklady na prodané zboží	58380	74,9%
51 – Služby	4628	5,9%
52 – Osobní náklady	10437	13,4%
53 – Daně a poplatky	68	0,1%
54 – Jiné provozní náklady	795	1,0%
55 – Odpisy, rezervy, OP	1142	1,5%
56 – Finanční náklady	634	0,8%
59 – Daně z příjmů	726	0,9%
Celkem	77924	100%

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

Pokud chceme přehledněji vidět strukturu méně zastoupených nákladů, lze sestavit koláčový graf bez zahrnutí nákladů na prodané zboží (obrázek č. 10). Na něm lze vidět, že

zbytek nákladů z velké části tvoří krom osobních náklady také náklady na služby. Ty se skládají zejména z nákladů na dopravu, propagaci a nájemného, nicméně jsou sem účtovány i náklady na sezónní práce řešené prostřednictvím externí společnosti. Další nejvíce zastoupenou položkou jsou úpravy hodnot (odpisy, rezervy, opravné položky), kde jsou největší položkou odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, jako je budova pražské pobočky, skladové vozíky, automobily apod. O něco menší podíl na nákladech má spotřeba materiálu, kterou tvoří hlavně spotřeba pohonných hmot ve firemních vozech a ve skladové technice. Podíl jiných provozních nákladů je shodný s podílem nákladů finančních, které jsou tvořeny primárně kurzovými ztrátami plynoucími z dovozu zboží ze zahraničí. Na grafu lze dále vidět, že nejmenšími položkami nákladů jsou náklady na energie a různé daně a poplatky.



Obrázek 10 Graf struktury nákladů v druhovém členění

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

4.3.2 Členění nákladů dle vztahu k objemu výkonů

Rozdělit náklady společnosti na variabilní a fixní je značně komplikované, neboť se jedná o obchodní společnost, která navíc toto členění sama nijak nevyužívá. Pro účely manažerského účetnictví má však znalost vztahu nákladů k objemu prováděných výkonů velký význam. Proto se autor práce pokusí alespoň o identifikování variabilních položek nákladů a zjištění poměru mezi celkovými fixními a variabilními náklady společnosti. Základem zde opět bude interní výkaz zisku a ztrát za rok 2018 a dále informace z rozhovorů se zástupcem společnosti.

Míru, do které jsou některé položky nákladů variabilní, nelze určit zcela přesně, nicméně na základě informací poskytnutých zástupcem společnosti autor práce identifikoval dvě hlavní skupiny nákladů – náklady variabilní z 60 % a z 90 %. Náklady variabilní z 60 % se týkají hlavně hmotného zajištění prodeje a patří sem například spotřeba pohonných hmot ve skladovém vozíku, spotřebního materiálu a také náklady na sezónní práce. Skladový vozík je využíván pro manipulaci s nakoupeným zbožím i jeho následné vyskladnění, takže jeho provoz je z části závislý na objemu prodeje. Dále je ale využíván i pro občasnou reorganizaci plochy apod., která již nemá vztah k objemu prodaného zboží. Spotřební materiál ve společnosti zahrnuje především různý pomocný materiál k údržbě zboží, např. textilní a plastové květináče, chráničky apod. Část tohoto materiálu tedy souvisí s konkrétními kusy zboží, nicméně sem spadá například nákup balíku mulčovací slámy a podobných materiálů, jejichž spotřeba je dlouhodobější a nelze zde určit vztah k objemu prodeje. Poslední položkou této kategorie jsou náklady na sezónní práce (zaměstnanci na dohodu či využití služeb externí společnosti), jejichž množství narůstá zejména během sezóny, kdy je objem prodaného zboží vyšší. Do tohoto nákladu však spadá i odměna úklidovým pracovníkům, jejichž využití nemá s objemem prodeje žádnou spojitost. Druhá kategorie nákladů, variabilní z 90 %, se týká nákladů na dopravu zboží a finančních nákladů spojených s jeho nákupem, kde jde hlavně o kurzové ztráty. Mimo tyto kategorie stojí spotřeba energie a jiné provozní náklady. Spotřeba energie je variabilní pouze z cca 10 %, přičemž tuto část představuje především spotřeba vody na zavlažování. Jiné provozní náklady jsou velice různorodou kategorií, která má však celkově spíše režijní charakter. (Zástupce společnosti, 6/2024–5/2025)

Tabulka 6 Variabilní náklady

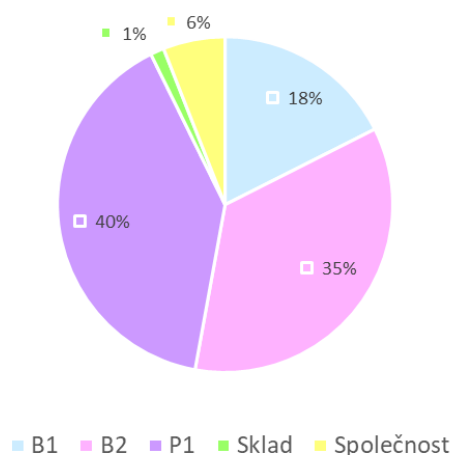
Variabilní náklady	
Nákladová položka	tis. Kč
50 – Spotřebované nákupy	
PHM vozík - 60 %	53,4
Spotřební materiál - 60 %	190,8
Spotřeba energie - 10 %	21,1
Nákup zboží - 90 %	52542
51 – Služby	
Doprava tuzemská - 90 %	1131,3
Sezónní práce - 60 %	264,6
52 – Osobní náklady	
Dle dohod - 60 %	117
54 – Jiné provozní náklady - 30 %	238,5
56 – Finanční náklady	
Kurzové ztráty - 90 %	419,4
Poplatky platby VISA - 90 %	48,6
Náklady ze zaokrouhlení - 90 %	0,27
Variabilní náklady celkem	55026,97
Celkové náklady	77923
Podíl variabilních nákladů	70,6%

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

Přibližná hodnota variabilních nákladů tedy činí 55 027 tis. Kč z celkových 77 923 tis. Kč nákladů. Z toho vyplývá, že přibližně 78 % nákladů společnosti je variabilních a mění se s objemem prodaného zboží.

4.3.3 Členění nákladů dle místa vzniku

V poslední řadě se lze na náklady společnosti podívat z hlediska místa jejich vzniku, tedy dle středisek. Toto členění společnost sama využívá, a to zejména pro účely řízení nákladů a jejich kontroly. Z následujícího grafu vyplývá, že nejvyšší podíl na nákladech má středisko P1, o něco menší středisko B2 a nejmenší B1. Náklady středisek Sklad a Společnost dohromady tvoří pouhých 7 %. Podrobněji lze tuto strukturu vidět v tabulce č. 7.



Obrázek 11 Podíl středisek na celkových nákladech

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

Náklady v rámci střediska Sklad jsou nejnížší a představují společné náklady středisek B1 a B2. Náklady společnosti si dělí všechny střediska, až na jednu výjimku, kterou je nájemné v rámci brněnské pobočky. To by sice správně mělo být účtováno na středisko Sklad, nicméně historicky je účtováno na účet společnosti a představuje druhou nejvyšší položku (služby). Nejvyšší položkou jsou zde osobní náklady, představující více než polovinu nákladů účtu Společnost. Jde hlavně o odměny členům představenstva (zástupce společnosti) a podnikové účetní.

Tabulka 7 Struktura nákladů dle místa vzniku

Nákladová položka	B1	B2	P1	Sklad	Společnost
50 – Spotřebované nákupy	11291	24028	23734	209	93
501 – Spotřeba materiálu	65	134	527	84	93
502 – Spotřeba energie			129	82	
504 – Náklady na prodané zboží	11226	23894	23079	44	
51 – Služby	834	973	1320	234	1270
52 – Osobní náklady	1200	1667	4319	564	2667
53 – Daně a poplatky	5	4	33		21
54 – Jiné provozní náklady	25	147	122	6	234
55 – Odpisy, rezervy, OP	43	113	861		165
56 – Finanční náklady	88	150	159		143
Celkem (tis. Kč)	13486	27082	30548	1013	4593

(vlastní zpracování, data: Vybraná společnost, 2018)

Co se týče nákladů středisek B1, B2 a P1, jejich struktura odpovídá struktuře nákladů popsané v kapitole 4.3.1 o druhovém členění.

5 ANALÝZA SOUČASNÉHO SYSTÉMU PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ

V této kapitole bude nejprve popsán základní princip rozpočtování ve vybrané společnosti a způsob kontroly jeho plnění, v rámci čehož bude zmíněná i alokace některých nákladů mezi jednotlivá střediska. Následně bude popsán charakter závěrů kontroly a následně bude zmíněno i dlouhodobější plánování. Veškeré informace jsou čerpány z rozhovorů se zástupcem společnosti, v období červen 2024 – květen 2025.

5.1 Princip rozpočtování a rozpočtované položky

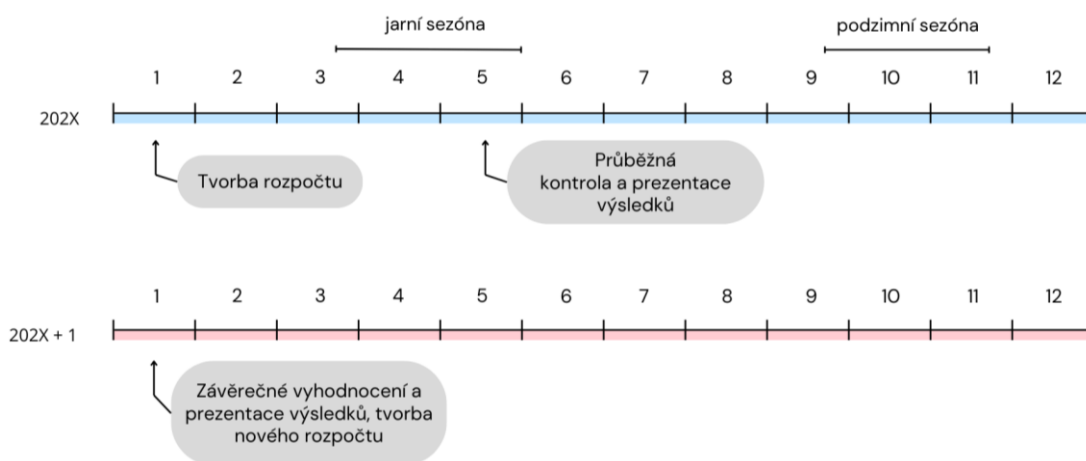
Současný systém plánování a rozpočtování je ve firmě využíván již skoro 20 let. Jeho základem je tvorba rozpočtu tržeb a obchodní marže, a to jak pro celou společnost, tak pro jednotlivá střediska – nikoliv však pro produktové řady. Tento rozpočet vzniká v lednu sledovaného roku a sestavuje ho zástupce společnosti, přičemž základním východiskem jsou zde výsledky předchozího období s přihlédnutím k odhadované poptávce, situaci na trhu, míře inflace, nárůstu mezd apod. Zásadní je pro společnost zejména vytvořená obchodní marže, jelikož na tu mají prodejci přímý vliv. Tržby se tedy rozpočtují, nicméně mají význam pouze ve vztahu k rozpočtu obchodní marže.

Co se týče rozpočtu nákladů, ten zde v současné době nenajdeme. Na počátku fungování společnosti byla dle zástupce společnosti snaha tvořit ucelený rozpočet nákladů, zejména nákladů osobních a provozních a dále nákladů související s nájmem, reklamou či odpisy. Vznikl tak detailnější roční rozpočet pro celou společnost i pro jednotlivá střediska. Od toho však bylo zhruba po 5 letech upuštěno, což zástupce společnosti zdůvodňuje tím, že v meziročním srovnání byla změna jednotlivých položek malá a spojená s nahodilými vlivy, které by stejně nešlo při tvorbě rozpočtu odhadnout a ocenit. V současné době tedy jediné přímo rozpočtované položky představuje tržba a obchodní marže a rozpočet nákladů zkrátka tvoří skutečné náklady předchozího roku.

5.2 Průběžná kontrola

První kontrola plnění rozpočtu probíhá na začátku června daného roku, a to zejména ze dvou důvodů – jarní sezóna je již z větší části obsažena v květnové výsledovce a od konce června by již bylo těžké sejít se se všemi vedoucími, jelikož si po sezóně obvykle vybírají dovolenou. Jejich přítomnost je však pro kontrolu plnění rozpočtu zásadní, protože při ní zástupce společnosti postupně prochází květnové výsledovky středisek s jejich

vedoucími (případně i obchodními manažery) a kontrolují jednotlivé položky ve vztahu k výsledkům prvního pololetí minulého roku. Dále kontroluje také stav režijních nákladů účtovaných na střediscích „Sklad“ a „Společnost“. Pro účely kontroly jsou využívány detailní účetní výkazy včetně analytických účtů, lze zde tedy vidět např. náklady spojené s vozy jednotlivých zaměstnanců, tržby za jednotlivé typy zboží apod. Cílem této kontroly je včas odhalit odchylky a jejich příčinu, navíc se díky procházení jednotlivých položek zabráňuje přenášení neefektivních nákladů (např. náklady za již nevyužívané služby, předplatné apod.) do dalších období. Výsledky této průběžné kontroly jsou dále prezentovány dozorčí radě v rámci souhrnného dokumentu. Jde například o informace o tom, jak se vyvíjela sezóna, zda se zdá reálné splnit rozpočet, jaká byla poptávka po jednotlivých produktech apod.



Obrázek 12 Časové schéma procesu plánování a rozpočtování

(vlastní zpracování)

5.3 Závěrečná kontrola

Předmětem druhé kontroly jsou již výsledky za celý sledovaný rok (a tedy i obě sezóny) a probíhá na začátku ledna následujícího roku. To je opět způsobeno tím, že podklady pro zhodnocení období jsou již dostupné a vedoucí středisek mají ještě prostor pro schůzku, než začnou jezdit za klienty v rámci propagace. Princip závěrečné kontroly je stejný jako u průběžné, nicméně je o něco detailnější. Zástupce společnosti opět provede srovnání výsledků jednotlivých středisek pomocí střediskových výsledovek za sledované a minulé období, přičemž dle vlastního uvážení si vyžádá vysvětlení některých položek. Obvykle jde o účty, jako jsou opravy, nespecifické účty („ostatní ...“), mzdové náklady, cestovné, dary, spotřební materiál apod. Dále s vedoucími zhodnotí plnění rozpočtu tržeb a marže

a prodiskutuje rozpočet na další rok. Od plnění rozpočtu marže se navíc odvíjí výše prémie pro vedoucí středisek. Ta je stanovena předem jako fixní částka a je vyplacena v plné výši, pokud je výše požadované marže zcela splněna, či krácena, pokud není splněna maximálně do 10 %. Pokud středisko nesplní rozpočtovanou marži o více než 10 %, vedoucí střediska na prémie nemá nárok.

5.3.1 Alokace nákladů režijních středisek

V rámci roční kontroly však vedoucí nekontroluje pouze jednotlivé položky výsledovky, ale navíc zjišťuje ziskovost jednotlivých středisek. To je však částečně zkomplikováno sdílením některých nákladů, zpravidla režijních. Společnost je v průběhu roku účtuje na účty (oddělené fakturační řady) „Sklad“ a „Společnost“. Účet „Sklad“ slouží k účtování nákladů společných pro středisko B1 a B2, například mzda skladníků, pohonné hmoty skladového vozíku, spotřebu energie středisek B1 a B2 atd. Účet „Společnost“ zahrnuje náklady týkající se celé společnosti, jako jsou náklady na audit, odměny členům představenstva, ale také kupříkladu mzda zástupce společnosti. Náklady vedené na těchto účtech tak zástupce společnosti při roční kontrole rozděluje mezi jednotlivá střediska. To každoročně provádí pomocí tabulky, ve které vždy část nákladů rozdělí zvlášť a zůstatek je pak hromadně přidělen střediskům dle předem určeného poměru. Co se týče nákladů z účtu „Sklad“ jsou například náklady na opravy, pohonné hmoty, mzdy stálých zaměstnanců atd. zvlášť rozděleny v různých poměrech, obvykle 1:1 nebo 7:3, mezi střediska B1 a B2. Jakékoli jiné náklady, které na účtu zůstanou, a nelze u nich aspoň takto orientačně určit alokační poměr, jsou mezi střediska hromadně rozděleny v poměru 1:1. Tyto poměry jsou meziročně stejné a jsou založeny na kvalifikovaném odhadu zástupce společnosti a diskusi vedoucích středisek. Tabulka zobrazující proces alokace režijních nákladů je vždy přiložena k výsledovce daného režijního střediska, což lze vidět v přílohách I a II.

Po rozdělení těchto nákladů zástupce společnosti sníží výsledky hospodaření jednotlivých středisek o příslušné částky, přičemž postup i výsledek ručně zapíše do výsledovky daného střediska (příloha III). Zjištěné hodnoty pak slouží pro jednání s jednotlivými vedoucími, stanovení ročních prémie a také hodnocení výkonnosti středisek.

5.4 Závěry kontroly rozpočtu

Závěry celého procesu kontroly jsou shrnuty v několikastránkovém dokumentu (příloha V), který shrnuje dosažené výsledky jednotlivých středisek i produktů. Sleduje se zde například množství vydaných faktur, počet učiněných nabídek, tržby, vytvořená marže, orientační ziskovost střediska atd., vše doplněno o výsledky předchozích 4 let. Dále dokument hodnotí plnění rozpočtu tržeb a marže, zdůvodňuje případné odchylky od něj a shrnuje plány (např. tvorba propagačních materiálů, reorganizace prodejní plochy, zaměření se na určitou oblast apod.) i rozpočty (tržeb, marže) daného střediska pro další období. Mimo to v dokumentu najdeme i plán investic a propagace a zmínku o jiných významných skutečnostech a plánech. Za vznikem dokumentu stojí zástupce společnosti a vedoucí středisek, kteří poskytují detailní informace a zhodnocení. Tento dokument je vytvářen v rámci průběžné i závěrečné kontroly.

Co už ale náleží pouze závěrečné kontrole, je dokument s hodnocením finanční situace společnosti, který každoročně zpracovává jeden ze členů dozorčí rady. Zabývá se zde důležitými ukazateli, jako je obrat, zisk, vytvořená marže, investiční výdaje, provozní náklady, likvidita apod. Vše je doplněno grafy s údaji za posledních 10 a více let, dá se tedy říci, že tento dokument představuje dlouhodobější zhodnocení situace podniku. Oba dokumenty jsou prezentovány na jednání představenstva a dozorčí rady.

5.5 Střednědobé a dlouhodobé plánování

Výše popsaný proces se týká každoročního plánování a rozpočtování, jde tedy spíše o krátkodobý horizont. Co se týče dlouhodobého či střednědobého plánování, společnost svůj dlouhodobý plán nazývá „Projekt (název společnosti) 2030“. Tento projekt vznikl v roce 2017 a shrnuje vizi společnosti, vyjadřuje tedy to, čím by se společnost v dlouhodobém horizontu chtěla stát. V době představení projektu na něj navazoval střednědobý plán na následující 3 roky, přičemž ten je neustále obměňován. V rámci jeho současné verze byly například postaveny nové prostory brněnské pobočky. Zástupce společnosti si však nepřál, aby byl tento plán v práci blíže popsán.

6 ZHODNOCENÍ SOUČASNÉHO STAVU A NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ

Současný stav plánování a rozpočtování ve vybrané společnosti má několik výhod i nedostatků. Jako možnou výhodou lze označit fakt, že společnost již skoro 20 let využívá stále stejný postup, což umožňuje srovnatelnost systému i přes jeho mnohé nepřesnosti. Zástupce společnosti i vedoucí středisek si navíc za tak dlouhé období celý proces dobře osvojili. Vedoucím středisek je jasné, na základě čeho se bude hodnotit výkon střediska a pro zástupce společnosti je snadné provést a vyhodnotit kontrolu plnění rozpočtu, zhodnotit výkon společnosti v čase a také stanovit plán na následující rok. Společnost však v tomto ohledu na přání akcionářů praktikuje něco, co lze nazvat jako politika pozvolného rozvoje. Nestanovuje si tedy ambicióznější cíle a plán na další rok je často shodný s výsledky předchozího roku, obzvlášť pokud zástupce společnosti nepředvídá dobrou situaci na trhu. Jinak ale jde hlavně o pozvolné investování z vlastních zdrojů a minimalizaci rizika. Nicméně pozitivní je, že se vedoucí středisek úzce podílí na tvorbě i kontrole rozpočtu.

Dlouhá praxe souvisí s další výhodou, a tou je časová nenáročnost procesu. Ta je způsobena i tím, že je celý proces zaznamenáván do stále stejných tabulek a dokumentů, které se každý rok pouze upraví, kontrola navíc probíhá pouze dvakrát za období. Společnost dále nevynakládá větší snahy na detailnější evidenci informací pro přesnější alokaci nákladů, což sice šetří čas, nicméně pro systém to představuje značný problém, který vede k jeho nepřesnosti a zkreslení některých údajů. Například alokační poměry nejsou založeny na žádném reálném podkladu (výše tržeb, marže, počet zaměstnanců, skutečné náklady, ...) a vychází jen z kvalifikovaného odhadu zástupce společnosti, vzájemné diskuse s vedoucími a dlouholeté praxe. Vzniklý výsledek hospodaření střediska je tak opravdu pouze orientační a často po sečtení hrubě neodpovídá celkovému výsledku hospodaření společnosti. Na druhou stranu však z hlediska hodnocení střediska převažuje význam vytvořené marže, u které tento problém není.

Význam vytvořené marže je celkově pro vybranou společnost výrazný, což souvisí s tím, že se jedná o obchodní společnost. Soustředění se na tento ukazatel je však možná až příliš velké, jelikož mimo tržby představuje jedinou přímo rozpočtovanou položku a také jediný nástroj motivace vedoucích středisek. Společnost tak neklade téměř žádný důraz na

snahu snižovat náklady, ale pouze motivuje vedoucí středisek k vytvoření takové marže, aby pokryla náklady střediska.

Dalším nedostatkem systému může být i nedostatečná softwarová podpora. Většina činností probíhá písemně na papíře, nebo v jednoduché tabulce v MS Excel. To je pro současný stav dostačující, nicméně možná i to může být překážkou pro nevyužití přesnějšího a detailnějšího systému. Společnost celkově krom účetního programu Money S3 nevyužívá jiné programy pro snazší vedení manažerského účetnictví, resp. do jisté míry zde hraje roli na míru vytvořený program, který však není zcela dokončen. Z pohledu uživatele je navíc velmi nepřehledný a neposkytuje dostatečné informace pro manažerské účetnictví.

6.1 Závěrečné shrnutí zhodnocení

V rámci zhodnocení systému plánování a rozpočetnictví bylo odhaleno několik předností i nedostatků, které shrnuje následující tabulka:

Tabulka 8 Závěry zhodnocení systému

Přednosti	Nedostatky
dlouhá praxe a srovnatelnost	rozpočtují se pouze tržby a marže
spoluúčast vedení středisek	nepřesná alokace nákladů mezi střediska
jednoduchost a časová nenáročnost	nedostatečná softwarová podpora
odměňování v závislosti na plnění rozpočtu	větší kontrola probíhá pouze dvakrát za období

(vlastní zpracování)

Současný systém je tedy dá se říci časem osvědčený, nicméně je na místě jeho celkové zpřesnění a rozšíření, na což se zaměří následující kapitola. V té budou představeny konkrétní návrhy a opatření na odstranění zjištěných nedostatků.

6.2 Návrhy na vylepšení současného systému

Na základě zjištěných poznatků o současném systému plánování a rozpočtování a jeho nedostacích jmenovaných v předchozí kapitole lze navrhnout několik opatření, která přehledně shrnuje tabulka č. 9 na konci kapitoly.

Prvním návrhem je celkové zpřesnění systému, počínaje úpravou alokačních poměrů, zejména těch pro hromadné rozdělení nákladů. Pokud by se výše tohoto ukazatele navázala na reálný ukazatel, jako jsou například tržby či vytvořená marže, zamezilo by se nepřesnostem spojených s odhadem. Systém by navíc byl transparentnější a tak by se zabránilo případnému pocitu nespravedlnosti způsobené přidělením vysokého podílu nákladů středisku s menším podílem na tržbách. Nevýhodou by však byl negativní vliv na motivaci zaměstnanců, jelikož z logiky věci by středisko s většími tržbami dostalo „přiděleno“ větší podíl společných nákladů, čímž by se snížil jeho výsledek hospodaření. To by šlo částečně vyřešit například tím, že alokační poměr by byl napojen na výši tržeb, nicméně vedoucí středisek by dále byli motivováni k tvorbě marže, na které závisí i jejich odměna. Výsledkem by tedy bylo pouhé zpřesnění hodnocení výkonnosti střediska, na odměnu by to nemělo vliv.

Lepší variantou by však bylo **navázat alokační poměr na výši nákladů**, které se účtují přímo na účet střediska. Ty jsou snadno zjištělné a oproti tržbám či marži zde lze předpokládat užší souvislost s výší společných nákladů. Dále by to mělo pozitivní vliv na motivaci, jelikož čím menší by středisko mělo vlastní náklady, tím menší podíl společných nákladů by mu bylo přiděleno a o to větší by byl jeho výsledek hospodaření. Tento efekt by dále mohl být navýšen tím, že by se rozpočtoval i výsledek hospodaření střediska, přičemž jeho splnění by opět bylo spojeno s odměnou. Kromě zpřesnění alokačních poměrů by bylo vhodné najít způsoby detailnější evidence místa vzniku nákladu již při jeho účtování, nicméně autor práce není schopen zhodnotit, do jaké míry by to bylo možné, jistě by to navíc bylo časově a administrativně náročné.

Dalším návrhem na zvýšení efektivity současného systému je **rozpočtování více položek**, ne jen tržeb a marže. Nabízí se zejména ty položky, které jsou relativně snadno ovlivnitelné, jako jsou náklady na reprezentaci a propagaci či dary, případně i spotřební materiál nebo kancelářské pomůcky. Tyto položky sice netvoří velkou část nákladů (za rok 2018 celkem 1 021 tis. Kč), nicméně lze dopředu odhadnout jejich spotřebu a případné omezení rozpočtem zde není tak problematické, jako by bylo např. u osobních nákladů.

Dále by efektivitu systému mohla zvýšit **častější kontrola**. Ta je nyní prováděna pololetně – po jarní sezóně je provedena v červnu a po podzimní sezóně v lednu následujícího roku. Zavedení čtvrtletních kontrol (březen, září) by umožnilo kontrolu stavu před sezónou a následně po ní. Vedení společnosti by tak například již před sezónou vědělo, jak se vyvíjí náklady, a případně mohlo včas učinit opatření k zabránění jejich dalšího růstu během sezóny, kdy je společnost mnohem aktivnější. Časem by to společnosti mohlo také poskytnout dostatečné množství informací (o vlivu sezóny atd.) pro tvorbu rozpočtů pro kratší intervaly, než je jeden rok. **Zkrácení rozpočtového období** by celkově pro společnost mohlo mít velký význam z hlediska usnadnění a zpřesnění tvorby rozpočtu, který by mohl být sestavován na půlroční období, tedy pro obě sezóny odděleně.

Pro společnost by dále mohlo být přínosné **zvýšit podíl využití softwaru** pro účely rozpočtování a kontroly. První variantou je pouze mírná změna ve formě vytvoření jednotného souboru Excel, v kterém by byly již existující tabulky pro alokaci nákladů, a dále by se sem přesunul i proces zjišťování orientačního výsledku hospodaření střediska, který v současnosti zástupce společnosti počítá na kalkulačce a zapisuje do jednotlivých výsledovek. Po zavedení této změny by se předešlo chybám z nepozornosti, proces by byl rychlejší a přehlednější – obzvláště při větším využití funkcí programu MS Excel. Zjednodušený návrh podoby tohoto souboru vypracovaný autorem práce lze vidět na následujícím obrázku. Mnohem podrobněji lze na tento návrh nahlédnout v **příloze IV**.

	Rozpočet/minulé období			Sledované období			Změna		
	B1	B2	P1	B1	B2	P1	B1	B2	P1
Tržby							0 Kč	0 Kč	0 Kč
Marže							0 Kč	0 Kč	0 Kč
Náklad X							0 Kč	0 Kč	0 Kč

Ziskovost středisek						
Středisko	VH dle VZZ		Dílčí alokace	Zbytková alokace	Výsledný VH	Změna
B1						
B2						
P1						

	Dílčí alokace			Částka			Celkem
	B1	B2	P1	B1	B2	P1	
Sklad							0 Kč
Náklad X	50%	50%	0%	0 Kč	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Společnost							0 Kč
Náklad XX	20%	10%	40%	0 Kč	0 Kč	0 Kč	0 Kč
Celkem				0 Kč	0 Kč	0 Kč	

	Zbytková alokace			Částka		
	B1	B2	P1	B1	B2	P1
Společnost						
Sklad						
Celkem						

Obrázek 13 Zjednodušená verze MS Excel souboru z přílohy IV

(vlastní zpracování)

Druhou variantou by bylo investovat do **nákupu specializovaného softwaru**, který by byl schopen napojení na účetnictví a poskytl by přímou či nepřímou podporu pro tvorbu a kontrolu rozpočtů. S tímto návrhem se však pojí větší náklady, ať už jednorázové či ve formě měsíčních poplatků. Dalším problémem by také mohlo být najít ten správný software, který by vyhovoval potřebám společnosti, a následný přechod na něj. Společnost navíc v tomto ohledu cíleně nechce být závislá na službách poskytovaných jinými společnostmi.

Na závěr samozřejmě lze navrhnout, aby společnost pro účely zefektivnění systému plánování a rozpočtování **najala poradce**, který by detailně nahlédl do účetnictví a kvalifikovaně posoudil, jaké změny by společnost měla zvážit. Realizace tohoto návrhu by však byla patrně nejnákladnější a musela by předcházet velké motivaci ke změně ze strany vedení společnosti. To si však sice uvědomuje některé nedostatky současného systému, nicméně je toho názoru, že pro jejich potřeby je systém dostatečný a vzhledem k jeho dlouhé historii nechce provádět větší změny.

Tabulka 9 Shrnutí návrhů a vyplývajících benefitů

Návrh	Benefity
navázat alokační poměry na zjistitelné náklady střediska	zpřesnění hodnocení výkonnosti středisek a pozitivní vliv na motivaci
rozšířit rozpočet o další položky	vyšší pozornost snižování nákladů, nejen na tvorbu marže
zavést čtvrtletní kontrolu a pololetní rozpočtové období	sledování vlivu sezóny a tvorba přesnějších odhadů
zvýšit využití softwaru	přehlednost, jednotnost, méně prostoru pro chyby, rychlejší kontrola
využít služby specializovaného poradce	komplexní analýza systému a kvalifikované návrhy na zlepšení

(vlastní zpracování)

ZÁVĚR

Cílem teoretické práce bylo provést rozbor literárních zdrojů z oblasti plánování a rozpočetnictví v podniku. Po úvodních kapitolách o manažerském účetnictví a nákladech bylo představeno plánování a rozpočetnictví jako proces formulování cílů a cest k jejich dosažení. Dále se práce zabývala významem plánování pro podnik a procesem vzniku plánů a rozpočtů, kde byla podrobněji popsána příprava hlavního podnikového rozpočtu. Následně byly probrány jednotlivé druhy rozpočtů a jejich možné výhody či nedostatky. Na to navázala kapitola o nedostacích tradičních forem rozpočtů a modernějších metodách. V závěru teoretické části je zmíněn i význam rozpočtů pro měření výkonnosti.

Cílem praktické části bylo provést analýzu současného systému plánování a rozpočetnictví ve vybrané firmě a jejím základě navrhnout opatření na zlepšení tohoto systému. Pro účely následné analýzy byla nejprve představena vybraná společnost jako společnost akciová, zabývající se velkoobchodním prodejem rostlinného zboží. Následně byla provedena analýza hospodaření společnosti v letech 2019-2023 a analýza nákladů za rok 2018. Bylo zjištěno, že společnosti se dařilo tvořit zisk v průměrné výši 5,7 mil. Kč a nejkritičtější pro ni byl rok 2020, ovlivněn pandemií. V následujícím roce společnost tuto krizi překonala, nicméně její výsledek hospodaření od roku 2021 mírně klesá z důvodů růstu nákladů a počtu investic. Náklady společnosti tvoří převážně náklady na prodané zboží a osobní náklady a podíl variabilních nákladů je zhruba 70 %. Společnost sleduje výkonnost tří středisek, přičemž největší podíl na výnosech i nákladech má středisko P1, poté následuje středisko B2 a poslední je B1.

Co se týče samotného systému plánování a rozpočetnictví, společnost využívá již téměř 20 let ten stejný postup. Na začátku roku je stanoven rozpočet tržeb a marže pro jednotlivá střediska, nákladové položky se zvláště nerozpočtují. Na začátku června proběhne první průběžná kontrola a v lednu následujícího roku kontrola závěrečná. Při kontrole se srovná rozpočet tržeb a marže se skutečnými hodnotami a nákladové položky se srovnají s výsledky minulého období. V rámci závěrečné kontroly je také provedena alokace nákladů z účtů Sklad a Společnost a zjišťuje se orientační výsledek hospodaření středisek.

V rámci analýzy a zhodnocení současného systému bylo identifikováno několik nedostatků. Prvním z nich je fakt, že společnost rozpočtuje pouze tržby a marži. Autor práce proto navrhl rozšíření rozpočtu i o několik nákladových položek, jako například

náklady na reprezentaci a propagaci, dary, spotřební materiál či kancelářské pomůcky. Dalším nedostatkem systému je nepřesná alokace nákladů z důvodu využití alokačních poměrů bez reálného základu. Autor proto navrhl navázání tohoto poměru na výši zjištěných nákladů střediska. Společnost dále pro tvorbu rozpočtů využívá software pouze v malé míře, proto byl autorem práce navrhnut jednotný soubor MS Excel, který by pro společnost představoval pouze malou a nenákladnou změnu, která by však mohla celý proces zpřehlednit a usnadnit. Případně by společnost mohla zvážit využití specializovaného softwaru. Předposledním návrhem je zavedení čtvrtletní kontroly a pololetního rozpočtového období, což by společnosti mohlo umožnit lépe sledovat vliv sezóny a umožnit přesnější odhady i efektivnější řízení nákladů. Posledním návrhem je samozřejmě také využití služeb odborného poradce, který by provedl komplexnější analýzu a navrhl další opatření, nicméně by to bylo pro společnost nákladnější.

Navrhnutá opatření se celkově mohou ve společnosti setkat s odmítavým postojem, jelikož společnost sama necítí potřebu stávající systém měnit, ačkoli by to mohlo celý systém zpřesnit a zefektivnit. Současné postupy jsou však časem ověřené a pro potřeby společnosti zřejmě dostačující.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

BHIMANI, Alnoor; SIVABALAN, Prabhu; KAZBI SOONAWALLA, Kazbi a JAMES WAKEFIELD, James, 2024. Annual budgets and rolling budgets use in UK and Australian firms. Online. *Journal of Management Control*. Vol. 35, s. 509-561. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1007/s00187-024-00382-5>. [cit. 2025-03-16]

BUŽINSKIENĚ, Rita, 2019. Master budget formation in private companies. Online. *Professional studies: theory and practice*. No. 6 (21), s. 32-39. ISSN 2424-5321. Dostupné z: <https://vb.svako.lt/object/elaba:47753953/>. [cit. 2025-04-05]

CARDOŞ, Ildikó Réka, 2014. New trends in budgeting – a literature review. Online. *SEA - Practical Application of Science*. Vol. II, no. 2/4, s. 483–489. Dostupné z: <https://research-ebsco-com.proxy.k.utb.cz/c/ubdjpj/viewer/pdf/nz7x6qfd6v>. [cit. 2025-04-05]

CROSSON, Susan V. a NEEDLES, Belverd E., ©2014. *Managerial accounting*. 10th edition. Mason, Ohio: South-Western, Cengage Learning. ISBN 978-1-133-95896-3.

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

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA [ČNB], 2020. *Bezprostřední dopady pandemie covid-19 na českou ekonomiku*. Online. Zpráva o inflaci – příloha. II/2020. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-inflaci/tematicke-prilohy-a-boxy/Bezprostredni-dopady-pandemie-covid-19-na-ceskou-ekonomiku/> [cit. 2025-05-08]

DRURY, Colin, 2021. *Management and cost accounting*. Eleventh edition. Andover: Cengage. ISBN 978-1-4737-7361-5.

EKHOLM, Bo-Göran a WALLIN, Jan, 2011. The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets. Online. *Journal of Business Finance & Accounting*. Vol. 38, no. 1-2, s. 145-164. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>. [cit. 2025-04-05]

FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav a PETERA, Petr, 2020. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-1-4737-7361-5.

FRANKLIN, Mitchell; GRAYBEAL, Patty a COOPER, Dixon, ©2019. *Principles of Accounting*, Volume 2: Managerial Accounting. Online. OpenStax. ISBN 978-1-947172-59-3. Dostupné z: <https://openresearchlibrary.org/content/e7dcfa68-cd91-4019-ad93-27ffba449267> [cit. 2025-04-05]

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

HEISINGER, Kurt a HOYLE, Joe, ©2013. *Managerial Accounting*. Online. Flat World Knowledge. ISBN 978145334527 Dostupné z: <https://archive.org/details/managerialaccoun0000kurt/page/n3/mode/2up>. [cit. 2025-04-05]

IONESCU, Constantin Aurelian, 2015. Using flexible budgets to manage organizational performance and cost. Online. *Annals of the Academy of Romanian Scientists: New Series on Economy, Law and Sociology*. Vol. 1, no. 1/2015, s. 87-96. ISSN 2068-200. Dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/334883135> [cit. 2025-04-05]

KRÁL, Bohumil, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

MARTINOVIČOVÁ, Dana; KONEČNÝ, Miloš a VAVŘINA, Jan, 2019. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 2., aktualizované vydání. Expert. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2034-5.

MILLER-NOBLES, Tracie L.; MATTISON, Brenda; MATSUMURA, Ella Mae a HORNGREN, Charles T., ©2014. *Horngren's Accounting: The Managerial Chapters*. 4th edition. Boston: Pearson. ISBN 978-0-13-325543-0.

NGUYEN, Dai Huu; WEIGEL, Christine a HIEBL, Martin R.W., 2018. Beyond budgeting: review and research agenda. Online. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Vol. 14, no. 3, s. 314-337. ISSN 1832-5912. Dostupné z: <https://doi.org/10.1108/JAOC-03-2017-0028>. [cit. 2025-04-05]

OLIVER, Lianabel a NIN, Eduardo, 2019. *10 Steps to Successful Budgeting*. Online. Quebec, Montmagny: Marquis. ISBN 9781947308879. Dostupné z: https://books.google.cz/books/about/10_Steps_to_Successful_Budgeting.html?id=6teMDwAAQBAJ&redir_esc=y

ONCIOIU, Ionica, 2021. *CSR and Management Accounting Challenges in a Time of Global Crises*. Online. IGI Global. ISBN 9781799880714. Dostupné z:

https://www.google.cz/books/edition/CSR_and_Management_Accounting_Challenges/02h2EAAAQBAJ?hl=cs&gbpv=0&kptab=overview

PIETRZAK, Zaneta, 2013. Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies. Online. *Social Sciences: Challenges For Finance And Accounting*. Vol. 82, no. 4. ISSN 2029-7319. Dostupné z: <https://doi.org/https://doi.org/10.5755/j01.ss.82.4.6604>.

POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-5773-5. Dostupné také z: <https://www.bookport.cz/kniha/moderni-metody-rizeni-nakladu-1354/>.

SHIM, Jae K.; SIEGEL, Joel G. a SHIM, Allison I., 2011. *Budgeting Basics and Beyond*. Fourth Edition. Online. Hoboken, New Jersey: John Wiley. ISBN 978-1-118-09627-7. Dostupné z: https://www.google.cz/books/edition/Budgeting_Basics_and_Beyond/FsioDgAAQBAJ?hl=cs&gbpv=0

VYBRANÁ SPOLEČNOST, 2018 - 2023. *Výroční zprávy společnosti*. Online. Dostupné z: justice.cz.

VYBRANÁ SPOLEČNOST, 2018. *Detailní výkazy zisku a ztráty včetně střediskového členění*. Interní účetní dokument.

VYBRANÁ SPOLEČNOST, 2018a. *Hodnocení výkonnosti středisek*. Interní účetní dokument.

VYBRANÁ SPOLEČNOST, 2019–2023. *Výkazy zisku a ztráty*. Online. Dostupné z: justice.cz.

ZÁSTUPCE SPOLEČNOSTI, 6/2024–5/2025. *Informace o organizační struktuře společnosti, systému plánování a rozpočetnictví*. [osobní komunikace]

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

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1 Srovnání manažerského a finančního účetnictví	15
Obrázek 2 Schéma procesu plánování a rozpočtování.....	21
Obrázek 3 Soustava rozpočtů výrobní společnosti	22
Obrázek 4 Vztah kalkulace nákladů výkonu a celkového rozpočtu nákladů.....	23
Obrázek 5 Jednoduchý variantní rozpočet	27
Obrázek 6 Tvorba klouzavého rozpočtu	29
Obrázek 7 Přehled poboček, středisek a produktových řad	36
Obrázek 8 Organizační struktura společnosti	37
Obrázek 9 Přehled výsledku hospodaření v letech 2019-2023	41
Obrázek 10 Graf struktury nákladů v druhovém členění	45
Obrázek 11 Podíl středisek na celkových nákladech	48
Obrázek 12 Časové schéma procesu plánování a rozpočtování	50
Obrázek 13 Zjednodušená verze MS Excel souboru z přílohy IV	56

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Přehled počtu zaměstnanců.....	39
Tabulka 2 Přehled výsledku hospodaření v letech 2019-2023	40
Tabulka 3 Podíl středisek na tržbách, marži a VH v roce 2018.....	42
Tabulka 4 Podíl produktů na výnosech a marži v roce 2018.....	43
Tabulka 5 Druhové členění nákladů za rok 2018	44
Tabulka 6 Variabilní náklady	47
Tabulka 7 Struktura nákladů dle místa vzniku	48
Tabulka 8 Závěry zhodnocení systému	54
Tabulka 9 Shrnutí návrhů a vyplývajících benefitů.....	57

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ZBB Zero-based budgeting

ABB Activity-based budgeting

AB Activity-based

ABC Activity-based costing

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha P I: Tabulka alokace nákladů (sklad)

Příloha P II: Tabulka alokace nákladů (společnost)

Příloha P III: Ruční výpočet výsledku hospodaření střediska

Příloha P IV: Návrh jednotného Excel souboru

Příloha P V: Hodnocení výsledků společnost a tvorba nového rozpočtu

PŘÍLOHA P I: TABULKA ALOKACE NÁKLADŮ (SKLAD)

Rozúčtování nákladů skladu na střediska B1 a B2 2018						
Názvy účtů	Částka celkem	%B1	%B2	Kč B1	Kč B2	
Mechanismy a opravy	57 751	70	30	40 426	17 325	
PHM a oleje	17 228	70	30	12 060	5 168	
Mzdy stáří + odvody	462 795	50	50	231 398	231 398	
Mzdy brigádníci + odvody	101 088	70	30	70 762	30 326	
Kancelářské pomůcky	44 198	70	30	30 939	13 259	
	683 060			385 583 ✓	297 477	
zůstatek SKL	287 360	50	50	143 680	143 680	
				143 680 ✓	143 680	

PŘÍLOHA P II: TABULKA ALOKACE NÁKLADŮ (SPOLEČNOST)

SPOLEČNOST - reál rozúčtování nákladů 2018																
Číslo účtu	Název účtu	Částka	B1	B2	B3	P1	SK	SP	X	B1	B2	B3	P1	SK	X	SP
518 09	Nájem	492	50%	50%						246	246					
518 14	auto, odpisy, úroky	162	50%		0%	10%		40%		81	0	0	16	0	0	65
	PHM+ opravy	124	50%		0%	10%		40%		62	0	0	12	0	0	50
		0	20%	10%	0%	40%		30%		0	0	0	0	0	0	0
		0	13%	13%	0%	74%		0%		0	0	0	0	0	0	0
521 01		0						100%		0	0	0	0	0	0	0
								100%								
								100%								
521 01	Mzdy	900	50%			10%		40%		450	0	0	90	0	0	360
527 01		98	40%	40%			0%	20%		39	39	0	0	0	0	20
CELKEM		1 776,00								878	285	0	119	0	0	0

1 282

Náklady, které jsou během roku účtovány na SP a pak se rozúčtovávají na střediska

4 565

Výsledovka SP dle účto

3 283

Nepřeúčtovaný zůstatek

Mzdy a stravenky jsou již rozpuštěny viz "Rozúčtování mezd"

P1	0,4	1313
B1	0,3	984,9
B2	0,3	984,9
B3	0	0

Do kalkulací za střediska je nutné připočíst uvedené sumy

PŘÍLOHA P III: RUČNÍ VÝPOČET VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ STŘEDISKA

Účet	Název účtu	Počáteční stav	Obrot	Konečný stav
644xxx		4 231,91	0,00	4 231,91
648002	Ostatní provozní výnosy	11 813,82	254,00	12 067,82
648xxx		11 813,82	254,00	12 067,82
64xxxxx		28 442,23	254,00	28 696,23
663001	Kurzové zisky	36 568,45	6 137,13	42 705,58
663xxx		36 568,45	6 137,13	42 705,58
66xxxxx		36 568,45	6 137,13	42 705,58
6xxxxxx		31 565 924,98	2 004 051,53	33 569 976,51
xxxxxxx		31 565 924,98	2 004 051,53	33 569 976,51
Hospodářský výsledek:		3 268 924,03	-246 559,51	3 022 364,52

SP 1-2 - 1. 213 -
SP - 1191 -

1.709, -

1.590

→ - 32
(ovinn)

- 212

1.270

Plan

31.500

G-7

9.800

360 20 207

P 146

PŘÍLOHA P IV: NÁVRH JEDNOTNÉHO EXCEL SOUBORU

Kontrola plnění rozpočtu za období: XX.XX.202X - XX.XX.202X

	Rozpočet/minulé období			Sledované období			Změna		
	B1	B2	P1	B1	B2	P1	B1	B2	P1
Tržby	25 000 000 Kč	25 000 000 Kč	30 500 000 Kč	27 084 565 Kč	24 156 875 Kč	31 028 000 Kč	2 084 565 Kč	-843 125 Kč	528 000 Kč
Marže	7 500 000 Kč	7 500 000 Kč	9 150 000 Kč	7 568 154 Kč	7 325 125 Kč	9 250 456 Kč	68 154 Kč	-174 875 Kč	100 456 Kč
Náklad X	240 000 Kč	200 000 Kč	300 000 Kč	242 125 Kč	201 356 Kč	311 546 Kč	-2 125 Kč	-1 356 Kč	-11 546 Kč
Náklad XX	120 000 Kč	85 000 Kč	180 000 Kč	119 154 Kč	85 136 Kč	190 568 Kč	846 Kč	-136 Kč	-10 568 Kč

Hodnoty, které je potřeba vložit ručně

* Vložené hodnoty jsou smyšlené

Středisko	VH dle VZZ		Výsledný VH		VH minulého období		Změna	
	Dílčí alokace		Zbytková alokace					
	B1	B2	B1	B2	B1	B2	B1	B2
B1	2 500 000 Kč	364 869 Kč	1 484 546 Kč	650 585 Kč	750 000 Kč	99 415 Kč		
B2	2 300 000 Kč	394 999 Kč	1 484 546 Kč	420 455 Kč	400 000 Kč	-20 455 Kč		
P1	3 800 000 Kč	140 031 Kč	1 739 724 Kč	1 920 245 Kč	2 000 000 Kč	79 755 Kč		

Dílčí alokace				Celkem	
	Poměr		Částka		
	B1	B2	B1	B2	
Sklad					654 845 Kč
Náklad X	492 000 Kč	50%	0%	246 000 Kč	492 000 Kč
Náklad XX	162 845 Kč	30%	0%	48 854 Kč	162 845 Kč
Společnost					245 055 Kč
Náklad XXX	350 078 Kč	20%	40%	70 016 Kč	245 055 Kč
Celkem				364 869 Kč	394 999 Kč

Zbytková alokace				Částka		
	Celková částka	Již rozděleno	Částka k alokaci	Poměr		
				B1	B2	
Společnost	4 594 364 Kč	245 055 Kč	4 349 309 Kč	30%	30%	40%
Sklad	1 014 351 Kč	654 845 Kč	359 506 Kč	50%	50%	0%
Celkem	5 608 715 Kč	899 900 Kč	4 708 815 Kč			

PŘÍLOHA P V: HODNOCENÍ VÝSLEDKŮ SPOLEČNOST A TVORBA NOVÉHO ROZPOČTU

Zpráva podnikatelské činnosti za období 1.1.2018 - 31.12.2018

Zpracoval: [REDACTED] – předseda představenstva
✓ [REDACTED] 24.1.2019

1. Zpráva o výsledcích společnosti v období od 1.1.2018 do 31.12.2018 a o postavení produktů na trhu.

1.1 Předseda představenstva předložil přítomným „Hodnocení k 24.1.2019“ zpracované Ing. [REDACTED] (viz příloha).

1.2 Zpráva o postavení produktu na trhu: [REDACTED]

Středisko [REDACTED]

<u>Rok</u>	<u>Vydané FA</u>	<u>k 31.12.</u>	<u>jaro (k 31.5.)</u>	<u>léto a podzim</u>
2018				
2017				
2016				
2015				
2014				

<u>Počet nabídek</u>	<u>celkem</u>	<u>k 31.5.</u>	<u>podzim.</u>
2018			
2017			
2016			
2015			
2014			

	<u>Tržby</u> [REDACTED]		<u>Tržby</u>	
	<u>31.12.</u>	<u>31.5.</u>	<u>31.12.</u>	<u>31.5.</u>
2018				
2017				
2016				
2015				
2014				

Podíl prvních pěti na celkovém obrátu k 31.12.

2018
2017
2016
2015
2014
2013

2017
2016
2015
2014

Podíl prvních pěti na celkovém obrátu k 31.12.

2018
2017
2016
2015
2014

Tržby

Tržby na středisku v [] meziročně podstatně vzrostly (téměř o %). Realizovali jsme jednu „velkou“ zakázku v hodnotě cca [] mil. Kč. Z „běžného“ provozu se tedy tržby zvýšily o []%. Růst je z velké části opět dán konjunkturou na trhu, dále pak posílením v oblasti prodeje []

[]
Plán tržeb ([] mil. Kč) jsme mírně překročili.

Marže

Marže je o něco vyšší než v []. Může být způsobeno realizací zakázek na soukromých zahradách.

	k 31.5.	k 31.12.
2018		
2017		
2016		
2015		
2014		

Orientační ziskovost střediska se meziročně výrazně zvýšila na [] mil. Kč ([]% z tržeb)

Plán tržeb na rok 2019 je [] tis. Kč s marží []%. [] Tento plán je reálně splnit.

1.3 Zpráva o postavení produktu [] – prodej travních osiv, trávníkových hnojiv a kobercových

V roce 2013 jsme na trh uvedli novou značku (produkt) [] (velkoobchod s výrobky pro trávníkářské profesionály).

Cílem tohoto kroku bylo

- Vymanit produkt ze závislosti na společnosti []
- Vytvořit prostor pro posílení prodeje dalších komodit (hnojiv, substrátů, kobercových trávníků) a jejich propagaci.
-
- Vytvořit prostor pro navýšení výkonu.

Marže

	k 31.5.	k 31.12.
2018		
2017		
2016		
2015		
2014		

Poz. Prezentované údaje při porovnávání [] je třeba brát s rezervou, protože došlo ke změně způsobu sledování. Do konce roku 2015 jsme podíl [] pouze odhadovali na základě zboží vydaného ze skladu (vše bylo fakturováno dohromady). Od 1.1.2016 jsme začali tržby „klíčovat“ a pro každý segment byla vytvořena vlastní fakturační řada. Klíčování je však značně subjektivní (velmi často se překrývá).

Tžby

Je dobré mít na zřeteli, že výkon [] není dán pouze vlastní fakturací, ale [] chystá zakázky pro Zakázkový prodej P1 a chystá zakázky pro []. Část zboží, které bylo přivezeno do [] je pak fakturováno v rámci ZP

Pro rok 2019 chystáme v rámci []

- reorganizaci ploch s cílem zefektivnění prodeje.
- Novou propagaci (letáky, inzerci, PR články, oživení prodejny)

Celková marže za středisko mírně posílila v porovnání s rokem 2017.

Orientační ziskovost střediska se meziročně [] mil. Kč ([]% z tržeb)
(nárůst mezd, investice do úprav prodejny, kurzový rozdíl)

Plán tržeb a marže pro rok 2018 se podařilo splnit (mírně překročit)

Plán tržeb na rok 2019 je ve výši [] tis. Kč s []% obchodní marží (tj. [] tis. Kč).

Středisko []

Rok	Vydané FA	k 31.12.	jaro	podzim
2018				
2017				
2016				
2015				
2014				

Počet nabídek	celkem	k 31.5.	podzim.
2018			

Cíle se postupně daří plnit. Značka [REDACTED] se etablovala. Podařilo se vytvořit kompletní ucelenou nabídku, nyní zařazujeme biologickou ochranu rostlin.

	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Celkem								

Orientační ziskovost střediska se meziročně výrazně zvýšila na [REDACTED] mil. Kč ([REDACTED] % z tržeb)

Je dobré sledovat výkony odděleně

- Osiva B2 (včetně směsí) + Hnojiva B2 ()
- Koberce ()

Osiva B2 + Hnojiva

	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
OS - B2 + směsí								
HNOJ								
OS.B2 + Hnoj								

- V letech 2011-2014 se výkony stabilně pohybovali kolem [REDACTED] mil. Kč s marží [REDACTED] %
- Od roku 2015 je výkon kolem [REDACTED] mil Kč

Koberce

	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Kob								

-
-
- Výsledek za rok 2018
 - Tržby jsou famózní
 - velké projekty
možný přínos do budoucna (předpoklad dodávek našeho zboží na údržbu)
 - běžný obchod
Pokud se zopakuje v roce 2019, mohli bychom zařadit jako stabilní součást obchodu. Musí být snahou však docílit marže min. kolem █%

Plán tržeb na rok 2019 je █ is. Kč s marží █ - Kč.

2. Ostatní

Inkaso

Propagace v roce 2019

Stav prostředí IT

Investice █

- a) Hala a kanceláře █
 - Var.1 Dostavba - Odhadovaná cena █ Kč
 - Var.2 Stavba nové haly – odhad cca █ Kč
- b) Vyjmutí pozemku ze ZPF
Navrhujeme odložit.
- c) Cestní síť a manipulační plocha
Možno realizovat až po vyjmutí.
Odhadovaná cena █ Kč
Navrhujeme odložit.
- d) Dostavba kanceláří
Odhadovaná cena █ Kč
Případná realizace █

Investice [redacted]

Doplnění pozemku Pozemkovému úřadu. Cca [redacted] mil. Kč

3. Rozpočet pro rok 2019

Prezentovaný plán

Odhad tržeb je pro každý rok u všech produktů a komodit jako vždy obtížný.

<i>Rozpočet</i>	<i>Tržby</i>	<i>Obchodní marže (započtený úhrn)</i>
[redacted]	[redacted] tis. Kč	[redacted] tis. Kč
<i>P1</i>	[redacted] tis. Kč	[redacted] tis. Kč
<i>B1</i>	[redacted] tis. Kč	[redacted] tis. Kč
<i>B2</i>	[redacted] tis. Kč	[redacted] tis. Kč

4. Projekt [redacted]

Při jednání představenstva a dozorčí rady dne 30.1.2017 prezentoval předseda představenstva [redacted] [redacted] se stručným střednědobým plánem do roku 2020. Představenstvo považuje nadále tento materiál za aktuální a při řízení společnosti se ho drží.