

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich
využití při řízení podniku**

**The Methods and Tools of Management Accounting
and the Use of them in Corporate Management**

Bc. Veronika Burešová

Plzeň 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití při řízení podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 20.4.2012

.....

Bc. Veronika Burešová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala především vedoucí mé diplomové práce, paní prof. Ing. Lilii Dvořákové, CSc., za čas, který mi věnovala při konzultacích, za její odbornou pomoc, cenné rady a podnětné připomínky, kterými přispěla k vypracování této práce.

Dále pak velký dík patří Ing. Janu Tluchořovi Ph.D., Ing. Stanislavu Pimkovi a PaedDr. Daně Egerové, Ph.D. za pomoc při vytváření studijní opory v LMS Unifor.

Obsah

Úvod	6
ODDÍL I	
1 Podnikatelské prostředí v podmínkách tržní ekonomiky v paradigmatu 21. století	8
1.1 Faktory ovlivňující úspěšnost podnikání	8
1.2 Změny v podnikatelském prostředí a jejich vliv na podnik	14
1.3 Důsledky změn pro podnikové řízení a informační systémy podniků.....	16
2 Manažerské účetnictví jako informační subsystém podniku	21
2.1 Vymezení vztahu manažerského účetnictví k ostatním subsystémům informačního systému podniku	22
2.2 Klasifikace oblastí působení, metod a nástrojů manažerského účetnictví.....	27
2.3 Základní úkoly manažerského účetnictví	30
2.4 Charakteristiky klíčových činností systému manažerského účetnictví.....	30
3 Historický vývoj manažerského a nákladového účetnictví.....	32
4 Podnikové řízení a jeho stupně.....	35
5 Strategicky orientované manažerské účetnictví	39
5.1 Řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu.....	40
5.2 Řízení nákladů v předvýrobních etapách.....	42
5.3 Řízení nákladů během výrobních etap.....	43
5.4 Přístup založený na přiřazování nákladů aktivitám, činnostem a procesům ..	44
6 Metody a nástroje pro podporu takticko-operativního řízení	45
6.1 Rozpočtování a podnikové rozpočty.....	45
6.2 Rozhodovací úlohy přinášející dlouhodobé efekty.....	48
6.3 Metody a nástroje manažerského účetnictví využívané při cenovém rozhodování.....	50
6.4 Kalkulace	52
6.5 Krátkodobé rozhodovací úlohy.....	55
6.6 Technicko-hospodářské normy.....	57
6.7 Nákladové účetnictví založené na standardech	57
6.8 Reporting	59
ODDÍL II	
7 Katalog příkladů a případových studií pro subsystém manažerského účetnictví.....	61
7.1 Zadání příkladů a případových studií	61
7.2 Řešení příkladů a případových studií.....	89
8 Zpracování katalogu příkladů a případových studií v systému LMS Unifor	123
8.1 LMS Unifor a jeho využití.....	123
8.2 Technické a realizační zpracování katalogu příkladů a případových studií v LMS Unifor	124
9 Závěr.....	125
10 Seznam tabulek.....	127
11 Seznam obrázků.....	128
12 Seznam použitých zkratk	129
13 Seznam použitých zdrojů	130
14 Seznam příloh	134

Úvod

Dvacáté i nové jednadvacáté století jsou ve znamení stále častějších, nezřídka klíčových změn. Je možno říci, že mnohdy byly v život uvedeny změny dotýkající se a ovlivňující život každého jednotlivce, změny, jež se promítly do všech společensko-vědních disciplín. Bude-li tak realita života lepší či nikoli a jiné otázky a úvahy podobného rázu, ponechme jiným. V této práci zaměříme pozornost na zkoumání podnikatelských činností a aktivit, které taktéž doznaly mnohých změn.

Předkládaná diplomová práce se zabývá problematikou metod a nástrojů manažersky orientovaného účetnictví a otázkou možností a způsobů jejich využití při řízení podniků. Cílem práce je v rámci její teoretické části *zmapovat současný stav poznatků souvisejících s manažerským účetnictvím a jeho metodami a nástroji, včetně jejich vývoje a nejdůležitějších mezníků do podoby, v jaké jsou známy v současnosti*. Text obsahuje konfrontaci „klasických“ koncepcí, metod a nástrojů manažerských přístupů k řízení efektivnosti a finanční pozice s těmi „moderními“. Určující je při tom pohled z hlediska stupňů (úrovní) podnikového řízení, na kterém jsou metody a nástroje účetnictví pro řízení používány, na němž jsou typické, tedy nikoli (v odborné literatuře nejčastější) hledisko vztahu k fázím rozhodovacího procesu. V práci byly použity techniky *analýzy, syntézy, deskripce a komparace – myšlenek, tendencí, přístupů, metod a nástrojů manažerského účetnictví*.

Diplomová práce jako celek se skládá nejprve z teoretické části, která vychází z pramenů uvedených na konci práce v příložené bibliografii a jež s těmito poznatky tvůrčím způsobem pracuje – analyzuje je, shrnuje a dále rozšiřuje. Analýzou jednoho z klíčových informačních subsystémů podniku – manažerského účetnictví a jeho metod a nástrojů je stanoven výchozí základ pro praktickou část práce, která na teoretickou část práce plynule navazuje.

Úvodní kapitola práce poskytuje nezbytný vhled do rozsáhlé problematiky podnikového řízení, jehož efektivnost lze hodnotit nemalým množstvím měřítek výkonnosti. Volatilita měřítek výkonnosti podnikových procesů je odrazem změn, ke kterým v uplynulých několika desítkách let došlo a jež zapříčinily či „jen“ podpořily změny v podnicích, uvnitř probíhajících procesech a jež modifikovaly potřeby manažerů (především ty informační). Diplomová práce tyto klíčové změny mapuje, utřídí, charakterizuje a stanovuje jejich dopady do ekonomických, organizačních a

marketingových parametrů podnikového řízení, s důrazem na jejich vliv na koncepcce, přístupy, metody a nástroje manažerského účetnictví.

Po shrnutí terminologie, která je nezbytná pro pochopení problematiky manažerského (manažersky orientovaného) účetnictví, diplomová práce vymezuje význam, které manažerské účetnictví, jakožto v moderních podnicích nedílná součást informační podpory řízení, má pro řízení podnikových procesů. Práce dále zmiňuje úkoly, které manažerské účetnictví pomáhá plnit vždy na určitém stupni podnikové hierarchie – to vše zasazené do historického kontextu a souvislostí (kapitola 3).

Obsahem kapitoly 4 je charakteristika hierarchické struktury úrovní podnikového řízení, z níž následně vyplynou různorodé skupiny metod a nástrojů manažerského účetnictví. Kapitola 5 se věnuje problematice historicky nejmladších metod a nástrojů manažersky orientovaného účetnictví, tedy těch, jež jsou využívány ve strategickém řízení podniků. Další kapitola si klade za cíl krátce a přehledně shrnout velmi rozsáhlou problematiku spojenou s takticko-operativním řízením nákladů, výnosů a zisku podniku.

Cílem praktické části diplomové práce je na konkrétních ukázkách, ve formě vyřešených příkladů a případových studií, dokumentovat použití vybraných metod, nástrojů a technik manažersky orientovaného účetnictví, se kterými teoreticky seznamovala první část práce. Diplomová práce vrcholí rekapitulací hlavních cílů práce, objasněním použité metodiky a pracovních postupů při vytváření studijní opory a závěrečným shrnutím poznatků zkoumané problematiky. Technické zpracování studijní podpory je realizováno prostřednictvím celkem dvanácti kapitol (šablon) obsahujících materiál pro procvičení vybraných metod a nástrojů manažerského účetnictví včetně kompletních řešení. Forma vychází z požadavků LMS Uniforu, podpůrného výukového systému využívaného na Západočeské univerzitě v Plzni.

K diplomové práci náleží kompaktní disk, jehož obsahem je zpracovaná studijní podpora tématicky zaměřená na vybrané metody a nástroje manažerského účetnictví ve formě příkladů a případových studií.

TEORETICKÁ ČÁST

Tato část práce má za cíl objasnit teoretická východiska zpracovávaného tématu – základní koncepty související s problematikou manažerského účetnictví, včetně vzájemných vazeb a souvislostí mezi metodami a nástroji ovlivňující podnikové řízení nákladů, výnosů, a tím také výsledek hospodaření (zisk) podniku.

1 Podnikatelské prostředí v podmínkách tržní ekonomiky v paradigmatu 21. století

Stejně jako svět a společnost, tak i podniky a vnitropodnikové systémy prošly za dlouhou dobu své existence celou řadou změn. Byly to změny pomalé, kontinuální, ale i rychlé a skokové. Podniky byly, jsou a v budoucnosti ještě nemálokrát budou vystavovány nepříjemným fluktuacím (především málo očekávaným poklesům) poptávky a objemů zakázek, a díky tomu značné nejistotě v dalším působení na trhu. Neexistují snadná, univerzální, ani jednoznačná řešení, jak podniky ochránit a zabezpečit jim prosperitu, dlouhotrvající úspěšné působení na trhu a vždy vítězný konec v boji se všude- a vždy-přítomnou konkurencí. Co však alespoň můžeme učinit, je vybudovat kvalitnější a efektivně fungující vnitropodnikový informační systém, např. na bázi manažersky orientovaného účetnictví.

Nabízí se minimálně dva možné způsoby a cesty, jak tohoto cíle dosáhnout. Jednou je vystavět zbrusu nový, efektivnější podnikový informační systém. Druhou z variant je využít zaběhlý a již fungující – stávající informační systém, který ne však jen kosmetickými úpravami upravit, ale celou jeho koncepci znovu od základů změnit. Je přitom mnohdy nutno počítat i s radikálními změnami v dosud zaběhnutých způsobech – manažerském myšlení, přístupech řízení. Nastal čas, kdy by si podnikový management neměl klást otázky jako např.: „Jak dále zlepšit to, co děláme?“, ale naopak otázky typu: „Jakým způsobem zajistit, aby informace generované podnikovým informačním systémem byly pro rozhodování přínosnější?“ apod.

1.1 *Faktory ovlivňující úspěšnost podnikání*

Ukazuje se, že v současném dynamickém a proměnlivém konkurenčním prostředí se dokážou prosadit a být úspěšné jen ty podnikatelské subjekty, jenž umí naslouchat stále se zvyšujícím požadavkům trhů, potřebám a proměnlivým přáním nestálých zákazníků, a jenž vedou trvalý – úspěšný boj s podnikovými náklady,

prostřednictvím realizace programů hospodárnosti, či hledáním cest a prostředků k úsporám. Zdá se, že v současném nestálém, často až turbulentním, prostředí dokáží přežít jen ty podniky či společnosti, jenž mají správně nastaveny a funkční vnitřní informační systémy, díky kterým dokáží optimalizovat vnitřní faktory ovlivňující dlouhodobou prosperitu a produktivitu firmy – poměr mezi dosahovanými výkony a na ně vynakládanými náklady.

S tím rovněž korespondují i podnikem stanovované, pravidelně pečlivě sledované a podrobně analyzované výsledky kritérií úspěšnosti – výkonnosti, která taktéž prošla změnami. Dnes se klade důraz ne jen na hodnotové, finanční („tvrdé“) parametry podnikání (dosahování podnikatelského zisku apod.), ale také, a to stále více, i na jiné oblasti, včetně tzv. soft („měkkých“) parametrů podnikání. Avšak i zde platí pravidlo, že co neměříme, to neřídíme. Je tedy vhodné (nutné) měkké faktory a kritéria umět kvantifikovat, určit jejich optimální hodnoty a těch svou podnikatelskou činností dosahovat či se alespoň snažit co nejvíce se jim přiblížit. Pro příklad uvedme následujících šest parametrů:

- spokojenost firemních zákazníků a schopnost aktivního vytváření poptávky,
- schopnost udržení si stávající pozice na trzích, na kterých podnik působí, či naopak možnost (schopnost) obsadit (expandovat na) nové trhy,
- schopnost optimálně řídit portfolio produktů a realizovat dlouhodobou inovační politiku,
- udržení standardu kvality produkce a poskytovaných služeb,
- zavádění, případně nákup, implementace a používání informačních technologií,
- lidský kapitál,
- aj.

Ad 1) Otázky související s mírou spokojenosti firemních zákazníků a schopností aktivního vytváření poptávky

Dlouhodobě by měl management podniku sledovat míru spokojenosti a loajality stávajících zákazníků a jejich vývoj v čase, počet nově získaných zákazníků, včetně velikosti vynaložených nákladů na jejich získání, počet ztracených zákazníků, co byli nespokojeni a odešli ke konkurenci. V této souvislosti se používají taková kritéria, jako např.:

- index míry spokojenosti zákazníků,
- četnost opakujících se nákupů,

- zisk na zákazníka.

Ad 2) Otázky schopnosti udržení si stávající pozice na trzích, na kterých podniky působí, či naopak na otázky možností (schopnosti) obsadit (expandovat) na nové, perspektivnější (výnosnější) trhy

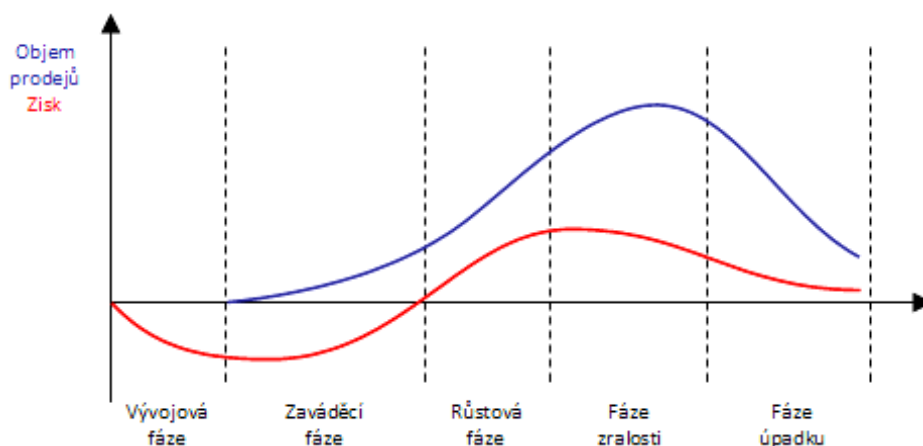
Úkolem managementu by měly být nejen analýzy a snahy udržovat dosavadní pozice na trzích, kde aktuálně firma působí, a stávající tržní podíly na každém z tržních segmentů, ale rovněž by to měla být i snaha o jejich posilování, zvyšování. Tomu by měly odpovídat příslušné strategie; stěžejní jsou dvě – strategie diferenciacce a strategie excelence v nákladech. Jako vhodné parametry pro sledování se jeví:

- velikost trhu,
- potenciál růstu trhu,
- míra konkurenčního prostředí,
- předmět konkurenční výhody, aj.

Ad 3) Otázky schopnosti optimálně řídit portfolio produktů a realizovat dlouhodobou inovační politiku

Management podniku by měl sledovat, v jaké fázi životního cyklu se ten který produkt právě nachází, jaký má trh, pro který je produkován, růstový potenciál a předpoklad generovat budoucí zisky. K tomu mu slouží různé nástroje – *Ansoffova matice*, *křivka životnosti produktu* (viz obr. 1), *matice GE*, *Bostonská matice* (viz obr. 2) a jiné.

Obrázek 1: Životní cyklus produktu/výrobku, popř. služby

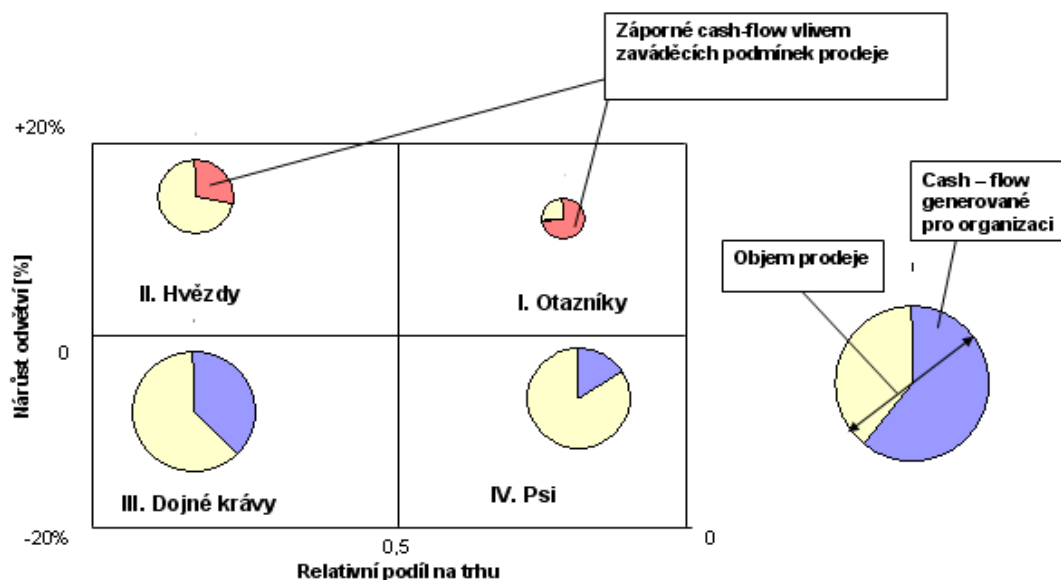


Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Platí při tom pravidlo, že největší (– stěžejní) část sortimentu by podnik měl mít ve fázi tzv. „dojných krav“, tedy v těch produktech (výrobcích), jenž jsou na trhu známé, zákazníci jsou s nimi spokojeni, kupují je a jenž firmě dlouhodobě generují stabilní

zisky. Jednou z jejich velkých nevýhod je však fakt, že trhy, na kterých se takovéto produkty nachází, již nemají potenciál růst.

Obrázek 2: Bostonská matice



Zdroj: ZAHRADNÍČKOVÁ, VACÍK (2011)

Je zapotřebí, aby podniky měly zákazníkům neustále „co nabídnout“. Aby zaváděly zbrusu nové, inovované produkty či produkty (výrobky, služby) modifikované, diferencované (vždy podpořené důkladným marketingovým průzkumem), které budou vyhovovat jednotlivým segmentům trhu. Výrobky generující nízké zisky (ať už z jakéhokoli důvodu) by měly být doprodány a omezena, zastavena jejich výroba.

Pracuje se zde s ukazateli typu:

- podíl robotizovaných operací,
- podíl inovovaných výrobků na tržbách, popř. zisku,
- frekvence inovací,
- počet inovačních návrhů za rok (inovační koeficient), apod.

Ad 4) Otázky spojené s kvalitou produkce a poskytovaných služeb

Zákazníci jsou stále náročnější, požadují výrobky více a více kvalitní, šité přímo na míru, za přijatelnou cenu a v krátké dodací lhůtě. Management podniku tedy sleduje vývoj parametrů, jako jsou:

- rychlost dodávky (doba dodací lhůty produktu) zákazníkovi,
- spolehlivost doručení zásilky zákazníkovi,
- odpovídající kvalita a správnost produktu směřujícího k zákazníkovi,

- servisní činnost – míra její dosažitelnosti, dostupnosti, úrovně poradenství při vyřízení reklamace, reklamační doba, reakční doba, komunikace,
- poměr výkon/cena,
- péče o zákazníka.

Ad 5) Otázky zavádění, příp. nákupu, implementace a používání informačních technologií

V současné době si bez informačních technologií nelze život snad ani představit. U firem je tomu také tak. I ony potřebují být neustále v kontaktu s okolím, získávat čerstvé informace z okolí podniku o stávajících či potenciálních dodavatelích, odběratelích, zákaznících, konkurentech, možnostech substitutů, výších úrokových sazeb, míře inflace, výši daňových sazeb a řadě dalšího. Nemálo důležitý je i pohled na chod uvnitř podniku. V rámci analýz se nejčastěji využívá *Porterův model pěti konkurenčních sil*¹ (viz obr. 3) a využívají se kritéria jako např.:

- nákupní cena pořizované informační technologie,
- náklady na pořízení vlastní činnosti (tzv. ve vlastní režii),
- náklady na servis vs. mzdové náklady vlastních pracovníků servisu aj.

Obrázek 3: Schéma Porterova modelu pěti konkurenčních sil



Zdroj: <http://managementmania.com/analyza-5f>

¹ Někdy je v modelu rivality na trhu, jak se Porterovu modelu pěti konkurenčních sil také říká, popsán Michael E. Porterem z Harvard School of Business Administration, používána i šestá síla, za kterou je považována vláda či, jak uvádí obr. 3, také oblast komplementů. Toto rozšíření modelu pěti sil o firmy produkující produkty – komplementy je v literatuře označováno jako Groveovo. Jak uvádí Král (2006, str. 269), komplementářem (ve smyslu firmy produkující produkty – komplementy – pozn. autorky) je taková firma/společnost, jejíž podnikání je bezprostředně odvislé od výsledků hodnoceného podnikatelského subjektu.

Ad 6) Otázky spojené s lidským kapitálem, kterým firmy disponují

Aby všechno fungovalo jak má, je zapotřebí, aby měl podnik dostatek kvalifikovaných, loajálních, správně motivovaných pracovníků, kteří budou zachovávat a správným směrem rozvíjet podnikovou kulturu a přispívat k dalším zlepšením v podnikových procesech, technologiích, kvalitě. Zde se posuzují:

- průměrné roční náklady na další vzdělávání pracovníka v procesu celoživotního studia,
- počet zlepšovacích návrhů na jednoho pracovníka,
- přidaná hodnota na pracovníka.

Přestože hrají, především v dlouhodobém horizontu, soft parametry výkonnosti (viz cíle a měřítka zákaznické oblasti, oblasti interních procesů a potenciálů metody Balanced Scorecard – podrobně např. Kaplan, Norton, 2000) stále významnější roli, neztrácejí na významu a důležitosti ani tvrdé parametry hodnocení úspěšnosti podnikatelské činnosti, jako např.:

- výše a tempo růstu dosahování kladného hospodářského výsledku podnikání²,
- růst míry tržní hodnoty firmy (pro akcionáře společnosti – tzv. Market Value Added, MVA – podrobně např. Šulák, Vacík, 2003),
- výše a vývoj krycího příspěvku, jinými slovy také příspěvku na pokrytí (úhradu) fixních nákladů (režijních nákladů) a vytvoření zisku (KP)³,
- vývoj ukazatele podílu na dílčích segmentech trhu, charakterizujícího sílu a schopnost ovlivňovat obchodní politiku oboru či celého odvětví,
- některé poměrové ukazatele, jako např. rentabilita investovaného kapitálu, rentabilita vlastního kapitálu, rentabilita investic, rentabilita tržeb⁴,
- moderní ukazatele, jako je např. Economic Value Added (EVA),
- aj.

² V angloamerických zemích se klade důraz na průběžné sledování vývoje krátkodobého zisku, zatímco v zemích, jako je kupř. Japonsko, je preferován spíše zisk dlouhodobý.

³ Krycí příspěvek je metodou, která umožňuje dopředeně sledovat kumulující se přidané hodnoty jednotlivých výrobků. Nepracuje tedy s prostou marží (to by bylo možné pouze u obchodní firmy). Protože výrobky vykazují různou výši krycího příspěvku, je pak při hodnocení efektivity celé firmy nutno počítat se sumami krycích příspěvků všech různých druhů výrobků, vyráběných ve sledovaném období.

⁴ Podrobně se problematikou zabývá např. Šulák, Vacík (2003), Valach (2006) a jiní.

1.2 Změny v podnikatelském prostředí a jejich vliv na podnik

Management podniku a firmy celkově to nemají vůbec jednoduché. Je důležité, aby byla nastolena a dále existovala symbióza podniku s okolím, ve kterém se dnes podniky a společnosti pohybují. Podniky již nejsou ovlivňovány pouze konkurencí v rámci regionu či země, ve které mají sídlo a kde působí, ale již celosvětovou konkurencí. Převážná část minulého století byla (nejen v českých zemích) ve znamení ochrannářských politik, komunikačních i geografických bariér, neexistoval tak výrazný tlak na zvyšování produktivity, hospodárnosti i efektivnosti podnikatelské činnosti, tlak na vylepšování manažerských metod a postupů nebo minimalizaci nákladů, jak se naopak děje dnes. Zvyšující se náklady byly přesouvány na zákazníka (blíže viz Drury, 2008).

Toto však nejsou jediné změny, ke kterým během posledních několika desetiletí došlo. Z nejvýraznějších změn, jež dopomohly ke změnám tržního prostředí, podnikatelského chování, systémů řízení i manažerského účetnictví, jako vrcholové, integrující části informačního systému podniku, dále jmenujme:

- technický a technologický pokrok (*miniaturizaci*) a rozvoj, boom informačních technologií a prostředků komunikace (*informatizaci*) vedoucí k enormnímu zrychlení všech procesů;
- pokračující internacionalizaci prostředí a integrační tendence⁵ vedoucí ke stírání ekonomických hranic a k odbourávání bariér pro snadnější pohyby výrobních faktorů – kapitálu a odborníků, pracovních sil;
- zvyšující se závislost trhů a národních ekonomik, vyvolanou vysokou dynamikou obchodu se zbožím, kapitálem, službami a transferem technologií a know-how (*globalizaci*);
- rostoucí potřebu kvalifikovaných pracovníků („mozků“) v na znalostech založených organizacích⁶;
- zvyšující se produktivitu práce, která vede k růstu nabízeného množství dodávaných produktů na trhy;
- nástup a masivní vzestup asijských států a jejich role, především Čínské lidové republiky, Indie a Brazílie na světové trhy, které před několika desítkami let stály na

⁵ Integrací je chápán proces odstraňování bariér mezi státy a vytváření vzájemných vztahů (blíže viz Kunešová a kol., 2006, str. 11 a dále).

⁶ Nejen touto problematikou se zabývá ve svém paperbacku *The Age of Discontinuity: Guidelines to Our Changing Society* Peter Drucker (1992).

periferii bez jakékoli moci zasahovat do světového dění, nyní však významnou měrou ovlivňující celý svět, ato v oblasti ekonomické – hospodářské i finanční. Jsou důležitými světovými investory přinášejícími významný objem kapitálu, nositeli a udavateli tempa pokroku a rozvoje vědy, techniky a moderních technologií.;

- vytváření nových, vyšších forem spolupráce (např. formou fúzí, akvizic, holdingů, strategických aliancí aj.) s ekonomicky a právně samostatnými firmami, které mohou přispět k lepšímu uspokojování potřeb zákazníků.;

Výsledkem těchto tendencí, typických především pro období od druhé poloviny 20. století, je výrazné zostření konkurence, ato až do takové míry, že se mnohdy hovoří o tzv. *super-konkurenci*⁷. Současné tržní prostředí je ve všech odvětvích podnikatelské činnosti ve znamení silné převahy nabídky nad poptávkou, neustálého boje udržení se podniku na trhu.

Výše již zmíněnou tendencí ovlivňující všechny firmy bez rozdílu jsou rovněž *tržní turbulence*, charakteristické rostoucí frekvencí, vyšší intenzitou působení a hlubšími dopady. Díky postupnému celosvětovému trendu stírání bariér není pro podniky žádný velký problém opustit jednu ekonomiku a začít působit jinde⁸.

Další obecnou a neméně důležitou tendencí je změna chování zákazníků. V této souvislosti se hovoří o tzv. *zákaznické ekonomice*. Již neplatí známé pořekadlo firem: „Náš zákazník, náš pán“; „nyní je“, jak uvádí Souček (2010), „zákazník/klient diktátorem“. Zákazníci jsou v současnosti, především díky lepší informovanosti umožněné dostupnými informačními technologiemi, komunikačními médii, multimédií, rychlým přenosům informací, nepřetržitému toku dat, podstatně náročnější než dříve. Je nutné, aby toto rovněž firmy při interakci se zákazníky braly do úvahy.

Významná je v tomto směru tendence a směřování podniků k *vyšší rozmanitosti nabízené produkce*. Je patrná snaha optimalizovat vnitřní faktory ovlivňující dlouhodobou prosperitu firmy s důrazem na inovační schopnosti podniku a dále pak také na hospodárnost interních procesů, což s sebou přineslo nutnost vzniku nových

⁷ Nabízené množství produktů a služeb bylo po dlouhou dobu pod úrovní poptávaného množství, což způsobovalo, že vše, co bylo uvedeno na trh, bylo ihned skoupeno. Avšak nabídka firem postupně – především díky růstu produktivity a odstraňování překážek v pohybu výrobních faktorů (kapitálu a pracovních sil), rostla, až se vyrovnala poptávce, a dále pak až do té míry, že postupně začala poptávku převyšovat.

⁸ Příčiny takovýchto (nikoli vzácných a ojedinělých) rozhodnutí lze spatřovat např. v rozhodnutí managementu využívat levnější pracovní síly za účelem minimalizace výrobních nákladů, lepších odbytišť, větší blízkosti nalezišť nerostných surovin, kvalitní infrastruktury, vstřícné vládní politiky (např. v podobě nižšího daňového zatížení podnikání, investičních pobídek dané země) při stále rychlejších a levnějších možnostech dopravy a přepravy aj.

přístupů. Jak uvádí Král (2010) nebo Šoljaková (2003), zákazníci od svých dodavatelů očekávají:

- schopnost přizpůsobit se jejich přáním, potřebám a požadavkům, tedy individuální přístup – Výkony se tak začínají stále více individualizovat.;
- pestrost v nabídce (široký sortiment výkonů) – U dodavatelských firem to vede k postupnému rozšiřování struktur prováděných výkonů.;
- spolehlivost, vysokou jakost nabízených produktů – Dodavatelé jsou nuceni více dbát na kvalitu a různorodost nabízené produkce, služeb, doprovodných aktivit.;
- rychlou odezvu – Produkty, u kterých to z jejich povahy lze, se postupně začínají realizovat v čím dál menších, avšak častěji dodávaných, množstvích. Rychlejší uspokojování potřeb zákazníků se odráží a vede ke stále zřetelnějším tendencím zkracování dob životnosti nabízených produktů.;
- přiměřené ceny;
- dokonalý servis;

Díky výraznému vzestupu moderních technologií především v posledních třiceti letech zaznamenaly změny rovněž prováděné výkony. Podíl práce dělníků a jiných podnikových pracovníků (a s tím i velikost přímých osobních nákladů) má tendenci klesat. Naopak roste podíl automatizovaně probíhajících procesů, což vede v celkovém měřítku k růstu nepřímých přiřaditelných (režijních) nákladům na úkor nákladů přímo přiřaditelných. Velkou část režijních nákladů tvoří fixní náklady. Oproti minulosti rostou náklady na obslužné, pomocné, informační, plánovací, kontrolní a strategicky orientované aktivity (např. náklady na výzkum a vývoj, náklady na řízení výroby, náklady na kontrolu kvality, náklady na nákupní a prodejní, marketingové činnosti). Proměny tržního prostředí a chování konkurence tak nejen že pozměnily principy řízení firemních činností, ovlivnily podnikatelské procesy, modifikovaly faktory výkonnosti podniků, navodily také změny ve strukturách podnikových nákladů.

1.3 Důsledky změn pro podnikové řízení a informační systémy podniků

Odborná i laická veřejnost se shoduje v názoru, že v souladu s neustále, nezadržitelně probíhajícími změnami světa a ekonomik se musí výrazně spolu s tím změnit i firmy, jejich chování (dovnitř), vystupování (navenek), reakce a procesy a často také zkostnatělý přístup managementu podniků, stále ještě do značné míry ovlivněný systémem a fungováním podniků před rokem 1989, za centrálně plánované

ekonomiky a řízení. Změny to jsou a budou významné, avšak díky tomu, že každá firma je jedinečná, nebude charakter těchto změn pro všechny podniky stejný; nelze tedy podat žádné univerzální řešení.

Co však lze, i přes různorodost podnikatelských činností, a z toho vyplývající nejednoznačnost přeměn a přizpůsobení podniků, s jistotou říci, je fakt, že se současné podniky i až v budoucnu vzniklé firmy budou muset důsledněji zaměřovat na zákazníky a jejich potřeby, tedy ne jen formálně, jak tomu dosud častokrát bývá, avšak veškerým svým chováním, všemi svými aktivitami. Celá firma, všichni její **pracovníci** by měli mít stále na paměti fakt, že klíčem k dalšímu působení, případně rozvoji firmy, a tím zajištění pracovních míst, jsou jediné a právě spokojení a loajální podnikoví **zákazníci**. Proto primárním cílem podniků by měla být soustavná péče a co možná nejlepší uspokojování stávajících potřeb zákazníků.

Úkolem managementu se stává kromě **stanovování budoucích vizí**, dalšího směřování podniku, také aktivní **vytváření nových potřeb zákazníků** – vymýšlení pro ně dalších, nových možností produktů a variant, jak zákazníky zaujmout, nabízet jim nová řešení, se kterými dosud žádná jiná firma nepřišla. Aby však byly potřeby zákazníků uspokojovány optimálně, měla by tato idea „prostoupit“ všechny pracovníky, veškeré aktivity firmy. K tomu by měly dopomoci odpovídající metody a techniky **motivace**, i finanční.⁹

Činnostmi, vlastnostmi nabízených produktů, které zákazníci vnímají a přijímají je, se firma musí **výrazně odlišovat** od svých konkurentů. Jinak je odsouzena ke stagnaci a dříve či později k neodvratnému zániku. Firma by se přitom měla zaměřit a provádět jen ty činnosti, které dokáže dělat nejlépe ze všech a nejlevněji, a jež jsou zákazníky jako nejlepší či bezkonkurenční tak skutečně deklarovány. Soustředění výrobního programu na relativně úzkou oblast, ve které podnik může dosáhnout konkurenčních výhod je nazýváno anglickým termínem **core business**. Všech aktivit, jež firma nedokáže provádět na špičkové úrovni, by se měla co nejdříve zbavit či je alespoň **outsourcovat** na vhodného firemního partnera¹⁰. Pokud je outsourcing prováděn

⁹ Podstatnou část platů často tvoří pohyblivá složka, jenž odráží dosahovanou míru výkonů pracovníka nebo skupiny pracovníků. Částečně také bývá odvislá od výsledků celé firmy.

¹⁰ Spadají sem podpůrné procesy, jako je úklid prostor, údržba, bezpečnostní služby apod., ale i některé výrobní činnosti, administrativa, řízení projektů, oblast informačních a komunikačních technologií, podpora prodeje a zajišťování distribuce, často také výzkumné a vývojové aktivity. Eliminace podpůrných činností však neznamená, že tyto činnosti nejsou pro podnik důležité, nebo že je není třeba zabezpečit. I podpůrné činnosti jsou nutné, jenom z nich na rozdíl od hlavních činností neplyne pro podnik konkurenční výhoda.

správně, dosáhne outsourcingující podnik zprůhlednění firemních nákladů následované snížením jejich hladiny a dále pak také optimalizace služeb za současného zvýšení jejich kvality poskytování. Základní teze tedy zní: „*Každý dělejme to, co umíme nejlépe a nedopustíme, aby ty činnosti, které nejsou naší hlavní kompetencí a které neumíme dělat kvalitně a efektivně, poškozovaly v konečném důsledku i náš core business.*”

Základem každé firmy je **lidský kapitál** (lidské zdroje, pracovníci) a jeho znalosti. Top management, který si je tohoto faktu vědom, by měl systematicky dbát na jeho další rozvoj formou metod znalostního managementu, např. organizováním pravidelných schůzek, spoluprací s výzkumnými pracovišti, vysokými školami atp. Cílem je, aby pracovníci zákaznicky orientované firmy svými znalostmi předstihli konkurenci i samotné zákazníky. Firma nesmí zůstat odkázaná na došlé objednávky, jak bylo řečeno již výše, musí sama poptávku aktivně vytvářet, např. tím, že bude nabízet produkty, o jejichž existenci zákazníci dosud nevědí, protože produkty jsou vytvořeny na základě nových znalostí (např. poznatků z oblasti IT aj.). Tím si firma aktivně vytváří svou budoucnost a náskok před ostatními firmami. Toho však nedosáhne nijak jinak než za podpory podnikového managementu a vhodné **inovační politiky**¹¹.

Mění se rovněž **vztah výroby k odbytí**. V minulosti, především v období, kdy poptávka, často i několikanásobně, převyšovala nabídku, platila zásada, že je úkolem prodat to, co se vyrobí. Další významný mezník spočíval v uplatňování zásady, že vyrábět se může a má jen to, co je možno prodat (poptávka se s nabídkou postupně vyrovnaly, až postupně poptávané množství začalo nabízené množství převažovat). V současné době jsme svědky trendu, že není problém, aby bylo vyrobeno či prodáno, klíčovým problémem je to, aby byly za dodané produkty a služby inkasovány peněžní prostředky. Díky stále doznívajícím účinkům hospodářské a finanční krize není ojedinělé, že má mnoho odběratelů problémy s likviditou, následným splácením svých závazků, čímž se do problémů nemálokdy dostávají i jejich dodavatelé. V této souvislosti lze hovořit o tzv. druhotné platební neschopnosti.

Byly rovněž modifikovány požadavky vedoucích pracovníků na **informační zajištění řízení**, na (účetní) informace a celý systém metod a nástrojů hodnotového řízení podnikových procesů. Manažerské účetnictví bylo rovněž ovlivněno výše uvedenými změnami, ato jak technického a ekonomického rázu, tak také změnou společenských podmínek. V této souvislosti je nutno upozornit, že nejen že dochází ke vzniku nových

¹¹ V minulosti byla tendence sortiment co nejvíce zužovat, specializovat výrobu a rozšiřovat její objem. Dnes naopak trh často nutí výrobce sortiment rozšiřovat.

konceptí a tomu odpovídajících metod a přístupů, ale jsme rovněž svědky změn v obsahu a používání některých doposud známých pojmů¹².

Aby systém řízení podniku dobře fungoval a byl efektivní, je zapotřebí, aby podnik a jeho manažeři na všech úrovních řízení disponovali kvalitními, relevantními a včasnými informacemi, které zajistí pouze **informační systém** zaměřený směrem ven, nikoliv směrem dovnitř firmy, a na budoucnost, nikoliv na minulost. Jen takovýto informační systém dokáže určit reálnou nákladovost a ziskovost (efekty) každé aktivity a každého zákazníka.

Je rovněž nutné transparentně a srozumitelně stanovovat úkoly ve vývoji hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv a závazků, peněžních toků), provádět pečlivě a důsledně (ne jen formálně) kontrolu těchto veličin¹³, přidělovat ke kompetencím a pravomocem manažerů také odpovědnost za skutečný vývoj hodnotových veličin. Díky tomu, že v případě podniku mnohonásobně více platí, že zdroje jsou vzácné, měl by podnikový management také klást důraz na správnou alokaci zdrojů takovým způsobem, aby:

- byly využívány a rozvíjeny silné stránky firmy,
- prokazovaly přiměřenou trvanlivost,
- byly vzhledem ke konkurenci nenapodobitelné,
- byly nenahraditelné levnějšími substituty.

Přístup firem v rámci přizpůsobování se novým podmínkám ploššími – pružnějšími organizačními strukturami, změnami v podnikových procesech (mobilizací jdoucí ruku v ruce s efektivní alokací lidských, finančních, hmotných i informačních zdrojů) a jejich informačním zajištěním se rovněž odrazil i v přehodnocení dosavadních metod řízení. Metody zastaralé, nepřinášející žádané efekty, byly přizpůsobeny či zcela nahrazeny novými metodami. Jak kdysi napsal Péter Horváth (2002), svět změny musí být řízen nástroji, které takové situaci odpovídají.¹⁴ Jmenujme několik za všechny, např.:

¹² Často uváděným příkladem bývá distribuce. Již se nejedná o „pouhé“ dopravení objednaného produktu od výrobce (obchodníka) k zákazníkovi prostřednictvím určité distribuční cesty/kanálu, ale o celý, často složitý a komplikovaný, systém provázaností a vztahů s cílem optimálně a komplexně uspokojit požadavky zákazníka. Můžeme v tomto smyslu dokonce hovořit o přechodu od aktivit a činností spojených s dopravou, přes systém činností až ke stylu myšlení založeném na potřebách a přáních zákazníka.

¹³ Analýza odchylek z hlediska příčin a odpovědnosti za jejich vznik je nejen nástrojem řízení a motivace, ale i důležitým nástrojem plánování.

¹⁴ I on taktéž poukázal na nutnost přizpůsobení informačních podnikových systémů změnám ve vývoji podnikatelského prostředí. Zdůrazňoval především rostoucí diskontinuitu, dynamiku a komplexnost změn.

- **procesní a hodnotové řízení** (Value Based Management, VBM),
- **Activity Based Management** (ABM, včetně Activity Based Accounting, ABA),
- **Just-In-Time** (JIT),
- **Total Quality Management** (TQM),
- **řízení životního cyklu výkonů,**
- **řízení znalostí** a jiné.

Mnohé ze zmíněných přístupů, metod a nástrojů budou v následujícím textu rozebrány, zde jen pár slov o tzv. **Continuous Improvement (CI)**, což je jeden ze způsobů – cest, jakou se může dát podnik, pokud chce zůstat konkurenceschopný (podrobně např. Drury, 2000). Základní ideu tvoří, jak uvádí také Šoljaková (2003), ustavičný tlak na eliminaci plýtvání, tlak na redukci času odezvy (s tím se spojena tzv. metoda **Quick Response, QR**), na zjednodušování procesů i výrobků, zlepšování kvality a zákaznického servisu. S jeho dvěma přístupy původem z Japonska – Target Costing a Kaizen Costing seznamují kapitoly 5.2 a 5.3.

2 Manažerské účetnictví jako informační subsystém podniku

Manažerské účetnictví je ve svém nejobecnějším a nejširším pojetí chápáno jako uspořádaný **komplexní systém informací zobrazující a zkoumající ekonomickou realitu podniku**. Tento systém, je-li správně nastaven, směřuje podnik k efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti v řízení, prostřednictvím poskytování správných a včasných dat a informací pracovníkům všech úrovní podnikového managementu.

Co však lze chápat pod pojmem *informace*? A jaké znaky má „správná“ informace mít? Každý si pod tímto pojmem představí něco trochu jiného, většinou je to však něco, co je užitečné, důležité, co může ovlivnit lidské jednání, druh zprávy, který musí splňovat jistá kritéria. Palmer a Weaver (2000) v této souvislosti uvádí, že aby se jednalo o hodnověrnou informaci, vhodný podklad pro rozhodování, je nutné, aby informace vykazovala následující vlastnosti:

- relevance, vhodnost – Informace, které jsou obdrženy, by měly odpovídat úkolům a odpovědnosti toho, kdo je potřebuje.;
- kvalita, správnost, přesnost – Čím je informace přesnější, tím se zvyšuje pravděpodobnost správného rozhodnutí.;
- včasnost, aktuálnost – Je důležité, aby byla informace snadno a včas dostupná pro toho, kdo ji potřebuje.;
- kvantita, přiměřenost – Zde je nutno dbát na to, aby při výběru z rozsáhlého souboru dat nebyla opomenuta, popř. přehlédnuta významná informace.;
- nákladová přiměřenost – „Vyžaduje-li získání potřebné informace nepřiměřeně dlouhou dobu nebo nepřiměřené náklady vzhledem k užítku, který poskytuje, nelze informaci považovat za nákladově přiměřenou.“ (viz Palmer, Weaver, 2000, str. 22);
- úplnost.

Aby informace s takovýmito charakteristikami mohly vzniknout, je zapotřebí celou řadu *dat* účelně – tedy dle potřeb příjemců informací (manažerů), sesbírat, správně zpracovat (pochopit jejich význam, provázanost na celý systém) a následně bezchybně prezentovat. Pak lze manažerské účetnictví definovat jako **subsystém komplexního podnikového účetního systému**, který pracuje na základě požadavků uživatelů informací (manažerů) s daty a informacemi o podnikatelské činnosti či s jejich dílčími částmi. Eviduje je, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává do přehledů, výkazů a jiných podkladů ústících do návrhů či opatření s jediným cílem – napomoci řídicím

pracovníkům při jejich rozhodování a řízení. Jak uvádí Needles & Crosson (2002), děje se toto shromažďování dat finančního i nefinančního charakteru a podávání zpráv (reportů) podporujících rozhodování pro zajištění potřeb různých uživatelů „prostřednictvím nejrůznějších účetních technik a postupů při nejnižších možných nákladech“. Přínos z užívání takového informačního systému pro potřeby rozhodování musí být vyšší než náklady na tento systém (viz Drury, 2000).

Manažerské účetnictví je nejen **systemem nástrojů řízení aktuálně probíhajících procesů a činností**, současně **subsystémem hodnotových informací potřebných k rozhodování**:

- pro plánování, hodnocení, kontrolu v podniku a zajištění odpovídajícího užití a zodpovědnosti za svěřené zdroje (viz manažerský cyklus – blíže viz Dvořáková, 2011, Drury, 2000).
- k běžnému řízení hospodárnosti, produktivity a efektivnosti (podrobně např. Král, 2010) a
- ke zhodnocení podnikatelských rozhodovacích variant spojených s řízením budoucnosti podniku (např. Král, 2010, Petřík, 2009)

Bylo by však mylné se domnívat, že manažerské účetnictví v úplnosti a komplexnosti zobrazuje podnikatelský proces, jako je tomu např. v případě finančního účetnictví – s manažerským účetnictvím koexistujícího systému. Stěžejní význam zde hraje **účelovost**, jak uvádí Král (2006), „účelová selekce informací z nákladového, finančního a daňového účetnictví, z dalších subsystémů informačního systému podniku, ale i z podnikového okolí, která má poskytnout co nejširší škálu podkladů pro manažerské rozhodování“.

2.1 Vymezení vztahu manažerského účetnictví k ostatním subsystémům informačního systému podniku

Výše zmiňované **finanční účetnictví** je vnitřně uspořádanou soustavou informací, pomocí níž se zjišťují parametry a provádí se hodnocení hospodářské činnosti. Finanční účetnictví poskytuje manažerskému účetnictví zásadní finanční vstupy, data a informace. Úkolem finančního účetnictví je úplně, průkazným způsobem, správně a věrně zobrazovat případy vymezené Zákonem o účetnictví (z. č. 563/1991 Sb.), poskytovat prostřednictvím národních i mezinárodních legislativních úprav věrný, poctivý a nezkreslený obraz o fungování podniku.

Přestože mají finanční a manažerské účetnictví k sobě blízko a manažerské účetnictví častokrát z podkladů finančního účetnictví čerpá, v mnohém se od sebe odlišují. Rozdílnost plyne především z odlišnosti skupin uživatelů obou účetních systémů. Zatímco unifikaci z hlediska obsahu, pravidelnosti sestavování, struktury výkazů (jasné vymezení položek) finančního účetnictví požadují externí uživatelé (investoři, věřitelé, konkurence, dodavatelé, veřejnost, burzy, úvěrující banky, externí auditoři, finanční úřady, statistické úřady, vládní agentury aj.), uživateli podkladů ze systému manažerského účetnictví jsou primárně interní uživatelé (management, vlastníci, zaměstnanci, interní auditoři, pracovníci úseku controllingu aj.). Manažeri sledují relevantní informace jim šité na míru, podle nichž činí svá rozhodnutí – obsah výstupů manažerského účetnictví nepodléhá mimopodnikové regulaci.

Cílem, který sleduje finanční účetnictví, je dlouhodobá celková efektivnost, zatímco manažerské účetnictví zkoumá, jak k celkové úspěšnosti podniku přispěly/přispívají/budou přispívat jednotlivé výkony, útvary, činnosti. Výstupy finančního účetnictví popisují stav (převážně za rok) celé účetní jednotky, zatímco manažerské účetnictví se zaměřuje na menší části podniku, např. na náklady a ziskovost produktů, služeb, zákazníků, aktivit. Nástroji manažerského účetnictví se taktéž měří ekonomická výkonnost decentralizovaných v podniku operujících jednotek – divizí, oddělení. Klade se při tom důraz na aktuálnost a rychlost. Finanční účetnictví klade důraz na sumarizaci finančních následků uplynulých aktivit, rozhodnutí učiněných v minulosti. Soubor finančních účtů, jejich konečných stavů, je publikován vždy na konci hospodářského roku, který si účetní jednotka stanovila dle svého uvážení, jinak vždy na konci kalendářního roku (tedy jednou ročně).

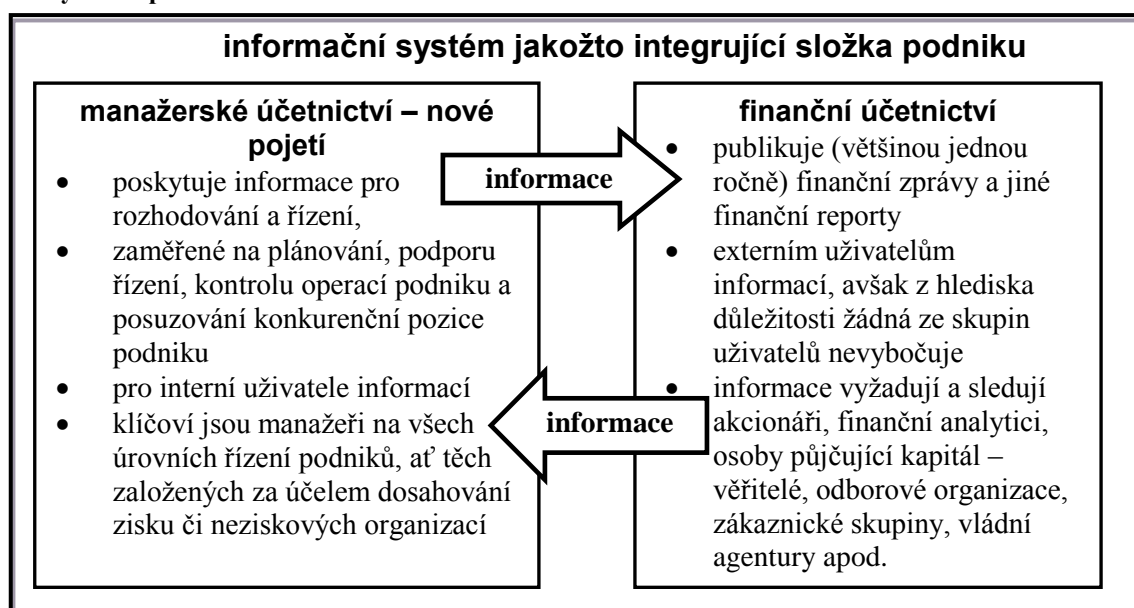
Výstupy manažerského účetnictví se nemusejí řídit státem nařízenými či jinou autoritou stanovovanými nařízeními, není předepsána žádná zveřejňovací povinnost, ani frekvence sestavování a vykazování výsledků. Zprávy jsou ze systému manažerského účetnictví manažerům přinášeny každodenně, každý týden, měsíčně či jinak dle potřeby a v závislosti na řešeném problému a požadavcích manažera.

Smyslem **daňového účetnictví** je zobrazit stejný proces hospodaření podniku (účetní jednotky) primárně s ohledem na správné vyčíslení základu daně z příjmu, resp. ostatních daňových pohledávek a závazků podniku.

Nákladové účetnictví lze označit za jakýsi „prazáklad“ současného manažerského účetnictví (účetnictví pro řízení), ze kterého se manažerské účetnictví rozvinulo do podoby, v jaké ho známe dnes. Dnes je nákladové účetnictví (spolu

s tzv. vnitropodnikovým účetnictvím¹⁵) nedílnou součástí manažerského účetnictví. Nákladové účetnictví lze obecně charakterizovat jako účetnictví, které se orientuje na zjišťování skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů, ato dle jejich vztahu k podnikovým výkonům, útvarům, procesům, dílčím aktivitám a činnostem. Data o skutečně vzniklých nákladech, výnosech a zisku jsou nejen sbírána, ale rovněž je porovnávána velikost těchto identit s jejich žádoucím (kalkulovaným, rozpočtovaným, plánovaným) stavem. Toto krátkodobé (příp. střednědobé) řízení pomocí odchylek je pak podkladovým materiálem pro větší či menší úpravy dílčích podnikových plánů. Nejen v anglosaských a německy mluvících zemích, kde má manažerské účetnictví dlouhou tradici, je nákladové účetnictví (Cost Accounting) chápáno jako základní část manažerského účetnictví.

Obrázek 4: Schématické vyjádření vzájemné provázanosti obou klíčových informačních subsystémů podniku – manažerského a finančního účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Díky tomu, že nastavení systému manažerského účetnictví a výstupů z něj je plně v kompetenci a na uvážení podnikatelského subjektu, nepanuje doposud shoda v terminologii spojené s manažerským účetnictvím. V rámci historie České republiky a českého (československého) státu se lze dle Schrolla, Krále, Fibírové (1997) setkat s následujícími označeními historických vývojových etap tohoto informačního subsystému podniku:

¹⁵ V podnikové praxi často dochází ke směřování, překrývání a nestejnému chápání obsahu těchto tří navzájem úzce propojených a závislých pojmů.

-
- *provozní účetnictví* (do r. 1953) – střediskové podnikové hospodářství, úplné střediskové účetnictví;
 - *analytická evidence* (po r. 1953);
 - *vnitropodnikové účetnictví*¹⁶ (1966 dosud, souběžně i po r. 1990);
 - *nákladové a manažerské účetnictví* – pro zdůraznění užití v tržních podmínkách.

Pro porovnání – v anglosaské oblasti se hovoří o *nákladovém a manažerském účetnictví* (Management Accounting, Managerial Accountancy, Cost and Management Accounting).

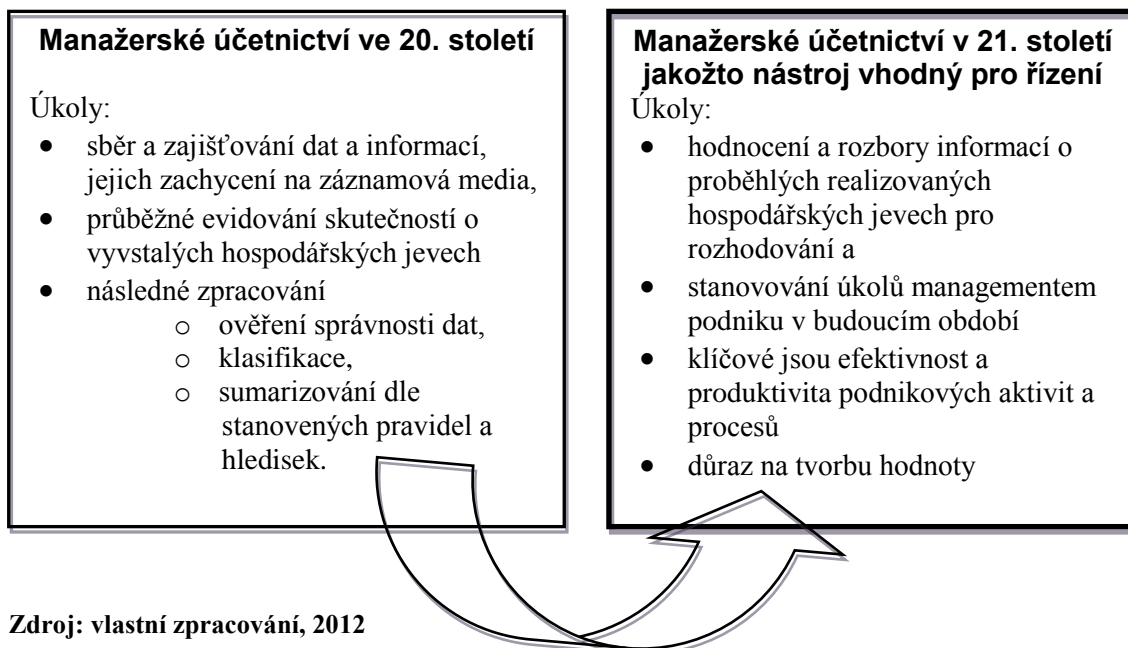
Ve francouzské oblasti se uplatňuje *manažerské účetnictví – účetnictví pro řízení* (Comptabilité de Gestion), které se vyvinulo z *provozního analytického účetnictví* (comptabilité analytique d'exploitation).

V německé literatuře se pracuje s pojmy *nákladové účetnictví* (Kostenrechnung) a *účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování* (Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung).

Nejnovější studie se při zmínkách o systému manažerského účetnictví, jeho metodách a nástrojích, stále častěji kloní k označení **účetnictví pro řízení**. Jak uvádí následující obrázek 5, dochází k postupnému přerodu v chápání úkolů a cílů manažerského účetnictví.

¹⁶ Manažerské účetnictví nelze stotožňovat s vnitropodnikovým účetnictvím. Vnitropodnikové účetnictví zajišťuje podklady o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, vyjadřuje aktivaci vlastních výkonů a poskytuje potřebné údaje pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. Zaměření manažerského účetnictví je čím dál tím širší.

Obrázek 5: Komparace úkolů manažerského účetnictví ve 20. a na počátku 21. století



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Manažerské účetnictví je rovněž úzce provázáno s podnikovým controllingem. **Controlling** je v současném pojetí chápán jako metoda řízení, jejímž hlavním smyslem a úkolem je zvyšovat účinnost systému řízení srovnáváním skutečného průběhu podnikových procesů se žádoucím (plánovaným, očekávaným) stavem a následným vyhodnocováním vznikajících odchylek a aktualizací cílů. Bylo by však chybné ztotožňovat controlling pouze s podnikovou kontrolou (dále např. viz Král, 2010).

Úzké vazby existují i mezi manažerským účetnictvím a rozpočtováním, kalkulacemi, technikou finanční analýzy. Metody a nástroje manažerského účetnictví mají rovněž blízko k metodám a technikám operačního výzkumu, ekonometrickým metodám, rozborovým metodám včetně statistických metod a podobně. Jmenujme také např. modely řízení zásob, teorii front, od 80. let 20. století se v podnicích prosazující efektivní metodu sledování procesů s využitím kontrolních a řídicích grafů – tzv. Statistical Process Control¹⁷ (SPC).

Podrobně se této problematice věnuje celá řada autorů, např. Dvořáková (2011) nebo Schroll (1997), který při vymezení termínu manažerské účetnictví uvádí, cituji: „*Manažerské účetnictví je otevřený informační subsystém, který obsahuje jak nákladové účetnictví, tak i rozpočetnictví, kalkulační systém, informace pro útvárové odpovědnostní řízení a zejména pak vytváří dílčí subsystémy informací pro rozhodovací*

¹⁷ Jejím úkolem je za pomoci statistických nástrojů sledovat výkonnost výrobního procesu a dokázat předpovědět významné odchylky, které mohou později vyústit v zamítnutí produktu.

úlohy.“ Do této podoby přechází z nákladového účetnictví, a stále větší pozornost je věnována událostem budoucím a kvalitní informační manažerské podpoře.

2.2 Klasifikace oblastí působení, metod a nástrojů manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je systémem informací, který manažerům umožňuje správným směrem usměrňovat ekonomický vývoj podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat jeho finanční pozici.¹⁸ Výběrovým způsobem je zohledňován minulý vývoj událostí, je analyzován průběh současných podnikových procesů¹⁹, pracuje se s faktorem rizika a času při rozhodování o budoucnosti a jejich předpokládaných scénářích (variantách budoucího vývoje). Manažerské účetnictví také řídícím pracovníkům napomáhá při hledání úzkých (kritických, slabých) míst v podnikových činnostech, aktivitách a procesech, podporuje pozitivní změny, a tak aktivně vytváří předpoklady pro flexibilitu a dynamičnost změn chování podniku v celé složitosti vnitropodnikových vazeb a struktur.

Metody a nástroje manažerského účetnictví jsou využívány při hodnotovém řízení po linii:

- a) výkonů** – Metodami a nástroji vhodnými pro řízení po linii výkonů jsou alokace nákladů, kalkulace tvořící celý (kalkulační) systém využívaný při řízení nákladů, výnosů a zisku apod.;
- b) útvarů/středisek** – V této souvislosti se hovoří o tzv. odpovědnostním účetnictví.;
- c) procesů** – V podnikové praxi jsou aplikovány principy přístupů hodnotového řízení (viz Value Based Management) a řízení dle (dílčích) aktivit/činností a procesů (viz Activity Based Management).

Použití metod a nástrojů manažerského účetnictví je rovněž odvislé od úrovně řízení, pro něž informace systému manažerského účetnictví pomáhají poskytovat podporu pro rozhodování. Rozlišovány jsou metody a nástroje manažerského účetnictví pro:

- a) operativní řízení,
- b) taktické řízení,
- c) strategické řízení.

¹⁸ Informace o finanční pozici jsou uváděny v rozvaze, informace o výkonnosti ve výsledovce, informace o změnách ve finanční pozici – peněžních tocích jsou získávány vhodným propojením dat z rozvahy a výsledovky.

¹⁹ Především je tak děje na bázi systematického porovnávání předem stanovených (plánovaných) veličin (pomocí předběžných kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen) a skutečných realizací podnikových činností.

Metody a nástroje manažerského účetnictví lze třídit rovněž dle faktu, zda poskytují podklady:

- a) pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto
 - tzv. nákladové účetnictví (v rámci operativního řízení v bezprostřední návaznosti na taktické řízení);
- b) pro rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu
 - tzv. manažerské účetnictví v užším významu (na úrovni taktického stupně řízení, popř. strategické úrovně řízení).

S tím rovněž koresponduje míra ovlivnitelnosti hodnotových veličin podniku – aktiv, vlastního kapitálu, závazků, nákladů, výnosů a zisku, příjmů a výdajů.

- a) operativní řízení výkonnosti (zisku)

Tato úroveň řízení je charakteristická pro běžné (operativní) řízení. Existuje zde pouze úzký manévrovací prostor pro rozhodování, ovlivňování cílových veličin. Naráží se na vymezenou, existující kapacitu danou minulými rozhodnutími. Je v zásadě rozhodnuto o základních otázkách typu: Co produkovat, vyrábět? Jaké služby poskytovat? Jakým způsobem, jakou technologií? Pro koho produkovat konkrétní statky? Jinými slovy má podnikatelská jednotka jasno v otázkách zákaznických skupin, výkonů (produktů, popř. služeb) pro zákazníky, trhů, tržních, prodejních cen, ziskových marží. Důraz je kladen na hospodárnost, optimální vynakládání nákladů a optimální využívání existujících zdrojů (kapacit).

- b) strategické a taktické řízení výkonnosti

Strategické a taktické řízení jsou typické pro vyšší úrovně řízení. Existuje zde prostor nejen pro optimalizaci využití stávajících kapacit, objevují se ale také možnosti pro rozhodování o budoucí velikosti instalovaných kapacit, o budoucích činnostech, které jsou však mnohdy spojené s nutností rozhodování o investicích s dlouhodobým dosahem. Důraz je kladen na efektivnost, vytváření potenciálu pro úspěch.

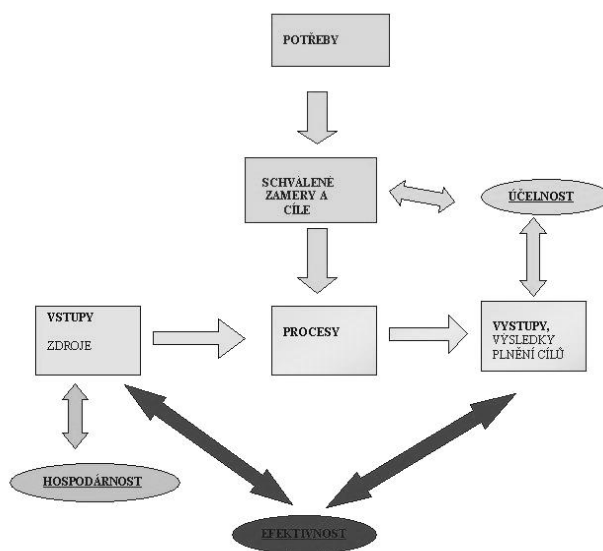
Řízení nákladů má rovněž svá specifika, co se týče fáze, ve které se podnik nachází. Snaha kontrolovat náklady je typická pro fázi zralosti podniku.

Manažerské účetnictví (ve smyslu účetnictví pro řízení) by mělo být integrální propojovací informační bázi podnikového procesu řízení (manažerského cyklu). Jinými slovy to znamená, že by mělo, pokud chce manažerské účetnictví svou roli účetnictví pro řízení plnit správně, účelně a efektivně, zajišťovat informace vhodné pro:

- *plánování* budoucích strategií, specifikaci taktik či konkretizaci operací,
- *optimalizaci* (ve smyslu efektivity – z angl. effectiveness²⁰) využití disponibilních zdrojů, které má podnik k dispozici (zda organizace neprodukuje zbytečné, nepožadované nebo nekvalitní produkty),
- *stanovení vhodných měřítek* pro posouzení²¹ stupně a míry výkonnosti podniku – hospodárnosti (economy), produktivity a účinnosti (efficiency) podnikových aktivit, činností, procesů, pracovníků,
- *snížení subjektivnosti* v rozhodovacím procesu,
- *zlepšení* interní (uvnitř podniku) a externí (směrem vně podniku) *komunikace*,
- k ovládnutí aktuálních aktivit organizace.

Ve světě managementu je populární citát P. F. Druckera: „*Efficiency is doing things right; effectiveness is doing the right things*“ který lze přeložit jako „*Účinnost je děláním věcí správně a efektivita je děláním správných věcí*“. Provázanost 3 E s podnikatelským procesem transformace vstupů na trhem žádané výstupy znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 6: 3 E a podnikatelský proces



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Dostupné z [www: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8578.html>](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8578.html)

²⁰ E jako effectiveness je součástí tzv. „3 E“, spolu s E jako economy, E jako efficiency.

²¹ Posouzením je zde chápán proces měření stupně a míry výkonnosti, porovnání s požadovaným (plánovaným, rozpočtovaným) stavem, včetně vyslovení se o dalším postupu, tedy je-li postupováno v souladu s předsevzatými parametry či ne. V tomto případě je stanovena velikost vzniklých odchylek a jasně stanoveny další nutné kroky.

2.3 Základní úkoly manažerského účetnictví

Na základě, v předešlé sub-kapitole nastíněných, možných pohledů, jak lze na metody a nástroje manažerského účetnictví nahlížet, můžeme konstatovat, že klíčovou úlohou manažerského účetnictví v podniku je jeho **informační funkce**, která se projevuje v několika oblastech.

Informace generované ze systému manažerského účetnictví slouží pro zajištění informační základny pro řešení různých rozhodovacích úloh – rozdílných z hlediska obsahu (problematika cen, investiční politiky apod.) či z hlediska dosahu působení a možných dopadů rozhodnutí. Jak bylo již zmíněno, pracuje manažerské účetnictví s faktorem času, faktorem rizika, vysoká důležitost je přisuzována mezním veličinám.

Díky informacím získávaným prostřednictvím systému manažerského účetnictví lze vytvářet soustavu ekonomických plánů, sestavovat dílčí a souhrnné podnikové rozpočty s ohledem na organizační, resp. ekonomickou strukturu podniku.

Informační výstupy manažerského účetnictví slouží k zajištění (prů)běžné kontroly nákladů, zejména pak s využitím metody standardních nákladů nebo normové metody. Informace z manažerského účetnictví umožňují uživatelům těchto informací pomáhat získávat aktuální, nezkreslený obraz o struktuře podnikových nákladů (případně i výnosů), a to díky údajům o hospodářské činnosti podniku v minulosti, přítomnosti, ale i v plánované budoucnosti, ato ve druhovém či účelovém členění výkonů (v naturálním či hodnotovém vyjádření), útvarů, popř. procesů/činností/aktivit.

2.4 Charakteristiky klíčových činností systému manažerského účetnictví

Mezinárodní organizace účetních²² nebo Lang (2005) za klíčové znaky a charakteristiky, kterými by manažerské účetnictví a jím poskytované výstupy měly disponovat, považují odpovědnost, ovladatelnost, spolehlivost, závislost a důležitost/významnost.

Ad 1) Odpovědnost

Manažerské účetnictví prezentuje informace umožňující uživateli informací učinit si ničím nezkreslený obrázek o míře naplňování stanovených podnikových cílů. Manažerské účetnictví pomáhá hodnotit, jak kvalitně (Pozn.: efektivně, hospodárně) jsou jednotlivé interní záležitosti (činnosti, aktivity, procesy) probíhající v podniku

²² Management Accounting Concepts. International Federation of Accountants. Malaysian Institute of Accountants. Dostupné z [www: <http://www.mia.org.my/handbook/guide/imap/imap_1.htm>](http://www.mia.org.my/handbook/guide/imap/imap_1.htm)

prováděny, popř. řízeny. Aby mohla být přijata korigující, případně nápravná opatření, je nezbytně nutné, aby každý pracovník znal své kompetence a pravomoci a byl taktéž seznámen s parametry výsledků, jichž má v rámci konkrétního časového horizontu a své působnosti v podniku dosáhnout (tzv. *odpovědnostní řízení, řízení dle středisek*). Konstruktivní kontrolu, hodnocení a přijímání nápravných opatření pomáhá zabezpečovat tzv. **hlavní rozpočet (Master Budget)**.

Hlavní rozpočet je pokládán za stěžejní dokument podniku nejen v oblasti kontroly, ale rovněž v oblasti plánování. Je tomu tak proto, že shrnuje hospodaření v navazujícím hospodářském období za zohlednění externího prostředí podniku, stanovených cílů a jim odpovídajících strategií, instalovaných kapacit i dosavadních výsledků.

Ad 2) Ovladatelnost

Manažerské účetnictví identifikuje všechny činnosti/aktivity podniku, které jsou managementem podniku dobře (plně), částečně (do jisté míry), i nesnadno či vůbec ovlivnitelné. Snaží se hodnotit citlivost těchto prvků činností/aktivit na identifikované a kvantifikované rizikové faktory (viz citlivostní analýza). To umožňuje sledovat, analyzovat, srovnávat a interpretovat informace pro kvalitnější řízení.

Ad 3) Spolehlivost

Manažerské účetnictví spolu s informacemi, které poskytuje, musejí být natolik kvalitní, aby byla do nich vložena důvěra, aby byl systém zaveden, udržován, rozvíjen a plnil tak svou funkci a účel. Spolehlivost systému manažerského účetnictví je závislá na kvalitě zdrojů, ze kterých čerpá, komplexnosti (nevytrženosti z kontextu) a úplnosti.

Ad 4) Závislost

V reakci na rostoucí složitost podnikání by manažerské účetnictví (jakožto subsystém informačního systému podniku) mělo mít přístup jak k vnitřním, tak také k vnějším zdrojům informací; informacím nejenom z výroby, financí, odbytu, ale také např. z marketingu, personalistiky atp.

Ad 5) Důležitost/významnost

Manažerské účetnictví musí zajistit, aby informace ze sesbíraných, utříděných a zpracovaných dat byly nejenom správné a kvalitní (aby při sběru a práci s daty nedošlo k chybám, špatným interpretacím a vyvození špatných, nekonzistentních závěrů), ale také, aby byly informace prezentovány jako jasné, srozumitelné a včasné. Tento proces, ačkoli je jakkoli významně provázán s informacemi o současných podnikových aktivitách, je v podstatě určen pro budoucnost. Z tohoto faktu vyplývá nutná

dynamičnost celého systému manažerského účetnictví. Informace z manažerského účetnictví tedy musí splňovat nejen výše zmíněná kritéria, ale rovněž by měly být použitelné a vhodné pro stanovování možných variant, alternativ řešení, která zohledňují budoucí nejistý vývoj a s tím spojené riziko.

3 Historický vývoj manažerského a nákladového účetnictví

Manažerské účetnictví v podobě nastíněné v předešlé kapitole, je záležitostí poměrně novou a leckde stále ještě podnikovou praxí nezažitou, avšak manažerské účetnictví v podobě sledování a pozdějšího i řízení podnikových nákladů (viz nákladové účetnictví) je záležitostí naopak s dlouhou tradicí a historií, kterou dodnes spousta podniků využívá (blíže např. Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Historie tradičně užívaných nákladových systémů, jejich metod a nástrojů (alokací a kalkulačních technik) sahá do začátku 20. století; někteří autoři však spatřují kořeny těchto systémů až v období konce 19. století. Celkem lze proces vzniku, vývoje a rozšiřování systému informací vydělujícího se z finančního účetnictví a postupného přerodu nákladového účetnictví na účetnictví manažerské rozdělit do několika etap. Důvodem pro následující charakter rozčlenění bylo poukázat na závislost vývoje jednotlivých segmentů a dílčích částí manažerského účetnictví (řízení) na technickém rozvoji a organizaci a řízení výroby.

1. vývojová etapa (18. století – polovina 19. století)

Tato etapa je charakteristická vysokou mírou dynamičnosti rozvoje průmyslové výroby, obchodních aktivit a novými možnostmi v dopravě. Hovoří se v této souvislosti o tzv. první a druhé průmyslové revoluci²³. Fakta, která přispěla k tomu, že můžeme hovořit o průmyslových revolucích, byla především následující:

- využívání vědeckých poznatků – Jednalo se o vynálezy, jako byly např. zavedení telegrafu, který výrazně urychlil tehdejší přenosy informací a toky dat, obloukové lampy, žárovky T. A. Edisona, zdokonalení telegrafu – zavedení telefonu, vynález psacího stroje, fonografu aj.;

²³ Doprava zaznamenala stejně jako výroba převratné změny, především díky vynálezu Stephensonovy první parní lokomotivy (r. 1814). R. 1825 byla využita první železniční trať ve Velké Británii k přepravě uhlí. Stavba železnic vedla k rozvoji těžkého průmyslu. Zvyšovala se poptávka po železe, oceli a uhlí. Umožnila, aby se tovární produkty uplatnily i na vzdálených trzích (zaoceánské parníky – 1819 první parník přes Atlantický oceán) a usnadnila přepravu lidí za prací. Doprava se zlevnila a zrychlila, zvýšil se její celkový objem a bezpečnost.

- nové výrobní postupy – zavádění strojů do výroby jakožto významného pomocníka, který ušetřily a nahradily práci mnohých lidí a zvířat;
- vynalezení parního stroje – Parní stroj byl pokládán za převratný objev ve výrobě tehdejší doby, který nahradil práci zvířat i lidí. Stal se základem tovární výroby. Později byl nahrazen spalovacími, naftovými motory a elektromotory.;
- využívání nových materiálů;
- proměna dílenské a manufakturní výroby ve velkovýrobu;
- nové zdroje energie.

Výrobní podniky v této době vyráběly jen stejnorodou produkci – ve velkých objemech jeden druh výrobku, který si bez problému nacházel své místo u zákazníka. Hlavním úkolem účetní evidence tak bylo poskytovat podklady pro určení objemů zdrojů spotřebovávaných ve výrobě, tedy **údaje o velikosti skutečných nákladů podnikových výkonů**. Náklady na výrobu byly poměrně malé, využívalo se totiž hojně levných pracovních sil – žen a dětí.

2. vývojová etapa (polovina 19. století – počátek 20. století)

Druhá vývojová etapa byla ve znamení postupně se zvyšující složitosti výrobního procesu. V této době se rozšiřuje sortiment – prosazuje se výroba již ne jen jednoho druhu a typu výrobků, ale specifických, trhem žádaných typů výrobků. Reakcemi na to byly centralizace a monopolizace; vznikaly velké podnikatelské celky – kartely, syndikáty, trusty, koncerny apod. Vznikaly první bankovní a peněžní systémy. Významné postavení v obchodním dění získala burza s cennými papíry.

Rozvíjí se v této době tzv. **vědecké řízení výroby** (taylorismus) a **normotvorba**²⁴. Vzniká jednoduchá forma **nákladového účetnictví** sbírající data o vzniklých nákladech, především pro sestavení výsledné **kalkulace skutečných vlastních nákladů** výroby, a tím i pro **cenotvorbu** (tvorbu prodejních cen). Vzniká zárodek **normové metody (Standard Costing)**. V této době se rovněž začínají vyskytovat první problémy s přičítáním režijních nákladů (podnikových režii) a s propočty nákladů ve sdružené výrobě. Dochází k mezipodnikovému prorůstání kapitálu a integraci velkých podniků, jak vertikální (v případě hutnictví, chemického průmyslu aj.), tak i horizontální (zvláště u strojírenských podniků). V reakci na to je, jako přirozené vyústění, zaváděno

²⁴ Normotvorba je procesem nejen stanovujícím technicko-hospodářské normy času, práce apod., ale řešící i praktické uplatňování metod normování podnikových úseků, dílčích úkonů, operací až na úroveň pohybů.

tzv. **odpovědnostní účetnictví**, uspokojující potřebu sledovat náklady a plynoucí výnosy dle jednotlivých středisek (útvárů, úseků), dle místa jejich vzniku.

3. vývojová etapa (1. polovina 20. století – 80. léta 20. století)

Tato etapa je mimo jiného také ve znamení druhého válečného konfliktu celosvětového dosahu, vypořádávání se s jeho důsledky a dopady. A tak především ve 30. a 40. letech 20. století dochází k prudkému rozvoji zbrojní výroby, v pozdějších desetiletích rovněž k rozvoji elektroniky, elektrotechnického průmyslu, informačních systémů, výroby raket, družic apod.

Mnohé z těchto výrob mají dlouhý výrobní cyklus. Bylo vysledováno, že rozhodující procento nákladů je vynakládáno v rámci přípravné fáze výroby, zejména při procesu vývoje a technické přípravy výroby. Stoupá tak v závislosti na tom význam tzv. strategických nákladů vázaných k výzkumu, k technickému rozvoji a technické přípravě výroby. Dochází ke zvyšování významu **rozpočetnictví** a **předběžných kalkulací**. Vznikají specifické **problémy kontroly a řízení nákladů v kusové a malosériové výrobě**. Před rokem 1950 se k výpočtům nákladů a finanční kontrole užívaly metody nákladového účetnictví a rozpočty. Zhruba po roce 1965 se zájem přesunul k metodám a nástrojům zajišťujícím **informace pro plánování a řízení**. Dále se rozvíjelo **odpovědnostní účetnictví**.

4. etapa (80. léta 20. století – dosud)

Konec 20. století je ve znamení dále se zvyšující úrovně strojní výroby, rostoucího počtu automatizovaných výrobních procesů a rozvíjející se robotizace. Zvyšují se nároky na kvalitu a přesnost dodávek, a to často přímo na odebírající pracoviště, což vyústilo ve vznik celé řady nových směrů a přístupů v dodavatelských činnostech (např. systémy řízení jakosti, metoda Just in Time, Kanban a jiné).

Král (2010), Petřík (2009), Šoljaková (2003) i jiní autoři poukazují na zřetelný **trend nárůstu objemu fixních nákladů** a proti tomu naopak **poklesu přímých mezd**, což mělo za následek hledání jiných, přesnějších rozvrhových základů. Problémem bylo, že způsoby přičítání režijních nákladů zůstávaly i přes změny ve struktuře nákladů po dlouhá léta beze změn. Metody a nástroje manažerského (nákladového) účetnictví nereagovaly a nezačaly odrážet měnící se poměr mezi fixními (režijními) a variabilními (přímými) náklady. Díky tomu až po dlouhé době vyplývají na povrch negativní důsledky dosavadních způsobů přičítání režii. Dochází ke **kritice nákladového účetnictví**, a to zejména ve smyslu jeho přílišné provázanosti s finančním účetnictvím.

Stále více se zdůrazňuje potřeba dodávat kvalitní, včasné a úplné informace manažerům pro rozhodování. Devadesátá léta ukazují, že je stále více důležité vytvářet hodnoty prostřednictvím efektivního využívání zdrojů používáním vhodných technologií, které budou maximalizovat hodnotu pro zákazníka, hodnotu pro akcionáře.

Jak uvádí Ittner a Larcker (2001), lze světový vývoj manažerské účetní praxe vyjádřit následujícím sledem:

Tabulka 1: Světový vývoj manažerské účetní praxe

Hrubý časový odhad	Zaměření	Trendy v manažerském účetnictví
Před r. 1950	Určování výše nákladů, finanční kontrola	Rozpočtování, nákladové účetní systémy
60. léta 20. století	Zajišťování relevantních informací pro manažerskou kontrolu	Oddělení operativní kontroly od strategického plánování
70. léta 20. století	Plánování a kontrola	Výběr účetních a kontrolních technik dle interních a externích determinujících faktorů podniku (vnější prostředí, technologie, konkurenční strategie, podnikatelská vize, změny v odvětví, měnlivost trhů atd.)
80. léta 20. století	Redukce plýtvání	Strategické řízení nákladů (ABM, ABC, ABB)
90. léta 20. století – současnost	Tvorba hodnoty firmy	Metoda Balanced Scorecard – vyvážená karta výsledků – významných ekonomických ukazatelů, opatření, jenž měří návratnost poskytovatelům kapitálu (akcionářům), manažerské účetní systémy zabývající se současnou a budoucí strategickou mírou nejistoty

Zdroj: vlastní úprava, 2012, Ittner, Larcker (2001)

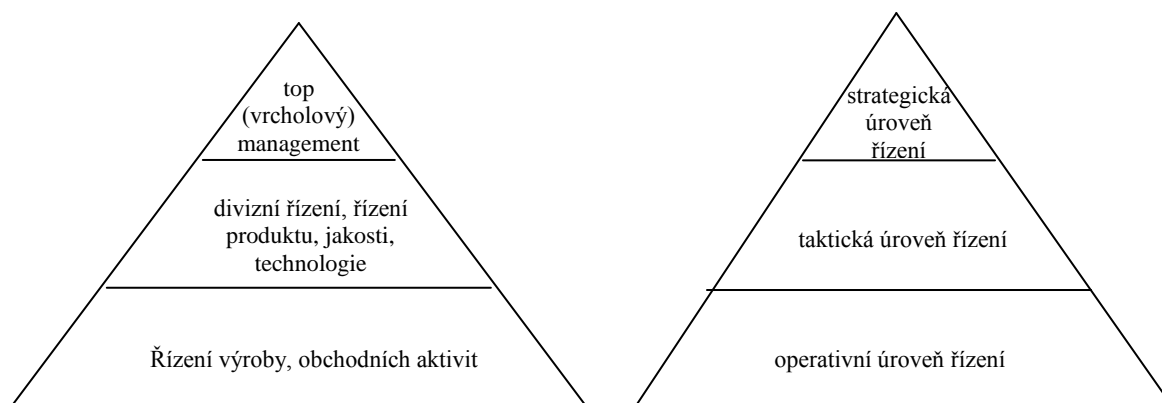
4 Podnikové řízení a jeho stupně

Ať se jedná o střední, případně velké společnosti či malé podniky rodinného typu, kde řídicí roli přebírá vlastník, vždy hraje podnikový management v aktivitách řízení a koordinace činností podniku klíčovou roli. Nezastupitelná role managementu podniku se projevuje v *plánovací* činnosti, vytváření odpovídající struktury organizace z pohledu zajištění podnikatelské činnosti lidským kapitálem – *organizování*, rozdělování úkolů a pravomocí – *delegování*, běžném rozhodování, koordinaci až po *kontrolu* plnění stanovených (vytyčených) cílů i dílčích jednotlivých úkolů.

Celý, vzájemně mnohými vazbami provázaný, systém podnikového řízení je možno rozčlenit do několika stupňů – úrovní řízení. Ustavily se tři úrovně – nejvyšší (také **strategická úroveň řízení** zastoupená vrcholovým managementem), střední (**taktická úroveň řízení**, často ve formě divizionálního řízení) a nejnižší úroveň (jinak

též označovaná jako **operativní řízení**). Schématické znázornění zmiňovaného faktu přibližuje ve formě pyramid následující obrázek 7, přičemž obě uváděná pyramidální znázornění jsou si ekvivalentní, záleží na zohlednění různých charakteristik skupin. Vrcholová (strategická) úroveň řízení vyžaduje kupř. data o dosavadním vývoji (růstu) tržní hodnoty firmy, střední úroveň řízení pak informace krátkodobějšího charakteru např. o míře zákaznické spokojenosti, ziskovosti jednotlivých tržních segmentů, trhů, zákazníků, výrobků. Největší důraz na rychlost poskytování informací pro rozhodování má operativní úroveň řízení. Generovány jsou data a informace typu: aktuální průběh a parametry výroby, odbytu, zásobování, zákaznického servisu a jiné.

Obrázek 7: Podnikové úrovně řízení



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

V rámci vertikální struktury řízení existují následující předpoklady:

- mezi nadřízenými a podřízenými stupni probíhá nepřetržitá vzájemná komunikace;
- nadřízené stupně mají právo poskytovat v rámci svých rozhodnutí základní ukazatele – mantinely rozhodovacího prostoru podřízeným stupňům;
- úspěch vyššího stupně závisí na splnění úkolů na nižším stupni.

Strategická úroveň řízení podnikových aktivit a činností

Cílem managementu této úrovně řízení je dbát o získání silnější či „alespoň“ udržení stávající úrovně konkurenční výhody podniku. Děje se tak prostřednictvím stanovování účinných postupů – tzv. strategií. Výsledkem jejich úspěšné realizace je pak dosažení podnikem vytyčených strategických cílů a naplnění podnikové vize (poslání). Vrcholoví manažeři odpovídají za celkovou výkonnost podniku, formulují výše zmíněné strategie,

kontrolují také postupné plnění podnikových cílů, prostřednictvím dohledu nad manažery na taktické úrovni řízení.²⁵

Strategické řízení probíhá v cyklech. Takovýto jeden cyklus je sledem navzájem navazujících činností, které obvykle jdou za sebou, navzájem na sebe navazují, ale není ojedinělé, když se tyto činnosti vzájemně ovlivňují a některé z nich pak zpětně působí na činnosti předcházející. Obecné znázornění takového cyklu lze shrnout následujícími body:

- formulace východisek (základních premis, vize);
- provedení strategické analýzy (s využitím metod jako jsou např. SWOT analýza, PEST analýza, matice BCG);
- formulace (určení) cílů;
- formulace strategií;
- výběr nejvhodnějších strategií;
- realizace (implementace) strategií;
- kontrola strategií.

V souvislosti s rozvojem strategického řízení je zapotřebí zmínit vyváženou soustavu ukazatelů, která má za úkol propojit strategii celé firmy s každodenní operativním řízením – tzv. koncepce **Balanced Scorecard** (BSC). Jedná se o, v současné době velmi moderní a oblíbený, nástroj řízení, který má kořeny v 90. letech 20. století na Harvard Business School. Autory koncepce tzv. „vyvážené karty výsledků“ jsou američtí ekonomové Robert S. Kaplan a David P. Norton. Poukazovali a kritizovali omezenost hodnocení firem založených jen a pouze na základě výsledných hodnot finančních ukazatelů a metod na nich založených (blíže viz Šulák, Vacík, 2003). Tato myšlenka je poté přivedla k vytvoření nového, lepšího a komplexnějšího systému řízení. V Evropě se průkopníkem této metody stal Němec maďarského původu Péter Horváth (viz Kaplan, Norton, 2000).

Taktická úroveň řízení podnikových aktivit a činností

Na taktické úrovni řízení působí střední management, jehož úkolem je konkretizovat *podnikové politiky*, rozpracovávat strategické cíle do dílčích (*taktických*) *cílů/plánů*, sestavovat na jejich základě *taktické rozpočty*, transformovat systém na nižší odpovědnostní, výkonové a procesní úrovně²⁶ a spolu-napomáhat tak díky naplňování

²⁵ Podrobně se problematikou zabývají autoři jako např. Veber, Bělohávek, Košťan, Šuleř (2006).

²⁶ Tyto postupy jsou následně realizovány podnikovou operativou.

vybraných podnikových strategií v podobě konkrétních postupů k dosažení podnikových cílů.

Střední management rozhoduje o velikosti objemu prodeje, o velikosti podílů na trzích, o výši realizovaného zisku, o výnosnosti investovaného kapitálu apod. Jeho základní funkcí je plánování, jenž je východiskem pro všechny další manažerské funkce. Plán však není neměnné dogma, je to návod popisující metody, jak dosáhnout určitých cílů. Při změně podmínek je nutno co nejdříve umět na změny podmínek zareagovat.

Operativní úroveň řízení podnikových aktivit a činností

Na nejnižší úrovni řízení se nachází – neméně důležitá – operativa, jejímž úkolem je konkrétně řídit a usměrňovat každodenní chod podnikových činností. Pro tuto úroveň řízení je charakteristický:

- krátkodobý časový horizont projevující se rychlou odezvou a operativností řízení změn,
- konkrétnost – minimální stupeň abstrakce a
- pružnost.

Úkolem operativy je co nejefektivněji využívat svěřených zdrojů podniku prostřednictvím řízení efektivnosti procesu výroby a její optimální hladiny, řízení nákladů, výnosů a zisku aj. Mezi základní nástroje operativního řízení patří limity, normy, kalkulace, krátkodobé rozpočty, krátkodobé plány cash – flow, plán zajištění likvidity.

5 Strategicky orientované manažerské účetnictví

Náklady a činitelé, jenž náklady ovlivňují

S náklady, jenž způsobují snižování ekonomického prospěchu (v podobě nižšího výsledku hospodaření) se sestává každá firma (blíže např. Popesko, 2009). Podnikatelské aktivity vždy přinášejí vždy větší či menší míru nákladů – náklady na materiál, mzdy pracovníků, nájemné apod. K činitelům, jenž ovlivňují velikost a skladbu nákladů, v podniku patří:

- velikost podniku,
- výrobní program,
- úroveň používané technologie,
- využívané suroviny, materiál,
- užívané pracovní prostředky,
- objem produkce
- produktivita práce,
- efektivita řízení,
- aj.

Přístupy k řízení podnikových nákladů

K řízení nákladů může management podniku přistupovat různými způsoby. Je bohužel nutno konstatovat, že k řízení nákladů se často management uchyluje a provádí nezbytné zásahy se snahou snížit velikost podnikových nákladů až v případech, kdy podniku hrozí zánik (likvidace), insolvenční řízení či jiné nepříjemné problémy podobného druhu, či „jen“ v obdobích, kdy je zaznamenáván pokles prodeje a od něj odvislé poklesy tržeb, pokles výkonnosti (problémy s rentabilitou, likviditou) apod. Manažeři jsou vystavováni velkému časovému tlaku, mnohdy též silnému tlaku vlastníka/akcionářů. Výsledkem jsou často drastické akce, které sice vedou ke kýženým efektům díky úsporám napříč celým podnikem k posílení peněžních přítoků, avšak za cenu rychlého vyčerpání podniku.

Jako schůdnější se jeví druhá možnost řízení nákladů, která spočívá v řízení nákladů středním managementem podniku. Manažeři v tomto případě nejsou vystavováni tak silnému časovému tlaku, jako tomu bylo v předešlém případě, což vede ke dlouhodobějším efektům, ale i přesto je výsledkem pouze částečně vyšší efektivnost stávající nákladové struktury.

Za nejlepší způsob, jak náklady řídit, ale považují *dlouhodobé – strategické řízení nákladů*. Strategické myšlení a opatření při řízení nákladů v dlouhodobém horizontu umožňují flexibilně (při zohledňování změn tržních podmínek) přizpůsobovat a měnit strukturu nákladových položek a udržovat tím dlouhodobou konkurenceschopnost

podniku. Nutným předpokladem pro úspěšnou aplikaci strategického přístupu k řízení nákladů v podnikových procesech je důsledná koordinace činností a plynulé informační toky od nejvyšších pater řízení podniku směrem k manažerům na nižších úrovních řízení (blíže viz článek Snižovat náklady by měly i úspěšné firmy (2007)).

Strategické řízení nákladů podniku

Strategické řízení nákladů zahrnující systematické sledování nákladové struktury podniku a její flexibilní změny v případě potřeby, byť je problematikou nejmladší, díky stále tvrdším dopadům a následkům změn posledních let, nabývá stále více na významu. Proto budou metody a nástroje strategického řízení nákladů analyzovány nejdříve. Stále využívané tradiční přístupy řízení nákladů se zaměřují primárně a většinou pouze na řízení nákladů ve fázi výroby produktů (jejich kompletace, montáže apod.). Předvýrobní a povýrobní fáze jimi však zůstávají opomíjeny²⁷. Dále uváděné „moderní“ metody a nástroje manažersky orientovaného účetnictví se snaží tento nedostatek eliminovat.

Metody a nástroje strategického řízení nákladů podniku

5.1 Řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu

Jedním z přístupů strategického řízení nákladů, který se svým pohledem na náklady výrobku výrazně liší od tradičního pojetí ilustrovaného výše, je řízení nákladů během celého „života“ (životního cyklu) produktu. Přístup Life Cycle Costing pomáhá eliminovat výše zmíněné nedostatky „tradičních“ metod a počítá s veškerými náklady vynakládanými na produkt.

Jedním z nástrojů uplatňujících širší pohled na náklady produktu je tzv. **kalkulace životního cyklu** (z angl. Life Cycle Costing, Life Time Costing, LCC). Jejím smyslem je dosáhnout co nejpřesnějšího odhadu nákladů na výrobek, které vzniknou v průběhu celého životního cyklu („života“) produktu (výrobku, popřípadě služby). Do propočtů se zahrnují všechny neopomenutelné náklady, tedy nejen výrobní náklady, ale i takové náklady jako např.: náklady na výzkum a vývoj, náklady na konstrukční a technologickou přípravu výroby, náklady spojené s ukončením výrobního

²⁷ Náklady vznikající v předvýrobních a povýrobních fázích do „tradičních“ nákladových kalkulací nevstupují. Náklady vznikající v předvýrobních fázích zahrnují náklady na výzkum, vývoj, design budoucího výrobku, výrobu prototypu, zkušební vzorku aj. Do nákladů vznikajících v povýrobní fázi pak lze zařadit náklady na likvidaci škod na životním prostředí atp.

cyklu (likvidací následků škod na životním prostředí) apod. Tím napomáhá nejen pochopení, jak náklady na výrobek postupně nabíhají, ale také umožňuje identifikovat ty úkony/činnosti/aktivity, které jsou nadbytečné a měly by být eliminovány, protože výrobku nepřidávají na hodnotě, či ty, které jsou příliš drahé a existuje tu možnost, dělat je efektivněji a tím také levněji.

Stále více se této metodě začíná přikládat na významu. Bylo totiž vysledováno, že, jak uvádí Král (2006, str. 554), až 90 % nákladů souvisejících s výkony je výsledkem rozhodnutí učiněných v předvýrobních etapách. Lze se setkat se třemi variantami této kalkulace, podle toho, kdy je kalkulace životního cyklu produktu sestavována. Největší význam má dle mého názoru **kalkulace životního cyklu sestavovaná před samotným zahájením výrobního procesu**²⁸. Spolu s **kalkulací cílových nákladů** je vhodná pro strategické řízení nejen nákladů. Jedná se totiž o techniku mající své uplatnění i v úlohách spojených s cenovým rozhodováním. Fáze před zahájením výroby je velmi podstatná, protože se zde rozhoduje o zásadních otázkách spojených s produktem (výrobkem) typu: zařadit či nezařadit ten který výrobek do výrobního programu, jak bude vypadat, jakou technologií bude vyráběn a podobně.

Aby byla kalkulace životního cyklu sestavena před zahájením výroby správně, je nutné mít jasnou představu o podobě následujících několika kritérií. Významné jsou:

- délka životního cyklu výrobku, tedy doba, po kterou se bude nejpravděpodobněji výrobek vyrábět a prodávat. Závisí především na úspěchu výrobku na trhu, na kvalitě provedení předvýrobní etapy (etapy výzkumu a vývoje), na tom, jak dlouho potrvá, než přijde konkurence s novým výrobkem, jenž by tento nahradil;
- odhad objemu prodeje výrobku za celý životní cyklus – představuje klíčový krok výrazně ovlivňující výnosy z prodejů, celkové variabilní náklady, celkové i průměrné fixní náklady a všechny ukazatele z nich odvozené (např. dobu návratnosti, rentabilitu, bod zvratu apod.);
- očekávaný vývoj ceny;
- odhad celkových nákladů spojených s výrobkem – tyto náklady zahrnují především náklady na výzkum a vývoj, zavádění výroby, vlastní výrobní náklady, prodejní náklady apod.;

²⁸ Dále existuje kalkulace životního cyklu sestavovaná v průběhu životního cyklu produktu, která slouží především ke kontrole výchozí kalkulace a pak také kalkulace životního cyklu produktu sestavovaná až na konci životního cyklu produktu. Ta je klíčová v rámci kontrolního procesu.

Kalkulace životního cyklu umožňuje přihlédnout k nákladům, které se obvykle do běžných operativních a plánových kalkulací nezahrnují – nákladům, jenž jsou spojené se zahájením a ukončením výroby, k nákladům na poprodejní služby, nákladům za poškození životního prostředí apod.

Kalkulaci životního cyklu je také možno použít jako nástroj k řízení a kontrole nákladů na výzkum a vývoj – díky kalkulaci životního cyklu je možné posuzovat tyto náklady z pohledu efektivnosti²⁹.

5.2 Řízení nákladů v předvýrobních etapách

Posun a přínos **přístupu řízení nákladů se zaměřením na předvýrobní etapy** je v porovnání s „tradičními“ metodami řízení nákladů v silnější orientaci na zákazníka. Ještě před samotným procesem výroby jsou činěna rozhodnutí klíčového významu pro budoucí úspěšnost i nákladovost produktu. Mezi tato klíčová rozhodnutí patří hledání „správných“ odpovědí na otázky typu:

- Jaké má mít (bude mít) výrobek vlastnosti?
- Jaká technologie má být (bude) při výrobě tohoto výrobku použita?

Rovněž jsou poměřovány náklady produktu ve vztahu k ceně a k požadavkům zákazníka. Tato metoda umožňuje určit, zda-li při prodeji inkasovaná cena za produkt je dostatečná natolik, aby alespoň dokázala pokrýt veškeré náklady nutné pro samotný vznik produktu (blíže k problematice uvádí např. Drury, 2000).

Target Costing je spojen s **kalkulací cílových nákladů**. Target Costing je anglickým termínem, který označuje řízení nákladů na výrobek v předvýrobních etapách, metodu cílující na náklady vyvstávající při plánování budoucího produktu a jeho designu. Úkolem je dosáhnout před skutečným zahájením výroby nového, inovovaného či nějak vylepšeného výrobku takových nákladů, které by byly podniku schopny zajistit požadovanou míru zisku. Tato zákaznický orientovaná technika vznikla v Japonsku, avšak postupně její metodologii převzaly i americké a evropské podniky a společnosti.

Přínos této metody spatřuji především v silné orientaci na zákazníka, ve snaze řídit náklady na výzkum a vývoj a v silném zdůraznění vazby mezi vlastnostmi, náklady,

²⁹ Náklady zahrnující vývoj a výzkum je možné označit jako investice.

cenou produktu (výrobku či služby) a zákazníkem, respektive možností realizace konečného produktu na trhu.

Target Costing však kromě nesporných výhod přináší i určitá rizika (blíže např. Drury, 2000). Díky tomu, že je kalkulace sestavována ještě před samotným zahájením výrobního procesu, může být cena stanovena méně či více odlišně, občas i příliš vysoko či naopak příliš nízko³⁰. Často zmiňovanými nevýhodami, jak uvádí např. Šoljaková (2003), jsou také fakt, že:

- snaha dosáhnout cílové náklady může prodloužit fázi přípravy, resp. výzkumu a vývoje, se všemi důsledky změn vyplývajících z časového posunu odhadu ceny a výroby, včetně zvýšení nákladů na V&V;
- snižování nákladů má objektivní hranici, za níž je už jen snížení kvality výkonu. Je nezbytné, aby kalkulace cílových nákladů tuto hranici respektovala.

Na techniku Target Costing navazuje celá řada dalších metod a přístupů, jako příklad uvádím např. metodu kontinuálního snižování nákladů – kalkulaci Kaizen, metody založené na řízení nákladů dle dílčích aktivit, řízení hodnotového řetězce (Value Based Management) a jiné.

5.3 Řízení nákladů během výrobních etap

Řízení nákladů během výrobních etap je dalším z principů používaných v rámci strategického řízení nákladů. V současné době je využíván především v japonských společnostech a firmách v rámci kalkulace životního cyklu. Konkrétním reprezentativním příkladem mechanismu řízení a redukce nákladů během výrobních etap je technika s názvem **Kaizen Costing**.

Účelem kalkulace Kaizen Costing je kontinuální **snižování nákladů během výrobních etap**, zejména v konstrukci a samotném procesu výroby. To je jeden z parametrů, kterým se tato technika liší od techniky Target Costing. Technika Target Costing totiž dosahuje snižování nákladů díky zaměření na produkt v předvýrobních etapách – na design produktu, techniku jeho výroby, instalované funkce apod. Kaizen Costing se snaží zredukovat náklady v procesu výroby, čímž chce zde dosáhnout efektivnosti. Účinnost této techniky je však znatelně nižší, ato díky již zmíněnému faktu

³⁰ Je-li cena stanovena příliš vysoko, existuje reálné nebezpečí, že tento výrobek pak za tuto předem kalkulovanou cenu nebude trhem akceptován – snížení ceny pak nepřináší požadované zhodnocení. Častější je však jev, kdy je cena naopak stanovena jako příliš nízká, což vede k tomu, že se až nepřírozeně tlačí na další a další snižování nákladů. Zde pak hrozí riziko snížení kvality odvedené práce, např. i díky použití méně kvalitního materiálu, což má v konečném důsledku efekt zcela opačný. Náklady začnou díky reklamám zákazníků, zhoršení pověsti o kvalitě výrobků aj. růst.

vycházejícího z dlouhodobých zkoumání, že převážná část nákladů vzniká již v předvýrobních etapách. Použití tohoto přístupu, jak dokládá podniková praxe japonských společností a firem, ale i přesto vede k významným úsporám v podnikových nákladech. Jak uvádí Hradecký, Lanča, Šiška (2008), ...má metoda kontinuálního snižování nákladů za úkol udržovat stávající (aktuální) úroveň nákladů vyráběné skladby výrobků a přitom současně systematicky pracovat na snižování těchto nákladů na požadovanou úroveň... V praxi se však často optimalizace úkonů ve výrobním procesu děje také prostřednictvím technik, jako jsou např. nahrávání pracovních činností zaměstnanců, na něž navazuje analyzování skutečně využívaného času, času prostojů a zbytečně neefektivně vynaložených úkonů. Následně jsou hledány způsoby, jak neefektivně využívaný časový fond omezit či úplně eliminovat (to však ne vždy je možné).

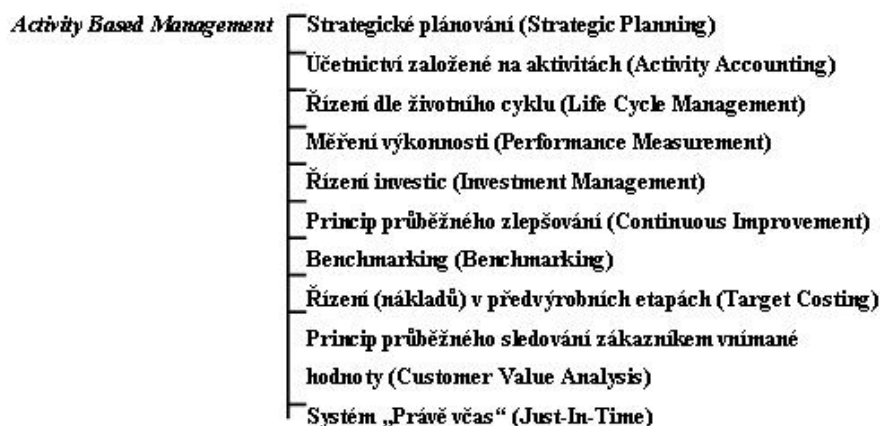
5.4 Přístup založený na přiřazování nákladů aktivitám, činnostem a procesům

Jak uvádí Petřík (2009), Král (2010) apod., o přístupu a ucelené koncepci **Activity Based Management (ABM)** lze hovořit po úspěšném přijetí jeho praktických technik, metod a nástrojů, jakými byly od konce 80. let, především však od počátku 90. let 20. století, **kalkulace nákladů dle aktivit** (tzv. Activity Based Costing, ABC), **rozpočtování dle dílčích aktivit** (Activity Based Budgeting, ABB) apod. Jedná se o manažerskou koncepci kladoucí důraz především na **procesní řízení** (blíže např. Needles, Crosson, 2002).

Procesní řízení vychází z předpokladu, že v rámci řetězce tvorby hodnot (z angl. Value Chain – viz Drury, 2000, p. 11) se vynaložené ekonomické zdroje, jinými slovy náklady podniku, prostřednictvím aktivit, činností a procesů transformují na výstupy podniku (výrobky, popř. služby).

Jak demonstruje obrázek 8, Activity Based Management reprezentuje přístup integrující všechny „nové“ účetní a manažerské koncepty do jednoho efektivně fungujícího systému.

Obrázek 8: Komponenty modelu Activity Based Management



Zdroj: vlastní úprava, 2012, MARTIN, James, R. *Management and Accounting Web. Activity Based Management Models, Summary*. Dostupné na [www: http://maaw.info/ABMModels.htm](http://maaw.info/ABMModels.htm).

Activity Based Management využívá informace o nákladech konkrétních aktivit např. při optimalizaci sortimentu, cenových rozhodovacích úlohách i v rámci úloh o budoucí kapacitě spojených s dlouhodobým dosahem rozhodování.

6 Metody a nástroje pro podporu takticko-operativního řízení

Oblast takticko-operativního řízení podniku zahrnuje velmi rozsáhlou skupinu metod a nástrojů, kterým se odborná literatura většinou věnuje do značné hloubky (např. skupina autorů katedry Manažerského účetnictví při VŠE v Praze – Fibírová, Šoljaková, Wagner, (2005, 2007), Král (2010)). Následující kapitoly tedy budou především shrnutím nejdůležitějších poznatků z dosavadního poznání problematiky:

- a) rozpočtování (subkap. 6.1),
- b) rozhodovacích úloh přinášejících dlouhodobé efekty a vyžadujících vklady prostředků (subkap. 6.2),
- c) rozhodování o cenách produkce (subkap. 6.3),
- d) kalkulací (subkap. 6.4),
- e) krátkodobých rozhodovacích úloh na vymezené kapacitě (subkap. 6.5),
- f) technicko-hospodářských norem (subkap. 6.6),
- g) interního reportingu (subkap. 6.7).

6.1 Rozpočtování a podnikové rozpočty

Rozpočty jsou nerozlučně spjaty s podnikovými plány (rozpočetnictví pak s procesem podnikového plánování), ato až do té míry, že je mnohdy problematiku

rozpočtování a plánování těžké od sebe oddělit³¹. V odborné literatuře převažuje názor, že rozpočty, jakožto nástroj vnitropodnikového řízení³², na podnikové (především krátkodobé) plány navazují, jsou konkretizovány pro jednotlivá střediska či výkony – vždy v peněžním vyjádření. Ke znakům, které dále podnikové rozpočty charakterizují, patří také vazba na konkrétní časové období a časté používání odhadů (viz Červený, Skálová, 2003).

Rozpočty jsou nástrojem pro poskytování podkladů pro cenotvorbu, úkolování a kontrolu. Jak uvádí Synek (2007, str. 120), rozpočty jsou zaměřeny, cituji: „na stanovování budoucích nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, příjmů a výdajů“ v podniku. Významnost rozpočtů v podnikovém řízení dokládá bohatý seznam v podnikové praxi používaných druhů rozpočtů. Uvádím dle Synka (2007) shrnutí nejčastěji používaných třídících prvků rozpočtů:

- **čas**, kdy jsou rozpočty členěny z hlediska délky období, pro která jsou sestavovány;
- **stupeň (rozsah) řízení;**
- **rozsah zachycovaných nákladů a výnosů;**
- **počet variant** (podrobně např. Synek, 2007).

Sestavení rozpočtů probíhá buď globálně, tedy **shora** či **zdola**³³. Postup užívaný při konstrukci rozpočtu lze shrnout do následujících osmi kroků:

1. Konstrukce rozpočtu tržeb;
2. Stanovení předpokládaného výsledku hospodaření;
3. Zpřesnění rozpočtu za zohlednění prognózy inflace, parity měn a daní;
4. Z plánu realizace krátkodobých strategických cílů stanovení investic;
5. Z plánu prodeje/výroby vyčíslení potřebných kapacit pracovních sil;
6. Zpracování detailních nákladových kalkulací na produkt;
7. Zpracování plánu rozvahy;
8. Zohlednění plánovaných příjmů a výdajů, sestavení rozpočtu cash-flow.

Shrme-li přínosy procesu rozpočtování a jeho výsledků – rozpočtů, lze konstatovat, že díky podnikovým rozpočtům lze:

- revidovat stávající plánovací postupy a posuzovat je z hlediska tvorby hodnoty,

³¹ Je tomu tak i díky nejednoznačnosti používané terminologie.

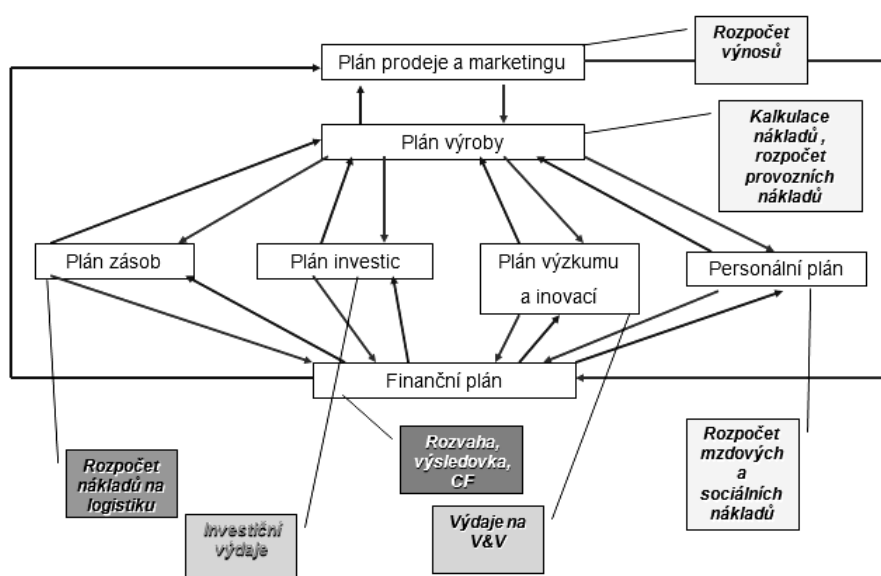
³² Rozpočty jsou rovněž hlavním nástrojem finančního řízení (Synek, 2007).

³³ Rozpočty vnitropodnikových útvarů jsou pak postupně sumarizovány od sestavených rozpočtů pomocných středisek, rozpočtů středisek hlavní výroby až po finální sečtení nákladů jednotlivých hospodářských středisek.

- sestavovat variantní scénáře zohledňující riziko,
- efektivně propojovat disponibilní zdroje s cíli,
- přesouvat zdroje s činností s nízkou přidanou hodnotou na klíčové aktivity,
- vyloučit činnosti, které přidanou hodnotu nepřinášejí nebo ji spotřebovávají,
- poskytovat relevantní informace pro controlling – sledovat soulad s cíli.

Provázanost a souvislosti podnikového procesu plánování a rozpočtování znázorňuje následující schéma:

Obrázek 9: Schéma systému podnikových plánů a rozpočtů podniku



Zdroj: ZAHRADNÍČKOVÁ, VACÍK (2011). *Studijní prezentace ze Strategického managementu*, Fakulta ekonomická. Západočeská univerzita. Plzeň.

6.2 Rozhodovací úlohy přinášející dlouhodobé efekty

Šíře i této oblasti využití metod a nástrojů manažerského účetnictví je značná, a proto cílem i této sub-kapitoly bude problematiku rozhodovacích úloh přinášejících dlouhodobé efekty a vyžadujících vklady prostředků zpřehlednit, vymezit klíčové body problematiky, charakterizovat tuto skupinu úloh a pomoci objasnit (v praktické části pak na konkrétních příkladech a případových studiích) její využití v praxi.

Soubor úloh zabývající se touto problematikou je v odborné literatuře označován různými způsoby, např. jako **investiční rozhodování**, **rozhodování o budoucí kapacitě** apod. V čem jsou však autoři jako např. Král (2010), Valach (2006) za jedno, jsou:

1. fakt, že je při úpravách podnikových kapacit³⁴ nutné uvažovat a činit rozhodnutí v dlouhodobém horizontu;
2. fakt, že je při rozhodování kladen důraz na respektování faktoru rizika z důvodu nejistoty budoucího vývoje tržních podmínek projevujících se např. fluktuacemi prodejů výrobků vyráběných na nově pořízených strojích, změnami daňového zatížení, úrokových sazeb, míry inflace atd.

Odborná literatura uvádí několik pohledů na **investice**. S cíli sub-kapitoly této práce však koresponduje jen jedno z nich, ato tzv. **podnikové pojetí investic**. Jedná se o pojetí, jenž investicemi rozumí rozsáhlejší peněžní výdaje (tzv. kapitálové výdaje), u nichž se očekává přeměna na budoucí peněžní přítoky během delšího časového období (dále viz Valach, 2006)³⁵.

V reakci na současné tržní podmínky roste význam myšlení v dlouhodobém časovém horizontu, stejně tak rozhodování o optimální skladbě budoucích podnikových kapacit, o podnikových investicích a způsobu jejich financování. Právě to totiž výrazným způsobem ovlivňuje budoucí výsledky hospodaření firem, jejich konkurenční schopnost, finanční stabilitu, míru rentability a další sledovaná „kritéria úspěšnosti“. Důsledně prováděná hodnocení efektivnosti investičních variant jsou díky dlouhodobému dosahu investic založena na odhadech všech relevantních příjmů a výdajů, které podnikové investice přinesou, případně již vyvolaly. Při rozhodování je

³⁴ Úpravy podnikových kapacit spočívají v navyšování, přizpůsobování struktur podnikových kapacit úpravám výrobního portfolia, v nezbytné restrukturalizaci kapacit, snížení celkového jejich objemu z důvodu neoptimálního vytěžování, zastarání strojů či jiných zařízení apod.

³⁵ Delším časovým obdobím se chápe období delší než jeden kalendářní rok.

rovněž nutná znalost tzv. oportunitních (přírůstkových) veličin³⁶. Jak uvádí Král (2010), základní členění těchto rozhodovacích úloh je dáno dvěma různými možnostmi rozhodování, a to:

- je znám cíl a užitná hodnota investice a hledá se nejefektivnější řešení;
- podnik disponuje omezeným objemem kapitálu a hledá se účelné investování tohoto kapitálu s cílem maximalizace prospěchu.

Rozhodování o investicích je vždy vázáno na vynaložení finančních prostředků, které jsou dlouhodobě vázány v podnikatelských aktivitách, a měly by proto přinášet příjmy minimálně odpovídající odměně za dlouhodobě vázaný kapitál. Při hodnocení ekonomické efektivity investičních projektů jsou porovnávány pozitivní efekty v podobě přítoků peněz z projektu s vynaloženými kapitálovými výdaji.

Hledisek třídění, stejně jako úhlů pohledu na úlohy o budoucí kapacitě, existuje několik. Nejčastěji jsou uváděna a v podnikové praxi využívána kritéria beroucí na zřetel faktor času (kritéria dynamická). Jejich opakem jsou kritéria, která naopak faktor času v úvahu neberou (jsou tzv. statická). Avšak mnohdy i takováto kritéria lze upravit tak, aby faktor času odrážela.

Výhodnost investičních variant je nejčastěji hodnocena metodami, které při hodnocení efektivity zohledňují očekávaný peněžní příjem z investice, tedy jmenovitě: metodou čisté současné hodnoty a jejími deriváty (vnitřní výnosové procento, index rentability). Peněžní příjem z investice je pak představován ziskem včetně odpisů (amortizace) plus dalšími eventuálními příjmovými položkami. Hodnocení investičních variant se dále také provádí pomocí **nákladových kritérií**, u kterých je kritériem hodnocení očekávaná úspora nákladů (účetní rentabilita investic, metoda průměrných ročních nákladů, metoda diskontovaných nákladů, metoda principu perpetuity) a kritériem doby návratnosti, a také pomocí **ziskových kritérií hodnocení**, která hodnotí danou investiční variantu podle očekávaného účetního zisku.

Dalším častým kritériem členění úloh na budoucí kapacitě jsou realizovatelné efekty z investičních projektů. Ty mohou být:

- peněžně vyjádřitelné – např. zisk z investice, peněžní příjem z investice a úspora nákladů,
- peněžně nevyjádřitelné – např. vytvoření nových pracovních míst,

³⁶ Vložení prostředků do určité varianty (projektu) je pro podnik na jedné straně možností, jak získat odměnu za jím vložený kapitál, na druhé straně ale je ale i ochuzením o odměnu z jiné alternativní varianty.

- obtížně peněžně vyjádřitelné – např. příspěvek ke zlepšení životního prostředí, zlepšení zdravotního stavu obyvatelstva.

6.3 Metody a nástroje manažerského účetnictví využívané při cenovém rozhodování

Ať jsou úvahy o hlavních cílech a směřování podniků jakékoliv (např. Popesko, 2009), vždy jsou některými z hlavních a sledovaných cílů dosažení přiměřené míry zisku a zajištění dlouhodobé konkurenceschopnosti. Jakým způsobem toho dosáhnout, bylo ve stručnosti nastíněno v kapitole 1.3. Dalším faktorem ovlivňujícím především současnou konkurenceschopnost, úspěch na trhu a i budoucí přežití, je odpovídající cenová politika šitá podniku na míru, a to tím spíše, že jak uvádí Needles a Crosson (2002), určení správné ceny podnikové produkce je více umění nežli věda.

V tomto směru jsou na management podniku kladeny vysoké nároky. Dnes se odpovídající znalosti, dovednosti a kompetence považují za nezbytný předpoklad. Manažer musí nad rámec tohoto být schopen předvídat reakce trhu – odezvu zákazníků na produkt a jeho cenu a také disponovat notnou mírou předvídavosti ve smyslu toho, jak např. na nový stav „odpoví“ konkurence.

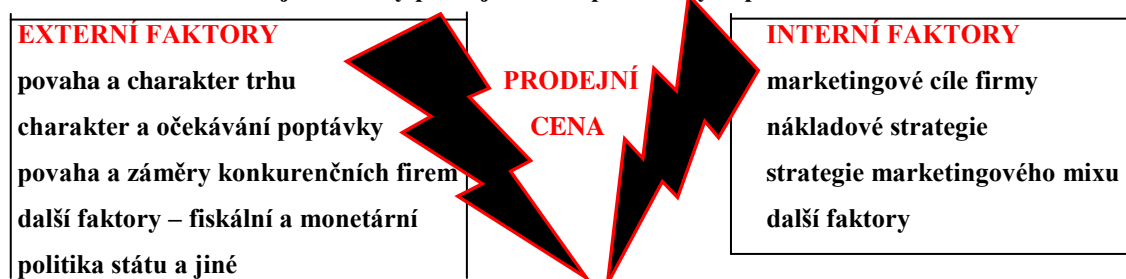
Díky významnosti, obtížnosti a závažnosti rozhodování v cenové oblasti jsou úkoly tvorby cen produktů vždy záležitostí vrcholového managementu podniku. Pouze v některých případech je rozhodování ponecháno na manažerech nižších úrovní podnikového řízení.

Přístupů a metod, jak správně prodejní cenu stanovit, existuje celá řada. Ceny často zohledňují a odrážejí záměry firmy, její dlouhodobé a krátkodobé cíle. Ceny jsou dále také odvislé od fáze, v jaké se podnikový výrobek momentálně nachází v rámci jeho životního cyklu. Dle Needles a Crosson (2002) mohou být ceny tvořeny na základě:

- cenových strategií podniku s ohledem na povahu nabízené produkce,
- s cílem maximalizovat zisky,
- s cílem udržovat, popřípadě posilovat tržní podíly,
- s cílem sociálně odpovědných cen,
- s cílem udržovat na minimu velikost ukazatele ROI,
- záměru být zákaznický orientován.

Z nich některé tlačí prodejní cenu produktu dolů a jiné nahoru. Je tak nutno najít rozumný kompromis mezi interními (vnitřními) a externími (vnějšími) faktory. Ty nejvýznamnější shrnuje následující obrázek 10.

Obrázek 10: Determinující faktory prodejních cen podnikových produktů



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Dle mého názoru bude 21. století ve znamení stále intenzivnějších snah o ochranu a postupné napravování ekologických zátěží životního prostředí, sociální odpovědnosti firem apod. Toto stanovisko podporuje rozvoj moderních přístupů a trendů jako jsou např. Corporate Social Responsibility (CSR, společenská odpovědnost firem), Environmental Management System (EMS, Environmentální management), Účetnictví udržitelného rozvoje, Sociální účetnictví a jiné. Ceny tak již nebudou pouze představiteli prezentace podniku (Pozn.: Cena výrobku, popř. služby, jako vyjádření hodnoty produktu pro zákazníka.), a tedy jeho úspěšnosti na trhu, ale rovněž i významnou součástí image podniku.

Jak bylo možno vidět na obrázku 10, jsou úlohy cenového charakteru specifickou kategorií úloh, protože se v nich mísí jak otázky managementu, tak i problémy spojené s marketingovými rozhodováními. Důsledkem je, že úlohy spojené s cenovým rozhodováním nelze jednoznačně zařadit do, v předešlých kapitolách vymezených, kategorií úloh, které manažerské účetnictví pomáhá řešit. Cenová rozhodování se prolínají s problematikou úloh na existující kapacitě, úloh souvisejících s dlouhodobým rozhodováním, navíc se přidává problematika operativního i strategického charakteru.

V odborné literatuře jsou nejčastěji uváděny tři základní **metody tvorby (stanovení) cen**. Často v praxi dochází k tomu, že se metody kombinují či jsou využívány jen jejich určité části. Jsou známy:

1. poptávkově orientované metody tvorby cen,
2. empiricky určená cena,
3. nákladově orientované metody tvorby cen.

Kromě těchto základních, nejčastěji uváděných metod určujících konkrétní způsob výpočtu ceny jsou známy a používají se také *metoda orientovaná na konkurenci*, *metoda stanovování cen podle vnímání hodnoty zákazníkem*, *metoda stanovování cen na základě konkurzu*, *smluvní cena*.

6.4 Kalkulace

Integrální součástí manažerského účetnictví tvoří kalkulace, nejvýznamnější nástroj alokování nákladů. Je tomu tak nejen z důvodu jejich dlouhé společné historie, ale také, a to především, díky významnosti kalkulací v rámci podnikového řízení. Dříve než bude podán důkaz významnosti kalkulací a budou ve stručnosti nastíněny oblasti využití a úkoly kalkulací a jejich souboru, tzv. kalkulačních systémů, je zapotřebí kalkulace přesně vymežit. Autoři zabývající se touto problematikou se shodují v názoru, že v nejobecnějším smyslu slova se kalkulací rozumí **propočet (přiřazení) nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové (finanční) veličiny na výrobek, práci nebo službu**, kterou je třeba v souvislosti s tvorbou výkonů provést.

Bližší vymezení však již tak jednoznačné není. Kalkulacemi jsou označovány:

- konkrétní *činnosti* přiřazování (stanovování u předběžných kalkulací, popř. zjišťování u výsledných kalkulací) nákladů výkonům (výrobkům, službám), popřípadě jiným subjektům³⁷ či
- *výsledek* alokační *činnosti* nebo
- celá *část informačního systému podniku* čerpající potřebná data zejména z rozpočetnictví a nákladového účetnictví.

Kalkulace jsou ovšem také stěžejním *informačním nástrojem* využívané především pro:

- stanovení nákladů a nákladové náročnosti jednotlivých výkonů,
- rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu produktu,
- stanovení hranice ceny (tvoří výchozí rozhodovací základnu pro nastavení cenové politiky),
- ocenění vnitropodnikových výkonů,
- oceňování výkonů jednotlivých útvarů a složek zásob,
- sestavování rozpočtů střediskových nákladů a výnosů,
- řešení reprodukčních úloh apod.

³⁷ Např. střediskům, oddělením, úsekům, útvarům, jednotlivým pracovníkům, podnikovým procesům, aktivitám, činnostem, projektům apod.

Pokud výše uvedená fakta zjednodušíme, lze konstatovat, že největší význam kalkulace hrají při řešení následujících typů rozhodovacích úloh:

- úloh typu řízení hospodárnosti a efektivnosti,
- úloh spojených s cenotvorbou.

Cílů alokací nákladů a z nich plynoucích úkolů existuje rovněž několik, jmenujme proto jen ty nejdůležitější. Díky správné alokaci nákladů jednotlivým nositelům nákladů (tzv. nákladovým objektům):

- jsou vzácné ekonomické zdroje podniku využívány efektivně;
- existují lepší možnosti, jak motivovat management a zaměstnance podniku;
- se snižuje riziko nesprávného stanovení cen za podnikové produkty;
- jsou k dispozici přesnější data pro stanovení optimálních kapacit, rozhodnutí o optimálním objemu výkonů, šíři sortimentu.

Kalkulovat přímé náklady je snadné, problém nastává v případě alokací režijních (nepřímých) nákladů. Při zpracovávání písemných přehledů jednotlivých složek režijních nákladů a jejich souhrnu na kalkulační jednici se používají následující metody:

- režijní přírážka (procento);
- režijní sazba (připočítávaná absolutní částka);
- metoda alokace dle aktivit/procesů³⁸.

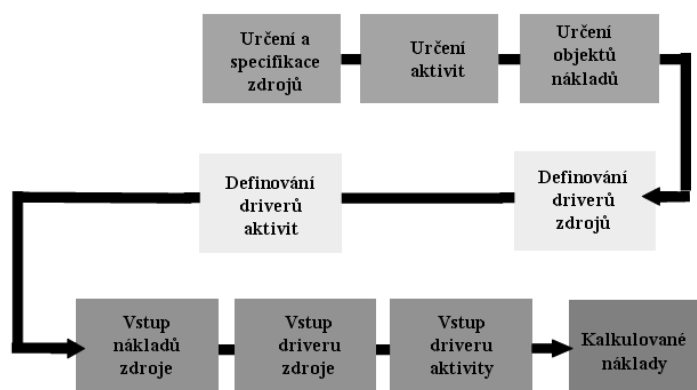
Byla publikována celá řada studií dokládajících fakt, že „tradiční“ kalkulační systémy a spolu s nimi jejich jednotlivé kalkulace – techniky založené na vztazích mezi náklady a objemy výkonů, vždy neukazují, resp. stále méně a méně přesně, správné cesty pro tvorbu cen a alokace zdrojů. Příčiny spotřeby režijních nákladů na výkony jsou totiž u jednotlivých skupin nákladů zcela odlišné a zdaleka neplatí, že hlavní příčinou je vždy pouze výše přímých nákladů nebo přímých mezd. Avšak nejen proto (nutnost řídit režijní náklady a hledat zde rezervy) byla navržena a začala se v praxi využívat metoda Activity Based Costing (ABC), která postupně přerostla v celkovou koncepci – přístup Activity Based Management (ABM), o kterém pojednávala subkapitola 5.4.

Přístup založený na alokaci nákladů dle dílčích aktivit upouští od alokace nákladů založené na proporcionalitě k tržbám a zaměřuje se na reálné náklady na

³⁸ V této souvislosti se lze setkat s termínem OVA. Jedná se o přidanou hodnotu z režie; režie jsou „rozpítvány“ na úroveň aktivit procesů, v relacích k činnostem.

činnosti (aktivity, procesy) podniku. Pomocí **kalkulace dle dílčích aktivit (Activity Based Costing, ABC)** jsou náklady přiřazovány elementárním procesům. Jak je možno postupovat, graficky vyjadřuje následující obrázek.

Obrázek 11: Proces kalkulace dle aktivit

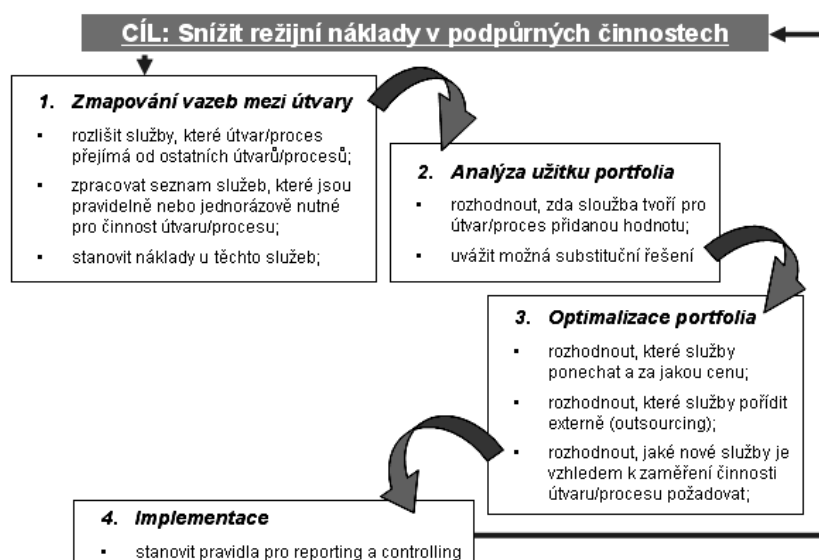


Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Zjištěné (především režijní³⁹) náklady se alokují na výkony (výrobky, služby, zákazníky) jako jednotkové náklady. Využíván je pro to širší počet rozvrhových základů, než jaký je využíván v případě tradičních kalkulací. Naopak, jak uvádí Hilton (1999, str. 216) pomáhá ABM díky informacím ABC vylepšovat operace (běžné činnosti – pozn. autorky) a identifikovat náklady, jenž se nepodílejí na tvorbě hodnoty (NVCA = Not Value Creating Activity). Ty by měly být minimalizovány či ještě lépe úplně eliminovány. Jak lze postupovat, aby bylo tohoto cíle dosaženo, znázorňuje následující obrázek.

³⁹ Do kalkulací produktů/služeb ABC přímo započítává marketingové, administrativní a jiné režijní (nepřímé) náklady.

Obrázek 12: Hodnotová analýza režijních nákladů OVA



Zdroj: ZAHRADNÍČKOVÁ, VACÍK (2011).

Pokud je přístup dle aktivit v podniku správně aplikován, je často výsledkem fakt, že se management podniku zaměřuje na řízení a usměrňování podnikových procesů namísto řízení na základě hodnotových výsledků. Jinými slovy, pozornost pak není zaměřována na dosahování plánovaných cílů, které si podnik během konkrétního období předsevzal splnit, ale na ovládnutí standardizovaných procesů a dosahování tak dlouhodobých pozitivních výsledků.

6.5 Krátkodobé rozhodovací úlohy

Společnými znaky této skupiny metod jsou krátkodobý časový horizont (dosah, působnost) a stabilní podniková kapacita. Často se v této souvislosti hovoří o tzv. úlohách na existující kapacitě, „řízení reprodukčního procesu, o jehož parametrech bylo již rozhodnuto“ (blíže viz Král, 2010). Podnikatelský subjekt „má jasno“ o produkci, kterou bude vyrábět a v jakém množství, o šíři a hloubce sortimentu, kterou bude zákazníkům nabízet ke koupi, na jaké zákazníky se bude zaměřovat a jaké jejich potřeby uspokojovat, jaké distribuční kanály při tom využije, ato vše na podkladě střednědobých a krátkodobých plánů. Minulá rozhodnutí determinují současné výsledky – je kladen důraz na hospodárnost, jinými slovy na optimální využití instalované kapacity. Jak však poznat, že je instalovaná podniková kapacita skutečně optimálně využita? Rozhodující pro řešení těchto úloh je správné rozdělení nákladů podniku na jejich fixní a variabilní složku (podrobně o nákladových modelech a jejich sestavování např. Dvořáková, 2011); to je však v praxi velmi složité.

Kromě výše zmíněného třídění úloh na existující kapacitě, tedy dle toho, zda je či není vymezená instalovaná provozní kapacita plně využita, existuje ještě celá řada dalších členění, uvedme např. úlohy, jejichž řešením se snažíme:

- dosáhnout hodnotově nejefektivnějšího řešení – jedná se o tzv. *optimalizační úlohy*;
- vybrat mezi několika různými alternativami (především možností v organizaci výroby a prodeje) efektivní řešení s přihlédnutím a zohledněním konstrukčních, technologických a později též výrobních možností – jedná se o tzv. *úlohy buď a nebo*“;

I v těchto úlohách hrají významnou roli náklady. Jejich výpočet se často provádí na základě zkoumání závislosti nákladů na různých objemech výroby. Třetí relevantní veličinu při tom tvoří zisk. Pro tyto úlohy se vžil a často se používá pojem **úlohy C-V-P analýzy**.⁴⁰ Základním východiskem je pak vždy podnikovou realitu více či méně zjednodušující lineární matematický model. V případě množstevního vyjádření výkonu v lineárním nákladovém modelu vynášíme na osu x výkony v objemovém množstevním vyjádření a současně na osu y pak náklady v peněžním vyjádření.⁴¹

CVP analýza pracuje na stejném principu jako kalkulace neúplných nákladů – vyčísluje přínos konkrétního objemu výroby za předem daných podmínek. Tento přínos lze pak definovat jako vytvoření určité, v penězích vyjádřené, částky potřebné alespoň pro pokrytí fixních nákladů, po odečtení variabilních nákladů z objemu celkových tržeb. Pokud platí, že podnikové fixní náklady jsou po odečtení variabilních nákladů objemem tržeb pokryty a stále zůstává určitá částka přínosu, podnik vykazuje zisk, *ceteris paribus*. V opačném případě má podnik ztrátu.

CVP analýza se velmi často používá v manažerském účetnictví při oceňování výrobků, volbě výrobního programu, strategií reklamy a marketingu, výrobních procesů apod. Někdy se označuje také pojmem marginální kalkulace, protože zkoumá, jak každá dodatečná jednotka výroby přispívá k pokrytí fixních nákladů a k tvorbě zisku. Pracuje s tzv. marginálními náklady – dodatečnými náklady, které je třeba vynaložit, pokud chceme vyrábět o 1 jednotku víc.

⁴⁰ Důvodem je z anglosaských zemí pocházející pojmenování tohoto procesu Cost – Volume – Profit (Price) Analysis.

⁴¹ Pro CVP analýzu je zapotřebí znát 5 základních činitelů: jednotkové variabilní náklady, celkové fixní náklady, objem výroby, cenu výrobků a výrobní mix.

6.6 Technicko-hospodářské normy

Hlavním důvodem, proč jsou **technicko-hospodářské normy** v podnicích využívány, je jejich pozitivní efekt na hospodárnost (úsporu nákladů) a efektivnost podnikových aktivit a činností vedoucí v konečném důsledku k pozitivnějšímu výsledku hospodaření. Technicko-hospodářské normy stanovují objem a strukturu nezbytně nutných výrobních činitelů pro uskutečnění – výrobu konkrétních, jednoznačně definovaných jednotek (jednic) výkonu (výrobku, popř. služby).⁴² Konkrétní hodnoty technicko-hospodářských norem jsou stanovovány ve hmotných nebo časových jednotkách. Vycházejí z konkrétních výrobních podmínek za nezbytného ctění zásad pravidel bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.

Velké množství rozličných technicko-hospodářských norem vedlo k potřebě jejich klasifikace. Výsledkem byl vznik celé soustavy norem, přičemž nejčastějšími třídícími hledisky byly a i v současnosti stále jsou uplatňované:

- a) normy dle hlediska předmětu normování (normy spotřeby přímého – jednicového a režijního materiálu, paliv, energií, času, spotřeby práce – mezd, kapacitní normy výrobnosti strojů a zařízení, normy odpisů, zásob, normy podílu jakostních tříd výrobků),
- b) normy dle hlediska jejich účelu, pro který jsou určeny (normy operativní, plánové normy),
- c) normy dle hlediska předmětu spotřeby (normy individuální, souhrnné), aj.

Technicko-hospodářské normy tvoří spolu s kalkulacemi a rozpočtovnictvím ucelenou soustavu nástrojů vnitropodnikového řízení.

6.7 Nákladové účetnictví založené na standardech

Nákladové účetnictví spolu s jedním z jeho nástrojů – standardy je nerozlučně spjata a jde ruku v ruce s kontrolními mechanismy podniku. Každodenně dochází k realizaci celé řady činností, o jejichž nutnosti uskutečnění bylo mnohdy rozhodnuto již v minulosti a jenž jdou ovlivnit v období plnění jen málo, za cenu vysokých ztrát. Kladen je proto důraz na **hospodárnost** podnikových aktivit, činností a procesů. Pomocí hospodárnosti v nákladech lze měřit výši vynaložených nákladů v procesu tvorby výkonů. Hospodárný je pak takový průběh nákladů, při kterém je dosahováno požadovaných výkonů s co možná nejnížším vynaložením ekonomických zdrojů.

⁴² Jedná se rovněž o nezbytně nutné množství určitého druhu zásob k zajištění žádoucího průběhu hospodářské činnosti.

Hospodárné vynakládání nákladů se měří porovnáním nákladového úkolu se skutečnými náklady, ato:

- v celkové výši – Tyto informace využívané především v odpovědnostním řízení jsou důležité pro řízení celkových nákladů, výnosů a zisku.;
- na jednotku výkonu – Tyto informace se uplatňují především v rámci řízení po linii výkonů. Kritériem hospodárnosti jsou pak průměrné náklady na jednotku výkonu.

Zvyšovat hospodárnost lze několika způsoby. Jednou z nich je tzv. **úspornost**, spočívající ve formě snížení absolutní výše nákladů vynaložených na konkrétní objem a strukturu výkonů, druhou pak tzv. **výtěžnost**. Jedná se o zvyšování objemu vytvořených výkonů při vynaložení stejném objemu nákladů.

Při hodnocení vývoje skutečně vynaložených nákladů a při jejich porovnání s předem stanovenou výší, je třeba zohlednit dva samostatné faktory ovlivňující vývoj výše skutečných nákladů:

- **vliv změny pořizovací ceny nákladových vstupů** – tzv. *kvalitativní odchylka*. Srovnává výši nákladů spotřebovaných vstupů při předem stanovených a skutečných pořizovacích cenách. Lze ji spočítat využitím následujícího vzorce:

$$(c_{ps} - c_{sk}) \times Q_{sk}$$

- **vliv změny ve spotřebovaném množství nákladových vstupů** – *kvantitativní odchylka*. Lze ji spočítat využitím následujícího vzorce:

$$(Q_{ps} - Q_{sk}) \times c_{ps}$$

kde:

c_{ps}	...	předem stanovená pořizovací cena
c_{sk}	...	skutečná pořizovací cena
Q_{sk}	...	skutečný objem spotřeby (např. materiálu)
Q_{ps}	...	předem stanovený objem spotřeby (např. materiálu)

Odlišení těchto dvou zcela odlišných faktorů vývoje nákladů je velmi důležité pro řízení nákladů, oddělení pravomoci a odpovědnosti útvarů, které zajišťují nákladové vstupy (útvary logistiky) a které jsou zodpovědné za vlastní spotřebované množství nákladových vstupů (útvary hlavní a servisní činnosti).

V této souvislosti jsou využívány rozdílové kalkulace (standard costing). Výše nákladů je stanovována předem podle norem a zjišťovány jsou rozdíly mezi normativem a předpokládanou skutečností (podrobně např. Petřík, 2009). Odchyly se analyzují

podle příčin jejich vzniku. Rozdílové metody jsou nejčastěji využívány pro řízení přímých nákladů, v opakované výrobě s montážní technologií.

6.8 Reporting

Poslední z významných oblastí spojených s manažerským účetnictvím a dále pak také s podnikovým controllingem, jejich metodami a nástroji, je problematika podnikového reportingu (reportování) a jeho výstupů – tzv. (finančních) reportů. Podnikový reporting lze chápat jako:

- *proces* – V tomto případě reporting obvykle zahrnuje výběr dat, jejich účelovou selekci, zpracování, formální úpravu a distribuci relevantních a správných informací určeným, nejrozličnějším skupinám uživatelů.
- relativně samostatnou *součástí informačního systému* podniku (blíže viz článek – Machač, 2003),
- *prostředek pro předávání informací o situaci podniku* mezi zainteresovanými osobami,
- jednu z klíčových *controllingových činností*,
- relativně autonomní *subsystém controllingu* – Na základě dosavadního vývoje je možno konstatovat, že reporting neplní jen *informační a kontrolní funkci* (vyhodnocování dosavadního vývoje hospodaření prostřednictvím systému vnitropodnikových výkazů a zpráv), ale také *plánovací funkci*.

Podnikový reporting pomáhá poskytovat cenné informace a data, na základě kterých manažeři činí rozhodnutí o opatřeních směřujících ke zlepšování výkonnosti podniku jako celku i jeho organizačních a odpovědnostních jednotek. Protože uživatelů může existovat celá řada a navíc mohou mít velmi různorodé požadavky, klade to na obsahovou i formální stránku reportingu značné nároky. V tomto směru literatura (např. Žůrková, 2007) při vymezení této problematiky rozděluje reporting spolu s reporty do dvou základních skupin, a to do skupiny externích reportů (reportingu) a do skupiny interních reportů (reportingu).

Externím reportingem je chápána činnost (povinnost) podávání zpráv jiným hospodářským subjektům, skupinám či jednotlivcům z důvodu zákonné či v jiných předpisech zakotvené povinnosti. Příkladem takového typu reportování jsou, jak Žůrková uvádí, nejčastěji reporty dceřiných společností jejich „matkám“ či např. zprávy pro organizace, jako je Statistický úřad apod. Dále pak jsou to také zaměstnanci

podniku, spolupracující podniky, dodavatelé, odběratelé, banky jako věřitelé, státní orgány, které jsou pověřeny výkonem určitých kontrolních funkcí ve vztahu k činnostem podniku (např. finanční úřad, pracovní úřad, hygienická služba aj.), orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst, široká veřejnost, různé občanské aktivity například v oblasti ochrany životního prostředí a mnoho dalších.

V porovnání s reporty pro externí uživatele jsou interní reporty (zprávy) – výstupy interního reportingu mnohem častější (blíže viz <http://www.mibcon.cz/cs/co-delame/epm/reporting-a-analyzy>) a jsou vyžadovány v pravidelných intervalech podnikovými manažery (osobami majícími pravomoci rozhodovat a spolu s tím také odpovědnost za výsledky podnikových činností), popř. samotným vlastníkem. Výsledkem pak je rozdílnost interních reportů co do obsahu, i z hlediska času. Z hlediska frekvence a pravidelnosti pak lze reporting členit na:

- standardní – zprávy jsou vyhotovovány v pravidelných intervalech a v předem stanovené struktuře,
- mimořádný – zprávy vypracovávají tak zvané „ad hoc“, to jest na základě vyžádání oprávněných orgánů. Může se jednat o mimořádné sestavení zpráv ve standardní struktuře nebo o obsahově specifickou zprávu či analýzu.

Zabezpečení reportingu

Prostřednictvím reportingu jsou často zveřejňována citlivá data, která musí být chráněna před neoprávněnými zásahy, často také zveřejněním. To se týká jak úniku informací ke konkurenčním firmám, který může způsobit ztrátu konkurenční výhody, tak i úniku v rámci firmy, kdy se informace, týkající se například mezd pracovníků nebo jejich osobních údajů mohou dostat k ostatním zaměstnancům, a to pak může být příčinou konfliktů na pracovišti nebo zhoršením zaměstnaneckých vztahů. Nejen to jsou důvody, proč je nutné klást důraz a nepodceňovat funkčnost informačních systémů ve firmách. Je zapotřebí, aby systém umožňoval vytvářet různými firemními pracovníky různé reporty v různou dobu (různě často), s ohledem na cílovou skupinu uživatelů. Měla by být důkladně promyšlena a správně nastavena práva vstupu do různých modulů systému, používání určitých funkcí a zobrazování dat a ukazatelů.

PRAKTICKÁ ČÁST

Následující – praktická část je druhým významným oddílem diplomové práce, plynule navazujícím na teoretickou část. Praktickou část práce tvoří celkem dvě kapitoly. První z nich – kapitola 7 (část 7.1) je katalogem příkladů a případových studií, který obsahuje zadání příkladů a případových studií. Jeho cílem je poskytnout podklad pro procvičení problematiky použití metod a nástrojů manažerského účetnictví při řízení podniku. Kompletní řešení souboru příkladů a případových studií pak lze nalézt v další subkapitole 7.2. Kapitola 8 přibližuje zvolenou metodiku a postupy aplikované s cílem praktického zpracování katalogu příkladů a případových studií v uživatelsky přívětivé formě v „komplexním systému pro podporu a řízení e-learningového vzdělávání“ LMS Unifor (blíže viz Egerová, 2011).

7 Katalog příkladů a případových studií pro subsystém manažerského účetnictví

7.1 Zadání příkladů a případových studií

1. Manažerské účetnictví – úvod do problematiky řízení nákladů, výnosů a zisku v podniku

Příklad 1.1

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 140 Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě:

- a) 160.000 Kč
- b) 120.000 Kč

Úkol:

Posuďte míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Příklad 1.2

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 140 Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě 120.000 Kč.

Úkol:

Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Příklad 1.3

O jakou formu hospodárnosti jde, pokud:

- spotřeba materiálu dle normy činí na 1 kus výrobku 100 Kč,
- se plánuje vyrobit 2.000 kusů výrobků,
- se ve skutečnosti vyrobí o 220 kusů výrobků více.

Kontrolní příklad 1.4

Management podniku na základě dat o průměrné nemocnosti svých zaměstnanců a s ohledem na trend vybírání dovolené předpokládal a zahrnul do výrobních plánů, že v září 2012 bude vyrobeno 2.500 kusů výrobků. Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 250 Kč. Uvažujte 2 situace. Na základě informací z výroby byl spotřebován materiál v celkové hodnotě:

- c) 630.000 Kč
- d) 585.000 Kč

Úkol 1:

Posuďte v obou případech míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Úkol 2:

Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda

- a) Odborná literatura jasně a jednoznačně vymezuje, co je to manažerské účetnictví, čím se zabývá, jaké plní funkce a jaké jsou jeho úkoly.
- b) Manažerské účetnictví jakožto jeden z informačních subsystémů podniku nezkoumá výkonnost podnikových procesů.
- c) Manažerské účetnictví lze za předem vymezených striktních předpokladů ztotožnit s účetnictvím pro řízení.
- d) Manažerské účetnictví je souborem nástrojů na podporu efektivního řízení pouze nákladů podniku.
- e) Manažerské účetnictví nepracuje s faktorem času, ale zohledňuje riziko.

f) Manažerské účetnictví a jeho výstupy jsou plně v kompetenci podnikatelského subjektu. Struktura a objem dat a informací z manažerského účetnictví není externími autoritami nijak regulován.

2. Strategické řízení nákladů v podniku

Otázka k zamyšlení I

Jaké vlastnosti musí mít cíle, aby byly tzv. SMART?

Případová studie II.I

Vymezte a dokažte schématicky působnost metod a nástrojů využívaných v rámci strategického řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu – výrobku, popř. služby.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda

- a) Stanovování cílů a strategií pro jejich dosažení je zbytečné. Hospodářská situace se tak rychle mění, že plánování ztrácí smysl.
- b) „Moderní“ přístupy k řízení nákladů podniku nezahrnují informace o nákladech v předvýrobních etapách.
- c) „Tradiční“ přístupy a metody řízení nákladů poskytují informace o nákladech nutných na odstranění následků škod na životním prostředí.
- d) Technika Target Costing se zaměřuje na optimalizaci nákladů v rámci předvýrobních etap.
- e) Součástí metody řízení nákladů v rámci předvýrobních etap je i metoda Kaizen Costing.

3. Řízení nákladů v předvýrobních etapách

Případová studie III.I

Jak byste postupovali, pokud by Vaším úkolem bylo provést kalkulaci cílových nákladů?

Případová studie III.II

Navrhnete nejvýznamnější determinanty stanovovaných cílových cen produktů.

Příklad 3.1

Společnost COMBOIL a.s. působí na trhu jako úspěšný výrobce kotlů. Jeho široký sortiment a nabídku tvoří kromě jiného také zplynovací kotle na tuhá paliva – na dřevo, uhlí a dřevo, dřevěné brikety a dřevo. Průměrná cena dosavadních modelů kotlů je 42.000 Kč. Management podniku se rozhodl na základě pozitivní odezvy trhu uvést na trh nový model kotle - kotle se zásobníkem. Díky celé řadě drobných vylepšení byla prodejní cena nového modelu – kotle se zásobníkem stanovena na 69.000 Kč. Management společnosti požaduje (očekává) 5 % zhodnocení (výnosnost), dosavadní hodnota podnikových aktiv činí 492.450.000 Kč. Náklady na marketingové aktivity, výzkum a vývoj jsou 50.090.500 Kč. Firma očekává, že roční objem prodeje bude podle realistického scénáře činit 1.300 kusů. Náklady na výrobu jednoho kotle se zásobníkem dle propočtové kalkulace byly vyčísleny v částce 29.900 Kč.

Úkol:

Na základě dostupných dat sestavte kalkulaci cílových nákladů.

Jaké jsou cílové náklady jednoho (kusu) kotle se zásobníkem?

(Pomůcka: Nejprve zjistěte požadovanou ziskovost kotle.)

Případová studie III.III

Příklady firem a společností, jenž jsou známy svými úspěchy díky zdařilé implementaci techniky Target Costing (Tanaka, T., 1993)

Pokuste se vyjmenovat alespoň sedm mezinárodních společností, jež dosáhly světoznámého ohlasu, i díky zavedené technice Target Costing.

Kontrolní příklad 2

Společnost ANVI a.s. na trh již několik let dodává GPS navigace. Cena stávajících modelů je 4.900 Kč. Na konci roku 2011 vyvrcholil inovační proces produktového portfolia firmy, a tak od roku 2012 mohl být začít prodáván zbrusu nový typ navigací. Díky mnohem lepším vlastnostem a s ohledem na konkurenční strategii firmy bylo rozhodnuto, že se nový typ navigace bude prodávat za cenu 7.890 Kč. Očekává se, že celkem bude prodáno 131.000 kusů těchto navigací.

Úkol:

Zjistěte požadovanou ziskovost výrobku, víte-li dále, že očekávaná výnosnost aktiv činí 9 % a celková hodnota aktiv podniku je 2.989.012.000 Kč.

Propočtová kalkulace jedné autonavigace vyčíslila náklady na jeden kus na 5.136 Kč. Je možno začít autonavigace ihned vyrábět nebo je nutno hledat způsoby, jak náklady na jeden kus výrobku snížit? Své tvrzení podložte výpočtem cílových nákladů, popř. stanovením cílové kalkulace nákladů.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda

- a) „Moderní“ přístupy k řízení nákladů podniku nezahrnují informace o nákladech v předvýrobních etapách.
- b) Target Costing je jednou z technik strategického řízení nákladů, jejímž úkolem je pomáhat řídit v podniku náklady.
- c) Target Costing je oproti „tradičním“ metodám a nástrojům více orientována na zákazníka.
- d) Target Costing je původně americkou technikou.
- e) Na to, abychom se dozvěděli, zda potenciálně inkasovatelná prodejní cena produktu dostatečně pokrývá veškeré náklady na produktu, nám technika Target Costing nestačí.

4. Řízení nákladů v průběhu životního cyklu výrobku

Otázka k zamyšlení I

Porovnejte metody a nástroje strategického řízení nákladů, které znáte. Které z nich považujete za nejúčinnější? Svou odpověď zdůvodněte.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda

- a) Kaizen Costing je technika, jejímž cílem je dosáhnout co nejpřesnějšího odhadu nákladů na výrobek, které vzniknou v průběhu celého životního cyklu („života“) výrobku.
- b) Strategické řízení nákladů a jeho metody a nástroje nezahrnují náklady na výrobek související se záběhem výroby a likvidací následků výroby.
- c) Díky technice Kaizen Costing a Life Cycle Costing lze nalézt aktivity a činnosti, které budoucímu výrobku nepřidávají hodnotu.

- d) Jedním z hlavních cílů techniky Life Cycle Costing je určit „správnou cenu“ výrobku.
- e) Cílem techniky Life Cycle Costing je dosáhnout efektivity v nákladech během výrobních etap, zejména v konstrukci a procesu výroby.

5. Řízení nákladů dle činností, aktivit a procesů

Příklad 5.1

Souvisí spolu nějak ABM a eliminace aktivit a nákladů nepřinášejících hodnotu? Pokud ano, jak? (podrobně např. Hilton, 1999, str. 216-218)

Příklad 5.2

Vyjmenujte největší přínosy kalkulace Activity Based Costing.

Příklad 5.3

Vymezte situace, kdy se nejčastěji používá metoda ABC/ABM a proč.

Případová studie V.I – ABM versus ABC

Vymezte slovně vztah mezi následujícími dvěma pojmy – Activity Based Management a Activity Based Costing. Svá tvrzení dokumentujte graficky na vybraném modelu (např. dvoudimenzionálním modelu ABC).

Případová studie V.II – Jak ABC pomáhá redukovat náklady?

Jaký je přínos redukci a eliminaci aktivit nepřinášejících hodnotu?

(blíže viz např. Turney, B. B. *How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost*. Journal of Cost Management 4. no. 4. pp. 29-35)

Příklad 5.1

Definujte postup kalkulace dle dílčích aktivit.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda

- a) ABC je nástroj pro procesně orientované řízení firem s cílem zdokonalovat a zefektivňovat výkony a eliminovat neefektivní činnosti a s nimi spojené náklady.

- b) Metoda Activity Based Costing (ABC) se zaměřuje na přesnost informací týkající se nákladů na výrobky, služby, procesy, výkony, distribuční kanály, zákaznické segmenty, smlouvy a projekty.
- c) ABC bývá kombinováno s tradičními kalkulacemi, a to tak, že se přímé náklady přímo přiřazují produktu, popř. službě, a pro alokaci nákladů, které nelze jednoznačně přiřadit, se použije technika Activity Based Costing.
- d) Kalkulace zpracována na základě přiřazování nákladů dílčím aktivitám je metodicky novým postupem.
- e) Metoda se aplikuje v odvětvích se širokým sortimentem výkonů náročných na pomocné a zajišťovací činnosti, dále ve zpracovatelském průmyslu s heterogenní výrobou a montážní technologií, dále v obchodních firmách, bankovníctví, pojišťovnictví a dopravě.
- f) V terminologii spojené s metodou ABM a jeho technikou ABC může být tzv. Cost Driverem počet nových výrobků, počet dodavatelů a odběratelů, počet obchodních řetězců, počet výrobních dodávek i počet smluv.

6. Takticko–operativní řízení nákladů v podniku

Příklad 6.1

Vyberte z následujících čtyř nabízených variant – koordinace, komunikace, expanze a alokace zdrojů, ty činnosti, jež pokládáte za hlavní snahy a cíle podnikového rozpočtování. Svoji odpověď zdůvodněte.

Příklad 6.2

S využitím odborné literatury proveďte klasifikaci podnikových rozpočtů.

Případová studie VI.1

Jak dokládá přístup tuzemských a zahraničních podnikatelských subjektů, podnikovým plánům a rozpočtům se vrací ztracená vážnost a jejich místo při řízení podniku. Porovnejte proto role, které podnikové plány a rozpočty plní v řízení podniků. Shrňte cíle podnikového procesu plánování a rozpočtování.

Příklad 6.3

Proveďte srovnání pevných a variantních (adaptivních) rozpočtů. Výsledky shrňte do tabulky.

Kvizové otázky

Vyberte z nabízených odpovědí ty nejvíce se hodící. Správných může být i několik, minimálně však vždy jedna.

1. Rozpočty mohou v podniku plnit roli:
 - a) podnikových plánů;
 - b) nástroje řízení využívaném v případě, že nejsou k dispozici přesnější nástroje a kde je reálný předpoklad existence výraznějších rozdílů (odchylek) mezi skutečností a žádoucím stavem;
 - c) nástroje, který stanoví konkrétní úkoly konkrétním vnitropodnikovým útvarům na konkrétní časové období.
2. K požadavkům na správné a efektivní řízení nákladů v průběhu tvorby výkonů patří:
 - a) vymezení pravomocí a odpovědnosti útvarů v rámci podnikových činností;
 - b) průběžná kontrola hospodárnosti ve vynaládání nákladů a dostatečná motivace zaměstnanců k dodržování hospodárnosti;
 - c) zjišťování výše předem stanovených i skutečně vynaložených nákladů na jednotku výkonů.
3. Pro oceňování interních výkonů jednotlivých útvarů se používají:
 - a) skutečně vynaložené náklady,
 - b) předem stanovené náklady,
 - c) tržní ceny.
4. Centralizace má
 - a) podobu takového způsobu řízení podniku, kdy rozhodovací pravomoc i odpovědnost je soustředěna na vrcholové úrovni řízení;
 - b) podobu takového způsobu řízení podniku, při kterém se využívá direktivních metod řízení;
 - c) za cíl, aby odpovědná střediska přesně, včas, kvalitně a hospodárně splnila zadaný úkol, většinou aniž by se od pracovníků střediska očekávala vlastní iniciativa.
5. Decentralizace

- a) je takový způsob řízení podniku, kdy jsou pravomoci a odpovědnosti přenášeny z nadřazených úrovní řízení na řídicí úrovně nacházející se v organizační struktuře níže;
 - b) využívá zejména takové nástroje řízení, které stanovují pouze rámcové podmínky a předpokládají uplatnění iniciativního přístupu pracovníků decentralizovaných útvarů, které by vedlo k nalezení a využití příležitostí ke zefektivnění podnikatelského procesu;
 - c) klade důraz na přínos středisek ke zhodnocení vynaložených zdrojů a finanční pozice podniku.
6. K nejdůležitějším nástrojům řízení nákladů patří:
- a) kalkulace nákladů a rozpočty,
 - b) plánování nákladů a technickohospodářské normy,
 - c) normativy a limity nákladů.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Rozpočty se zaměřují na stanovování budoucího výsledku hospodaření prostřednictvím zjišťování budoucích nákladů a výnosů, budoucích příjmů a výdajů.
- b) Rozpočty stanovují konkrétní úkoly jen podniku jako celku, nikoli jednotlivých střediskům či podnikovým oddělením či úsekům.
- c) Rozpočty hrají klíčovou úlohu v řízení přímých nákladů.
- d) Ačkoli lze rozpočtovat různé hodnotové veličiny, nejčastější – základní je rozpočet výnosů.
- e) Pro řízení má klíčový význam stanovení nákladového úkolu, již ne tak podstatná je kontrola jeho plnění.

7. Techniky rozpočtování

Příklad 7.1

Společnost VARILA a.s. se skládá z celkem čtyř středisek. Jedním z nich je hospodářské středisko Údržba, jehož měsíční kapacita činí 2.080 hodin udržovacích prací a oprav strojního zařízení a vybavení společnosti. Rozpočet střediska byl pro následující měsíc (únor) stanoven v celkové hodnotě 195.000 Kč.

Úkol:

Zhodnoťte, jak hospodářské středisko hospodařilo v oblasti režijních nákladů, víte-li, že v měsíci únoru skutečně pracovníci útvaru odpracovali 1.872 hodin a středisko dosáhlo režijních nákladů ve výši 180.000 Kč. Hodnotu jednotkového variátoru uvažujte 0,85.

Příklad 7.2

Stanovte obecný předpis rovnice přímky nákladů a určete velikost rozpočtovaných nákladů při objemu výroby 1.050 kusů, víte-li, že:

- jednotkový variátor má hodnotu 0,6
- celkové náklady produkce činí 210.000 Kč při objemu výroby 1.000 kusů výrobků.

Příklad 7.3

Pracovníci společnosti Rozřež s.r.o., firmy zákaznicky vyhledávané pro vynikající kvalitu dřevěného interiérového nábytku na míru, mají za úkol sestavit rozpočet režijních nákladů pro příští rok. K dispozici mají následující údaje:

Tabulka 2: Zadání př. 7.3

Nákladový druh	Náklady 2011 (tis. Kč)	Variátor	Rozpočet nákladů 2012 (tis. Kč)
Spotřeba materiálu	2.700	0,3	
Mzdy	1.500	0,4	
Odpisy	1.000	0	
Spotřeba energií	310	0,8	
Opravy, udržovací práce	400	0,5	
Ostatní režijní náklady	150	0,5	
Náklady celkem	6.060		

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pomozte jim tento rozpočet sestavit, víte-li, že podnik v následujícím roce počítá s 10 %ním růstem objemu zakázek (a tím i výroby).

Příklad 7.4

Výrobní úsek firmy ZENIT a. s. měl v měsíci březnu výrobní kapacitu 8.000 normohodin. Jeho variantní režijní rozpočet byl finančním oddělením do pohodě se všemi zainteresovanými účastníky stanoven ve výši 40.000 Kč.

Úkol:

Navrhněte podobu variantního rozpočtu pro 80 %, 90 %, 100 % (plné využití kapacity) a 110 % využití kapacity. Uvažujte při tom následující předpoklady:

- v daném období neměnná (tzv. fixní) složka režijních nákladů činí 9.000 Kč

- 60 % objemu režijních nákladů je plně variabilních, zbytek (40 %) je fixní složka
- v podmínkách instalované kapacity je zvýšení objemu výkonů (na 110 % proveditelné)

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Variátory ukazují, o kolik procent se sníží v rozpočtovaném období oproti výchozímu období realizovatelná velikost režijních nákladů, zvýší-li se objem produkce (výroby) o 1 kus.
- b) Účelem rozpočtu peněžních toků je nejen prokázat, že predikované položky nákladů a výnosů se skutečně přemění na peněžní přítoky či odtoky, ale také poukázat na možný vznik situace, kdy firmě hrozí nedostatek finančních zdrojů a je nutno o tom informovat příslušného finančního manažera.
- c) Pro vytvoření rozpočtní rozvahy jsou zapotřebí hotová rozpočtní výsledovka a hotový rozpočet peněžních toků.
- d) Pro zjištění přesné výše pohledávek z prodejů slouží následující vzorec: Konečný stav pohledávek = Počáteční stav pohledávek + Prodeje za dané období – Inkasované příjmy od zákazníků

8. Kalkulace a jejich využití při alokacích nákladů

Příklad 8.1

Firma Košilka s.r.o. se zabývá výrobou pánské konfekce.

Podnikové rozpočty pro výrobu pánských vest byly pro následující období stanoveny následovně:

- výrobní režie = 1.236.000 Kč
- správní režie = 684.000 Kč
- odbytová režie = 240.000 Kč

Spotřeba materiálu na 1 kus výrobku (pánské vesty) činí 255 Kč, přímé mzdy 165 Kč/1 kus, ostatní přímé náklady jsou vyčísleny na 86 Kč/1 kus.

Firma plánuje vyprodukovat v následujícím období 12.000 kusů pánských vest. Prodejní cena byla stanovena na 826 Kč.

Úkol:

Sestavte předběžnou kalkulaci a zjistěte výši zisku na 1 pánské sako i celkový objem výroby v tomto období.

Příklad 8.2 – Kalkulace variabilních nákladů

Podnik vyrábí tři typy výrobků – výrobek A, B a C. Charakteristiky jednotlivých výrobků uvádí následující tabulka 3.

Tabulka 3: Zadání př. 8.2

	A	B	C	Celkem
jednotková cena	55	45	48	
jednotkové variabilní náklady	25	22	24	
celkové fixní náklady	X	X	X	42 000
objem výroby	485	660	640	

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Proveďte kalkulaci variabilních nákladů a určete pořadí vyráběné produkce dle míry jejich příspěvku k podnikovému (střediskovému) zisku.

Příklad 8.3 – Kalkulace dělením s poměrovými čísly

V oddělení výroby se stejným technologickým procesem vyrábí tři různé druhy výrobků (Pozn. Označme je např. písmeny X,Y,Z.). Výrobní režie oddělení výroby společná všem výrobkům byla stanovena rozpočtem ve výši 514.350,- Kč. Plánovaný objem produkce je u výrobku X 300 kg, u výrobku Y 600 kg a u výrobku Z 150 kg.

Úkol:

Rozvrhněte nepřímý náklad dle technologické pracnosti jednotlivých výrobků, víte-li, že technologická pracnost je:

u výrobku X 6 hod/kg,

u výrobku Y 8 hod/kg a

u výrobku Z 10 hod/kg.

Tabulka 4: Zadání př. 8.3

	Měrná jednotka	Druh výrobku			Celkem
		X	Y	Z	
Q	kg	300	600	150	
Pracnost	hod/kg	6	8	10	

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Případová studie VIII.I

I) Výrobní podnik vyčíslil celkovou hodnotu režijních nákladů jednoho svého střediska pro příští (plánovací) období na 5.061.000 Kč. Za vhodnou (odpovídající) rozvrhovou základnu byl zvolen plánovaný počet hodin dělníků ve výrobě, který je 105.000.

Úkol:

Stanovte podíl režie připadající na kalkulační jednici výrobku, na jehož zhotovení jsou dle normy zapotřebí tři hodiny práce.

II) Další středisko podniku v dalším období počítá s režijními náklady ve výši 665.200 Kč. Jako nejlepší rozvrhová základna byl tentokrát zvolen (plánovaný) objem přímých mezd dělníků, který je celkem 420.500 Kč.

Úkol:

Stanovte podíl režie na kalkulační jednici výrobku, jestliže přímé mzdy činí 53 Kč/kus.

Příklad k procvičení 1

Zadání:

Strojírenský podnik se zabývá výrobou ozubených kol. V měsíci září je plánováno vyrobit 7 000 kusů. Spotřeba materiálu na výrobu takového jednoho kola je 10 Kč, jednicové mzdy jsou o 2 Kč nižší. Sestavte předběžnou kalkulaci jednoho kusu ozubeného kola v položkách vlastní náklady výkonu, přičemž dále znáte rozpočet režijních nákladů střediska Hlavní výroba a střediska Správa na měsíc září.

Hlavní výroba = 70.000 Kč

Správa = 49.000 Kč

Příklad k procvičení 2

Společnost specializující se na výrobu nábytku si neví rady, jak správně kalkulovat náklady na výrobu jejích pěti druhů židlí. V daném roce činily celkové výrobní náklady 1.419.600 Kč. Pomozte jí stanovit náklady na každý druh židlí včetně nákladů na 1 židli daného druhu. Počty vyrobených kusů výrobků a jejich poměrová čísla jsou vyčíslena v následující tabulce:

Tabulka 5: Zadání př. k procvičení 2

Druh výrobku	Počet vyrobených kusů	Poměrové číslo
Ž7	700	0,6
Ž8	1100	0,8
Ž9	500	1,2
Ž10	900	1,4
Ž11	300	1,6

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad k procvičení 3

Porovnejte rozpočty a kalkulace. V čem se odlišují? Co je naopak spojuje?

Kvizové otázky

Vyberte z nabízených odpovědí ty nejvíce se hodící. Správných odpovědí může být i několik, minimálně však vždy jedna.

1. K charakteristikám přímých nákladů patří:

- a) přímo souvisí s konkrétním výkonem,
- b) určují se přímo – na základě norem,
- c) určují se přesným zjištěním jejich skutečné velikosti za pomoci kalkulačních vzorců.

2. K charakteristikám nepřímých nákladů patří:

- a) bývají současně náklady režijními,
- b) většinou je nelze přiřadit jen jednomu výkonu,
- c) na kalkulační jednici se dají vypočítat většinou jen odborným odhadem nebo určitým rozvrhnutím.

3. Předmětem kalkulace je:

- a) kalkulační jednice a kalkulované množství,
- b) kalkulační jednice a nositel nákladu,
- c) kalkulované množství a nositel nákladu.

4. K principům alokace patří:

- a) princip příčinnosti, únosnosti a průměrování,
- b) princip únosnosti, úměrnosti a průměrování,
- c) princip příčinnosti, rovnoměrnosti a průměrování.

5. Základna pro rozvrhování režijních nákladů by vždy měla být zvolena tak, aby:

- a) k ní režijní náklady byly v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich celkových změn;
 - b) tvořila podstatný podíl ve struktuře nákladů;
 - c) byla dostatečně velká, stálá a snadno zjištělná.
6. Pro sestavení kalkulace ve sdružené výrobě lze využít:
- a) zůstatkovou, odečítací a rozčítací metodu,
 - b) zůstatkovou a rozčítací metodu,
 - c) zůstatkovou metodu a metodu kvantitativní výtěže.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Kalkulace nákladů je písemný přehled jednotlivých složek nákladů a jejich úhrn na kalkulační jednici.
- b) Základna pro rozvrhování režijních nákladů by vždy měla být zvolena tak, aby k ní režijní náklady byly v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich inkrementálních změn.
- c) Jako rozvrhovou základnu lze využít více rozvrhových základen, naturálních ukazatelů a dynamických kalkulací.
- d) Z hlediska doby sestavení dělíme kalkulace na předběžné, plánové a výsledné.

9. Rozhodovací úlohy přinášející dlouhodobé efekty

Příklad 9.1

Zadání:

Výrobní podnik Čiko a.s. zvažuje k 1.1.2013 nákup nové výrobní linky za 300.000 Kč. Investicí následující 4 roky generované čisté peněžní (pří)toky k 31.12. byly odhadnuty v následujících výších:

Rok 2013	...	75.000 Kč
Rok 2014	...	95.000 Kč
Rok 2015	...	89.000 Kč
Rok 2016	...	79.000 Kč

Úkol 1: Vyčíslete hodnotu kritéria ČSH za předpokladu, že požadovaná míra výnosnosti je podnikem stanovena 11 %.

Úkol 2: Pomozte managementu rozhodnout, zda má či nemá odsouhlasit nákup nové výrobní linky.

Příklad 9.2

Uvažujme stejné zadání jako v Příkladu 1, jen s tím rozdílem, že více, že kapitálový výdaj v roce 2013 činil 105.000 Kč, v roce 2014 činil 125.000 Kč a v roce 2015 byl 70.000 Kč.

Úkol 1: Ještě než začnete počítat... Jak myslíte, že se změní hodnota kritéria ČSH? A proč? Dokažte výpočtem.

Úkol 2: Je za takto formulované situace vhodná investice realizovat? Svou odpověď zdůvodněte.

Příklad 9.3

Energetická společnost Energol a.s. plánuje v příštím roce vybavit jeden ze svých elektrárenských bloků odsiřovacím zařízením.

Základní ČSH je negativní, v celkové výši - 1.500.000 Kč. Pro společnost by tedy byla tato investice nepřijatelná. Protože se však jedná o ekologickou investici, rozhodne Ministerstvo financí ČR ke konci druhého roku investiční výstavby poskytnout společnosti Energol a.s. dotaci ve výši 2.500.000 Kč.

Úkol:

Posuďte, zda je či není investice za těchto podmínek pro společnost přijatelná, pokud zhodnocení kapitálu je požadováno ve výši minimálně 9 %. Dokažte výpočtem.

Příklad 9.4

Výrobní podnik plánuje realizovat následující investiční projekt. Podmínky jsou tyto. Aktuálně je zapotřebí vynaložit 2,5 mil. Kč, třetí rok pak 65.000 Kč. Projekt přinese každý rok tyto výnosy:

1. rok výnos v hodnotě 690.000 Kč
2. rok výnos v hodnotě 740.000 Kč
3. rok výnos v hodnotě 795.000 Kč

Jakou maximální míru výnosnosti může podnik vyžadovat, aby byl projekt stále ještě považován za rentabilní?

Bylo vůbec výhodné do projektu investovat?

Kontrolní příklad 9.4.A

Výrobní podnik se rozhodl pro realizaci investičního projektu za následujících podmínek. Aktuálně je zapotřebí vynaložit 2,5 mil. Kč, následující dva roky 60.000 Kč, další dva roky jednorázově po 400.000 Kč. Projekt přinese každý rok tyto výnosy:

1. rok výnos v hodnotě 620.000 Kč
2. rok výnos v hodnotě 730.000 Kč
3. rok výnos v hodnotě 795.000 Kč
4. rok výnos v hodnotě 510.000 Kč
5. rok výnos v hodnotě 420.000 Kč

Vyčíslete hodnotu kritéria VVP investice. Rozhodněte, zda-li se podnikoví manažeři v souvislosti s realizací investice rozhodli správně, za předpokladu, že požadovaná míra výnosnosti je 9 %.

Příklad 9.5

Management podniku zvažuje v rámci své investiční politiky investovat do některého ze čtyř projektů s následujícími charakteristikami a rozšířit tak své investiční portfolio. K dispozici má však pouze 6.000.000 Kč. Pro zjednodušení předpokládejte, že všechny čtyři investiční projekty budou generovat příjmy po shodnou dobu čtyř let.

Tabulka 6: zadání př. 9.5

Projekt	Výše investice	Průměrný roční příjem
Projekt 1	2 500 000	790 000
Projekt 2	2 200 000	710 000
Projekt 3	2 000 000	670 000
Projekt 4	2 700 000	850 000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Úkol 1:

Pomozte managementu vybrat nejlepší investiční projekt(y), víte-li dále, že management počítá s výnosností 6 % p.a. (per annum, tedy ročně).

Úkol 2:

Jaké kritérium by měl management při rozhodování použít? A proč?

Kontrolní příklad 9.5.A

Jak myslíte, že se situace nastíněná v Příkladu 4 změní s požadavkem na vyšší požadovanou míru výnosnosti. Uvažujte $i = 10\%$. Dokažte výpočtem.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Index rentability při investičním rozhodování není přijatelný, pokud vykazuje hodnotu vyšší než 1,5.
- b) Při hodnocení investičních projektů pomocí kritéria VVP je přijatelný takový projekt, který má VVP nižší než je výše diskontní sazby použitelná pro výpočet ČSH.
- c) Při hodnocení investičních projektů metodou ČSH se budoucí peněžní přítoky odúročují (tzv. diskontují) k současnosti a minulé peněžní odtoky se naopak úročí (aktualizují).
- d) K metodám hodnocení investičních projektů respektujících faktor času patří ČSH, VVP, IR a diskontovaná doba návratnosti.
- e) ČSH bere v úvahu prognózované peněžní příjmy a výdaje plynoucí po celou dobu životnosti investice a jejich rozložení v čase.

10. Metody a nástroje manažerského účetnictví využívané při rozhodování o cenách

Příklad 10.1 – Metody stanovení ceny

Vyjmenujte alespoň tři metody tvorby (stanovení) cen. Stručně základní metody popište a porovnejte mezi sebou.

Příklad 10.2 – Implicitní pružnost poptávky

Vrcholový management podniku zvažuje, zda se mu vyplatí snížit cenu prodávaných výrobků. Řeší problém, o kolik má očekávat zvýšení objemu vyráběné produkce, když sníží jejich prodejní cenu o:

- a) 1 %,
- b) 6 %,
- c) 10 %,
- d) 14 %.

A naopak. O kolik Kč na jeden výrobek může podnik maximálně snížit objem produkce při navýšení ceny o stejná, výše uváděná procenta, aby se ani v tomto případě výše

inkasovaného zisku nezměnila? Předpokládejte přitom, že si podnik účtuje marži ve výši 15% bodů.

Příklad 10.3 – Nákladově orientovaná tvorba cen

Středně velká stavební firma CHATIČKA s.r.o. vlastní majetek v celkové hodnotě 5.500.000 Kč. V rámci oboru, kterému se majitelé, pan House se synem věnují, kalkulují – plánují dosahovat zhodnocení svých aktiv ve výši 11 %. Zisk před úroky a zdaněním vyčíslili za současných podmínek a předpokladů (dosahované hodnoty rentability apod.) na 1.110.000 Kč. Celkové rozpočtované náklady odhadli na přibližnou výši 8.000.000 Kč.

Úkol:

Vytvořte rozpočet nákladů na jednotlivé zakázky, znáte-li navíc následující informace.

Tabulka 7: Zadání př. 10.3

Rozpočet nákladů na zakázku	Zakázka 1	Zakázka 2
Přímý materiál (Kč)	2 123 000	3 456 700
Přímé mzdy (Kč)	1 053 250	2 567 890
Externě zajišťované služby	145 900	259 775
Ostatní přímé náklady	490 900	901 000
Režijní náklady (*)	?	?
Celkové rozpočtované náklady	?	?

(*) Režijní náklady jsou firmou stanovovány přírážkovou metodou – činí 10 % mzdových nákladů.

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Jaká je hodnota směrné rentabilitní přírážky k nákladům?

Určete nabídkovou cenu, kterou by byla firma CHATIČKA s.r.o. ještě ochotna získanou zakázku akceptovat.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda

- Prodejní cena podnikové produkce je důležitou informací o aktuální pozici podniku a situaci na trhu.
- Úlohy cenového rozhodování manažersky orientovaného účetnictví není snadné a prakticky nelze jednoznačně začlenit do určité konkrétní skupiny rozhodovacích úloh, protože rozhodování o cenách produkce má prvky operativního i strategického charakteru.

- c) Cena je determinována poptávkou a nabídkou.
- d) Trhy jsou v rovnováze, síly udržují trhy v equilibriu, nabídka se rovná poptávce po produkci při rovnovážné úrovni cen.
- e) Poptávkově orientované metody tvorby cen vycházejí ze vztahu ceny a prodaného množství, který je vyjádřen cenovou pružností poptávky.

11. Úlohy na existující kapacitě, C-V-P analýza

Příklad 11.1

Firma Úklid Presto v.o.s. se specializuje na čištění veškerých vnitřních interiérů – domů, bytů, výrobních provozů, zázemí firem, automobilů.

Úkol:

Které z položek nákladů v následující tabulce byste označili a doporučili firmě řídit jako variabilní a které jako fixní?

Tabulka 8: Zadání př. 11.1

Nákladová položka	Variabilní náklad	Fixní náklad
Spotřeba čisticích prostředků		
Spotřeba čisticích prostředků, kbelíků, hadrů, kartáčů		
Úkolové mzdy „čisticích agentů“ – zaměstnanců odpovědných za provedení úklidu		
Mzdové náklady podnikového vedení, sekretářky		
Nájemné kanceláře		
Cestovné		
Propagace, marketing, inzerce v regionálním tisku		
Odpisy osobního automobilu manažera firmy		
Vedení účetnictví firmy		
Telekomunikační služby – telefon, IT		

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Kontrolní příklad 11.1.A

Záměrem podniku zabývajícího se pohostinstvím je určit způsob řízení nejvýznamnějších vynakládaných skupin nákladů podniku.

Úkol:

Rozhodněte a doporučte Vidličce v.o.s., které nákladové položky má řídit jako variabilní a které jako fixní.

Tabulka 9: Zadání kontrolního př. 11.1.A

Nákladová položka – popis	Charakter nákladové položky		
	Fixní náklad	Variabilní náklad	Poznámka
Spotřeba surovin pro přípravu pokrmů – masné produkty, zelenina			
Spotřeba surovin pro přípravu pokrmů – oleje, koření směsi, dochucovadla			
Spotřeba ubrousků			
Spotřeba ubrusů, utěrek			
Spotřeba čistících prostředků, mopů			
Spotřeba mycích přípravků			
Mzdové náklady manažerů			
Mzdové náklady číšníků, servírek, obsluhy baru a pomocného personálu			
Nájemné prostor			
Odpisy myček, pracích zařízení			
Odpisy automobilů			
Náklady na telefonní hovory			
Cestovné, poštovné			
Náklady na marketingové aktivity			
Vedení účetnictví - zajišťováno externě			
Náklady IT - zajišťováno externě			

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad 11.2

Firmě se během uplynulého roku podařilo prodat 12.000 kusů svých výrobků. Jejich tržní (prodejní) jednotková cena činila 720 p. j. Variabilní náklady na jeden kus výrobku byly vyčísleny na 320 p. j. Díky změnám, ke kterým u tohoto výrobku došlo, v dalším roce jednotkové variabilní náklady vzrostly o 4 %.

Úkol:

O kolik výrobků více musí firma na trhu realizovat, aby nemusela kompenzovat zvýšení variabilních výrobních nákladů vyšší cenou?

Kontrolní příklad 11.2.A

Firma v roce minulém prodala celkem 16.500 kusů svých výrobků. Jejich tržní (prodejní) jednotková cena činila 740 Kč. Variabilní náklady na výrobu 1 kusu výrobku byly vyčísleny na 390 Kč.

Úkol:

Jakého zisku firma dosáhla, pokud fixní náklady byly ve výši 5 milionů Kč?

Zadání pokračování:

Podnik díky rostoucí konkurenci rozhodl o snížení jednotkové prodejní ceny o 4 %.

Dosahoval by potom ještě podnik zisku? Pokud ano, v jaké by pak byl výši?

Příklad 11.3

Podnik je za měsíc schopen vyrobit 800 kusů generátorů. Fixní náklady na jeden kus byly vyčísleny na 6.000 Kč, jednotkové variabilní náklady na generátor pak ve výši 3.200 Kč.

Úkol:

Určete celkovou hodnotu nákladů na 1 generátor.

Jaká je celková měsíční výše nákladů na výrobu všech generátorů? Co ji tvoří?

Za jakou minimální cenu si může podnik dovolit prodávat jeden generátor, aby výroba nebyla ztrátová?

Příklad 11.4

Soukromá společnost DOPRAVNÍ a.s. provozuje pro své klienty vnitrostátní dopravu vozidly od 0,5 t do 25 t, mezinárodní dopravu do všech zemí EU. Součástí jejich podnikatelských aktivit jsou také přeprava, poradenství a školení řidičů, skladování, servis osobních a lehkých užitkových vozidel a pneuservis. Veškerá vozidla si společnost nájímá. V loňském roce měla společnost v pronájmu celkem 22 automobilů. Celkové nájemné bylo za loňský rok předběžně odhadnuto na 3.333.000 Kč. Jeden automobil měsíčně dle najetých kilometrů průměrně najel 375 hodin.

Úkol:

Určete velikost nevyužitých fixních nákladů, pokud víte, že celkové skutečné využití automobilů společnosti bylo za loňský rok 8.000 hodin.

Příklad 11.5

Výrobní firmě současná kapacita strojního vybavení z důvodu zvýšené poptávky po jejích výrobcích nedostačuje. Uvažuje tedy o jejím rozšíření. Firma se rozhoduje a vybírá jednu z následujících dvou variant. Konkrétní parametry strojů shrnuje následující tabulka:

Tabulka 10: Zadání př. 11.5

Výrobní zařízení	Požizovací cena (v Kč)	Dodatečné náklady (v Kč)	Životnost stroje (v rocích)	Spotřeba el. energie (v kwh)
1. varianta	600.600	56.400	9	6
2. varianta	320.200	22.200	5	9

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Aktuální cena 1 kWh je 4,4 Kč. Ostatní náklady neuvažujte – předpokládejte, že jsou u obou investičních variant stejné. Odpisy uvažujte lineární – doba odepisování vychází z doby životnosti aktiva.

Úkol:

Porovnejte obě investiční varianty. Doporučte podniku nejlepší řešení.

Případová studie XI.I

Tři nadšení absolventi jedné střední školy designu a módy se rozhodli v roce 2010 založit firmu JEHLIČKA GROUP s.r.o. Nabízejí veškerou pánskou a dámskou konfekci, kterou sami navrhují a jejich 16 zaměstnanců šije.

Údaje o velikosti variabilních a fixních nákladů na jeden jejich pánský oblek ukazují následující tabulky:

Tabulka 11: Zadání případové studie XI.I

Položka/popis	Variabilní náklad (Kč)
Přímý materiál	1.905
Přímé mzdy	1.125
Ostatní variabilní náklady	610
Celkem	3.640

Středisko/Název	Fixní náklad (Kč)
Výroba	2.906.000
Prodej, marketing	2.080.600
Správa	1.911.400
Celkem	6.898.000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Firma plánuje vyprodukovat v následujícím období 20.000 kusů pánských obleků. Prodejní cena jednoho kusu byla stanovena na 4.900 Kč.

Úkol:

- 1) Vypočítejte výrobovou marži jednoho pánského obleku (tzv. marži výkonu) a jak přispívá k podnikovým tržbám.
- 2) Vypočítejte plánovaný zisk pro letošní rok.

3) Vypočítejte bod zvratu v naturálním vyjádření (tedy v kusech) a v hodnotovém vyjádření.

4) Podnikoví manažeři v následujícím roce předpokládají prodej o 8.000 kusů vyšší než v letošním roce. Díky vzrůstající konkurenci bylo rozhodnuto navýšit výdaje na propagaci firmy. Pomozte manažerům zjistit maximální výši nákladů na reklamu a propagaci podniku a jejich produktů, aby podnik dosáhl stejné rentability tržeb jako letošní rok.

Případová studie XI.II – marže výkonů, výhodnost produktů

Výkon s vyšší marží více přispívá k celkové marži a k celkovému zisku a je pro podnik výhodnější. Uvažujte podnik vyrábějící a realizující na trhu dva výrobky U a V.

Variabilní náklady výrobku U jsou 12 Kč a jeho prodejní cena je 25 Kč.

Variabilní náklady výrobku V jsou 17 Kč a jeho prodejní cena výkonu B je 30 Kč.

Úkol:

Porovnejte oba produkty z hlediska jejich výhodnosti pro podnikem realizovaný výsledek hospodaření (zisk).

Pokračování:

V případě, že by fixní náklady podniku činily 1.000.000 Kč a objem prodeje by byl 80.000 kusů, jak velkého zisku popř. ztráty by podnik svou činností – výrobou buď jen produktů U nebo V dosáhl?

Kontrolní příklad 11.3

Celkové fixní náklady podniku činí 2.000.000 Kč. Celkové variabilní náklady dosáhly při objemu produkce 60.000 kusů částky 4.800.000 Kč. Cena jednoho kusu je 120 Kč.

Úkol:

1. Určete bod zvratu v kusech i v korunovém vyjádření. Jaká je minimální hranice ceny, aby podnik ještě nebyl ztrátový?
2. Jak velkého zisku bude podnik dosahovat při objemu výroby mezi bodem zvratu až (maximální) výrobní kapacitou, víte-li že podnik je schopen vyrobit maximálně 160.000 kusů výrobků?
3. Jaké snížení ceny by byl podnik schopen podstoupit, aby ještě nebyl ztrátový a přitom se udržel na trhu?

Kvízové otázky

Vyberte z nabízených odpovědí ty nejvíce se hodící. Správných odpovědí může být i několik, minimálně však vždy jedna.

1. Jaké způsoby podniky nejčastěji volí proto, aby dosáhly vyšších zisků?

- a) zvýšení cen výrobků,
- b) zvýšení objemu produkce,
- c) snížení variabilních nákladů,
- d) snížení fixních nákladů.

2. Bod zvratu:

- a) je nazýván bodem rentability nebo také mrtvým bodem,
- b) je takový objem výroby, při kterém se tržby rovnají celkovým nákladům,
- c) je takový objem výroby, při kterém je zisk nulový.
- d) takový objem výroby, při kterém jsou pokrývány nejen variabilní náklady, ale též celá výše fixních nákladů.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepravda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Pro správné vyřešení úlohy na kapacitě a učinění správného rozhodnutí je nezbytné bezchybné vymezení podnikové kapacity a s tím související absolutní velikosti fixních nákladů podniku.
- b) Při řešení úloh na existující kapacitě se lze setkat se dvěma situacemi – kapacita buď není plně využita nebo je plně využita a hledá se ziskově optimální řešení.
- c) Není třeba zvažovat, zda-li se náklady podniku chovají jako variabilní či jako fixní.
- d) Při analýze citlivosti vykazuje nejvyšší citlivost ten parametr, který má v absolutním výrazu nejvyšší vypočtenou číselnou hodnotu.
- e) Variabilní náklady jsou takové náklady, které se změnou objemu výroby mění proporcionálně. Jejich opakem jsou stále stejné fixní náklady.
- f) Nejčastěji využívaným nákladovým modelem je lineární nákladový model, který zobrazuje nákladové a výnosové křivky jako přímky.
- g) V delším časovém horizontu jsou všechny náklady variabilní, protože v dlouhém období existují možnosti, jak upravovat – měnit (nahoru i dolu) strojní kapacitu podniku.

- h) Nevyužité fixní náklady jsou takové náklady, které sice byly podnikatelskou jednotkou vynaloženy, ale nijak nepřispěly k dosažení výnosů ani k tvorbě zisku.
- i) Relevantní rozpětí je takový rozsah činnosti podniku, v jehož rámci rostou variabilní náklady lineárně (proporcionálně), a který odpovídá kapacitě fixních nákladů, což jinými slovy znamená, že při něm nevznikají požadavky na další kapacitu, a fixní náklady lze proto považovat za konstantní.

12. Nákladové účetnictví založené na standardech

Příklad 12.1

Jaké základní třídící charakteristiky, a tím také typy standardů, znáte? V čem se od sebe liší a co je naopak spojuje?

Úkol:

Proveďte porovnání základních charakteristik standardů.

Příklad 12.2

Uvažujte situaci, kdy podnik v měsíci dubnu plánuje vyrobit 300 kusů výrobků při materiálových nákladech 750 Kč za 1 kus. Skutečný objem výroby se však ukázal být vyšší. Na začátku května bylo spočítáno, že se v měsíci dubnu podařilo vyrobit o 75 kusů výrobků více než se plánovalo. Skutečný objem spotřeby surovin, polotovarů, náhradních dílů, komponent a jiných dodávek určených pro výrobu činil 720 Kč za 1 kus.

Úkol 1:

Vyčíslete velikost skutečných nákladů podnikového střediska Výroba při výše uvedených předpokladech.

Úkol 2:

Sestavte původní a variantní rozpočet výroby. Výsledky okomentujte.

Případová studie XII.I

Podnik CUTO SERVICE spol. s r.o. se zabývá výrobou a prodejem kancelářské techniky. V měsíci březnu podnik vyráběl 2 druhy řezaček – pákovou řezačku na papír A5 a Řezačku papíru A2. Plán výnosů a nákladů společnosti v měsíci březnu je následující:

Tabulka 12: Zadání případové studie XII.I

	Páková řezačka na papír A5	Řezačka papíru A2	Celkem
Objem výroby(*) (ks)	600	200	800
Prodejní cena (Kč/1 ks)	899	1999	
Jednotkové variabilní náklady (Kč/1 ks)	400	1200	
Příspěvek na úhradu (Kč)	499	799	
Fixní náklad (Kč)			200.000

(*) Objem výroby je totožný s plánovaným objemem prodeje podniku.

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Měsíc březen skončil a v dubnu se zjistilo, že skutečný objem prodeje za předem stanovené (plánované prodejní) ceny činil u Pákové řezačky na papír A5 o 35 kusů více než jaký byl plán a u Řezačky papíru A2 o 18 kusů méně než jak určoval plán. Objem jednicových variabilních a fixních nákladů byl totožný s plánovaným stavem.

Úkoly:

- 1) Dosáhl podnik v měsíci březnu zisku? Pokud ano, vyčíslete jeho výši, pokud ne, vyčíslete výši ztráty.
- 2) Analyzujte odchylky mezi plánovaným a skutečným ziskem/ztrátou.
- 3) Doporučte podniku (pokud realizoval v měsíci březnu ztrátu) opatření, aby byla podnikatelská činnost podniku v dalším období již zisková.

Případová studie XII.II – Stanovení standardu přímého materiálu

Jaké faktory by měly být zohledňovány a započítávána jejich hodnota do ceny produktu při stanovování standardu přímých nákladů na materiál?

Uvažujte firmu BAJPRO v.o.s., která se zabývá výrobou bižuterie. S jedním ze svých spolehlivých dodavatelů se firma dohodla na pravidelných dodávkách kovových komponent pro výrobu náramků a řetízků. Jako odměna, za v příštím čtvrtletí v pravidelných intervalech realizované objednávky, byly firmě BAJPRO nabídnuty speciální podmínky. Jakou cenu může firma BAJPRO v.o.s. očekávat, že bude muset uhradit, pokud standardní objednávkou jednoho uvažovaného druhu materiálu činí 1.250 g?

Případová studie XII.III – Standard versus norma

Porovnejte mezi sebou dva pojmy – standard, norma. Lze tyto dva termíny spolu ztotožnit nebo se jedná o dva naprosto odlišné pojmy?

Kvízové otázky

1. Standardy:

- a) jsou stanoveny dle norem pro každou nákladovou položku,
- b) odhadují a vyčíslují množství spotřebovaných zdrojů nezbytných pro výrobu jednotky výkonu,
- c) udávají náklady i ceny jednotky příslušného výkonu.

2. Mezi přednosti standardů patří:

- a) poskytují vedení podniku užitečnou zpětnou vazbu, především díky tomu, že pomáhají komparovat dosahované výsledky s těmi očekávanými,
- b) v pravidelných intervalech hodnotí míru nákladů a výnosů,
- c) napomáhají při oceňování zásob a inventarizaci.

3. K nevýhodám standardů lze počítat:

- a) nutnost průběžných korekčních opatření standardů, finanční náročnost,
- b) časová náročnost,
- c) jsou-li standardy nesprávně sestaveny, jsou pro podnikové pracovníky negativními motivátory.

4. Nákladové účetnictví založené na standardech je využitelné hlavně:

- a) ve výrobních společnostech a podnicích zabývajících se výrobou typizované produkce ve velkých objemech,
- b) v podnicích cílující na poskytování služeb,
- c) v odvětvích typu strojírenství, zpracovatelský průmysl, terciární sektor (služby).

5. Metoda standardních nákladů v sobě obsahuje následující prvky:

- a) evidenci nákladů, popřípadě výnosů, kalkulace,
- b) rozpočtování, vnitropodnikové odpovědnostní účetnictví (a řízení),
- c) analýzu a poskytování informací pro rozhodování.

6. U metody standardních nákladů se především rozlišují:

- a) standardy přímých nákladů vyjadřované kalkulací přímých nákladů,
- b) standardy režijních (nepřímých) nákladů, jejichž nástrojem stanovení je rozpočet,

- c) standardy celkových nákladů (úplných nebo jen variabilních), které se vyjadřují pomocí předběžných kalkulací úplných nákladů.

7.2 Řešení příkladů a případových studií

1. Manažerské účetnictví – úvod do problematiky řízení nákladů, výnosů a zisku v podniku

Příklad 1.1

Plánovaná celková spotřeba materiálu činí $140 \times 1.000 = 140.000$ Kč.

ad 1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o: 20.000 Kč (160.000 – 140.000)

O hospodárnosti nelze hovořit.

ad 2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, a to v celkové hodnotě 20.000 Kč.

(140.000 – 120.000).

Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $20.000 / 1.000 = 2$ Kč.

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornostní formě hospodárnosti.

Příklad 1.2

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $120.000,- \text{ Kč} / 1.000 \text{ kusů} = 120$ Kč

Plánovaný objem nákladů na 1 výrobek – Úspora nákladů na 1 výrobek = Skutečně vynaložený náklad na 1 kus výrobku. Početně: $140.000 / 1.000 - 20.000 / 1.000 = 120$ Kč.

Z materiálu za 20.000 Kč (celkové výše uspořených nákladů na materiál) tak lze za jinak stejných podmínek vyrobit dodatečných: $20.000,- \text{ Kč} / 120 = 166$ kusů výrobků.

Příklad 1.3

Hodnota plánovaného objemu spotřeby materiálu činí $100 \times 2.000 = 200.000$ Kč. Je totožná se skutečnou hodnotou spotřebovaného materiálu.

Na jednotku pak činí: $200.000 \text{ Kč} / 2.200 \text{ kusů výrobků} = 90$ Kč

Středisko výroba dosáhlo v tomto období úspory nákladů na materiál ve výši zhruba 10,- Kč na každý výrobek. Jedná se o účinnostní formu hospodárnosti.

Kontrolní příklad 1.4

Řešení úkolu 1:

Plánovaná celková spotřeba materiálu = $250 \times 2.500 = 625.000$ Kč.

ad1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o 5.000 Kč (= 630.000 – 625.000)

O hospodárnosti nelze hovořit.

ad2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, ato v celkové hodnotě 40.000 Kč (625.000 – 585.000).

Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $40.000/2.500 = 16$ Kč

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornostní formě hospodárnosti.

Řešení úkolu 2:

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $585.000 \text{ Kč}/2.500 \text{ kusů} = 234 \text{ Kč}$

$625.000/2.500 - 40.000/2.500 = 250 - 16 = 234 \text{ Kč}$

Z celkové výše uspořených nákladů na materiál (40.000 Kč) tak lze za jinak stejných podmínek vyrobit dodatečných: $40.000 \text{ Kč}/234 = 170$ kusů výrobků.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

a) Nepravda, b) Nepravda, c) Pravda, d) Nepravda, e) Nepravda, f) Pravda

2. Strategické řízení nákladů v podniku

Otázka k zamyšlení I

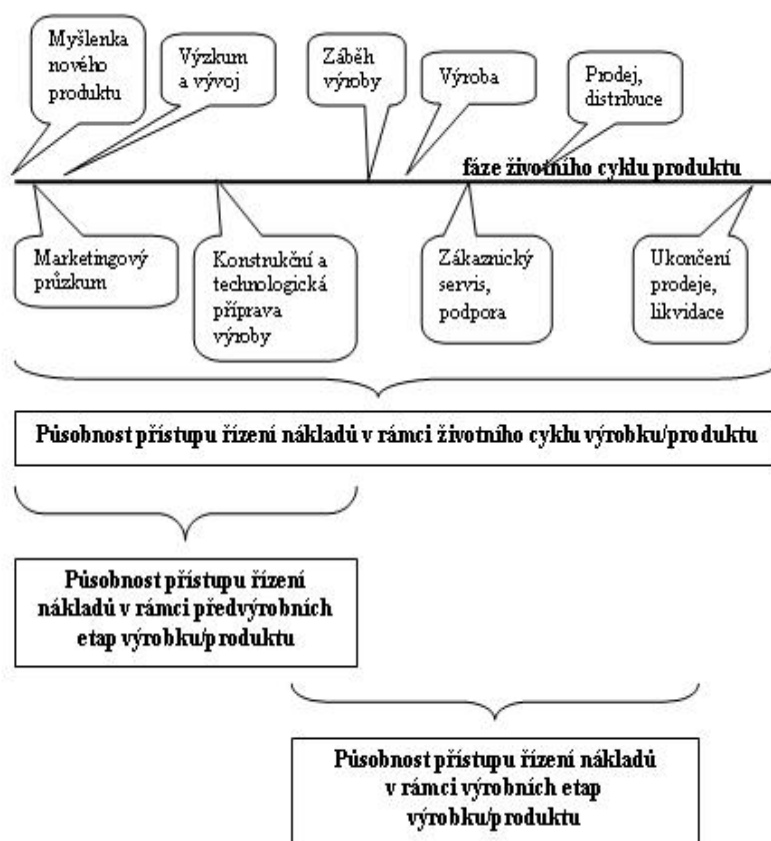
Pravidlo SMART lze rozklíčovat např. následujícím způsobem. Podnikové cíle by dle tohoto pravidla měly mít následující vlastnosti:

- S – stimulating (specific) – Cíle by měly být takové, aby byla snaha dosáhnout těch nejlepších možných výsledků.;
- M – measurable – Cíle by měly být formulovány takovým způsobem, aby bylo jasné patrné, zda-li jich bylo či nebylo dosaženo. A to lze nejlépe zajistit tak, že cíle budou měřitelné.
- A – acceptable – S cíli musí být seznámeny všechny zainteresované strany a získána od nich zpětná vazba, že cíle jimi byly akceptovány.
- R – realistic – Cíle by dle tohoto požadavku měly být sice náročné, ale i přesto reálné a za stanovený čas dosažitelné.
- T – time based (time framed) – Cíle a jejich konečné či postupné plnění by mělo být jasné časově určené.

Případová studie II.I

Schematické znázornění působnosti metod a nástrojů využívaných v rámci strategického řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu – výrobku/služby.

Obrázek 13: Schematické znázornění působnosti metod a nástrojů využívaných v rámci strategického řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu – výrobku/služby



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

1. Nepravda, b) Nepravda, c) Nepravda, d) Pravda, e) Nepravda

3. Řízení nákladů v předvýrobních etapách

Případová studie III.I

1. Základem je provedení detailního průzkumu trhu, které přesně specifikuje požadavky a preference zákazníků. Na základě reálné poptávky po produktu je zapotřebí stanovit tržní (cílovou) cenu, kterou jsou za produkt zákazníci ochotni zaplatit na základě vnímání jeho hodnoty. Do jednání o cílové tržní ceně vstupují také takové indikátory ceny jako např. míra odlišení se od produkce konkurence, cena konkurenčních produktů a podobně.

2. Na základě cílové prodejní ceny je nezbytné vyčíslit inkasovatelnou ziskovou marži (přirážku) a určit celkové (cílové) náklady produktu. Ty pak z dlouhodobého hlediska nemohou být překročeny. Dlouhodobý horizont by se měl v ideálním případě shodovat s ekonomickým životním cyklem produkce. Tyto celkové cílové náklady se určí tak, že se od cílové prodejní ceny odečte požadovaná zisková marže a následně se stávají základním podnikovým kontrolním a plánovacím limitem, srovnávaným se s propočtovou kalkulací.
3. Dle současné technologie podniku a aktuálně instalovaných kapacit – dle propočtové kalkulace, se následně vyčíslené náklady porovnávají s cílovými náklady.
 - 3a) Pokud je výše aktuálně dosažitelných nákladů vyšší než velikost cílových (maximálně možných) nákladů, je tu impulz, že by měly být hledány varianty řešení a na základě nich být přijata taková opatření, která by zajistila snížení propočtovaných nákladů alespoň na úroveň cílových nákladů. Při redukci nákladů se využívá zejména hodnotové analýzy, stovebnicové analýzy a reengineeringu. Klíčovou roli zde hraje speciálně pro tuto činnost sestavený tým, jehož členy zpravidla bývají: odpovědní vedoucí (garant, kontrolor probíhajících aktivit), designéři, konstruktéři, vybraní zákazníci, zástupci výrobního úseku, marketéři, pracovníci úseku (manažerského) účetnictví a další. Výsledkem jejich společného úsilí by měl být produkt, jehož náklady výroby budou v porovnání s ostatními podniky konkurenceschopné, jenž bude zákazníky poptáván a jenž nebude obsahovat žádné zbytečné funkce, které by nepřinášely žádnou dodatečnou hodnotu a jen navyšovaly konečnou cenu výrobku.
 - 3b) Pokud jsou kalkulací cílových nákladů zjištěné náklady shodné či nižší než propočtovou kalkulací stanovené náklady, může být zahájena výroba tohoto výrobku.

Případová studie III.II

Determinant cílových cen produktů je celá řada, například tyto:

- cenová politika,
- strategické cíle spojené s produkty podniku,
- povaha produktu – zda-li se jedná o mírně či radikálně inovovaný produkt nebo naprosto nový výrobek, který prozatím nemá konkurenci,

- a jiné.

Příklad 3.1

Zjištění požadované ziskovosti výrobku lze provést pomocí následujícího vzorce:

Ziskovost = očekávaná výnosnost x aktiva celkem / (plánovaný objem prodejů x jednotková prodejní cena)

Po dosazení do vzorce dostaneme výraz:

$$\text{Ziskovost} = 0,05 \times 492.450.000 / (1.300 \times 69.000) = 0,27 = 27 \%$$

Cílové náklady jednoho (kusu) kotle se zásobníkem pak vypočítáme jako rozdíl cílové ceny a cílového zisku.

$$\text{Cílová cena} = 69.000 \text{ Kč}$$

$$\text{Cílový zisk} = 0,27 \times 69.000 = 18.630 \text{ Kč}$$

$$\text{Cílové náklady} = \text{Cílová cena} - \text{Cílový zisk} = 69.000 - 18.630 = 50.370 \text{ Kč.}$$

Na závěr provedeme porovnání získané kalkulace cílových nákladů s kalkulací propočtovou:

Náklady na výrobu jednoho kotle se zásobníkem dle propočtové kalkulace byly vyčísleny v částce 29.900 Kč. Cílové náklady dle kalkulace cílových nákladů činily 50.370 Kč. Cílové náklady vyšly vyšší než náklady dané propočtovou kalkulací.

Případová studie III.III (Tanaka, T., 1993, Feil, 2004)

Firmy, které jako první přišly s myšlenkou aplikovat po podnikových činnostech techniku Target Costing spolu s ideou postupného vylepšování (Continuous Improvement), byly ryze japonské. Seznam takovýchto firem by byl široký; omezme se proto na stručný seznam jejich příkladů - Toyota, Nissan, Sony, Daihatsu, Canon, Olympus Optical a jiné. Technika Target Costing a její přístup ke stanovení cen nedlouho poté aplikovaly ne-japonské společnosti a firmy, jako byly Mercedes, Goodyear, Rockwell, Texas Instrument apod. Od implementace techniky Target Costing si slibovaly a očekávaly především zredukování nákladů, porozumění nákladových struktur dodavatelů, zkvalitnění interního nákladového managementu, zlepšení monitoringu nákladů a vyšší zodpovědnost za náklady. Nejlepšími firmami v tomto ohledu jsou ve Velké Británii např. Boeing, Caterpillar, DaimlerChrysler. Tento seznam zakončují firmy jako jsou IBM, Eastman-Kodak, Micrus Semiconductors, Honda of America a Boeing.

Kontrolní příklad 2

Ziskovost = očekávaná výnosnost x aktiva celkem/(plánovaný objem prodejů x jednotková prodejní cena)

$$\text{Ziskovost} = 0,09 \times 2.989.012.000 / (131.000 \times 7.890) = 0,26 = 26 \%$$

$$\text{Cílové náklady} = \text{Cílová cena} - \text{Cílový zisk} = 7.890 - 0,26 \times 7.890 = 5.836 \text{ Kč.}$$

Cílové náklady jsou vyšší než náklady zjištěné propočtovou kalkulací. Je nutné hledat cesty a prostředky, jak náklady snížit. Další variantou je snížit ziskovou marži.

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

a) Pravda, b) Pravda, c) Pravda, d) Nepravda, e) Nepravda

4. Řízení nákladů v průběhu životního cyklu výrobku

Otázka k zamyšlení I

Odpověď může být např. takováto:

Tabulka 13: Srovnání přístupů strategického řízení nákladů a jejich metod a nástrojů

Přístupy	Řízení nákladů v rámci životního cyklu výrobku	Řízení nákladů v předvýrobních etapách	Řízení nákladů během výrobních etap
Charakteristiky			
Používané metody/techniky	kalkulace životního cyklu výrobku – Life Cycle Costing	kalkulace cílových nákladů – Target Costing	kalkulace Kaizen Costing
Zkratka používaných metod/technik	LCC	TC	KC
Cíl	redukce nákladů, efektivnost	redukce nákladů, dosažení efektivnosti a účinnosti podnikových činností a aktivit	redukce nákladů, dosažení efektivnosti a účinnosti - oproti TC znatelně nižší
Oblast zaměření řízení nákladů	řízení nákladů na výrobek během celého „života“ (životního cyklu) produktu	řízení nákladů na výrobek v předvýrobních etapách	kontinuální snižování nákladů během výrobních etap, zejména v konstrukci a procesu výroby
Nejčastěji zeštíhlované náklady	náklady během celého „života“ (životního cyklu) produktu nepřidávající hodnotu	náklady vyvstávající při plánování budoucího produktu a jeho designu	náklady během výrobních etap, zejména v konstrukci a procesu výroby
Intenzita orientace na zákazníka	silná	velmi silná	střední
Účinnost	vysoká	velmi vysoká	střední

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

a) Nepravda, b) Nepravda, c) Pravda, d) Pravda, e) Pravda

5. Řízení nákladů dle činností, aktivit a procesů

Příklad 5.1

ABM a eliminace aktivit a nákladů nepřinášejících hodnotu spolu souvisí. Důležitým přínosem přístupu ABM je totiž identifikovat a eliminovat aktivity a náklady nepřinášející hodnotu. Za aktivitu nepřinášející hodnotu lze považovat operace, které mají následující vlastnosti:

- aktivita je zbytečná a dá se postrádat nebo
- aktivita je nutná, ale přesto neefektivní.

Výsledky takovýchto aktivit – náklady nepřinášející hodnotu mohou být eliminovány, aniž by došlo ke zhoršení kvality produktu, výkonnosti nebo zákazníkem vnímané hodnoty. Strategie mající za úkol eliminovat takového náklady se skládá z následujících 5 kroků.

- 1. Identifikace aktivit** – analýza zahrnující detailní popis a deskripci podnikových aktivit, jejímž výsledkem je zajistit informace o všech v podniku významných aktivitách;
- 2. Identifikace aktivit nepřinášejících hodnotu** – Pomůcka, jak poznat a oddělit od sebe aktivity hodnotu přinášející a nepřinášející, je následující. Stačí zodpovědět následující tři otázky: Je aktivita nutná?, Je aktivita prováděna efektivně? (Poznámka: Na zodpovězení této otázky je zapotřebí srovnat aktuální výkonnost aktivity s přidanou hodnotou založenou na rozpočtech, cílech, plánech nebo benchmarkingách) a Přináší občas aktivita a občas nepřináší hodnotu?
- 3. Porozumění spouštěčům aktivit, příčinám a spojitostmi mezi aktivitami**
- 4. Stanovení měřítek výkonnosti**
- 5. Zpráva o nákladech nepřinášejících hodnotu** (Zpráva o dosažení redukce nákladů)

Příklad 5.2

Activity Based Costing vede k přesnější alokaci podnikových nákladů, a tím k přesnějšímu zjištění míry ziskovosti, popřípadě ztrátovosti vyráběné produkce. Activity Based Costing podává informace o potenciálních oblastech a možnostech úspor

nákladů, čímž přispívá ke zvyšování hospodárnosti podnikatelského procesu. Klade si jiné otázky než tradiční metody a techniky – otázky typu: Na jaké aktivity podnik čerpá zdroje a jaké náklady v souvislosti s těmito aktivitami vynakládá? Přínos kalkulace ABC lze vidět při poskytování informací při měření výkonnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a při sestavování rozpočtů.

Příklad 5.3

Uvedená metoda ABC/ABM se nejčastěji používá:

- když firmy expandují – rostou,
- když se zastaví jejich růst a ztrácejí flexibilitu,
- když chtějí snížit rozsah operací,
- když naráží na nedostatek vlastní kapacity,
- stanoví se za cíl zlepšení výkonnosti – zisku využitím informací o příčinách,
- vzniku režijních nákladů, jejich měřením a řízením,
- apod.

protože vede ke:

- ke zlepšení efektivnosti procesů a výkonů,
- ke snižování nákladů a zmenšování rozsahu operací (cut cost and downsize),
- ke zhodnocení možnosti outsourcingu výkonů,
- k řízení projektů,
- rozpočetnictví – odhad nákladů po jednotlivých činnostech,
- stanovení cílových nákladů - to v případě výrobků, jejichž cena je řízena trhem,
- k určení a optimalizaci výkonnostní kapacity,
- k odhadu – stanovení nabídkové ceny pro zákazníka,
- atp.

Případová studie V.I – ABM versus ABC

Activity Based Costing (dále jen ABC) je jednou z metod a nástrojů přístupu a celkové koncepce Activity Based Management (dále jen ABM). Provázanost ABC a ABM je možno schématicky vyjádřit např. dvoudimenzionálním modelem ABC. Vertikální dimenze modelu – pohled přiřazování nákladů ABC systému. (Systém ABC užívá dvoustupňovou alokaci nákladů pro přiřazování nákladů zdrojů nákladovým objektům

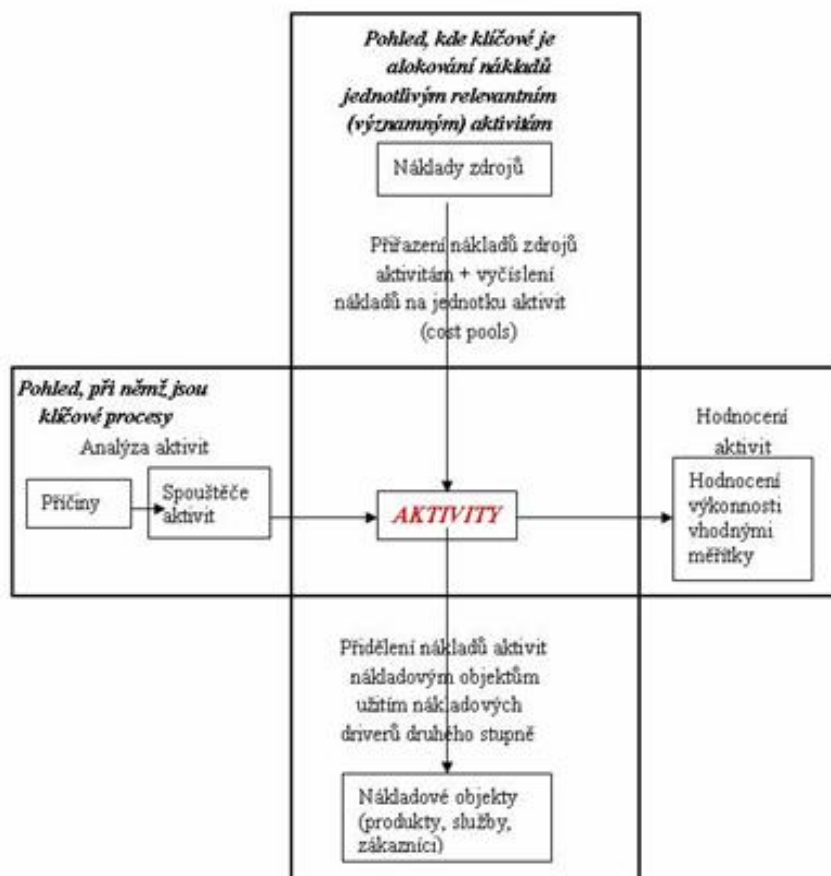
podniku. Tyto mohou být buď ve formě výrobků, nebo služeb. Horizontální dimenze modelu schematicky zachycuje procesní pohled přiřazování nákladů ABC systému.

Levá strana modelu zachycuje analýzu aktivit – detailní identifikaci (určení) a popis aktivit prováděných v podniku. Analýza aktivit s sebou přináší identifikaci nejen aktivit samotných, ale rovněž i příčin jejich vzniku, události, které spouští (aktivují) aktivity a spojitost a vztahy, vazby mezi aktivitami.

Pravá strana modelu znázorňuje nutnost hodnocení aktivit měřítka výkonnosti. Tyto procesy analýzy aktivit a hodnocení utváří ABM. Aktivity objevující se ve středu schématu jsou dokreslením významnosti aktivit v ABM a ABC.

Řečeno graficky:

Obrázek 14: Dvojdímenzionální model ABC



Zdroj: HILTON, W., Ronald. (1999). *Managerial Accounting*. Cornell University. 4th edition. Inwin McGraw-Hill. 816 p. ISBN 0-07-115729-8.

Případová studie V.II – Jak ABC pomáhá redukovat náklady?

Technika redukce aktivit nepřinášejících hodnotu napomáhá snižovat náklady, které by jinak byly na tyto aktivity nepřinášející hodnotu obětovány. Výsledky redukce se

projevují ve snížení potřebného času, materiálové, surovinové, energetické nebo jiné náročnosti. Pozor, tento přístup eliminace aktivit předpokládá, že aktivita je nadbytečná!

Příklad 5.4

- a) Prvním krokem je rozložení podnikových činností do dílčích – elementárních aktivit.
- b) Následuje přiřazení nepřímého nákladu jednotlivým aktivitám.
 - b1) Nutné je stanovit také vztahovou veličinu.
- c) Poté je zapotřebí zjistit, které náklady (především charakteru režii) souvisí se kterými aktivitami (Cost Pool) a vyčíslit náklady na jednotku aktivit. Náklady na jednotku aktivit jsou základem pro stanovení nákladů na výkon.
 - c1) Podobně jako v případě b1) i zde je zapotřebí stanovit vztahovou veličinu – tzv. vztahová veličina aktivity (Activity Cost Driver).
- d) Na základě znalosti (především režijních) nákladů na jednotku aktivit a objemu aktivit se stanoví náklady na výkon, popř. službu či zákazníka (Poznámka: Obecně jde o předmět alokace.).

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

- a) Pravda, b) Pravda, c) Pravda, d) Pravda, e) Pravda, f) Pravda

6. Takticko–operativní řízení nákladů v podniku

Příklad 6.1

Za cíle podnikového rozpočtování lze pokládat koordinační činnosti, komunikační činnosti a alokace zdrojů.

Koordinační činnost se projevuje v podnikových procesech tím, že rozpočty a celý proces rozpočtování sleduje, snaží se docílit a zajistit sladění veškerých podnikových aktivit, činností a procesů v jeden harmonický celek, což má v konečném důsledku vyústit a mít svůj pozitivní odraz ve zvýšení tržní hodnoty firmy a vyšší spokojenosti zákazníka.

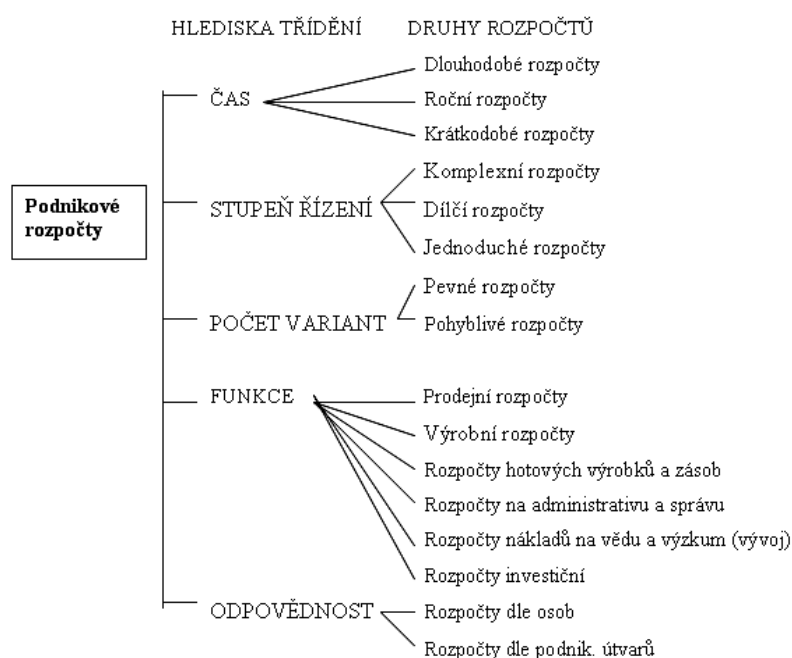
Komunikaci lze samozřejmě chápat jako prostředek dorozumívání se (ať už k tomu použijeme jakoukoli formu), ale také může komunikace znamenat komunikování – informování, ať už v rámci horizontálních a nebo, a to především, v problematice rozpočtování, vertikálních vazeb. Zde je patrná provázanost rozpočtování a plánování – řízení, odpovědnosti, delegování pravomocí za svěřené úkoly.

Expanze není primárně cílem procesu rozpočtování. Expanze může být výsledkem rozpočtování prostřednictvím podnikových plánů predikujících růst a ukazujících cesty, jak toho dosáhnout. Myšlenkou, kterou rozpočtování sleduje, je redukce, ve smyslu zeštíhlování a optimalizace nákladů podniku.

S tím koresponduje poslední výše zmiňovaný cíl rozpočtování, ato alokace zdrojů. Zdroje, kterými firma disponuje, jsou omezené a finančně více či méně drahé. Je tedy nutno vynakládat je hospodárně a efektivně.

Příklad 6.2

Obrázek 15: Klasifikace podnikových rozpočtů



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Případová studie VI.1

Přestože nejsou termíny **plán** a **rozpočet**, popř. **plánování** a **rozpočtování** chápány vždy jednoznačně, lze konstatovat, že rolí plánování (podnikových plánů) je formulovat/konkretizovat cíle a cesty k jejich efektivnímu dosažení. Typickým rysem plánů je jejich orientace na věcnou stránku podnikatelských procesů v zásadě bez vazby na konkrétní subjekt. Přínosem rozpočtování a jeho výstupů – rozpočtů je fakt, že díky nim byl získán nástroj pro konkretizaci cílů, resp. prostředků pro jejich dosažení. Pro rozpočty je charakteristická orientace na hodnotovou stránku podnikatelského procesu.

Cílem systému plánů je nejprve na obecné úrovni stanovit cílové veličiny pro podnikatelskou jednotku jako celek, a to v dlouhodobém horizontu. Dále pak jsou podnikové plány konkretizovány pro taktickou úroveň řízení (nejčastěji podnikové divize) a operativní řízení. Větší konkretizování cílů je odvislé nejen od stupně řídicí funkce, ale i od odpovědného úseku a časového horizontu. Záměrem plánů je zefektivnit rozhodovací proces a optimalizovat činnost podniku díky co největšímu omezení neurčitosti. Nejdůležitější tedy není stanovený úkol a jeho bezpodmínečné splnění. Naopak cílem podnikových rozpočtů je jednotlivým vnitropodnikovým útvarům v hodnotových veličinách stanovit a přidělit náročné, avšak splnitelné úkoly. Klíčovou roli přitom hraje zajištění hospodárnosti procesů, činností a aktivit.

Příklad 6.3

Tabulka 14: Shrnutí výsledků srovnání pevných a adaptivních rozpočtů

Rozpočet pevný	Rozpočet adaptivní
Pevné cíle vedou k inkrementálním změnám;	Relativní cíle vedou k objemnějším změnám;
Motivace na fixní kritéria vede ke strachu z pochybení;	Motivace na relativní kritéria posiluje odvahu převzít riziko;
Fixní plán vede k zaměření úsilí na jeho splnění;	Průběžné plánování zaměřuje úsilí na tvorbu hodnoty;
Alokace zdrojů podporuje obhajobu účelnosti nákladů;	Alokace zdrojů je zaměřena na minimalizaci nákladů;
Centrální řízení vede k nepružným odezvám;	Dynamické řízení na základě relativních KPI vede k posílení kultury organizace;

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Kvizové otázky

- | | | |
|------------|------------|------------|
| 1. a, b, c | 3. a, b, c | 5. a, b, c |
| 2. a, b, c | 4. a, b, c | 6. a, b, c |

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

- Pravda
- Nepravda – Rozpočty stanovují konkrétní úkoly nejen podniku jako celku, ale též, a to především jednotlivých střediskům, podnikovým oddělením či úsekům.
- Nepravda – Rozpočty hrají klíčovou úlohu v řízení nepřímých – přesněji režijních nákladů.

- d) Nepravda – Ačkoli lze rozpočtovat různé hodnotové veličiny, nejčastější – základní je rozpočet nákladů.
- e) Nepravda – Pro řízení má význam nejen stanovení nákladového úkolu, ale hlavně kontrola jeho plnění. Je důležitá vazba rozpočtů na odpovědnostní účetnictví, čemuž odpovídá i jeho struktura, organizační uspořádání a metodika členění nákladů.

7. Techniky rozpočtování

Příklad 7.1

Počet hodin práce v měsíci oproti plánu klesl o 10 %. Nákladový úkol je tedy zapotřebí ponížít o 8,5 % ($0,85 \times 10$).

Přepočtený (skutečný) objem režijních nákladů hospodářského střediska lze zjistit jako $(100 - 8,5)\%$ z 195.000, tedy: $0,915 \times 195.000 = 178.425$ Kč.

$$180.000 - 178.425 = 1.575 \text{ Kč}$$

Hospodářské středisko překročilo rozpočet režijních nákladů o 1.575 Kč.

Příklad 7.2

$$v = 0,6 \times (210.000/1.050) = 120 \text{ Kč}$$

$$FN = 210.000 - 1.050 \times 120 = 84.000 \text{ Kč}$$

$$f: CN = FN + v \cdot Q, \text{ tedy početně: } f: CN = 84.000 + 1.000 \cdot 120 = 204.000 \text{ Kč}$$

Příklad 7.3

Tabulka 15: Řešení př. 7.3

Nákladový druh	Náklady 2011 (tis. Kč)	Variátor	Rozpočet nákladů 2012 (tis. Kč)
Spotřeba materiálu	2.700	0,3	2781 = $2.700 + 2.700 \cdot 0,3 \cdot 0,1$
Mzdy	1.500	0,4	1560 = $1.500 + 1.500 \cdot 0,4 \cdot 0,1$
Odpisy	1.000	0	1.000
Spotřeba energií	310	0,8	334,80 = $310 + 310 \cdot 0,8 \cdot 0,1$
Opravy, udržovací práce	400	0,5	420 = $400 + 400 \cdot 0,5 \cdot 0,1$
Ostatní režijní náklady	150	0,5	157,50 = $150 + 150 \cdot 0,5 \cdot 0,1$
Náklady celkem	6.060		6253,30

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

$$2.781 + 1.560 + 1.000 + 334,80 + 420 + 157,50 = 6253,30 \text{ Kč}$$

$$[(6253,30 - 6.060)/6.060] / [(110 - 100)/100] = 0,319$$

$$\text{Kontrola: } 6.060 + 6.060 \cdot 0,1 \cdot x = 6.253,30 \rightarrow x = 0,319$$

Příklad 7.4

Objem výkonů v normohodinách	6.400	7.200	8.000	8.800
Využití kapacity	80 %	90 %	100 %	110 %
Variabilní náklady	27.392	29.140	31.000	32.860
Fixní náklady	9.000	9.000	9.000	9.000
Celkem	36.392	38.140	40.000	41.860

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

- a) Nepravda – Variátory ukazují, o kolik procent se zvýší v rozpočtovaném období oproti výchozímu období realizovatelná velikost režijních nákladů, zvýší-li se objem produkce (výroby) o 1 %;
- b) Pravda;
- c) Pravda;
- d) Pravda.

8. Kalkulace a jejich využití při alokacích nákladů**Příklad 8.1**

Tabulka 16: Řešení př. 8.1

Kalkulace	1 kus	12.000 kusů	
1. Přímý (jednicový) materiál	255	3.060.000	1.236.000/12.000
2. Přímé (jednicové) mzdy	165	1.980.000	255+165+86+103
3. Ostatní přímé (jednicové) náklady	86	1.032.000	684.000/12.000
4. Výrobní režie	103	1.236.000	609 + 57
1.-4. Vlastní náklady výroby	609	7.308.000	
5. Správní režie	57	684.000	240.000/12.000
1.-5. Vlastní náklady výkonu	666	7.992.000	666 + 20
6. Odbytové náklady	20	240.000	826 - 686
1.-6. Úplné vlastní náklady výkonu	686	8.232.000	
7. Zisk	140	1.680.000	
1.-7. Prodejní cena/Objem tržeb	826	9.912.000	
8. DPH			
1.-8. Prodejní cena s DPH			

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pokud by se podniku podařilo prodat své produkty za plnou prodejní cenu 826 Kč, pak by dodržením stanoveného rozpočtu podnik dosáhl jednotkového zisku 140 Kč a celkového zisku tak 9.912.000 Kč.

Příklad 8.2 – Kalkulace variabilních nákladů

Tabulka 17: Řešení př. 8.2

	A	B	C	
tržby	26 675	29 700	30 720	
celkové variabilní náklady	12 125	14 520	15 360	
příspěvek na úhradu	14 550	15 180	15 360	45 090
celkové fixní náklady	X	X	X	42 000
výsledek hospodaření	X	X	X	3 090

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Z výpočtů je patrné, že na úhradu fixních nákladů a v tomto případě i zisku nejvíce přispívá výrobek C (15.360 Kč). Naopak nejméně výrobek A (14.550 Kč).

Příklad 8.3 – Kalkulace dělením s poměrovými čísly

Tabulka 18: Řešení př. 8.3

	Měrná jednotka	Druh výrobku			Celkem
		X	Y	Z	
Q	kg	300	600	150	
Pracnost	hod/kg	6	8	10	
Poměrové číslo		0,75	1,00	1,25	
Přepočtený počet jednic	kg	225	600	188	1 012,50
Výrobní režie na přepočtenou jednici					508,00
Výrobní režie na jednici výkonu	Kč/1 kg	381	508	635	
Výrobní režie na celkový objem výkonu	Kč	114 300	304 800	95 250	514 350

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Případová studie VIII.I

I)

$$5.061.000/105.000 = 48,20 \text{ Kč/hod}$$

$$48,20 \times 3,0 = 144,60 \text{ Kč/1 ks}$$

Na kalkulační jednici výrobku připadá 144,60 Kč režijního nákladu.

II)

$$(665.200/420.500) \times 100 = 158 \%$$

$$53 \times (158/100) = 83,9 \text{ Kč/1 ks}$$

Na kalkulační jednici výrobku připadá přibližně 84 Kč režijního nákladu.

Příklad k procvičení 1

Nejprve je nutno rozhodnout, o jakou kalkulaci v tomto příkladu půjde. Jako nejvhodnější se jeví **kalkulace prostým dělením**. Při výpočtu využijeme schéma typového kalkulačního vzorce, jehož nejčastěji užívaná podoba je následující:

1	Přímý materiál	10
2	Přímé mzdy	8
3	Ostatní přímé náklady	0
4	Přímé náklady výroby	$10 + 8 = 18$ Kč
5	Výrobní (provozní) režie	$70\ 000 / 7\ 000 = 10$ Kč
6	Vlastní náklady výroby	$10 + 8 + 70\ 000/7\ 000 = 10 + 8 + 10 = 28$ Kč
7	Správní režie	$49\ 000/ 7\ 000 = 7$ Kč
8	Vlastní náklady výkonu	$28 + 7 = 35$ Kč
9	Odbytová režie	

Příklad k procvičení 2

Tabulka 19: Řešení př. k procvičení 2

Druh výrobku	Počet vyrobených kusů	Poměrové číslo	Přepočteno (kusů)	Náklady na druh (v Kč)	Náklady na 1 výrobek (v Kč/1 kus)
Ž7	700	0,6	420	163800	234
Ž8	1100	0,8	880	343200	312
Ž9	500	1,2	600	234000	468
Ž10	900	1,4	1260	491400	546
Ž11	300	1,6	480	187200	624
Σ	3500		3640	1419600	

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad k procvičení 3

Rozdíly mezi rozpočty a kalkulacemi shrnuje následující tabulka.

Tabulka 20: Řešení př. k procvičení 3

	Rozpočet	Kalkulace
Vztahová veličina	vypočítává se pro určité období	vypočítává se pro určitý objem produktů
Zaměření	náklady a výnosy	náklady
Prvořadé hledisko	hledisko odpovědnosti	hledisko účelu vynaložení nákladů a místo jejich vzniku
Oblast zájmu	vnitropodnikový útvar	výkon

Zpracování režijních nákladů	režie jsou rozebírány podrobněji	režie se posuzují globálně
-------------------------------------	----------------------------------	----------------------------

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Jak **rozpočty**, tak také **kalkulace** jsou významnými a nesnadno nahraditelnými nástroji manažersky orientovaného řízení nákladů (v případě kalkulací) a navíc výnosů a zisku (v případě rozpočtů).

Kvízové otázky

- | | | |
|----------|------|-------------|
| e) a,b,c | 8. a | 10. a, b, c |
| 7. a,b,c | 9. a | 11. b, c |

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

- Pravda;
- Nepravda – Základna pro rozvrhování režijních nákladů by vždy měla být zvolena tak, aby k ní režijní náklady byly v maximální míře v příčinné závislosti z hlediska jejich mezních změn;
- Pravda;
- Nepravda – Z hlediska doby sestavení dělíme kalkulace na předběžné a výsledné.

9. Rozhodovací úlohy přinášející dlouhodobé efekty

Příklad 9.1

Úkol 1:

ČSH = ? = diskontované peněžní přítoky – diskontované peněžní odtoky

$$\text{Diskontované peněžní přítoky} = 75.000/(1+0,11)^1 + 95.000/(1+0,11)^2 + 89.000/(1+0,11)^3 + 79.000/(1+0,11)^4$$

Diskontované peněžní odtoky = – 300.000 Kč

$$\text{ČSH} = - 38.212,52 \text{ Kč}$$

Hodnota kritéria při zohlednění veškerých peněžních toků plynoucích do podniku i z podniku činí – 38.212,52 Kč.

Úkol 2:

Díky tomu, že hodnota ČSH vyšla záporná, je zapotřebí:

- znovu pečlivě ověřit výši potenciálních přínosů z investice,

- b) hledat cesty, jak snížit kupní cenu nové výrobní linky,
 c) popř. uvažovat o nižší míře výnosnosti.

Ovšem za současné situace by nebylo pro společnost výhodné investici realizovat.

Příklad 9.2

Úkol 1:

ČSH = ? = diskontované peněžní přítoky – diskontované peněžní odtoky

Diskontované peněžní přítoky oproti předešlému příkladu 1 nezaznamenaly žádnou změnu, tedy platí $= 75.000/(1+0,11)^1 + 95.000/(1+0,11)^2 + 89.000/(1+0,11)^3 + 79.000/(1+0,11)^4$

Diskontované peněžní odtoky v tomto případě již nebudou jako v příkladě 1 – 300.000 Kč. Předpokládáme totiž, že 4 roky jsou pro investora již natolik dlouhá doba, aby byl uvažován faktor času.

Výpočet hodnoty diskontovaných peněžních odtoků pak bude mít následující podobu:

$$= 105.000/(1+0,11)^1 + 125.000/(1+0,11)^2 + 70.000/(1+0,11)^3 = 247.230,795.4 \text{ Kč}$$

Díky faktu, že se změnila (snížila) hodnota peněžních odtoků počítaných k současnosti (tzv. diskontovaných), změní se výše čisté současné hodnoty – přesněji řečeno se zvýší.

$$\text{Konkrétně: } \check{C}SH = 261.787,478.6 - 247.230,795.4 = 14.556,683.16 \text{ Kč}$$

$$- 38.212,52 \text{ Kč}$$

Výsledná hodnota kritéria ČSH při zohlednění veškerých peněžních toků plynoucích do podniku i z podniku je kladná a činí 14.556,683.16 Kč, namísto původních – 38.212,52 Kč.

Úkol 2: Za těchto podmínek, kdy ČSH vyšla již kladná, lze investici realizovat, neboť přináší více, než-li sama stojí.

Příklad 9.3

Úkolem příkladu je zjistit hodnotu kritéria upravené čisté současné hodnoty. K tomu použijeme výše zmíněný vzorec: $\check{C}SH_u = \check{C}SH_z + F$.

Víme, že:

$$\check{C}SH_z \text{ (základní čistá současná hodnota)} = - 1.500.000 \text{ Kč}$$

F (hodnota finanční důsledků) = 2.500.000 Kč na konci druhého roku investiční výstavby

Naopak $\check{C}SH_u$ (upravená čistá současná hodnota) je nám neznámá a tu hledáme.

Zjistíme současnou hodnotu finanční důsledků, tedy platí, že:

$$2.500.000 / (1 + 0,09)^2 = 2.104.199,983 \text{ Kč}$$

Dosadíme do vzorce $\check{C}SH_u = \check{C}SH_z + F$. Výsledná rovnice pak vypadá takto:

$$\check{C}SH_u = -1.500.000 + 2.104.199,983 = 604.199,983 \text{ Kč.}$$

Hodnota kritéria upravené čisté současné hodnoty je kladná, vyplatí se tedy za pomoci ministerstva investici přijmout.

Příklad 9.4

Prvním krokem je vyčíslit ČSH pro odhadnutou úrokovou míru.

Byla zvolena nejprve úroková míra ve výši 5 %. Byla záporná, a tak byla hledána vyšší hodnota úrokové míry. Kladná ČSH vyšla při úrokové míře $i = 8 \%$. Nalezený interval úrokových měř činí (7 %, 8 %).

Tabulka 21: Řešení př. 9.4

	Výnos	K	ČSH	i
1. rok	690000	2500000	-114 583,750	5%
2. rok	740000		-20 192,610	7%
3. rok	795000	65000	27 925,760	8%

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Nyní pro vyčíslení konkrétní hodnoty úrokové míry využijeme vzorec:

$$VVP = i_n + (\check{C}SH_n / (\check{C}SH_n - \check{C}SH_v)) * (i_v - i_n)$$

VVP = ?

$$i_n = 7 \%, i_v = 8 \%, \check{C}SH_n = -20.192,610 \text{ Kč}, \check{C}SH_v = 27.925,760 \text{ Kč}$$

$$\text{Po dosazení: } VVP = 7 + (-20.192,610 / (-20.192,610 - 27.925,760)) * (8 - 7) = 7 + 0,419.645 * 1 = 7,419.645 \%$$

Aby byl projekt rentabilní a bylo výhodné do něj investovat, je nutno počítat s hranicí být míry výnosnosti ve výši 7 %.

Kontrolní příklad 9.4.A

Tabulka 22: Řešení kontrolního př. 9.4.A

	Výnos	K	ČSH	i
1. rok	620000	2500000	-100 239,306	5%
2. rok	730000	60000	-48 954,263	6%
3. rok	795000	60000	3 128,201	7%
4. rok	510000	400000		
5. rok	420000	400000		

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

$$VVP = i_n + (\check{C}SH_n / (\check{C}SH_n - \check{C}SH_v)) * (i_v - i_n)$$

$$VVP = 6 + (-48.954,263 / (-48.954,263 - 3.128,201)) * (7 - 6)$$

$$VVP = 6 + 0,939.938 * 1 = 6,939.938 \%$$

Podnikoví manažeři se nerozhodli správně, protože hodnota VVP je nižší než míra požadované výnosnosti.

Příklad 9.5

Úkol 2:

Díky tomu, že management disponuje omezenými finančními prostředky, je vhodné zjistit u jednotlivých projektů kromě standardní hodnoty čisté současné hodnoty (dále jen ČSH) rovněž hodnotu indexu rentability (ziskovosti – dále jen IR).

Úkol 1:

Nejprve je nutné zjistit, jestli má smysl uvažovat o všech nabízených investičních projektech. U každého investičního projektu určíme jeho ČSH.

$$\check{C}SH \text{ Projektu 1} = 2.737.433,434 - 2.500.000 = + 237.433,434 \text{ Kč}$$

$$\check{C}SH \text{ Projektu 2} = 2.460.224,985 - 2.200.000 = + 260.224,985 \text{ Kč}$$

$$\check{C}SH \text{ Projektu 3} = 2.321.620,761 - 2.000.000 = + 321.620,761 \text{ Kč}$$

$$\check{C}SH \text{ Projektu 4} = 2.945.339,771 - 2.700.000 = + 245.339,771 \text{ Kč}$$

Hodnoty ČSH všech investičních projektů nabývají kladných hodnot; má tedy smysl o všech investičních projektech uvažovat.

Nyní určíme u všech investic hodnotu ukazatele IR.

$$IR \text{ Projektu 1} = 2.737.433,434 / 2.500.000 = 1,094.973$$

$$IR \text{ Projektu 2} = 2.460.224,985 / 2.200.000 = 1,118.284$$

$$IR \text{ Projektu 3} = 2.321.620,761 / 2.000.000 = 1,160.810$$

$$\text{IR Projektu 4} = 2.945.339,771 / 2.700.000 = 1,090.867$$

Hodnoty IR všech investičních projektů byly větší než 1. Nyní je nutno srovnat IR projektů podle velikosti od největšího k nejmenšímu:

IR Projektu 3, IR Projektu 2, IR Projektu 1, IR Projektu 4

Provedeme kumulativní součet kapitálové náročnosti projektů postupně dle ziskovosti tak, abychom nepřesáhli objem peněžních prostředků, které mají manažeři k dispozici:

$$2.000.000 + 2.200.000 = 4.200.000 \text{ Kč}$$

Závěr: Managementu bychom doporučili přijmout projekty 3 a 2. Ze 6.000.000 Kč by bylo vynaloženo celkem 4.200.000 Kč. Investiční rozpočet by nebyl překročen.

Kontrolní příklad 9.5.A

$$\text{ČSH Projektu 1} = + 2.504.193,703 - 2.500.000 = + 4.193,703 \text{ Kč}$$

$$\text{ČSH Projektu 2} = + 2.250.604,467 - 2.200.000 = + 50.604,467 \text{ Kč}$$

$$\text{ČSH Projektu 3} = + 2.123.809,849 - 2.000.000 = + 123.809,849 \text{ Kč}$$

$$\text{ČSH Projektu 4} = + 2.694.385,629 - 2.700.000 = - 5.614,371 \text{ Kč}$$

$$\text{IR Projektu 1} = 2.504.193,703 / 2.500.000 = 1,001.677$$

$$\text{IR Projektu 2} = 2.250.604,467 / 2.200.000 = 1,023.002$$

$$\text{IR Projektu 3} = 2.123.809,849 / 2.000.000 = 1,061.905$$

$$(\text{IR Projektu 4} = 2.694.385,629 / 2.700.000 = 0,997.921)$$

Nejziskovější je projekt 3. Realizovány budou opět projekty 3 a 2 a vynaloženo na ně bude 4.200.000 Kč (2.000.000 + 2.200.000)

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

- Nepravda – Index rentability při investičním rozhodování je přijatelný, pokud vykazuje hodnotu vyšší než 1,5;
- Nepravda – Při hodnocení investičních projektů pomocí kritéria VVP je přijatelný takový projekt, který má VVP vyšší než je výše diskontní sazby použitelná pro výpočet ČSH;
- Pravda;
- Pravda;
- Pravda.

10. Metody a nástroje manažerského účetnictví využívané při rozhodování o cenách

Příklad 10.1 – Nákladově orientovaná tvorba cen

Poptávkově orientované metody tvorby cen hledají nejlepší odpověď na otázku: „*Při jaké ceně je možno uhradit náklady a vytvářet zisk?*“ Děje se tak při vyšší ceně a nižším objemu prodeje nebo při nižší ceně a vyšším objemu prodeje? V této souvislosti se lze setkat s následujícími třemi typy strategií:

Strategie sbírání smetany

Charakteristika: v krátkém časovém období co možná nejvyšší ceny; Po nasycení úvodního segmentu trhu je obvykle cena snižována, a tím firma uspokojuje další skupiny zákazníků (orientovaných na cenu).

Předpoklady: vysoká kvalita a okamžitá vysoká užitná hodnota produktu, spotřebitelé jsou málo citliví na změnu ceny⁴³, výrazná segmentace trhu

Cíl: co nejrychlejší návratnost vynaložených prostředků

Oblast použití: u nových značkových a módních výrobků, u nichž existuje předstih před konkurencí – dojem vysoké kvality výrobku

Příklady: digitální hodinky, kalkulátory, PC (v době svého vstupu na trh).

Strategie prestižních cen

Charakteristika: prestižní cena = stejná cena během celého životního cyklu výrobku.

Cíl: vysoká kvalita produktu, výrazná segmentace trhu

Oblast použití: u výrobků, kdy by jakékoliv snížení ceny bylo zákazníky vnímáno jako ztráta symbolu prestiže a spíše by od nákupu odrazovala, než aby jej podporovala.

Příklady: luxusní značky automobilů, parfémů apod.

Cenová penetrace (pronikání)

Charakteristika: strategie nízkých cen⁴⁴

Cíl: dosažení vysokého tržního podílu

⁴³ Poptávka po produktech je nepružná (řečí ekonomické teorie tzv. neelastická). Platí, že na zvýšení cen trh nereaguje výrazným poklesem prodeje a naopak na snížení cen neodpovídá výrazným zvýšením prodeje.

⁴⁴ Nízká cena je bariérou konkurence.

Oblast použití: tam, kde je vysoká citlivost spotřebitele na změnu ceny a relativně pružná poptávka

Příklady: u výrobků s vysokou cenovou elasticitou, kde nižší cena se projeví podstatným nárůstem objemu prodeje. Vysoký objem prodeje a výroby vede potom k nižším nákladům.

Ad 2) Velikost **empiricky (přímo) určené ceny** vychází z odhadů požadavků a očekávání kupujících⁴⁵. Ti díky tomu, že náklady výrobce příslušného produktu neznají, odvozují cenu tohoto produktu na základě cen jiných výrobků. Kupující hledají odpovědi

na následující dvě otázky:

- Jaká je *minimální cena*, za kterou by byl ochoten ještě koupit výrobek bez obav o jeho kvalitu?
- Jaká je *maximální cena*, kterou je ochoten ještě za produkt zaplatit?

Ad 3) Základem pro **nákladově orientované metody tvorby cen** je stanovení tzv. směrné ceny, nejprve prostřednictvím kalkulace nákladů a v dalším kroku stanovením směrné ziskové přírážky. Směrná cena pak při zadaných podmínkách objemu a sortimentu prodeje přinese požadovaný zisk.

Příklad 10.2 – Implicitní pružnost poptávky

Chce-li management dostatečně kvalifikovaně rozhodnout, nabízí se mu k vyřešení tohoto problému následující vzorec:

$$Q = \left(\frac{P}{PT \pm P} \right) \times 100$$

kde:

- Q ... nezbytný (nutný) přírůstek objemu prodaného množství výrobků (v %)
 PT ... velikost příspěvku k tržbám (v %)
 P ... uvažovaná změna ceny v %

1 %ní snížení ceny za jinak stejných okolností přinese:

$$\Delta Q = \Delta P / (PT + \Delta P) = [1 / (15 - 1)] * 100 = 7,142.857... \approx 7,2 \%$$

Kompletní řešení úlohy uvádí následující tabulka:

⁴⁵ Většinou se tak děje na základě závěrů z výsledků anket, dotazníkových šetření, průzkumů mezi zákazníky.

Tabulka 23: Řešení př. 10.2 – Procentní snížení ceny a jeho vliv na nezbytné zvýšení objemu podnikových prodejů

Snížení ceny (v %)	Zvýšení prodejů (v %)
1	7,2
6	66,7
10	200,00
14	1400,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad 10.3

Propočet rentabilitní (ziskové) přírážky firmy je nutno začít určením hodnoty obrátky aktiv:

$$\text{Obrátka aktiv} = \frac{\text{náklady na zakázku}}{\text{celková aktiva}} = \frac{8.000.000}{5.500.000} = 1,454.5$$

Plánované rentability aktiv podnikatelské činnosti ve výši 11 % lze dosáhnout v případě této průměrné rentability nákladů:

$$R_n = \frac{\text{Zisk před úroky a zdaněním}}{\text{Aktiva}} / \text{Obrátka aktiv}$$

$$R_n = (1.100.000 / 5.500.000) / 1,454.545 = 0,137.5 = 13,75 \%$$

$$\text{Kontrolní výpočet: } 280\,000 \times 0,137.5 = 1\,240 \text{ tis. Kč}$$

Kompletní podoba rozpočtů nákladů na Zakázku 1 a 2 je uveden v následující tabulce:

Tabulka 24: Řešení př. 10.3 – Rozpočty nákladů zakázek podniku

Rozpočet nákladů na zakázku	Zakázka 1	Zakázka 2
Přímý materiál (Kč)	2 123 000	3 456 700
Přímé mzdy (Kč)	1 053 250	2 567 890
Externě zajišťované služby	145 900	259 775
Ostatní přímé náklady	490 900	901 000
Režijní náklady (*)	105 325	256 789
Celkové rozpočtované náklady	3 918 375	7 442 154

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Stanovení směrné ceny:

$$\text{Zakázka 1: Směrná cena} = 3\,918\,375 + (3\,918\,375 \times 0,137.5) = 4\,457\,152 \text{ Kč}$$

$$\text{Zakázka 2: Směrná cena} = 7\,442\,154 + (7\,442\,154 \times 0,137.5) = 8\,465\,450 \text{ Kč}$$

Klíč k řešení příkladu pro procvičení teoretických znalostí

a) Pravda; b) Pravda; c) Pravda; d) Pravda; e) Pravda.

11. Úlohy na existující kapacitě, C-V-P analýza

Příklad 11.1

Tabulka 25: Řešení př. 11.1

Nákladová položka	Variabilní náklad	Fixní náklad
Spotřeba čisticích prostředků	x	
Spotřeba čisticích prostředků, kbelíků, hadrů, kartáčů	x	
Úkolové mzdy „čisticích agentů“ – zaměstnanců odpovědných za provedení úklidu	x	
Mzdové náklady podnikového vedení, sekretářky		x
Nájemné kanceláře		x
Cestovné	x	
Propagace, marketing, inzerce v regionálním tisku		x
Odpisy osobního automobilu manažera firmy		x
Vedení účetnictví firmy		x
Telekomunikační služby – telefon, IT		x

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Kontrolní příklad 11.1.A

Tabulka 26: Řešení kontrolního př. 11.1.A

Nákladová položka – popis	Charakter nákladové položky		
	Fixní náklad	Variabilní náklad	Poznámka
Spotřeba surovin pro přípravu pokrmů – masné produkty, zelenina		x	stanoveno normativem spotřeby surovin na 1 jídlo
Spotřeba surovin pro přípravu pokrmů – oleje, kořenící směsi, dochucovadla		x	stanoveno normativem spotřeby surovin na 1 jídlo
Spotřeba ubrousků		x	stanoveno normou
Spotřeba ubrusů, utěrek	x		stanoveno limitem
Spotřeba čisticích prostředků, mopů	x		stanoveno limitem
Spotřeba mycích přípravků		x	stanoveno limitem
Mzdové náklady manažerů	x		stanoveno limitem
Mzdové náklady číšníků, servírek, obsluhy baru a pomocného personálu		x	stanoveno normou spotřeby času na přípravu 1 jídla
Nájemné prostor	x		stanoveno limitem
Odpisy myček, pracích zařízení	x		stanoveno odpisovým plánem
Odpisy automobilů	x		stanoveno odpisovým plánem
Náklady na telefonní hovory	x		stanoveno limitem
Cestovné, poštovné	x		stanoveno limitem
Náklady na marketingové aktivity	x		stanoveno limitem
Vedení účetnictví – zajišťováno externě	x		stanoveno limitem

Náklady IT – zajišťováno externě	x	stanoveno limitem
----------------------------------	---	-------------------

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Příklad 11.2

Pro číselné řešení využijeme vzorec pro výpočet bodu zvratu: $BZ = FN/(c_j - v_j)$.

Zrekapitulujeme si, co známe:

$$Q_0 = 12.000 \text{ kusů}$$

$$c_j = 720 \text{ p. j.}$$

$$v_{j0} = 320 \text{ p. j.}$$

$$\text{Pak: } v_{j1} = 320 * 1,04 = 332,80 \text{ p. j.}$$

$$FN_0 = FN_1$$

$$Q_1 = ?$$

$$Q_{BZ} = FN/(c_j - v_j)$$

$$Q_{BZ0} = FN/(c_j - v_{j0}) = 12.000 = FN/(720 - 320) = FN/400 \dots FN = 4.800.000 \text{ p. j.}$$

$$Q_{BZ1} = FN/(c_j - v_{j1}) = FN/(720 - 332,80) = Q = ?$$

$$Q_{BZ1} = 4.800.000/387,20 = 12.397 \text{ kusů}$$

$$12.397 \text{ kusů} - 12.000 \text{ kusů} = 397 \text{ kusů}$$

Aby firma nemusela kompenzovat vyšší variabilní výrobní náklady vyšší cenou, je nutné zajistit na trhu realizaci výrobků o téměř 400 kusů vyšší.

Kontrolní příklad 11.2.A

Pro řešení lze využít vzorec pro výpočet bodu zvratu se ziskem:

$$BZ_{(+Z)} = (FN + Z)/(c_j - v_j).$$

Zrekapitulujeme si, co známe:

$$Q_0 = 16.500 \text{ kusů}$$

$$c_j = 740 \text{ Kč}$$

$$v_{j0} = 390 \text{ Kč}$$

$$FN_0 = FN_1 = 5.000.000 \text{ Kč}$$

$$Z = ?$$

$$Q_{BZ(+Z)0} = (FN + Z)/(c_j - v_j) = 16.500 = (5.000.000 + Z)/(740 - 390)$$

$$Z = 775.000 \text{ Kč}$$

$$c_{j1} = 740 * 0,96 = 710,40 \text{ Kč}$$

$$Q_{BZ(+Z)1} = (FN + Z)/(c_j - v_{j1}) = 16.500 = (5.000.000 + Z)/(710,40 - 390,00)$$

$$Z_1 = 286.600 \text{ Kč}$$

Díky nižší jednotkové prodejní ceně je nutné počítat s nižším ziskem, a to o částku $775.000 - 286.600 = 488.400$ Kč.

Příklad 11.3

Celkové náklady na 1 kus = jednotkové fixní náklady + jednotkové variabilní náklady

Celkové náklady na 1 kus = $6.000 + 3.200 = 9.200$ Kč

Celkové měsíční výrobní náklady = $800 \cdot 6.000 + 800 \cdot 3.200 = 7.360.000$ Kč

$Q_{BZ} = FN / (c_j - v_j) = 800 = 4.800.000 / (c_j - 3.200)$

$c_j = 9.200$ Kč

Příklad 11.4

Nevyužité fixní náklady = (Celkové fixní náklady/Maximální kapacita) * (Maximální kapacita – Skutečné využití kapacity)

$FN_N = (3.333.000 / 8.250) * (8.250 - 8.000) = 404 * 250 = 101.000$ Kč

Velikost nevyužitých fixních nákladů společnosti činila 101.000 Kč.

Příklad 11.5

$CN = FN + VN$

$CN = (600.600 + 56.400) / 9 + 4,4 \cdot 6 \cdot Q$

$CN = (320.200 + 22.200) / 5 + 4,4 \cdot 9 \cdot Q$

$BZ = FN / (c_j - v_j)$

$(600.600 + 56.400) / 9 + 4,4 \cdot 6 \cdot Q = (320.200 + 22.200) / 5 + 4,4 \cdot 9 \cdot Q$

$(600.600 + 56.400) / 9 - (320.200 + 22.200) / 5 = 4,4 \cdot 9 \cdot Q - 4,4 \cdot 6 \cdot Q$

$73.000 - 68.480 = 13,2 \cdot Q$

$Q = 342$ kusů

Bude-li výrobní firma vyrábět vyšší objem výroby než 342 kusů, tak se jí vyplatí investovat do prvního z uvažovaných výrobních zařízení.

Důkaz: Uvažujme např. situaci, kdy bude společnost vyrábět 500 kusů výrobků, pak výrobní náklady obou investičních variant budou činit:

Varianta 1: $(600.600 + 56.400) / 9 + 4,4 \cdot 6 \cdot 500 = 86.200$ Kč

Varianta 2: $(320.200 + 22.200) / 5 + 4,4 \cdot 9 \cdot 500 = 88.280$ Kč

Případová studie XI.I

1) Marže výrobku (Výkonová marže, m)

$$m = \text{Prodejní cena} - \text{Jednotkové variabilní náklady}$$

$$m = 4.900 - 3.640 = 1.260 \text{ Kč}$$

Příspěvek k tržbám (PT), jakožto podíl marže k prodejní ceně produktu, lze určit následujícím způsobem:

$PT = (c_j - v_j) / c_j$ Jako pozdější kontrola může posloužit i tato podoba vzorce pro výpočet příspěvku k tržbám:

$$PT = (\text{Celkové tržby} - \text{Celkové variabilní náklady}) / \text{Celkové tržby}$$

Konkrétně:

$$PT = 1 - (3.640/4.900) = 1 - 0,743 = 0,257 (*)$$

(*) jedná se o bezrozměrnou veličinu, a tak výsledné číslo u sebe nebude mít jednotku

Kontrolní přepočít:

$$PT = (4.900 * 20.000 - 3.640 * 20.000) / (4.900 * 20.000) = 0,257$$

2)

Tabulka 27: Řešení případové studie XI.I

Položka	Výpočet	Kč
Tržby	4.900 * 20.000	98.000.000
Variabilní náklady	3.640 * 20.000	72.800.000
Celková marže	(4.900 - 3.640) * 20.000	25.200.000
Fixní náklady		6.898.000
Zisk	25.200.000 - 6.898.000	18.302.000

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Zisk pro následující rok je plánován ve výši **18.302.000 Kč**.

3) Výpočet bodu zvratu

$$Q_{BZ} = FN / (c_j - v_j)$$

$$Q_{BZ} = 6.898.000 / (4.900 - 3.640) = 6.898.000 / 1.260 = 5.475 \text{ ks}$$

$$CT_{BZ} = FN / PT$$

$$CT_{BZ} = 6.898.000 / 0,257 = 26.840.467 \text{ Kč}$$

Bod zvratu v naturálním vyjádření je 5.475 kusů a v hodnotovém vyjádření 26.840.467 Kč.

4) Aby bylo možno určit výši nákladů na reklamu, propagaci a jiné marketingové aktivity podniku, je nutno určit procento rentability tržeb aktuálního roku.

Letošní rentabilita tržeb činí: $Zisk/Tržby = 18.302.000/98.000.000 = 0,187 \%$. Znamená to, že na 100 Kč tržeb připadá přibližně 18,70 Kč zisku.

Plánované tržby pro následující rok budou dle údajů ze zadání v hodnotě 137.200.000 Kč (protože $28.000 * 4.900 = 137.200.000$ Kč)

Zisk v následujícím roce při zachování rentability činí 25.622.800 Kč (protože $137.200.000 * 0,187 = 25.622.800$ Kč).

Za předpokladu prodeje 28.000 kusů výrobků a dodržení výše předem stanovených podmínek by maximální náklady na reklamu podniku a jeho produktů mohly činit rozdíl plánovaných tržeb a celkových nákladů při stejné míře realizovaného zisku. Tedy platí:

Celkové tržby – Celkové variabilní náklady – Fixní náklady = Zisk.

$$137.200.000 - 3.640 * 28.000 - (6.898.000 + x) = 25.622.800$$

Maximální náklady na marketingové akce (naše hledaná proměnná x) = ?

$$9.657.200 = 6.898.000 + x$$

$$x = 2.759.200 \text{ Kč}$$

Podnik může v následujícím období zvýšit náklady na reklamu maximálně o 2.759.200 Kč.

Případová studie XI.II – marže výkonů, výhodnost produktů

Zisk = Celkové tržby – Celkové náklady

$$Zisk = Q * c_j - FN - VN = Q * c_j - FN - c_j * Q$$

$$Zisk_U = Q_U * c_{jU} - FN - v_{jU} * Q_U = 80.000 * 25 - 1.000.000 - 80.000 * 12 = 40.000 \text{ Kč}$$

Kontrola:

$$Zisk_V = Q_V * c_{jV} - FN - v_{jV} * Q_V = 80.000 * 30 - 1.000.000 - 80.000 * 17 = 40.000 \text{ Kč}$$

Oba výrobky tedy mají stejnou marži na jednotku produktu: 13 Kč (25 – 12 a 30 – 17), stejně tedy přispívají k tvorbě zisku a jsou tak pro podnik stejně výhodné.

Příspěvek k tržbám je však výrobku U 0,76 ((25 – 6)/25) vyšší než u výrobku V, který činí 0,63 ((30 – 11)/30). Nižší příspěvek k tržbám výrobku V je způsoben vyšší prodejní cenou výrobku V. Výhodnější je pro podnik za jinak stejných podmínek vyrábět produkt U.

Kontrolní příklad 11.3

1. Prodejní cena = $4.800.000 / 60.000 = 120$ Kč

$$Q_{BZ} = FN / (c_j - v_j) = 2.000.000 / (120 - 80) = 50.000 \text{ ks}$$

$$50.000 * 120 = 6.000.000 \text{ Kč}$$

Nebo také:

$$PT = (c_j - v_j) / c_j = (120 - 80) / 120 = 0,333$$

$$FN / PT = 2.000.000 / 0,333 = 6.000.000 \text{ Kč}$$

Aby podnik nebyl ztrátový, je zapotřebí, aby prodejní cena výrobků podniku činila alespoň 120,- Kč. Bod zvratu výroby nastává při 50.000 vyrobených kusech, v korunovém vyjádření se jedná o částku 6.000.000,- Kč.

$$2. Q_{BZ(+Z)} = (FN + Z) / (c_j - v_j) = (2.000.000 + Z) / (120 - 80) = 160.000 \text{ ks}$$

$$Z = 160.000 * 40 - 2.000.000 = 4.400.000 \text{ Kč}$$

Podnik bude dosahovat zisku v intervalu $\langle 0,- \text{ Kč}; 4.400.000,- \text{ Kč} \rangle$

$$3. Q_{BZ} = FN / (c_j - v_j)$$

$$160.000 = 2.000.000 / (c_j - 80)$$

$$c_j = 92,50 \text{ Kč}$$

$$120 - 92,50 = 27,50 \text{ Kč}$$

Podnik by byl ochoten pro udržení trhu (podílu na trhu) obětovat zisk 4.400.000 Kč snížením prodejní ceny svých výrobků o 27,50 Kč při stávající výrobě 160.000 kusů výrobků.

Kvízové otázky

1. a, b, c, d
2. a, b, c, d

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda/Nepřavda. Nepravdivé výroky opravte tak, aby odpovídaly skutečnosti a byly úplné.

- a) Pravda;
- b) Pravda;
- c) Nepravda – Je třeba zvažovat, zda-li se náklady podniku chovají jako variabilní či jako fixní;

- d) Nepravda – Při analýze citlivosti vykazuje nejvyšší citlivost ten parametr, který má v absolutním vyjádření nejnižší vypočtenou číselnou hodnotu;
- e) Nepravda – Správný je výrok typu: Variabilní náklady jsou takové náklady, které se změnou objemu výroby mění, například (a to ve velkém procentu případů) proporcionálně. Jejich opakem jsou fixní náklady, na určitém intervalu konstantní; při navýšení kapacity pak dochází ke skokovému nárůstu (či poklesu, je-li kapacita nepřiměřeně vysoká a není-li tak plně využívána);
- f) Pravda;
- g) Pravda;
- h) Pravda;
- i) Pravda.

12. Nákladové účetnictví založené na standardech

Příklad 12.1

Standards lze třídit dle celé řady hledisek. Existují standardy lišící se délkou časového horizontu, pro který jsou vytvořeny (viz 1. část). Lze se setkat s tříděním nákladových standardů dle druhů nákladů, pro které se používají normativy a stanovují normy na jednotku výkonu (viz. 2. část). Rozlišit lze standardy i dle odpovědných nákladových center, oddělení, funkcí či osob.

1. část

Ideální standard – odráží ideální běh událostí v podniku, situaci, kdy nedochází k žádným prodlevám v dodávkách, výrobě, např. díky stálému 100%-nímu využívání podnikových kapacit, bez ztrátového času apod.

Operativní (běžný) standard – Je flexibilním typem standardu, který je konstruovaný pro krátké období a je průběžně upravovaný – vždy, když dojde ke změnám (např. cen vstupů).

Průměrný (plánový, dosažitelný) standard – Jedná se o standard stanovený na konkrétní období při zohlednění obvyklých efektivních podmínek provozu a výkonnosti.

Základní standard – Odpovídá sestavovaným kalkulacím. Odráží podmínky období. Je konstruován jako dlouhodobý a po dlouhé období neměnný.

2. část

Jak uvádí Petřík (2009), cituji: „Jednotkové náklady jsou velmi vhodné pro kalkulaci rozpočtů především v oblasti přímých nákladů, vynaložených na osobní, materiálové a výrobní náklady, které jsou dobře zjistitelné a počitatelné.“

Proto se v praxi lze setkat s následujícími standardy:

- standardem nákladů na pracovní sílu,
- standardem nákladů na materiál,
- standardem nákladů na režii.

Název každého standardu napovídá, k čemu se ten který standard užívá.

Příklad 12.2

Úkol 1:

Skutečné náklady = $(300 + 75) * 720 = 270.000$ Kč

Úkol 2:

Původní rozpočet = $300 * 750 = 225.000$ Kč

Variantní rozpočet = $(300 + 75) * 750 = 281.250$ Kč

$281.250 - 225.000 = 56.250$ Kč

Nárůst nákladů o 56.250 Kč, o který je objem nákladů v případě variantního rozpočtu vyšší oproti původnímu (plánovanému) rozpočtu, je způsoben vyšším objemem výkonů v měsíci dubnu.

$281.250 - 270.000 = 11.250$ Kč

Částka 11.250 Kč činí rozdíl – je pozitivní odchylkou mezi variantním rozpočtem a skutečně dosaženými náklady. To jinými slovy znamená, že došlo k úspoře nákladů na spotřebu materiálu o 11.250 Kč.

Případová studie XII.I

2) Odchylky mezi plánovanými a skutečně realizovanými veličinami (tržbami, náklady apod.) a míru úspěšnosti podnikání (zisk/ztrátu) ukazuje následující tabulka.

Tabulka 28: Řešení případové studie XII.I

	Plán	Skutečnost	Odchylka
Realizované tržby (Kč)	$600 * 899 + 200 * 1.999 = 939.200$	$635 * 899 + 182 * 1999 = 934.683$	$939.200 - 934.683 = 4.517$ (nepříznivá)
Variabilní náklady (Kč)	$-(400 * 600 + 1.200 * 200) = -480.000$	$-(400 * 635 + 1.200 * 182) = -472.400$	$480.000 - 472.400 = 7.600$ (příznivá)
Marže (Kč)	$939.200 - 480.000 =$	$934.683 - 472.400 =$	$462.283 - 459.200 = 3.083$

	459.200	462.283	(příznivá)
Fixní náklad (Kč)	- 200.000	- 200.000	0
Zisk (Kč)	+ 259.200	+ 262.283	262.283 – 259.200 = + 3.083 (příznivá)

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

1) Podnik v měsíci březnu dosáhl skutečného zisku ve výši + 262.283 Kč.

3) Podnik, aby byla jeho podnikatelská činnost i v dalších obdobích zisková, by se měl snažit udržet ziskovost svých produktů, pracovat na jejich kvalitě při přiměřené nákladovosti.

Případová studie XII.II – Stanovení standardu přímého materiálu

Firma BAJPRO v.o.s. by měla zohlednit všechny faktory, které by mohly ve výsledku ovlivnit hodnotu ceny materiálu. Jde zejména o:

- pořizovací cenu materiálu,
- obchodní podmínky dodávky (výše sjednané množstevní slevy),
- způsob dopravy,
- standard kvality výsledného produktu.

Standardní pořizovací cena může být stanovena např. takovýmto způsobem:

Tabulka 29: Řešení případové studie XII.II

Položka / Balení (1.250 g)	Cena	Celkem
Nákupní cena (1. jakost materiálu)	311,50 Kč	
Doprava od dodavatele do 24 hod. od potvrzení objednávky	42,00 Kč	
Přejímka	7,00 Kč	
Množstevní sleva	- 10,50 Kč	
Standardní pořizovací cena za balení		350,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Provedená kalkulace zohledňuje stupeň kvality materiálu, balení a způsob dopravy.

Případová studie XII.III – Standard versus norma

Ačkoli se při překladu anglického termínu *standard* do češtiny často používá jako jeho český ekvivalent a protějšek *norma*, není to tak úplně správně. **Metodu standardních nákladů nelze ztotožňovat s normovou metodou evidence nákladů a kalkulace.** Standardy se povětšinou chápou jako mnohem širší pojem. Jinými slovy norma je obvykle užší a specifitější pojem než standard.

NORMA

Norma se převážně používá v případech, kdy se směrná veličina nejdříve vyjadřuje pomocí naturálních jednotek (q, hod, kWh, tkm aj.), pro něž jsou k dispozici příslušné normované ceny, pomocí nichž lze stanovit normu v peněžních jednotkách.

Normy se vztahují jen na náklady, a to převážně jen ty přímé.

STANDARD

Standards zahrnují kromě přímých také nepřímé (režijní) náklady. Funkci standardu plní rozpočet těchto režijních nákladů. Mezi standardy se zahrnují i další směrné veličiny, jako je cena materiálu, cena produktu, mzdová sazba (např. na 1 hodinu práce v určité mzdové třídě), ale i kvalitativní charakteristiky.

Tím, že se stanoví standard pro objem produkce (standardní kapacita, standardní objem výroby, standardní objem prodeje apod.) a pro standardní ceny, nepřímo se stanoví za určité období i standardní objem výnosů (obrat).

Kvízové otázky

1. b, c

2. a, b, c

3. a, b, c

4. a, b, c

8 Zpracování katalogu příkladů a případových studií v systému LMS Unifor

Jak bylo uvedeno již v Úvodu, k diplomové práci náleží kompaktní disk, jehož obsahem je zpracovaná studijní opora tématicky zaměřená na vybrané metody a nástroje manažerského účetnictví ve formě příkladů a případových studií. Cílem této kapitoly je proto *objasnit metodiku a postupy, jež byly vybrány pro zpracování katalogu příkladů a případových studií do formy studijní opory, ato v systému LMS Unifor*. Proč byl vybrán pro realizaci právě systém LMS Unifor a k čemu slouží, nejen o tom pojednává následující sub-kapitola.

8.1 LMS Unifor a jeho využití

LMS Unifor je komplexním výukovým systémem, který má na Západočeské univerzitě v Plzni nekrátkou a poměrně úspěšnou historii. Je zde využíván již od roku 2002 (viz <http://fek.zcu.cz/akce.php>). LMS Unifor slouží pro podporu a řízení e-learningového vzdělávání studentů, jak v prezenční, tak také kombinované formě studia (blíže viz Egerová, 2011). Studentům přináší díky uživatelsky přívětivé formě výukových materiálů celou řadu výhod. Ty se projevují v několika oblastech (Egerová, 2011, str. 19) – ve flexibilitě možností studia z hlediska času a prostoru, v širokém množství způsobů, jak se vzdělávat, jak být motivován ke studiu, v rozmanitosti a rozsáhlosti studijních materiálů apod. Samozřejmě nelze opomíjet i nevýhody, které systém má, avšak dle mého názoru, přednosti systému několikero nedostatků překonává.

Důvodem pro zpracování studijní opory pro mne bylo navrhnout a přinést studentům praktickou a užitečnou pomůcku pro efektivnější studium předmětu Manažerské účetnictví, standardně vyučovaném ve 3. ročníku bakalářského stupně vzdělávání na Západočeské univerzitě v Plzni. Katalog příkladů objasňující na praktických úlohách použití metod a nástrojů manažerského účetnictví v takovéto „uživatelsky přívětivé“ formě dosud studentům chyběla.

8.2 Technické a realizační zpracování katalogu příkladů a případových studií v LMS Unifor

Obsah studijní opory vycházel z následujícího sylabu lekcí:

1. Manažerské účetnictví – úvod do problematiky řízení nákladů, výnosů a zisku;
2. Strategické řízení nákladů v podniku;
3. Řízení nákladů v předvýrobních etapách;
4. Řízení nákladů v průběhu životního cyklu výrobku;
5. Řízení nákladů dle činností, aktivit a procesů;
6. Takticko-operativní řízení nákladů v podniku;
7. Techniky rozpočtování;
8. Kalkulace a jejich využití při alokacích nákladů;
9. Rozhodovací úlohy přinášející dlouhodobé efekty;
10. Metody a nástroje manažerského účetnictví při rozhodování o cenách;
11. Úlohy na existující kapacitě, C-V-P analýza;
12. Nákladové účetnictví založené na standardech.

Technické zpracování studijní opory tedy bylo realizováno prostřednictvím celkem dvanácti kapitol (šablon) obsahujících materiál pro procvičení vybraných metod a nástrojů manažerského účetnictví včetně jejich kompletních řešení. Forma a způsob naplňování šablon vycházely z požadavků na distanční texty a jejich zpracování. Ukázkou technického zpracování Kapitoly 1 lze najít v příloze (viz Příloha A), ukázkou realizačního zpracování této kapitoly pak v příloze jako Příloha B.

9 Závěr

Shrnutí poznatků práce

Ponecháme-li stranou diskuse o možných a více nebo méně vhodných cílech podnikatelských činností, vždy je jedním ze základních cílů podniků, společností, organizací dosahovat svými činnostmi kladného hospodářského výsledku. Po skončení centrálně plánovaného řízení hospodářství byl i v českých zemích postupně rozvinut systém tržního hospodářství a tržních cen, kde jediným způsobem, jak dosahovat, případně zvyšovat zisk bylo a je účinně koordinovat firemní procesy, mobilizovat hybné podnikové síly a spolu s tím tak efektivně snižovat firemní náklady. Protože jsou ceny určovány tržními mechanismy a podniky mají povětšinou jen nepříliš významnou možnost ovlivňovat jejich výši, jsou náklady v konkurenčních podmínkách tržní ekonomiky důležitým ukazovatelem kvality činnosti podniku. Úlohou managementu je proto podnikové náklady správným směrem usměrňovat a efektivně je řídit.

Možnosti uplatnění metod a nástrojů řízení (především) nákladů, ale nejen jich, a celkově manažerského účetnictví (či jinými slovy také účetnictví pro řízení) v rozhodování podniku jsou, jak bylo touto prací ukázáno, velmi rozsáhlé. K nejdůležitějším oblastem, kde jsou informace o nákladech podniku žádány, patří:

- *oblast řízení a podnikové kontroly*: Je sledován vliv nákladů na roční, popř. měsíční finanční výkazy (oblast firemního, tzv. interního reportingu). V manažerské kontrole náklady slouží pro uplatnění účinné finanční kontroly výkonnosti podniku jako celku i jeho jednotlivých částí (oddělení, středisek, dílen) až po samotnou úroveň aktivity výrobků, procesů a podnikových činností.
- *oblast plánování*: Na základě dosavadních výsledků podnikových činností jsou připravovány v několika variantách (optimistické, pesimistické a realistické) výhledy pro příští období – dekádu, měsíc, týden apod. Klíčový význam v tomto směru mají podnikové plány a rozpočty. V rámci dlouhodobého řízení by neměla být podceňována ani problematika rozhodovacích úloh přinášejících dlouhodobé efekty, spojená se změnami podnikových, především výrobních kapacit, často vyžadujících významné vklady prostředků.
- *oblast stanovení „správných“ ceny, jako odměny za podstoupení podnikatelského rizika, a kalkulací nákladů*: Znalost nákladů podniku a jejich co nejpřesnější alokace – přiřazení odpovídajících nákladů produktům/střediskům (oddělením, úsekům, které jsou za náklady zodpovědné, které náklady vyvolaly, jsou nutnými

předpoklady pro stanovení odpovídajících cen výrobků vzhledem k požadavkům trhu a za zohlednění výrobních a odbytových možností a cenových strategií podniku.

- *při přijímání rozhodnutí:* Náklady představují jeden z důležitých faktorů při rozhodování o volbě mezi různě drahými alternativními možnostmi. V rámci operativního podnikového řízení pak manažerské účetnictví poskytuje podklady pro správná řešení úloh na tzv. existující kapacitě. Tu vymezuje aktuální skladba strojů, výrobního zařízení, používané technologie.
- *při stanovení kritického objemu výroby a sortimentní skladby:* Poslední oblastí, kde jsou zapotřebí informace o nákladech, je při stanovování kritického objemu výroby, při kterém podnik již neinkasuje ztrátu, avšak ještě ale nedosahuje zisku a návazně stanovení takého sortimentu, při kterém bude podnik ziskový.

Občas je na manažerské účetnictví, podnikový informační subsystém jako celek, či některé jeho přístupy, metody či nástroje, možno slyšet slova kritiky. Lze souhlasit s některými kritickými připomínkami a protiargumenty, např. s faktem, že manažerské účetnictví nemálokdy trpí přetížením účetními čísly a že se jím poskytované informace často soustřeďují pouze na interní data. Přesto však myslím, že manažerské účetnictví jakožto účetnictví pro řízení má při řízení podniků do budoucna své nezastupitelné místo. Aktuálním úkolem je rozšířit mezi podnikovými manažery oddělení financí a účetnictví povědomost o možnostech, které se jim díky propracovanosti a správnému nastavení systému manažerských informací pro řízení nabízí.

Přínos autorky k řešení tématu práce, splnění cílů práce

Nejvyšším cílem této práce bylo zpracování kvalitní studijní opory, praktické pomůcky pro efektivnější studium studentů předmětu Manažerské účetnictví prezenční i kombinované formy studia.

Nejdříve však bylo zapotřebí systematicky a přehledně zmapovat současný stav poznatků souvisejících s manažerským účetnictvím a jeho metodami a nástroji. Nejdůležitější přístupy, metody a nástroje manažerského účetnictví byly podrobeny analýze, nechyběla ani jejich vzájemná komparace. Byly konfrontovány moderní („nové“) a klasické (tradiční) koncepce, přístupy, metody a nástroje manažerského účetnictví, oblasti jejich využití, přednosti i nedostatky. Určující při tom byl pohled z hlediska stupňů (úrovní) podnikového řízení.

Praktická část práce pak na konkrétních ukázkách, ve formě vyřešených příkladů a případových studií, dokumentovala použití vybraných metod a nástrojů manažersky orientovaného účetnictví, významného informačního subsystému podniku, oblasti s velkým potenciálem do budoucna.

10 Seznam tabulek

Tabulka 1: Světový vývoj manažerské účetní praxe	35
Tabulka 2: Zadání př. 7.3	70
Tabulka 3: Zadání př. 8.2	72
Tabulka 4: Zadání př. 8.3	72
Tabulka 5: Zadání př. k procvičení 2	74
Tabulka 6: zadání př. 9.5	77
Tabulka 7: Zadání př. 10.3	79
Tabulka 8: Zadání př. 11.1	80
Tabulka 9: Zadání kontrolního př. 11.1.A	81
Tabulka 10: Zadání př. 11.5	83
Tabulka 11: Zadání případové studie XI.I	83
Tabulka 12: Zadání případové studie XII.I	87
Tabulka 13: Srovnání přístupů strategického řízení nákladů a jejich metod a nástrojů .	94
Tabulka 14: Shrnutí výsledků srovnání pevných a adaptivních rozpočtů	100
Tabulka 15: Řešení př. 7.3	101
Tabulka 16: Řešení př. 8.1	102
Tabulka 17: Řešení př. 8.2	103
Tabulka 18: Řešení př. 8.3	103
Tabulka 19: Řešení př. k procvičení 2	104
Tabulka 20: Řešení př. k procvičení 3	104
Tabulka 21: Řešení př. 9.4	107
Tabulka 22: Řešení kontrolního př. 9.4.A	108
Tabulka 23: Řešení př. 10.2 – Procentní snížení ceny a jeho vliv na nezbytné zvýšení objemu podnikových prodejů	112
Tabulka 24: Řešení př. 10.3 – Rozpočty nákladů zakázek podniku	112
Tabulka 25: Řešení př. 11.1	113
Tabulka 26: Řešení kontrolního př. 11.1.A	113
Tabulka 27: Řešení případové studie XI.I	116
Tabulka 28: Řešení případové studie XII.I	120
Tabulka 29: Řešení případové studie XII.II	121

11 Seznam obrázků

Obrázek 1: Životní cyklus produktu/výrobku, popř. služby	10
Obrázek 2: Bostonská matice	11
Obrázek 3: Schéma Porterova modelu pěti konkurenčních sil	12
Obrázek 4: Schématické vyjádření vzájemné provázanosti obou klíčových informačních subsystémů podniku – manažerského a finančního účetnictví	24
Obrázek 5: Komparace úkolů manažerského účetnictví ve 20. a na počátku 21. století	26
Obrázek 6: 3 E a podnikatelský proces	29
Obrázek 7: Podnikové úrovně řízení	36
Obrázek 8: Komponenty modelu Activity Based Management	45
Obrázek 9: Schéma systému podnikových plánů a rozpočtů podniku	47
Obrázek 10: Determinující faktory prodejních cen podnikových produktů	51
Obrázek 11: Proces kalkulace dle aktivit.....	54
Obrázek 12: Hodnotová analýza režijních nákladů OVA	55
Obrázek 13: Schematické znázornění působnosti metod a nástrojů využívaných v rámci strategického řízení nákladů v rámci životního cyklu produktu – výrobku/služby	91
Obrázek 14: Dvojdímenzionální model ABC	97
Obrázek 15: Klasifikace podnikových rozpočtů.....	99

12 Seznam použitých zkratek

ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
CI	Continuous Improvement
EU	Evropská unie
EVA	Economic Value Added
IS	informační systém
JIT	Just-In-Time
KC	Kaizen Costing
KP	krycí příspěvek
LCC	Life Cycle Costing
MVA	Market Value Added
NVCA	Not Value Creating Activity
QR	Quick Response
SPC	Statistical Process Control
TC	Target Costing
TQM	Total Quality Management
VŠE	Vysoká škola ekonomická
ZBB	Zero Based Budgeting

13 Seznam použitých zdrojů

Monografie, publikace

ČERVENÝ, Josef, SKÁLOVÁ Petra. *Manažerské účetnictví*. Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni, Plzeň, 2003, 204 s. ISBN 80-7082-998-2

DRUCKER, Peter. *The Age of Discontinuity: Guidelines to Our Changing Society*. 1992, Paperback

DRURY, Colin. *Management & Cost Accounting*. 7th edition. South – Western CENGAGE Learning EMEA. London, UK, 2008, 754 p. ISBN 978-1-84480-566-2

DRURY, Colin. *Management & Cost Accounting*. 5th edition. Thomson Learning. 2000, 1194 p. ISBN 1-86152-536-2

DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I.díl. NAVA, 2011, 88 s., ISBN 978-80-7211-397-2

EGEROVÁ, Dana. *Jak tvořit opory pro e-learning. Metodická příručka pro autory studijních opor*. Ekonomická fakulta, ZČU, 2011, ISBN 978-80-7043-982-1

FEIL, Patrick, YOON, Keun-Hyo, KIM, Il-Woon (2004). *Japanese Target Costing: A Historical Perspective*. International Journal of Strategic Cost Management. (Jak vznikl název Target Costing)

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a.s., 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav. *Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I)*. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Praha, 2005, 360 s., ISBN 80-245-0746-3

HILTON, W., Ronald. *Managerial Accounting*. Cornell University, 4th edition, Inwin McGraw-Hill, 1999, 816 p., ISBN 0-07-115729-8

HORVÁTH, P. *Controlling*. München, Verlag Franz Valen, 2002

HRADECKÝ, Mojmir, LANČA, Jiří, ŠÍŠKA, Ladislav. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3

KAPLAN, Robert, S., NORTON, David, P. *Balanced Scorecard. Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Management Press, 2000, 267 s., ISBN 80-7261-032-5

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. rozšířené vydání, Praha: Management Press, 2010, 664 s, ISBN 978-80-7261-217-8

- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání, Praha: Management Press, 2006, 622 s, ISBN 80-7261-141-0
- KUNEŠOVÁ, Hana, CIHELKOVÁ, Eva a kol. *Světová ekonomika – nové jevy a perspektivy*. 2. doplněné a přepracované vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, 319 s., ISBN 80-7179-455-4
- LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8
- NEEDLES, E. Belverd, CROSSON, V. Susan. *Managerial accounting*. Houghton Mifflin Company. Boston, USA, 2002, 621 p., ISBN 0-618-10230-2
- PALMER, Sally, WEAVER, Margaret. *Úloha informací v manažerském rozhodování*. Grada Publishing, 2000, 168 s., ISBN 80-7169-940-3
- PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy. Manažerské účetnictví v praxi*. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Grada Publishing, 2009, 736 str., ISBN 978-80-247-3024-0
- POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů. Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. GRADA Publishing, 2009, 233 s., ISBN 978-80-247-2974-9
- SCHROLL, Rudolf, KRÁL, Bohumil, FIBÍROVÁ a kol. *Manažerské účetnictví*. Vydáno v rámci edice „Vzdělávání účetních v ČR“, Praha: Bilance, Ministerstvo financí ČR, 1997.
- SOUČEK, Zdeněk. *Firma 21. století (Předstihněme nejlepší!!!)*. 2. vydání. Professional Publishing, 2010, 258 s. ISBN 978-80-7431-007-2
- SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. GRADA Publishing, 2007, 464 s. ISBN 978-80-247-1992-4
- ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Praha: Management Press, 2003, 146 s., ISBN 80-7261-087-2
- ŠULÁK, Milan, VACÍK, Emil. *Měření výkonnosti firem*. Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita, Plzeň, 2003, 137 s., ISBN 80-7043-258-6
- ŠULEŘ, Oldřich, KOŠŤAN, Pavol, BĚLOHLÁVEK, František. *Management*. 1. vydání, Computer Press, 2006, 736 s., EAN 9788025103968
- TANAKA, T. *Target Costing at Toyota*. Journal of Cost Management 7. no. 1. p. 4, 1993. Dostupné z: [www:](http://www.maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumTanaka93.htm)
<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumTanaka93.htm>

TURNEY, B. B. *How Activity-Based Costing Helps Reduce Cost*. Journal of Cost Management 4. no. 4. pp. 29-35

VALACH, J. *Investiční rozhodování a dlouhodobé financování*. 2. vydání. Praha: Ekopress, 2006, 465 s., ISBN 80-86929-01-9

ZAHRADNÍČKOVÁ, VACÍK. *Studijní prezentace ze Strategického managementu*, Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita, Plzeň, 2011.

ŽŮRKOVÁ, Hana. *Plánování a kontrola - klíč k úspěchu*. 1. vydání, Grada Publishing, 2007, 135 s. ISBN: 80-247-1844-8

Internetové zdroje

Abcosting Company. *Z historie ABC*. [online], 2011, [cit. 30.5.2011] Dostupné z www: <http://www.abcosting.biz/index.htm>

Activity Based Costing. [online], 2011, [cit. 5.4.2012] Dostupné z www: <http://www.enotes.com/activity-based-costing-reference/activity-based-costing>

CAM-I. Consortium for Advanced Management - International. [online], 2011, [cit. 01.07.2011] Dostupné z www: <<http://www.cam-i.org/>

Průmyslníci: České podniky se kvůli krizi v Eurozóně musí přeorientovat na nové trhy. [online]. Aktualizováno 24.10.2011, [cit. 29.10.2011] Dostupné z www: <<http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-53308880-prumyslnci-ceske-podniky-se-kvuli-krizi-v-eurozone-musi-preorientovat-na-nove-trhy/>

EFEKTIVNOST JAKO POJEM. [online]. [cit. 20.11.2011] Dostupné z www: <http://http://managementmania.com/efektivnost>

E-learningové kurzy. Západočeská univerzita v Plzni. [online], Dostupné z www: <http://fek.zcu.cz/akce.php>

FIRMA 21. STOLETÍ (1.4.2004). [online]. [cit. 14.10.2011] Dostupné z www: <http://modernirizeni.ihned.cz/1-10024700-14172980-600000_detail-02>

ITTNER, C. D., LARCKER, D. F. *Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective*. Journal of Accounting and Economics: 349 – 410 p. Summary by Rosalyn Mansour Ph.D. Program in Accounting University of South Florida, 2001

MARTIN, James, R. *Management and Accounting Web*. Activity Based Management Models, Summary Dostupné na: www: <http://maaw.info/ABMModels.htm>

Management Accounting Concepts. *International Federation of Accountants. Malaysian Institute of Accountants*. [online] Dostupné z www:

http://www.mia.org.my/handbook/guide/imap/imap_1.htm

MACHAČ, O. *Reporting jako součást informačního systému podniku*. Publikováno v IT SYSTEM 12/2003. [online]. Fakulta chemicko-technologická Univerzity Pardubice.

[cit. 21.02.2012] Dostupné z www: <http://www.systemonline.cz/clanky/reporting.htm>

KRITÉRIA VÝKONU. MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. [online] Dostupné z www:

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8578.html

Reporting a analýzy. [online]. [cit. 21.02.2012]. Dostupné z www:

<http://www.mibcon.cz/cs/co-delame/epm/reporting-a-analyzy>

SNIŽOVAT NÁKLADY BY MĚLY I ÚSPĚŠNÉ FIRMY (14.06.2007). [online].

[cit. 5.4.2012] Dostupné z www: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/115768-snizovat-naklady-by-mely-i-uspesne-firmy/>

Schéma Porterova modelu pěti konkurenčních sil [online]. Management Mania,

Aktualizace 12.12.2011. Dostupné z www: <http://managementmania.com/analyza-5f>

Zielkostenrechnung (10.1.2012) [online]. [cit. 22.02.2012]. Dostupné z www:

<http://de.wikipedia.org/wiki/Zielkostenrechnung>

14 Seznam příloh

Příloha A

Příloha B

Příloha A - Technické zpracování Kapitoly 1

Manažerské účetnictví – úvod do problematiky

Studijní cíle kapitoly

Ikona1

Po prostudování této kapitoly budete schopni:

- definovat pojem manažerské účetnictví,
- objasnit rozdíly mezi pojmy manažerské účetnictví, účetnictví pro řízení, účetnictví pro rozhodování,
- vymezit oblasti, které manažerské účetnictví zkoumá, úlohy, které pomáhá řešit,
- vysvětlit, co jsou to „3 E“ a jakou mají spojitost s manažerským účetnictvím,
- aplikovat problémy na praktických úlohách.

Časové požadavky ke studiu

Ikona1a

Pro studium základního textu kapitoly budete potřebovat cca 35 minut. Pro procvičení problematiky na příkladech pak cca 25 minut.

Manažerské účetnictví – základní pojmy, definice

Ikona5

V literatuře se můžete setkat s celou řadou definic snažících se o co nejpřesnější a nejužitečnější vymezení pojmu **manažerské účetnictví**.

Ikona10

Manažerské účetnictví v jeho nejobecnějším a nejširším pojetí je chápáno jako **uspořádaný komplexní systém informací zobrazující a zkoumající ekonomickou realitu podniku, jeho aktuální situaci, pozici, výkonnost**. Tento systém, je-li správně nastaven, směřuje podnik k efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti v řízení, prostřednictvím poskytování správných a včasných dat a informací pracovníkům všech úrovní podnikového managementu.

Manažerské účetnictví a jeho výstupy nejsou omezovány legislativními úpravami. Na povahu dat a informací generovaných systémem manažerského účetnictví a jejich vypovídací schopnost nemá vliv ani mezinárodní legislativa, např. ve formě Mezinárodních účetních standardů.

Ikona10

Manažerské účetnictví je také **subsystémem komplexního podnikového účetního systému**, který:

- eviduje,
- třídí,
- seskupuje,
- analyzuje a
- uspořádává

informace o podnikatelské činnosti – data finančního i nefinančního charakteru, do přehledů, výkazů, zpráv (reportů) a jiných podkladů ústících do návrhů či opatření, která mají napomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení prostřednictvím nejrůznějších účetních technik a postupů při nejnižších možných nákladech.

Otázka k zamyšlení

Ikona6a

Pokuste se vymyslet další definici vystihující podstatu a funkce manažerské účetnictví.

Ikona10

Manažerské účetnictví je obdobný pojem jako **účetnictví pro řízení** i jako **účetnictví pro rozhodování**, i když někteří autoři tyto pojmy oddělují. (Pozn.: Odborná literatura v problematice obsahu, úkolů, významu manažerského účetnictví apod. není zajedno.) Apelováno je v tomto směru na fakt, že byly zachyceny tendence ukazující, že manažerské účetnictví je dalším – vyšším stupněm tzv. nákladového účetnictví primárně se zaměřujícího na zkoumání současných výsledků týkajících se výkonů, středisek, útvarů, jednotlivých pracovníků a podobně.

Účetnictví pro řízení i **účetnictví pro rozhodování** pak podle nich je výsledkem „přerodu“ manažerského účetnictví – souboru nástrojů řízení aktuálně probíhajících procesů a činností, do subsystému hodnotových informací potřebných k rozhodování – krátkodobému i dlouhodobému

- pro plánování, hodnocení, kontrolu v podniku a zajištění odpovídajícího užití a zodpovědnosti za svěřené zdroje,
- k běžnému řízení hospodárnosti, produktivity a efektivnosti,
- ke zhodnocení podnikatelských rozhodovacích variant spojených s řízením budoucnosti podniku.

Samostatná práce

Ikona6a

Vyhledejte v několika odborných publikacích názory na tento problém. Porovnejte přístupy autorů. (Pozn.: Pomoci vám může seznam literatury na konci kapitoly.) S jakými přístupy se ztotožňujete vy? Svůj názor zdůvodněte.

Ikona5

Pro další výklad abstrahujme od rozdílů mezi pojmy: manažerské účetnictví, účetnictví pro řízení a účetnictví pro rozhodování.

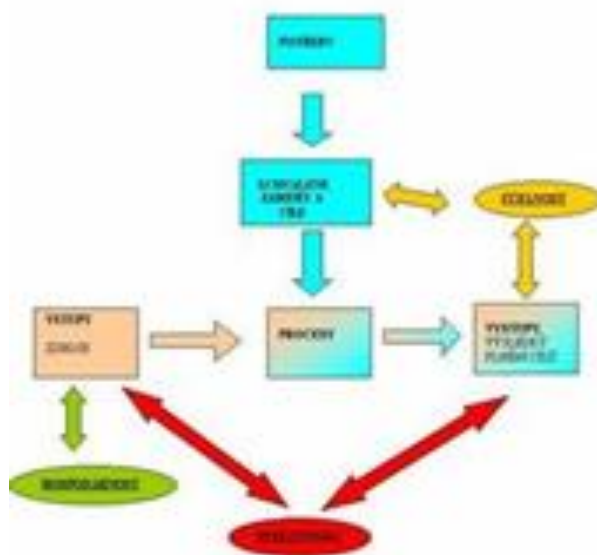
Ikona10

Manažerské účetnictví by mělo být integrální propojovací informační bázi podnikového procesu řízení, což jinými slovy znamená, že by manažerské účetnictví, pokud chce svou roli účetnictví pro řízení plnit správně, účelně a efektivně, mělo zajišťovat informace vhodné pro:

- plánování budoucích strategií, specifikaci taktik či konkretizaci operací,
- optimalizaci – ve smyslu efektivity využití disponibilních zdrojů, které má podnik k dispozici, zda organizace neprodukuje zbytečné, nepožadované nebo nekvalitní produkty či jiné užitky – z angl. effectiveness
- stanovení vhodných měřítek pro posouzení stupně a míry výkonnosti podniku – hospodárnosti (economy), produktivity a účinnosti (efficiency) podnikových aktivit, činností, procesů, pracovníků (Posouzením je zde chápán proces měření stupně a míry výkonnosti, porovnání s požadovaným (plánovaným, rozpočtovaným) stavem, včetně vyslovení se o dalším postupu, tedy je-li postupováno v souladu s předsevzatými parametry či ne. V tomto případě je stanovena velikost vzniklých odchylek a jasně stanoveny další nutné kroky.)
- snížení subjektivnosti v rozhodovacím procesu,
- zlepšení interní (uvnitř podniku) a externí (směrem vně podniku) komunikace,
- k ovládnání aktuálních aktivit organizace.

Ve světě managementu je populární citát P. F. Druckera: „*Efficiency is doing things right; effectiveness is doing the right things*“, který lze přeložit jako „*Účinnost je děláním věcí správně a efektivita je děláním správných věcí*“. V tomto směru se také často hovoří o tzv. „3 E“ – economy, efficiency a effectiveness. Provázanost 3 E s podnikatelským procesem transformace vstupů na trhem žádané výstupy znázorňuje následující obrázek.

Podnikatelský proces



Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Dostupné z [www: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8578.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/verspr_kontrola_8578.html)

Základní úkoly a funkce manažerského účetnictví

Ikona10

Klíčovou úlohou manažerského účetnictví v podniku je jeho *informační funkce*, která se projevuje v několika oblastech. Informace generované ze systému manažerského

účetnictví slouží pro zajištění informační základny pro řešení různých rozhodovacích úloh – rozdílných z hlediska obsahu (problematika cen, investiční politiky apod.) či z hlediska dosahu působení a možných dopadů rozhodnutí. **Manažerské účetnictví pracuje s faktorem času, faktorem rizika, vysoká důležitost je přisuzována mezním veličinám.**

Díky informacím získávaným prostřednictvím systému manažerského účetnictví lze vytvářet soustavu ekonomických plánů, sestavovat dílčí a souhrnné podnikové rozpočty s ohledem na organizační, resp. ekonomickou strukturu podniku. Informační výstupy manažerského účetnictví slouží k zajištění (prů)běžné kontroly nákladů, zejména pak s využitím metody standardních nákladů nebo normové metody. Informace z manažerského účetnictví umožňují uživatelům těchto informací pomáhat získávat aktuální, nezkrácený obraz o struktuře podnikových nákladů (případně i výnosů), a to díky údajům o hospodářské činnosti podniku v minulosti, přítomnosti, ale i v plánované budoucnosti, ato ve druhovém či účelovém členění výkonů (v naturálním či hodnotovém vyjádření), útvarů, popř. procesů/činností/aktivit.

Manažerské účetnictví a jím poskytované výstupy napomáhají manažerům co nejlépe řídit především podnikové náklady, dále pak také pozitivně ovlivňovat výnosy a zisk z běžné (provozní) podnikatelské činnosti.

Podnikové náklady jsou významným determinujícím prvkem konkurenceschopnosti podniku na trhu. Jedná se o absolutní vyjádření velikosti spotřeby ekonomických zdrojů při přeměně ekonomických vstupů na ekonomické výstupy.

Samostatná práce

Ikona6a

Jak dobře víte, je zapotřebí vždy náklady striktně odlišovat od výdajů, protože vznik nákladové položky nemusí nutně být spojen se souběžným výdejem peněz. Zkuste navrhnout situace, kdy je náklad totožný s peněžním výdajem a kdy je naopak nutné uvažovat náklady a peněžní výdaje samostatně. Totéž se pokuste aplikovat na podnikové výnosy a příjmy.

Samostatná práce

Ikona6a

Jaké znáte úrovně rozhodování podnikového managementu? Uveďte vždy alespoň dva konkrétní příklady problémů, které tyto úrovně managementu řeší.

Řešení:

Strategická úroveň:

- který výrobek vyrábět nebo vyřadit z výroby,
- expanze na nové trhy,
- spojení, rozdělení, fúze podniků apod.

Taktická úroveň:

- design a vlastnosti výrobku (barva, materiál,...)

Operativní úroveň:

- z jakých zdrojů zajistit suroviny, materiál pro výrobu,
- personální zajištění provozu
- aj.

Ikona10

K činitelům, jež ovlivňují velikost a skladbu nákladů, v podniku patří:

- velikost podniku,
- výrobní program,
- úroveň používané technologie,
- využívané suroviny, materiál, energie,
- užívané pracovní prostředky,
- objem produkce,
- produktivita práce,
- efektivita řízení.

Příklad 1

Ikona6e

Zadání:

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 140 Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě:

- 160.000 Kč
- 120.000 Kč

Úkol: Posuďte míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Řešení:

Plánovaná celková spotřeba materiálu v tomto příkladu činí $140 \cdot 1.000 = 140.000$ Kč.

ad1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o: 20.000 Kč ($160.000 - 140.000$)

O hospodárnosti nelze hovořit.

ad2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, ato v celkové hodnotě 20.000 Kč.

($140.000 - 120.000$). Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $20.000 / 1.000 = 2$ Kč

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornostní formě hospodárnosti.

Příklad 2

Ikona6e

Zadání:

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 140 Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě 120.000 Kč.

Úkol: Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Řešení:

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $120.000 \text{ Kč} / 1.000 \text{ kusů} = 120 \text{ Kč}$

Idea:

Plánovaný objem nákladů na 1 výrobek

– Úspora nákladů na 1 výrobek

= Skutečně vynaložený náklad na 1 kus výrobku

Početně:

$140.000 / 1.000 - 20.000 / 1.000 = 140 - 20 = 120 \text{ Kč}$

Z materiálu za 20.000 Kč (celkové výše uspořené náklady na materiál) tak lze vyrobit dodatečných:

$20.000 \text{ Kč} / 120 = 166 \text{ kusů výrobků}$ za jinak stejných podmínek.

Příklad 3

Ikona6e

Zadání:

O jakou formu hospodárnosti jde, pokud:

- spotřeba materiálu dle normy činí na 1 kus výrobku 100 Kč,
- se plánuje vyrobit 2.000 kusů výrobků.

Ale ve skutečnosti se vyrobí o 220 kusů výrobků více?

Řešení:

Hodnota plánovaného objemu spotřeby materiálu činí $100 * 2.000 = 200.000 \text{ Kč}$. Je totožná se skutečnou hodnotou spotřebovaného materiálu. Na jednotku pak činí:

$200.000 \text{ Kč} / 2.200 \text{ kusů výrobků} = 90 \text{ Kč}$

Středisko výroba dosáhlo v tomto období úspory nákladů na materiál ve výši zhruba 10 Kč na každý výrobek.

Jedná se o účinnostní formu hospodárnosti.

Kontrolní příklad 4

Ikona6e

Zadání:

Management podniku na základě dat o průměrné nemocnosti svých zaměstnanců a s ohledem na trend vybírání dovolené předpokládal a zahrnul do výrobních plánů, že v září 2012 bude vyrobeno 2.500 kusů výrobků. Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 250 Kč. Uvažujte 2 situace. Na základě informací z výroby byl spotřebován materiál v celkové hodnotě:

- 630.000 Kč
- 585.000 Kč

Úkol 1: Posuďte v obou případech míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Úkol 2: Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Příklad pro procvičení teoretických znalostí

Ikona6e

Posuďte pravdivost následujících tvrzení – Pravda / Nepravda

- a) Odborná literatura jasně a jednoznačně vymezuje, co je to manažerské účetnictví, čím se zabývá, jaké plní funkce a jaké jsou jeho úkoly.
- b) Manažerské účetnictví jakožto jeden z informačních subsystémů podniku nezkoumá výkonnost podnikových procesů.
- c) Manažerské účetnictví lze za předem vymezených striktních předpokladů ztotožnit s účetnictvím pro řízení.
- d) Manažerské účetnictví je souborem nástrojů na podporu efektivního řízení pouze nákladů podniku.
- e) Manažerské účetnictví nepracuje s faktorem času, ale zohledňuje riziko.
- f) Manažerské účetnictví a jeho výstupy jsou plně v kompetenci podnikatelského subjektu. Struktura a objem dat a informací z manažerského účetnictví není externími autoritami nijak regulován.

Celkové shrnutí kapitoly

Ikona4

1. Manažerské účetnictví je jedním z významných informačních subsystémů podniku. Důležitá je jeho informační funkce.
2. Informace, které manažerské účetnictví poskytuje záleží na potřebách manažerů, jaké úlohy řeší.

Otázky k opakování

Ikona6a

1. Podejte základní charakteristiku manažerského účetnictví. Jaké úkoly v podniku plní?
2. Jaké jsou podle Vás nejpádnější důvody, proč by manažerské účetnictví měly podniky využívat?
3. Může podle Vás podnik existovat i bez manažerského účetnictví?
4. Definiujte pojem náklady a určete, v čem se odlišují od výdajů.

Literatura

Ikona7

- ČERVENÝ, Josef, SKÁLOVÁ Petra. (2003). *Manažerské účetnictví*. Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni. Plzeň. 204 s. ISBN 80-7082-998-2.
- DRURY, Colin. (2008). *Management & Cost Accounting*. 7th edition. South – Western CENGAGE Learning EMEA. London, UK. 754 p. ISBN 978-1-84480-566-2.

- DVOŘÁKOVÁ, L., ČERVENÝ, J. (2011). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I.díl. NAVA. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2.
- HILTON, W., Ronald. (1999). *Managerial Accounting*. Cornell University. 4th edition. Inwin McGraw-Hill. 816 p. ISBN 0-07-115729-8.
- HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 664 s, ISBN 978-80-7261-217-8.
- NEEDLES, E. Belverd, CROSSON, V. Susan (2002). *Managerial accounting*. Houghton Mifflin Company. Boston. USA. 621 p. ISBN 0-618-10230-2.

Slovníček pojmů

Ikona8

Manažerské účetnictví, účetnictví pro rozhodování, účetnictví pro řízení, hospodárnost, efektivnost, účinnost, náklad.

Klíč ke kontrolním příkladům

Ikona9

Řešení úkolu 1:

Plánovaná celková spotřeba materiálu = $250 \cdot 2.500 = 625.000$ Kč.

ad1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o 5.000 Kč (= $630.000 - 625.000$)

O hospodárnosti nelze hovořit.

ad2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, ato v celkové hodnotě 40.000 Kč.

($625.000 - 585.000$). Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $40.000 / 2.500 = 16$ Kč

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornostní formě hospodárnosti.

Řešení úkolu 2:

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $585.000,- \text{ Kč} / 2.500 \text{ kusů} = 234 \text{ Kč}$

$625.000 / 2.500 - 40.000 / 2.500 = 250 - 16 = 234 \text{ Kč}$

Z celkové výše uspořených nákladů na materiál (40.000 Kč) tak lze vyrobit dodatečných:

$40.000 \text{ Kč} / 234 = 170$ kusů výrobků za jinak stejných podmínek.


Klíč k řešení příkladu pro procvičení teoretických znalostí

- Nepravda
- Nepravda
- Pravda
- Nepravda
- Nepravda
- Pravda

Příloha B – Realizační podoba zpracování katalogu příkladů a případových studií v LMS Unifor

LMS UNIFOR
LEARNING MANAGEMENT SYSTEM

[Novinky](#) | [Komunikace](#) | [Studentská část](#) | [Knihovna](#) | [Kalendář](#) | [Osobní stránka](#) | [Nápověda](#) | [Odhlášení](#)



Burešová Veronika

- Novinky
- Komunikace
- Studentská část
- Vaše úkoly
- Vaše statistiky
- Vaše body
- Vaše tutoriály a zkoušky
- Moje dotazníky
- Knihovna
- Kalendář
- Osobní stránka
- Nápověda
- Odhlášení

Komunikační centrum

Poslat zprávu uživateli
Zeptat se podpory

KSS

Vyhledávání

Hledej... Hledej

[Rozšířené hledání](#)

Dotazníky

Nemáte žádné dotazníky k dispozici.

Obilíbené

[\[Přidat k obilíbeným\]](#)

Studentská část > Disciplína > Kapitola

[Nápověda](#) | Manažerské účetnictví

Kapitola

Manažerské účetnictví – úvod do problematiky řízení nákladů, výnosů a zisku v podniku (Egerová Dana, PaedDr Ph.D.)

Osobní data ke kapitole

[Tisknout](#) | [Vytvořit diskusi ke kapitole](#) | [Dvořáková Lilia, prof. Ing. CSc.](#) | [Význam distančních ikon](#) | [Na obsah disciplíny](#)

Obsah kapitoly

Manažerské účetnictví – základní pojmy, definice
Základní úkoly a funkce manažerského účetnictví

Text kapitoly

Studijní cíle kapitoly

Po prostudování této kapitoly budete schopni:

- definovat pojem manažerské účetnictví,
- objasnit rozdíly mezi pojmy manažerské účetnictví, účetnictví pro řízení, účetnictví pro rozhodování,
- vymezit oblasti, které manažerské účetnictví zkoumá, úkoly, které pomáhá řešit,
- vysvětlit, co jsou to „3 E“ a jakou mají spojitost s manažerským účetnictvím,
- aplikovat problémy na praktických úlohách.

Časové požadavky ke studiu

Pro studium základního textu kapitoly budete potřebovat cca 40 minut. Pro procvičení problematiky na příkladech a případových studiích pak cca 20 minut.

Manažerské účetnictví – základní pojmy, definice

V literatuře se můžete setkat s celou řadou definic snažících se o co nejpřesnější a nejvýstižnější vymezení pojmu manažerské účetnictví.

Manažerské účetnictví v jeho nejobecnějším a nejšířším pojetí je chápáno jako uspořádaný komplexní systém informací zobrazující a zkoumající ekonomickou realitu podniku, jeho aktuální situaci, pozici, výkonnost. Tento systém, je-li správně nastaven, směřuje podnik k efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti v řízení, prostřednictvím poskytování správných a včasných dat a informací pracovníkům všech úrovní podnikového managementu.

Manažerské účetnictví je také *subsystémem komplexního podnikového účetního systému*, který:

- eviduje,
- třídí,
- seskupuje,
- analyzuje a
- uspořádává

informace o podnikatelské činnosti – data finančního i nefinančního charakteru, do přehledů, výkazů, zpráv (reportů) a jiných podkladů ústících do návrhů či opatření, která mají napomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení prostřednictvím nejrůznějších účetních technik a postupů při nejnižších možných nákladech.

Úkol:
Pokuste se vymyslet další definici vystihující podstatu a funkce manažerské účetnictví.

Manažerské účetnictví je obdobný pojem jako **účetnictví pro řízení** i jako **účetnictví pro rozhodování**, i když někteří autoři tyto pojmy oddělují. (Pozn.: Odborná literatura v problematice obsahu, úkolů, významu manažerského účetnictví apod. není zajedno.) Apelováno je v tomto směru na fakt, že byly zachyceny tendence ukazující, že manažerské účetnictví je dalším – vyšším stupněm tzv. nákladového účetnictví primárně se zaměřujícího na zkoumání současných výsledků týkajících se výkonů, středisek, útvarů, jednotlivých pracovníků a podobně.

Účetnictví pro řízení i účetnictví pro rozhodování pak podle nich je výsledkem „přerodu“ manažerského účetnictví – souboru nástrojů řízení aktuálně probíhajících procesů a činností, do subsystému hodnotových informací potřebných k rozhodování – krátkodobému i dlouhodobému

- pro plánování, hodnocení, kontrolu v podniku a zajištění odpovídajícího užití a zodpovědnosti za svěřené zdroje,
- k běžnému řízení hospodárnosti, produktivity a efektivnosti,
- ke zhodnocení podnikatelských rozhodovacích variant spojených s řízením budoucnosti podniku.

Úkol:
Vyhledejte v několika odborných publikacích názory na tento problém. Porovnejte přístupy autorů. (Pozn.: Pomocí vám může seznam literatury na konci kapitoly.) S jakými přístupy se ztotožňujete vy? Svůj názor zdůvodněte.

Základní úkoly a funkce manažerského účetnictví

Klíčovou úlohou manažerského účetnictví v podniku je jeho *informační funkce*, která se projevuje v několika oblastech. Informace generované ze systému manažerského účetnictví slouží pro zajištění informační základny pro řešení různých rozhodovacích úloh – rozdílných z hlediska obsahu (problematika cen, investiční politiky apod.) či z hlediska dosahu působení a možných dopadů rozhodnutí. Manažerské účetnictví pracuje s faktorem času, faktorem rizika, vysoká důležitost je přisuzována mezním veličinám.



Díky informacím získávaným prostřednictvím systému manažerského účetnictví lze vytvářet soustavu ekonomických plánů, sestavovat dílčí a souhrnné podnikové rozpočty s ohledem na organizační, resp. ekonomickou strukturu podniku. Informační výstupy manažerského účetnictví slouží k zajištění (prů)běžné kontroly nákladů, zejména pak s využitím metody standardních nákladů nebo normové metody. Informace z manažerského účetnictví umožňují uživatelům těchto informací pomáhat získávat aktuální, nezkrácený obraz o struktuře podnikových nákladů (případně i výnosů), a to díky údajům o hospodářské činnosti podniku v minulosti, přítomnosti, ale i v plánované budoucnosti, a to ve druhovém či účelovém členění výkonů (v naturálním či hodnotovém vyjádření), útvarů, popř. procesů/činnosti/aktivit.

Manažerské účetnictví a jím poskytované výstupy napomáhají manažerům co nejlépe řídit především podnikové náklady, dále pak také pozitivně ovlivňovat výnosy a zisk z běžné (provozní) podnikatelské činnosti.

Podnikové náklady jsou významným determinujícím prvkem konkurenceschopnosti podniku na trhu. Jedná se o absolutní vyjádření velikosti spotřeby ekonomických zdrojů při přeměně ekonomických vstupů na ekonomické výstupy.

Úkol:

Jak dobře víte, je zapotřebí vždy náklady striktně odlišovat od výdajů, protože vznik nákladové položky nemusí nutně být spojen se souběžným výdejem peněz. Zkuste navrhnout situace, kdy je náklad totožný s peněžním výdajem a kdy je naopak nutné uvažovat náklady a peněžní výdaje samostatně. Totéž se pokuste aplikovat na podnikové výnosy a příjmy.



Jaké znáte úrovně rozhodování podnikového managementu? Uveďte vždy alespoň dva konkrétní příklady problémů, které tyto úrovně managementu řeší.



Řešení:

Strategická úroveň:

- který výrobek vyrábět nebo vyřadit z výroby,
- expanze na nové trhy,
- spolení, rozdělení, fúze podniků...

Taktická úroveň: design a vlastnosti výrobku (barva, materiál,...)

Operativní úroveň:

- jak zajistit materiál pro výrobu,
- personální zajištění provozu,
- a jiné.

K činitelům, jenž ovlivňují velikost a skladbu nákladů, v podniku patří:

- velikost podniku,
- výrobní program,
- úroveň používané technologie,
- využívané suroviny, materiál, energie,
- užívané pracovní prostředky,
- objem produkce,
- produktivita práce,
- efektivita řízení.



Příklad 1

Zadání:

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku 140,- Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě:



- 160.000,- Kč
- 120.000,- Kč

Úkol:

Posuďte míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Řešení:

Plánovaná celková spotřeba materiálu v tomto příkladu činí $140 \cdot 1.000 = 140.000,-$ Kč.

ad1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o: $20.000,-$ Kč ($160.000 - 140.000$)

O hospodárnosti nelze hovořit.

ad2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, a to v celkové hodnotě $20.000,-$ Kč.

($140.000 - 120.000$). Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $20.000 / 1.000 = 2,-$ Kč

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornosti formě hospodárnosti.

Příklad 2**Zadání:**

Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku $140,-$ Kč. Plánováno bylo vyrobit 1.000 kusů výrobků. Na základě informací z výroby byl však spotřebován materiál v celkové hodnotě $120.000,-$ Kč.

**Úkol:**

Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Řešení:

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $120.000,-$ Kč / 1.000 kusů = $120,-$ Kč

Idea:

Plánovaný objem nákladů na 1 výrobek

– Úspora nákladů na 1 výrobek

= Skutečně vynaložený náklad na 1 kus výrobku

Poččetně:

$140.000 / 1.000 - 20.000 / 1.000 = 140 - 20 = 120,-$ Kč

Z materiálu za $20.000,-$ Kč (celkové výše uspořených nákladů na materiál) tak lze vyrobit dodatečných:

$20.000,-$ Kč / $120 = 166$ kusů výrobků za jinak stejných podmínek.

Příklad 3**Zadání:**

O jakou formu hospodárnosti jde, pokud:

- spotřeba materiálu dle normy činí na 1 kus výrobku $100,-$ Kč,
- se plánuje vyrobit 2.000 kusů výrobků.



Ale ve skutečnosti se vyrobí o 220 kusů výrobků více?

Řešení:

Hodnota plánovaného objemu spotřeby materiálu činí $100 \cdot 2.000 = 200.000,-$ Kč. Je totožná se skutečnou hodnotou spotřebovaného materiálu. Na jednotku pak činí:

$200.000,-$ Kč / 2.200 kusů výrobků = 90 Kč

Středisko výroba dosáhlo v tomto období úspory nákladů na materiál ve výši zhruba $10,-$ Kč na každý výrobek.

Jedná se o účinnostní formu hospodárnosti.

Kontrolní příklad 4**Zadání:**

Management podniku na základě dat o průměrné nemocnosti svých zaměstnanců a s ohledem na trend vybírání dovolené předpokládal a zahrnul do výrobních plánů, že v září 2012 bude vyrobeno 2.500 kusů výrobků. Dle normy činí spotřeba materiálu na výrobu 1 kusu výrobku $250,-$ Kč. Uvažujte 2 situace. Na základě informací z výroby byl spotřebován materiál v celkové hodnotě:



- $630.000,-$ Kč
- $585.000,-$ Kč

Úkol 1: Posudte v obou případech míru hospodárnosti dosažené výrobou. O jakou formu hospodárnosti se jedná?

Úkol 2: Jak velký dodatečný objem produkce může být díky úspoře nákladů na materiál vyroben?

Příklad pro procvičení teoretických znalostí**Posudte pravdivost následujících tvrzení - Pravda / Nepravda**

- Odborná literatura jasně a jednoznačně vymezuje, co je to manažerské účetnictví, čím se zabývá, jaké plní funkce a jaké jsou jeho úkoly.
- Manažerské účetnictví jakožto jeden z informačních subsystémů podniku nezkoumá výkonnost podnikových procesů.
- Manažerské účetnictví lze za předem vymezených striktních předpokladů ztotožnit s účetnictvím pro řízení.
- Manažerské účetnictví je souborem nástrojů na podporu efektivního řízení pouze nákladů podniku.
- Manažerské účetnictví nepracuje s faktorem času, ale zohledňuje riziko.
- Manažerské účetnictví a jeho výstupy jsou plně v kompetenci podnikatelského subjektu. Struktura a objem dat a informací z manažerského účetnictví není externími autoritami nijak regulován.

Celkové shrnutí kapitoly

- Manažerské účetnictví je jedním z významných informačních subsystémů podniku. Důležitá je jeho informační funkce.
- Informace, které manažerské účetnictví poskytuje záleží na potřebách manažerů, jaké úlohy řeší.

**Otázky k opakování**

- Podějte základní charakteristiku manažerského účetnictví a jeho úkolu v podniku.
- Jaké jsou podle Vás nejpádnější důvody, proč by manažerské účetnictví měly podniky využívat?
- Může podle Vás podnik existovat i bez manažerského účetnictví?
- Definujte pojem náklady a určete, v čem se odlišují od výdajů.



Literatura

- ČERVENÝ, Josef, SKÁLOVÁ Petra. (2003). *Manažerské účetnictví*. Fakulta ekonomická, Západočeská univerzita v Plzni. Plzeň. 204 s. ISBN 80-7082-998-2.
- DRURY, Colin. (2006). *Management & Cost Accounting*. 7th edition. South – Western CENGAGE Learning EMEA. London, UK. 754 p. ISBN 978-1-84480-566-2.
- DVOŘÁKOVÁ, L., ČERVENÝ, J. (2011). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I.díl. NAVA. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2.
- HILTON, W., Ronald. (1999). *Managerial Accounting*. Cornell University. 4th edition. Irwin McGraw-Hill. 816 p. ISBN 0-07-115729-8.
- HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠÍŠKA, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing. 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.
- KRÁL, Bohumil a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 664 s, ISBN 978-80-7261-217-8.
- NEEDLES, E. Belverd, CROSSON, V. Susan (2002). *Managerial accounting*. Houghton Mifflin Copany. Boston. USA. 621 p. ISBN 0-618-10230-2.



Slovníček pojmů

Manažerské účetnictví, účetnictví pro rozhodování, účetnictví pro řízení, hospodárnost, efektivnost, účinnost, náklad.



Klíč ke kontrolním příkladům

Řešení úkolu 1:

Plánovaná celková spotřeba materiálu = $250 \cdot 2.500 = 625.000,- \text{ Kč}$.

ad1) Spotřeba materiálu byla překročena celkem o $5.000,- \text{ Kč}$ ($= 630.000 - 625.000$)



O hospodárnosti nelze hovořit.

ad2) V tomto případě byl naopak materiál uspořen, ato v celkové hodnotě $40.000,- \text{ Kč}$.

($625.000 - 585.000$). Úspora materiálu na 1 kus výrobku pak činí: $40.000 / 2.500 = 16,- \text{ Kč}$

Díky faktu, že byl dosažen stejný objem výroby s menším množstvím zdrojů (v tomto případě materiálu), hovoříme o úspornostní formě hospodárnosti.

Řešení úkolu 2:

Skutečné náklady na 1 kus výrobku činí: $585.000,- \text{ Kč} / 2.500 \text{ kusů} = 234,- \text{ Kč}$

$625.000 / 2.500 - 40.000 / 2.500 = 250 - 16 = 234,- \text{ Kč}$

Z celkové výše uspořených nákladů na materiál ($40.000,- \text{ Kč}$) tak lze vyrobit dodatečných:

$40.000,- \text{ Kč} / 234 = 170$ kusů výrobků za jinak stejných podmínek.

Klíč k řešení příkladu pro procvičení teoretických znalostí

1. Nepravda
2. Nepravda
3. Pravda
4. Nepravda
5. Nepravda
6. Pravda

Osobní data ke kapitole

Tisknout | Vytvořit diskuzi ke kapitole | Dvořáková Lilia, prof. Ing. CSc. | Význam distančních ikon | Na obsah disciplíny

15 Abstrakt

BUREŠOVÁ, V. *Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití při řízení podniku*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 134 s., 2012

Klíčová slova: Manažerské účetnictví, Target Costing, Kaizen Costing, Life Cycle Costing, řízení založené na aktivitách, rozpočet, investice, kalkulace, standard, odchylka.

Předložená diplomová práce se zabývá problematikou metod a nástrojů manažersky orientovaného účetnictví a otázkou možností a způsobů jejich využití při řízení podniků. Hlavním cílem práce je zmapovat současný stav poznatků souvisejících s manažerským účetnictvím a v rámci tohoto informačního subsystému podniků také s jeho metodami a nástroji, včetně jejich vývoje a nejdůležitějších milníků do podoby, v jaké jsou známy dnes. Text obsahuje konfrontaci „klasických“ koncepcí, metod a nástrojů manažerských přístupů k řízení efektivnosti a finanční pozice s těmi „moderními“. Určující je při tom pohled z hlediska stupňů (úrovní) podnikového řízení, na kterém jsou metody a nástroje účetnictví pro řízení používány, na němž jsou typické.

Teoretická část práce je zaměřena na zevrubnou deskripci a analýzu jednoho z klíčových informačních subsystémů podniku – manažerského účetnictví a analýzu a vzájemnou komparaci jeho metod a nástrojů. Teoretická část práce je základem pro praktickou část práce, která na ni plynule navazuje.

Obsahem praktické části diplomové práce jsou ukázky dokumentující ve formě vyřešených příkladů a případových studií vybrané metody, nástroje a techniky manažersky orientovaného účetnictví, se kterými teoreticky seznamoval první oddíl práce. Diplomová práce vrcholí závěrečným shrnutím zkoumané problematiky.

16 Abstract

BUREŠOVÁ, V. *The Methods and Tools of Management Accounting and the Use of them in Corporate Management*. Thesis. Pilsen: Faculty of Economics on The University of West Bohemia in Pilsen, 134 p., 2012

Keywords: Management Accounting, Target Costing, Kaizen Costing, Life Cycle Costing, Activity Based Accounting, budget, investment, costing, standard, deviation.

This thesis deals with methods and tools of the management accounting and possibilities and ways of their use in the corporate management. The main objective is to map the current state of knowledge related to management accounting and also methods and tools within this information subsystem, including the development and the most important milestones in the form, in that are known today. The text includes a confrontation the „classical” concepts, methods, tools of management approaches to the management efficiency and financial position with the „modern” ones. Determining is a view in terms of degrees (levels) of corporate management, where the methods and tools are used, on which they are typical.

The theoretical part is focused on a detailed description and analysis of one of the key information company’s sub-systems – management accounting and analysis and comparison of its methods and tools. The theoretical part is the basis for practical work, which it continues smoothly.

The content of the practical section of the thesis is documented of the practical demonstration in the form of solved examples and case studies of selected methods, tools and techniques of managerially oriented accounting, which theoretically acquainted with the first section. The thesis culminates in the final summary of the research problems.