

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Využití nástrojů manažerského účetnictví v řízení
podniku**

**Use of Instruments of Management Accounting in
Corporate Management**

Robert Reiss

Plzeň 2016

Zadání

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

„Využití nástrojů manažerského účetnictví v řízení podniku“
vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 24. dubna 2016

.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu diplomové práce panu Ing. Josefu Červenému, Ph.D za cenné rady a připomínky, které přispěly k vypracování práce.

Poděkování patří i společnosti Novasport spol. s r.o., konkrétně paní Ing. Petře Timurové za vstřícnost, ochotu a poskytnutí interních informací o firmě.

Obsah	
Úvod.....	7
1 Cíle a metodika diplomové práce.....	7
2 Manažerské účetnictví - faktor ovlivňující úspěšnost podnikání.....	9
2.1 Definice pojmu manažerské účetnictví	9
2.2 Orientace řízení na budoucnost a trh.....	10
3 Nástroje manažerského účetnictví a jejich uplatnění v řízení podniku.....	11
3.1 Vztah finančního, manažerského účetnictví.....	11
3.2 Proces tvorby výkonů v účetnictví	13
3.3 Manažerská výsledovka.....	14
3.4 Rozpočty nákladů.....	16
3.5 Cíle a funkce rozpočtů.....	16
3.6 Vztahy mezi středisky.....	18
3.7 Hodnotová kritéria při řízení odpovědnostních středisek.....	18
3.8 Řízení nákladů, výnosů a zisku.....	20
3.9 Měření a řízení výkonnosti podniku.....	21
3.9.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozice vlastníků.....	22
3.9.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu.....	23
3.9.3 Řízení hospodárnosti.....	25
3.10 Interní výkazy.....	25
3.11 Informační nástroje pro řízení výkonů.....	26
3.12 Kalkulace – základní nástroj řízení po linii výkonů.....	26
3.12.1 Rozhodovací úlohy managementu jako určující faktor obsahu a struktury kalkulace.....	26
3.12.2 Kalkulace plných nákladů.....	27
3.12.3 Kalkulace variabilních nákladů.....	28
3.12.4 Retrogradní kalkulační vzorec.....	28
3.12.5 Metodika sestavení kalkulace.....	29
3.13 Pravidla pro návrh a implementaci systému účetních informací.....	30
4 Nástroje pro implementaci.....	31
4.1 Balanced Scorecard.....	31
4.2 Activity Based Cost Management.....	32

5 Představení společnosti NOVASPORT spol. s r. o.....	33
5.1 Charakteristika firmy.....	33
5.2 Informace z obchodního rejstříku.....	34
5.3 Historie společnosti.....	34
5.4 Současnost.....	36
5.5 Formulace současného strategického záměru.....	37
5.5.1 Poslání a vize.....	37
5.5.2 Strategie.....	40
5.5.3 Výběr ukazatelů finanční analýzy.....	41
6 Nástroje manažerského účetnictví ve firmě Novasport spol. s r.o.	44
6.1 Analýza potřeb firmy v oblasti nástrojů manažerského účetnictví.....	44
6.1.1 Interview s manažery na jednotlivých úrovních řízení.....	44
6.1.2 Focus group.....	45
6.2 Analýza software.....	47
6.3 Analýza interních aktivit.....	48
6.4 Praktické aplikace nástrojů manažerského účetnictví ve firmě.....	55
6.4.1 Rozdílová kalkulace výrobních nákladů.....	56
6.4.2 Kalkulace pomocí retrogradního kalkulačního vzorce.....	57
6.4.3 Rozpočty firmy.....	58
6.4.4 Rozhodování o budoucí kapacitě – hodnocení investic.....	61
6.4.5 Stanovení klíčových ukazatelů výkonnosti s využitím Balanced Scorecard.....	62
6.5 Úvahy o vytvoření manažerského informačního systému.....	63
6.6 Projekt implementace.....	64
6.6.1 Organizační předpoklady a hlavní cíle projektu.....	64
6.6.2 Realizační týmy.....	64
6.6.3 Časová analýza projektu.....	66
6.7 Software EasyArchiv.....	67
Závěr.....	68
Seznam tabulek.....	69
Seznam obrázků.....	70
Seznam literatury a informačních zdrojů.....	71

Úvod

Podniky v době informačního věku potřebují k dosažení úspěchu nové schopnosti. Působení ve složitém konkurenčním prostředí vyžaduje přesné stanovení cílů a metod jejich dosažení. Převedení poslání a strategie podniku do srozumitelného souboru měřítek výkonnosti, například pomocí nástrojů manažerského účetnictví, umožňuje dosáhnout požadovaných výsledků.

Management podniku lze, s trochou nadsázky, přirovnat k posádce moderního tryskového letadla, jehož pilotní kabina je vybavena přístroji nutnými ke zvládnutí řízení složitého stroje. Pokud bude letadlo řízeno pouze pomocí jediného přístroje a parametru, například rychlosti letu a nebude brán zřetel na výšku či spotřebu paliva, pak letadlo do cíle nikdy nedoletí. Sedli bychom si do takto řízeného letadla?

Úspěšné řízení podniku na principu označovaném jako „going concern – předpoklad neustálého pokračování firmy v podnikání“, vyžaduje vhodný výběr nástrojů, nastavení a sledování vývoje ukazatelů výkonnosti a jejich aktivní ovlivňování.

Téma předložené diplomové práce bylo vybráno s ohledem na potřeby firmy, ve které je zpracovávána. Firma je zároveň již téměř jedno desetiletí zaměstnavatelem předkladatele práce.

Hlavním cílem práce je základní orientace v problematice nástrojů manažerského účetnictví a výběr vhodných nástrojů pro řízení firmy. Součástí je i pohled do současné praxe vybrané firmy. Teoretická část se věnuje výběru právě těch nástrojů, které budou uplatněny v další činnosti firmy. Praktická část navazuje na problematiku, odhaluje skutečné potřeby firmy a navrhuje možná řešení včetně implementace.

1 Cíle a metodika diplomové práce

Hlavním cílem předkládané práce je vytvoření a příprava implementace systému manažerského účetnictví výrobního podniku NOVASPORT spol. s r. o., který respektuje možnosti a potřeby firmy, pomůže řídit a aktivně ovlivňovat její výkonnost.

Dílčí cíle:

- Charakterizovat systém manažerského účetnictví.
- Zhodnotit význam systému pro řízení výrobního podniku NOVASPORT spol. s r. o.

- Analyzovat podnikový informační systém zvoleného podniku se zaměřením na systém manažerské účetnictví.
- Vytvořit systém řízení výkonnosti podniku s využitím nástrojů manažerského účetnictví.
- Navrhnout postup implementace vytvořeného systému.
- Zhodnotit přínosy a rentabilitu systému manažerského účetnictví pro firmu.

Metodika diplomové práce

Předmětem práce je především poskytnout základní orientaci v problematice nástrojů manažerského účetnictví a jejich využití, vytvořit systém řízení výkonnosti zvoleného podniku a navrhnout způsob implementace.

Metodami práce jsou kritická rešerše dostupných informačních zdrojů, analýza stavu a potřeb formou pohovorů s manažery firmy a návrh možných řešení. Cílem je nalezení odpovědí na otázky:

- Je manažerské účetnictví informačním řídicím nástrojem, který umožní manažerům řídit systematicky a systémově firmu?
- Jak lze využít konkrétní metody manažerského účetnictví při řízení podniku?
- Je systém manažerského účetnictví v podniku jednou z konkurenčních výhod na cestě k plnění podnikatelského záměru?

Na základě stanovených cílů práce a analýzy potřeb firmy byly stanoveny následující hypotézy diplomové práce:

H1: „Pomocí uplatňování metod manažerského účetnictví lze ovlivnit výkonnost firmy.“

Příčinná souvislost mezi použitím metod a zvýšením výkonnosti se jeví jako možná konkurenční výhoda pro naplnění strategických cílů firmy.

H2: „Zvolený model uplatňování metod manažerského účetnictví je pro firmu rentabilní“.

Sběr dat a jejich vyhodnocování představuje pro středně velký podnik určité zdrojové a nákladové zatížení. Pokud by samotné zavedení systému a jeho následné uplatňování představovalo pro podnik zatížení, které proporcionalně nepřináší efekt v podobě zvýšení výkonnosti, pak není efektivní systém implementovat.

2 Manažerské účetnictví - faktor ovlivňující úspěšnost podnikání

Úspěch podnikatelské činnosti často závisí na míře využití konkurenční výhody. Z tohoto důvodu jsou podniky nuceny, vedle inovací v technologické a produktové části hlavní činnosti, implementovat širokou škálu inovativních manažerských filozofií, nástrojů a technik, které napomáhají zvyšování podnikové výkonnosti a posilují tak konkurenční výhodu a úspěšnost podnikání. Jednou z takových možností je implementace manažerského informačního systému v podniku s využitím nástrojů manažerského účetnictví.

Úspěšně se v dnešní globalizované době jen ty subjekty, které reagují na změněné podmínky podnikání, měří a průběžně vyhodnocují úroveň výkonnosti. Úspěšně se v dnešní globalizované době jen ty subjekty, které reagují na změněné podmínky podnikání, měří a průběžně vyhodnocují úroveň výkonnosti.

V mnoha úspěšných podnikatelských subjektech, je manažerský informační systém tvořen na základě výstupů a vstupů manažerského účetnictví.

2.1 Definice pojmu manažerské účetnictví

Pramenů, které definují pojem manažerské účetnictví, je mnoho, uvedme některé z nich, které vystihují jeho obsah a užití.

Manažerské účetnictví se stále více orientuje i na strategické řízení podniku, dlouhodobé ovlivňování nákladů, výnosů a dalších faktorů, které podporují realizaci podnikových cílů, se zaměřuje na současné trendy ve vývoji manažerského účetnictví, na změny a inovace jeho nástrojů a metod, píše Šoljaková (2009).

Server Podnikatel.cz (2012) zmiňuje manažerské účetnictví jako systém informací, jehož úkolem je poskytování informačních dat pro rozhodování řídicích pracovníků. Zahrnuje a využívá všechny složky informačního systému v účetní jednotce, a to účetnictví, kalkulací, rozpočetnictví, statistiku, rozborové metody včetně statistických metod, metod operačního výzkumu a ekonometrické metody. Předmětem manažerského účetnictví jsou nejen náklady, výnosy a peněžní toky. Vnitřní řízení se dříve orientovalo na hospodárnost, manažerské účetnictví musí sloužit i řízení efektivnosti.

Hlavní roli manažerského účetnictví spočívající v zajišťování, třídění, analýze a prezentaci informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům

cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost a řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, zdůrazňuje ve své publikaci Fibírová a kol. (2015).

Výslednou podobu manažerského informačního systému a tím i manažerského účetnictví určují podmínky konkrétní firmy a požadavky manažerů firmy, a to bez ohledu na uvedené vlastnosti a charakteristiky.

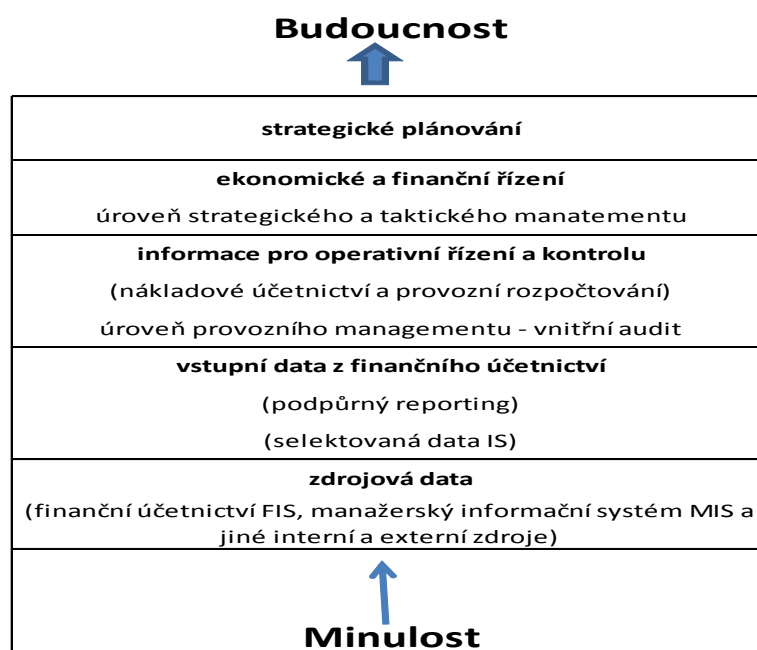
2.2 Orientace řízení na budoucnost a trh

Hlavní myšlenkou podnikatelské činnosti z pohledu vlastníků a manažerů je řízení dle principu, který je nazýván jako going concern (nepřetržitého trvání činnosti podniku).

Základní snahou manažerského účetnictví a jeho uživatelů by proto mělo být zajištění takových informací, které umožní zhodnotit různé varianty budoucího vývoje firmy.

Mezi základními aspekty, které by (dle Petříka, 2009) neměly při budování systému manažerského účetnictví chybět, jsou orientace na budoucnost, tvorba rozhodnutí, vazba na ekonomickou realitu, slučitelnost cílů, využití statistických a operativních šetření, vazba na makroekonomický rámec, zahrnutí konceptu rizika a nejistoty.

Obr. č. 1: Základní prvky manažerského účetnictví



Zdroj: Zpracováno dle Petřík (2009, s. 28)

3 Nástroje manažerského účetnictví a jejich uplatnění v řízení podniku

Moderní metody řízení podniku jdou za hranice pouhého informačního nástroje. Manažerské účetnictví přináší nový pohled na řízení podniku a vše začíná u nákladů (Petřík, 2014).

3.1 Vztah finančního, manažerského účetnictví

Účetnictví je charakteristické tím, že vychází ze tří základních úloh, které obecně plní (Fibírová a kol., 2015):

- je službou pro uživatele účetních informací a poskytuje informace pro rozhodování
- účetní informace jsou využívány jako nástroj komunikace a ovlivňují chování ekonomických subjektů
- účetnictví představuje vlastní odbornost účetní profese, která je zodpovědná za zpracování informací v souladu s požadavky uživatelů.

Účetnictví je uspořádaným systémem informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces, respektive jeho hodnotovou stránku. Účetní informace pak umožňují propojit měření finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finanční pozici. Finanční pozice podniku je vyjádřena výší a strukturou aktiv a strukturou kapitálu, ovlivňuje likviditu a solventnost podniku. Účetnictví je účelné diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací. V podstatě lze uživatele členit do dvou širokých skupin: **interní uživatele** a **externí uživatelé**. Externí uživatelé mají přístup pouze k výkazům finančního účetnictví a k informacím zveřejňovaným ve výroční zprávě a účetní závěrce. Interní uživatelé s rozhodovací pravomocí a odpovědností, musí mít bezprostřední přístup k podrobným informacím. Výjimkou může být situace, kdy je v podniku oddělena vlastnická a řídicí funkce, pak vlastním nemá přístup k podrobným informacím o činnosti podniku (Fibírová a kol., 2015).

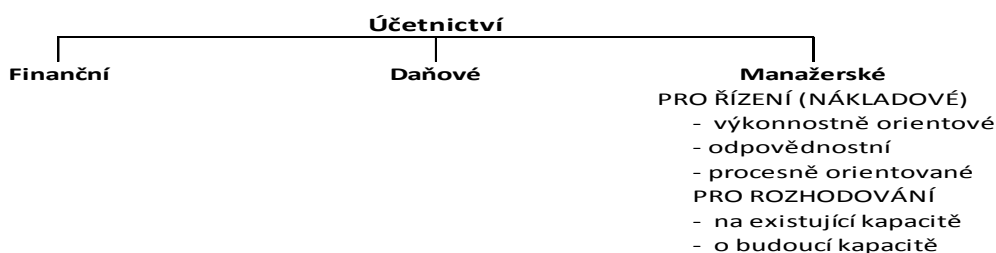
Důležitým požadavkem při vedení **finančního účetnictví** je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky. Charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Tento požadavek vlastníků najdeme zejména v zahraničních odborných pramenech a je výstižně vyjádřena pojmem „vyrovnávání vrásek“. Management podniku požaduje pro řízení výkonnosti kritické informace, které jim umožňují jednak analyzovat minulý

vývoj a zejména ovlivňovat jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu (porovnání) předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti umožňuje včas hledat způsoby řešení, které odstraní kritická a úzká místa, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní optření, a tak aktivně měnit chování podniku v celé jeho složitosti. Z uvedeného vyplývá potřeba odlišných informací **manažerského účetnictví**. Zároveň je nutné v této souvislosti připomenout potřebnost informační návaznosti finančního a manažerského účetnictví (Fibírová a kol., 2015).

Na obsahově rozdílné pojetí manažerského a finančního účetnictví upozorňuje Král (2010) a uvádí, že manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymzených aktiv a pasiv. Rozdíly jsou ve změnách stavu materiálu přijatého ke zpracování, evidenci obalů, majetku pořízovaného na leasing, které se v rozvaze finančního účetnictví nevykazují. Manažerské účetnictví může dále například nabídnout větší variabilitu v oceňování.

Z hlediska časové orientace zobrazují informace finančního účetnictví skutečně dosažené výsledky a základní tendence vývoje do budoucnosti a jsou poskytovány jednou ročně. Na těchto informacích závisí růst hodnoty podniku, výše vyplacených dividend, rozdělení zisku. Řídící pracovníci požadují učerní informace s minimálním zpožděním za konkrétním průběhem hospodářských operací, a to včetně jejich vyhodnocení v porovnání s předem stanovenými cíly, plány a rozpočty. Tyto informace nejsou předmětem účetního zobrazení a v podnicích jsou řešeny právě formou systému manažerského účetnictví. V manažerském účetnictví je vnitřně a systematicky propjeno využití informací z předběžných kalkulací a rozpočtů s účetními bromacemi, které zaznamenávají skutečný průběh činnosti podniku. Srovnání skutečnosti s předpokládaným stavem je podkladem pro operativní krátkodobá hodnocení a rozhodnutí a důležitou informací pro taktické a strategické řízení (Fibírová a kol., 2015).

Obr. č. 2: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví

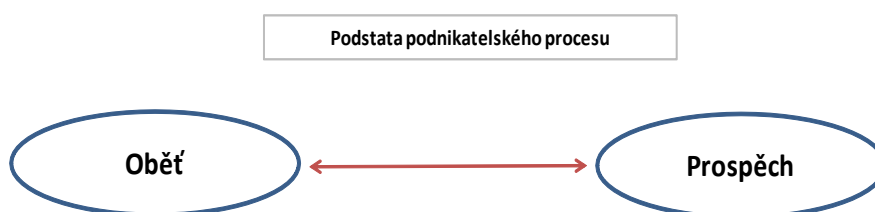


Zdroj: Zpracováno dle Král a kol. (2010)

3.2 Proces tvorby výkonů v účetnictví

V souvislosti s řízením podnikatelské činnosti a manažerským účetnictvím je využíván pojmový aparát, který označuje základní účetní kategorie – náklady, výnosy, zisk, aktiva, závazky, vlastní kapitál, příjmy a výdaje, jako **hodnotové veličiny**. Otázky související s řízením lze proto označovat jako **hodnotové řízení**. Hodnotové vyjádření je v porovnání s finančním vyjádřením širší. Podstata činnosti podniku a tím i základním cílem podnikatelské činnosti je dosažení zisku a zhodnocení vloženého kapitálu. Jedná se o proces přeměny vstupů na výstupy s cílem, aby hodnota výstupů byla vyšší než hodnota vstupů. Vstupy lze v tomto kontextu označit za „oběť“ a naopak výstupy jako „prospěch“ procesu (Fibířová a kol., 2015).

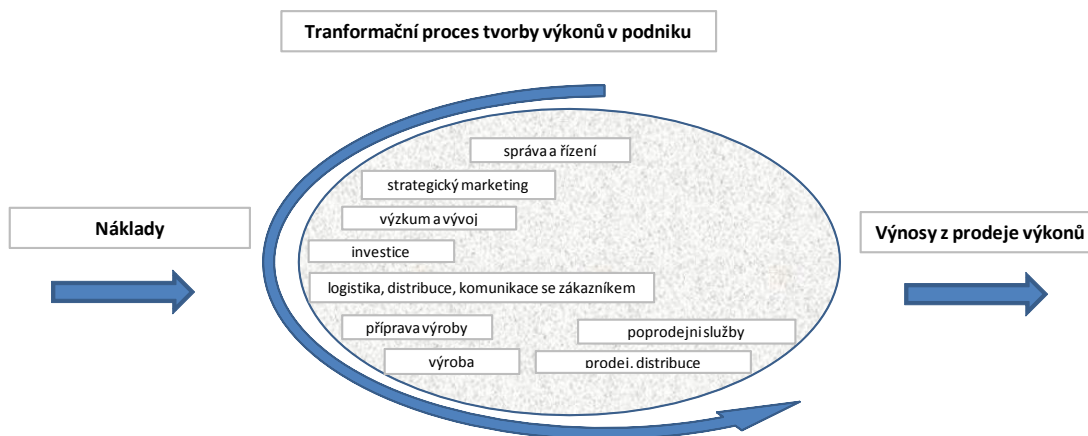
Obr. č. 3: Podstata podnikatelského procesu



Zdroj: Zpracováno dle Fibířová a kol., 2015, s. 43

Vstupy a výstupy je možné měřit nejrůznějšími způsoby, v zásadě ve věcné podobě, v naturálním, nebo v peněžním vyjádření. V peněžním vyjádření jsou podnikatelské vstupy a výstupy vyjádřeny v účetnictví jako stav ve sledovaném časovém okamžiku a zároveň je zobrazena změna, ke které dochází v průběhu hodnoceného období. Problémem je skutečnost, že měření lze provést pouze ve vymezeném časovém období a pouze s určitou mírou jistoty (lépe řečeno s přijatelnou mírou nejistoty). Vlastním jádrem měření míry zhodnocení hlavní výdělečné činnosti je porovnání „prospěchu“ v podobě výnosů z prodeje a „oběti“ v podobě vynaložených nákladů. V řízení nákladů v celém procesu transformace je nezbytné vnímat dimenzi času. Tvorba výkonů vyžaduje určitý čas. Tento časový průběh může být velmi krátký, nebo naopak delší až dlouhý, a to znamená problém (Fibířová a kol., 2015).

Obr. č. 4: Transformační proces tvorby výkonů



Zdroj: Zpracováno dle Fibírová a kol., 2015, s. 45

Je žádoucí, aby úlohou účetnictví bylo tuto dimenzi času procesu tvorby výkonů - výnosů z prodeje, náklady procesu tvorby výkonů a zisk – zobrazit a řídit!

Jednou z možností řešení je druhové členění nákladů, jehož předností je vazba účetních informací o výši vynaložených nákladů a výdajů peněz spojených s hlavní výdělečnou činností. Řízení souladu okamžiku dodání příslušného zdroje a jeho spotřeby je jedním z nejdůležitějších úkolů pro optimalizaci **čistého pracovního kapitálu**. V návaznosti na informace o předpokládaném rozsahu činnosti na další období – plán výroby a prodeje – jsou druhově členěné náklady důležitou vstupní informací pro řízení dodávek materiálu, zásob, zaměstnanosti. S využitím těchto informací lze včas uzavřít smlouvy s obchodními partnery, optimalizovat cenové, platební a dodací podmínky nákupu vstupů s propojením na systém plánů a rozpočtů (Fibírová a kol., 2015).

3.3 Manažerská výsledovka

Zastřešením řízení nákladů, výnosů a zisku podniku je manažerská výsledovka. V teorii lze rozlišit (Fibírová a kol., 2016) manažerskou výsledovku na bázi vynaložených nákladů a výsledovku na bázi nákladů prodaných výkonů.

Záměru předkládané práce více odpovídá pojetí manažerské výsledovky na bázi vynaložených nákladů, které se věnuje následující text.

Výsledovka na bázi vynaložených nákladů umožňuje měřit vliv splnění úkolů rozpočtu nákladů konkrétních středisek na zisk podniku jako celku. Propojuje řízení

zisku podniku s řízením nákladů vnitropodnikových středisek, je sestavována ve střediskovém členění a navazuje na již zmíněné rozpočty nákladů vnitropodnikových útvarů. Je sestavována v následující struktuře:

Tab. č. 1: Manažerská výledovka ve střediskovém členění

Schéma - Manažerská výledovka ve střediskovém členění.

Manažerská výledovka ve střediskovém členění	Celkem podnik				
Výnosy z prodeje výkonů					
(+/-) Změna stavu zásob výrobků a nedokončené výroby					
Výkony					
Jednicové náklady středisek	Stř. ...	Stř. ...	Stř.	Σ
Variabilní režijní náklady středisek	Stř. ...	Stř. ...	Stř.	Σ
Fixní náklady středisek výroby	Stř. ...	Stř. ...	Stř.	Σ
Fixní náklady středisek distribuce a prodeje	Stř. ...	Stř. ...	Stř.	Σ
Fixní náklady středisek správy a řízení divize	Marketing		Správa a řízení		Σ
Společná správní režie a strategické náklady podniku	Strateg. Marketing		Vývoj	Řízení	Σ
Zisk před úroky a zdaněním (EBIT)					

Zdroj: Zpracováno dle Fibírová a kol., 2015, s. 80)

Výše nákladů vnitropodnikových středisek je v této výledovce zobrazena ve výši rozpočtem daných nákladů středisek. Tím je zdůrazněn synergický efekt vnitropodnikových úrovní řízení na dosaženém zisku podniku. Střediska, která neprodávají své výkony zákazníkům, se podílejí na dosaženém zisku podniku zlepšováním hospodárnosti vynaložených nákladů. Z manažerské výledovky ve střediskovém členění je zřejmé, že zvýšení (snížení) střediskových nákladů bezprostředně snižuje (zvyšuje) zisk. Rozhodování o ovlivnitelnosti vývoje nákladů je především otázkou strategického řízení nákladů, které má nové požadavky na nástroje a metody řízení nákladů. Různorodost a komplexnost činností procesu tvorby výkonu klade nároky na vlastní organizaci a řízení podnikatelského procesu (ve smyslu věcného řízení) a zároveň na jeho řízení hodnotové. S přesunem odpovědnosti za efektivnost vyráběných a prodávaných výkonů do předvýrobních etap se stává důležitým momentem v řízení podniku jeho strategické hodnotové řízení, včetně jeho propojení s taktickým a operativním řízením (Fibírová a kol., 2015).

3.4 Rozpočty nákladů

V odborné literatuře (tuzemské i v anglosaské oblasti a v německy hovořících zemích) se setkáváme s nejednotným chápáním a vymezením obsahu pojmů **plán** a **rozpočet**. Obecně je plánování pojímáno širěji než rozpočetnictví. Jendak se jedná o nástroj prosazování vymezených strategických a taktických cílů firmy jako celku, o rozpočtech se hovoří jako o informačním nástroji, který zajišťuje konkretizaci těchto cílů v kratších časových intervalech pro dílčí podnikové činnosti a procesy, pro vnitropodnikové útvary. Jedná se především o věcné vymezení úkolů v naturálních. U rozpočtů se spíše předpokládá peněžní vyjádření směrných veličin – předem stanovené náklady, výnosy z prodeje, zisk, příjmy, výdaje, předem stanovená výše aktiv, závazků, vlastního kapitálu (Král a kol., 2010).

Rozpočty nákladů se připravují pro střediska, která jsou za ně zodpovědná. Lze využít postup bottom-up, což znamená, že rozpočet nákladů střediska je sestaven nejdříve na nejnižší úrovni řízení a na vyšších úrovních je upřesňován, doladován. Při tomto způsobu sestavení se na práci aktivně podílí i vedoucí pracovníci příslušného střediska, a proto lze předpokládat, že bude akceptován (Fibířová a kol., 2015).

3.5 Cíle a funkce rozpočtů

Rozpočetnictví – budgeting – lze pokládat za relativně samostatnou problematiku hodnotového řízení podniku. Jejím těžištěm je sestavení a vyhodnocování rozpočtů. V obecné rovině je základním úkolem rozpočtu stanovení vývoje hodnotových veličin – nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů (Fibířová a kol., 2015):

- pro stanovené období – liší se v návaznosti na úrovni řízení, pro kterou je sestaven (strategická, taktická či operativní úroveň)
- pro stanovený objem a strukturu činnosti
- pro podnik jako celek, nebo konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení – středisko
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů a v procesu prodeje výkonů zákazníkům.

Základní cíle sestavení rozpočtů (Fibířová a kol., 2015):

- 1) sestavení hlavního podnikového rozpočtu – rozpočtová výsledovka, rozvaha a rozpočet peněžních příjmů a výdajů,

2) dezagregace cílů podnikového rozpočtu na dílčí cíle a úkoly středisek.

To, zda je rozpočet skutečně účinným, či naopak pouze administrativně náročným nástrojem řízení, který brání rychlému rozhodování v každodenním praktickém životě, závisí na jeho postavení v systému nástrojů řízení a na jeho motivačním posobením na chování řídicích pracovníků na všech úrovních řízení. Rozpočet je formální a neúčinný, pokud vzniká jako rozpis vrcholových finančních ukazatelů podniku na nižší úrovni řízení. Bez respektování vývoje rychle se měnících podmínek na trhu a bez respektování ovlivnitelnosti stanovených úkolů výkonnými řídicími pracovníky.

Rozpočet plní několik základních funkcí (Fibírová a kol, 2015):

- 1) Stanovuje cíle ve vývoji hodnotových veličin v daném období – 1 rok, s rozdělením na kratší časová období. Pomáhá koncentrovat aktivity i lidské myšlení k těmto cílům, které jsou vodítkem v běžných operativních činnostech. Rozpočet má **plánovací funkci**.
- 2) Koordinuje činnost středisek uvnitř podniku v návaznosti na vymezení jejich pravomoci a odpovědnosti. Vlivem koordinace dochází k hlubšímu a komplexnějšímu pochopení procesů v celém podniku, je možno předem identifikovat případné konflikty. Rozpočet má **koordinační funkci**.
- 3) Motivuje řídicí pracovníky středisek k dosažení dílčích úkolů stanovených rozpočtem v souladu s cíli podniku jako celku. Plnění plánů a rozpočtů bývá navázáno na finanční ohodnocení (bonusy) a stává se tak prostředkem implementace hmotné zainteresovanosti. Rozpočet má **motivační funkci**.
- 4) Je nástrojem kontroly skutečného vývoje hodnotových veličin v porovnání s výší stanovenou rozpočtem. Koncentrace pozornosti na vyhodnocování odchylek umožňuje jejich detailní prošetření a následné odhalení neefektivních podnikových procesů. Rozpočet má **kontrolní funkci**.
- 5) Umožňuje měřit výsledek činnosti střediska. Otázky kontroly rozpočtu, měření výsledku činnosti a motivace řídicích pracovníků střediska spolu neoddelitelně souvisejí. Rozpočet plní **funkci měření výkonnosti**.

Určitým konfliktem může být skutečnost, že rozpočet plní více funkcí. Existuje nebezpečí, že jednotlivé funkce mohou být vzájemně v rozporu, například plánovací funkce na jedné straně a motivační funkce s měřením výkonnosti na straně druhé.

Pokud by například byl hlavní podnikový rozpočet (master budget) sestaven s cílem co nejlépe naplnit očekávání vlastníků a bylo-li by zároveň málo pravděpodobné splnění úkolů středisek, pak je z hlediska motivace řídicích pracovníků takovýto rozpočet konfliktní.

3.6 Vztahy mezi středisky

Významným úkolem manažerského (nákladového) účetnictví je rozpoznání a zobrazení vztahů mezi vnitropodnikovými středisky. Řízení nákladů v průběhu tvorby výkonů vyžaduje (Fibírová a kol, 2015):

- vymezit pravomoc a odpovědnost jednotlivých středisek
- zjišťovat předem stanovené i skutečné náklady na jednotku výkonů
- průběžně kontrolovat hospodárnost ve vynaládnání nákladů a motivovat zaměstnance k dodržování hospodárnosti.

Aby mohly být úkoly splněny, musí být zobrazeny vztahy mezi středisky, což předpokládá:

- 1) Rozpoznat a vymezit interní výkony středisek – naturální objem výrobků, hodiny práce, množství zpracovaného materiálu atd.
- 2) Ocenit interní výkony středisek, což lze obecně zajistit:
 - a) oceněním skutečně vynaložených nákladů – skutečný náklad vynaložený na uskutečnění výkonu střediska
 - b) oceněním v předem stanovených nákladech – na základě předběžných kalkulací
 - c) oceněním cenami používanými mezi externími subjekty – vhodnost je vázána na splnění konkrétních požadavků v souvislosti s vnitropodnikovým řízením.

3.7 Hodnotová kritéria při řízení odpovědnostních středisek

Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek předpokládá vyřešení 3 základních oblastí (Fibírová a kol, 2015):

- 1) Určit jaké zdroje se, v důsledku rozhodnutí a činnosti odpovědnostního střediska, vynakládají a stanovit náklady na zdroje.

- 2) Ocenit vhodně výkony střediska.
- 3) Vymezit výsledek hospodaření střediska vyjadřující střediskem ovlivnitelný přínos k hospodářskému výsledku podniku.

Náklady odpovědnostních středisek

Přiřazení nákladů jednotlivým střediskům je založeno na principu ovlivnitelnosti nákladů. V praxi je možné se ale setkat i se situací, kdy se může místo vzniku lišit. Pokud není v pravomoci střediska ovlivňovat ceny nakupovaných externích vstupů, měly by být zachyceny v předem stanovených cenách. Ze střediskového výsledku hospodaření by měly být vyjmuty i náklady, které byly zapříčiněny neúčelným vynaložením zdrojů při činnosti jiného střediska (Fibírová a kol, 2015).

Výnosy odpovědnostních středisek

Způsob využití střediskových výnosů přímo závisí na míře delegované pravomoci a odpovědnosti, tedy na konkrétním typu odpovědnostního střediska. Rozlišujeme v zásadě 3 situace (Fibírová a kol, 2015):

- 1) Výkony střediska jsou určeny převážně pro externí zákazníky – výkony jsou v tomto případě snadno vymezitelné a měřitelné. Výnosy střediska jsou určeny externími výnosy na základě tržních cen – **zisková a investiční střediska**.
- 2) Výkony střediska jsou určeny převážně pro ostatní útvary v podniku – střediskové výnosy jsou určeny na základě vnitropodnikových cen – **střediska hlavní a servisní činnosti**.
- 3) Výkony střediska není možné, z důvodu rozmanité činnosti, jednoznačně vymezit a měřit - úkolem střediska je potop dodržet předem stanovenou výši nákladů danou rozpočtem – **střediska správní činnosti**.

Typy vnitropodnikových cen

Obecně rozlišujeme následující typy vnitropodnikových cen (Fibírová a kol, 2015):

1. Vnitropodnikové ceny založené na nákladech
 - a) na úrovni variabilních nákladů – cílem je minimalizovat celkový objem vynaložených zdrojů
 - b) na úrovni plných střediskových nákladů – cílem je dosáhnout vyššího využití své kapacity

- c) na úrovni plných střediskových nákladů s připočtením ziskové přírážky – v praxi velmi oblíbený, ale problematický způsob, například středisko má „svůj“ zisk dopředu uznaný; i v obdobích, kdy je celý podnik ve ztrátě, může středisko vykázat zisk.

2. Vnitropodniková ceny založená na tržní ceně

Použití je vhodné pokud:

- jsou vztahy mezi středisky v poměru k externím vztahům nevýznamné
- existuje konkurenční trh pro daný výkon
- dodávajícímu středisku nevznikají dodatečné náklady s prodejem výkonů (pokud vznikají, je třeba je od tržní ceny odečíst).

3.8 Řízení nákladů, výnosů a zisku

Manažerské účetnictví poskytuje informace o předpokládaném vývoji nákladů, výnosů a zisku buď pravidelně, systematicky ve vazbě na odpovědnostní řízení prostřednictvím systému plánu a rozpočtů (viz výše), nebo v reakci na konkrétní požadavky manažerů na všech úrovních řízení (Fibírová a kol, 2015).

Jak uvídí Fibírová, vžilo se pro úlohy, které řeší vzájemné vztahy nákladů, objemu výkonů a zisku, anglické pojmenování CVP – cost volume profit. Jedná se o kvantifikaci vlivu změn nákladů, prodejních cen a objemu výkonů na zisk podniku.

Modelově lze vývoj zisku vyjádřit takto (Fibírová a kol, 2015):

$$Z = c \times Q - v \times Q - FN$$

Q – objem prodeje výkonů

c – prodejní cena jednotky výkonů

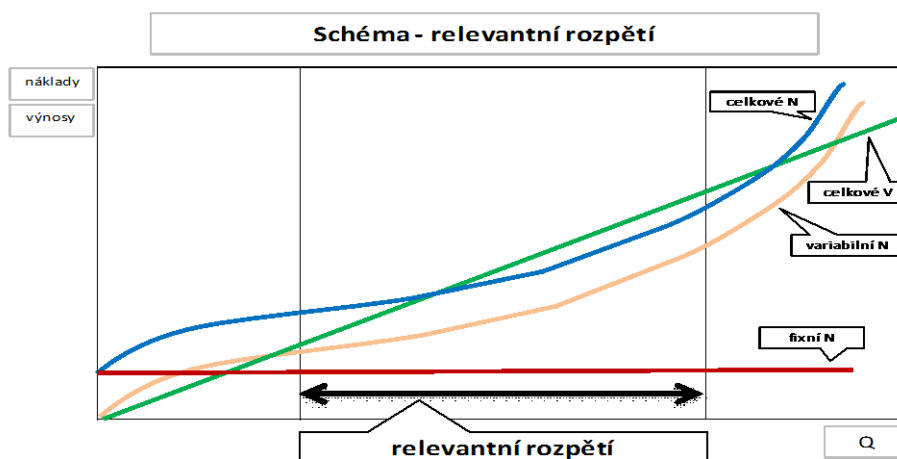
v – variabilní náklady na jednotku výkonů

FN – fixní náklady vynaložené v období

Využití lineárního modelu v manažerském účetnictví umožňuje modelové zobrazení vývoje nákladů (v části obecného nelineárního modelu), která se nejvíce blíží proporcionalnímu vývoji variabilních nákladů – tzv. **relevantní rozpětí využití kapacity**. Relevantním rozpětím pak rozumíme takovému rozsahu činnosti podniku, ve

kterém se v rámci kapacity fixních nákladů variabilní náklady vyvíjí lineárně. Neznikají tedy požadavky na další kapacitu, a fixní náklady se proto v závislosti na objemu výkonů nemění. Předpoklady lineárního modelu vystihují základní tendenci vývoje celkových nákladů. Lineární vývoj nákladů tak je v daném období vyjádřením cíle, kterého by mělo být dosaženo. Splnění vývoje základních parametrů modelu je důležitou informací pro řízení nákladů a zisku, o předvídatelnosti vývoje tržního prostředí a o kvalitě fungování kalkulací a rozpočtů. Porovnání stanoveného cíle pomocí lineárního modelu a následná analýza odchylek je velmi důležitou informační podporou řízení nákladů a zisku (Fibířová a kol., 2015).

Obr. č. 5: Relevantní rozpětí



Zdroj: Zpracováno dle Fibířová a kol., 2015, s. 137

3.9 Měření a řízení výkonnosti podniku

Zastřešením systému účetních informací jsou ekonomická kritéria, jejichž vypovídací schopnost, konstrukce a členění jsou předmětem zájmu finanční analýzy. **Manažerské účetnictví** na tyto poznatky navazuje, využívá je a zabývá se otázkou, jak aktivně ovlivnit chování podniku, jak propojit řízení podniku jako celku a jeho vnitropodnikových úrovní řízení. Jádrem k vytvoření dobře fungujícího systému kritérií na všech úrovních řízení podniku – tzv. **KPI = Key Performance Indicators/klíčové ukazatele výkonnosti**, je rozpoznání a měření nejdůležitějších příčinných souvislostí ekonomického vývoje (Fibířová a kol, 2015).

3.9.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozice vlastníků

Nejpoužívanějším kritériem (Fibírová a kol, 2015) pro měření výkonnosti podniku z pozice vlastníků je míra zhodnocení vlastního kapitálu, měřená rentabilitou vlastního kapitálu:

ROE (return on equity) = čistý zisk / vlastní kapitál

ROE je syntetickým kritériem, které je možno kvantifikovat na základě účetních informací. Vlastníci kapitálu požadují toto kritérium pro porovnání možných alternativ alokace kapitálu.

Pro vypovídací schopnost každého konkrétního ekonomického ukazatele je důležitá jeho konstrukce. Manažerské účetnictví pro usnadnění komunikace pojmenovává ukazatele, které měří ekonomický vývoj synteticky jako (Fibírová a kol, 2015):

- ukazatele efektivnosti (effectiveness)
- analitické ukazatele účinnosti (efficiency)
- ukazatele hospodárnosti (economy).

Nejpoužívanějšími ukazateli efektivnosti jsou ROIC (return on invested capital), ROA (return on assets), ROCE (return on capital employed). Z pohledu účinného hodnotového řízení podniku je nutno vybrat takový ukazatel, který měří vývoj ovlivnitelných faktorů ekonomického vývoje, tzn. Faktorů, za které je hodnocený ekonomický subjekt zodpovědný.

Základním rozkladem – Du Pont pyramidou – lze ozřejmit 3 základní faktory, které míru zhodnocení vlastního kapitálu v podnikatelském procesu ovlivňují (Fibírová a kol, 2015):

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{výnosy z prodeje}} \times \frac{\text{výnosy z prodeje}}{\text{aktiva}} \div \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{aktiva}}$$

Z uvedeného rozkladu vyplývá, že ROE je ovlivněna ziskovostí výnosů z prodeje, obrátkou aktiv (nebo kapitálu) a způsobem financování podnikatelského procesu, tedy finanční pákou (poměr vlastního a cizího kapitálu).

Ukazatel EVA (economic value added)

Ukazatel EVA je v současné době široce využíván jako kritérium měření efektivnosti. Na rozdíl od výše uvedených ukazatelů v procentním nebo indexovém vyjádření, jedná se o ukazatel tzv. rozdílového (ekonomického) zisku (Fibírová a kol, 2015).

EVA vyjadřuje vliv stejných faktorů jako rentabilita vlastního kapitálu v absolutní výši a tím odstraňuje zmatek zapříčiněný poměrovými ukazateli a je pro řídicí pracovníky mnohem srozumitelnější. Kvantifikuje se jako rozdíl mezi čistým provozním ziskem po zdanění a náklady kapitálu (Fibírová a kol, 2015):

$$EVA = NOPAT - (\textit{investovaný kapitál} \times WACC)$$

NOPAT – čistý provozní zisk po zdanění

WACC – vážený aritmetický průměr nákladů kapitálu.

Další možná vyjádření:

$$EVA = (ROIC - WACC) \times \textit{investovaný kapitál}$$

$$EVA = NOPAT - \textit{nákladové úroky (upravené o úrokový daňový štít)} \\ - \textit{náklady vlastního kapitálu (požadovaná výnosnost)}$$

ROIC – rentabilita investovaného kapitálu

EVA je ukazatelem, který měří zhodnocení investovaného kapitálu a je komplexním výsledkem všech činností podniku ve sledovaném období – hlavní výdělečné činnosti, finančních a investičních aktivit, změn v ocenění aktiv a závazků, daňových dopadů.

Jedním z prvních, kdo vysvětlil význam a obsah ukazatele ekonomické přidané hodnoty by P. F. Drucker, který je považován za zakladatele moderního managementu, který říká: „Dokud podnik nedosáhne zisku, který je vyšší než jeho náklady kapitálu, hospodaří se ztrátou. Podnik vrací méně, než kolik odebírá zdrojů. Do té doby, dokud zisk nepřekročí náklady kapitálu, podnik nevytváří bohatství, ale ničí ho.“

3.9.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu

Při volbě kritérií (Fibírová a kol, 2015) je nutné zaměřit pozornost především:

- na srozumitelnost vyjádření ekonomických ukazatelů pro zodpovědné pracovníky na všech úrovních řízení
- na vztah měření výkonnosti hlavní výdělečné činnosti za podnik jako celek a měření výkonnosti jeho hierarchicky nižších úrovní řízení
- na souvislosti zhodnocení aktiv v procesu tvorby výkonů.

Rentabilita „zaměstnaného“ kapitálu ROCE

Ukazatel kvantifikuje rentabilitu vlastního kapitálu, resp. rentabilitu aktiv hlavní výdělečné činnosti, která je z pohledu managementu rozhodující. Tuto rentabilitu vyjadřuje vztah:

$$ROCE \text{ (ROA hvč)} = \frac{\text{zisk z hlavní výdělečné činnosti (EBIT)}}{\text{aktiva hlavní výdělečné činnosti} - \text{NÚCK}}$$

ROCE – rentabilita zaměstnaného kapitálu

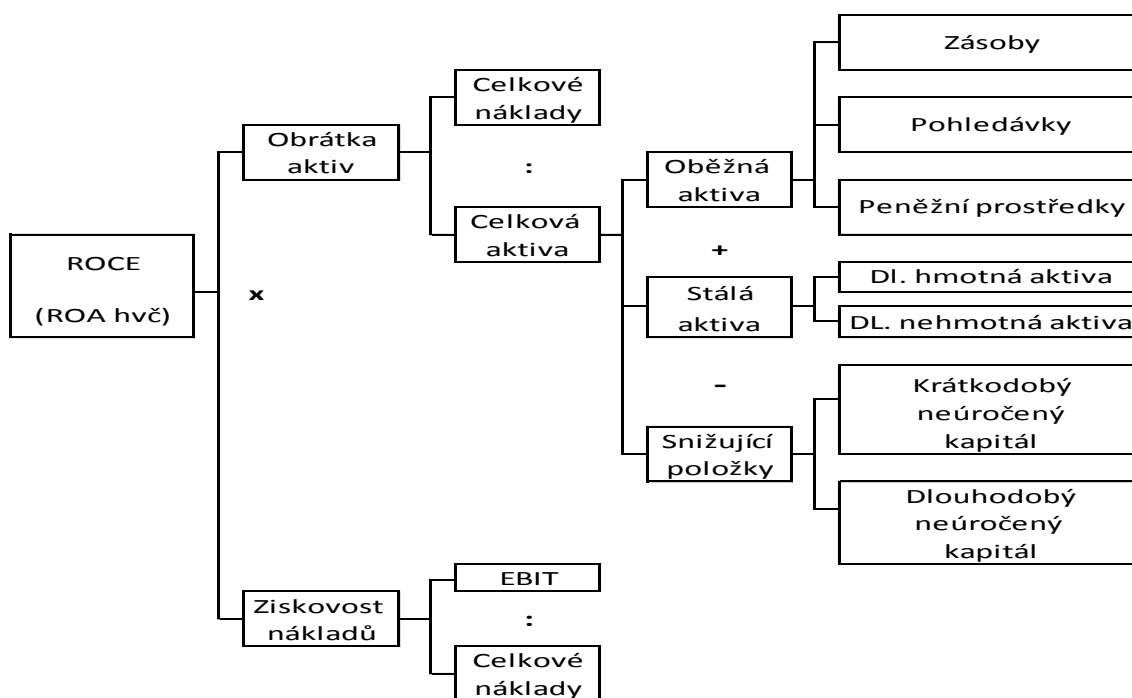
ROA hvč – rentabilita aktiv hlavní výdělečné činnosti

NÚCK – neúročený cizí kapitál

V podniku lze oddělit pravomoc a zodpovědnost za dvě základní oblasti zhodnocení aktiv – odpovědnost za hlavní výdělečnou činnost a za finanční a investiční aktivity. Použitý EBIT měří zhodnocení nákladů při prodeji výkonů zákazníkům bez ovlivnění daňovou povinností a úrokovými náklady. Měří tzv. vnitřní reprodukční schopnost podniku. Při kvantifikaci se celková aktiva snižují o výši neúročeného cizího kapitálu, konkrétně o výši závazků z obchodního styku (Fibířová a kol., 2015).

Obr. č. 6: Analytický rozklad rentability zaměstnaného kapitálu

Schéma - analytický rozklad rentability zaměstnaného kapitálu na bázi aktiv hlavní výdělečné činnosti



Zdroj: Zpracováno dle Fibířová a kol., 2015, s. 97

3.9.3 Řízení hospodárnosti

Hospodárné vynakládání nákladů se měří porovnáním nákladového úkolu se skutečnými náklady (Fibírová a kol, 2015):

- a) v celkové výši – informace je důležitá pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku, s využitím v odpovědnostním řízení
- b) na jednotku výkonu – důležité pro posouzení přínosu z prodeje výkonů, pro řízení po linii výkonů.

Hospodárnost je možno ovlivnit dvěma základními způsoby, **úsporností** a **výtěžností**. Úspornost nákladů se projevuje snížením absolutní výše nákladů vynaložených na konkrétní objem a strukturu výkonů. Výtěžnost je výsledkem zvyšování objemu vytvořených výkonů při vynaložení stejných nákladů v konkrétním období – rok, měsíc, den.

3.10 Interní výkazy

Pro motivační působení informací manažerského účetnictví je důležitá srozumitelnost používaných ukazatelů a prováděných analýz. Hodnocené výsledky, které porovnávají ponění předem stanovených úkolů, jsou řídicím pracovníkům předkládány v podobě přehledných tabulek, sestav, které jsou základem pro vypracování interních výkazů (Fibírová a kol, 2015).

Tab. č. 2: Hodnocení vynaložených nákladů

Příklad - Tabulka hodnocení výše vynaložených nákladů

Nákladová položka	Předem stanovené náklady (Kč)	Skutečné náklady (Kč)	Absolutní úspora (+) Překročení (-) (Kč)
Základní materiál	3 800 000	3 725 000	+ 75 000
Z toho:			
kvantitativní odchylka			+ 9 500
kvalitativní odchylka			+ 65 500
Nájemné	1 140 000	1 125 000	+ 15 000

Kvantitativní odchylka = stanovená spotřeba - skutečná spotřeba x stanovená pořizovací cena

Kvalitativní odchylka = stanovená pořizovací cena - skutečná pořizovací cena x skutečná spotřeba materiálu

Zdroj: Zpracováno dle Fibírová a kol., 2015, s. 116

3.11 Informační nástroje pro řízení výkonů

Základní otázky hodnotového řízení podnikatelského procesu, pro jejichž řešení by manažerské účetnictví mělo poskytovat informace, se dělí do dvou relativně samostatných skupin (Fibírová a kol, 2015):

- co je končnou příčinou vzniku nákladů, na co byly vynaloženy, jak měřit přínos z prodeje výkonů
- kdo je zodpovědný za vynaložení nákladů a za jejich vývoj, jaké jsou útvary uvnitř podnik, jak a proč je členit, jak měřit přínos útvarů k celopodnikovému zisku.

Historicky se manažerské účetnictví vyvinulo do dvou samostatných, velmi úzce propojených systémů (Fibírová a kol, 2015), tzv. odpovědnostního účetnictví, na základě kterého je podnik řízen po linii výkonů a tzv. kalkulačně-výkonnového účetnictví, řízeného po linii výkonů. Koncepční otázkou obsahu a pojetí informací manažerského účetnictví je ujasnění, který z těchto dvou základních pohledů považuje vrcholový management za prioritní. Mezi výkonově a odpovědnostně orientovaným manažerským účetnictvím jde spíše o vzájemně se podporující pojetí vytvářející vzájemně propojený a kombinovaný systém.

3.12 Kalkulace – základní nástroj řízení po linii výkonů

Kalkulací se v nejobecnějším slova smyslu rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny (Fibírová a kol, 2015). Kalkulace, která je managementu by měla být srozumitelná, přehledná a relativně stručná, v případě požadavku je možné poskytnout podrobnější informaci.

3.12.1 Rozhodovací úlohy managementu jako určující faktor obsahu a struktury kalkulační

V souvislosti s rozhodovacími úlohami je uváděno rozdělení společných (fixních) nákladů na jednotlivé typy produktů.

Základními rozhodovacími úlohami, pro které je kalkulační využívána jsou (Fibírová a kol, 2015):

- 1) **Rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu** prodávaných výkonů – v tomto případě by byly náklady rozděleny rovnoměrně, proto je jejich přiřazení v tomto případě zbytečné.
- 2) Úlohy vycházející z **posuzování dlouhodobé ziskovosti výkonů** (nebo jejich skupin) a z úhrady plných nákladů výkonů v prodejní ceně – společné náklady jsou přiřazeny dle poměru objemů jednotlivých produktů.
- 3) Stanovení **hranice ceny s rozlišením tzv. základního a doplňkového sortimentu** – zde se společné náklady přiřadí dle hlavního přínosu.
- 4) Stanovení vhodného **ocenění vnitropodnikových výkonů** – kritérium pro motivaci pracovníků středisek.
- 5) Řešení tzv. **reprodukčních úloh** – jak vysoké ceny unesou ceny konkrétních výkonů a jak se uhrazují společné správní a strategické náklady.
- 6) Potřeby **oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností** ve finančním účetnictví – úroveň a obsah této informace je vymezen požadavky účetní legislativy (zejména IFRS, US GAAP).
- 7) Podklad pro **obhajobu ceny při jednání se zákazníkem** tato kalkulace je ovlivněna především úvahami o ekonomické únosnosti daného nákladu a vychází například z obdobných kalkulací konkurenčních podniků a zvyklostních norem v oboru činnosti.

K tomuto uvádí Král (2010), že neexistuje univerzálně správný či špatný postup přiřazení nákladů.

3.12.2 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů (absorption costing) přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které jsou vynaloženy v souvislosti s vytvořením výkonu. Pozornost je věnována především rozlišení nákladů přímých a nepřímých (Fibířová a kol, 2015).

Obecný tvar kalkulačního vzorce:

$$\textit{plné náklady výkonu} = \textit{přímé náklady výkonu} + \textit{alokované nepřímé náklady výkonu}$$

Kalkulace plných nákladů je velmi důležitá zejména jako:

- kritérium cenové politiky – provnání rozdílů variantních řešení kombinace vynaložených zdrojů, a to z hlediska krátkodobého, ale zejména dlouhodobého (diferenciace cen pro skupiny zákazníků, segmenty trhu apod.)
- měřítko konkurenceschopnosti podniku – ve srovnání s ostatními v sektoru
- nástroj, který umožní měřit vliv využití kapacity fixních nákladů na zisk.

3.12.3 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů (Fibírová a kol, 2015) umožňuje řešit omezení vypovídací schopnosti kalkulační plných nákladů. Kalkulované variabilní náklady zahrnují jak přímé, tak nepřímé náklady.

Koncepčně odlišné kalkulační vzorce (kalkulace plných a variabilních nákladů) nejsou ve vzájemném rozporu, naopak se vhodně doplňují. Prolínání umožňuje využití jedné informační základny. Kalkulační vzorec, které propjuje různé pohledy na členění nákladů, může mít následující obecnou podobu:

$$\text{variabilní náklady výkonu celkem} = \text{jednicové náklady výkonu} + \text{přímé variabilní režijní náklady} + \text{nepřímé variabilní režijní náklady výkonu}$$

$$\text{plné náklady výkonu} = \text{variabilní náklady výkonu} + \text{přímé fixní režijní náklady výkonu} + \text{nepřímé režijní náklady výkonu}$$

Jednotlivé položky kalkulační vzorce by dále mohly být členěny podle nazujících etap procesu tvorby výkonů, například na výrobní a prodejní.

3.12.4 Retrográdní kalkulační vzorec

Pro potřeby řízení zisku je účelné v kalkulačním vzorci odlišit náklady ovlivněné změnami v objemu výkonů (variabilní) a náklady fixní. Základní podoba retrográdní kalkulační vzorce je následující (Fibírová a kol, 2015):

$$\text{prodejní cena} - \text{variabilní náklady výkonu} = \text{marže výkonu (příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku)}$$

$$\text{marže výkonu} - \text{podíl fixních nákladů na jednotku výkonu} = \text{zisk výkonu}$$

Kalkulace vychází z ceny výkonů, od které se odečítají náklady výkonu, které jsou postupně z ceny uhrazeny. Vztah kalkulační nákladů a dosažené ceny není součtový, ale rozdílový.

3.12.5 Metodika sestavení kalkulace

Za základní otázky sestavení kalkulace jsou považovány:

- 1) Vymezení předmětu kalkulace.
- 2) Obsah a struktura položek kalkulace.
- 3) Způsob přiřazování nepřímých nákladů předmětu kalkulace.

Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace obecně mohou být finální (externí) výkony nebo mnoho dílčích (onterních) výkonů a činností. V podnicích se širokým sortimentem podobných výkonů se stejnou technologií je možno zajistit informace pouze pro kalkulaci nejdůležitějších výkonů nebo jejich skupin. Jedná se o určitého reprezentanta, který odpovídá konkrétním požadavkům na užité vlastnosti (Fibírová a kol, 2015).

Kalkulační jednice představuje konkrétní výkon druhem, jakostí a měrnou jednotkou. Volba kalkulační jednice respektuje potřeby a zvyklosti řízení podnikových procesů a vymezuje se v jednotkách, ve kterých se výkon prodává (například 1 pár hůlek).

Kalkulované množství představuje konkrétní počet jednic, pro něž byly zjištěny v účetnictví celkové náklady. Pro různé položky může být kalkulované množství vymezeno odlišně, například počet dávek produktů pro náklady související s logistickou nebo nastavením výrobní linky, nebo počet jednic vyrobených za jednu směnu pro zdy obslužného personálu, počet jednic vyrobených za měsíc pro měsíční nájemné výrobní haly apod.

Struktura nákladových položek je vyjádřena v **kalkulačním vzorci**, jehož struktura může být následující (Fibírová a kol, 2015):

Tab. č. 3: Obecný kalkulační vzorec

Struktura kalkulačního vzorce	
+	přímý jednicový materiál
+	přímé jednicové náklady
+	ostatní přímé náklady
=	přímé náklady výroby výkonu
+	nepřímé výrobní režijní náklady
=	plné náklady výroby výkonu
+	přímé prodejní a distribuční náklady
+	nepřímé prodejní a distribuční náklady
=	plné náklady výkonu
+	nepřímé náklady na správu a řízení
=	úplné náklady výkonu

Zdroj: Zpracováno dle Fibírová a kol., 2015, s. 215

Přímé náklady – stejně jako režijní náklady - jsou vždy náklady jednicovými. Přirazuje se na základě informací z účetnictví pomocí dělení celkové výše přímých nákladů kalkulovaným množstvím.

Nepřímé náklady jsou společnými náklady souvisejícími se zajištěním konkrétní skupiny výkonů (dopisy technologického vybavení, spotřeba režijního materiálu, mzdy řídicích a administrativních pracovníků). Pro přiřazení je možno využít metod:

- a) kalkulace dělením
 - prostá
 - s poměrovými (ekvivalenčními čísly)
- b) kalkulace přírážková
 - sumační
 - diferencovaná.

3.13 Pravidla pro návrh a implementaci systému účetních informací

V publikaci „Manažerské účetnictví – nástroje a metody“ J. Fibírová uvádí postup při navrhování a implementaci systému účetních informací (Fibírová a kol., 2015):

- identifikovat uživatele účetních informací a analyzovat jejich požadavky a potřeby z hlediska obsahu, formy i času poskytovaných informací
- diferencovat obsah výkazů podle potřeb interních i externích uživatelů
- zvolit vhodnou formu výkazů, buď v tištěné, nebo elektronické podobě, případně v kombinaci
- navrhnout a používat jednotný design výkazů a příliš často jej neměnit
- zvolit vhodný způsob distribuce výkazů, oddělit důvěrné informace od ostatních a zajistit jejich ochranu
- využívat zpětnou vazbu na adresáty, zjišťovat, jak využívají předkládané účetní informace a zjišťovat jejich připomínky a náměty nezlepšování fungování celého systému účetních informací.

Při doržení těchto zásad je možno vybudovat systém účetních informací, který bude účelným nástrojem jak pro kvalitní řízení podniku, tak pro budování jeho dobrých

vztahů k zaměstnancům, obchocním partnerům, statním i regionálním orgánům, spolupracujícím podnikům i široké veřejnosti.

Řídící pracovník na konkrétní úrovni vnitropodnikového řízení by měl mít přístup pouze k těm informacím z manažerského účetnictví, které svojí činností ovlivňuje, a to ve srozumitelné a přehledné podobě. Ke komplexnímu systému účetních informací má přístup pouze vrcholový management.

4 Nástroje pro implementaci

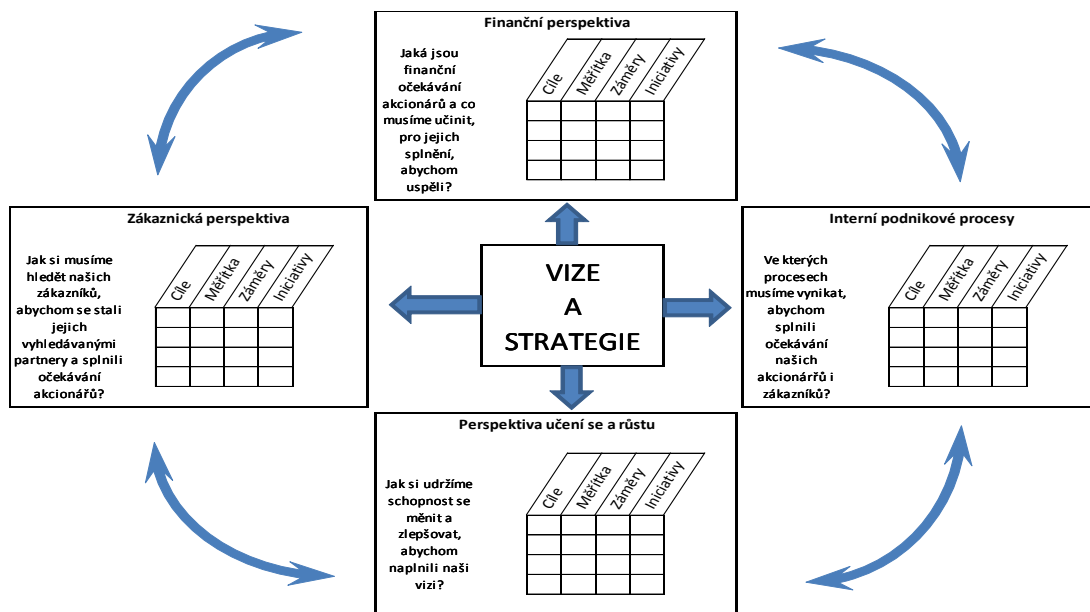
Nástrojů a konceptů pro měření a řízení výkonnosti firmy, které by měly vrcholovému vedení firmy odhalovat výkonnost, je relativně mnoho. Uvedme dva z nich, včetně jejich krátké charakteristiky.

4.1 Balanced Scorecard

Koncept je zde zmiňován, neboť bude využit v praktické části práce. Balanced Scorecard umožňuje implementaci podnikových strategických cílů do podoby ukazatelů, které jsou následně měřeny a vyhodnocovány. Měřítko vycházejí z vize a strategie podniku a sledují výkonnost ze 4 perspektiv (Kaplan a Norton, 2000):

- Finanční perspektiva – dosažením finančních cílů je měřena míra naplnění strategie. Splnění jednoho cíle vede k dosažení druhého, mezi jednotlivými cíly je kauzální vztah. Dlouhodobým cílem z pohledu této perspektivy je tvorba hodnoty a tím uspokojení cílů vlastníků.
- Zákaznická perspektiva – zahrnuje oblast související se vstupem na trh a umístěním produktů na trhu. Firma definuje cíle směrem k růstu podílu na trhu a příslibu zisku.
- Perspektiva interních procesů – mezi interní procesy se nezahrnují pouze výrobní činnosti, ale veškeré procesy, které umožňují uspokojovat potřeby zákazníků.
- Perspektiva učení se a růstu – tato perspektiva se zabývá infrastrukturou pro dosažení cílů v ostatních perspektivách – zaměstnanci, systémy a procedury.

Obr. č. 7: Základní 4 hlediska Balanced Scorecard



Zdroj: Zpracová dle Kaplan a Norton (2000)

4.2 Activity Based Cost Management

Jak uvádí Petřík (2009), Král (2010) apod., o přístupu a ucelené koncepci Activity Based Cost Management (ABCM) lze hovořit po úspěšném přijetí jeho praktických technik, metod a nástrojů, jakými byly kalkulace nákladů dle aktivit (Activity Based Costing – ABC), rozpočtování dle dílčích aktivit (Activity Based Budgeting – ABB). Jedná se o manažerskou koncepci kladoucí důraz především na procesní řízení, které vychází z předpokladu, že v rámci řetězce tvorby hodnot se vynaložené náklady podniku, prostřednictvím aktivit, činností a procesů transformují na výstupy podniku (výrobky, popř. služby).

Oba koncepty jsou zde zmíněny, neboť poslouží v praktické části k formování pohledu na fungování vnitropodnikových středisek. Metoda Balanced Scorecard je komplexním nástrojem pro stanovení a hodnocení cílů.

5 Představení společnosti NOVASPORT spol. s r. o.

Firma NOVASPORT spol. s r. o. vznikla z iniciativy německého výrobce sportovního vybavení pro lyžaře LEKI GmbH. Zakladatel firmy Klaus Lenhart se rozhodl na začátku devadesátých let minulého století vrátit do kraje svých předků a výrazně tak rozšířit své podnikání. Na „zelené louce“ zde vybudoval výrobní závod, který dává práci bezmála třem stovkám obyvatel Tachovska. Po tragické události v roce 2012, při které zemřel zakladatel firmy, je podnik v současnosti prakticky veden synem zakladatele, panem Markusem Lenhartem.

Obr. č. 8: Výrobní závod v Tachově



(Zdroj: www.leki.de)

5.1 Charakteristika firmy

Firma se zabývá výrobou a prodejem sportovních hůlek pro sjezdové a běžecké lyžování, turistiku a Nordic Walking pod značkou LEKI. Výrobky firmy vyžívají nejlepší světoví sportovci v rámci soutěží světového poháru, ale i široká veřejnost. Lze se s nimi setkat na svazích a v běžeckých stopách v Evropě, Americe, Asii, ale i na Novém Zélandu.

Závod v Tachově disponuje linkou na zpracování hliníkových tyčí, které jsou základním materiálem pro výrobu hůlek, lakovací linkou, sítotiskovou technologií pro tisk designů, vstřikovou plastů, finální montáží výrobků a centrálním skladem hotového zboží, ze kterého je exportováno 100% výrobků skupiny do všech koutů světa. Děje se tak prostřednictvím komisionářského systému v malých zásilkách na jednotlivé zákazníky a prostřednictvím velkých kontejnerových zásilek.

Z hlediska předmětu činnosti se jedná o sériovou strojírenskou výrobu, kde jednotlivé skupiny výrobků procházejí výrobním procesem v předem stanovených výrobních dávkách.

5.2 Informace z obchodního rejstříku

Datum zápisu: 16. listopadu 1992

Obchodní firma: NOVASPORT spol. s r.o.

Sídlo: Vítkov 107, 347 01 Tachov

Identifikační číslo: 453 50 043

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: výroba pryžových výrobků a výrobků z plastických hmot, výroba kovových výrobků, koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej, truhlářství, zprostředkovatelská činnost.

Statutární orgán: jednatel společnosti pan Gerhard Richter

Způsob jednání: za společnost jedná jednatel samostatně

Základní kapitál: 100 000 Kč

Splaceno: 100%

5.3 Historie společnosti

LEKI – Celosvětové synonymum pro lyžařské a trekkingové hole!

Skupina LEKI

Permanentní vývoj ve výrobě LEKI Lenhart GmbH, dostal firmu mezi vedoucí světové výrobce lyžařských a trekkingových holí, holí pro běh na lyžích a holí pro Nordic Walking.

Již v šedesátých letech držadla a talířky, které přišly na trh, byly průkopníky v novém jednoduchém montážním systému nazvaném „LEKIFIX“. V sedmdesátých letech pak byly vyrobeny první lyžařské hole pod názvem „LEKI“. V roce 1974 přišla společnost LEKI na trh s prvními teleskopickými holemi a vyvolala ve světě ohromný

zájem a rozmach v používání teleskopických holí. V témže roce nastal revoluční vývoj ve funkčním délkově nastavitelném systému, který vedl k výrobě prvních nastavitelných lyžařských a trekkingových holí.

Za další inovaci, se kterou společnost LEKI přišla na trh, byl považován velice speciální „pečící“ systém. Tento systém dal hliníkovým trubkám, používaným při výrobě trekkingových a lyžařských holí, dostatek pevnosti. Dalšími jedinečnými a dnes patentovanými vynálezy byly korekční zóna, Ergosoft grip, Trigger-S systém a v poslední době Soft Antishock, Super Lock a Speed Lock systém. Tyto systémy si LEKI nechalo posoudit nezávislou institucí TÜV SÜD a díky výsledkům získalo TÜV certifikát kvality.

Dlouhodobé zkušenosti, komunikace se závodníky, názory zákazníků, spolupráce s dodavateli a permanentní vývoj produktů zaručují skupině LEKI, jejíž součástí je i výrobní závod NOVASPORT v Tachově, dlouhodobý rozvoj, stabilitu a perspektivu.

Rozhodnutí o výstavbě výrobního závodu v Tachově

Ambiciózní strategický plán, který se začal uskutečňovat v devadesátých letech minulého století, počítal s výstavbou výrobních prostor na zelené louce. V roce 1992 byla společenskou smlouvou a zápisem do Obchodního rejstříku založena obchodní společnost. Pro podnikatelský záměr se jevila forma společnosti s ručením omezeným jako nejvhodnější. V hodnocení podnikatelského záměru byla brána v úvahu tato kritéria:

- politická stabilita v regionu,
- makroekonomická stabilita,
- dostupnost kvalifikované pracovní síly,
- nízké provozní náklady,
- nízké náklady na práci,
- výše daní a povinných odvodů.

K rozhodnutí uskutečnit podnikatelský záměr v Tachově přispěla připravenost regionu, jako regionu s relativně levnou, ale dostatečně kvalifikovanou pracovní silou,

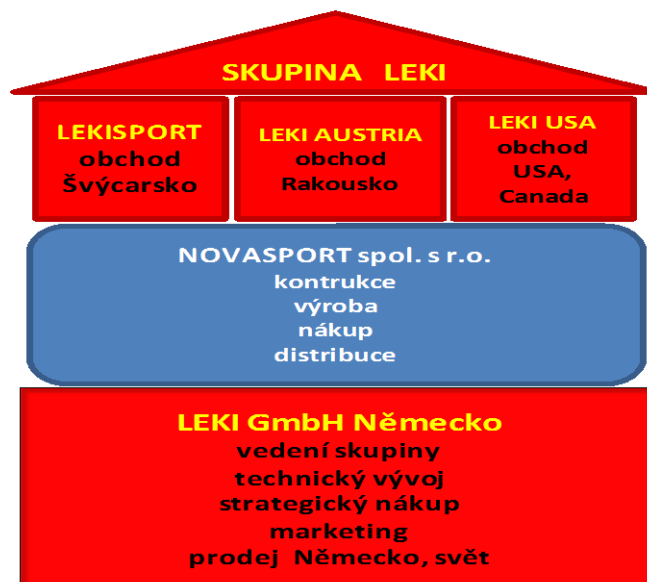
tradice strojírenství a výroby průmyslových produktů vyráběných technologií vstřikování a dostatečně rozvinutá infrastruktura.

Prvním skutečným sídlem, kde byla v roce 1994 zahájena výroba, se stal původní areál bývalého státního podniku AGROČAS v Částkově. V roce 2000 byla dokončena výstavba nového areálu na zelené louce v Tachově - Vítkově, který je zároveň současným sídlem společnosti.

5.4 Současnost

Pokud budeme posuzovat současnost firmy NOVASPORT spol. s r.o., nesmíme opomenout kontext celého společenství, které se prezentuje pod společnou značkou LEKI. Skupina v současnosti zahrnuje centrálu LEKI GmbH v německém Kirchheimu, zastoupení LEKISPORT ve švýcarském Zürichu, zastoupení LEKI-AUSTRIA v Rakousku, zastoupení LEKI-USA v americkém Buffalu a výrobní závod v českém Tachově.

Obr. č. 9: Skupina LEKI - schéma



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Pro pochopení současného života firmy je důležité představit aktuální strategický záměr firmy, který odhalí postavení firmy v odvětví a její směřování.

5.5 Formule současného strategického záměru

5.5.1 Poslání a vize

PRODUKTY

Produkty LEKI jsou vyvíjeny a designovány v německém Kirchheimu a vyráběny jsou v moderním závodě, který je zároveň šetrný k životnímu prostředí.

VÁŠEŇ A ZAPALENÍ PRO VĚC

S pomocí zapálených, vysoce kvalifikovaných, zkušených a dlouhodobě spolupracujících zaměstnanců pracuje LEKI na dosažení cíle vyrábět top produkty. Prioritu při tom mají bezpečnost, komfort a moderní design. Permanentně probíhající komunikace s experty a profesionálními sportovci, které LEKI produkty užívají, zajišťuje firmě přidanou hodnotu nabízených výrobků.

Výsledkem této spolupráce jsou pak inteligentní řešení, promyšlené produkty, se kterými jsou zákazníci dlouhodobě spokojeni, a na které se mohou vždy spolehnout. V současnosti je firmou LEKI přihlášeno 250 patentů a takovým počtem inovací se nemůže pochlubit žádný z producentů z oboru výroby lyžařských holí, ale ani z oblasti producentů sportovního vybavení obecně.

VYTRVALOST

Neustálým a vytrvalým prosazování této filozofie, je dnes skupina LEKI lídrem v oblasti výroby lyžařských holí a rukavic. Tyto produkty společně (díky systému Trigger) tvoří jedinečný systém pro vyznavače lyžování.

VIZE

Skupina LEKI se v nadcházejícím období rozhodla, v souladu s výsledky provedeného marketingového šetření, zvýšit celkový objem produkce. Uskutečnění vize bude mít vliv na strojní kapacitu výrobního závodu v Tachově. Hlavní produktovou skupinou vize jsou skládací hole s technologií „lavinová sonda“, dále je budeme uvádět pod německým názvem FALTSTOCK.

Hlavní komponenty vize:

- *Zákazníci strategického záměru*

Cílem skupiny je zvýšení prodejů v zákaznickém segmentu, který se věnuje chození a běhání s holemi, které původně sloužily vyznavačům běžeckého lyžování. Jedná se o disciplíny Nordic Walking a Nordic Running, které jsou provozovány jednak jako trénink vrcholových a výkonnostních sportovců, ale stále více se prosazují i mezi širokou veřejností. K tomuto fenoménu přispívají i zimy, které jsou v posledních letech nepříliš bohaté na sněhové srážky. Požadavky uživatelů na produkt tohoto typu se zároveň zajímavě vyvíjí.

○ *Produkt a jeho výjimečnost*

Vlastnosti holí tohoto typu se tak přizpůsobují požadavkům na malou hmotnost, menší rozměry ve složeném stavu, maximální funkčnost, kvalitu. Výjimečný je produkt především použitím originálních technologií – držadlo TRIGGER, složení hůlky s pomocí protaženého lanka, které propojuje jednotlivé díly (jako lavinová sonda), systém nastavení délky holí SPEED LOCK II.

○ *Popis trhu a jeho segmentů*

Potenciál holí pro Nordic Walking a Nordic Running není zdaleka vyčerpán. Geograficky se prodávají ve všech zemích, kam skupina LEKI vyváží své produkty. Po evropském trhu (60% prodeje) se jedná především o země Severní Ameriky, kde má skupina vlastní zastoupení a země asijské – Japonsko a Jižní Korea (se svými specifickými požadavky).

Mezi tržní segmenty patří především sportovci, kteří využívají hole ke svým výkonům nebo v přípravě na ně. Skupina LEKI využívá dlouhodobě spolupráci s vrcholovými sportovci při testování novinek a podporuje mnoho špičkových lyžařů běžců i sjezdařů. Mezi nejznámější patří například Lindsey Vonn, Ondřej Bank, Kaisa Mäkäräinen, Lukáš Bauer, Gabriela Soukalová a další. Následuje segment sportovně založených zákazníků, kteří využívají produkty LEKI při každodenních sportovních aktivitách.

○ *Technické, technologické a užité přednosti produktu*

Hlavní produktovou skupinou záměru, jak bylo zmíněno, jsou hole FALTSTOCK. Hole jsou vyráběny z materiálů karbon a lehká slitina hliníku. Jednotlivé modely se liší designem, používají se různé druhy držadel a pásek, různé jsou

i špičky (dle použití při chůzi v různých typech terénu). Výjimečnou podskupinou je modelová řada BLACK SERIES, která se vyznačuje jednotným designem laděným do černé a antracitové barvy. Pokud zmíníme užité vlastnosti a technologické prvky, pak je z pohledu uživatelů důležitá hmotnost holí. Jedna hůlka této řady váží pouhých **184 gramů!** Hůlka, která se používá v délce 120 cm, se dá, díky důmyslnému systému, složit na přepravní délku 36 cm! Držadlo AERGON s páskou Lock Security Strap umožňuje příjemné a bezpečné užívání hole.

○ *Strategie záměru*

Úspěšnost prodeje produktů firmy ovlivňuje vliv podmínek pro provozování zimních sportů a tyto podmínky nebyly v posledních letech příznivé. Objem prodeje je v posledních 3 letech na stejné úrovni a vlivem počasí ztrácí firma potenciál pro jeho výrazné zvýšení. Proto se firma rozhodla vytvořit novou kolekci holí pro stále populárnější Nordic Walking a Nordic Running a oslovit zákazníky, kteří hledají možnosti pro každodenní pohyb.

○ *Filozofie záměru*

Filozofií záměru je ukázat lidem cestu, jak aktivně sportovat v zimních měsících i při nepříznivých podmínkách pro zimní sporty. Nordic Walking a Nordic Running jsou disciplíny, které se v severovýchodních zemích v minulosti využívaly jako tréninkové metody v tréninku vrcholových lyžařů běžců a postupně se rozšířily do celého světa jako aktivita vhodná pro každého. Skupina LEKI podporuje svými výrobky mnoho vrcholových sportovců, kteří doporučují provozování těchto pohybových aktivit širokou veřejností.

Technologická část produktů se při naplňování této filozofie vůbec nezmění.

○ *Vliv na koncepci a postavení podniku*

Skupina LEKI je jediným výrobcem v oboru, který nabízí celou paletu holí a vyrábí je jedinečnou technologií a “pod jednou střechou” ve výrobním závodě v Tachově. Tou paletou jsou myšleny 4 skupiny – sjezd na lyžích, běh na lyžích, turistika (včetně vysokohorské) a Nordic Walking (Nordic Running je pak kombinací holí pro běh na lyžích s prvky holí na Walking). Konkurenční výrobci jsou zaměřeni vždy pouze na jeden segment z výše jmenovaných.

Uskutečněním záměru si skupina své postavení může jen upevnit a vylepšit. Výhodou je vybudovaná rozsáhlá síť distribučních cest, která pomůže dostat inovovaný produkt k zákazníkům.

○ *Veřejná image*

Skupina LEKI využívá k budování svojí image spolupráci se špičkovými vrcholovými sportovci z řad lyžařů, horolezců, extrémních cestovatelů, kteří doporučují veřejnosti pohyb v přírodě a zdravý životní styl.

Zároveň podporuje i akce, při kterých nejde jen o vrcholové výkony, ale především o radost z pohybu, jako jsou například různá setkání vyznavačů relativně nových již zmiňovaných disciplín Nordic Walking a Nordic Running.

V hojně míře podporuje i malé začínající sportovce, kteří si teprve hledají svůj vztah ke sportování.

○ *Sociální koncepce*

Na tomto místě bych zmínil event, který se konal v loňském roce ve výrobním závodě v Tachově. Jednalo se o „Den otevřených dveří“, kdy závod navštívili i rodinní příslušníci zaměstnanců a mohli se podívat do míst, kde se hole vyrábí. Zároveň byli pozváni i sportovci, kteří si rovněž prošli provoz a byli pak zaměstnancům k dispozici na veřejné tiskové konferenci zakončené autogramiádou.

Nejednalo se o první akci tohoto druhu a v tomto duchu bude firma v organizování dalších akcí pokračovat.

5.5.2 Strategie

Provedené marketingové šetření v minulém období ukázalo, že na trzích, kam skupina LEKI své produkty umisťuje, je potenciál pro zvýšení prodávaných objemů. Promyšlenou změnou při tvorbě produktových kolekcí na léta strategického záměru, je cílem vytvořit novou modelovu řadu holí (při zachování stávající technologie výroby) a tím zvýšit objem tržeb i tržní podíl na jednotlivých trzích.

V návaznosti na to se firma rozhodla uskutečnit potřebné změny pro navýšení objemu výroby ve výrobním závodě v Tachově. Změny nebudou investičně náročné, neboť již při budování závodu se počítalo s možností rozšiřování. Nutná opatření budou

především organizačního charakteru a budou spojena s navýšením počtu zaměstnanců, jejich zapracování a školení. Za významnou změnu lze považovat implementaci nového softwaru do skladu hotových produktů. Systém zabezpečí optimalizaci komisionářského systému, který zajišťuje balení a distribuci zboží.

Strategické cíle

Hlavními strategickými cíly firmy pro období 2016-2018 jsou:

Ve finanční oblasti:

- zvýšení objemu tržeb o 15 % za 3 roky
- zvýšení tržního podílu na evropském trhu o 3 % (na konci roku 2018)
- zvýšení tržního podílu na severoamerickém trhu 5 % (na konci roku 2018)
- zvýšení tržního podílu na ostatních trzích o 1 % (na konci roku 2018)

Organizační a investiční:

- navýšení objemu výroby holí o 200 tis. párů (o 15 %)
- navýšení počtu zaměstnanců odpovídající novému objemu výroby
- realizace nutných investic na obnovu strojového parku a na jeho rozšíření vzhledem k cíli navýšení objemu výroby.

5.5.3 Výběr ukazatelů finanční analýzy

Výpočet ukazatelů finanční analýzy vychází z výkazů let 2013-14 a z předběžných výsledků roku 2015 (účetní závěrka ještě nebyla zveřejněna).

○ Čistý pracovní kapitál – část oběžných aktiv, která je financována dlouhodobými zdroji

Tab. č. 4: ČPK (v tis. Kč)

	2013	2014	2015
oběžná aktiva	575 885	522 488	574 042
krátkodobé závazky	203 442	176 588	218 142
ČPK	372 443	345 900	355 900

Čistý prac. kapitál = oběžná aktiva - kr. závazky

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Kladný ČPK ukazuje na schopnost platit krátkodobé závazky. Příliš vysoký podíl ukazuje na sníženou rentabilitu (při krytí KZ dlouhodobým kapitálem).

○ Ukazatele rentability

- Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) - jak efektivně je využíván kapitál
- Rentabilita celkových vložených prostředků (ROA) – jak efektivně je vytvářen zisk
- Rentabilita tržeb (ROS) – podíl čistého zisku na 1 Kč tržeb

Tab. č. 5: Rentabilita (v tis. Kč)

	2013	2014	2015		
EAT	36 992	-4 336	3 227	Rentabilita	$= \frac{\text{EAT} \cdot 100}{\text{vlastní kapitál}}$
vlastní kapitál	296 840	292 504	295 731	vl. Kapitálu	
ROE (%)	12,46	-1,48	1,09	Rentabilita	$= \frac{\text{EBIT} \cdot 100}{\text{celková aktiva}}$
EBIT	55 531	5 670	12 787	celk. vlož. pros.	
celková aktiva	692 877	641 636	693 236	Rentabilita	$= \frac{\text{EAT} \cdot 100}{\text{tržby}}$
ROA (%)	8,01	0,88	1,84	tržeb	
tržby	140 739	151 789	163 835		
ROS (%)	26,28	-2,86	1,97		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

○ Ukazatele likvidity

- Běžná likvidita – doporučená hodnota 1,5 – 2,5
- Pohotová likvidita – doporučená hodnota 0,7 – 1,5
- Okamžitá likvidita – doporučená hodnota 0,2 – 0,5

Tab. č. 6: Likvidita (v tis. Kč)

	2013	2014	2015		
krátkodobé závazky	203 442	176 588	218 142	Běžná	$= \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{kr. závazky}}$
oběžná aktiva	575 885	522 488	574 042	likvidita	
Běžná likvidita	2,83	2,96	2,63	Pohotová	$= \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zás.}}{\text{kr závazky}}$
zásoby	274 632	270 986	269 837	likvidita	
Pohotová likvidita	1,48	1,42	1,39	Okamžitá	$= \frac{\text{pohot. plat. pros.}}{\text{kr. závazky}}$
platební prostředky	185 665	120 277	178 056	likvidita	
Okamžitá likvidita	0,91	0,68	0,82		

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Dosažené hodnoty se blíží doporučeným.

- Ukazatele aktivity
- Obrat aktiv – doporučená hodnota 1 – 1,5
- Doba obratu zásob - trend
- Doba obratu pohledávek – průměr 30 dnů

Tab. č. 7: Ukazatele aktivity (v tis. Kč)

	2013	2014	2015
tržby	715 245	790 838	849 962
aktiva	692 877	641 636	574 042
Obrat aktiv	1,03	1,23	1,48
zásoby	274 632	270 986	269 837
Doba obratu zásob	140,15	125,07	115,88
pohledávky	115 588	131 225	126 149
Doba obratu pohledávek	58,99	60,57	54,17

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

$$\text{Obrat aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}}$$

$$\text{Doba obratu zásob} = \frac{\text{zásoby} * 365}{\text{tržby}}$$

$$\text{Doba obratu pohledávek} = \frac{\text{pohledávky} * 365}{\text{tržby}}$$

Dle ukazatelů lze dovodit pozitivní trend.

- Ukazatele zadluženosti

Tab. č. 8: Zadluženost (v tis. Kč)

	2013	2014	2015
cizí kapitál	396 037	349 132	397 505
vlastní kapitál	296 840	292 504	295 731
dlouhodobé závazky	127 135	104 372	111 244
celková aktiva	692 877	641 636	574 042
Zadluženost 1	0,43	0,36	0,38
Zadluženost 2	0,43	0,46	0,52

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

$$\text{Zadluženost 1} = \frac{\text{dlouhodobé závazky}}{\text{vlastní kapitál}}$$

$$\text{Zadluženost 2} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}}$$

Blíží se doporučené hodnotě 0,5.

6 Nástroje manažerského účetnictví ve firmě Novasport spol. s r.o.

V této části se práce věnuje potřebám a projektu zavedení nástrojů manažerského účetnictví do každodenního života firmy. Analýza provedená pohovory s manažery a vedoucími na všech úrovních řízení určila obsah projektu.

V implementační fázi se předpokládá využití komplexního nástroje autorů Kaplana a Nortona Balanced Scorecard.

Navržené řešení není rozhodně konečnou podobou systému, je zde předpoklad dalšího přizpůsobování potřebám firmy v průběhu jeho používání.

Projekt využívá údaje, které jsou k dispozici ve stávajícím ERP systému, které dále zpracovává pomocí tabulkového procesoru Excel. Perspektivně se nabízí využití specializovaného softwarového nástroje.

6.1 Analýza potřeb firmy v oblasti nástrojů manažerského účetnictví

Ke zjištění potřeb v oblasti nástrojů manažerského účetnictví bylo využito dvou metod. Formou strukturovaného interview byli dotazováni manažeři na úrovni vedení jednotlivých směn, jednotlivých oddělení a dílen a vedoucí úseků. Formou Focus Group byly zkoumány potřeby vedení společnosti s přesahem do německé centrály.

6.1.1 Interview s manažery na jednotlivých úrovních řízení

V teorii k metodě interview lze nalézt například následující (Eger, 2014): „Interview je výzkumnou metodou, která umožňuje výzkumníkovi zachytit nejenom data, ale i hlouběji proniknout do motivů a postojů respondentů.“

Pohovory byly vedeny z větší části polostrukturovanou formou s převládajícími otevřenými otázkami s cílem dozvědět se od vedoucích co nejvíce informací o každodenním životě svěřených úseků.

Vzhledem k časové náročnosti prováděl dotazování tříčlenný proškolený tým, jehož závěry jsou shrnuty v následujícím textu.

Shrnutí provedených interview na úrovni směnových mistrů

Potřeby směnových mistrů směřují především do oblasti motivace pracovníků k požadovaným výkonům a v souvislosti s tím, že plnění stanovených norem na jednotlivých pracovištích nejsou svázány se systémem hodnocení pracovníků v rámci odměňování. Mzdy pracovníků mají v současnosti dvě složky, pevnou a pohyblivou. O přiznání pohyblivé složky mzdy rozhoduje přímý nadřízený pracovníka, děje se tak ale

na základě subjektivního hodnocení bez navázání na cíle. Cíle jsou staveny neurčitě, chybí systém jejich stanovování i sledování a hodnocení.

Shrnutí provedených interview na úrovni vedoucích oddělení a úseků

Vedoucí jednotlivých oddělení a dílen postrádají systém schvalování nákupů a investic. Jednotlivé nákupy jsou, dle jejich mínění, řešeny ad hoc, zmiňují neexistenci koncepčního přístupu. Z odpovědí při rozhovorech vyplynulo, že není zaveden ani systém schvalování a hodnocení investic, uvítali by i větší autonomii v rozhodování. Chybí rovněž systém kalkulací. Často jsou od vedoucích požadovány například časové náměry na konkrétní operace v souvislosti s konkrétním modelem. V krátkém čase je pak stejná informace požadována znovu, opakovaně, což svědčí o neexistenci systému. Na této úrovni řízení se opakuje požadavek na možnost navázání výsledků činnosti úseků na systém odměňování. Pokud by byly jasně a zřetelně stanoveny cíle v činnostech, které jsou pro úsek klíčové, vedlo by to i k motivaci pracovníků úseku. V hodnocení respondentů se často objevuje výhrada k často se měnícím plánům a prioritám. Ke zvládnutí požadavků (například konkrétní požadavek na model k jednomu konkrétnímu vývozu ve finální montáži) přispívá velký stupeň improvizace a výroba je tak často neefektivní.

Konkrétní příklad si lze představit takto: plán linky na montáž modelu se systémem Speed Lock II na dopolední směnu sestává z celkového plánovaného množství 2000 jednotek. Pokud přijde ad hoc požadavek na výrobu 300 jednotek jiného modelu, který musí být do původního plánu zahrnut, pak musí být pracoviště „přestavováno“ několikrát za směnu. Požadavky tohoto typu nejsou výjimkou a ukazují na chyby při plánování zakázek do výroby. Změnit by to mohl sofistikovanější plánovací nástroj, který by nahradil současné „ruční“ plánování pomocí excelovských tabulek.

6.1.2 Focus group

Skupinový rozhovor (Focus group) je metoda, se kterou se autor měl možnost seznámit během studia na fakultě. Zaujala jej i praktická aplikace metody v rámci konzultací k předmětu Výzkum trhu.

Eger (2014) ve své publikaci k této metodě uvádí: “Výzkumná metoda cíleného rozhovoru je formalizovaný proces, ve kterém malá skupina lidí společně a v interakci diskutuje jedno společné téma nebo koncept.”

V případě vedení firmy byla metoda použita k získání přehledu o názorech a myšlenkách manažerů firmy a manažerů německé mateřské firmy, kteří bezprostředně zasahují do řízení firmy. Cílem šetření bylo zjištění konkrétních potřeb manažerů při řízení činnosti firmy, jaké informace pro tvorbu rozhodnutí jsou k dispozici, a jaké naopak chybí.

Vedení firmy je v současnosti relativně dobře informováno o událostech z minulosti. Existují denní a týdenní reporty o vyrobených párech holí, k dispozici jsou informace o uskutečněných prodejích. Sledují a vyhodnocují se i počty reklamací, chybí naopak vyčíslení nákladů na nekvalitu vznikající během hlavní činnosti firmy, kterou je výroba hůlek. Poměrně velkým handicapem je neexistence jednotných pravidel pro provádění kalkulací jednotlivých modelů. Vychází se přitom pouze z přímých nákladů a zohledňuje se pouze celková režie a nedochází k alokaci nákladů na střediska. Rozpočtování směrem k budoucnosti se děje pouze formou odhadu budoucí poptávky, respektive budoucích prodejů. Ostatní parametry chybí. Firma se nezabývá stanovováním hodnoty firmy, řízením na základě klíčových ukazatelů výkonnosti, ani jinými moderními metodami řízení. Zavedeny jsou pouze dílčí reporty, nelze hovořit o uceleném manažerském informačním systému.

Zmíněna byla i iniciativa známá pod označením Industry 4.0, neboli 4. průmyslová revoluce. Diskutován byl pojem samotný, co představuje a co v praxi znamená. Využívání informačních technologií ve výrobě i v její organizaci je považováno vedením skupiny za prostředek k získání konkurenční výhody.

Pozitivně hodnocen byl projekt, který proběhl v uplynulém roce ve spolupráci s Katedrou průmyslového inženýrství ZČU v Plzni. Jednalo se o zhodnocení montážní linky na teleskopické hole. Hodnocení probíhalo ve dvou rovinách. První rovinou bylo posouzení jednotlivých pracovišť na lince z pohledu ergonomie, k němuž byl využit softwarový nástroj Jack, který umožňuje simulovat činnosti a upozornit na nedostatky. Druhou rovinou a cílem bylo optimalizovat linku z hlediska výkonu, její „vytaktování“, posouzení jednotlivých činností metodou MTM (Methods Time Measurement). Výstupem bylo doporučení k ergonomické úpravě pracovišť a vytvoření popisů

pracovních činností. Bylo doporučeno ve spolupráci s katedrou pokračovat i v dalším období.

Na základě provedených analýz se práce v dalším textu pokusí navrhnout některá řešení pro každodenní firemní praxi, jako například stanovení klíčových indikátorů výkonnosti, možné typy kalkulací, rozpočtování.

6.2 Analýza software

K softwarovým nástrojům firmy patří program na vedení účetnictví, systém ERP, programy sady Microsoft Office a specializovaný program pro návrh strojírenských konstrukcí.

Údaje finančního účetnictví sleduje firma prostřednictvím programu SoftAG stejnojmenné firmy se sídlem ve Stříbře. Software umožňuje zpracování účetní evidence, zpracování mezd, výkazů pro okresní zprávu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu. Firma využívá modulů: podvojný účetnictví, faktury, mzdy a majetek.

Paralelně používá firma ERP systém CAMplus německé firmy Wegasoft. Systém pokrývá činnosti v oblasti sledování zákaznických objednávek, nákupu, výroby a distribuce. Do systému vstupuje elektronicky objednávka zákazníka. Na základě těchto objednávek jsou vytvořeny výrobní zakázky s výrobními příkazy pro jednotlivá oddělení na pracoviště. Zakázka na konkrétní model tvoří projekt, který je během výrobního procesu sledován pod jednotným identifikačním číslem, což umožňuje sledovat rozpracovanost jednotlivých zakázek. Vystavení výrobní zakázky na konkrétní model předchází vytvoření kusovníku, kde je podkladem popis modelu ve formě tabulky MS Excel. Systém dále generuje takzvanou dispoziční listinu, která představuje soupis potřeby surovin, materiálu a nákupních komponentů. Tato listina je základem pro nákupní činnost. Systém umožňuje generování objednávek, které jsou zasílány dodavatelům. Dalším modulem systému CAMplus, který firma používá, je podpora komisionářského systému v distribučním skladu. Balení jednotlivých zakázek zde probíhá dle elektronických balících příkazů, které jsou zobrazovány na displejích skenerů, se kterými operují pracovníci skladu.

Speciálním softwarovým nástrojem je program pro 3D konstrukce Solid Edge firmy Siemens, který je využíván pro tvorbu modelů nových produktů a forem pro vstřikování plastů v oddělení konstrukce.

Slabou stránkou při využívání softwarových nástrojů je jejich vzájemná nepropojenost. Firma používá několik satelitů, které spolu vzájemně nekomunikují a dochází tak k nutnosti vkládat údaje do jednotlivých systémů zvláště, což není příliš efektivní. Typickým příkladem mohou být údaje o produktech, které jsou k dispozici již při vývoji v programu Solid Edge a následně se znovu vkládají do ERP systému.

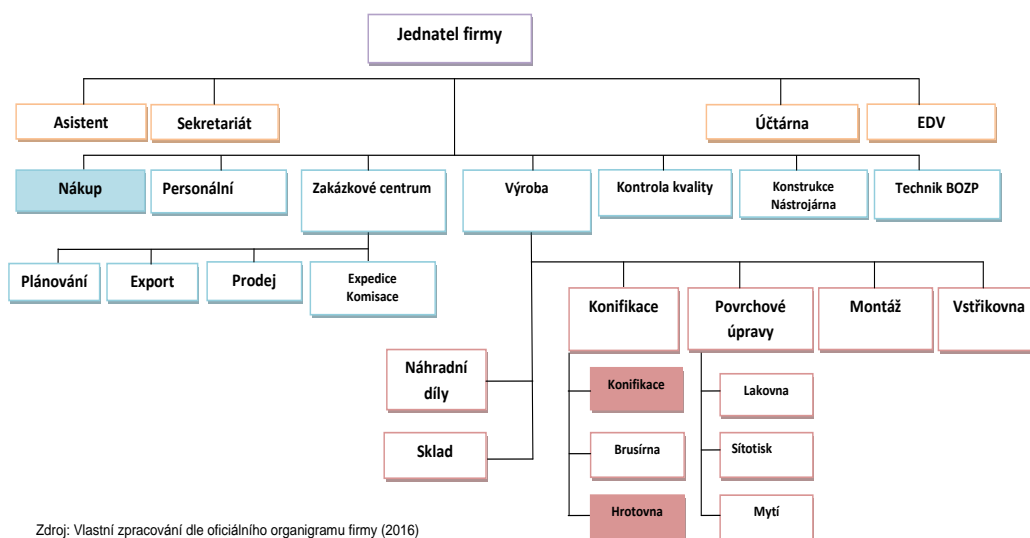
S diskuzí s manažery firmy byla identifikována potřeba větší operativnosti v řízení a plánování výroby. Firma zvažuje implementaci produktu, který je označován obecně jako MES (Manufacturing Execution System), který umožňuje detailní plánování výroby, automatický sběr dat, správu zdrojů a kapacit a zahrnuje i oblast údržby a kvality.

Firma nemá k dispozici ani žádný softwarový nástroj pro správu dokumentů. Ve firmě tak existují například konstrukční výkresy ve formátu PDF, které vytváří Solid Edge a uživatelům jsou k dispozici na paralelním úložišti na jednom z firemních serverů. Nejsou k dispozici údaje o jednotlivých verzích, platnosti apod. Dnešní doba nabízí mnoho nástrojů na zprávu dokumentů včetně možnosti definovat workflow pro procesy schvalování, uvolňování a sledování změnových řízení.

6.3 Analýza interních aktivit

Před vlastním analýzou a definováním odpovědnostních (hospodářských) středisek firmy je nutné se zabývat danou organizační strukturou firmy. Organigram firmy Novasport spol. s r.o. má následující podobu:

Obr. č. 10: Organigram firmy Novasport spol. s r.o.



V čele firmy stojí jednatel společnosti, který přímo řídí nejvýznamnější útvary firmy, kterými jsou zákaznické centrum a výroba. Dále jsou jím řízena oddělení nákupu, personální, kontroly kvality, konstrukce a nástrojárny a dalších několik štábních útvarů. Na vedení firmy se podílí a výrazně ovlivňují její činnosti i manažeři z německé mateřské firmy, a to především její COO (Chief Operations Officer), který pobývá 1-2 dny v týdnu v České republice.

Vedení společnosti

Proces rozhodování a schvalování je ve firmě nastaven tak, že se na něm rozhodující měrou podílí vedení ve složení jednatel společnosti, asistent jednatele, vedoucí zakázkového centra a vedoucí výroby. Na pravidelných jednáních tohoto úzkého týmu jsou projednávány podklady, které se týkají investičního plánu, personálních záležitostí a dalších činností firmy.

ICT (EDV)

Manažer informačních technologií má sídlo v německém mateřském podniku. Firma zaměstnává jednoho IT technika a většinu služeb zajišťuje externě.

Finanční účtárna

Útvar čítá dvě pracovnice zajišťující běžnou agendu jakou je fakturace, správa bankovních účtů, sledování likvidity a vedení hotovostní pokladny. Vedení účetnictví jako takové je outsourcováno.

Technik BOZP

Na pozici technika BOZP zaměstnává firma jednoho člověka, který je zároveň správcem budov. Vzhledem k narůstající agendě se uvažuje o rozdělení pozice na samostatného technika BOZP a samostatného facility manažera.

Personální útvar

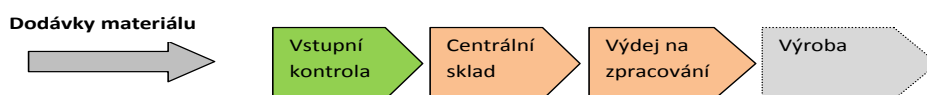
Útvaru se týkají běžné činnosti spojené s náborem zaměstnanců a agendou, která s činnostmi souvisí.

Nákup

Na základě potřeby, kterou zjišťuje prostřednictvím ERP systému, zajišťuje dodávky surovin, materiálu a polotovarů pro výrobu a ostatní útvary. Oddělení je

zodpovědné za vyjednání podmínek, zajištění rámcových objednávek, řízení dodávkových cyklů. Při dodávce materiálu je oddělením kontroly kvality provedena vstupní kontrola, výsledek je nahlášen zpět oddělení nákupu. Pokud je zjištěna neshoda, nákup řeší reklamaci. Po uvolnění je materiál naskladněn na centrální sklad, za správnost počtů zodpovídá sklad, který hlásí případné rozdíly opět nákupu. Jedná se o počátek transakčního cyklu firmy:

Obr. č. 11: Nákupní proces



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Konstrukce a nástrojárna

Konstrukce je útvarem, který se podílí na vývoji nových produktů a zároveň na konstrukci forem pro vstřikování plastů a forem pro konifikaci (viz níže). Nástrojárna navazuje na činnost konstruktérů a vyrábí zmiňované formy. Slouží zároveň jako servisní středisko pro výrobu, provádí plánovanou i nutnou údržbu strojového parku. Slouží zároveň jako středisko, které dodává výrobě potřebné mechanické a pneumatické přípravky pro montáž a jiné výrobní činnosti. Zabývá se i stavbou konstrukčně složitějších poloautomatů na hrotování, tisk, montáž.

Činnost střediska je koordinována vnitropodnikovými zakázkami. Požadavek jiného střediska je předán ve formě objednávky a je zařazen do systému zakázek pod pořadovým číslem. Na každou zakázku je provedena předběžná kalkulace nákladů. Po ukončení zakázky jsou vyčísleny její skutečné náklady. Jedná se o typický příklad, kdy by tyto náklady měly být alokovány na oddělení, kde je uvedena činnost či popisovaný produkt „spotřebován“.

Zákaznické centrum

Organizační část firmy, která je nazvána Zákaznickým centrem, je tvořeno útvary:

- Prodej
- Export
- Plánování

- Expedice (resp. Komisace).

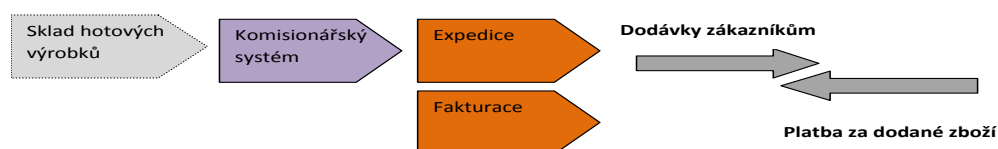
Prodej je oddělením, které zajišťuje servis zákazníkům, kteří již zboží objednali a čekají na vyřízení své objednávky. Hlavní náplní oddělení je denní komunikace směrem k zákazníkovi o stavu vyřízení jeho objednávek. Nejedná se tedy o prodej v pravém slova smyslu. Ten je zajišťován obchodníky sídlícími v Německu.

Export je opět servisním oddělením, které zajišťuje sjednávání expedičních služeb, připravuje podklady pro celní řízení a zajišťuje samotné vyclívání.

Plánování navazuje na oddělení prodeje. Objednávky zákazníku jsou zadány do systému ERP. Na základě těchto objednávek jsou v oddělení plánování generovány výrobní příkazy pro jednotlivá výrobní oddělení.

Expedice/Komisace je distribuční sklad hotových hůlek a nakupovaného textilu (zejména rukavic, které tvoří s hůlkami set), který funguje na principu komisionářského systému. Prodejem jsou do oddělení elektronicky posílány balící příkazy na skenery pracovníků, kteří zboží balí a etiketují. Po uzavření zakázky (zabalení zboží) je automaticky vygenerován dodací list pro zákazníka. V systému rozlišujeme 2 druhy balících zakázek. První skupinou jsou malé zakázky, které odchází denně službou DPD a druhou skupinou jsou velké kamionové zakázky, kdy zabalení a odeslání expedicí trvá několik dní. Proces lze graficky znázornit následujícím způsobem:

Obr. č. 12: Proces expedice firmy

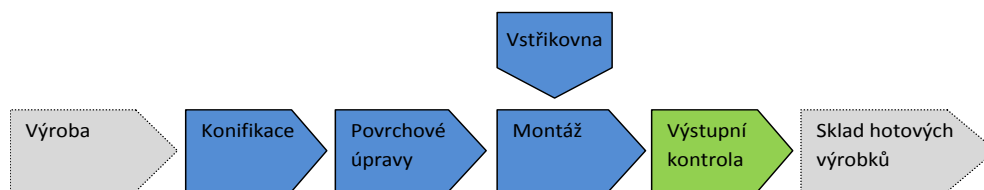


Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Výroba

Výroba je klíčovou činností firmy. Činnost jednotlivých oddělení je řízena prostřednictvím výrobních příkazů, které generuje ERP systém. Každé výrobní oddělení má mezisklad materiálu a polotovarů, který spravuje. Jednotlivá oddělení a klíčové operace výrobního procesu jsou patrné z uvedeného diagramu:

Obr. č. 13: Výrobní proces firmy



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Důležitou součástí procesu je výstupní kontrola zajišťovaná oddělením kontroly kvality. Hotové a zkontrolované produkty jsou předány do skladu hotových výrobků. Kontrolní prvky jsou součástí i samotných procesů ve výrobě.

Konifikace

Středisko konifikace stojí na počátku celého výrobního procesu a zahrnuje celkem tři skupiny aktivit – samotnou konifikaci, brusírnu a hrotovnu.

Základním vstupním materiálem je cylindrická hliníková trubka, která prochází procesem kalení a následně je ve spodních 30 centimetrech tvarována do kónusu. Kalení dává materiálu požadované vlastnosti, je dostatečně flexibilní (měřeno speciálním testem na průhyb) a není křehký. Proces je zakončen dvanáctihodinovou stabilizací ve vyskladňovací peci. Následuje broušení povrchu trubky, kterým se docílí zdrsnění a které má vliv při nanášení povrchových barev při dalším zpracování. Posledním procesem popisovaného oddělení je hrotování, při kterém jsou konce trubky zbaveny ostrých hran.

Z hlediska náročnosti na strojové vybavení se jedná o jedno z nejexponovanějších pracovišť. Díky mechanickému opracování materiálu při tváření kónusů dochází k rychlému opotřebení tvářecích forem i samotných konifikačních strojů. Na středisku se nachází mezisklad základního materiálu (hliníkových trubek). Jedná se o energeticky náročné středisko.

Pracovníci oddělení jsou vystaveni zvýšenému hluku, zákonnou povinností jsou bezpečnostní přestávky, které mají vliv na výkonnost. Popsanému prostředí odpovídá i výše mezd.

Tab. č. 9: Charakteristika nákladů střediska – Konifikace

Charakteristika nákladů střediska - Konifikace	
nákladová položka	charakteristika
<i>variabilní</i>	
základní materiál	vysoká
přímé mzdy	vysoká
spotřeba provozního materiálu	střední
spotřeba provozní energie	vysoká
<i>fixní</i>	
režijní mzdy	nízká
spotřeba energie ostatní	nízká
opravy a údržba strojů	vysoká
odpisy	vysoká
ostatní spotřební materiál	střední

* charakteristika uvádí důležitost a relevanci nákladové položky pro konkrétní středisko (hodnotící škála = nízká/střední/vysoká)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Povrchové úpravy

Středisko lze rozdělit dle prováděných činností do dvou dílčích aktivit. Tou první jsou lakovny, které umožňují prášková a „mokrě“ lakování. Druhou aktivitou je technologie sítotisku.

Prášková lakovna používá technologie elektrostatického nanesení základního odstínu na celý povrch trubky. Takto upravená trubka putuje k dalšímu zpracování, kdy se na základní barvu postupně sítotiskem po vrstvách tiskne design. Posléze se trubka vrací na lakovnu, která překryje celý povrch včetně designu tenkou vrstvou ochranného čírého laku. Zatímco je v předchozím textu hovořeno o zpracovávaném hliníkové trubce, v této fázi procesu lze hovořit již o hůlce, která dostala svoji „tvář“ a „jméno“.

Provoz je náročný na strojové vybavení. Lakovny představují investici v řádech desítek milionů. Sítotiskové stroje jsou zase jednoznačně originální technologií.

Významnou část činnosti představuje příprava sít k tisku, kdy se design tiskne na fólii a pomocí osvitového stolu přenesení na síto. Design jednoho modelu může obsahovat sadu až pěti sít. Činnosti se věnuje jeden proškolený pracovník.

Náročná je příprava a seřízení stroje pro tisk. K efektivitě provozu přispívá omezení nutnosti seřizování, čehož lze dosáhnout výrobou ve větších sériích.

Tab. č. 10: Charakteristika nákladů střediska – Povrchové úpravy

Charakteristika nákladů střediska - Povrchové úpravy	
nákladová položka	charakteristika
<i>variabilní</i>	
základní materiál	nízká
přímé mzdy	střední
spotřeba provozního materiálu	vysoká
spotřeba provozní energie	vysoká
<i>fixní</i>	
režijní mzdy	střední
spotřeba energie ostatní	střední
opravy a údržba strojů	vysoká
odpisy	vysoká
ostatní spotřební materiál	střední

* charakteristika uvádí důležitost a relevanci nákladové položky pro konkrétní středisko (hodnotící škála = nízká/střední/vysoká)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Vstříkovna

Technologie vstříkování plastů je tradiční tvářecí proces. Základní materiál je dodáván ve formě číreho granulátu a lze jej dle potřeby probarvovat. Kromě samotných vstříkovacích strojů je významným prvkem forma pro konkrétní výrobek. Výroba formy je proces, který z časového hlediska trvá několik týdnů. Hotové formy jsou náročné na údržbu.

Firma disponuje vlastní konstrukční kanceláří a nástrojárnou, což znamená, že je schopna pokrýt potřeby výroby forem z vlastních zdrojů.

Údržbě a drobným opravám forem se věnuje specialista přímo na středisku.

Tab. č. 11: Charakteristika nákladů střediska – Vstříkovna

Charakteristika nákladů střediska - Vstříkovna	
nákladová položka	charakteristika
<i>variabilní</i>	
základní materiál	vysoká
přímé mzdy	střední
spotřeba provozního materiálu	nízká
spotřeba provozní energie	vysoká
<i>fixní</i>	
režijní mzdy	střední
spotřeba energie ostatní	nízká
opravy a údržba strojů	vysoká
odpisy	vysoká
ostatní spotřební materiál	nízká

* charakteristika uvádí důležitost a relevanci nákladové položky pro konkrétní středisko (hodnotící škála = nízká/střední/vysoká)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Montáž

Finální montáž je střediskem, kde se sbíhají výsledky činnosti ostatních vnitropodnikových procesů a vstupují sem i výsledky kooperací a jsou zde spotřebovávány ve velkých kvantech nákupní komponenty, vzniká zde finální produkt.

Z personálního pohledu jde o nejpočetnější středisko, což se projevuje i ve struktuře nákladů. Středisko je náročné i z pohledu podpůrných aktivit. Každá směna má vedoucího, mechanika, zásobovače a administrativního pracovníka. Dále zde působí pracovník, který zajišťuje a koordinuje kooperace – výrobu komponentů, která probíhá mimo firmu. Jedná se například o drobné kompletace držadel, příprava informačních karet a jiné drobné meziprodukty.

Na středisku se nachází rozsáhlý mezisklad komponent, ze kterého jsou zásobována jednotlivá pracoviště firmy.

Z pohledu strojního a strojového vybavení, jde o středisko, které využívá především drobných pneumatických a mechanických přípravků. Dále jsou zde montážní poloautomaty vyrobené dle potřeby ve vlastní režii firmy nástrojařskou dílnou. Služeb dílny využívá středisko hojně i při udržování přípravků.

Tab. č. 12: Charakteristika nákladů střediska – Montáž

Charakteristika nákladů střediska - Montáž	
nákladová položka	charakteristika
<i>variabilní</i>	
základní materiál	střední
přímé mzdy	vysoká
spotřeba provozního materiálu	střední
spotřeba provozní energie	střední
<i>fixní</i>	
režijní mzdy	vysoká
spotřeba energie ostatní	nízká
opravy a údržba strojů	vysoká
odpisy	nízká
ostatní spotřební materiál	střední

* charakteristika uvádí důležitost a relevanci nákladové položky pro konkrétní středisko
(hodnotící škála = nízká/střední/vysoká)

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

6.4 Praktické aplikace nástrojů manažerského účetnictví ve firmě

Tato část práce je zaměřena na možná využití nástrojů manažerského účetnictví v činnosti firmy. Jedná se o příklady na různých úrovních řízení firmy, které budou v praxi postupně rozšiřovány.

6.4.1 Rozdílová kalkulace výrobních nákladů

Pro aplikaci metody kalkulace bylo zvoleno oddělení vstřikovny. Bude provedena předběžná kalkulace výrobních nákladů na nový typ držadla, která poslouží jako norma pro sériovou výrobu. Zároveň je ponechán prostor pro kalkulaci skutečných nákladů výroby a zjištění odchylek.

Základem pro kalkulaci je karta výrobku, kde lze najít údaje potřebné pro výpočet jednotlivých kalkulovaných položek. Tato karta je sestavována na základě předvýrobní ověřovací série výrobku a má tuto podobu.

Tab. č. 13: Karta výrobku

Středisko:		300 - Vstřikovna
Karta výrobku		
Artiklové číslo		447600300000
Název		Držadlo Nordic Basic ø 14 mm
Materiál		Polypropylen (PP)
Colourbatch		černá
Stroj		Arburg A75
Násobnost formy		2
Cyklus	s	84
Čas seřízení	s	109
Hodinový výkon	ks	86
Hmotnost	ks/g	31,6
Typ formy		sériová
Odhad životnosti formy	počet zdvihů	200 tis.
Zpracoval		M. Křížek
Datum		1.4.2016

Zdroj. Vlastní zpracování, 2016.

Spotřeba materiálu je dána hmotností vylisku. Spotřeba energií je dána typem použitého stroje. Čas jednoho cyklu se rovná času zdvihu (opakující se interval, za který stroj vyrobí počet ks dle násobnosti formy). Násobnost formy nám říká, kolik výrobků je vyrobeno za jeden zdvih.

Odhadovaný objem výroby v letošním roce je 40 tis. Ks. Výroba je naplánována do tří výrobních zakázek dle potřeby montáže. V první zakázce bude vyrobeno 10 tis. ks, ve druhé 25 tis. ks, ve třetí 5 tis. ks. Skutečné náklady při sériové výrobě budou vztaheny k normovanému počtu 10 ks. Po poslední vyrobené zakázce bude norma přepočtena. Opraveny budou údaje v kartě výrobku.

Tab. č. 14: Kalkulace nákladů

Kalkulace výrobních nákladů								
kalkulační jednice		10 ks						
Nákladová položka	norma	zakázka 1 (10 tis. ks)		zakázka 1 (25 tis. ks)		zakázka 1 (5 tis. ks)		norma po úpravě
	Kč	Kč	rozdíl	Kč	rozdíl	Kč	rozdíl	
spotřeba materiálu	10,2	11,6	1,4		0		0	
přímé mzdy	17,9	18,8	0,9		0		0	
výrobní režie	108,5	108,5	0		0		0	
Celkem	136,6	138,9	2,3	0	0	0	0	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Prvotní spotřeba materiálu je dána dle hmotnosti zdvihu a následně dle spotřeby při výrobě jednotlivých zakázek. Přímé mzdy se odvíjí od časových náměrů (zahrnutý jen náklady na obsluhu stroje). Do výrobní režie byly zahrnuty spotřeby energií, náklady na výrobu formy (s ohledem na životnost), náklady na údržbu (dle vnitropodnikových cen a výkazů práce pracovníků údržby), odpis stroje, režijní mzdy (vedení dílny, nástrojař, seřizovač), náklady na kontrolu kvality (činnost kontrolorů přímo na dílně), režijní materiál (ostatní režijní materiál spotřebovaný na dílně). Režijní náklady byly zjišťovány poměrem k počtu vyrobených kusů.

Kalkulace nákladu se může stát základem pro kalkulaci ceny. Výrobek se prodává jako samostatný náhradní díl a vstupuje do hotových produktů v oddělení montáže.

6.4.2 Kalkulace pomocí retrográdního kalkulačního vzorce

Využití metodiky kalkulace pomocí retrográdního kalkulačního vzorce v činnosti firmy se nabízí v oblasti prodeje náhradních dílů. Cena náhradních dílů (držadel, talířků, gumových botiček, upínacích pásek aj.) je stanovena dle toho, co přijmou odběratelé (obchodníci) a koncoví uživatelé. Typickým příkladem může být například talířek s větším průměrem na hole, které lze použít následně do hlubokého sněhu.

Tab. č. 15: Kalkulace talířků

Kalkulace náhradního dílu	
produkt	talířek WinteTouren 9 mm
kalkulační jednice	1 pr
Položka	Kč
prodejní cena	135,0
náklady	85,5
Celkem	49,5

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Do položky nákladů jsou zahrnuty náklady na výrobu talířku na oddělení vstřikovny (stejný princip jako v předchozí kapitole), dále náklady na balení v oddělení náhradních dílů a připočten podíl fixních nákladů.

6.4.3 Rozpočty firmy

Z rozhovorů s manažery firmy vyšlo najevo, že tvorba rozpočtů není zavedena. K určitým dílčím činnostem v této oblasti dochází. Pozornost je věnována především odhadu budoucích prodejů, ze kterých částečně vycházejí výrobní plány. Firma vyrábí padesát procent odhadu s určitým časovým předstihem. Zbytek výroby je řízen vývojem aktuálních prodejů. Z pohledu nákupní logistiky firmy je pracováno s rámcovými objednávkami a upřesňujícími odvolávkami.

Následující problematikou, které je firmou věnována pozornost, je odhad budoucích výdajů. Jednotlivá oddělení reportují s tříměsíční perspektivou plánované výdaje a ty jsou zpracovány do přehledu – peněžního rozpočtu (pomocí MS Excel).

Doporučení v tomto smyslu vychází z teorie, která hovoří o rozpočtech ve formě plánovaných rozpočtovaných finančních výkazů (rozvaha, výkaz zisků a ztrát a výkaz cash flow), které mohou být tvořeny v souladu s principy a postupy finančního účetnictví.

Příklad se zabývá rozpočtem plánovaných tržeb a možným odvozením položek oběžných aktiv. Vychází z plánu tržeb, který je součástí strategického plánu na léta 2016 - 2018. Finanční vyjádření je dáno násobkem odhadu prodaných párů v jednotlivých řadách a průměrné ceny modelové řady. Skupina je součtem řad.

Tab. č. 16: Plánované tržby 2016-2018

Plán tržeb na období 2015 - 2018 dle výrobních skupin (v tis. Kč)

výrobní skupina	modelová řada	2016	2017	2018
		693 383	748 192	800 818
I. Sjezdové hole - Alpine	Trigger S	143 991	154 701	166 602
	Ladies	24 262	26 067	28 072
	Racing	45 254	48 620	52 360
	Freeride	31 330	33 660	36 250
	Junior	11 217	12 051	12 978
	Rental	10 549	11 333	12 205
	Winter touring	8 369	8 991	9 683
II. Běžecské hole - Cross Country	Racing CC	33 779	36 291	39 083
	Performance	27 808	29 877	32 175
	Junior	9 395	10 094	10 870
	Vario	9 102	9 779	10 531
	Ski roller	8 107	8 710	9 380
III. Turistické hole - Trekking	Black series	6 849	14 716	21 791
	Micro sticks	86 243	92 658	94 440
	Speed lock poles	79 713	82 619	84 634
	Super lock vintage line	44 025	46 199	48 569
	Trail running	13 318	14 309	15 410
IV. Hole pro Nordic Walking	Smart tip	15 130	16 256	17 506
	Speed tip	28 441	30 557	32 907
	Flex tip	25 604	27 509	29 625
	Vario	30 895	33 193	35 747

Zdroj: Statistika prodeje a Plán tržeb Novasport spol. s r. o., 2016

Komentář k jednotlivým skupinám:

I. Sjezdové hole - objemy prodeje mají dlouhodobě stoupající trend hlavně díky systému upínání s bezpečnostní pojistkou Trigger S, který je použit rovněž v modelech Racing a využívají jej i špičkoví závodníci. Potenciál mají rozhodně i modely Freeride.

II. Běžecské hole - prodeje v této výrobní skupině v posledních pěti letech stagnují, resp. mají mírně negativní trend. Jedním důvodem je konkurence a druhým nestálost zimního počasí. Firma se v příštím období zaměří na zastavení propadu lepší propagací, spoluprací se závodníky (biatlon, SP v běžecském lyžování).

III. Turistické hole - v této skupině se nejvíce projevují nové vývojové trendy. Trh pozitivně přijímá změny v designech (barvy dle moderních trendů z oblasti outdoorového oblečení a vybavení), novinky v technologiích (systémy nastavení teleskopických holí, odpružení, ergonomie držadel apod.). Řada Speed Lock je (po 5 velmi úspěšných

letech) na ústupu, možností v příštím období je druhá generace Speed Lock II a z velké části ji nahradí řada Black Series. Další potenciál lze využít u modelů Micro Sticks, které jsou v kolekci 2 roky.

IV. Nordic Walking - skupina s části nahrazuje výpadek v prodeji běžeckých holí. V následujících letech je možné očekávat trend mírného růstu prodaných párů i tržeb.

Položky oběžných aktiv lze stanovit dvěma způsoby, agregovaně v relaci k tržbám, nebo regresní metodou. Naznačeny budou oba způsoby.

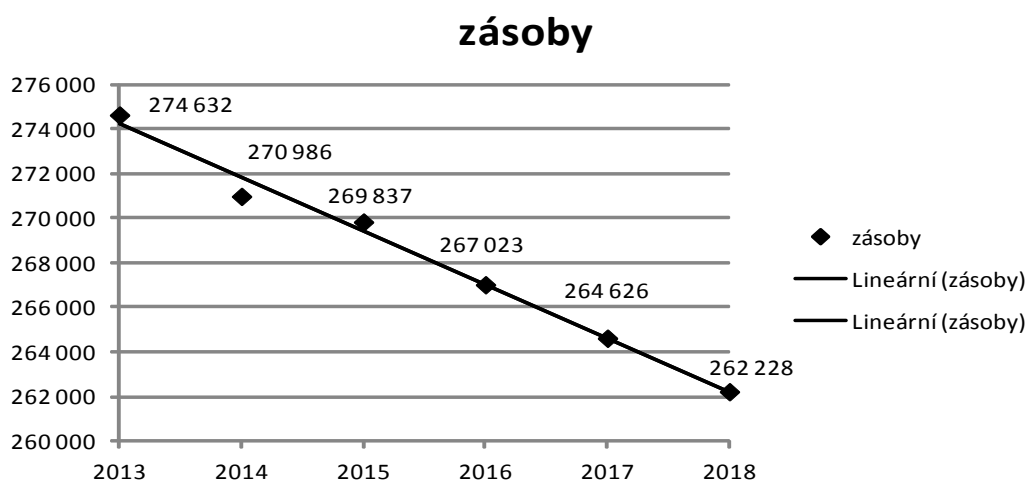
Tab. č. 17: Plán položek oběžných aktiv

Plán položek oběžných aktiv (v tis. Kč)						
položka	2013	2014	2015	2016	2017	2018
tržby	602 242	647 409	688 689	693 383	748 192	800 818
zásoby	274 632	270 986	269 837	264 179	279 824	289 095
	45,6%	41,9%	39,2%	38,1%	37,4%	36,1%
pohledávky	115 588	131 225	126 149	123 422	129 437	134 537
	19,2%	20,3%	18,3%	17,8%	17,3%	16,8%
finanční majetek	185 665	120 277	178 056	197 614	233 436	268 274
	30,8%	18,6%	25,9%	28,5%	31,2%	33,5%

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Obr. č. 14: Graf vývoje výše zásob

Plán vývoje výše celkových zásob (v tis. Kč)						
položka	2013	2014	2015	2016	2017	2018
zásoby	274 632	270 986	269 837	267 023	264 626	262 228



Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

6.4.4 Rozhodování o budoucí kapacitě – hodnocení investic

Rozhodování o realizaci investic je ve firmě uskutečňováno prostřednictvím stanovení potřeb jednotlivých úseků. K určitému termínu je připraven seznam investic ve formě návrhu s odůvodněním a předběžnými náklady. Pro každou investici je stanovena priorita (A-B-C). Jednotlivé návrhy jsou posléze ve vedení diskutovány a je rozhodováno o jejich uskutečnění, odložení, nebo vyškrtnutí. Firma postrádá metodiku pro hodnocení investic. Její vytvoření pro budoucí rozhodování je nezbytností. Jednou z možností je výpočet čisté současné hodnoty. Pro ukázkou použít příklad z plánu investic pro rok 2016:

Tab. č. 18: Plánované investice na rok 2016

položka	druh investice	částka	způsob odepisování	komentář
2016				
stroj na vstřikování plastů	2 ks obnovovací	2 781 000	lineární	obnova strojového vybavení dle dlouhodobého plánu
šítotiskový stroj	rozšiřovací	650 000	lineární	zvýšení kapacity v oddělení povrchových úprav
rozšíření lakovací linky	rozšiřovací	250 000	lineární	rozšíření možnosti lakování
montážní automat	rozšiřovací	750 000	lineární	zvýšení kapacity finální montáže

Zdroj: Vlastní zpracování dle podkladů firmy Novasport spol. s r.o., 2016.

Čistá současná hodnota

Šítotiskový stroj bude pořízen za 650 tis. Kč. Do provozu bude uveden v druhé polovině roku 2016. Předpokládaná životnost stroje je min. 5 let. Podíl aktivity na výnosech firmy byl odhadnut na 210 tis. Kč ročně. Požadovaná výnosnost je 10%.

Tab. č. 19: Výpočet ČSH

Rok	Peněžní tok	Odúročitel	Diskontovaný tok	Rok	Peněžní tok	Odúročitel	Diskontovaný tok
2016	-650 000	1,000	-650 000	2018	210 000	0,751	157 710
2016	105 000	0,909	95 445	2019	210 000	0,683	143 430
2017	210 000	0,826	173 460	2020	210 000	0,621	130 410
						ČSH	50 455

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Čistá současná hodnota > 0. Projekt doporučen k realizaci.

6.4.5 Stanovení klíčových ukazatelů výkonnosti s využitím Balanced Scorecard

Doporučení zabývat se stanovením klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI) vyplynulo z provedené analýzy. Použití metodiky Balanced Scorecard (BSC) vyplývá z její komplexnosti. Metoda sleduje stanovování a sledování cílů ze čtyř perspektiv – finanční, zákaznické, interních procesů a zaměstnanecké. Důležitým aspektem je stanovení finančních i nefinančních měřítek.

V následující části budou uvedeny možné firemní cíle pro jednotlivé perspektivy. V rámci připravovaného projektu, který bude popsán v závěru práce, budou jednotlivé oblasti naplněny konkrétními cíli dle strategického záměru firmy.

Tab. č. 20: Návrh KPI s využitím metodiky BSC

Perspektiva	Druh výkonnostního indikátoru	Charakteristika	měřítka a metody
Finanční	vývoj plánovaných tržeb	porovnání plánů a skutečného vývoje tržeb po produktových skupinách	evidence a hodnocení
	vývoj plánovaných nákladů	porovnání plánů a skutečnosti jednotlivých nákladových položek	evidence a hodnocení
	vývoj plánovaného zisku	základní ukazatel	výkaz ZZ
	ukazatel EVA	nadstavbový ukazatel	vytvořit metodiku pro výpočet
Zákaznická	naplnění zákaznických očekávání	uspokojení požadavků zákazníků, rychlost vyřizování požadavků	stanovit kritéria, zjišťovat spokojenost (anketa)
	zákaznické reklamace	sledování četnosti výskytu, analýza vzniku, opatření a odstranění příčin	statistiky, četnost opakování, technický rozbor
Interních procesů	hodnocení vytíženosti kapacit	sledování poměru uskutečněných výkonů k maximálně možným, identifikace příčin nevytěžování	zavedení systému sběru dat (MES)
	výrobní kvalita	hodnocení nákladů na nekvalitu	reporting útvaru kontroly kvality
	výkonnost	měření produktivity práce	vytvoření metodiky výpočtu
Učení se růstu	systém Kaizen	systém zlepšování se po malých krůčcích, motivování zaměstnanců k podávání návrhů	zavedení systému včetně odměňování
	školení zaměstnanců	interní a externí školení je nezbytnou součástí perspektivy firmy, zvyšování jejího potenciálu	vypracování plánu školení pro jednotlivé úrovně řízení a pro odborné pozice

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016.

Při stanovování konkrétních ukazatelů a cílů je nutné dbát na to, aby byly stanoveny jasně, byly měřitelné, souvisely s hlavní činností firmy a byly ovlivnitelné při řízení aktivit firmy.

6.5 Úvahy o vytvoření manažerského informačního systému

Při úvahách o vytvoření manažerského informačního systému ve firmě je třeba brát v úvahu dvě roviny. Tou první rovinou je využití informací z účetního systému a tou druhou jsou informace mimo účetní systém. Je nutné zvážit a rozhodnout se také pro zavedení manažerského účetnictví formou jednookruhové nebo dvouokruhové soustavy.

Manažeři se při diskuzích k tématu přikláněli ke kombinaci obou soustav, která je pro současnou praxi charakteristická.

Jednookruhová soustava, která spočívá v zajištění potřebných informací zavedením analytických účtů k účtům syntetickým v rámci účtové osnovy stávajícího účetního systému, zajistí informace zjišťované součtovou agregací.

Dvouokruhová soustava spočívající v oddělení manažerského účetnictví o finančního, je uživatelsky výhodnější.

Problematika musí být podrobena hlubší analýze v rámci připravovaného projektu.

6.6 Projekt implementace

Následující text popíše možnou realizaci projektu na vybudování systému odpovědnostního řízení s pomocí klíčových ukazatelů výkonnosti. V úvodu budou shrnuty problémové oblasti firmy, budou stanoveny organizační předpoklady a bude vypracována časová osa projektu.

Shrnutí problémových oblastí firmy

Za problémové oblasti firmy Novasport spol. s r.o. lze pokládat:

- nedostatečně rozpracovanou strategii a strategické cíle na dílčí cíle pro taktické a operativní řízení
- časté změny v operativních výrobních plánech
- časté změny ve výrobním procesu
- chybějící tvorba rozpočtů
- vysoké množství nevyužívaných zásob na skladě
- vliv několika dodavatelů speciálních materiálů
- nekoncepční systém sběru manažerských informací
- oblast rozhodování o investicích.

Navrhovaný projekt napomůže v budoucnosti zpřesnit stanovení a dosahování cílů na úrovni taktického a operativního řízení.

Časté změny ve výrobním procesu vyplývají z překotných změn při tvorbě nových kolekcí (probíhá 2x ročně a je rozdělena na zimní a letní), které lze eliminovat určením konečných termínů pro možné změny. Musí být zohledněna dostatečná doba pro přípravu prodejních vzorků a doba na předvýrobní fázi nových modelů.

Výše zásob je ovlivňována dlouhými dodacími lhůtami nakupovaného základního materiálu i ostatních komponentů. Část je dovážena z Asie a zde je nutné započítat 4-6 týdenní dobu pro přepravu. Firma tak při řízení zásob počítá s velkou časovou rezervou, stav zásob je pak v určitých obdobích (před hlavní letní a zimní sezónou) vysoký a je v nich vázán pracovní kapitál. Firma ztrácí flexibilitu v rozhodování. Pomocí metod řízení zásob lze jejich výši v budoucnosti optimalizovat.

V oblasti rozhodování o uskutečnění investic má firma značné rezervy. Pomocí jednoduchých rozhodovacích metod je možné podpořit rozhodování i exaktně vypočtenými údaji o návratnosti a efektivnosti vynaloženého kapitálu.

6.6.1 Organizační předpoklady a hlavní cíle projektu

Vytvoření organizačních předpokladů je nezbytnou podmínkou realizace projektu.

Cílem projektu je určení klíčových ukazatelů výkonnosti na jednotlivých úrovních řízení, v jednotlivých výrobních odděleních, v distribuci (komisionářský systém) a vytvoření systému sběru dat a hodnocení. Komplexnost zajistí použití metodiky Balanced Scorecard. Po stanovení klíčových ukazatelů výkonnosti v jednotlivých úrovních řízení budou vytvořeny „karty“, ve kterých budou sledované cíle členěny dle jednotlivých perspektiv BSC.

Data pro sledování a vyhodnocování cílů budou čerpána z nově vytvořeného systému manažerského účetnictví.

Předpokládaná doba pro uskutečnění projektu je stanovena na 6 měsíců.

6.6.2 Realizační týmy

Projekt proběhne ve dvou úrovních, v některých fázích projektu dojde k jejich propojení.

Vybrané interdisciplinární realizační týmy odpovídají zaměření projektu i jeho rozsahu. Při sestavování realizačních týmů byl brán zřetel i na přesah projektu směrem k německé mateřské společnosti, a to zejména na strategické úrovni řízení.

První úroveň, na které se bude projekt uskutečňovat, je úroveň strategického řízení. V tomto týmu jsou manažeři výrobního závodu a určení kolegové z centrály skupiny v Německu:

Tab. č. 21: Realizační tým – strategická úroveň

Realizační tým - strategická úroveň		
členové projektového týmu	zařazení v organizační struktuře	funkce v rámci vytvořeného týmu
Waltraud Lenhart	CEO skupiny LEKI	tvorba strategie, supervize
Gerald Kinbacher	COO skupiny LEKI, hlavní partner firmy Novasport	tvorba strategických cílů
Gerhard Richter	jednatel firmy Novasport	koordinátor spolupráce CZ/DE
Martin Raba	asistent jednatele firmy	projektový manažer
Lenka Řezáčová	finanční ředitelka	člen týmu
Petra Timurová	výrobní ředitelka	člen týmu
Robert Reiss	vedoucí zakázkového centra	člen týmu

Zdroj: Vlastní zpracování (2016)

Druhou úroveň, taktickou a operativní, tvoří především linioví manažeři firmy Novasport spol s r.o.:

Tab. č. 22: Realizační tým – taktická a operativní úroveň

Realizační tým - taktická a operativní úroveň		
členové projektového týmu	zařazení v organizační struktuře	funkce v rámci vytvořeného týmu
Gerhard Richter	jednatel firmy Novasport	supervize
Martin Raba	asistent jednatele firmy	projektový manažer
Lenka Řezáčová	finanční ředitelka	tvorba systému MIS
Petra Timurová	výrobní ředitelka	tvorba cílů ve výrobě
Petr Hadrava	mistr oddělení konifikace	člen týmu
Petr Nejedlý	mistr oddělení lakovny a sítotisku	člen týmu
Miloš Křížek	mistr vstříkovny	člen týmu
Karel Lihm	mistr montáže	člen týmu
Robert Reiss	vedoucí zakázkového centra	tvorba cílů v distribuci
Jaroslav Sýkora	vedoucí oddělení komise	člen týmu

Zdroj: Vlastní zpracování (2016)

6.6.3 Časová analýza projektu

Tab. č. 23: Časová osa projektu

Činnosti	Časová osa					
	1. měsíc	2. měsíc	3. měsíc	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc
přípravná fáze						
sestavení projektových týmů						
seznámení se s cíli projektu a návrhy předkládatelů						
provedení analýz						
vytvoření detailního harmonogramu						
realizační fáze strategické úrovně						
revize strategických plánů						
rozpracování strategických KPI						
vytvoření BSC pro strategickou úroveň						
realizační fáze taktické a operativní úrovně						
rozpracování KPI na úrovni taktického a operativního řízení						
vytvoření jednotlivých BSC dle návrhu						
činnosti pro obě úrovně						
tvorba systému manažerských informací včetně reportingu (MIS)						
vytváření podmínek pro implementaci pro obě úrovně						

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Přípravná fáze

V přípravné fázi je pozornost věnována především sestavení projektových týmů, seznámení se s cíli projektu, provedení potřebných analýz a vytvoření detailního harmonogramu.

V této fázi je nezbytné ujistit se o účelnosti projektu, jeho přínosech pro organizaci a přesvědčit zainteresované pracovníky o nutnosti zaváděných změn.

Realizační fáze strategické úrovně

V úvodu fáze lze nalézt prostor pro zpřesnění strategických cílů a jejich rozpracování do klíčových ukazatelů výkonnosti. Zpracování do Balanced Scorecard zajistí přehlednost a úplnost ukazatelů.

Realizační fáze taktické a operativní úrovně

Fáze předpokládá rozpracování strategických dílů na nižší úrovně řízení. Je nutné zohlednit nejen potřeby strategické úrovně, ale i potřeby středisek samotných.

Paralelně se projekt bude zabývat vytvořením systému sběru informací a nastavení reportingu pro všechny úrovně řízení. Časová osa předpokládá paralelní průběh s již popisovanými činnostmi.

Vytvářením podmínek pro implementaci souvisí především s prostředky ICT, které umožní zpracování a reportování informací. První předpoklad pro toto fungování byl vytvořen již na konci minulého roku, kdy byly výrobní prostory kompletně pokryty

signálem WiFi, který umožňuje spolehlivý přenos dat i z mobilních zařízení. Předpokládá se používání tabletů, scannerů pro sběr dat.

Jedním s cílů je vytvoření uceleného konceptu sledování a ovlivňování každodenních činností firmy. Nelze ovšem předpokládat, že systém bude v rámci projektu vytvořen jako dokonalý a neměnný. Předpokládá se spíše počáteční nastavení systému a jeho další rozšiřování a zpřesňování během používání.

Náklady na projekt

Tab. č. 24: Odhad nákladů na projekt

Odhad nákladů projektu (v Kč)	
osobní náklady - team strategie	234 000
osobní náklady - tým taktika a operativa	117 000
školení externí	60 000
školení interní	25 000
programátorské práce	200 000
ostatní náklady	185 000
	821 000

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Odhad nákladů respektuje především osobní angažovat členů jednotlivých týmů, práci inženýrů a nutná školení pracovníků k dané problematice.

6.7 Software EasyArchiv

Vedení firmy mělo možnost se seznámit s nabídkou jednoduchého a cenově dostupného systému pro archivaci digitálních dokumentů.

Software EasyArchiv společnosti TD-IS obsahuje nástroje pro podporu přípravy výroby – práce s kusovníky a technologickými postupy, systém disponuje možností napojení na plánovací a výrobní ERP systémy. V jednom z modulů je možné vytvářet grafické diagramy workflow pro sledování firemních procesů definovaným okruhem uživatelů z řad pracovníků na jednotlivých úsecích. Další moduly umožňují pokrytí celé oblasti technické přípravy výroby.

Je nutné, aby se tento nebo podobný produkt, stal součástí informační soustavy firmy.

Závěr

Hlavním cílem práce byla základní orientace v problematice nástrojů manažerského účetnictví a výběr vhodných nástrojů pro řízení firmy. Teoretická část se věnovala výběru nástrojů, které budou uplatněny v další činnosti firmy. Praktická část navázala na problematiku a navrhla možná řešení.

Provedena byla analýza informačního systému zvoleného podniku, analýza tvorby nákladů na střediscích. Pro implementaci bylo navrženo využít nástroje Balanced Scorecard.

Na základě stanovených cílů byly stanoveny hypotézy:

H1: „Pomocí uplatňování metod manažerského účetnictví lze ovlivnit výkonnost firmy.“

Je prokázáno, že uplatnění metod manažerského účetnictví vede k ovlivnění činnosti a především výkonnosti firmy. Souvislost mezi používáním metod a zvýšením výkonnosti lze jednoznačně potvrdit. Hypotéza byla potvrzena.

H2: „Zvolený model uplatňování metod manažerského účetnictví je pro firmu rentabilní“.

Sběr dat a jejich vyhodnocování představuje pro středně velký podnik určité zdrojové a nákladové zatížení. Odhad nákladů na zavedení systému se pohybuje v řádech stovek tisíc Kč. Jeho přínosy ale povedou k dlouhodobé perspektivě firmy. Hypotéza byla potvrzena.

Přínosem práce je především provedená analýza firemních procesů z oblasti tvorby a budoucí alokace nákladových položek. Práce obsahuje řadu doporučení, která reagují na současný stav ve firmě. Návrhy řešení jsou zapracovány do projektu, který nastaví ve firmě sledování klíčových ukazatelů výkonnosti s využitím informací z manažerského účetnictví.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Manažerská výledovka ve střediskovém členění	15
Tab. č. 2: Hodnocení vynaložených nákladů	25
Tab. č. 3: Obecný kalkulační vzorec	29
Tab. č. 4: ČPK (v tis. Kč)	41
Tab. č. 5: Rentabilita (v tis. Kč)	42
Tab. č. 6: Likvidita (v tis. Kč)	42
Tab. č. 7: Ukazatele aktivity (v tis. Kč)	43
Tab. č. 8: Zadluženost (v tis. Kč)	43
Tab. č. 9: Charakteristika nákladů střediska – Konifikace	53
Tab. č. 10: Charakteristika nákladů střediska – Povrchové úpravy	54
Tab. č. 11: Charakteristika nákladů střediska – Vstříkovna	54
Tab. č. 12: Charakteristika nákladů střediska – Montáž	55
Tab. č. 13: Karta výrobku	56
Tab. č. 14: Kalkulace nákladů	57
Tab. č. 15: Kalkulace talířků	57
Tab. č. 16: Plánované tržby 2016-2018	58
Tab. č. 17: Plán položek oběžných aktiv	60
Tab. č. 18: Plánované investice na rok 2016	61
Tab. č. 19: Výpočet ČSH	61
Tab. č. 20: Návrh KPI s využitím metodiky BSC	62
Tab. č. 21: Realizační tým – strategická úroveň	65
Tab. č. 22: Realizační tým – taktická a operativní úroveň	65
Tab. č. 23: Časová osa projektu	66
Tab. č. 24: Odhad nákladů na projekt	67

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Základní prvky manažerského účetnictví	10
Obr. č. 2: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví	12
Obr. č. 3: Podstata podnikatelského procesu	13
Obr. č. 4: Transformační proces tvorby výkonů	14
Obr. č. 5: Relevantní rozpětí	21
Obr. č. 6: Analytický rozklad rentability zaměstnaného kapitálu	24
Obr. č. 7: Základní 4 hlediska Balanced Scorecard	32
Obr. č. 8: Výrobní závod v Tachově	33
Obr. č. 9: Skupina LEKI - schéma	36
Obr. č. 10: Organigram firmy Novasport spol. s r.o.	48
Obr. č. 11: Nákupní proces	50
Obr. č. 12: Proces expedice firmy	51
Obr. č. 13: Výrobní proces firmy	52
Obr. č. 14: Graf vývoje výše zásob	60

Seznam literatury:

EGER, Ludvík., EGEROVÁ, Dana. *Základy metodologie výzkumu*. Plzeň: Západočeská univerzita, 2014, 148 s., ISBN 978-80-261-0418-6.

ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2004, 816 s., ISBN 80-7357-035-1

FIBÍROVÁ, Jana., ŠOLJAKOVÁ, Libuše., WAGNER, Jaroslav., PETERA, Petr. *Manažerské účetnictví – Nástroje a metody*. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 404 s., ISBN 978-80-7478-743-0

FOTR, Jiří. *Strategické finanční plánování*. Vydání 1. Praha: Grada Publishing, 1999, 152 s., ISBN 80-7169-694-3

JUNG, H. *Controlling*. 2. vydání, München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, 2007, 697 s., ISBN 978-3-486-58500-1.

KAPLAN, Robert S., NORTON David P. *Balanced Scorecard – Strategický systém měření výkonnosti podniku*. 5. Vydání. Praha: Management press, 2007, 267 s., ISBN 978-80-7261-177-5.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. Vydání 3. Doplněné a aktualizované. Praha: Management Press, 2010, 657 s., ISBN 978-80-7261-217-8

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy – Manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 2009, 736 s., ISBN 978-80-247-3024-0

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009, 208 s., ISBN 978-80-7261-199-7

ŠULÁK, Milan., VACÍK, Emil., IRCINGOVÁ, Jarmila. *Teze k přednáškám předmětu řízení podnikatelských projektů*. 2. vydání. Plzeň: Západočeská univerzita, 2012, 162 s., ISBN 978-80-261-0098-0

Ostatní informační zdroje:

LEKI Kirchheim [online], [cit. 1. 2. 2016], dostupné na: <https://www.leki.com/de/>

Podnikatel.cz [online], [cit. 19. 3. 2016], dostupné na:
<http://www.podnikatel.cz/clanky/co-je-to-manazerske-ucetnictvi-a-jak-na-nej-poradime-vam/>

SOFTAG Stříbro[online], [cit. 13. 4. 2016], dostupné na:
<http://www.softag.cz/ucetnictvi.php>

Weasoft Balingen [online], [cit. 20. 4. 2016], dostupné na:
<http://www.wegasoft.de/http://www.wegasoft.de/wega-erp/>

REISS, R. *Využití nástrojů manažerského účetnictví v řízení podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 71 s., 2016.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, kalkulace, rozpočty, alokace nákladů, klíčové ukazatele výkonnosti

Abstrakt

Předkládaná diplomová práce je zaměřena na navržení a doporučení nástrojů manažerského účetnictví ve firmě Novasport, s.r.o. se sídlem v Tachově, která se specializuje na výrobu lyžařských, turistických a vycházkových holí. Práce analyzuje potřeby firmy pro zavedení systému manažerského účetnictví a popisuje význam manažerského účetnictví při řízení podniku. Cílem této práce je zpracování návrhu systému manažerského účetnictví a návrh na jeho implementaci pomocí nástrojů projektového řízení.

REISS, R. *Use of Instruments of Management Accounting in Corporate Management* Thesis. Pilsen: Faculty of Economics on The University of West Bohemia in Pilsen, 71 p., 2016.

Keywords: Management Accounting, calculations, budgets, allocation of costs, Key Performance Indicators

Abstract

The presented thesis is focused on design and recommendation of tools of management accounting in the company Novasport, s.r.o. with its registered office in Tachov, which is specialized in manufacturing ski, hiking and walking poles. The thesis analyzes the needs of the company for implementation of the system of management accounting, and describes the importance of management accounting in business management. The aim of the thesis is to design a proposal of a system of management accounting, and a proposal for its implementation with the help of tools of project management.