

Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta

Studijní obor: Podniková ekonomika a management



VYUŽITÍ NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ V PODNIKU

Management accounting tools in the company

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce:
Ing. Jana POKORNÁ

Autor:
Marie FALTÝNKOVÁ

Brno, 2015

Katedra podnikového hospodářství

Akademický rok 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Pro: FALTÝNKOVÁ Marie
Obor: Podniková ekonomika a management
Název tématu: VYUŽITÍ NÁSTROJŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ V
PODNIKU
Management accounting tools in the company

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Analyzovat vybraný nástroj manažerského účetnictví v konkrétním podniku, porovnat jeho využití s teorií a navrhnout možná zlepšení pro řízení nákladů v podniku.

Postup práce a použité metody:

V úvodu práce si autorka zúží zkoumanou oblast na vybraný subsystém manažerského účetnictví. V teoretické části práce autorka s ohledem na vybranou oblast přiblíží konkrétní nástroj manažerského účetnictví, možnosti jeho využití pro řízení nákladů. Využije při tom současné poznatky z odborné literatury, včetně zahraniční (např. články v odborných časopisech). V praktické části práce autorka analyzuje vybranou oblast manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Zjištěný současný stav srovná s teorií a kriticky jej zhodnotí. Na základě zjištěných nedostatků navrhne možná zlepšení v oblasti řízení nákladů pro podnik. Práce bude obsahovat ekonomické zhodnocení dopadů návrhů. V práci se uplatní zejména obecně vědní metody analýzy a syntézy. K získání informací pro zpracování praktické části poslouží písemné dokumenty typu interních podnikových směrnic, účetních dat a dalších písemných materiálů. Písemné podklady doplní údaje získané rozhovory s pracovníky konkrétního podniku.

Rozsah grafických prací: dle pokynů vedoucího práce

Rozsah práce bez příloh: 60 – 80 stran

Seznam odborné literatury:

- ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Edited by Stefan Guldenberg - Werner Hoffmann, Translated by Pavla Fialová - E. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004. 814 s. ISBN 80-7357-035-1.
- FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting*. Edited by Libuše Šoljaková. 3 rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. 221 s. ISBN 9788024727592.
- KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009. 206 s. ISBN 978-80-7261-199.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jana Pokorná**

Datum zadání diplomové práce: **5. 3. 2013**

Termín odevzdání diplomové práce a vložení do IS je uveden v platném harmonogramu akademického roku.

.....
vedoucí katedry

.....
děkan

V Brně dne 5. 3. 2013

Jméno a příjmení autora: Marie Faltýnková
Název diplomové práce: Využití manažerského účetnictví v podniku
Název práce v angličtině: Management accounting tools in the company
Katedra: Podnikové hospodářství
Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Pokorná
Rok obhajoby: 2015

Anotace

Předmětem diplomové práce „Využití manažerského účetnictví v podniku“ je analýza rozpočetnictví v podniku Level Pro, a.s. V teoretické části práce jsou shromážděny současné poznatky z problematiky rozpočetnictví v podnicích, stanovování odchylek a jejich kontrola. Poslední část diplomové práce se zabývá hodnocením rozpočetnictví ve společnosti Level Pro, a.s. a návrhy možného zlepšení.

Annotation

The objective of the thesis: “Management accounting tools in the company” is an analysis of budgeting in the enterprise Level Pro, Plc. In the theoretical part of the thesis there is collected present knowledge of budgeting in enterprises, determining variations and their control. The final part of the thesis consists of evaluation of budgeting in Level Pro, Plc. and proposals for potential improvement.

Klíčová slova

Rozpočet, kontrola odchylek, rozpočetnictví, rozpočtový proces, režijní náklady

Keywords

Budget, variance analysis, budgeting, budgeting process, overheads costs

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Využití nástrojů manažerského účetnictví v podniku* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Jany Pokorné a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne 4. ledna 2015

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Janě Pokorné za odborné rady a připomínky, které provázely vznik této práce.

Dále děkuji společnosti Level Pro, a.s. za poskytnuté informace a zejména Ing. Romanovi Tomečkovi za přínosné a inspirativní konzultace.

OBSAH

ÚVOD	9
1 ROZPOČETNICTVÍ	10
1.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	10
1.2 DŮVODY PRO ROZPOČETNICTVÍ	11
1.3 NEVÝHODY ROZPOČETNICTVÍ	14
1.4 FORMY ROZPOČTŮ	16
1.4.1 Pevný rozpočet	16
1.4.2 Variantní rozpočet	17
1.4.3 Rozpočet na pevně stanovené období	17
1.4.4 Klouzávý rozpočet (anglicky Rolling Budget)	17
1.4.5 Rozpočty dílčích aktivit	18
1.4.6 Limitní rozpočet	19
1.4.7 Indikativní rozpočet	19
1.4.8 KAIZEN rozpočet	19
1.5 ČASOVÝ HORIZONT PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	21
1.6 PROCES SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU	21
1.6.1 Stanovení rozpočtu shora dolů („top-down“)	21
1.6.2 Stanovení rozpočtu zdola nahoru („bottom-up“)	21
1.6.3 Hlavní podnikový rozpočet	22
1.6.4 Rozpočet peněžních toků	22
1.6.5 Rozpočtová výsledovka	23
1.6.6 Rozpočtová rozvaha	23
1.7 VYBRANÉ ROZPOČTOVÉ METODY	23
1.7.1 Indexní rozpočet	23
1.7.2 Rozpočet nákladů s nulovým základem (anglicky Zero Based Budgeting – ZBB)	24
1.7.3 Věcná analýza	24
1.7.4 Matematické a statistické metody	25
1.7.5 Kontingenční přístupy	25
1.8 ZÁVISLOST ROZPOČETNICTVÍ NA PODNIKOVÉ ČINNOSTI A STRUKTUŘE PODNIKU	26
1.9 LIDSKÝ FAKTOR V ROZPOČETNICTVÍ	27
1.9.1 Pravidla pro bojovníky z džungle	33
1.10 KONTROLA ROZPOČTU	34
1.10.1 Analýza odchylek	35
2 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	40
2.1 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	40
3 ROZPOČETNICTVÍ LEVEL PRO, A.S.	43
3.1 PROCES SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTU	43
3.2 FUNKCE ROZPOČETNICTVÍ V PODNIKU	43
3.3 TECHNICKÁ STRÁNKA ROZPOČETNICTVÍ	44
3.3.1 Rozpočtování výnosů	45
3.3.2 Rozpočtování nákladů	52
3.3.3 Závěrečné shrnutí technické stránky	72
3.4 PSYCHOLOGICKÁ STRÁNKA ROZPOČETNICTVÍ	74
4 NÁVRHY OPATŘENÍ	77
ZÁVĚR	80
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	81
SEZNAM TABULEK	83
SEZNAM OBRÁZKŮ	85
SEZNAM PŘÍLOH	86

ÚVOD

Současná velká konkurence nutí podniky k tomu, aby zodpovědně analyzovaly své náklady a výnosy. Neustálá kontrola a zájem o hospodárnost a efektivnost vynakládání těchto položek dává podnikům jasnou představu o náročnosti jejich aktivit a tím jim dává příležitost zvýšit jejich konkurenceschopnost. Přesto existuje mnoho firem, hlavně malých a středních, které mají stále velké mezery v tom, jak využívat informace získané z manažerského účetnictví. Od 90. let 20. století, kdy se otevřely hranice na západ a skončila éra centrálně plánované ekonomiky, se situace zlepšila. Ze západu k nám začaly přicházet přístupy a systémy manažerského účetnictví, které jsou používány a dále rozvíjeny přímo v podnicích.

Vzhledem k tomu, že manažerské účetnictví není legislativně nijak nařízeno, můžeme se setkat s mnoha odlišnými variantami. S trochou zjednodušení lze říci, že co podnik, to jiný systém manažerského účetnictví. I když existují základní principy, kterých se podniky drží, přesto si je v různých formách přizpůsobují svým potřebám.

Hlavním cílem této diplomové práce je analyzovat systém rozpočetnictví, který je využíván ve společnosti Level Pro, a.s. Porovnat ho s teoretickými poznatky a kriticky zhodnotit. Následně na základě zjištěných nedostatků navrhnout možná zlepšení.

V teoretické části je rozebráno rozpočetnictví, jeho cíle a funkce. Jsou zde popsány jeho jednotlivé formy a základní charakteristiky. Závěr teoretické části je věnován kontrole rozpočtu a analýze jeho odchylek. Na základě poznatků z odborné literatury, podnikových interních dokumentů a účetních dat bude v praktické části práce zanalyzován a zhodnocen současný stav rozpočetnictví v Level Pro, a.s. V závěru budou navržena doporučení na zlepšení rozpočetnictví v podniku.

1 ROZPOČETNICTVÍ

1.1 Vymezení základních pojmů

Rozpočetnictví, stejně jako například kalkulace, patří mezi tradiční nástroje manažerského účetnictví. Můžeme říct, že rozpočetnictví je subsystémem manažerského účetnictví. Co je to controlling a v jakém vztahu je k manažerskému účetnictví a rozpočetnictví?

Controlling „je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky. Controller je do určité míry „hospodářským svědomím“ podniku.“ (Horváth, 2004, s. 5).

Fibírová (2007, s. 34, 38) chápe controlling jako nadřazený pojem rozpočetnictví. Controlling rozděluje na naturální controlling (souvisí s řízením věcné, naturální stránky podnikatelského procesu jako například controlling zásob, výroby, prodeje) a finanční a nákladový controlling, který má obsahově nejbližší k manažerskému účetnictví, jehož součástí je i rozpočetnictví. Dále uvádí, že controlling vznikl jako samostatná vědní disciplína na počátku sedmdesátých let 20. století v německy mluvících zemích.

Král definuje controlling jako „metodu, jejímž cílem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.“ (Král, 2002, s. 24 – 25). Na rozdíl od Fibírové je rezervovanější co se týká přirovnávání manažerského účetnictví k finančnímu a nákladovému controllingu. „Zatímco controlling jako metoda řízení nutně integruje úvahy o funkční koordinaci všech funkcí systému řízení, je manažerské účetnictví „jen“ informačním nástrojem systému řízení. Z tohoto hlediska je zřejmé, že srovnání lze podrobit pouze manažerskému účetnictví a informačním nástrojům controllingu.“ (Král, 2002, s. 26).

Z pojetí Fibírové a Krále vyplývá, že controlling je nadřazený pojem pojmu manažerskému účetnictví. Zároveň souhlasím s Králem, že oba pojmy jsou odlišné spíše historicky a teritoriálně, než po obsahové stránce (Král, 2002, s. 31).

„**Rozpočet** je plán vyjádřený v číslech.“ (Kalouda, 2009, s. 178). Z toho vyplývá, že rozpočet je podřazeným pojmem pojmu plán. Podobně jako Kalouda definuje rozpočet i Fibírová, a to pomocí vymezení základního úkolu, který rozpočet má: „základním úkolem rozpočtu je v peněžním vyjádření kvantifikovat pro stanovené období a stanovený objem výkonů podniku (středisek) předpokládaný vývoj hodnotových veličin (nákladů, výnosů a zisku, příjmů a výdajů,

aktiv a závazků),“ (Fibírová, 2007, s. 391) a „rozpočetnictví je sestavení a vyhodnocování rozpočtů.“ (Fibírová, 2007, s. 349).

Podle mého názoru celou problematiku rozlišení pojmů plán a rozpočet nejlépe shrnul Král. K definování pojmu plán a rozpočet se nepřístupuje jednotně, rozdíly v jejich vymezení nejsou jen v naší literatuře, ale i v anglosaské oblasti a německy mluvících zemích. Naše terminologické vymezení je bližší německé oblasti, přičemž **plánem** označujeme systém stanovení cílových veličin za podnik jako celek a rozpočtem myslíme stanovení hodnotově vyjádřených úkolů vnitropodnikovým útvarům a také dílčím podnikovým činnostem (Král, 2002, s. 262 – 263).

Má smysl v dnešním přímo turbulentním podnikatelském prostředí plánovat? Není to jen ztráta času? Vždyť rychle se měnící prostředí téměř vylučuje možnost odhadovat budoucí vývoj. Podle Šoljakové nelze brát rozpočty jako návod budoucího vývoje, popřípadě jako pevné kritérium pro hodnocení. Nicméně uznává jejich místo mezi nástroji řízení hlavně díky jejich schopnosti podporovat rozhodovací proces a stanovovat linii, kterou se chce podnik ubírat a cíle, které chce splnit (Šoljaková, 2003, s. 128 – 129). Maitland naopak zdůrazňuje přesné dodržování rozpočtu, neboť rozpočetnictví definuje jako „proces tvorby rozpočtu a schopnost co nejpřesněji jej dodržovat.“ (Maitland, 1998, s. 9). Horváth je jednoznačně pro stanovování rozpočtů. Hospodářský výsledek považuje za cílovou podnikovou veličinu, v mnoha podnicích bohužel neexistuje její cílevědomé a průběžné plánování. Zcela paradoxně bývá větší pozornost věnována například plánování jednorázové investice než mnohem důležitějšímu plánování hospodářského výsledku (Horváth, 2004, s. 139).

1.2 Důvody pro rozpočetnictví

„Neplánovat znamená plánovaný neúspěch.“ Geoffrey Petty (2002, s. 326)

V otázce „proč vytvářet rozpočty?“ se vybraní autoři [(Drury, 1988, s. 449 – 451), (Maitland, 1998, s. 19), (Garrison, Noreen, Brewer, 2008, s. 372), (Šoljaková, 2003, s. 129 – 130), (Fibírová, 2007, s. 349, 352 – 356), (Král, 2002, s. 265)] jednomyslně shodli pouze na jednom důvodu a to je plánování (plánovací funkce).

a) Plánování (podpora strategického řízení firmy)

Každá úspěšná firma má svou vizi – dlouhodobé plány toho, kam směřovat. Každoroční sestavování rozpočtů napomáhá vizi uskutečnit. Vede pracovníky k tomu, aby imaginární představě dali konkrétnější a detailnější podobu ve formě rozpočtů. Dlouhodobé plány se díky rozpočtu stávají závaznými, a pomáhají firmám uskutečňovat vize a nepodléhat

naléhavosti, tzn. věnovat čas nedůležitým, ale naléhavým každodenním úkolům na úkor důležitých, ale méně naléhavých strategických plánů.

Plánování pomáhá předcházet problémům, neboť s předstihem určuje životaschopnost různých činností, odhaduje jejich pravděpodobné následky, vývoj CF, zisku nebo ztráty. (Maitland, 1998, s. 19). Odhaluje slabá místa podniku. Umožňuje lépe reagovat na změny tržního prostředí.

Drury kromě již zmiňovaného plánovacího aspektu uvádí následující důvody pro vytváření rozpočtů (Drury, 1988, s. 449 – 451):

b) Koordinace (spolupráce, sjednocující prvek)

Rozpočet se může stát sjednocujícím prvkem, neboť rozdílná oddělení se musí zkoordinovat a vytvořit ze svých dílčích rozpočtů jeden hlavní. Stává se, že cíle jednotlivých oddělení si mohou „protiřečit“. Například marketingové oddělení navrhne na další rok rozsáhlou a nákladnou kampaň s cílem zvýšit prodej, naopak oddělení controllingu má v plánu drastické snižování nákladů. Rozpočtový proces napomáhá odhalit nesoulad v cílech jednotlivých oddělení, vede manažery ke koordinaci s ostatními vedoucími a ke sladění plánů. Vytváří podmínky pro racionální průběh podnikových činností. Celkově napomáhá sestavování rozpočtů, koordinaci jednotlivých činností a ověření, že všechny části firmy jsou v souladu a míří stejným směrem.

c) Komunikace

Rozpočet dává mnoho příležitostí ke komunikaci mezi jednotlivými zaměstnanci, odděleními a divizemi podniku. Nejpodstatnější tok informací proudí zejména při přípravě rozpočtu. Pokud chce podnik úspěšně fungovat, musí být jeho zaměstnanci informováni o podnikových plánech a případných hrozbách, které je mohou ovlivnit.

d) Motivace

Dodržení stanovených rozpočtových hodnot může být za jistých okolností pro zaměstnance motivující. Fibírová uvádí dva základní předpoklady pro to, aby se rozpočet stal pro manažery motivující (Fibírová, 2007, s. 354):

1. Vedoucí pracovníci by se měli aktivně podílet na sestavování rozpočtu. Kontraproduktivně působí, pokud jsou rozpočtové cíle stanoveny nejvyšším vedením bez zapojení manažerů.
2. Hodnocení by mělo probíhat dvěma způsoby. Kromě porovnání výsledků s pevně stanovenými ukazateli rozpočtu, by mělo docházet i k relativnímu

hodnocení výsledků mezi podobnými středisky v podniku. Samozřejmě je důležité udržovat rovnováhu mezi soutěživostí a kooperací v podniku.

Osobně nesouhlasím s hodnocením formou porovnání mezi středisky. Domnívám se, že soutěživost mezi středisky může napáchat více škody než užítku. Myslím si, že by se mělo vedení podniku snažit všemi dostupnými prostředky podporovat kooperaci v podniku.

Drury zmiňuje ještě třetí předpoklad pro motivaci zaměstnanců prostřednictvím rozpočtů (Drury, 1988, s. 450):

3. Rozpočtové cíle musí být vnímány jako výzva, nikoliv hrozba.

e) Kontrola

Díky porovnání skutečných výsledků s plánovanými, si mohou odpovědní pracovníci všimnout problémových oblastí a při zjišťování příčin přijít na možné podnikové nedostatky. Následně může být přijato nápravné opatření. Kontrola rozpočtu se stává neocenitelnou zpětnou vazbou pro podnik.

f) Hodnocení výkonnosti

Jedním z kritérií pro posouzení výkonnosti manažera může být to, jak dokáže plnit rozpočtové cíle. V některých firmách jsou na plnění rozpočtu navázané různé druhy odměn.

Rozpočet představuje způsob, jak si pracovníci mohou kontrolovat vlastní činnost – porovnávat své výsledky s plánovanými, analyzovat odchylky, přemýšlet nad nápravou.

Kolektiv autorů Garrison, Noreen a Brewer navíc (kromě již zmíněných důvodů) uvádí (Garrison, Noreen, Brewer, 2008, s. 372):

g) Podpora efektivnosti

Na rozpočtový proces se můžeme dívat také jako na boj o omezené podnikové finance. V ideálním případě vede rozpočtový proces k tomu, že jsou zdroje distribuovány do těch organizačních jednotek, ve kterých přinesou největší prospěch z pohledu celého podniku.

Šoljaková (2003, s. 129) a Král (2002, s. 265) se shodují na tom, že jeden z nejdůležitějších důvodů pro používání rozpočtů je:

h) Podpora při rozhodování

Cílem rozpočtového procesu je omezit neurčitost. Zamyslet se nad budoucí situací na trhu a zvážit možnosti toho, jak může podnik reagovat.

Maitland uvádí jako jednu z výhod rozpočetnictví to, že vytváří rámec pro fungování firmy. „Rozpočetnictví vytváří ucelený systém, ve kterém pracují jednotlivci, podnikové úseky i celá organizace.“ (Maitland, 1998, s. 19). Vzhledem k jeho definici rozpočetnictví, které označuje za „proces tvorby rozpočtu a schopnost co nejpřesněji jej dodržovat“ (Maitland, 1998, s. 9), se domnívám, že Maitland chápe rozpočetnictví jako návod pro budoucí fungování firmy, kterým je potřeba se co nejpřesněji řídit. Myslím, že v dnešním podnikatelském prostředí takový přístup může podniku uškodit. Může vést k nedostatečně pružné reakci například na změnu ve spotřebitelském chování, manažeři se snaží za každou cenu držet v mantinelech, které jim vymezil rozpočet, na úkor hledání příležitostí a rychlých reakcí na nejrůznější změny.

1.3 Nevýhody rozpočetnictví

Rozpočetnictví kromě řady výhod s sebou může přinášet i nevýhody. Všichni vybraní autoři [(Drury, 1988, s. 451), (Maitland, 1998, s. 20 – 22), (Šoljaková, 2003, s. 130), (Fibírová, 2007, s. 352, 355), (Král, 2002, s. 265)] shodně varují před podnikovou neefektivností, kterou mohou rozpočty způsobovat.

a) Neefektivnost za určitých okolností

Rozpočty mohou způsobovat neefektivnost ze dvou hlavních příčin. První příčinu popisuje například Král (2002, s. 265):

1. Pokud je v podniku nastavena filosofie **dodržení rozpočtu za každou cenu**, vede to s největší pravděpodobností k neefektivnosti. Při stanovování rozpočtových cílů mohou mít pracovníci tendenci stanovovat nízké cíle, které pak plní na 101 %, aby nevzniklo podezření, že cíle byly příliš měkké. Navíc při tvorbě rozpočtu se mohou někteří zaměstnanci snažit vytvářet rezervy u rozpočtovaných veličin ve snaze předejít nebezpečí, že rozpočet nebude splněn.

Ve snaze dodržet rozpočet může docházet k iracionálnímu jednání – například odkládání oprav a údržby výrobního zařízení nebo zhoršování pracovních podmínek za účelem ušetření nákladů. Tyto činnosti se mohou v krátkodobém horizontu pozitivně odrazit ve formě splnění rozpočtových cílů, ale v dlouhodobém měřítku jsou pro podnik škodlivé (Šoljaková, 2003, s. 130).

Druhou příčinu vzniku neefektivnosti v podniku popisuje například Drury (1988, s. 451) nebo Fibírová (2007, s. 355):

2. Vzhledem k tomu, že rozpočetnictví plní hned několik funkcí, může docházet ke **konfliktu mezi jednotlivými rolemi rozpočtů**. V rozporu může být například funkce hodnocení výkonnosti s funkcí plánovací. V řadě firem dochází k hodnocení výkonnosti porovnáváním výsledků s rozpočtem, přičemž nebývá zohledněno, že se v průběhu rozpočtového období změnila podmínky a tedy bylo mnohem těžší (až nemožné) dosáhnout rozpočtových cílů.

b) Zvýšené nároky na administrativu

Rozpočtový proces nepochybně zvyšuje administrativní zátěž v podniku. Podstatné je, aby se synonymem pro rozpočtový proces nestalo neustálé zbytečné vyplňování mnoha formulářů. „Je důležité si uvědomit, že rozpočetnictví je prostředkem k dosažení cíle, ne cílem samým.“ (Maitland, 1998, s. 21). V mnoha firmách se rozpočtový proces stává rutinou, opředenu spoustou detailních instrukcí a pravidel, bez jasné návaznosti na strategický plán firmy.

c) Demotivace zaměstnanců

Rozpočty často vzbuzují nelibé pocity v zaměstnancích. Mnoho z nich vidí v rozpočtech prostředek, jak snížit náklady a odstranit zbytečné činnosti (a tím snížit počet pracovních míst). Tyto obavy mohou být neopodstatněné a lze s nimi účinně bojovat, pokud se zaměstnanci aktivně zapojí do tvorby rozpočtu (Maitland, 1998, s. 21). V takovém případě se cítí osobně spjata s rozpočtovými cíli, které sami vytvořili.

V některých podnicích se stanovují nereálně vysoké rozpočtové cíle. Hlavním důvodem většinou bývá snaha zavděčit se vlastníkům podniku. Když jsou rozpočtové cíle nastaveny nereálně vysoko, výrazně to demotivuje pracovníky, kteří se přestanou snažit. Podnik má horší výsledky, než kdyby rozpočet neexistoval nebo byly cíle nastaveny reálně (Fibířová, 2007, s. 355). K maximální demotivaci zaměstnanců dochází, když jsou hmotně zainteresovaní na plnění rozpočtu, přičemž není v jejich moci rozpočet splnit (např. nemají k tomu potřebnou pravomoc nebo se dramaticky změnila tržní podmínky).

d) Časová náročnost

Rozpočtový proces je v mnoha podnicích časově náročnou záležitostí. Maitland (1998, s. 21 – 22) upozorňuje, že časově nejnáročnější je rozpočtový proces zejména v počátcích, kdy se vytváří, testuje a zdokonaluje. Také se musí většina rozpočtů měnit kvůli nedostatku zkušeností, které způsobují příliš optimistické nebo pesimistické odhady rozpočtových cílů. Podle výše zmíněného autora trvá nejméně rok nebo dva, než se vytvoří spolehlivý a efektivní systém.

K rozpočtovým aktivitám se podle Kaloudy (2009, s. 181) vztahují tři nebezpečné mýty:

1. **Zodpovědně sestavené rozpočty šetří náklady.** Na pohled rozumně vyhlížející tvrzení, které může být pravdivé. Nicméně není to pravidlo. Může nastat situace, kdy například příliš administrativně náročný rozpočtový proces je ve výsledku nákladnější než to, co se prostřednictvím rozpočtových cílů ušetřilo.
2. **Rozpočtové aktivity pomáhají upevňovat sounáležitost** mezi zaměstnanci i jednotlivými odděleními, neboť při tvorbě rozpočtu sjednocují síly. Díky tomu dochází k synergiím ($1+1 > 2$).
3. **Splnění rozpočtu je dobrým indikátorem kvality odpovědného vedoucího.**

Jako nebezpečné mýty jsou označeny proto, že „byly identifikovány jako příčiny selhání (byť i v různé míře) všech dosud známých a dále uvedených rozpočtových technik či systémů (metod).“ (Kalouda, 2009, s. 181).

1.4 Formy rozpočtů

Rozpočty mohou nabývat různých forem. Podle Krále (2002, s. 297 – 299) se v současné době prosazují tyto tendence:

1. Od pevných rozpočtů k variantním
2. Od indexních rozpočtů k rozpočtování s nulovým základem
3. Od rozpočtů stanovených na pevně určené období ke klouzavým rozpočtům
4. Od univerzálních vztahových veličin k metodám založeným na vztahu k dílčím aktivitám
5. Od limitních k indikativním rozpočtům

1.4.1 Pevný rozpočet

Stanovuje se zpravidla před začátkem rozpočtového období a zůstává nezměněn (bez ohledu na vývoj v objemu aktivit nebo v nákladech/výnosech) (CIMA, 2002, s. 111). Vychází z plánovaného vytížení kapacit. Jakmile je pevný rozpočet jednou stanoven, už se nemění, i když se výrazně změní například objem aktivit. „Pevný rozpočet nerozlišuje variabilní a fixní složku režie.“ (Schroll, 1993, s. 146).

Co se týká nevýhod této formy rozpočtu, souhlasím s autory Warren a Reeve (2007, s. 937), kteří za hlavní nevýhodu označují právě nemožnost pevných rozpočtů reagovat na změnu v objemu aktivit.

1.4.2 Variantní rozpočet

Variantní (flexibilní, pohyblivé, pružné, alternativní) rozpočty jsou rozpočty, které se vytváří pro různé varianty budoucího vývoje podle důležitých rozpočtovaných nezávislých proměnných jako například objem prodeje, využitá kapacita, počet poskytnutých služeb atd. (Král, 2002, s. 297). Variantní rozpočet „rozlišuje fixní a variabilní složku režie.“ (Schroll, 1993, s. 146). Pro lepší pochopení podstaty variantních rozpočtů doporučují Warren a Reeve (2007, s. 938) nahlížet na variantní rozpočty jako na sérii pevných rozpočtů pro různé úrovně aktivit.

V dnešní době se zvyšuje využívání variantních rozpočtů, neboť v současných tržních podmínkách je stále těžší předvídat vývoj a vytvářet pevné rozpočty. Klíčovými pro stanovení rozpočtu jsou plánovaný objem a sortiment prodeje, přičemž obojí je těžké přesně určit dopředu. K oblíbenosti variantních rozpočtů přispěl i rozvoj počítačové techniky, který přinesl možnost automatizovaně zpracovávat data (Král, 2002, s. 297). Horváth (2004, s. 145) zužuje využitelnost variantních rozpočtů, neboť uvádí, že „flexibilní rozpočty jsou především pro nákladová střediska ve výrobě.“ Podobný názor má pravděpodobně i Synek (2000, s. 122), protože variantní rozpočet má podle něj význam jen tehdy, „jestliže z různých důvodů dochází k výkyvům ve výkonech (ve stupni využití výrobní kapacity).“

1.4.3 Rozpočet na pevně stanovené období

Jedná se o rozpočet stanovený na celé, pevně dané rozpočtové období (většinou jeden rok). Obvykle se sestavuje jednou za rok a v průběhu roku již nedochází k žádným úpravám. Případné změny jsou zpracovány až po uplynutí celého rozpočtového období, kdy se sestavuje rozpočet na další období. Opakem jsou klouzavé rozpočty.

1.4.4 Klouzavý rozpočet (anglicky Rolling Budget)

„Rozpočet, který je průběžně aktualizován přidáním dalšího rozpočtového období (měsíce nebo čtvrtletí), pokud první rozpočtové období skončilo.“ (CIMA, 2002, s. 115). Trochu rozdílnou definici klouzavého rozpočtu uvádí Schroll (1993, s. 149), neboť kromě rozšiřování rozpočtu o další období píše, že „rozpočet pro bezprostředně následující období (např. měsíc) se aktualizuje a zpřesňuje.“

Klouzavé rozpočty zajišťují návaznost mezi krátkodobými a dlouhodobými rozpočty. Rozpočetnictví se díky nim stává v podniku nepřetržitým procesem a úkolem na celé rozpočtové období. Reflektují změny, ke kterým dochází uvnitř podniku nebo v podnikatelském prostředí (Král, 2002, s. 298). Naopak Schroll (1993, s. 149) přiřazuje klouzavé rozpočty spíše ke krátkodobému plánování a rozpočtování.

Co se týká výhod, souhlasím s Drurym (1988, s. 452), který píše, že klouzavé rozpočty zajišťují, aby rozpočetnictví bylo chápáno jako kontinuální proces, ne něco, co se nárazově zrealizuje jednou za rok. Díky tomu se manažeři stále dívají dopředu a konstantně revidují budoucí plány. Navíc při kontrole jsou výsledky srovnávány s více realistickými rozpočtovými cíli, neboť tyto cíle jsou průběžně aktualizovány.

1.4.5 Rozpočty dílčích aktivit

Základní myšlenkou rozpočtování dílčích aktivit je, že za vznikem nákladů stojí aktivity a procesy, které se odehrávají v podniku. Zastánci této metody tvrdí, že velká část režijních nákladů je primárně závislá na množství dílčích aktivit, nikoliv na objemu výkonů (Šoljaková, 2003, s. 135 – 136). Postup při stanovení rozpočtu dílčích aktivit ukazuje obrázek č. 1. Král doporučuje před využíváním technik založených na analýze vztahů nákladů a přínosů k aktivitám s ohledem na jejich pracnost nejdříve provést analýzu „náklady versus přínosy“. Aplikovatelnost této metody doporučuje zejména u aktivit, jejichž vývoj je v indiferentním nebo dokonce nepřímém vztahu k objemu prováděných finálních výkonů (Král, 2002, s. 298 – 299).

Obrázek č. 1: Postup při stanovení rozpočtu dílčích aktivit



Zdroj: Šoljaková, 2003, s. 136

1.4.6 Limitní rozpočet

Podstatou je stanovení úrovně cílových veličin, které jsou relativně nepřekročitelné. Jedná se o tradiční nástroj stanovování rozpočtu týkající se zejména rozpočtových položek na reprezentaci, vzdělávání a marketing (Král, 2002, s. 299).

1.4.7 Indikativní rozpočet

Rozpočet, jehož absolutní výše je vázána na dosažení jiné (zpravidla pro firmu významné) veličiny – například výdaje na reklamu jsou vázány na výnosy z prodeje. Absolutní částka pro rozpočtovou položku není nijak limitně omezena. Indikativní rozpočet vede odpovědné pracovníky k tomu, že vidí problém v souvislostech nákladů a přínosů. Limitní rozpočet může firmu připravit o zisk, pokud se například nesmí překročit určitá částka plánovaná na reklamu (Král, 2002, s. 299).

1.4.8 KAIZEN rozpočet

„Rozpočet, který zahrnuje očekávané kontinuální zlepšování výkonnosti v průběhu rozpočtového období.“ (CIMA, 2002, s. 113). KAIZEN je základní ideou štíhlého myšlení. Podstatou jsou ploché hierarchie, jednoduchost, omezování činností, které nepřinášejí hodnotu, optimalizování procesů. KAIZEN vychází z předpokladu, že opakovaná malá zlepšení dosahují v dlouhodobém horizontu většího technického pokroku, než čekání na větší inovativní zázrak (Eschenbach, 2004, s. 56 – 58). Mnoho podniků volí spíše druhou strategii, tedy přístup „dokud to funguje, tak to neměňme“. O změně uvažují, až když se na trhu objeví nový vynález.

Metoda KAIZEN rozpočtování je postavena na zákaznickém přístupu, tedy snažit se pro zákazníka udělat maximum. Tato ambice s sebou nese neustálou snahu o zlepšování výrobního procesu. Metodu rozvíjela firma Toyota v letech 1991 – 1992 (zveřejnila ji v roce 1994). Sestavovaný rozpočet již počítá se zlepšeným výrobním procesem, který je v době sestavování rozpočtu pouhou vizí. K tomu, aby byl rozpočet dodržen, je potřeba zavést plánované změny. Klíčovým prvkem je snižování variabilních nákladů. Sestavování rozpočtu začíná tím, že vrcholové vedení určí tzv. cílový operační příjem a vykalkuluje tzv. odhadovaný operační příjem. Cílový operační příjem je vyšší než odhadovaný operační příjem a rozdíl mezi těmito částkami se nazývá „KAIZEN hodnota“. Polovina „KAIZEN hodnoty“ by měla být dosažena zvýšením objemu prodeje, druhá polovina naopak snížením nákladů. Rozpočtový proces KAIZEN je založen spíše na centrálním řízení, neboť kromě toho, že vedení Toyoty určuje „KAIZEN hodnotu“ za celý podnik, také ji rozdělí mezi jednotlivé divize. Vedoucí divize pak dbají na její splnění. Celý proces je podpořen zaměstnanci firmy, neboť každý z nich může podat návrh na zlepšení procesu výroby (Kalouda, 2009, s. 186 – 187). „V diskutované aplikaci podali např.

zaměstnanci Toyoty jen za rok 1991 cca 2 miliony návrhů (asi 35 na jednoho zaměstnance), přičemž 97 % z nich bylo přijato a realizováno.“ (Kalouda, 2009, s. 187).

Podle Horvátha (2004, s. 145) lze rozpočty rozlišit podle následujících znaků:

- **Jednotka s rozhodovacími pravomocemi**
 - horizontální diferencování podle funkcí, produktů nebo regionů
 - vertikální diferencování podle úrovně podnikové hierarchie
- **Doba platnosti**
 - měsíční rozpočet
 - čtvrtletní rozpočet
 - roční rozpočet
 - víceletý rozpočet
- **Dimenze hodnoty**
 - rozpočet výdajů
 - rozpočet nákladů
 - rozpočet příspěvku na krytí nákladů
 - rozpočet obratu

Synek (2000, s. 120) kromě doby platnosti přidává ještě další znaky, podle nichž lze rozpočty třídit:

- **Podle stupně řízení**, za který se sestavují, na:
 - základní (za jednotlivá hospodářská střediska nebo výkony)
 - souhrnné (za vyšší stupně řízení)
- **Podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů** na:
 - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy
 - rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (obvykle režijní náklady, náklady pomocných a vedlejších výrob, pro něž nejsou k dispozici spolehlivé technickohospodářské normy)
- **Podle počtu variant plánu** na:
 - pevné (pro jednu variantu plánu výkonů)
 - pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity)

1.5 Časový horizont plánů a rozpočtů

Nejčastěji bývá rozpočet sestavován na jeden rok. Horváth (2004, s. 139) doporučuje sestavovat nejdříve právě roční rozpočty, neboť pro tento časový úsek lze většinou určit cíle a kontrolní veličiny bez velkých nákladů. Fibírová (2007, s. 356) dodává, že roční rozpočty jsou rozděleny do 12 měsíců nebo kvůli lepší srovnatelnosti na 13 čtyřtýdenních období. Za základní období pro hodnocení výsledku činnosti považuje jeden měsíc nebo čtyři týdny. Král roční rozpočty nazývá jako taktické rozpočty a uvádí, že v České republice je to převažující volba časového horizontu a s ohledem na daňový systém je tento rozpočet vázán na kalendářní rok. Naopak ve světě bývá obvyklejší rozpočty vázat na přirozenou délku a období podnikatelského cyklu. Každopádně účinnost rozpočtů vzrůstá, jsou-li zasazeny do systému dlouhodobých plánů a rozpočtů (Král, 2002, s. 265 – 266).

Další možnost, jak sestavit roční rozpočet uvádějí například Fibírová (2007, s. 356), Williams, Haka, Bettner, Carcello (2005, s. 1008) a Garrison, Noreen, Brewer (2008, s. 373). Jedná se o rozdělení ročního rozpočtu na první tři měsíce a na tři čtvrtletí pro zbývající část roku. První tři měsíce jsou přesně naplánovány. Čtvrtletní rozpočty jsou pak upřesňovány v průběhu roku v návaznosti na nové informace, které jsou k dispozici.

„Tento „kalendářní“ způsob sestavování rozpočtu stále více nahrazují rozpočty, které se vážou k přirozenému výrobnímu či prodejnímu cyklu. Hranice mezi dlouhodobým a krátkodobým plánováním již nepředstavuje horizont jednoho roku, ale souvisí s životním cyklem výrobku.“ (Šoljaková, 2003, s. 132). Z toho vyplývá, že rozpočet na výrobu auta může být několikaletý, zatímco rozpočet na výrobu letních šatů může být dlouhý pouze několik měsíců.

1.6 Proces sestavování rozpočtu

Následující podkapitola se zabývá způsoby sestavování rozpočtu a jejich hlavními typy.

1.6.1 Stanovení rozpočtu shora dolů („top-down“)

Rozpočty nižších úrovní bývají odvozeny z rozpočtů nadřazených (Horváth, 2004, s. 158). Výhodou je větší kontrola vedení podniku nad rozpočtovými cíli, větší provázanost rozpočtu s dlouhodobým směřováním firmy.

1.6.2 Stanovení rozpočtu zdola nahoru („bottom-up“)

Touto metodou bývá rozpočet sestaven nejdříve na nejnižší úrovni řízení a na vyšších úrovních je koordinován a zpřesňován (Fibírová, 2007, s. 364). Hlavní výhoda tohoto postupu spočívá ve

vyšší motivovanosti zaměstnanců ke splnění rozpočtu. Jsou-li zaměstnanci aktivně zainteresováni na tvorbě rozpočtu, mají-li možnost sami si nastavovat rozpočtové cíle, pravděpodobně se budou cítit více zavázáni takto sestavovaný rozpočet splnit. Další výhodou je větší obeznamenost zaměstnanců s vlastními pracovními možnostmi, a z toho plynoucí větší pravděpodobnost, že cíle budou nastaveny realisticky. Sami zaměstnanci většinou nejlépe vědí, jaké cíle jsou splnitelné. Nicméně může nastat i opačná situace ve chvíli, kdy si zaměstnanci záměrně stanoví nižší cíle, aby nemuseli v průběhu rozpočtového období vyvinout příliš velké pracovní úsilí.

Souhlasím s Králem (2002, s. 294) a Horváthem (2004, s. 158 – 159), že nejlepší metoda je zlatá střední cesta, jinými slovy kombinace obou postupů. Vedení podniku stanoví cílové veličiny rozpočtového procesu („shora-dolů“) a nižší úrovně řízení rozpracují rozpočet s cílem slnit výše uvedené cílové veličiny.

1.6.3 Hlavní podnikový rozpočet

Hlavní podnikový rozpočet (anglicky Master Budget) se skládá ze tří základních celků:

- rozpočet peněžních toků
- rozpočtová výsledovka
- rozpočtová rozvaha

Podle Vysuřila (2004, s. 43) je tvorba rozpočtů jen strategickým pohledem na budoucnost, pokud se do toho nepromítne variantnost. Doporučuje sestavovat soustavu rozpočtů přinejmenším třikrát: jako pesimistickou, průměrnou a optimistickou variantu budoucího vývoje.

1.6.4 Rozpočet peněžních toků

„Podrobný rozpočet odhadovaných peněžních přítoků a odtoků zahrnujících výsledkové i rozvahové položky.“ (CIMA, 2002, s. 111). Jde o to mít přehled jaké příjmy a výdaje lze v rozpočtovém období očekávat. Podle Krále (2002, s. 274) lze peněžní toky rozdělit minimálně do tří základních sfér: hlavní výdělečná činnost, investiční aktivity a financování. Ve vazbě na celý systém vychází rozpočet peněžních toků ze čtyř dílčích rozpočtů: z rozpočtu tržeb, z rozpočtu výdajů spojených s nákupem materiálu, z rozpočtu mzdových a ostatních osobních nákladů a konečně z rozpočtů ostatních (hlavně z režijních výdajů).

Hlavním úkolem rozpočtu peněžních toků je řídit peněžní toky tak, aby byla zabezpečena likvidita pro plánované firemní aktivity (Petřík, 2009, s. 37). Král (2002, s. 273) kromě zabezpečení likvidity a solventnosti zmiňuje ještě jednu základní funkci – rozpočet peněžních toků slouží jako

informační podklad pro řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami, které jsou zdrojem tvorby finančních prostředků a jejich racionálního umístění.

1.6.5 Rozpočtová výsledovka

Rozpočtová výsledovka je rozpočet očekávaných výnosů a nákladů, z čehož vyplyne, zda bude podnik realizovat zisk nebo ztrátu.

Základní etapy sestavení rozpočtové výsledovky, jež popisuje například Fibírová (2007, s. 358 – 360), jsou následující:

1. Vymezení rozpočtovou politikou podniku a základní směry jeho činnosti. Rozpočtová politika je ovlivněna hlavně změnami tzv. marketingového mixu (jaké výkony či služby budou prodávány, za jaké ceny, s jakou podporou prodeje a v jaké distribuční síti). Nezbytnou podmínkou k tomu, aby rozpočtová politika vycházela z podnikových cílů je, aby pracovníci vytvářející rozpočtovou politiku tyto cíle znali.
2. Určení faktorů, které omezují výkonnost podniku. Ve většině podniků tržního hospodářství je tímto faktorem poptávka na trhu. Nicméně může to být například i výrobní kapacita, nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců atd.
3. Příprava rozpočtu výnosů z prodeje.
4. Vytvoření základní struktury rozpočtu nákladů v rozpočtové výsledovce.

1.6.6 Rozpočtová rozvaha

Rozpočtová rozvaha „poskytuje přehled o stavu podnikových aktiv a pasiv v určitém momentu a informace o způsobu financování jejich aktivit v předcházejícím období.“ (Maitland, 1998, s. 97). Co se týká srovnání s příslušným účetním výkazem (rozvahou), tak Král (2002, s. 273) uvádí, že „v krátkodobých a takticky orientovaných rozpočtech bývá rozvaha méně podrobná než příslušný účetní výkaz. V těchto rozpočtech se někdy podrobně nerozpočtují obraty, nýbrž jen změna stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv.“

1.7 Vybrané rozpočtové metody

Následující podkapitola je věnována představení vybraných rozpočtových metod.

1.7.1 Indexní rozpočet

Výchozím základem pro stanovení indexního rozpočtu je rozpočet minulého období, na jehož základě se indexově (procentuálně) vypočítají vstupy a výstupy pro následující období. Tendence

je snižovat rozpočtované vstupy a zvyšovat rozpočtové výstupy (Kalouda, 2009, s. 182). Jedná se o jednu z nejjednodušších metod sestavování rozpočtu, v praxi často používanou. Nákladové položky na následující období se zvyšují nebo snižují aplikováním určitého indexu podle informací o předpokládaných změnách v objemu výkonů v rozpočtovaném období (Fibírová, 2007, s. 379). Fibírová (2007, s. 376, 379) upozorňuje na rizika této metody – rozpočtové údaje z minulého období mohou být ovlivněny řadou okolností, které nenastanou v následujícím období. I když se tento fakt zohlední, stále zůstává problém v tom, že indexní metoda konzervuje úroveň minulých nákladů, respektive z ní vychází. V neposlední řadě by se indexem měly počítat ty položky režijních nákladů, které jsou závislé na objemu výkonu, někdy se však metoda neadekvátně používá u položek, které na objemu výkonů závislé nejsou.

1.7.2 Rozpočet nákladů s nulovým základem (anglicky Zero Based Budgeting – ZBB)

Podstatou metody je sestavit rozpočet na základě činností, které bude podnik (nebo útvar) provádět v rozpočtovém období, nikoliv na základě údajů o rozpočtované veličině z minulých období (Král, 2002, s. 297). Klíčový předpoklad je, že rozpočtové údaje z minulosti nijak nedeterminují vývoj rozpočtových veličin v současném rozpočtovém období.

Tato metoda se snaží aktivně zjišťovat příčinu vzniku jednotlivých nákladů a zamýšlí se nad možnostmi jejich snížení, což vede k eliminaci nebo alespoň omezení neefektivních činností v podniku. Často se jedná o rozpočtování nákladů, které se přímo nevztahují k výkonům. I když lze použít metodu rozpočtování s nulovým základem na „výrobní“ náklady, mnohem přínosnější metodou je u „správních“ nákladů (Šoljaková, 2003, s. 137).

Na druhou stranu Šoljaková (2003, s. 138) uvádí nevýhody procesu rozpočtování nákladů s nulovým základem, kterými jsou pracnost a časová náročnost. Z tohoto důvodu je vždy potřeba pečlivě zvažovat, zda náklady vynaložené na takto sestavený rozpočet nepřevýší jeho úspory. Dalším úzkým místem metody je obtížnost posouzení, zda jsou činnosti pro podnik nutné, jaký je jejich přínos a význam. U řady činností nelze jednoznačně rozhodnout. Přínosnost metody v mnoha případech snižují zaměstnanci – v pochopitelné snaze udržet si pracovní místo se snaží obhajovat důležitost a užitečnost jednotlivých činností, které mají v popisu práce.

1.7.3 Věcná analýza

Podstatou této metody je věcná analýza nákladové složky. U mnoha rozpočtovaných nákladových položek lze jejich výši stanovit odvozením závislosti na vztahové veličině už z jejich podstaty (Fibírová, 2007, s. 379).

1.7.4 Matematické a statistické metody

Předmětem matematických a statistických metod je zjištění, zda existuje vztah (příčinná souvislost) mezi měřitelnými výkony a činnostmi jako nezávisle proměnnými a náklady jako závisle proměnnými. Využitím lineárního modelu lze rozlišit fixní a variabilní náklady a také lze díky metodě nejmenších čtverců zjistit vývoj režijních nákladů. Díky regresní a korelační analýze můžeme zjistit míru a charakter závislosti režijních nákladů na příslušné vztahové veličině, která je hlavní příčinou vzniku těchto nákladů. Je-li více vztahových veličin, využívá se vícenásobná regresní funkce. Při sestavování rozpočtu pomocí matematicko-statistických metod se začíná vyříděním těch položek režijních nákladů, které mají jiné závislosti nebo které mají velmi nepravidelný nebo zcela nahodilý průběh. Zpravidla využíváme lineární funkce. Matematické a statistické metody se v současnosti používají pro strategické, případně taktické řízení. Jejich účinnost v případě krátkodobého řízení režijních nákladů je omezená (Fibírová, 2007, s. 380).

1.7.5 Kontingenční přístupy

„Podstatou kontingenčních přístupů je premise, že neexistuje univerzálně vhodný účetní a rozpočtový systém aplikovatelný na všechny organizace, za všech okolností.“ (Kalouda, 2009, s. 188). Firmy se mezi sebou liší v těchto skupinách klasifikace (Kalouda, 2009, s. 188 – 189):

- prostředí
- úroveň nejistoty
- míra komplexnosti
- tvrdost konkurence
- organizační struktura
- míra nepřátelskosti
- velikost firmy
- míra nezávislosti firmy
- stupně decentralizace rozhodování a řízení
- technika a technologie
- charakter výrobního procesu
- míra rutinního zvládnutí
- míra změn úkolů

I když kontingenční přístupy neposkytují konkrétní praktické postupy, jak vytvářet rozpočty, vidím jejich velký přínos v tom, že zdůrazňují důležitost užívat zdravý selský rozum a povzbuzují tvůrce rozpočtů k tomu, aby k podnikovému rozpočetnictví přistupovali kreativně a snažili se ho „ušít na míru“ danému podniku.

1.8 Závislost rozpočetnictví na podnikové činnosti a struktuře podniku

Podniky se mezi sebou liší velikostí, podnikovou činností, odvětvím, zemí původu. Všechny tyto faktory mají významný vliv na podobu podnikového rozpočetnictví. Existují rozdíly v rozpočetnictví mezi výrobní a nevýrobní společnostmi. Nevýrobní společnosti můžeme rozdělit na obchodní společnosti a společnosti poskytující služby.

- **Obchodní společnost**

Zásadní rozdíl spočívá v tom, že obchodní společnost nemusí sestavovat plán výroby a zabývat se rozpočtem nákladů na výrobu. Těžiště zájmů se přesouvá na rozpočet nákupu, přičemž většina obchodních společností využívá rozpočet na tzv. marži. Provozní náklady se mohou u obchodní společnosti v porovnání s výrobní společností lišit, ale klasifikace rozpočtu výnosů z prodeje a inkasa tržeb, stejně jako administrativní náklady, zůstávají stejné (Anderson, Sollenberger, Moore, 1992, s. 317 – 318).

V současnosti se zkracují životní cykly výrobků, dochází k rychlejším změnám trendů a spotřebitelé jsou „emancipovanější“. Obchodní společnosti musí neustále sledovat chování trhu a rychle reagovat na případné změny, což s sebou přináší těsnější vazbu mezi prodejem a nákupem. Řídící veličinou u obchodních společností je hrubý výnos, který se vypočítá z obrátu minus pořizovací cena zboží (resp. pořizovací náklady). Hodnota hrubého výnosu je zásadní, neboť „již malé posuvy v tzv. marži (definované jako obrat minus nákupní cena zboží) mohou vést ke značným kolísáním hospodářských výsledků podniku.“ (Eschenbach, 2004, s. 735). Toto číslo je nástrojem pro koordinaci nákupu a prodeje, zejména ve fázi vytváření rozpočtu (Eschenbach, 2004, s. 733 – 735).

- **Společnost poskytující služby**

Rozpočetnictví firem poskytujících služby se podobá rozpočetnictví obchodních firem. Vzhledem k tomu, že firmy poskytující služby neprodávají fyzické produkty, chybí v jejich rozpočetnictví důraz na rozpočet nákupu. Firmy mohou mít rozpočet nákladů na služby, ale obvyklejší je, pokud jsou tyto náklady (náklady na práci a režijní náklady) zahrnuty pod provozní náklady. Rozpočty výnosů bývají často rozděleny podle

jednotlivých zákazníků, projektů nebo podle jednotlivých druhů služeb. Mzdové náklady bývají nejdominantnější rozpočtovou položkou (Anderson, Sollenberger, Moore, 1992, s. 317 – 318).

1.9 Lidský faktor v rozpočtnictví

Důležitost lidského faktoru pro úspěch organizace byl prokázán již dávno díky známému experimentu v hawthornském závodě americké společnosti Western Electric (1924 – 1927), ve kterém Elton Mayo (škola lidských vztahů) objevil, že výkonnost lidí a růst produktivity práce jsou ovlivněny zejména psychologickými a sociálními faktory, nikoliv fyzikálními podmínkami (Blažek, 2011, s. 21). Ani proces rozpočtnictví není výjimkou, neboť to, zda bude rozpočtnictví efektivně plnit své funkce, závisí na lidech, kteří ve společnosti pracují. Přestože lidský faktor hraje významnou úlohu v rozpočtnictví, nenajdeme ve vybraných českých publikacích (například Šoljaková, 2003; Fibírová, 2007; Král, 2002) zabývajících se rozpočtnictvím samostatnou kapitolu či alespoň podkapitolu, která by se věnovala behaviorálnímu faktoru v rozpočtnictví. Naopak někteří zahraniční autoři věnují tématice lidského faktoru v rozpočtnictví ve svých publikacích větší prostor (například Anderson, Sollenberger, Moore, 1992, s. 329 – 332; Garrison, Noreen, Brewer, 2008, s. 375 – 376; Williams, Haka, Bettner, Carcello, 2005, s. 1136 – 1137; Warren, Reeve, 2007, s. 934 – 935; Eschenbach, 2004, s. 633 – 659).

Anderson, Sollenberger a Moore (1992, s. 329 – 332) se spolu s kolektivem autorů Garrison, Noreen, Brewer (2008, s. 375 – 376) shodnou na následujících čtyřech aspektech týkajících se lidského faktoru v rozpočtnictví:

- **Podpora ze strany vrcholového vedení společnosti**

Úspěch rozpočtnictví je nekompromisně spjat s mírou, do jaké vrcholové vedení uznává rozpočtnictví jako přínosnou součást podnikových aktivit. Zaměstnanci dokážou vycítit, zda je rozpočtnictví ze strany vedení pouze „trpěno“ nebo opravdu uznáváno. Pokud pracovníci vytvářející rozpočet mají pocit, že tvorba rozpočtu je jen nutný byrokratický proces skládající se z vyplňování spousty zbytečných dokumentů, signalizuje to neefektivní využívání rozpočtnictví. Je-li vrcholové vedení společnosti zapojeno do vytváření a používání rozpočtů, zvyšuje se jejich efektivnost.

Top management by měl dbát nejméně na čtyři náležitosti (Anderson, Sollenberger, Moore, 1992, s. 330):

1. Jasně vymezit linie pravomoci a odpovědnosti.

2. Vytvořit adekvátní cíle a úkoly, které nižší úrovně vedení společnosti dokážou transformovat do aktivit.
3. Aktivně se podílet na schvalování rozpočtů a jejich průběžné kontrole.
4. Pozitivně oceňovat práci nižšího managementu na procesu rozpočetnictví.

- **Rozpočtový stres**

Rozpočty představují jeden ze základních nástrojů pro řízení a kontrolu činností ve firmě a zavedení určité disciplíny. Na druhou stranu rozpočty a jejich plnění v menší či větší míře vyvolávají u pracovníků stres. Anderson, Sollenberger a Moore (1992, s. 332) upozorňují, že některým manažerům vyhovuje, když mají díky rozpočtovým cílům přesně vymezené mantinely. Naopak existují manažeři, kteří preferují co největší volnost, aby mohli k realizaci firemní vize přistupovat kreativně a bez pocitu „biče“ nad nimi. Ideální řešení je při tvorbě rozpočtu brát v potaz, k jakému typu lidí se z hlediska rozpočtového stresu odpovědní manažeři řadí a tomuto faktu přizpůsobit vytvářený rozpočet.

Osobně zastávám názor, že je-li rozpočetnictví využíváno nátlakovým způsobem (jako hrozba k zastrašení a donucení zaměstnanců), pak jsou ztráty dříve či později vždy vyšší než zisky z tohoto přístupu vyplývající.

- **Realistické a důvěryhodné manažerské očekávání**

Pokud jsou rozpočty nastaveny realisticky a jsou důvěryhodné v očích manažerů i pracovníků, pak se stávají významným motivujícím prvkem. Bohužel v praxi se často stává, že manažeři mají při sestavování rozpočtu nerealistická očekávání. Výsledkem je rozpočet, který v pracovnících vzbuzuje nepřátelství a jehož mají tendenci více či méně sabotovat.

Manažeři mohou vytvořit negativní postoj svých podřízených k rozpočtům hned několika způsoby. Například snažením se prostřednictvím rozpočtů identifikovat výkonově nejslabší pracovníky nebo využíváním rozpočtů jako prostředku, jak z pracovníků udělat workoholiky, kteří jsou od rána do večera v práci, jen aby splnili neskutečně vysoké rozpočtové cíle. Když se pracovníci obávají každé analýzy odchylek, neboť většinou pro ně dopadne nepříznivě, začnou pracovat tak, aby se vyhnuli negativnímu hodnocení vyplývajícímu z neplnění stanoveného rozpočtu. A strach z trestu nebývá dobrým rádcem, často může vyústit v ukvapené jednání.

- **Nadsazený rozpočet**

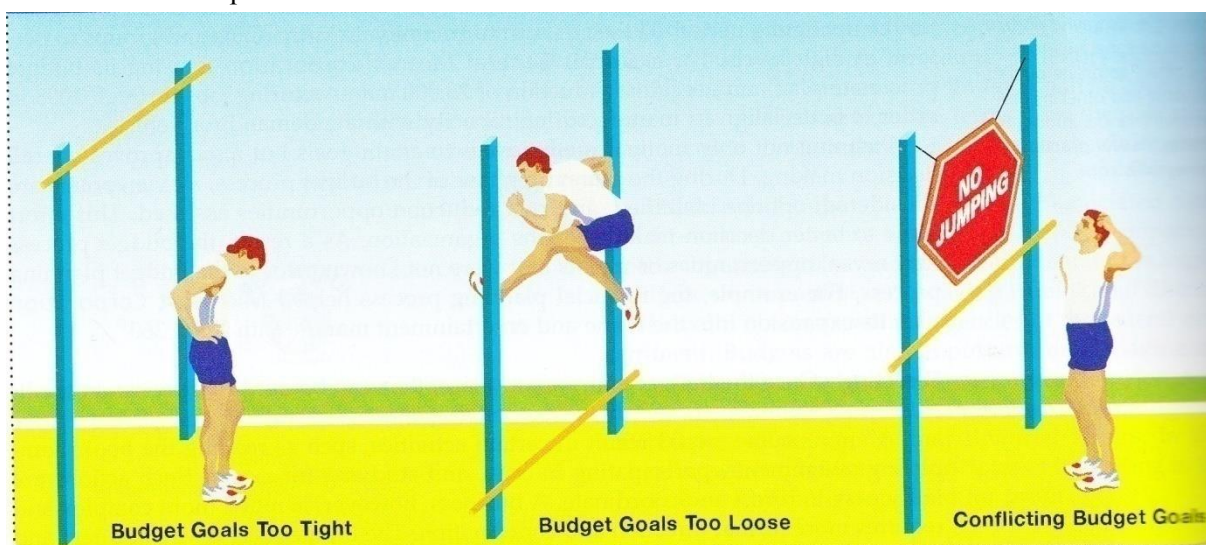
Nadsazeným rozpočtem se označuje snaha manažerů nadhodnocovat náklady nebo podhodnocovat výnosy při vytváření rozpočtu. Nejlepší obranou proti tendenci nadsazovat je pečlivé přezkoumání rozpočtu liniovými manažery.

O realistických a důvěryhodných manažerských očekáváních týkajících se rozpočtových cílů a nadsazeném rozpočtu se nepřímo zmiňují i Warren a Reeve (2007, s. 934 – 935), neboť podle nich za problémy v rozpočtovém procesu (z pohledu lidského faktoru) můžou rozpočtové cíle, pokud jsou:

1. příliš vysoké
2. příliš nízké
3. v rozporu s jinými cíli.

Reakce zaměstnanců na rozpočtové cíle ilustruje obrázek č. 2.

Obrázek č. 2: Rozpočtové cíle a lidské chování



Zdroj: Warren, Reeve, 2007, s. 934

Když jsou **rozpočtové cíle příliš vysoké**, zaměstnance to odradí. Na druhou stranu ambiciózní, ale dosažitelné cíle mohou zaměstnance inspirovat k vyšší výkonnosti. Z tohoto důvodu je důležité, aby byli zaměstnanci zapojeni do stanovování rozpočtových cílů, neboť se budou cítit více zavázáni splnit cíle, na jejichž stanovení se podíleli a také je zde vysoká pravděpodobnost, že dané cíle budou dosažitelné (Warren, Reeve, 2007, s. 934 – 935).

Jsou-li **rozpočtové cíle příliš nízké**, může to mít negativní dopad na pracovní výkonnost zaměstnanců. Někteří zaměstnanci se mohou po splnění rozpočtových cílů přestat snažit. Také může docházet k plýtvání podnikových financí ve snaze vyčerpat „ušetřené“ finanční prostředky na konci rozpočtového období, aby je daný podnikový útvar nemusel vracet (Warren, Reeve, 2007, s. 935).

Nastavení **konfliktních rozpočtových cílů** nastává v případě, že se rozpočtové cíle dostávají do sporu s cíli jednotlivých zaměstnanců (Warren, Reeve, 2007, s. 935).

Další aspekt týkající se lidského faktoru v rozpočetnictví je následující:

- **Vztah controllera a pracovníků**

Rozpočet a jeho dodržování bývá ve firmě spojováno s osobou controllera či zaměstnancem, který je za rozpočetnictví zodpovědný. Úspěšnost a motivační faktor rozpočetnictví bývá ovlivněn pracovními vztahy mezi oddělením controllingu a ostatními pracovníky. Eschenbach (2004, s. 633) vidí hlavní odpovědnost za vytváření plodných pracovních vztahů na controllingu a uvádí šest psychologických pravidel, která by se měla dodržovat: **motivace, zpětná vazba, komunikace, vytváření důvěry, prosazování a změna.**

a) Motivace

Pozitivní motivace je mnohem účinnější než negativní (neboli hrozba trestem). Bohužel controlleri si tento fakt často neuvědomují a mnohem výrazněji reagují na negativní odchylky, než na pozitivní. Jinými slovy málo chválí. „Bez pozitivní informace se organizace fixuje na své problémy a controlling pak na jejich vyhledávání.“ (Eschenbach, 2004, s. 634).

Pochvala má hned dva efekty, kromě motivování odpovídajícího pracovníka (popřípadě celého oddělení) nepřímo ovlivní i další o pochvale informované subjekty. Lidé mají tendenci napodobovat úspěšné jedince. Když ostatní pracovníci vidí, že rozpočet je pro někoho splnitelný a ještě je za to pochválen, je vyšší šance, že se bude v budoucnu snažit rozpočet splnit.

b) Zpětná vazba

Zpětnou vazbu poskytuje controller odpovědným pracovníkům, neboť komentuje jejich aktivity týkající se plnění/neplnění rozpočtových cílů. To je jeden tok informací (od controllera k pracovníkům), ale je nezbytné pamatovat i na druhý tok informací (od

pracovníků ke controllerovi), tedy žádat pracovníky o zpětnou vazbu – je to neocenitelný zdroj informací.

Eschenbach (2004, s. 634 – 635) pojmem zpětná vazba myslí schopnost controllera ptát se pracovníků, jaké jsou jejich silné stránky, co může jejich oddělení udělat lépe než oddělení jiné. Nejlepší výkony podávají pracovníci, pokud se podaří stanovit jim úkoly korespondující s jejich silnými stránkami.

„Zpětná vazba se neskládá pouze z neverbálních nebo verbálních informací, nýbrž též z očekávání, pracovního klimatu a podnikové kultury.“ (Eschenbach, 2004, s. 634). Právě očekávání, negativní nebo pozitivní, je mocnou psychologickou zbraní. Profesor Harvardské univerzity Robert Rosenthal výzkumně dokázal, že se chováme tak, jak od nás druzí očekávají. Tento jev se nazývá Pygmalionův (Eschenbach, 2004, s. 635).

c) **Komunikace**

V některých podnicích může být negativní postoj zaměstnanců k rozpočetnictví zapříčiněn špatnou komunikací. Eschenbach (2004, s. 641 – 644) uvádí komunikační zásady, kterými by se měl controller řídit:

- **Kvalifikovaně předat každou zprávu**
- **Klást otázky** – otázky nekritizují, nýbrž vyvolávají návrhy na řešení
- **Otevřít se kritice** – moudří controlleři nebrání za každou cenu svou pravdu, naopak vyzývají protistranu ke kritice a k tomu, aby jim poradila
- **Pozorně naslouchat** – pouze aktivním nasloucháním lze zjistit představy protistrany, poznat její emoce a pochopit, co druzí skutečně chtějí
- **Rozumět ještě neznamená souhlasit** – lze zcela chápat druhou stranu a přesto mít zcela jiný názor, nicméně nelze říkat, že máte na věc jiný názor, dokud jste druhé nevyslechli
- **Dodržet správné pořadí** – začít s důvody, pak až důsledky nebo návrhy řešení
- **Ulehčit protistraně rozhodování** – společně s protistranou nalézat odpovědi, které umožní snadné rozhodnutí
- **Obsah plus odesílatel vytváří poselství** – je-li controller v očích druhých nedůvěryhodný, pak mu ani sebelepší komunikační praktiky nepomůžou
- **Respektovat pracovní techniku** – někteří zaměstnanci preferují, když jsou jim zprávy předávány ústně, zatímco jiní dávají přednost písemné formě

d) Důvěra

„Zásada vytváření důvěry říká: jestliže se o někom sdělí stanovisko, posudek nebo svědectví, musí to dotyčný vědět. Tak se získá jeho důvěra.“ (Eschenbach, 2004, s. 645).

Základním úkolem každého vedoucího je obklopit se schopnými lidmi, kteří svou osobností a výsledky budou vzbuzovat důvěru u kolegů a podřízených. Bohužel mnoho vedoucích se raději obklopí méně schopnými zaměstnanci, u kterých nehrozí, že by je někdy předčili. Takto méně kompetentní lidé často svou neschopnost zakrývají nevhodným chováním a špatnou komunikací, což v druhých lidech vyvolává odpor a nedůvěru. „Vrahem důvěry číslo jedna je chybějící připravenost zamést před vlastním prahem a odklidit zlořády ve vlastních řadách. Chyby, které učiní osoba nebo organizace, lidé odpouštějí spíše než jejich zakrývání.“ (Eschenbach, 2004, s. 646). Jako další vrahy důvěry Eschenbach (2004, s. 648) uvádí: nespolehlivost, nedůvěryhodnost a zkorumpovatelnost, nekompetenci, image člověka, který prohrává a je slaboch, ctižádost bez loajality, úsilí o zisk bez zodpovědnosti a příliš silné vystavování se na odiv.

„Proto též – a obzvláště pro controllera – platí Konfuciovo pravidlo důvěry: získej si důvěru lidí dříve, než je budeš kritizovat a zatěžovat.“ (Eschenbach, 2004, s. 647).

e) Prosazování

Mnoho lidí odpovídajících za podnikové rozpočetnictví ve snaze prosadit své cíle využívá metodu zesíleného tlaku. Tato metoda je však zejména u těžkých úloh kontraproduktivní a vede k horším výkonům. Odborníci na vyjednávání a prosazování zájmů, profesor Harvardu Roger Fisher a poradce v konfliktních záležitostech William Ury doporučují jinou metodu založenou na čtyřech následujících zásadách (Eschenbach, 2004, s. 651 – 654):

1. Zabývat se lidmi a problémy navzájem odděleně

Prvním krokem je osobně uznat osobu na druhé straně, ocenit vynaložený čas a námahu. K problému přistupovat věcně, aniž bychom si situaci ztěžovali hledáním viníka. Dále vcítit se do situace druhého, dívat se na problém jeho očima. Nezapomínat na zásadu: jemně k lidem, tvrdě k problému.

2. Neklást do centra pozornosti pozice lidí, ale jejich zájmy

Když chceme něco prosadit, měli bychom zjistit zájmy protistrany a snažit se najít cestu, která povede k oboustranné spokojenosti. Mnoho lidí dělá tu chybu, že motivuje pouze finančními zájmy. Existuje však mnohem více lidských potřeb – například jistota, ekonomická soběstačnost, pocit sounáležitosti, uznání, seberealizace.

3. Před rozhodnutím rozšířit základnu možností volby

Situace při prosazování zájmů je snadnější, rozšíří-li se počet možností volby. Controlleri často chtějí prosadit své cíle pouze jedinou cestou. Mnohdy lze k cíli dojít více cestami a některé z cest jsou protistraně příjemnější, než jiné.

4. Budovat na objektivních kritériích rozhodování

Tento princip slouží jako obrana proti nátlaku protistrany. Základem je nastavit objektivní kritéria, podle kterých se bude rozhodovat. Jinými slovy být otevřený rozumné diskuzi, ale uzavřít se vůči jakémukoliv vyhrožování.

f) Změna

Změny vyvolávají u zaměstnanců odpor. Pokud se obávají sankcí, projevuje se odpor skrytě. Změny mohou být snáze přijímány, když jsou kompenzovány určitou motivací (odměnou). Dále pomáhá, když je zaměstnancům vysvětleno, proč je změna vyžadována a je nechán prostor na případné námítky, se kterými je konstruktivně naloženo.

1.9.1 Pravidla pro bojovníky z džungle

Originální a také kontroverzní behaviorální aspekty rozpočtových prací uvádí ve své knize Kalouda. Sám autor (2009) píše, že aplikace těchto pravidel je spojena s velkým rizikem. Osobně se domnívám, že daná pravidla jsou většinou nevýhodná z pohledu majitele (majitelů) podniku. Nicméně zaměstnancům mohou být prospěšná (v případě, že jejich nadřízení nezjistí, že daná pravidla používají). I když tato pravidla nejsou příliš čestná, v praxi se s nimi běžně setkáme.

Jak uvádí Kalouda (2009, s. 189 – 191), na rozpočtování lze pohlížet i jako na soutěž mezi podnikovými útvary o rozpočtové zdroje. Podnikové zdroje financování nejsou neomezené, takže se někdy vyplatí zaujímat velmi pragmatické postoje, jako například:

1. Spolupracujte ve správné míře

Většinou se krátí rozpočet u těch organizačních jednotek, které jsou dobře známy nebo naopak jsou něčím podezřelé. Pokud má jednotka takovou pověst, že si poradí s každým

problémem (je dostatečně flexibilní), pak ji může postihnout velká redukce finančních zdrojů, neboť vedení bude předpokládat, že se s tím úspěšně vypořádá.

2. Pracujte s hierarchií

Toto pravidlo se týká zejména vedoucího organizační jednotky a závisí na způsobu vyvážení rozpočtu. Cílem je vytvořit co největší manévrovací prostor z pohledu vedoucího. Pokud se rozpočet vytváří zespona nahoru, měli by vedoucí utajovat výkonnost svých útvarů. V případě opačného postupu, shora dolů, se vyplatí nadsazovat očekávané zatížení, které rozpočet přinese, před podřízenými.

3. Předložte a brzy spotřebujte

Často se stává, zejména v soukromém sektoru, že společnosti začínají rok optimisticky, s velkými plány. Během roku začínají situaci vidět více realisticky, takže nastupuje proces hledání, kde by se daly snížit náklady. Bojovníkům z džungle se vyplatí, když spotřebují svůj rozpočet během první poloviny roku, pak jim nehrozí, že přijdou o slíbené finanční prostředky.

4. Plánujte brzy, spotřebujte později

Někteří rozpočtoví bojovníci naplánují některé investice na začátek roku (např. nákup modernějších počítačů, přijmutí nové pracovní síly), ale realizaci odkládají tak dlouho, jak to jen jde. Díky tomu mají větší manévrovací prostor v nákladech.

5. Nabízejte nemyslitelné

Pokud je rozpočtovým bojovníkům z džungle přikázáno, aby předložili návrh aktivity, kterou je možné v rámci nutnosti ušetřit náklady, nezrealizovat, nabízejí bojovníci to nejdůležitější, co mají v agendě. Vedení (při pohledu zvenku) usoudí, že ostatní činnosti musí být ještě důležitější a tak se musí redukovat rozpočty jiného oddělení.

1.10 Kontrola rozpočtu

Porovnávání naplánovaných veličin rozpočtu s realizovanými (skutečnost) definuje Pfohl (in Eschenbach, 2004, s. 532 – 533) jako kontrolu rozpočtu v užším smyslu. Širší chápání pojmu kontrola rozpočtu podle něj zahrnuje následující vybrané druhy kontroly:

- **Porovnání skutečnosti – skutečnosti:** spočívá v porovnání podnikových údajů s údaji konkurence (v rámci jednoho odvětví)
- **Porovnání výhled – výhled:** zajišťuje prověření konzistence prognózovaných veličin

- **Porovnání výhled – skutečnost:** ověřuje se, zda premisy (prognózané výhledové hodnoty) ještě platí, zda jsou shodné se současnými skutečnými veličinami

Aby se podařilo splnit rozpočet nebo alespoň přesvědčit ostatní, že nebyl uskutečnitelný, je potřeba zavést metody sledování rozpočtu. Maitland (1998, s. 98) uvádí tři charakteristiky, které by měly takové metody mít:

1. Administrativně nenáročné
2. Pravidelné
3. Prováděné na nejnižší úrovni

Král (2002, s. 299) uvádí obecné pravidlo, že „snadnější je kontrola a vyhodnocení krátkodobých rozpočtů. S prodlužujícím se časovým horizontem se komplikuje nejen přesná kvantifikace odchylek, ale zejména jejich dvě nejdůležitější charakteristiky: příčina a odpovědnost.“ Co se týká časového hlediska, tak krátkodobá kontrola má největší význam u rozpočtu peněžních toků (v případě potíží s likviditou kontrola probíhá i několikrát za den). Rozpočet výkazu zisků a ztrát se většinou kontroluje měsíčně až čtvrtletně, rozpočetní rozvaha spíše čtvrtletně až pololetně (Král, 2002, s. 299 – 300).

1.10.1 Analýza odchylek

Podstatou analýzy odchylek je srovnat předem plánované hodnoty (nákladů, výnosů, zisku) s jejich skutečnou výší. Samotné porovnání však nestačí. Zcela zásadní je **zjišťovat příčiny** odchylek. V rámci manažerského účetnictví se analýza odchylek provádí ve všech hlavních oblastech (Fibírová, 2007, s. 396):

- V **kalkulacích** se jedná o srovnání předběžných kalkulací s výslednými
- V **rozpočetnictví** probíhá porovnání mezi předpokládanými hodnotami rozpočtu a skutečností
- V **odpovědnostním řízení** je základem kontrola stanoveného úkolu s jeho realizací.

V anglosaské literatuře můžeme zjišťování a analýzu odchylek najít pod pojmem Standard Costing a Variances Analysis. Předem stanovené hodnoty se označují jako tzv. standardy, se kterými se porovnávají skutečné výsledky. Systém řízení na základě odchylek lze shrnout do pěti bodů (Fibírová, 2007, s. 396 – 397):

1. Stanovení standardů
2. Zjištění skutečných hodnot

3. Vypočítání odchylek mezi standardními a skutečnými hodnotami
4. Analýzy odchylek
5. Přijetí opatření

Skutečně dosahované veličiny se v rámci zjišťování odchylek srovnávají zpravidla se třemi typy rozpočtů:

- **S absolutním rozpočtem**
- **S rozpočtem lineárně přepočteným** (na skutečný objem a sortiment prodaných výrobků či služeb, ujetých kilometrů, počet automobilů, hodin oprav, apod.)
- **S variantním rozpočtem** (přičemž se respektuje závislost/nezávislost hodnocené rozpočtované veličiny ve vztahu k objemu aktivit (Král, 2002, s. 300).

Podle Petříka (2009, s. 51) rozeznáváme dva základní typy analyzovaných odchylek:

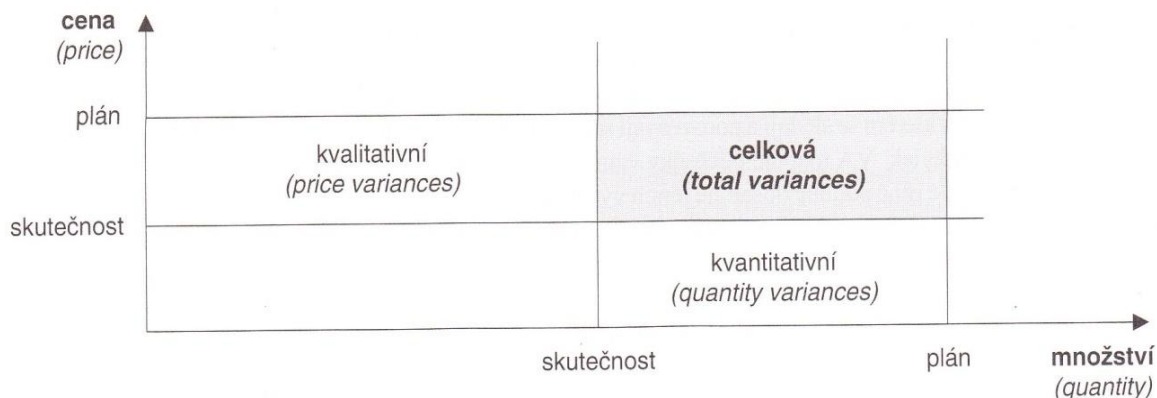
1. **Příznivé** (pozitivní, plusové), které vznikají, když jsou aktuální náklady menší než stanovené standardy
2. **Nepříznivé** (negativní, minusové), které vznikají za předpokladu, že jsou aktuální náklady vyšší než stanovený standard.

Petřík (2009, s. 51) stejně jako Fibírová (2007, s. 396) za hlavní úkoly analýzy odchylek považuje zjištění jejich příčiny. Kromě toho upozorňuje na nutnost dané odchylky zjistit **včas**, a mít možnost na ně pohotově a efektivně reagovat. Při každém nápravném opatření je třeba pamatovat, že existuje zákon zpoždění mezi zjištěním odchylky, nápravou a důsledky.

V odborných publikacích se setkáme s různým členěním jednotlivých typů odchylek. Souhlasím s Petříkem (2009, s. 51), že „konstrukce jednotlivých typů odchylek jsou vždy závislé na konkrétních potřebách firmy a hlavním kritériem pro jejich tvorbu je užitečnost a vypovídací schopnost tohoto druhu informace.“ Neexistuje tedy jeden správný recept na volbu odchylek, který by fungoval ve všech firmách.

Každou odchylku lze měřit z pohledu dvou složek, kterými jsou **cena** (hodnota vyjádřená v peněžních jednotkách) a **kvantita** (množství vyjádřené v množstevní jednotce jako například hodiny, kusy, kila), viz obrázek č. 3 (Petřík, 2009, s. 52).

Obrázek č. 3: Konstrukce celkové odchylky



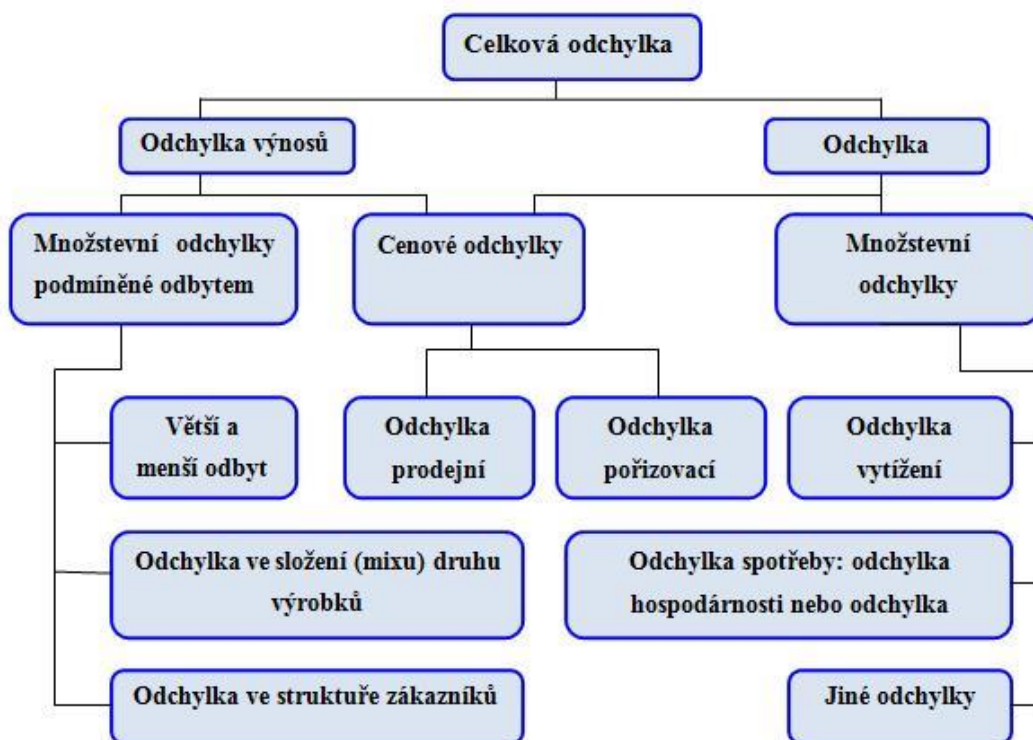
Zdroj: Petřík, 2009, s. 52

Král (2002, s. 300 – 301) dělí odchylky na:

- **Kvalitativní odchylky** – jsou způsobené rozdílem mezi plánovanou a skutečnou úrovní dosažené ceny, mzdového ocenění a jiných parametrů souvisejících s oceněním hodnocené veličiny
- **Kvantitativní odchylky** – vznikají z důvodu rozdílu mezi plánovanou a skutečnou úrovní naturální spotřeby, prodaných výkonů a jiných parametrů souvisejících s věcnou podstatou hodnocené veličiny
- **Sortimentní odchylky** – rozdíl mezi plánovaným a skutečným sortimentem nakupovaných a prodávaných výkonů
- **Odchylky z výtěžnosti a úspornosti** vynakládaných ekonomických zdrojů

Eschenbach uvádí podrobnější rozdělení odchylek. Základní rozdělení odchylek na odchylky výnosů a odchylky nákladů ukazuje obrázek č. 4. Odchylky výnosů se dále dělí na množstevní odchylky podmíněné odbytem a cenové odchylky. Odchylky nákladů se dělí na cenové odchylky a množstevní odchylky (Eschenbach, 2004, s. 539).

Obrázek č. 4: Druhy odchylek



Zdroj: Eschenbach, 2004, s. 539

Vzorce na výpočet nákladových odchylek jsou následující (Lazar, 2001, s. 138):

Množstevní odchylka se vypočítá:

$(\text{skutečné} - \text{plánované množství}) * \text{plánovaná cena}$

Cenová odchylka se vypočítá:

$(\text{skutečná} - \text{plánovaná cena}) * \text{skutečné množství}$

Má-li podnik úspěšně fungovat, měl by mít vytvořený komplexní systém informací a ukazatelů výsledků činnosti uvnitř podniku a tyto informace předávat řídicím pracovníkům, tzv. reporting. To, co bude obsahem, v jaké formě a s jakou četností vyhotovovat výkazy a zprávy, závisí na potřebách konkrétního podniku. Podle toho, zda jde o pravidelně poskytované zprávy nebo ne, se reporting dělí na (Fibířová, 2003, s. 11 – 12):

- **Standardní** – jedná se o pravidelně vyhotovované zprávy, které mají předem danou strukturu, např. informace o odchylkách, analýzy odchylek, výpočty

očekávaných hodnot na konci období, informace o skutečných hodnotách apod. Obvykle jsou tyto zprávy podávány měsíčně, čtvrtletně a ročně.

- **Mimořádný** – jedná se o zprávy vytvořené na požádání, které mohou být mimořádné kvůli termínu vytvoření (ale mají standardní strukturu) nebo mohou být mimořádné po obsahové stránce (např. analýza rizika)

2 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Cílem této diplomové práce je analyzovat rozpočetnictví společnosti Level Pro, a.s. a navrhnout možná zlepšení. Pro získání informací ke zpracování praktické části této diplomové práce jsou použity písemné interní dokumenty, účetní data a další materiály. Písemné podklady doplnily údaje získané rozhovory s pracovníky Level Pro, a.s.

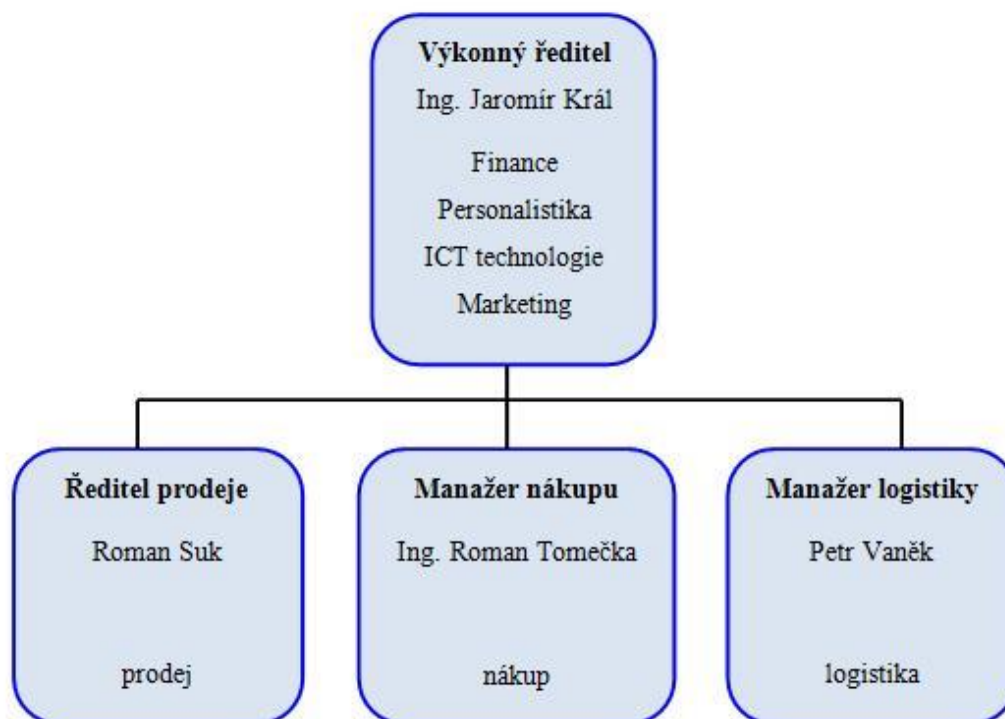
2.1 Charakteristika společnosti

Firma Level Pro, a.s. je obchodní společnost sídlící v Hranicích na Moravě (Olomoucký kraj) na ulici Galašova 851. Firma vznikla 7. listopadu 2002 zápisem do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Ostravě. V letošním roce firma oslaví 13 let své existence. Jedná se o akciovou společnost bez veřejné nabídky akcií se základním kapitálem 2 000 000 Kč, který je tvořen 100 ks kmenových akcií ve jmenovité hodnotě 20 000 Kč. Statutárním orgánem společnosti je představenstvo složené ze tří osob – Ing. Jaromír Král, Petr Vaněk a Ing. Roman Tomečka.

V roce 2014 se měnila struktura managementu, neboť jeden manažer se rozhodl pro odchod ze společnosti. V současné době je tedy management společnosti tvořen čtyřmi osobami – výkonný ředitel (Ing. Jaromír Král), manažer nákupu (Ing. Roman Tomečka), manažer logistiky (Petr Vaněk) a ředitel prodeje (Roman Suk). Organizační struktura je vyobrazena na obrázku č. 5. Manažeři společnosti jsou zároveň členy statutárního orgánu společnosti, což se odráží v jejich přístupu k vedení firmy. Dále jsou ve firmě zaměstnáni obchodní zástupci, referent logistiky a řidič. Firma na nelehkou ekonomickou situaci v posledních letech reagovala propouštěním zaměstnanců. V současnosti má firma Level Pro, a.s. pouze 8 zaměstnanců.

Hospodářské výsledky společnosti Level Pro, a.s. jsou vyobrazeny v přílohách č. 1 a 2.

Obrázek č. 5: Organizační struktura



Zdroj: Výroční zpráva Level Pro, a.s., 2012, str. 5.

Level Pro, a.s. nabízí svým zákazníkům sortiment zboží a služeb, který by se dal shrnout do čtyř kategorií. První kategorií tvoří tisk a reklama sloužící zákazníkovi k propagaci (např. potisk reklamních předmětů, kalendářů a diářů; tiskové služby – zajištění reklamních letáků, prospektů, billboardů). Heslem Level Pro, a.s. v této oblasti je obstarat vše „od vizitky po billboard“. Druhou kategorií, kterou firma dodává, jsou obalové materiály, které se používají při výrobě a přepravě zboží (např. vázací materiály a příslušenství, plastové a papírové obalové materiály, kartonáže). Všechny obalové produkty je možné označit individuálním zákaznickým potiskem. Prodej obalových materiálů firmě v současné době vytváří největší část zisku. Třetí kategorie je tvořena kancelářskými papíry a potřebami. A poslední, čtvrtou kategorií, tvoří prodej tonerů a cartridge. Level Pro, a.s. se snaží zákazníkovi poskytnout „full service“ od kancelářské propisky, papíru, přes letáky, billboardy až po obaly produktů a reklamní předměty. Díky tomu optimalizuje a zjednodušuje nákupní proces svým zákazníkům, což vede k nezanedbatelným úsporám. Velkou část zákazníků a dodavatelů má firma na Moravě. Mezi významné zákazníky patří střední a velké průmyslové, strojírenské a potravinářské společnosti. Dále různé firmy z oblasti služeb, zdravotnictví, státní správy a samosprávy.

Společnost v roce 2012 při příležitosti 10letého výročí vzniku vytvořila nové logo (viz obrázek č. 6), které znázorňuje hlavní myšlenku firemní filozofie. Novým logem se stala čtyři kolečka v barvách černá, modrá, červená a žlutá, což jsou základní barvy náplně cartridge neboli CMYKové barvy. To znázorňuje rozmanitost firemního záběru a zároveň jeho nerozdělitelnost. Jednotlivé barvy vyjadřují dílčí sortimentní zaměření, ale když je složíme, tvoří individuální a komplexní řešení. A právě důraz na individualitu každého zákazníka a kompletní řešení jsou klíčovými myšlenkami firemní filozofie.

Obrázek č. 6: Logo firmy Level Pro, a.s.



Zdroj: Katalog produktů firmy Level Pro, a.s., 2012

Následující strany 43 až 79 (kapitoly 3 a 4) obsahují citlivé informace, a proto jsou součástí neveřejné části diplomové práce.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo analyzovat systém rozpočetnictví ve společnosti Level Pro, a.s. a navrhnout opatření vedoucí k jeho zlepšení.

První část práce byla věnována teoretickému představení rozpočetnictví, kde byly za pomoci odborné literatury definovány samotné pojmy. Rozpočetnictví napomáhá realizovat vizi firmy. Dlouhodobé plány díky rozpočtům nabývají konkrétní podoby a stávají se závaznými. Pomáhají určit životaschopnost různých činností a koordinovat aktivity a cíle rozdílných oddělení. V případě správného používání se rozpočty stávají sjednocujícím prvkem ve společnosti. Rozpočet dává mnoho příležitostí k informování zaměstnanců o podnikových plánech a případných hrozbách, které je mohou ovlivnit. Dodržování rozpočtových cílů může být za určitých okolností pro zaměstnance motivující. Rozpočty jsou nástrojem, který pomáhá při rozhodování a podporuje podnikovou efektivnost. Z výše uvedených důvodů považuji rozpočetnictví za důležitou součást podniku.

Ve druhé části práce je analyzován rozpočetní systém firmy Level Pro, a.s. První kapitola druhé části je věnována představení samotného podniku. Level Pro, a.s. je na trhu spíše nováčkem, vznikla v roce 2002. Jedná se o malou firmu obchodující hlavně s reklamními předměty a obalovými materiály.

Organizační struktura Level Pro, a.s. je velmi jednoduchá vzhledem k velikosti firmy. Plánování a rozpočetní systém v podniku fungují od jeho vzniku v téměř nezměněné podobě. Generální ředitel vytváří na konci roku rozpočet výnosů a nákladů na následující kalendářní rok. Výnosová část rozpočtu je poměrně propracovaná. Výnosy jsou rozděleny podle jednotlivých obchodních zástupců a jejich plnění je navázáno na velikost variabilní složky mzdy odpovědných jedinců. Z tohoto důvodu je výnosová část rozpočtu pečlivě kontrolována a vyhodnocována každý měsíc. U nákladové části rozpočtu jsem narazila na několik nedostatků. Na základě těch jsem doporučila, jak systém rozpočetnictví modifikovat a zefektivnit.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] ANDERSON, Lane K; SOLLENBERGER, Harold M. *Managerial accounting*. 8th ed. Cincinnati: South-Western, c1992, xvi, 1039 s. ISBN 0538813261.
- [2] BLAŽEK, Ladislav. *Management: organizování, rozhodování, ovlivňování*. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 191 s. ISBN 9788024732756.
- [3] DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 2. ed. London: Chapman and Hall, 1991, 859 s. ISBN 0-412-34110-7.
- [4] ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2004, 814 s. ISBN 8073570351.
- [5] FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001, 118 s. ISBN 80-247-0066-2.
- [6] FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 9788073572990.
- [7] GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. *Introduction to managerial accounting*. McGraw-Hill, 2008. xxx, 633 s. ISBN 978-0-07-128763-0.
- [8] HORVÁTH, Péter. *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu: 5. přepracované vydání*. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004, 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
- [9] KALOUDA, František. *Finanční řízení podniku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 279 s. ISBN 9788073801748.
- [10] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2002, 547 s. ISBN 8072610627.
- [11] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2001, 152 s. ISBN 80-716-9985-3.

- [12] MAITLAND, Iain. *Rozpočetnictví pro nefinanční manažery: jak využít rozpočetnictví jako účinného nástroje řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 1998, 171 s. ISBN 8085943778.
- [13] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 735 s. ISBN 9788024730240.
- [14] PETTY, Geoffrey. *Moderní vyučování*. Vyd. 2. Praha: Portál, 2002, 380 s. ISBN 8071786810.
- [15] SCHROLL, Rudolf. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: Trizonia, 1993, 256 s. ISBN 80-85573-23-7.
- [16] SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 2. přepracované a rozšířené vyd. Praha: Grada, 2000, 475 s. ISBN 8024790696.
- [17] ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2003, 146 s. ISBN 8072610872.
- [18] THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (CIMA). *Manažerské účetnictví: oficiální terminologie*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2002, 294 s. ISBN 808639543x.
- [19] WARREN Carl S.; REEVE James M. *Financial and managerial accounting*. Mason: Thomson, 2007. ISBN 978-0-324-40188-2.
- [20] WILLIAMS, Jan R.; HAKA, Susan F.; BETTNER, Mark S.; CARCELLO, Joseph V.. *Financial & Managerial Accounting*. Boston : McGraw-Hill, c2008. xxxii, 1157 s, příl. ISBN 0-07-299650-1.

SEZNAM TABULEK

TABULKA Č. 1: PRACOVNÍCI V ROCE 2012 A JEJICH ZISK.....	46
TABULKA Č. 2: ROZPOČET VÝNOSŮ KRÁLE V ROCE 2011 A 2012 A ODCHYLKY OD SKUTEČNOSTI	47
TABULKA Č. 3: UPRAVENÝ ROZPOČET VÝNOSŮ KRÁLE V ROCE 2013 A ODCHYLKY OD SKUTEČNOSTI	48
TABULKA Č. 4: ROZPOČET VÝNOSŮ ČECHOVÉ V ROCE 2011 A 2012 A ODCHYLKY OD SKUTEČNOSTI	48
TABULKA Č. 5: UPRAVENÝ ROZPOČET VÝNOSŮ ČECHOVÉ V ROCE 2013 A ODCHYLKY OD SKUTEČNOSTI	49
TABULKA Č. 6: ROZPOČET Z LET 2011 AŽ 2013 NA VÝNOSY Z PAPIRENSKÝCH KALŮ A ODCHYLKY	49
TABULKA Č. 7: PAPIRENSKÉ KALY – ZISK NA 1 TUNU V ROCE 2011 A 2012	51
TABULKA Č. 8: PAPIRENSKÉ KALY – ZISK NA 1 TUNU V ROCE 2013.....	51
TABULKA Č. 9: HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK Z LET 2002 AŽ 2012 (V TIS. KČ)	53
TABULKA Č. 10: REŽIJNÍ NÁKLADY V ROCE 2012	53
TABULKA Č. 11: REGRESNÍ ANALÝZA MZDOVÝCH NÁKLADŮ	54
TABULKA Č. 12: REGRESNÍ ANALÝZA MZDOVÝCH NÁKLADŮ	55
TABULKA Č. 13: CELKOVÉ VÝNOSY – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	55
TABULKA Č. 14: ROZPOČET NA MZDOVÉ NÁKLADY V ROCE 2013	56
TABULKA Č. 15: LOGISTIKA ZBOŽÍ – ROZPOČET A SKUTEČNOST ZA ROKY 2011 A 2012.....	57
TABULKA Č. 16: LOGISTIKA ZBOŽÍ Z LET 2011 AŽ 2013 – ODPOČET NÁKLADŮ NA DOPRAVU PAP. KALŮ	58
TABULKA Č. 17: POHONNÉ HMOTY – ROZPOČET A SKUTEČNOST V LETECH 2011 A 2012.....	59
TABULKA Č. 18: POHONNÉ HMOTY – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	59
TABULKA Č. 19: OPRAVA A ÚDRŽBA AUTOMOBILŮ – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	60
TABULKA Č. 20: OPRAVA A ÚDRŽBA AUTOMOBILŮ – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	60
TABULKA Č. 21: ODPISY A POJIŠTĚNÍ AUTOMOBILŮ – ROZPOČET NA ROK 2011 A 2012.....	61
TABULKA Č. 22: NÁJEMNÉ – ROZPOČET NA ROK 2011 A 2012	62
TABULKA Č. 23: MARKETING – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	63

TABULKA Č. 24: MARKETING – ROZPOČET NA ROK 2013.....	63
TABULKA Č. 25: NÁKLADY NA IT – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	64
TABULKA Č. 26: NÁKLADY NA IT – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	65
TABULKA Č. 27: CESTOVNÉ – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	66
TABULKA Č. 28: CESTOVNÉ – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	66
TABULKA Č. 29: ÚČETNÍ A PRÁVNÍ SLUŽBY – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012.....	67
TABULKA Č. 30: ÚČETNÍ A PRÁVNÍ SLUŽBY – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013	67
TABULKA Č. 31: KORELACE NÁKLADŮ INTERNÍ SPOTŘEBY S POČTEM ZAMĚSTNANCŮ	68
TABULKA Č. 32: REGRESNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ NA INTERNÍ SPOTŘEBU	68
TABULKA Č. 33: INTERNÍ SPOTŘEBA – UPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013	69
TABULKA Č. 34: NÁKLADY NA TELEFONY – ROZPOČET V LETECH 2011 A 2012.....	70
TABULKA Č. 35: NÁKLADY NA TELEFONY – OPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	70
TABULKA Č. 36: FINANČNÍ NÁKLADY – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	71
TABULKA Č. 37: FINANČNÍ NÁKLADY – OPRAVENÝ ROZPOČET NA ROK 2013.....	71
TABULKA Č. 38: NÁKLADY NA E-TRŽIŠTĚ – ROZPOČET NA ROKY 2011 A 2012	72
TABULKA Č. 39: SHRUTÍ VÝNOSOVÉ ČÁSTI ROZPOČTU.....	72
TABULKA Č. 40: SHRUTÍ NÁKLADOVÉ ČÁSTI ROZPOČTU	73

SEZNAM OBRÁZKŮ

OBRÁZEK Č. 1: POSTUP PŘI STANOVENÍ ROZPOČTU DÍLČÍCH AKTIVIT	18
OBRÁZEK Č. 2: ROZPOČTOVÉ CÍLE A LIDSKÉ CHOVÁNÍ	29
OBRÁZEK Č. 3: KONSTRUKCE CELKOVÉ ODCHYLKY	37
OBRÁZEK Č. 4: DRUHY ODCHYLEK	38
OBRÁZEK Č. 5: ORGANIZAČNÍ STRUKTURA	41
OBRÁZEK Č. 6: LOGO FIRMY LEVEL PRO, A.S.	42

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT SPOLEČNOSTI LEVEL PRO, A.S. ZA ROK 2013 88

PŘÍLOHA Č. 2: ROZVAHA SPOLEČNOSTI LEVEL PRO, A.S. ZA ROK 2013 89

Příloha č. 1: Výkaz zisků a ztrát společnosti Level Pro, a.s. za rok 2013

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1	35 599	34 260
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2	29 122	27 333
+	Obchodní marže I. - A.	3	6 477	6 927
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	24	17
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	24	17
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	1 856	1 951
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	9	839	838
2.	Služby	10	1 017	1 113
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	4 645	4 993
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	4 538	4 769
C. 1.	Mzdové náklady	13	3 319	3 465
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 090	1 165
4.	Sociální náklady	16	129	139
D.	Daně a poplatky	17	25	31
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	323	362
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19	1	170
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1	170
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		54
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		54
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-18	-63
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	13	46
H.	Ostatní provozní náklady	27	85	164
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římské I. až písmeno I.	30	-294	-106

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku Součet VII.1. až VII.3.	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	22	20
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	479	250
O.	Ostatní finanční náklady	45	58	55
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření Rozdíl výnosů a nákladů římská VI. až písmeno P. Součet Q.1. až Q.2.	48	399	175
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	20	60
Q. 1.	-splatná	50	20	60
2.	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	85	7
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti Součet S.1. až S.2.	55		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření XIII. - R. - S.	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T.	60	85	7
****	Výsledek hospodaření před zdaněním provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	61	105	67

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>

Příloha č. 2: Rozvaha společnosti Level Pro, a.s. za rok 2013

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM Součet A až D	1	9 016	-837	8 179	9 659
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek Součet B.I. až B.III.	3	1 614	-837	777	1 099
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek Součet I.1. až I.8.	4				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	5				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	6				
3.	Software	7				
4.	Ocenitelná práva	8				
5.	Goodwill	9				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	10				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek Součet II.1. až II.9.	13	1 614	-837	777	1 099
B. II. 1.	Pozemky	14				
2.	Stavby	15				
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	16	1 614	-837	777	1 099
4.	Pěstitecké celky trvalých porostů	17				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	18				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	20				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	21				
9.	Oceňovací rozdíly k nabytému majetku	22				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek Součet III.1. až III.7.	23				
B. III. 1.	Podíly – ovládaná osoba	24				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	25				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26				
4.	Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	27				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	28				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	29				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	30				

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>

Označení a	AKTIVA b	čís. řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva Součet C.I. až C.IV.	31	7 339		7 339	8 493
C. I.	Zásoby Součet I.1. až I.6.	32	1 456		1 456	718
C. I. 1.	1. Materiál	33				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	34				
	3. Vyroby	35				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	36				
	5. Zboží	37	1 456		1 456	718
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	38				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky Součet II.1. až II.6.	39				
C. II. 1.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	40				
	2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	41				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	42				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	43				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	44				
	6. Dohadné účty aktivní	45				
	7. Jiné pohledávky	46				
	8. Odložená daňová pohledávka	47				
C. III.	Krátkodobé pohledávky Součet III.1. až III.9.	48	4 550		4 550	6 193
C. III. 1.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	49	4 531		4 531	6 001
	2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	50				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	51				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	52				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	53				
	6. Stát - daňové pohledávky	54				192
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	55				
	8. Dohadné účty aktivní	56	19		19	
	9. Jiné pohledávky	57				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek Součet IV.1. až IV.4.	58	1 333		1 333	1 582
C. IV. 1.	1. Peníze	59	15		15	25
	2. Účty v bankách	60	1 318		1 318	1 557
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	61				
	4. Porozovaný krátkodobý finanční majetek	62				
D. I.	Časové rozlišení Součet I.1. až I.3.	63	63		63	67
D. I. 1.	1. Náklady příštích období	64	63		63	67
	2. Komplexní náklady příštích období	65				
	3. Příjmy příštích období	66				

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>

Označení	PASIVA	čís. řad.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období	
a	b	c	5	6	
	PASIVA CELKEM	Součet A až C	67	8 179	9 659
A.	Vlastní kapitál	Součet A.I. až A.V.	68	2 316	2 231
A. I.	Základní kapitál	Součet I.1. až I.3.	69	2 000	2 000
A. I. 1.	Základní kapitál		70	2 000	2 000
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		71		
3.	Změny základního kapitálu		72		
A. II.	Kapitálové fondy	Součet II.1. až II.6.	73		
A. II. 1.	Emisní úžio		74		
2.	Ostatní kapitálové fondy		75		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		76		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti		77		
5.	Rozdíly z přeměn společnosti		121		
6.	Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti		122		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	Součet III.1. až III.2.	78	40	40
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond		79	40	40
2.	Statutární a ostatní fondy		80		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	Součet IV.1. až IV.3.	81	191	184
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let		82	191	184
2.	Neuhrazená ztráta minulých let		83		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let		123		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/		84	85	7
B.	Cizí zdroje	Součet B.I. až B.IV.	85	5 863	7 428
B. I.	Rezervy	Součet I.1. až I.4.	86		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů		87		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky		88		
3.	Rezerva na daň z příjmů		89		
4.	Ostatní rezervy		90		
B. II.	Dlouhodobé závazky	Součet II.1. až II.10.	91		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů		92		
2.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba		93		
3.	Závazky – podstatný vliv		94		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		95		
5.	Dlouhodobě přijaté zálohy		96		

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>

Označení	PASIVA	čís. řád.	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
6.	Vydání dluhopisy	97		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	98		
8.	Dohadné účty pasivní	99		
9.	Jiné závazky	100		
10.	Odložený daňový závazek	101		
B. III.	Krátkodobé závazky	Součet III.1. až III.11.	5 863	7 428
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	5 228	6 786
2.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107	342	341
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	182	190
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	94	77
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		
9.	Vydání dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	6	6
11.	Jiné závazky	113	10	16
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	Součet IV.1. až IV.3.		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení	Součet I.1. až I.2.		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		
2.	Výnosy příštích období	120		

Zdroj: Level Pro, a.s.: Výroční zpráva [online]. 2013 [cit. 2014-5-13]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a522135&dokumentId=B+2631%2fSL28%40KSOS&partnum=0&variant=1&klic=jr1sy6>