VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2019 Klára Hoďánková

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra manažerského účetnictví

studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Analýza a návrh optimalizace systému plánů a rozpočtů na příkladu konkrétního podniku

Autor bakalářské práce:	Klára Hoďánková
Vedoucí bakalářské práce:	Ing. Kateřina Knorová, MBA
Rok obhajoby:	2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Analýza a návrh optimalizace systému plánů a rozpočtů na příkladu konkrétního podniku“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 24.05.2019

.....

Klára Hoďánková

Poděkování

Tato bakalářské práce by nemohla vzniknout bez vedení paní inženýrky Kateřiny Knorové, která poskytla cenné rady a postřehy během zpracování bakalářské práce, a bez informací poskytnutých panem Robertem Husákem, finančním ředitelem společnosti s.Oliver.

Abstrakt

Tato bakalářská práce se zabývá analýzou systému plánů a rozpočtů. Konkrétně je zaměřena na analýzu systému plánů a rozpočtů ve společnosti s.Oliver. Na základě shrnuté teorie, která tvoří první část bakalářské práce, je posouzena současná využitelnost daného systému a jsou navrženy možnosti jeho zlepšení.

Klíčová slova

manažerské účetnictví, plán, plánování, rozpočet, rozpočtování, denní plány

Abstract

This bachelor's thesis focuses on analysis of plans and budgets system. The analysis is specifically done in company s.Oliver. According to theory, which is the first part of bachelor's thesis, is considered current use of the system and are proposed possible changes for improvements.

Key Words

managerial accounting, plan, planning, budget, budgeting, daily plans

Obsah

Úvod 1
1 Úvod do teorie rozpočtů a plánů 3
1.1 Vymezení pojmů 3
1.2 Varianty plánů 3
1.2.1 Strategický plán 4
1.2.2 Taktický plán 4
1.2.3 Operativní plán 4
1.3 Typy rozpočtů 5
1.3.1 Pevný rozpočet 5
1.3.2 Variantní rozpočet 5
1.3.3 Indexní rozpočet 5
1.3.4 Rozpočet s nulovým základem 6
1.3.5 Klouzavý rozpočet 6
1.4 Funkce rozpočtu 7
1.5 Kritika sestavování rozpočtů 8
1.6 Forecasting 9
1.6.1 Kvalitativní metody 9
1.6.2 Kvantitativní metody 10
2 Sestavení hlavního rozpočtu 11
2.1 Rozpočtová výsledovka 11
2.1.1 Etapy sestavování rozpočtové výsledovky 12
2.2 Rozpočtová rozvaha 13
2.3 Rozpočet peněžních toků 13
2.4 Metoda Top-Down a Bottom-Up 14

2.4.1 Bottom-Up 14
2.4.2 Top-Down 14
2.4.3 Kombinace přístupů 15
2.5 Kontrola rozpočtu 15
2.5.1 Kontrola rozpočtu interními výnosy 15
2.5.2 Mimoúčetní kontrola rozpočtu 15
2.5.3 Kontrola nákladů pomocí ukazatele nákladovosti 16
3 Představení společnosti 17
3.1 Struktura společnosti 17
3.2 Proces sestavování ročního rozpočtu 18
3.3 Vztah forecastu a rozpočtu 19
3.4 Metodika sestavování rozpočtu výnosů 20
3.5 Metodika sestavování rozpočtu nákladů 21
3.6 Rozpočtová výsledovka 22
4 Zhodnocení a návrhy optimalizace 25
4.1 Rozpočtová výsledovka 25
4.2 Využití klouzavého rozpočtu 26
4.3 Denní výnosy 27
4.4 Ukazatel nákladovosti 29
Závěr 30
Literatura 32
Seznam obrázků a tabulek 33
Seznam příloh 34

Úvod

Tématem bakalářské práce je problematika systému plánů a rozpočtů. Konkrétně je zaměřena na analýzu systému plánů a rozpočtů ve společnosti s.Oliver. Společnost s.Oliver je dceřiná společnost německé matky a její činností je prodej zboží koncovému zákazníkovi.

Plány a rozpočty jsou jedny ze základních nástrojů manažerského účetnictví a jsou důležité pro efektivní řízení společnosti. Plány jsou sestavovány s cílem stanovení budoucího vývoje a rozhodnutí o potřebných kapacitách, které pomohou k dosažení cílů společnosti. Pro rozpočty je typické, že jsou sestavovány na roční nebo i měsíční bázi, záleží na potřebách managementu, aby docházelo k účinnému řízení. V konkrétní společnosti s.Oliver je typické, že je sestavována pouze rozpočtová výsledovka jako jediný výkaz z hlavního podnikového rozpočtu.

Cílem bakalářské práce je analýza a popsání aktuálního stavu systému plánů a rozpočtů ve společnosti s.Oliver a na základě shrnuté teorie posouzení tohoto stavu a navržení možných optimalizací pro zlepšení využití tohoto systému pro řízení společnosti. Hlavní pozornost bude zaměřena především na problematiku denního plánování tržeb pro pobočky společnosti.

Práce je z organizačního hlediska rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou.

V teoretické části jsou rozebrány základní teorie zabývající se plány a rozpočty. Dále je pozornost zaměřena na etapy sestavování hlavního podnikového rozpočtu a jeho jednotlivé výkazy. Na konci teoretické části jsou zmíněny možnosti využívané pro kontrolu rozpočtů.

Praktická část se následně zaměřuje na konkrétní podnik, kterým je společnost s.Oliver, zabývající se prodejem zboží koncovému zákazníkovi. Nejdříve je společnost představena a poté je popsán proces sestavování rozpočtu a metodika k sestavení předpokládaných nákladů a výnosů. Následně je rozebrána struktura rozpočtové výsledovky jako jediného výkazu z hlavního podnikového rozpočtu. Na závěr praktické části je zhodnocen současný systém plánů a rozpočtů a jsou navrženy optimalizace.

Pro získání teoretických znalostí byly využity především publikace Fibírová et al. (2015) a Král et al. (2008), které nabízejí základní poznatky z oblasti plánů a rozpočtů. Tyto poznatky pak byly následně použity k analýze společnosti a návrhům optimalizace.

1 Úvod do teorie rozpočtů a plánů

Plány a rozpočty hrají významnou roli při řízení podniku, protože umožňují vedení rozhodovat o investicích a dalším vývoji podniku. V různých odborných knihách a textech se však pojem plán a rozpočet překrývají, a proto je nutné pojem plán a rozpočet pro tuto práci vymezit.

1.1 Vymezení pojmů

Anglosaská oblast chápe plánování jako obecný proces utváření cílů a cest k dosažení těchto cílů. Rozpočtování je chápáno jako kvantitativní vyjádření plánu a jako pomoc při koordinaci všeho, co bude zapotřebí k jeho dosažení (Horngren, Datar, & Rajan, 2014, s. 220).

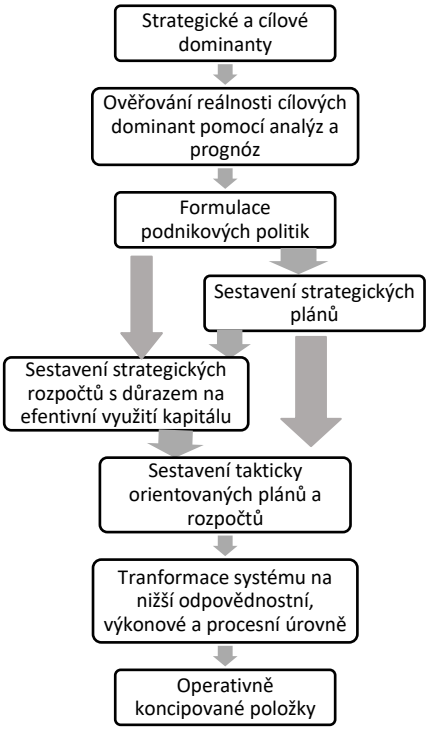
Podobný pohled na teorii plánů a rozpočtů nabízí (Král et al., 2008, s. 264-265). Ten se dívá na pojem plánů jako na proces konkretizace strategických cílů podniku, kdy plán je nástroj konkretizace cílů podniku z naturálního hlediska a rozpočet je nástroj konkretizace z hodnotového hlediska.

1.2 Varianty plánů

Před rozborem různých typů rozpočtů je vhodné krátce zmínit různé varianty plánů, které jsou využívané v praxi. Tyto varianty se liší časovým horizontem, na který jsou sestavovány a svým zaměřením pro řízení podniku.

Obr. 1 Vztah podnikových politik k plánům a rozpočtům zobrazuje vztahy mezi těmito plány a podnikovými politikami.

Obr. 1 Vztah podnikových politik k plánům a rozpočtům



Zdroj 1 Král et al. ,2008, str. 270

1.2.1 Strategický plán

Strategický plán je sestavován na dobu od tří až do deseti let, přičemž časový horizont závisí na konkrétním portfoliu produktů a investiční náročnosti na jeho zajištění. Pro strategický plán je typické, že informuje o vývoji hlavních vrcholových hodnotových ukazatelů, například hospodářském výsledku nebo rentabilitě kapitálu. Ke změnám ve strategickém plánu dochází hlavně jako reakce na změny v okolí podniku nebo v podniku (Fibírová et al. 2015, s. 303).

1.2.2 Taktický plán

Taktické plány navazují na plány strategické a konkretizují se pro časový horizont jednoho a tří roků. Jejich specifikem je větší detailnost zpracování. Jsou sestavovány proto, aby docházelo k lepšímu využívání existujících zdrojů a vytvořené kapacity (Fibírová et al. 2015, s. 303).

1.2.3 Operativní plán

Posledním typem plánů je plán pro operativní řízení podniku. Tento typ plánu je sestavován na období maximálně jednoho roku, typicky jsou operativní plány

zpracovávány na kratší období. Je to velmi detailně zpracovaný plán na úrovni různých úkolů a odpovědností (Fibírová et al. 2015, s. 303)

1.3 Typy rozpočtů

Manažerské účetnictví rozlišuje několik typů rozpočtů a každý z těchto typů umožňuje sledovat různé cíle, a proto se tato kapitola zabývá různými formami rozpočtů.

1.3.1 Pevný rozpočet

Pevný rozpočet je rozpočet neumožňující změny v průběhu období, na které byl vytvořen (Fibírová et al., 2015, s. 336).

V současnosti tento typ rozpočtu nemá příliš velké využití s ohledem na nepředvídatelnost budoucího vývoje a nutnost schopnosti reagovat na nečekané změny ve vývoji na trhu.

Přesto může být vhodné tento typ rozpočtu využít u středisek, která netvoří výkon nebo výkon vytvořený je obtížně měřitelný. Příkladem takového střediska může být středisko zabývající se vedením účetnictví nebo středisko zabývající se informačními technologiemi a jejich poskytováním pro další střediska v podniku (Fibírová et al. 2015, s. 336).

1.3.2 Variantní rozpočet

Variantní rozpočty jsou zpracovávány pro různé varianty budoucího vývoje. Při sestavování variantních rozpočtů dochází k respektování závislosti některých kritérií na různé úrovni rozpočtovaných nezávislých veličin. Těmito veličinami jsou například objem prodeje, využití kapacit, apod. (Král et al. 2008, s. 304).

1.3.3 Indexní rozpočet

Indexní rozpočet je takový rozpočet, který vychází z dosažené skutečnosti v minulých obdobích nebo z rozpočtu sestaveného v minulých obdobích. Výchozí údaje získané z minulého období jsou pak upraveny o procentní podíl, beroucí v úvahu změny, k nimž oproti předchozím obdobím může dojít, jako jsou změny v objemu činnosti nebo aktivity (Král et al. 2008, s. 305).

Přístup pomocí indexních rozpočtů však přináší problém, a tím je fakt, že při použití dat z minulých období dochází k fixování dosažené úrovně, což může způsobovat potíže, pokud během období došlo k mimořádným jevům, jež se pak totiž projeví v rozpočtu na další rok. Pak také nemusí docházet k motivování pracovníků ke snižování nákladů, které by nemusely být vynaloženy, protože jsou již započítány v rozpočtu na dané období.

1.3.4 Rozpočet s nulovým základem

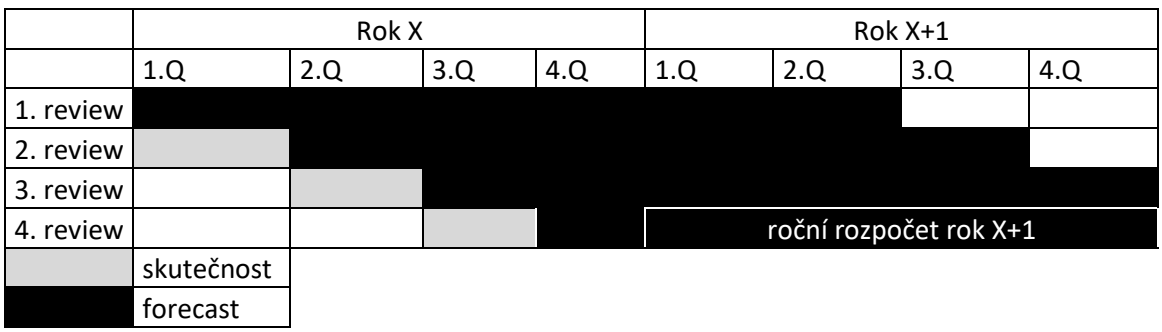
Rozpočet s nulovým základem je uváděn jako protiklad k indexním rozpočtům. Důvodem je to, že na rozdíl od indexních rozpočtů nevychází rozpočet s nulovým základem z minulosti. Základem pro sestavení rozpočtu s nulovým základem je přehled všech výkonů a činností, které daný útvar provádí a které bude muset provádět v budoucím období (Král et al., 2008, s. 304).

Přednost rozpočtu s nulovým základem dále rozebírají Fibírová et al. (Fibírová et al. 2015, s. 330), kteří si všímají toho, že při sestavování rozpočtu s nulovým základem musí docházet k neustálému pokládání otázek. Tyto otázky poté umožňují rušit a omezovat neproduktivní nebo nepotřebné a nadbytečné činnosti. Otázkami, které se pokládají, jsou: Proč podnik provádí určitou činnost ve vlastní režii nebo proč existuje daný útvar a jaké by měly být jím dosahované cíle.

1.3.5 Klouzavý rozpočet

Princip klouzavého rozpočtování nejlépe ilustruje Obr. 2 Klouzavé plánování, na kterém lze vidět postupné rozpočtování pro jednotlivá období.

Obr. 2 Klouzavé plánování



Zdroj 2 Fibírová et al., 2015, str.304

Základem klouzavého plánování je průběžná aktualizace plánů a rozpočtů do blízké budoucnosti. Během roku dochází k neustálé úpravě předpokládaných veličin na základě současného vývoje, což umožňuje zpřesňování odhadů vývoje pro následující období. Doporučeným rozsahem pro klouzavé plánování je období o délce 5-6 kvartálů (Fibírová et al., 2015, s. 304).

Výhodou tohoto typu rozpočtování je to, že neustálé upravování čtvrtletních nebo měsíčních rozpočtů umožňuje dosažení lepší vypovídací schopnosti rozpočtu sestaveného na tomto základě, než rozpočtu sestaveného pouze jednou ročně, a také lepší srovnatelnost výsledků s plánovanými veličinami.

Nevýhodou klouzavého rozpočtování je jeho pracnost a časová náročnost, která je způsobena procesem jeho sestavování.

1.4 Funkce rozpočtu

Po představení pojmů plán a rozpočet je důležité ještě zdůvodnit, proč se rozpočty sestavují, jaké jsou jejich funkce.

První funkcí rozpočtu je možnost komunikace strategických cílů společnosti s různými odděleními, jako jsou například jednotlivé pobočky společnosti, a následná synchronizace kroků jednotlivých oddělení k dosažení stanovených cílů. Druhou funkcí je možnost porovnání stanovených výsledků a skutečně dosažených výsledků, což umožňuje odhalit případné problémy způsobené různými okolnostmi, například špatným plánováním nebo neočekávanou situací na trhu. Třetí funkcí rozpočtů je jejich motivační prvek působící na zaměstnance k plnění cílů stanovených vedením společnosti (Horngren et al., 2014, s. 221-223).

Dalšími funkcemi rozpočtu, které zmiňuje Fibírová et al. (2015, s. 308-309), je stanovení cíle ve vývoji hodnotových veličin a měření výsledku činnosti středisek. Stanovení cíle ve vývoji hodnotových veličin určuje směr, jakým se podnik bude ubírat v budoucnosti, a na jeho základě koncentruje činnosti pracovníků, aby došlo k dosažení takto stanoveného cíle. Druhá funkce měření výsledku činnosti středisek umožňuje kontrolu, jak došlo k plnění stanoveného rozpočtu a slouží jako možný podklad pro odměňování pracovníků daného střediska.

Některé přínosy nebo důvody pro sestavování rozpočtu jsou však někdy kritiky sestavování plánů a rozpočtů brány jako jejich nevýhody. Tímto tématem se bude podrobněji zabývat následující kapitola, věnovaná právě kritice rozpočtů.

1.5 Kritika sestavování rozpočtů

Sestavování rozpočtů nepřináší jenom výhody, které byly zmíněny v předchozí kapitole. Sestavování rozpočtů s sebou přináší i některé problémy, jichž si všímají nejrůznější kritici sestavování klasických rozpočtů.

Mezi nejznámější kritiky patří ekonomové Hope a Fraser. Ti ve svém článku zmiňují několik nevýhod klasického rozpočtování. První bodem jejich kritiky je to, že sestavování rozpočtů je časově velmi náročné a po zrušení klasického rozpočtování některé společnosti ušetřily 95% času, který nyní může jejich finanční oddělení věnovat jiným věcem. Druhý bod navazuje na první, a tím je nákladnost celého procesu sestavování rozpočtů. V prvním bodě bylo zmíněno, že rozpočtování je časově náročné a musí se na něm podílet velké množství zaměstnanců. To zvyšuje náklady na zaměstnance, které by přitom byly efektivněji vynaloženy, pokud by se zaměstnanci věnovali věcem souvisejícím s hlavní činností podniku (Hope a Fraser 2003).

Další kritika souvisí s výhodou rozpočtů, jíž je motivační prvek. Problém spojený s tímto motivačním prvkem se vyskytuje převážně u společností odměňujících své manažery na základě splnění daného rozpočtu nebo plánu. V tomto případě existují dvě varianty, proč je sestavování rozpočtů problém.

První varianta se týká pojmu budgetary slack. Budgetary slack souvisí s tím, že vedoucí pracovníci úmyslně snižují předpokládané výnosy a naopak zvyšují náklady, aby bylo možné je splnit (Horngren et al. 2014, s. 240).

Druhá varianta se týká odměňování za splnění cílů stanovených vedením. V tomto bodě se vyskytuje problém, jak stanovit cíl, aby byl reálný a oddělení se snažilo ho splnit a jak správně odměňovat pracovníky při splnění cílů.

Podrobněji se tematikou odměňování zabývá článek (Jensen 2001). Ve článku se uvádí několik typů odměňovacích systémů a důvody, proč odměňování čistě podle dosažení cílů není vhodné.

Prvním systémem odměňováni je systém nazývaný jako typický plán odměn. Tento typ je specifický tím, že je stanoven plán, a pokud manažer dosáhne 80% z plánu je odměněn určitou částkou. Tato částka roste do okamžiku, kdy dosáhne stropu 120% z plánu. Po dosažení tohoto stropu již odměny nerostou a zůstávají na stejné úrovni. Nevýhodou takového způsobu odměňování je to, že pokud manažer vidí, že na minimální hranici pro získání odměny nedosáhne, přestane se o její dosažení snažit a bude raději přesouvat výnosy do příštího období. Obdobný přístup použije i ten manažer, který dosáhne na maximální hranici odměny, protože i kdyby zvyšoval zisky, jeho odměna se zvyšovat nebude.

Druhým systémem je lineární plán odměn, který spočívá v tom, že odměna roste s rostoucím ziskem. To řeší nevýhodu typického plánu odměn, protože manažeři jsou hodnoceni na základě skutečně dosaženého cíle, nikoli toho, jak se jim stanovený cíl podařilo naplnit: To snižuje riziko přesunů výnosů mezi obdobími.

1.6 Forecasting

Pro potřeby praktické části je ještě nutné zmínit různé metody využívané pro sestavování forecastu, předpovědi budoucího vývoje společnosti. Před samotnými metodami využívanými pro jeho sestavování by měl být pojem forecast vysvětlen.

Forecast je předpoklad budoucího vývoje a je to první krok při plánovaní a rozpočtování. Jeho úkolem je snížení rizika při rozhodování (Shim et al. 2011, s. 267).

1.6.1 Kvalitativní metody

Kvalitativní metody je výhodnější používat při vytváření krátkodobých předpovědí nebo jako doplněk ke kvantitativním metodám. Mezi kvalitativní metody patří tyto metody:

- metoda založená na názoru expertů, která spočívá v tom, že se sejde skupina odborníků, kde každý odpovídá za jinou část a společně se dohodnou na předpovědi vývoje výnosů nebo nákladů v budoucnosti;
- metoda deplhi se podobá první zmíněné metodě, ovšem experti se nesejdou jako skupina, ale každý z nich sám odhadne vývoj v budoucnu;

- metoda založená na názoru prodejců, kteří jsou neustále v kontaktu se zákazníky, a mělo by pro ně být jednodušší odhadnout budoucí poptávku zákazníků;
- a poslední metodou je metoda založená na dotazníku mezi zákazníky (Shim et al. 2011, s. 272-274).

1.6.2 Kvantitativní metody

Kvantitativní metody se používají převážně za situace, kdy nedochází ke změnám v podnikatelském prostředí. Mezi kvantitativní metody jsou zařazovány tyto typy:

- prosté metody (naive methods) jsou založeny čistě na minulosti a není snaha vysvětlit, jaké vztahy mezi jednotlivými veličinami existují. To znamená, že pro srpen je udělán forecast na základě výsledku z července;
- metoda klouzavého průměru založená na upravování průměru poté, co jsou nová data obdržena. To znamená, že pro srpen je vytvořen v květnu odhad, který je poté upraven o data z června, tento forecast je tak neustále zpřesňován a upravován;
- metoda exponenciálního vyrovnávání využívá vážených průměrů, kdy vyšší váhy jsou dány hodnotám z blízké minulosti a se vzdalujícím se obdobím dochází ke snižování vah;
- a poslední metodou je regresní analýza (Shim et al. 2011, s. 277-289).

2 Sestavení hlavního rozpočtu

Hlavní podnikový rozpočet se skládá z operativních a finančních plánů a jeho hlavním obsahem je sada rozpočtovaných finančních výkazů (Horngren et al., 2014, s. 221).

Těmito výkazy jsou rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků. Na základě těchto hlavních výkazů jsou pak sestavovány operativní rozpočty pro jednotlivá střediska.

V dalších kapitolách budou popsány tyto tři výkazy, ale hlavní pozornost bude zaměřena na rozpočtovou výsledovku, protože je sestavována zkoumaným podnikem.

2.1 Rozpočtová výsledovka

Rozpočtová výsledovka je jedním z nejdůležitějších rozpočtovaných finančních výkazů, protože obsahuje hospodářský výsledek, který je považován za základní kritérium při sestavování rozpočtů (Král et al. 2008, s. 276).

Podle Krále (2008, s. 276-283) jsou základem rozpočtové výsledovky hlavní výdělečné činnosti tyto čtyři typy rozpočtů.

- Rozpočet výnosů. Základem pro rozpočet výnosů je plán prodeje, který je sestaven, buď na základě již uzavřených zakázek (tato praxe je velmi často využívána u podniků, jež mají delší výrobní proces), nebo na základě předpokládaného zájmu zákazníků.
- Rozpočet jednicových nákladů. Ten se odvozuje od plánu výroby a vychází především z informací o nákladové náročnosti výkonu.
- Rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu. Je odvozený na základě informací z jiných činností podniku, jako jsou například strategicky orientované nebo servisní činnosti. Dále také tento rozpočet může být odvozený z informací o externích vztazích k těmto výrobkům.
- Rozpočet režijních nákladů. V tomto rozpočtu by měla být oddělena variabilní a fixní složka tohoto typu nákladů.

Je potřeba zdůraznit, že v rozpočtové výsledovce se nachází nejen hlavní činnost podniku, ale jsou rozpočtovány i další operace, které přímo nesouvisejí s hlavní výdělečnou činností. Těmi jsou například prodeje aktiv nepoužívaných pro hlavní výdělečnou činnost nebo operace související s investiční a finanční činností podniku.

2.1.1 Etapy sestavování rozpočtové výsledovky

V následující kapitole bude popsán postup sestavování rozpočtové výsledovky jako základního rozpočtu, jak ho popisují Fibírová et al. (2015, s. 313-319).

Prvním krokem při sestavování rozpočtové výsledovky je vymezení rozpočtové politiky a určení základních směrů vývoje podniku. V tomto kroku dochází k odhadu budoucího vývoje na trhu a rozhodnutí o výrobcích vyráběných v následujících obdobích, aby mohlo dojít k určení nákladů spojených s těmito výrobky. Dále se rozhoduje o investicích do zvyšování kapacit nebo o růstu cen a mezd.

Druhým krokem je vymezení faktorů ovlivňujících výkonnost podniku. Jedná se o faktory, jakými jsou například poptávka nebo kvalifikační struktura a adaptabilita zaměstnanců. Klíčové je vymezení faktorů, neboť při jejich správném vymezení vedením společnosti se zlepšuje schopnost podniku reagovat na jejich změny v období, což při jejich větší změně může omezit nebo zmírnit ztráty podniku.

Následujícím krokem je příprava rozpočtu výnosů. U podniků omezených poptávkou je rozpočet výnosů nejdůležitějším rozpočtem, na který poté navazují rozpočty nákladů. Sestavení rozpočtu výnosů je závislé na plánu prodeje a předem stanovených prodejních cenách.

V předchozím kroku bylo zmíněno, že rozpočet nákladů je závislý na stanoveném rozpočtu výnosů. Při stanovení struktury rozpočtu nákladů, jako čtvrté etapě při sestavování rozpočtové výsledovky, záleží na tom, pro jaké účely je výsledovka sestavována a jaké informace z ní chce management získat. V ideálním případě by společnost měla sestavovat oba druhy výsledovek, protože v každé z nich jsou informace důležité pro řízení podniku.

Pokud chce management zjistit přínos z prodeje prodaných výkonů, měl by volit výsledovku v produktovém členění. Ta dále umožňuje zjišťovat přínosy podle druhu výkonů, jednotlivých zákazníků a různých distribučních kanálů. V případě, že chce

management sledovat vliv nákladů středisek na výsledek podniku, je vhodné zvolit výsledovku sestavovanou ve střediskovém členění, která tyto informace poskytuje.

Dalšími etapami jsou příprava rozpočtů středisek a jejich návrh vyššímu stupni řízení; koordinace, přepracování a přijetí rozpočtů středisek a poslední etapou je finální schválení celopodnikového rozpočtu.

2.2 Rozpočtová rozvaha

Rozvaha je jeden ze tří základních výkazů finančního účetnictví. Pro potřeby manažerského účetnictví je však nutné výkaz mírně upravit.

Král (2008, s. 278-290) uvádí, že manažerská rozvaha se oproti rozvaze ve finančním účetnictví liší v oblasti obsahu a struktury. V oblasti obsahové se jedná o problematiku vymezení a ocenění položek aktiv, závazků a vlastního kapitálu. V oblasti struktury se jedná především o snahu oddělit prostředky využívané pro hlavní výdělečnou činnost a prostředky využívané a získané z finančních a investičních aktivit.

2.3 Rozpočet peněžních toků

Posledním hlavním výkazem finančního účetnictví je přehled peněžních toků. V manažerském účetnictví se využívá pro řízení solventnosti a likvidity a pro koordinaci vztahů mezi aktivitami podniku (Král et al. 2008, s. 280).

Při vytváření rozpočtu peněžních toků je dobré rozdělit peněžní příjmy a výdaje do minimálně tří sfér, kterými jsou hlavní výdělečná činnost, investiční aktivity a financování. V posledních letech také dochází k rozpočtování plateb za daně z příjmu a ostatních plateb vznikajících jako důsledek finančních a investičních aktivit společnosti. Pro rozpočtování příjmů a výdajů z hlavní výdělečné činnosti se vychází z několika plánů. Mezi tyto plány patří plán výroby a prodeje, rozpočet výnosů a inkasa tržeb, rozpočet spotřeby a nákupu jednicového materiálu, rozpočet jednicových osobních nákladů a rozpočet variabilních a fixních nákladů a výdajů. Pro rozpočet investiční činnosti jsou využívány informace získané z podkladů plánů investic, spojené s výdaji na jejich pořízení a s příjmy získanými z prodeje aktiv. Pro rozpočet financování se využívají informace z podkladů o příjmech a výdajích spojených s úvěry, půjčkami, vklady a výběry kapitálu. Na tyto tři základní sféry

navazuje rozpočet daňových příjmů a výdajů, zohledňující dopady daňových zákonů na budoucí peněžní toky, a rozpočet peněžních toků z výsledkových operací finančních a investičních aktivit, který se zaměřuje na příjmy a výdaje z titulu přijatých nebo placených úroků a přijatých dividend (Král et al. 2008, s. 280-294).

2.4 Metoda Top-Down a Bottom-Up

Na závěr ještě zmíníme dva různé přístupy k sestavování rozpočtů.

2.4.1 Bottom-Up

Metoda sestavování rozpočtu nazývaná bottom-up znamená, že nejprve jsou sestaveny rozpočty na úrovni oddělení. Druhým krokem je odeslání těchto rozpočtů do vyšší úrovně řízení, kde dochází k jejich schvalování a kontrole, zda nejsou v rozporu s cíli celého podniku. Posledním krokem je jejich začlenění do hlavního podnikového rozpočtu (Shim et al. 2011, s. 13).

Výhodou takového přístupu je zapojení odpovědných vedoucích do plánování rozpočtu, čímž jsou spíše motivováni k jejich následnému plnění. Dále vedoucí oddělení mají lepší přehled o prováděných úkonech ve středisku, a proto by měli být schopnější předpovědět změny v budoucnu.

Nevýhodou takového přístupu je jev nazývaný budgetary slack zmíněný v kapitole 1.5.

2.4.2 Top-Down

Druhým přístupem je sestavování rozpočtu formou top-down. Tento přístup znamená, že rozpočet je sestavován na úrovni vedení podniku pro celý podnik a následně se rozpadá na úrovně jednotlivých oddělení (Shim et al. 2011, s. 14).

Výhodou přístupu top-down jsou znalosti vedení podniku o hlavních cílech, zdrojích, silných a slabých stránkách společnosti. Dále pak dochází ke koordinaci mezi různými odděleními.

Slabou stránkou top-down přístupu je to, že vedení společnosti nemusí mít přesnou znalost všech procesů ve společnosti nebo různých specifik jednotlivých oddělení.

2.4.3 Kombinace přístupů

Využití kombinace obou přístupů může zlepšit přesnost sestavování rozpočtů. Možnost využití spočívá v tom, že vedení podniku rozhodne o jeho směřování a výsledcích za celek. Tento rozpočet je pak předložen střediskům, která mají možnost rozhodnout, jakým způsobem budou daná čísla plnit a zda jsou splnitelná, svůj plán pak předkládají na schválení vedení společnosti.

2.5 Kontrola rozpočtu

Po rozpočtovaném období je důležitá zpětná kontrola sestaveného rozpočtu a porovnání odchylek od skutečně dosažených čísel.

Kontrola rozpočtu je důležitým krokem, protože umožňuje odhalit možné chyby při sestavování rozpočtu a využít zjištěných chyb při sestavování rozpočtu pro následující roky. Druhým důvodem kontroly rozpočtů je zjišťování odchylek, které vznikly jako rozdíl mezi skutečnými výsledky a plánovaným vývojem. Při analýze odchylek jsou zjištěny jejich příčiny, což umožňuje společnosti reagovat a přijmout opatření, aby k jejich vzniku nedocházelo. Dále je vhodné kontrolu rozpočtu využívat pro zjišťování, jakým způsobem plnila rozpočet jednotlivá střediska a využít zjištěné údaje jako základ pro odměňování vedoucích pracovníků těchto středisek.

Pro kontrolu plnění rozpočtu je možné využít dvě metody.

2.5.1 Kontrola rozpočtu interními výnosy

Tuto metodu je možné použít, pokud podnik zobrazuje vztahy mezi středisky a využívá ocenění vnitropodnikovou cenou buď na úrovni plných, nebo variabilních předem stanovených nákladů. Pro kontrolu plnění rozpočtu je pak využito sledování interních výnosů střediska a výsledku hospodaření střediska (Fibírová et al. 2015, s. 335).

2.5.2 Mimoúčetní kontrola rozpočtu

V případě, že není využito zobrazení vztahů mezi středisky, používá se pro kontrolu plnění rozpočtu jeho mimoúčetní kontrola. Fibírová et al. (2015, s. 336) uvádějí, že,

v závislosti na charakteru činnosti střediska a jeho odpovědnosti, je možné tento typ kontroly provést pomocí tří variant rozpočtů:

- pevný rozpočet se využívá pro kontrolu u středisek, která nemají vymezený výkon, nebo není možné ho měřit, a při jeho využití porovnávají rozpočtem dané náklady se skutečnými náklady za dané období;
- variantně přepočtený rozpočet je vhodné použít pro střediska bez kontaktu s trhem a bez možnosti rozhodnout o využití kapacity střediska, principem této kontroly je přepočítávání variabilních nákladů podle toho, jaký byl skutečný vývoj objemu a struktury výkonů;
- lineárně přepočtený rozpočet se používá pro střediska, která je dobré motivovat k vyššímu využití kapacity, a použití tohoto typu rozpočtu pro kontrolu spočívá v tom, že jsou přepočítány celkové náklady (variabilní a fixní složka) na skutečný objem a strukturu výkonů.

2.5.3 Kontrola nákladů pomocí ukazatele nákladovosti

V manažerském účetnictví jsou pro měření výkonnosti využívaná různá měřítka. Jedním z často využívaných měřítek je ukazatel nákladovosti. V této části bude vysvětleno, proč není vhodné využívat tento ukazatel pro řízení nákladů, a co by správně mělo být pro řízení nákladů využíváno.

Ukazatel nákladovosti je vypočítán jako celkové náklady vydělené celkovými výnosy (Fibírová et al., 2015, s. 106).

Tím, že se ve vzorci nacházejí celkové výnosy, jedná se o ziskové kritérium, a proto je ukazatel nákladovosti ovlivňován stejnými faktory jako zisk. Takovými faktory jsou nejen úspora nebo překročení nákladů, ale i objem a struktura prodaných výkonů nebo změna prodejních cen výkonů (Fibírová et al., 2015, s. 106).

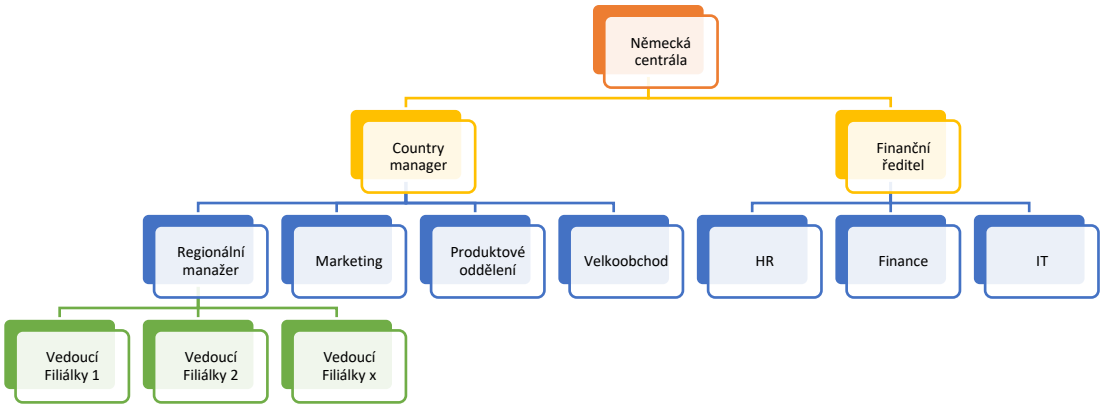
Pro řízení nákladů je proto vhodnější používat jiná měřítka, která umožní vyhodnocovat hospodárnost nákladů. Tato měřítka rozlišují absolutní úsporu nebo překročení v nákladech a změny ve vyšším nebo nižším využití kapacity a fixních nákladů (Fibírová et al., 2015, s. 110).

3 Představení společnosti

Společnost s.Oliver je nadnárodní společnost se sídlem v Německu působící v různých evropských zemích. Ve své práci jsem se zaměřila na českou pobočku této nadnárodní společnosti.

3.1 Struktura společnosti

Obr. 3 Struktura společnosti



Zdroj 3 Vedení společnosti, vypracováno autorem

Na Obr. 3 Struktura společnosti je možno vidět současné rozdělení jednotlivých středisek ve společnosti. Na vrcholu této struktury stojí centrála v Německu, zastřešující vedení ve všech zemích. Dále se struktura rozděluje na dvě větve.

První větev je pod vedením Country managera. Tato větev je zaměřena na hlavní činnost, tedy prodej výrobků zákazníkům. Jednotlivá oddělení plní různé funkce.

- Oddělení Velkoobchod zajišťuje komunikaci s velkoobchodními partnery, kterými jsou velké obchodní řetězce (například Globus).
- Produktové oddělení se zabývá nákupem produktů a jejich rozdělením mezi jednotlivé Filiálky. Jeho práce je ovlivněna sestaveným rozpočtem a objednávky na kolekce probíhají několik měsíců dopředu.

- Oddělení Marketingu plánuje různé marketingové akce (například Dny Mariane) a kampaně pro další roky a rozhoduje o spuštění klubových akcí. Práce marketingového oddělení vstupuje již do první fáze sestavování rozpočtu.
- Regionální manažer zastřešuje činnost všech Filiálek, které prodávají zboží koncovým zákazníkům. V oblasti plánování má regionální manažer k dispozici informace týkající se plánovaných nákladů pro jednotlivé Filiálky.

Druhá větev je pod vedením finančního ředitele a jedním z jejích úkolů je právě sestavování rozpočtu. Proto bude stručně nastíněno, co se pod těmito třemi odděleními vlastně skrývá.

- Oddělení HR je zodpovědné za zaměstnance a za náklady s nimi spojené. Při přípravě rozpočtu spolupracuje toto oddělení s regionálními manažery a sestavuje rozpočet personálních nákladů.
- Oddělení Finance zastřešuje sestavení celopodnikového rozpočtu a vede účetnictví.
- Oddělení IT se zabývá společností z pohledu informačních technologií, kam patří pokladní systém nebo systém pro zanášení dodacích listů do počítače.

Pro účely manažerského účetnictví je důležité také zmínit controlling probíhající ve společnosti s.Oliver. Controlling probíhá na dvou úrovních. Těmi jsou úroveň lokální a centrální. Centrální controlling je prováděn controllingovým oddělením v Německu a zabývá se všemi pokrytými zeměmi. Na lokální úrovni se zaměřuje na Českou republiku a jeho provádění má na starosti finanční ředitel společnosti a jeho spolupracovník.

3.2 Proces sestavování ročního rozpočtu

Proces sestavování rozpočtu na příští rok začíná již v květnu předchozího roku. Prvním krokem je sestavení cílů vývoje ukazatelů, jako jsou například tržby nebo EBIT. Tento krok je prováděn v jednotlivých zemích a výsledné cíle jsou zasílány ke schválení do německé centrály. V tomto kroku jsou sledovány makroekonomické ukazatele jednotlivých zemí, ovšem příliš nevstupují do očekávaných čísel. Roční

plán je stanovován jako výsledek dosažený v předchozím roce zvýšený o 2%, která odpovídají obecně zdravé inflaci.

Druhým krokem je naplánování nákladů v jednotlivých střediscích. Jsou plánovány náklady na zaměstnance na základě stavu ke konci měsíce probíhajícího roku, náklady na marketing na základě probíhajícího roku a nových akcí pro následující rok a náklady na projekty.

Třetím krokem je sestavení objednávek pro Velkoobchod. V tomto kroku dochází k finalizaci objednávek s velkoobchodními partnery. Již v tomto kroku dochází k odlišení produktů, které budou na prodejnách a které budou v řetězcích partnerů.

Podle objednávek pro velkoobchodní partnery je pak sestaven i plán výnosů. První půlrok výnosů je jistá částka, vzhledem k tomu, že jsou objednávky sestavovány v průběhu předchozího roku. Na druhý půlrok se jedná o předpoklad budoucího vývoje.

V návaznosti na sestavení objednávek je sestaven i rozpočet výnosů pro jednotlivé pobočky. K tomuto kroku dochází v průběhu července.

V posledních několika krocích pak dochází ke schvalování rozpočtu CFO, controllingovým oddělením a Board of Directors. Jedná se o několikastupňové schvalování, aby se předešlo vzniku chyb v rozpočtu.

Finálním výstupem z celého procesu je rozpočtová výsledovka. Vzhledem ke kladnému vývoji bilance a přebytku likvidity nejsou sestavovány jak rozpočtová rozvaha, tak i rozpočet peněžních toků.

3.3 Vztah forecastu a rozpočtu

Ve společnosti s.Oliver je vytvořen rozpočet ve formě rozpočtové výsledovky, jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole. V průběhu rozpočtovaného roku však dochází i k vytváření takzvaného forecastu, což je odhad vývoje nákladů a výnosů v probíhajícím období. Forecast je pro oblast výnosů i nákladů sestavován tak, že dochází k porovnání skutečnosti s rozpočtem a zohlednění tohoto vývoje do budoucnosti. Pokud je současný vývoj v souladu s rozpočtem, platí, že forecast odpovídá skutečnosti minulých měsíců a rozpočtu pro měsíce následující. Ve forecastu jsou samozřejmě zohledněny všechny neplánované změny, které při

sestavování rozpočtu nebyly známy. V Tab. 1 Sestavování Forecastu v průběhu roku je možné vidět měsíce, ve kterých je forecast sestavován.

Tab. 1 Sestavování Forecastu v průběhu roku

Forecast	Sestavován
Leden	Ne
Únor	Ne
Březen	Ano
Duben	Ano
Květen	Ano
Červen	Ne
Červenec	Ano
Srpen	Ano
Září	Ano
Říjen	Ne
Listopad	Ano
Prosinec	Ne

Zdroj 4 Vedení společnosti

Využití forecastu je i v oblasti controllingu, kdy dochází k porovnání výsledků dosažených v minulosti s výsledky dosaženými v současnosti a s hodnotami rozpočtovanými a plánovanými.

3.4 Metodika sestavování rozpočtu výnosů

Výnosy jsou sestavovány pro jednotlivé prodejní kanály, kde je zaměření detailu plánování různé. V případě velkoobchodu je detail zaměřen na značky a zákazníky a pro pobočky a outletové pobočky je zaměřen na jednotlivé prodejny.

Obecně je rozpočet výnosů stanovován na základě předchozího roku se zohledněním indexu, kterým je inflace. Ročně je tedy rozpočtovaný výnos stanoven jako loňský

rok zvýšený o 2 procenta, která se rovnají obecně zdravé inflaci. Dále se přihlíží ke skutečnosti známé v době sestavování rozpočtu a odsouhlaseného Business plánu. Business plán je rozpočtová výsledovka sestavována na pět let pro nové investiční záměry. Těmi je myšleno například otevření nové pobočky. V současnosti je Business plán využíván pro novou prodejnu v Teplicích, otevřenou v průběhu letošního roku.

V případě měsíčních plánů výnosů se vychází buď z rozpočtu (v případě měsíců ledna a února), nebo z forecastů, které vycházejí z údajů o historickém vývoji a vývoji v současnosti.

Pro oblast prodejen jsou sestavovány i denní plánované tržby pro jednotlivé prodejny. Jejich využití je hlavně při denním vyhodnocováním vývoje obratu, aby mohlo dojít k reakci v případě negativního vývoje. Tyto denní plány tržeb jsou sestavovány na základě křivky historického vývoje v jednotlivých měsících a jejich součástí je zohlednění mimořádných okolností, jakými jsou například státní svátky, výplatní termíny nebo marketingové kampaně. Zjednodušeně je stanoven plán obratu podle prodejen a měsíců, měsíce jsou dále rozděleny do dnů podle historického vývoje. Denní plán je tedy určen jako procento z obratu celého měsíce. Procento je stanoveno pro určité datum nikoli pro den v týdnu. Procento pro jednotlivé prodejny a dny je vypočítáno v Německu, poté putuje na schválení do Čech. Takto stanovené procento je využíváno po celý rok. Určit ovšem přesný denní plán tržby je velmi obtížné, a proto jsou výnosy vyhodnocovány hlavně na týdenní bázi.

3.5 Metodika sestavování rozpočtu nákladů

Náklady jsou rozpočtovány po jednotlivých nákladových pozicích výsledovky a společnost je rozděluje na fixní a variabilní ve vazbě na plánovaný obrat.

Pro plánování se využívají skutečnosti dosažené v předchozím roce, dále se zohledňují aktuálně známé skutečnosti (např. růst mezd, nové marketingové kampaně, propouštění, atd.) a odsouhlasený Business plán u nových projektů.

V případě měsíčních plánovaných nákladů je metodika stejná jako v případě výnosů, kdy se vychází buď z rozpočtu, nebo ze současného vývoje, jenž je zohledněn v

forecastech, ke kterým dochází několikrát během roku. V Tab. 1 Sestavování Forecastu v průběhu roku jsou tyto měsíce naznačeny.

Pro potřeby controllingu společnost následně přepočítává náklady jako procento z obratu, kdy vedení společnosti v jedné tabulce je schopno zjistit, jak vypadal tento ukazatel v minulosti, jak vychází v současnosti a jak byl stanoven pomocí rozpočtu a forecastu. Ukazatel je vyhodnocován každý měsíc. Jsou kontrolovány jak absolutní částky, tak relativní. Pokud dojde k propadu tržeb, může se stát, že převáží fixní část nákladů, a tím se zvýší relativní náklad. V takovémto případě dochází k detailnějším analýzám.

Při zjištění odchylek, ukazujících na zvýšení nákladů, je zjišťována jejich příčina. Pokud pro odchylku není zjištěn důvod, začínají být přijímána opatření. Pokud se odchylka opakuje i druhý měsíc, jsou pro následující období zavedena opatření s cílem zamezení vzniku této odchylky pro další období.

Nákladové položky (personální, marketing, nájemné apod.) a jejich hodnoty jsou porovnávány s hodnotami v rozpočtu, sestaveného na rok, a s hodnotami dosaženými v loňském roce.

3.6 Rozpočtová výsledovka

Je sestavována jako nejdůležitější dokument. Rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků jsou, vzhledem ke kladnému vývoji bilance a přebytku likvidity, sestavovány adhoc.

V příloze 1 je zobrazena struktura rozpočtové výsledovky, kterou společnost sestavuje. Tab. 2 Zjednodušená podoba rozpočtové výsledovky zobrazuje zjednodušenou verzi rozpočtové výsledovky a dále v kapitole budou popsány a vysvětleny položky, které významně ovlivňují konečný zisk nebo ztrátu.

Tab. 2 Zjednodušená podoba rozpočtové výsledovky

Výnosy z prodeje
Slevy
Čisté výnosy

Náklady na prodané zboží
Gross profit I
Personální náklady
Marketingové náklady
Náklady na nájemné
Distribuční náklady
Ostatní provozní náklady
EBIT před alokacemi

Zdroj 5 Autor

Výnosy z prodeje jsou výnosy za prodej zboží v jednotlivých pobočkách. V případě celopodnikové výsledovky jsou součástí i výnosy z prodeje zboží v rámci velkoobchodu.

Položka slevy označuje slevy poskytnuté na zboží. Tyto slevy nejsou součástí marketingových akcí. Jedná se o slevy na sezónní kolekci.

Nejvýznamnější položkou nákladů jsou náklady na prodané zboží. Tyto náklady tvoří 60% všech nákladů, které ovlivňují výsledek hospodaření. Výše těchto nákladů je převážně závislá na mateřské společnosti v Německu, která určuje ceny prodávaného zboží.

Druhou nejvýznamnější položkou v oblasti nákladů jsou personální náklady. Ty jsou na roční bázi sestavovány na základě stavu k 30. 4. předchozího roku a v průběhu roku jsou upravovány v období forecastů. Součástí personálních nákladů jsou náklady související se stálými zaměstnanci, tj. mzdy, bonusy, motivační poukázky a stravenky, a náklady související s brigádníky.

Třetí významnou položkou jsou marketingové náklady. Součástí marketingových nákladů jsou náklady na různé marketingové akce, například Dny Mariane, Black Friday nebo Shopping Fever. Rozpočet těchto nákladů vychází z loňského roku se zohledněním nových připravovaných akcí. V rámci forecastu jsou upravovány pouze v případě, že k jejich úpravě vznikne důvod, jakým je nutnost podpory prodeje.

Čtvrtou významnou položkou jsou náklady na nájemné. Jejich rozpočtovaná výše je jedna ze známých položek, neboť vychází z uzavřených smluv, a proto je známá již v době tvorby rozpočtu. Změny ve velikosti této položky jsou způsobeny pouze neočekávanými událostmi, například uzavřením pobočky z důvodu vypovězení smlouvy.

Poslední významnou položkou nákladů jsou náklady na distribuci. Jedná se o náklady spojené s dopravou zboží z Německa do České republiky a zpět v případě neprodaného zboží.

Pod položkou ostatní provozní náklady jsou náklady, které mají na konečný zisk nebo ztrátu menší vliv. Patří sem poplatky za koncesi, odpisy majetku, náklady na přesuny zboží mezi pobočkami, poplatky společnostem (například Visa nebo Mastercard) za platby zákazníků kartami, náklady na služební cesty a náklady spojené se zajištěním komunikace a IT na pobočkách.

4 Zhodnocení a návrhy optimalizace

Obsahem této kapitoly je závěrečné zhodnocení využití rozpočtů ve společnosti s.Oliver. Pozornost bude také zaměřena na návrhy, jak optimalizovat systém plánů a rozpočtů, aby podával dostatečné informace pro řízení podniku.

4.1 Rozpočtová výsledovka

Společnost využívá rozpočet pro řízení nákladů a výnosů. K tomu využívá sestavování rozpočtové výsledovky. Jak již bylo zmíněno, je rozpočtová výsledovka sestavována jako jediný výkaz z hlavního podnikového rozpočtu, všechny tři výkazy byly popsány v kapitole 2.

Její sestavení je procesem, který začíná již v květnu předchozího roku. Celý postup sestavení byl popsán v kapitole 3.2. V teoretické části byly popsány etapy sestavování rozpočtové výsledovky. V teorii je kladen poměrně velký důraz na vymezení rozpočtové politiky a analýzu faktorů ovlivňujících výkonnost podniku. V současné praxi společnosti je kladen důraz spíše na rozpočtování nákladů a není kladen takový důraz na analýzu faktorů, které ovlivňují různé položky ve výsledovce. Tato skutečnost je však způsobená tím, že se jedná o dceřinou společnost německé matky, proto při sestavování rozpočtu není dostatek času na důkladnější analýzu.

Pro lepší analýzu vývoje v budoucnosti by mohlo společnosti pomoci, pokud by společnost lépe využívala klouzavého rozpočtu při sestavování měsíčních forecastů. Tato problematika bude podrobněji popsána v následující kapitole.

Společnost sestavuje rozpočtovou výsledovku ve střediskové struktuře, kde jsou rozděleny náklady podle jednotlivých poboček. Pro řízení společnosti je tato výsledovka vhodná, neboť umožňuje řídit náklady v jednotlivých pobočkách. Pro lepší přehlednost by bylo dobré, pokud by výsledovka byla v jednotlivých položkách rozlišená na variabilní a fixní část nákladů.

Například u mzdových nákladů jsou součástí jak mzdy stálých pracovníků, které by bylo vhodné považovat za náklady fixní, tak mzdy na brigádní pracovníky. Brigádní pracovníci jsou využíváni podle potřeby a náklady na ně lze považovat za náklady variabilní.

4.2 Využití klouzavého rozpočtu

V praktické části bylo zmíněno, že společnost nesestavuje pouze roční výsledovku. V průběhu roku, pro potřeby přesnějšího řízení společnosti, jsou sestavovány i forecasty. Tyto forecasty umožňují vedení společnosti reagovat na změny v průběhu roku a jsou sestavovány v měsících uvedených v Tab. 1 Sestavování Forecastu v průběhu roku. V této tabulce je možné vidět, že společnost sestavuje forecasty pouze v některých měsících a po různě dlouhých intervalech.

Podle teorie, která je uvedená v kapitole 1.3.5, by měl být klouzavý rozpočet sestavován po stejném časovém úseku a postupně by mělo docházet k zpřesňování odhadu budoucího vývoje.

Pro zlepšení využití tohoto nástroje pro řízení podniku by bylo vhodné stanovit jednotný časový interval, po kterém by byly forecasty sestavovány. Takovým intervalem by, z důvodu oblasti podnikání společnosti, bylo vhodné zvolit období 1 měsíce, které je už částečně aplikováno. Sjednocení časové periody, po které jsou forecasty sestavovány, by umožnilo i plynulý přechod do dalšího roku. To by vedlo ke zkrácení času potřebného ke sledování změn, protože by se změny sledovaly v průběhu celého roku.

V Tab. 3 Využití klouzavého rozpočtování je možné vidět srovnání současného přístupu k sestavování forecastů na jednotlivé měsíce a navrhovaným řešením pro zlepšení jejich využití.

Tab. 3 Využití klouzavého rozpočtování

	1 X	**2 X**	**3 X**	**4 X**	**5 X**	**6 X**	**7 X**	**8 X**	**9 X**	**10 X**	**11 X**	**12 X**	**1 X+1**	**2 X+1**	**3 X+1**
Současný přístup	NE	NE				NE				NE		NE	NE	NE	
Navrhované řešení		NE								NE				NE	

Zdroj 6 Vytvořeno autorem

Sestavení klouzavého rozpočtu je ovšem časově náročné. A proto by bylo vhodné využít klouzavého rozpočtu pouze pro plánování měsíčních výnosů a významných položek v rozpočtové výsledovce, které mohou být ovlivněny změnami na trhu.

Ideální by, kvůli sledování změn v poptávce, bylo sestavování forecastů na každý měsíc. Ovšem z důvodu toho, že v měsíci lednu dochází k sestavování roční závěrky, není časově vhodné, aby byl forecast na únor sestavován. Na měsíc říjen není forecast sestavován z toho důvodu, že v září dochází k největším pracím při sestavování ročního rozpočtu na následující rok.

Důvodem, proč v navrhovaných optimalizacích je sestavován forecast na leden, je to, že ke konci roku dochází k podpisu smluv stávajících brigádníků a velmi často dochází k tomu, že brigádníci ukončují pracovní poměr. To vede k tomu, že za měsíc leden se zvyšují mzdové náklady z důvodu využití externí agentury.

4.3 Denní výnosy

Nejproblematičtější oblastí v systému plánů a rozpočtů ve společnosti s.Oliver je oblast denních tržeb.

Denní tržby jsou na sestavení velmi obtížné, protože jsou ovlivněny různými faktory. Příklady ovlivňujících faktorů jsou slevové akce konkurence, aktuální nabídka zboží v prodejně nebo počasí. Sestavení jejich plánu proto není vždy úplně přesné.

Problematikou sestavování předpokládaných tržeb a metod využívaných pro jejich sestavování se zabývala kapitola 1.6.. Součástí kapitoly jsou dva přístupy k sestavování forecastů. Prvním přístupem jsou kvantitativní metody a druhým přístupem jsou metody kvalitativní. Jak bylo v teorii zmíněno, kvantitativní metody je vhodnější využívat pro společnosti operující v prostředí, v němž nedochází k výrazným změnám. Společnost však kvantitativní metody využívá, i když operuje v prostředí s výraznými změnami, jakými jsou sezónnost kolekce, počasí nebo nabídka a akce konkurence. Vhodnější by proto bylo, aby společnost využívala i metody kvalitativní. Ty jsou sice časově náročnější, ale umožňují zpřesnění odhadů, protože jsou při nich využívány odhady expertů, případně zaměstnanců, kteří jsou v kontaktu s koncovým zákazníkem. Využití kvalitativních metod je samozřejmě vhodné pro měsíční, nikoli denní tržby.

Problémem v oblasti sestavování denních plánů je to, že při současné praxi, jsou denní tržby sestavovány jako historicky zjištěné procento z obratu k určitému datu. To znamená, že denní tržba je stanovená například k 3.1. Problémem je, že při aplikaci tohoto procenta není uvažováno, že v předchozím roce odpovídalo toto datum neděli, ovšem v uvažovaném roce se jedná o pondělí. To znamená, že denní plán, který prodejna obdrží, odpovídá neděli nikoli pondělí. Dalším problémem je to, že pokud v předchozím roce probíhala nějaká akce, která v uvažovaném roce bude probíhat později, není to v procentu denního plánu zohledněno.

Při nastínění problémů, jež denní plánování způsobuje, je otázkou, zdali by společnost měla denní plány sestavovat.

V současné době totiž denní plány slouží k motivaci zaměstnanců na pobočkách. Podle vedení společnosti by se zaměstnanci měli snažit denního plánu dosáhnout. Pokud však denní plán neodpovídá skutečnosti, které by zaměstnanci mohli daný den dosáhnout, budou se spíše snažit dosáhnout výnosů, jež byly dosaženy v loňském roce a jež spíše odpovídají danému dni.

Problematikou motivace zaměstnanců stanovenými cíli se zabývala kapitola 1.5, která upozorňuje na to, že pokud jsou odměny navázané pouze na dosažení stanoveného cíle, vede to k problémům ve společnosti.

V současné době jsou odměny zaměstnanců založené na lineárním plánu odměn. Tento systém je vhodný, protože zaměstnanci jsou pak motivováni ke zvyšování prodejů bez ohledu na denní plán. Z tohoto důvodu se motivační složka denních plánů vytrácí.

Pokud však společnost považuje za účelné denní výnosy kvůli motivaci a řízení zaměstnanců sestavovat, bylo by vhodné zvážit metodu jejich sestavování. Možným řešením je navázání procenta pro určitý den v týdnu, nikoli pro určité datum. Tedy denní plán tržby by byl stanoven nikoli pro 1. 3., ale např. pro pátek na začátku měsíce. To by umožnilo zpřesnit denní plány, aby více odpovídaly skutečné návštěvnosti a chování zákazníků v průběhu měsíce.

4.4 Ukazatel nákladovosti

Pro kontrolu nákladů společnost využívá ukazatel nákladovosti. Ten společnost sestavuje jako celkové náklady vydělené celkovými výnosy.

Podle teorie, která je uvedená v kapitole 2.5.3, by měl být ukazatel sestavován jako celkové náklady vydělené celkovými výnosy. Jak je možné vidět společnost sestavuje ukazatel v souladu s teorií.

Jak již bylo výše zmíněno, využívá společnost pro kontrolu nákladů ukazatel nákladovosti. Porovnávány u nákladů jsou jak absolutní částky, tak relativní čísla. Společnost porovnává hodnoty současného období s rozpočtovanými hodnotami a s výsledky minulého roku.

V části věnující se forecastům již bylo zmíněno, že společnost v průběhu roku sestavuje forecasty, aby zpřesnila odhad budoucího vývoje. Je otázkou, zdali by společnost neměla porovnávat ukazatel nákladovosti i těmito sestavenými forecasty.

Takto porovnávaný ukazatel by reagoval i na změny, ke kterým v průběhu roku dochází.

Dále by bylo vhodné doplnit tento ukazatel i o další ukazatele, jež by společnosti umožnily i efektivní řízení nákladů. Takovými měřítky jsou ta, která rozlišují absolutní úsporu v překročení v nákladech nebo ve změnách ve využití kapacity a fixních nákladů.

Společnost nezobrazuje vztahy mezi středisky, proto pro kontrolu nákladů nebude využívat kontrolu pomocí interních výnosů, ale využije mimoúčetní kontrolu. Ze tří způsobů popsaných v teoretické části bude využit pevný rozpočet, protože pro společnost bude výhodnější porovnávat předem stanovené náklady se skutečnými náklady za dané období. Pevný rozpočet je vhodné využít pro střediska, která nemají měřitelný výkon. V případě středisek s variabilními náklady a měřitelnými výkony by pevný rozpočet vhodný nebyl.

Závěr

Cílem bakalářské práce byla analýza a popis aktuálního stavu systému plánů a rozpočtů ve společnosti s.Oliver a na základě poznatků získaných v teoretické části současný systém zhodnotit a navrhnout optimalizace pro zlepšení jeho využití. Velká pozornost byla zaměřena na problematiku denních plánů výnosů pro jednotlivé pobočky společnosti.

Práce byla rozdělena na dvě části: teoretickou a praktickou.

V teoretické části byly rozebrány základní poznatky teorie zaměřené na problematiku plánů a rozpočtů. Pozornost byla zaměřena na etapy sestavování hlavního podnikového rozpočtu a jeho jednotlivé součásti. Na závěr teoretické části byly zmíněny možnosti využívané pro kontrolu rozpočtů.

Praktická část se následně zaměřila na konkrétní podnik, kterým byla společnost s.Oliver, zabývající se prodejem zboží koncovému zákazníkovi. Nejprve byla společnost představena, poté byl popsán proces sestavování roční rozpočtové výsledovky a na závěr byla popsána metodika využívaná pro sestavení předpokládaných nákladů a výnosů. Následně byla rozebrána struktura rozpočtové výsledovky jako jediného výkazu z hlavního podnikového rozpočtu. Na závěr praktické části byl zhodnocen současný systém plánů a rozpočtů u společnosti a byly navrženy možnosti optimalizace.

Jak již výše bylo zmíněno, hlavní pozornost byla zaměřena na problematiku denních plánů výnosů pro jednotlivé pobočky. Při analýze bylo zjištěno, že denní plán je sestavován pro určité datum a není uvažován posun dní, ke kterému v meziročním srovnání dochází. Bylo proto navrženo, aby se denní plán zaměřoval na konkrétní den, nikoli na konkrétní datum.

Druhou navrženou optimalizací byla změna periody využívané pro sestavování měsíčních forecastů, neboť současné využití nezohledňovalo končící rok a změny, ke kterým může docházet.

Poslední navržená optimalizace se dotýká využití ukazatele nákladovosti, který společnost využívá pro kontrolu nákladů. Vedení společnosti bylo upozorněno na nevýhody tohoto ukazatele, který je ziskovým ukazatelem, a je proto ovlivněn nejen

změnou ve výši a využití nákladů, ale i změnou v prodejních cenách a struktuře výnosů. Z tohoto důvodu bylo navrženo doplnění tohoto ukazatele o další, které se zaměří na hospodárnost nákladů a nejsou ovlivněny výší dosaženého zisku.

Literatura

1. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav and PETERA, Pert, 2015. *Manažerské účetnictví Nástroje a metody*. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-743-0.
2. KRÁL, Bohumil, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, FIBÍROVÁ, Jana, ZRALÝ, Martin, MENŠÍK, Michal and JAROSLAV, Wagner, 2008. *Manažerské účetnictví*. 2.rozšířené vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-141-6.
3. MERCHANT, Kenneth and VAN DER STEDE, Wim, 2007. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. 2. New York: Financial Times/Prentice Hall. ISBN 978-0-273-70801-8.
4. HOPE, Jeremy and FRASER, Robin, 2003. Who Needs Budgets? *Harvard Business Review*. February 2003. Vol. 81, no. 2, s. 108–115.
5. SHIM, Jae K., SIEGEL, Joel G. and SHIM, Allison I., 2011. *Budgeting Basics and Beyond* [online]. Hoboken, UNITED STATES: John Wiley & Sons, Incorporated. [citováno 22 listopadu 2018]. ISBN 978-1-118-12796-4. Dostupné z: http://ebookcentral.proquest.com/lib/vsep/detail.action?docID=697749
6. JENSEN, Michael C., 2001. Corporate Budgeting Is Broken -- Let's Fix It. *Harvard Business Review*. November 2001. Vol. 79, no. 10, s. 94–101.
7. HORNGREN, Charles, DATAR, Strikant and RAJAN, Madhav, 2015. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 15. Boston: Pearson. ISBN 978-1-292-01822-5.

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obr. 1 Vztah podnikových politik k plánům a rozpočtům 4

Obr. 2 Klouzavé plánování 6

Obr. 3 Struktura společnosti 17

Seznam tabulek

Tab. 1 Sestavování Forecastu v průběhu roku 20

Tab. 2 Zjednodušená podoba rozpočtové výsledovky 22

Tab. 3 Využití klouzavého rozpočtování 26

Seznam příloh

Příloha 1 – Struktura rozpočtové výsledovky

Příloha 1 – Struktura rozpočtové výsledovky

Sales
Discounts
Net Sales
Cost of Sales II
Gross Profit I
Other Income/Expenses
Gross Profit II
Personnel Costs
Distribution Costs
Marketing Expenses
Leasehold/Premises Costs
Concession Fee
Depreciation
Del Credere
Logistic Costs direkt
Travel expenses
Car-expenses
IT and Communication Expenses
Other Expenses
Total Expenses
EBIT before Allocations
Logistic Costs indirect
Showroom Costs
Administration Costs
EBIT before Holding Costs
Holding Costs
EBIT