

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich
využití v podnikové praxi**

**Methods and Tools of Managerial Accounting and
their Use in Business Practice**

Bc. Anežka Hošnová

Plzeň 2022

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademický rok: 2021/2022

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	Bc. Anežka HOŠNOVÁ
Osobní číslo:	K20N0101P
Studijní program:	N6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika a management
Téma práce:	Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití v podnikové praxi
Zadávací katedra:	Katedra financí a účetnictví

Zásady pro vypracování

1. Definujte úlohu manažerského účetnictví v podnikovém řízení.
2. Charakterizujte metody a nástroje manažerského účetnictví.
3. Provedte analýzu a hodnocení metod a nástrojů manažerského účetnictví ve vybraném podniku.
4. Navrhněte doporučení ke zlepšení využívání metod a nástrojů manažerského účetnictví ve vybraném podniku.

Rozsah diplomové práce: **60 – 80 stran**
Rozsah grafických prací: **neuveden**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- Dvořáková, L., & Červený, J. (2012). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivity podnikových procesů a výkonů*. (2. díl). Praha, Česko: NAVA.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2020). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. (3. upravené vyd.). Praha, Česko: Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha, Česko: ASPI, a.s.
- Needles, E. B., & Crosson, V. S. (2002). *Managerial accounting*. Boston, USA: Houghton Mifflin Company.
- Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy. Manažerské účetnictví v praxi*. (2. výrazně roz. a akt. vyd.). Praha, Česko: Grada Publishing.

Vedoucí diplomové práce: **Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2021**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2022**



Doc. Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
děkanka





Ing. Pavlína Hejduková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití v podnikové praxi“

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

Plzeň dne 21. 4. 2022

v. r. Anežka Hošnová

Poděkování

Ráda bych poděkovala prof. Ing. Liii Dvořákové, CSc. za odborné vedení této diplomové práce, za její ochotu, laskavost, vstřícnost a věcné připomínky při konzultacích. Poděkování patří i podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. a to konkrétně Ing. Jindřichu Hruštincovi, který poskytl svoji praktickou zkušenost k zpracovanému tématu.

Obsah

Úvod	11
1 Cíle a metodika práce	13
2 Historie, současnost a vývojové trendy manažerského účetnictví.....	15
2.1 Souhrn kapitoly	20
3 Manažerské účetnictví a jeho základní funkce	21
3.1 Manažerské účetnictví.....	21
3.2 Základní úkoly manažerského účetnictví.....	24
3.3 Controlling	26
3.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	28
3.5 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví.....	30
3.6 Souhrn kapitoly	33
4 Informační zajištění pro manažerské rozhodování	35
4.1 Propojení finančního a manažerského účetnictví.....	37
4.1.1 Jednookruhová účetní soustava	38
4.1.2 Dvouokruhová účetní soustava	39
4.2 Souhrn kapitoly	41
5 Manažerské účetnictví v úrovních podnikového řízení.....	43
5.1 Strategicky orientované manažerské účetnictví	44
5.2 Souhrn kapitoly	51
6 Vybrané metody a nástroje manažerského účetnictví.....	52
6.1 Rozpočtování a podnikové rozpočty	52
6.1.1 Úkoly rozpočetnictví.....	53
6.1.2 Formy rozpočtů.....	54
6.1.3 Celopodnikové rozpočty	54

6.1.4	Dílčí rozpočty	57
6.1.5	Nástroje rozpočtování	58
6.2	Kalkulace	60
6.3	Krátkodobé rozhodovací úlohy	65
6.4	Rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem	67
6.4.1	Budoucí hodnota peněžních toků (BH).....	69
6.4.2	Současná hodnota (SH)	69
6.4.3	Čistá současná hodnota (ČSH).....	70
6.4.4	Index rentability (IR).....	70
6.4.5	Vnitřní výnosové procento (VVP)	70
6.4.6	Doba návratnosti (DN)	71
6.4.7	Metoda průměrných ročních nákladů (PN).....	72
6.4.8	Metoda diskontovaných nákladů (ON)	72
6.5	Nákladové účetnictví založené na standardech	72
6.6	Reporting	73
6.6.1	Standardní reporty	75
6.6.2	Reporty o odchylkách.....	75
6.6.3	Účelové (mimořádné) reporty	76
6.7	Souhrn kapitoly.....	76
7	Představení zvoleného podniku.....	77
7.1	Shape Corp. US	77
7.2	Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.	77
7.3	Výrobky.....	79
7.4	Účetní postupy	81
8	Manažerské účetnictví podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.....	83
8.1	Informační systém podniku	83

8.2	Manažerské účetnictví a jeho postavení a funkce v podniku.....	84
8.2.1	Zákaznická perspektiva.....	85
8.2.2	Středisková perspektiva	85
9	Hodnocení metod a nástrojů manažerského účetnictví využívaných podnikem Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.	87
9.1	Rozpočtování a podnikové rozpočty	87
9.1.1	Rozpočet výkazu zisku a ztráty	91
9.1.2	Rozpočtovaná rozvaha	98
9.1.3	Rozpočet cash flow	99
9.1.4	Kontrola plnění rozpočtů	101
9.2	Kalkulace – metody a nástroje využívané při cenovém rozhodování.....	104
9.3	Rozhodovací úlohy s krátkodobým efektem.....	118
9.3.1	Analýza bodu zvratu	118
9.3.2	Úlohy „bud’ anebo“	120
9.4	Rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem.....	121
9.4.1	Projektové investice	121
9.4.2	Zlepšovací investice.....	123
9.5	Nákladové účetnictví založené na standardech.....	124
9.6	Reporting.....	126
9.6.1	Report pro výpočet čtvrtletního bonusu.....	128
9.6.2	Zjednodušený report výkazu zisku a ztráty	128
9.6.3	Report pracovního kapitálu.....	129
9.7	Vliv světového dění na modifikaci metod a nástrojů využívaných manažerským účetnictvím	129
9.7.1	Nedostatek mikročipů	130
9.7.2	Pandemie covid-19	130

9.7.3	Rusko – ukrajinská válka	131
10	Návrh doporučení na zlepšení využití metod a nástrojů manažerského účetnictví v podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.....	133
10.1	Zhodnocení funkce manažerského účetnictví v podniku.....	133
10.2	Návrh na zlepšení a jeho zdůvodnění	135
10.2.1	Ekonomické dopady související s realizací navržené změny.....	137
10.3	Přínosy diplomové práce.....	141
	Závěr.....	143
	Seznam použitých zdrojů.....	145
	Interní zdroje	148
	Seznam tabulek.....	149
	Seznam obrázků	150
	Seznam použitých zkratk a značek	151
	Seznam příloh	153
	Přílohy	
	Abstrakt	
	Abstract	

Úvod

Podnikatelské prostředí se v současných dnech potýká s nestálostí a nejistotou. Zasažení ekonomik jednotlivých států je natolik zásadní, že ovlivňuje nejen tržní působení firem, ale i samotné spotřebitele. I aktuální nestálost ekonomiky napomáhá vývoji manažerského účetnictví. Jeho podstatná účast na řízení chodu podniku je nepopíratelná. Metody a nástroje, které manažerské účetnictví využívá jsou nedílnou součástí zajištění efektivního a hospodárného chodu podniku a jeho finančního zdraví.

Vybranými metodami a nástroji manažerského účetnictví se zabývá tato diplomová práce. Jejich výběr a deskripce v teoretické části práce je založen na praktickém užití v aplikaci zvolené firmy Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Výběr tématu diplomové práce se zakládá na zajímavosti, komplexnosti a provázanosti tématu manažerského účetnictví s předchozí publikací bakalářské práce autorky, zaměřené na finanční reporting.

Diplomová práce se dělí do dvou hlavních částí, které tvoří teoretický podklad a praktickou aplikaci. Teoretické vymezení pojmů, úloh, cílů, vztahů a informačních potřeb manažerského účetnictví si bere za cíl jeho definování v podnikovém řízení. Obsahem je analýza, deskripce a komparace názorových proudů, co se historického i moderního pojetí týče. Je charakterizováno začlenění manažerského účetnictví do všech úrovních podnikového řízení. Podstatnou součástí je stanovení dílčího cíle zaměřujícího se na charakterizaci metod a nástrojů manažerského účetnictví.

Druhým pilířem diplomové práce, praktickou částí, je prezentován podnik Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., pro jehož manažerské účetnictví byl vytvořen teoretický základ práce. Za cíl praktické části je považováno provedení analýzy a hodnocení vybraných metod a nástrojů v podnikové praxi. Jejím obsahem jsou informace, zkušenosti a vědomosti nabyté z rozhovorů s finančním manažerem podniku Ing. Jindřichem Hruštincem a disponibilních podkladů.

Hlavním cílem práce je na základě analýzy a hodnocení metod a nástrojů manažerského účetnictví ve vybraném podniku, identifikovat prostor pro zpřesnění a efektivnější využití daných metod v praxi. Následně pak doporučení ke zlepšení ekonomicky i technicky formulovat, a představit způsob jeho realizace a možného dopadu na zvýšení efektivity využívání vybraných metod a nástrojů. Dílčím cílem, ze kterého lze dojít ke

splnění cíle hlavního, je komparace definovaných teoretických východisek s aplikovanou realitou a možné doporučení k doplnění využívaných metod a nástrojů do současné podoby praxe v podniku. Současně je důležité provést zhodnocení stěžejnosti vybraných nástrojů v souvislosti se zjištěními z realizované analýzy společnosti.

1 Cíle a metodika práce

Diplomová práce zpracovaná na téma metod a nástrojů manažerského účetnictví a jejich využití v podnikové praxi, podléhá definovaným metodickým krokům, které vedly k jejímu vyhotovení. Stanovení metodické náplně práce je podstatnou součástí pro vytvoření harmonogramu k postupnému plnění definovaných cílů práce, vyplývajících z jejího úvodu:

- Provést rešerši odborných zdrojů české i zahraniční literatury.
- Na základě zjištěných informací z odborných publikací sestavit obsah práce.
- Vymezit úlohu manažerského účetnictví v podnikovém řízení.
- Teoreticky vymezit metody a nástroje manažerského účetnictví.
- Analyzovat podnik a pochopit roli a úlohu manažerského účetnictví v jeho podnikové praxi.
- Zanalyzovat, popsat a hodnotit využívané portfolio metod a nástrojů manažerského účetnictví v podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.
- Pokusit se navrhnout alespoň jedno doporučení ke zlepšení využívání vybraných nástrojů a metod manažerského účetnictví firmy a jeho implementaci vyčíslit.
- Zhodnotit přínosy a závěry práce.

Před samotným zahájením zpracovávání dostupných publikací a vytvářením teoretického základu diplomové práce byla realizována rešerše. Na podkladu vytvořeného přehledu publikací, která témata související s konkrétním obsahem práce zpracovávají, byl definován hrubý obsah této publikace. Díky rešerši byl poskytnut úvodní seznam zdrojů, ze kterých jsou sumarizovány potřebné definiční podklady pro diplomovou práci.

Obsah práce je dělen do dvou hlavních skupin kapitol. V první části práce jsou shromážděny kapitoly pro poskytnutí podkladu teoretického vymezení pojmu manažerského účetnictví a s ním souvisejících oblastí. K jejich vyhotovení bylo čerpáno z širokého portfolia českých i zahraničních publikací pro představení pohledů různých autorů. Hlavní kapitoly v této části jsou zaměřeny na:

- Historii, současnost a vývojové trendy manažerského účetnictví.
- Manažerské účetnictví a jeho základní funkce.

- Informační zajištění pro manažerské rozhodování.
- Manažerské účetnictví v úrovních podnikového řízení.
- Vybrané metody a nástroje manažerského účetnictví.

Druhou část práce tvoří praktická aplikace získaných teoretických vědomostí. Na základě rešerše a inkluze vlastních zkušeností autorky v souvislosti s pracovním vztahem ke zkoumanému subjektu, byl vytvořen profil firmy Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Vzhledem k ekonomickému zaměření diplomové práce byla analyzována účetní závěrka podniku a byl předložen report o aktuální finanční situaci podniku. Převážná většina praktické části diplomové práce je založena na informačních podkladech získaných pomocí interview s finančním manažerem společnosti, Ing. Jindřichem Hruštincem. Podrobná analýza a hodnocení vybraných metod a nástrojů využívaných v podniku je podložena analýzou poskytnutých dat v MS Excel, který je východiskem pro vytvořené tabulky, obrázky, grafy a přílohy. Na základě této metodiky byly zpracovány zmíněné kapitoly:

- Představení zvoleného podniku.
- Manažerské účetnictví podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.
- Hodnocení metod a nástrojů manažerského účetnictví využívaných podnikem Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

V souvislosti s realizovaným výzkumem byly posouzeny závěry získané zpracováním teoretické a praktické části diplomové práce. Vzájemná komparace vedla k vytvoření doporučení na realizaci možného zefektivnění metod a nástrojů využívaných v podnikové praxi, který doprovází vymezení ekonomických dopadů.

2 Historie, současnost a vývojové trendy manažerského účetnictví

Historie utváří základy pro budoucí modifikace, zpřesnění a vyjádření různých pohledů všech badatelů, kteří se o danou oblast zajímají, či se s ní setkávají v praxi. Manažerské účetnictví pochopitelně není výjimkou a jeho postupný vývoj a odlišné chápání jeho rozsahu lze sledovat nejen na úrovni jednotlivých zemí samostatně, ale i ze světového pohledu.

V historickém pojetí můžeme manažerské účetnictví diverzifikovat na dvě části, a to nákladové a manažerské účetnictví. Existují odborná literární díla, která tyto pojmy vnímají jako shodné, bez větší diference. Často se pojem nákladové účetnictví nahrazuje právě manažerským a představuje se jako jeho součást (subsystém). Jednotlivé etapy vývoje pojetí manažerského účetnictví zobrazují přechod nákladového účetnictví k manažerskému. V popisu vývojových etap jsou tyto dva subsystémy, pro větší zdůraznění jejich rozvoje, účelově odlišeny.

Nákladové účetnictví si během vývojové fáze prošlo třemi fázemi. V první etapě náklady nebyly diferenciovány dle hlediska finančního a nákladového účetnictví. Rozhodný zde byl přístup finančního účetnictví, který definuje náklad jako odtok vlastního jmění. V následující etapě vývoje posuzuje finanční účetnictví vlastnosti a význam nákladů stejně jako v rané etapě rozvoje. Náklady jsou tedy považovány za účelné vynaložení ekonomických zdrojů. Z hlediska účelnosti je na náklady nahlíženo jako na základ kalkulace vlastních nákladů výkonů a jsou blízce spojeny s firemní cenovou politikou. Závěrečná fáze zasahuje do současné podoby manažerského účetnictví. Je kladen důraz na vlastnosti účetnictví jako informační základny, která se stává podkladem pro rozhodování řídicích pracovníků. S novou funkcí se pochopitelně pojí i rozšíření různých pojetí nákladů (i výnosů) a nákladové struktury. Nákladová struktura se v této fázi vývoje přizpůsobuje potřebám využívané rozhodovací úlohy a požadavkům vrcholového managementu. Pro lepší představu mohou být v rámci struktury nákladů definovány například: relevantní, oportunitní, strategické, umrtvené nebo vyhnutelné náklady a další. (Valicová, 2006)

Vývojové etapy nákladového účetnictví lze rozčlenit z časového hlediska. Konkrétní fáze jsou propojeny s výše uvedenými etapami vývoje nákladů. Následující přehled dle

Valicové (2006), zobrazuje celkem pět etap přechodu nákladového účetnictví k manažerskému.

1. Etapa (konec 18. až konec 19. století)

V této fázi se ekonomika potýkala s průmyslovou revolucí, po jejímž vyvrcholení se do popředí nákladového účetnictví dostala potřeba poskytování podkladů pro výsledné kalkulace skutečných nákladů. S těmito kalkulacemi je spojeno stanovení prodejních cen. (Schroll, 1993; Valicová, 2006)

2. Etapa (konec 19. století na rok 1910)

Druhou etapu definuje několik specifických znaků. V tomto období dochází ke vzniku velkých výrobních závodů a jiných celků. Podnik již nevyrábí pouze jeden druh výrobku. Jeho portfolio se začíná rozšiřovat a výroba se tím stává složitější. V rámci této změny se začíná klást důraz na tzv. „vědecké řízení výroby“. Na základě tohoto typu řízení vznikají výrobní normy. Ty definují standardy, které by měl každý zaměstnanec (i firma celkově) splňovat. Normovaná metoda se jinak nazývá také „Standard Costing“. Důsledkem je vznik komplikací s kalkulacemi ať už v identifikaci režijních nákladů či kalkulacemi ve sdružené výrobě. V tomto období roste poptávka po systémech měření výkonnosti podnikových útvarů a jejich vzájemné komparaci nebo po srovnání s konkurencí. (Schroll 1993; Valicová, 2006; Zeff, 2014; Petřík, 2009)

3. Etapa (léta 1910–1940)

Tato fáze přináší modifikace velkých podniků a jejich postupné strukturální utváření. Dochází k vertikální i horizontální integraci. Vertikálně začíná firma pokrývat různé části dodavatelského řetězce a zapojuje se do činností chemických, hutnických či do naftařského průmyslu. V případě horizontální integrace jde o expanzi podniku a získání většího podílu na trhu a eliminaci konkurentů. S touto akcí se lze setkat především ve strojírenství. Díky horizontální integraci dochází k vzniku odpovědnostních středisek v rámci struktury podniku. (Schroll 1993; Valicová, 2006)

4. Etapa (léta 1940–1980)

Výrobní podniky se v tomto období setkávají s prudkým rozvojem. Jedná se především o společnosti zabývající se zbrojní výrobou, elektronikou, výrobou raket, družic apod. V rámci rozvoje výroby zmíněných produktů dochází k progresi dodavatelských činností. Proces výroby výrobků tohoto druhu je poměrně dlouhý. Z toho důvodu začíná

být přikládán důraz tzv. „strategickým nákladům“. Ty jsou spojeny s výzkumem a technickými postupy (technický rozvoj a příprava výroby). Tento přístup přikládá větší význam rozpočetnictví a předběžným kalkulacím. Podniky se setkávají s problémy kontroly a řízení nákladů v malosériové a kusové výrobě. (Schroll 1993; Valicová, 2006)

5. Etapa (od roku 1970 po současnost)

Závěrečná etapa rozvoje manažerského účetnictví zasahuje až do současných trendů. Podniky kráčí kupředu moderním technikám. Jejich výroba začíná být mechanizována, automatizována a robotizována. Tím dochází pochopitelně ke zvýšení nároků na kvalitu vyhotovených výrobků. Se zajištěním efektivní výroby je kladen důraz na přesnost dodávek materiálu pro minimalizaci prostojů. Z důvodu mechanizace dochází k navyšování fixních nákladů a v důsledku menšího podílu pracovníků na výrobě daného produktu i k poklesu přímých mezd. Doposud využívaný způsob přičítání režijních nákladů se začíná negativně projevovat. Nákladové účetnictví je kritizováno z důvodu jeho orientace na požadavky finančního účetnictví. Tato kritika poukazuje na důležitost zajištění informací pro rozhodování v podniku. (Schroll 1993; Valicová, 2006; Petřík, 2009)

Na vývojové fáze manažerského účetnictví je možné nahlížet například dle jejich obsahového pojetí. Král a kol. (2018) rozlišuje právě tři fáze jeho vývoje. Rozdělení, které Král a kol. (2018) ve své publikaci využil je sumarizačním pohledem na vývojové etapy, které byly detailněji popsány výše. Historickou formulaci významu manažerského účetnictví řadí do následujících kategorií:

- výkonové účetnictví,
- odpovědnostní účetnictví,
- procesní nákladové účetnictví (účetnictví orientované na procesy a aktivity).

V první fázi je pozornost kladena na zjištění vynaložených nákladů a výnosů vázajícím se k finální produkci podniku. Od tohoto odvětví přechází váha na dílčí činnosti, procesy a útvary, které se podílejí na utváření konečného výstupu. (Král a kol., 2018)

Druhá fáze klade důraz na kalkulace a rozpočty. Plánované hodnoty jsou srovnávány se skutečně vynaloženými náklady. Díky zmíněnému srovnání je podnikatelská jednotka schopna řídit svůj chod pomocí analýzy odchylek v krátkodobém i dlouhodobém horizontu. Předchozí dvě popsané fáze jsou souhrnným představitelem definice základní

části manažerského účetnictví k anglosaských zemích, kde pojmenovávalo jako nákladové účetnictví. (Král a kol., 2018)

Závěrečná, třetí fáze, orientuje svoji pozornost na budoucí vývoj. Podstatou je utváření vhodné informační základny přizpůsobené potřebám zhodnocení varianty rozhodnutí a tím spojeného důsledku. Tyto informace jsou užitečné k podnikovému řízení činností, jejichž uskutečnění bylo dohodnuto předem či k predikci jejich budoucího průběhu. V této fázi je popisován přechod nákladového účetnictví v manažerské. (Král a kol., 2018)

Standardizované výrobky byly postupně nahrazeny personalizovanými a individuálně přizpůsobovanými produkty. Přístupy moderního podnikatelského prostředí vnesly jiný pohled na přístup k zákazníkovi a nahradily výrobu velkých dávek individualitou. Výroba se přizpůsobuje potřebám zákazníka, trhy jsou globalizovány, dochází k rozvoji informačních technologií a změnám ve stylu řízení chodu podniků. Faktory, které na úspěšnost a výkonnost podniku působí také prošly změnou. V současné době se dbá i na tzv. „měkké faktory“. Jako „měkké faktory“ můžeme dle Šoljakové (2015) považovat:

- vztahy se zákazníky a pozice trhu,
- kvalita produktů a procesů,
- schopnosti a kvalifikace zaměstnanců,
- pozitivní vliv podniku na celospolečenské klima.

Dnešní doba přináší komplexnější podniky, kteří využívají různé technologie a čelí stále nové konkurenci na trhu. Historický vývoj manažerského účetnictví je dán celkovým vývojem ekonomiky a pohledu podniků na jejich řízení. Postupem času vznikají další nové nástroje manažerského účetnictví, které jsou odpovědí na potřeby nových strategií. Nové kalkulační metody vznikly ve chvíli, kdy začala být přikládána váha controllingu a snižování nákladů. Moderní monitorující a správní kontrolní systémy vznikly důsledkem prosperity, růstu a diverzifikace podniků. V současnosti, kdy se pozornost přesouvá k tzv. „měkkým faktorům“, využívá vrcholový management podniku systémy měřící náklady a výkonnost. (Atkinson, 2012)

Aktuální trendy vývoje manažerského účetnictví jsou dány vývojem posledních třech desetiletí. Stále je kladen větší důraz na informační zajištění pro rostoucí nároky manažerského účetnictví. Občas ale dochází k upřednostnění jeho potřeb před metodami a zásadami účetního zobrazení daného subsystému. S tím souvisí zjištění, že tradiční

charakter finančního účetnictví, který zajišťuje potřebné informace pro rozhodování, je často chápán jako brzda jejich včasnosti a kvality. Z toho důvodu se manažerské účetnictví začíná označovat jako „uživatelský systém manažersky orientovaných hodnotových informací“. Takové označení je manažerskému účetnictví dáno na základě faktu, že za výstup manažerského účetnictví jsou považovány jak informace vycházející z tradičního pojetí účetnictví, tak informace, které souvisí se sumarizací dat (součtové vazby). Zmíněné údaje již nejsou podvojně zobrazeny a jejich následná kontrolní vazba na původní informace obsažené v účetnictví je volná. Příkladem mohou být kalkulace výkonů nebo analýza nákladové náročnosti aktivit konkrétního oddělení podniku. (Král a kol., 2018)

Do rozvoje manažerského účetnictví zasahuje i koncept „Balanced Scorecard“. Začátek jeho užívání upozornil na několik strategických výhod, které jsou potřebné k vzájemnému srovnávání s konkurencí, ale nejsou v tradičních účetních systémech patrné. Do těchto srovnávaných dat řadíme výdaje na: výzkumné aktivity, marketingové projekty nebo profesní zlepšení zaměstnanců. Pojetí účetního zobrazení pracuje v tomto smyslu s náklady, které jsou vnímány jako snížení zisku daného podniku, přestože jde o náklady, které v budoucnu přinesou ekonomický prospěch. Výdaje nejsou jediným ukazatelem, který v pojetí tradičního účetnictví není sledován. Dalším příkladem je interní goodwill podniku, který je generován na základě dlouhodobě budované image podniku a na kvalitě jeho vztahů se stakeholdery. S pojmem Balanced Scorecard jsou spojována tzv. „neviditelná aktiva“. Tímto označením se rozumí například: náklady výzkumných aktivit, náklady marketingových projektů, náklady na profesní růst pracovníků, generovaný goodwill. Právě tyto náklady přinášejí v budoucnu ekonomický prospěch. Historický vývoj přinesl řadu postupů, které neviditelná aktiva řídí a zajišťují jim informační podporu. (Král a kol., 2018)

V posledních dvaceti letech dochází k rozvoji strategicky orientovaného manažerského účetnictví, kterému se blíže věnuje kapitola 5.1.

Pohled na časovou hodnotu účetních informací se v rámci posledního desetiletí změnil. Současné požadavky dbají na význam řešení rozhodovacích úloh, rychlost a včasnost vyhotovování potřebných reportů. Pro tyto nároky je potřeba zajistit těsné vazby mezi informacemi ohledně skutečného a plánovaného průběhu podnikatelského procesu. Zároveň je také vytvářen tlak na synchronizaci činností manažerského účetnictví a controllingu podniku. (Král a kol., 2018)

V zájmu manažerského účetnictví a vedení podniku je rozšiřovat základnu informací, které budou sloužit k řízení chodu firmy. Současně je žádoucí prohlubovat spektrum zájmu informací a měnit jejich úzce disciplinární zaměření díky vytváření systémů řízení s širším záměrem. S tím souvisí zejména vývoj metod a nástrojů, které by tyto nové nároky splňovaly. Současné vývojové tendence lze spojit i s enviromentálním účetnictvím. Existuje silná vazba manažerského účetnictví na řídicí systém a systém řízení a měření výkonnosti. Uvedené vývojové tendence jsou důkazem současných zvyšujících se nároků na poskytování informační podpory dle konkrétních nároků manažerů. Nároky se zvyšují na straně informací i schopností manažerů. (Král a kol., 2018)

Současná doba je plná nenadálých změn, které na ekonomiku jednotlivých států nepochybně působí a jež ovlivňují i samotné podniky působící na daných trzích. V době, kdy se ekonomická situace mění ze dne na den z důvodu zásahu pandemie covid-19 či rusko – ukrajinské války, je třeba hledat nové cesty, pomocí kterých bude podnik schopen udržet svůj chod i přes nepříznivé vnější vlivy. Na manažery je kladen nárok efektivně a všestranně reagovat, kombinovat a propojovat vzájemné, i když často složité a vzdálené vztahy příčin a následků a predikovat budoucí vývoj. Je třeba sledovat současnou situaci, ověřovat informace a zpracovávat je pro jejich přehlednost do grafického znázornění, vyjadřovat vývojové tendence, vizualizovat vztahy apod. Dnešní dny vnesly do fungování manažerského účetnictví nový směr, kterým se manažer podniku musí přizpůsobit. Je potřeba uvažovat nad všemi možnými scénáři a vytvářet dostatečnou informační základnu pro následující rozhodování. Je důležité vnímat a pochopit složité spojitosti podnikatelského prostředí a na tyto akty reagovat, i když to bude znamenat kreativní propojení známých nástrojů manažerského účetnictví pro dosažení potřebných zjištění. (Král a kol., 2018)

2.1 Souhrn kapitoly

Historický vývoj je podstatný pro všechny disciplíny, včetně manažerského účetnictví. Vývoj jednotlivých etap, které ovlivnily současnou podobu a trendy manažerského účetnictví, detailně popisuje předcházející kapitola 2. Historický pohled umožňuje lépe pochopit způsob výkladu souvisejících témat a sledovat transformaci tohoto subsystému. Rozvoj je ovlivněn nejen minulostí, ale i současností, která přináší nové pohledy na využití metod a nástrojů, které manažerské účetnictví využívá.

3 Manažerské účetnictví a jeho základní funkce

Manažerské účetnictví lze považovat za podporu hodnotového řízení podniku a jeho významnou součást. Je důležité pro řízení firmy a jejích struktur. Má významný vliv v prolínajících se průřezech mezi řízením daných linií výkonů či odpovědnostmi. (Fibírová, Šoljaková, Wagner & Petera, 2020)

Následující subkapitoly představují deskripci náplně manažerského účetnictví, popisují úkoly a definují vztahy s ostatními subsystemy podniku.

3.1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví je samostatně specifikovaná úloha a nástroj řízení podniku, který se vzájemně prolíná s několika oblastmi podnikání. Je obtížné jasně definovat obsah či strukturu této disciplíny. Každý podnik je jedinečný, a přesto využívá společné prvky s ostatními. Manažerské účetnictví je charakteristické absencí mimopodnikové regulace. Tím je charakteristické jeho odlišení se od daňového či finančního účetnictví. Ve světové literatuře se pak lze setkat i s odlišným označením tohoto účetního subsystemu. Variace výkladu je zapříčiněna nemožností jeho harmonizace, sjednocení pojmové definice a dalších překážek. (Král, Fibírová, Šoljaková, Wagner, Zralý, Matyáš, Menšík & Petera, 2018)

Lang (2005) popisuje úlohu manažerského účetnictví více striktně. Tvrdí, že se jedná o systém stanovující využití výrobních faktorů a vznik zboží a služeb. Účelem je evidence nákladů a odbytů podniku a jejich následné hodnocení. Podstatu tvrzení doplňuje větou: „Kromě toho však dnes představuje důležitý informační a řídicí nástroj celkového podnikového dění.“ (Lang, 2005, s. 3). Dalo by se spekulovat nad myšlenkou, která z náplní manažerského účetnictví je na prvním či druhém místě. Je ale jisté, že se tyto úlohy vzájemně doplňují. Bez kvantitativního evidování, hodnocení, členění nákladů, rozpočetnictví, kalkulací a všech nástrojů, které podnik v rámci manažerského účetnictví využívá, by nemohlo být efektivně rozhodováno o jeho tržním působení a vnitropodnikových změnách. Definice podle Langa (2005) podporuje duplicitní název manažerského účetnictví, tzv. provozní účetnictví podniku. (Lang, 2005)

Z výše uvedeného rozboru plyne, že lze v rámci definice manažerského účetnictví hovořit o dvou spektrech. V rámci historického vývoje tohoto subsystému byly definovány jeho součásti, kterými jsou:

- nákladové účetnictví,
- účetnictví pro rozhodování.

Nákladové účetnictví je subsystémem manažerského účetnictví. Za jeho hlavní cíl považuje Král a kol. (2018): „dát podklady pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto.“ (Král a kol., 2018, s. 24) Podstatou je zjištění skutečně vynaložených nákladů podniku a jeho realizovaných výnosů. Detailní položky nákladů a výnosů jsou členěny vzhledem k jejich vztahu k dílčím procesům, finálním výkonům, činnostem a daným útvarům (střediskům podniku) odpovědným za realizované výnosy. Následně dochází ke srovnání zjištěných informací a jejich členění ke komparaci s požadovaným stavem (stanoveným plánem, rozpočtem či kalkulací). Informace mohou být srovnány i s předchozím obdobím pro účely sledování jejich vývoje a možnosti predikce. Díky porovnání s predikcí je možné analyzovat odchýlení od plánu. Jsou objevena úzká místa, které je třeba odstranit nebo minimalizovat. Právě ty budou předmětem manažerského řízení podniku. Dle obsahového zaměření můžeme členit nákladové účetnictví na:

- výkonové (zjišťuje náklady, marži, zisk atd.),
- odpovědnostní (sleduje dílčí přispívání středisek k dosahování plánů).

Důležité je neustálé srovnávání reálných a požadovaných hodnot z hlediska hospodárnosti a produktivity podniku. (Král a kol., 2018; Lang, 2005)

Účetnictví pro rozhodování je další fází nákladového účetnictví. Snahou této disciplíny je na základě zjištěných informací z předešlé analýzy rozšířit portfolio informací natolik, aby byl podnik schopen předvídat a sestavovat různé varianty vývoje a budoucího rozvoje firmy. V této chvíli přerůstá nákladové účetnictví v manažerské, přesně tak se historicky nazývá tato fáze propojení. Získaná škála informací slouží nejen k běžnému řízení výkonů, útvarů a procesů probíhajících v dané organizaci, ale i pro rozhodování o budoucím vývoji. (Král a kol., 2018)

Obecný název „manažerské účetnictví“ tohoto subsystému se nejčastěji objevuje v anglosaských zemích světa. V této části je označován jako „management accounting“, respektive „managerial accountancy“. Pojmenování „účetnictví pro řízení“ mu stanovily francouzsky mluvící země a německá literatura tento subsystém vyjadřuje pojmem „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“. Největší tradici zastává právě anglosaský název, který je známý na území České republiky. Významově se u všech pojmů jedná o shodný předmět, který se svým pojmenováním v různých koutech světa liší. (Král a kol., 2018)

Základním stavebním kamenem jakéhokoliv způsobu řízení podniku, či vykazování jeho chodu jsou informace. Pojem „informace“ si může každý vyložit odlišně a je tedy důležité jejich vlastnosti detailně specifikovat. Obecně lze tvrdit, že je potřeba zajistit jejich relevanci, kvalitu, správnost, přesnost, včasnost, aktuálnost, kvantitu a přiměřenost, nákladovou přiměřenost a jejich úplnost. Informace musí být užitečné a důležité pro dané rozhodování ke kterému jsou využity. Jejich stěžejní vlastností je jejich účelné zpracování pro potřeby manažerů, tedy příjemců informací. Všechny tyto náležitosti, které Palmer a Weaver (2000) udávají ve své publikaci bude blíže specifikovat kapitola zabývající se informačním zajištěním pro manažerské rozhodování. Z tohoto nastínění je patrná podstata propojení manažerského účetnictví s ostatními subsystémy podniku. Díky získávání finančních i nefinančních informací napříč podnikem je možné efektivně řídit daný podnik a dělat zásadní rozhodnutí v rámci jeho chodu. Jednotlivé složky účetnictví jsou vzájemně propojené a poskytují si podstatné informace důležité pro rozhodování. Finanční a provozní (manažerské) účetnictví si vyměňují data mezi sebou. Největším přínosem pro manažerské účetnictví zůstává finanční účetnictví, jejichž vzájemný vztah bude v této práci také blíže popsán. (Palmer & Weaver, 2000; Lang, 2005; Needles & Crosson, 2002)

Manažerské účetnictví lze současně vnímat jako systém využívající potřebné nástroje k řízení chodu podniku a jeho vývoje, ale zároveň i jako agregace informací potřebných k rozhodování vedoucích pracovníků. Lze tedy rozlišovat:

- Informace pro plánování, hodnocení, kontrolu a dodržení zásad užití a odpovědnosti za zdroje (viz manažerský cyklus, o kterém blíže hovoří např. Dvořáková a Červený, 2012).

- Informace k zajištění běžného řízení hospodárnosti, produktivity a efektivity v daném podniku (blíže popisuje Král a kol., 2010).
- Informace k analýze a hodnocení jednotlivých variant plánu vývoje podniku v rámci strategického řízení (blíže popisuje Král a kol., 2010; Petřík, 2009).

3.2 Základní úkoly manažerského účetnictví

Se systematickým a kontinuálním evidováním reálných nákladů podniku v rámci manažerského účetnictví se pojí i vymezení dalších úkolů, které plní provozní účetnictví. Obecně lze za úkoly považovat i výsledky zpracování informací za pomoci metod, které jsou součástí kalkulací, rozpočetnictví a nákladového účetnictví. (Hradecký, Lanča & Šiška, 2008)

Dle Langa (2005) se vymezují následující úkoly manažerského účetnictví:

- informační,
- zjišťovací,
- normované,
- kontrolní,
- analytické.

Širší a specifitější úkoly vytyčené pro manažerské účetnictví, které publikuje Král (1997) určuje, že mezi jeho cíle lze řadit:

- poskytování informací o struktuře nákladů,
- poskytování informací o výkonech,
- poskytování informací o útvarech podniku,
- zajištění dobré funkce kalkulačního systému,
- zajištění dobré funkce útvarového odpovědnostního řízení,
- provádění běžné kontroly nákladů,
- sestavení podnikových rozpočtů a rozpočtů režie,
- sestavení rozpočtů jednotlivých středisek (náklady a výnosy),
- zajištění podkladů (např. výpočtů) pro rozhodovací úlohy.

Informační úkoly manažerského účetnictví hovoří o jeho dokumentačně technickém zúčtovacím rázu. Vyjadřuje důležitost evidování hodnocení podstatných informací pro rozhodování v interním prostředí podniku. Manažerské účetnictví je tak považováno za

významný informační a řídicí nástroj. Jeho orientace závisí na informační potřebě, která je stanovena ze strany řídicích pracovníků příslušné organizace.

Zjišťovací funkce definuje podstatné veličiny pro řízení podniku. V rámci tohoto úkolu lze hovořit o: datech pro podnikové rozhodování, určení výsledku za sledované období, stanovení ceny výrobku pro obchodní a daňovou bilanci a o datech pro podnikové srovnání. V rámci těchto oblastí jsou zjišťovány informace pro následnou analýzu a rozhodování, analýzu výsledku hospodaření, přiřazení nákladů k jednotlivým složkám majetku podniku a také určení silných a slabých stránek firmy.

Normovaná funkce zajišťuje vysvětlení důležitých souvislostí mezi aktuálním objemem nákladů a jejich budoucím vývojem v závislosti na stanoveném trendu. Normovanou hodnotu lze považovat za hodnotu ideální, jejíž znalost je v rámci tohoto úkolu žádoucí i s ohledem na budoucí výhled. Je tak stanovena normovaná a plánovaná hodnota. Normovaná hodnota se v rámci své hladiny nevymezuje kladným ani záporným směrem a neposkytuje informace o míře úspěchu hospodaření dané organizace. Její úroveň je obvykle stanovena za pomoci průměrování naměřených škál v daném zúčtovacím období a může být také ukazatelem budoucího obchodu. V případě plánované hodnoty a jejího budoucího výhledu je podstatné tolerovat jak dosavadní historický vývoj běžných nákladů, tak i budoucí prognózy a cílové hodnoty. Na stanovení plánované hodnoty má bezpochyby vliv interní a externí prostředí s tolerancí jejich současného a historického vývoje.

Kontrolní funkce představuje neustálé srovnávání skutečně dosažených a plánovaných hodnot. Na toto srovnání se dívá z pohledu ekonomického řízení podniku, tedy produktivity (kvalitní výnosnost z technického hlediska) a hospodárnosti (racionální vynakládání ekonomických zdrojů pro dosažení požadovaných výstupů díky úspornosti a výtěžnosti). První odhady jsou získány pomocí srovnání současných a běžných hodnot, ve kterém běžné hodnoty představují dosaženou hladinu předchozích období. Srovnáním informací dojde ke kontrole rozptylu aktuálních hodnot oproti předešlému vývoji. Veškeré srovnání je realizováno s ohledem na dostupnost kapacity a vynaložené náklady na zboží. (Král a kol., 2018; Lang, 2005)

Z výše definovaných cílů dle Langa (2005) je zřejmé jejich zařazení do dílčích skupin. Král (1997) ve své publikaci uvádí dílčí činnosti, které jsou úkolem manažerského účetnictví pospolitě. Úkolů manažerského účetnictví je široká škála, a tak lze tyto dva

zdroje sdružit a respektovat veškerá tvrzení. Specifický popis úkolů autorem Králem (1997), by bylo možné dále rozčlenit mezi skupiny, které byly stanoveny autorem Langem (2005). Pro přehlednější členění bych pro výklad preferovala uskupení dle Langa (2005) doplněné o konkrétní případy k lepší asociaci daného tématu.

3.3 Controlling

Pojem controlling se v České republice objevuje na přelomu 80. a 90. let 20. století s původem v německy mluvících zemích. V podnikové praxi i odborné literatuře se controlling stále častěji vyskytuje jako velmi diskutované a vážné téma. Dle Lazara (2012) přímo zaplavuje naši ekonomiku. Přesnější rozšíření termínu controlling se datuje k politickému převratu v roce 1989, díky kterému se na území České republiky vrátilo tržní hospodářství. Rozšíření této disciplíny v novodobých dějinách neznamena, že se principy, na kterých controlling funguje, nešířily již dříve. Již v roce 1920, kdy Pazourek (2000) publikoval svoji knihu se lze dočíst, jakou váhu přikládal řízení hospodárnosti výroby, kterému je v knize věnována celá kapitola. Lze tedy tvrdit, že již za první republiky, kdy tehdejší podniky významně prosperovaly a řada z nich patřila ve svém zaměření mezi celosvětové špičky, byly organizace schopné řídit svoji výrobu a promítat informace, které z ní získaly do účetnictví podniku. Příkladem je citace z knihy Pazourka (1920):

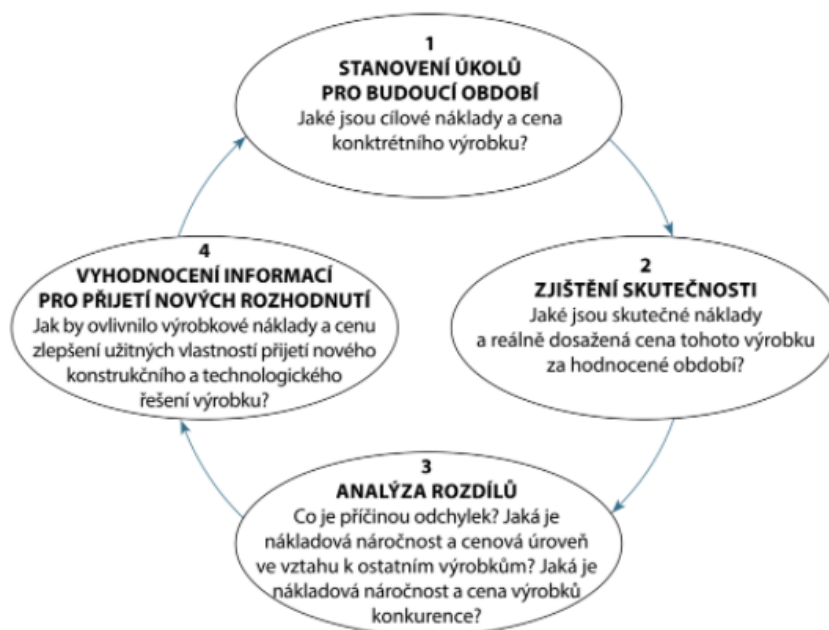
„Těmto poměrům musí průmyslové podniky hleděti přizpůsobiti svou účetní soustavu, a musí hleděti docílit, aby mohly dopodrobna a účelně sledovati v účtech i pohyb majetku výrobou způsobený, zvláště tedy zpracovaných surovin a hmot pomocných a jejich zužitkování, i různé náklady výrobní a jejich účinnost, a mohly přirovnávati jednotlivé tyto údaje s daty let minulých nebo po případě i s poměry závodů jiných, soutěžních, a činiti pak odtud další důsledky. K obvyklému účtování o obchodní činnosti závodu musí se tudíž připojiti účtování o výrobě.“ (Pazourek, 1920, s. 385)

Controlling je velmi blízce svázán s manažerským účetnictvím. Obecně lze controlling chápat jako nástroj sloužící ke zvýšení účinnosti systému řízení za pomoci trvalého a pravidelného srovnávání skutečného výkonu organizace se žádoucím cílovým stavem, nacházení a vyhodnocování zjištěných odchylek a na jejich základě cíle zpřesnit. Není správné controlling nazývat pouze vnitřní kontrolou podniku. Dle definice Horvátha (citovaný v Král a kol., 2018, č. 29) lze tvrdit, že controlling považujeme za „nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové

základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“ Obě definice předepisují odpovědnost výkonné osoby tohoto zaměření, tedy controllera. Jeho pozice slouží k realizování zmíněných úkonů a k poskytování informační podpory pro řízení. Pro potřeby hodnotového řízení je podstatné zajistit vnitřní provázanost v dané organizaci a koordinovat informace nejen uvnitř jednotlivých útvarů, ale i v rámci podniku jako celku. Těžiště controllingu je zakotveno právě v hodnotových informacích, s jejichž pomocí jsou controlleři schopni vyhodnocovat, a za pomoci stanovených kritérií měřit míru plnění stanoveného cíle. (Král a kol., 2018; Horváth, 2017; Fibírová a kol., 2020; Lazar, 2012)

Následující obrázek č. 1 blíže definuje fáze controllingu, kterým se tato disciplína věnuje včetně činností, které jimi zastává. Král a kol. (2018) toto grafické vymezení považuje za „řídící kruh“. Proces je zahájen v prvním bodě, kde dochází z pozice managementu podniku k definování cílů pro budoucí období. Úkoly mohou být definovány příkladem v podobě rozpočtů a kalkulací. Dále je potřebné zjistit skutečnost v plnění rozpočtů a kalkulací. V případě vzniklých odchylek jsou hledány příčiny jejich vzniku. Díky analýze odchylek porovnává controlling skutečné hodnoty s plánovanými a získává výsledná zjištění. Závěrem celého procesu je vyhodnocení a reportování cílových stanovisek managementu, aby mohly být v rámci podniku nastoleno případné opatření a přijato konkrétní rozhodnutí. (Král a kol., 2018)

Obr. 1: Fáze systému řízení



Zdroj: Král a kol., 2018

Pozice controllera je specifická v závislosti na vlastnostech daného podniku. Její charakter definuje velikost podniku, charakter, činnosti, způsob a kvalita jeho řízení. Odpovědnosti controllera se liší, pokud je manažerem oddělení a jeho pracovní tým sčítá i desítky zaměstnanců, či svoji náplň práce uplatňuje v malém podniku a jeho pole působnosti se rozšiřuje na celou agendu a další úkoly (například v oblasti finančního řízení). Princip odpovědnosti controllera se ale neliší. (Fibírová a kol., 2020)

Informace, které z controllingu vzejdou jsou poté následně předmětem pro řízení a rozhodování, nástrojem pro komunikaci s organizačními celky podnikové struktury či slouží k ovlivnění jejich chování. Rozhodovací pravomoc pracovníka je omezena na základní účetní skupiny (zisk, aktiva, vlastní kapitál, závazky, náklady, výnosy, příjmy, výdaje), u kterých je potřeba, aby zajistil jejich provázanost napříč podnikem a reportoval s nimi spojená zjištění řídicím pracovníkům. Ve vztahu k řídicím pracovníkům by měl být controller jejich rovnocenným partnerem. Obecně lze oddělení controllingu uvnitř podniku nazvat oddělením informační podpory řízení. Controlling by měl být realizován nestranně, nezaujatě a objektivně. Jeho náplní je prezentovat úspěchy i neúspěchy tak, aby sloužily k případným nápravám a opatřením. Chápání pozice controllera je v anglosaském a německém pojetí odlišné. (Fibírová a kol., 2020)

3.4 Vztah manažerského účetnictví a controllingu

Vztah manažerského účetnictví a controllingu je velmi blízký. Tyto dvě disciplíny se vzájemně doplňují, ovlivňují a jsou na sobě závislé. Některé z publikací je považují za totožné. Termín controlling byl přejat z německé literatury, kdežto manažerské účetnictví (cílově orientované řízení) pochází z anglických zdrojů literatury.

Článek autora Šišky (2013) přehledně porovnává jednotlivá chápání autorů, z jejichž definice bylo vycházeno při vytváření této diplomové práce. V rámci posouzení definice controllingu srovnává německé autory Hofmeistera a Stieglera (1992), Steinöckera (1992) a Manna a Mayera (1992), kteří vnímají deskripci této disciplíny velmi podobně. V případě anglického pojetí manažerského účetnictví se tento pojem objevuje u autora Schrolleho (1993), který zastává názor shodnosti pojmů controllingu a manažerského účetnictví. Tvrdí, že shodná disciplína, která je v německých publikacích označena slovem controlling má v pojetí anglických literárních děl analogickou náplň jako manažerské účetnictví. Právě Schrollův (1993) způsob chápání těchto pojmů byl převzat do české literatury a stal se základem zdejšího názorového proudu. Názor shodnosti

a prolnutí těchto pojmů zastávají autoři: Král (2018), Staněk (2003), Šoljaková a Fibírová (2010), Fibírová (2011) aj. Existují ale i jiné názorové proudy, které pojmy controlling a manažerské účetnictví rozlišují.

Druhý způsob chápání považuje controlling za synonymum k pojmu manažerské účetnictví. Dle názorů Freiberga (1992) či Langa (2005) a dalších, zůstává manažerské účetnictví nástrojem k zajištění požadovaných informací pro controlling, který je s cílovým řízením shodný a považují ho za subsystém controllingu.

Poslední z publikovaných názorů uvádějí autoři, mezi které je možné řadit například Lazara a Hermanna (1999), Lazara (2001) a další. Tento myšlenkový proud považuje controlling za podmnožinu manažerského účetnictví.

Šiška (2013) uvádí, že z provedené rešerše je zřejmé, že porozumění informační podpory pro řízení podniků prezentují pojmy controlling a manažerské účetnictví. V závěrech své práce se pak přiklání k názoru autora Sheridana, jehož zjištění poukazuje na vnímání manažerského účetnictví v pojetí anglické definice jako na controlling, nikoli jako na součást účetnictví. Tento závěr platí pro kontinentální podniky a bude se tedy lišit například od britského vnímání. (Šiška, 2013)

Vzniklé rozdíly poukazují na odlišné pojetí finanční kultury a role pracovníků na účetních pozicích. Jsou definována dvě rozdílná pojetí. Anglofonní finanční model si zakládá na silné účasti kapitálového trhu a na vlastnických právech akcionářů. Na rozdíl od něj se kontinent zaměřuje spíše na středně velké podniky fungující s podporou bankovního sektoru. Druhé pojetí souvisí s postavením pozice účetních pracovníků v USA a Británii. Hlavním smyslem jejich finanční kultury je poctivé a věrné účetní zobrazení všech zjištěných stavů a přírůstků majetku vlastníků daných podniků či jejich akcionářů. Rozdíl v porovnání s kontinentálním pojetím pak vzniká zdůrazňováním zákonných pravidel a souladu účetnictví s daňovými zákony a požadavky věřitelů. (Šiška, 2013)

Fibírová a kol. (2020) porovnává vztah controllingu a manažerského účetnictví pomocí vymezení činností controllera a řídicího pracovníka. Z níže uvedeného schématu v obrázku č. 2, zobrazujícího vztah těchto dvou pozic, vyplývá postavení controllingu jakožto subsystému manažerského účetnictví. Na jeho základě řídicí pracovníci plánují, rozhodují, reagují, prosazují či akceptují výsledná zjištění. Dle předchozího rozboru

článku Šišky (2013) je zřejmé, že se právě v tomto případě jedná o chápání vztahu těchto dvou disciplín v pohledu třetího myšlenkového směru. (Fibírová a kol., 2020)

Obr. 2: Vztah řídicího pracovníka a controllera

Controller	Řídicí pracovník
připravuje podklady pro plánování a rozhodování	plánuje, rozhoduje
informuje o odchylkách	reaguje na zjištěné odchylky
připravuje metodiku rozpočtovnictví, kalkulací, vnitropodnikových cen	prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů
informuje o změnách v okolí podniku	reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
je poradce managementu, vzdělává řídicí pracovníky v záležitostech hodnotového řízení a diskutuje s nimi relevanci, spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost jim předkládaných informací, jakož i vhodnou formu jejich prezentace	akceptuje a podporuje controlling v procesu řízení

Zdroj: Fibírová, 2020

3.5 Duální vztah finančního a manažerského účetnictví

Pojem duálního vztahu subsystémů manažerského a finančního účetnictví se objevil na počátku 30. let 20. století v USA. Začalo zde docházet k oddělování těchto dvou oblastí z důvodu narůstajícího tlaku na sjednocení účetních informací pro jejich externí uživatele. Touha po harmonizaci těchto subsystémů a sjednocení vymezení aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a zisku, či jednotné oceňování a vykazování informací narazila na problém s potlačením specifických nároků na informační potřeby manažerů. Postupem času i z hlediska účelného oddělení finančního, manažerského a daňového účetnictví dle uživatelů informací či řešení rozhodovacích úloh, dochází k přiložení váhy obsahovému oddělení těchto oblastí účetnictví. Obsahově lze dle Krále (2006) rozdělit informace využívané:

- finančním účetnictvím (hledisko vyjádření informačních potřeb externích uživatelů),
- daňovým účetnictvím (korektní vyjádření s ohledem na základ daně z příjmu, tedy ostatní daňové pohledávky a závazky podniku),
- manažerským účetnictvím (využití informací pro řízení podniku).

(Král, 2006)

V anglosaské oblasti se oba účetní subsystemy kritizovaly v období proměny podnikatelského prostředí v 80. letech 20. století. Kritika směřovala na nepružnou reakci na vzniklé změny na trhu. Manažerské účetnictví tehdy prý jen slepě přejímalo informace z finančního účetnictví s důrazem na jejich ověřitelnost a průkaznost, ale již bez odrazu specifických informačních potřeb manažerů. (Král, 2006)

V Evropě díky několika historickým událostem došlo k významnému rozvoji daňové funkce účetnictví, která se ale vzdaluje principu věrného zobrazení, na kterém staví finanční účetnictví, či informačním potřebám manažerů. Základ inspirace se vytvořil díky přijetí pojmu *controllingu*. (Král, 2006)

Pojem duálního vztahu finančního a manažerského účetnictví vzniká za předpokladu využívání informačních dat jako podkladu pro řídicí pracovníky a jejich rozhodovací funkce. Při srovnání obsahu finančního a manažerského účetnictví se objevují rozdílnosti. Jedná se o tzv. duální pojetí, které lze specifikovat následujícími odlišnostmi:

- Manažerské účetnictví může získávat data z aktiv a pasiv, která budou vymezena jinak, než jak tomu je například za pomoci obecně uznávaných zásad finančního účetnictví. Příkladem předmětů zahrnutých do bilančního zobrazení jsou dle Krále a kol. (2018):
 - stav/změna nákladů na výzkum nových produktů,
 - stav/změna materiálu přijatého ke zpracování,
 - stav/změna evidenčně sledovaných obalů,
 - stav/změna dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu splátek finančního leasingu,
 - stav/změna aktiv pořizovaných formou finančního leasingu a dalších složek, které nemusí být v příslušné zemi zahrnuty v rozvaze finančního účetnictví.
- Manažerské účetnictví pracuje s poměrně obsáhlejší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů, než je tomu u finančního účetnictví. Oproti tradičnímu způsobu oceňování za pomoci principu historické ceny vychází manažerské účetnictví z reálnějšího přístupu ke způsobu oceňování. Jak Král a kol. (2018) uvádí, manažerské účetnictví světí zásadu: „informace o minulosti mohou být špatným rádcem do budoucnosti.“ (Král a kol., 2018, s. 42). Ve svém pojetí

pracuje manažerské účetnictví s předem stanovenými (směrnými) veličinami, na úrovni reprodukčních cen nebo oportunitních nákladů (hodnota ušlého zisku, tedy uspořené nákladů z druhé nejlepší varianty).

- Strukturálně odlišné informace pro potřeby manažerského účetnictví vycházející z informací o hodnotových veličinách ve finančním účetnictví. (Král, 2006)

V podmínkách České republiky je obsahová diferenciací zapříčiněna nejen harmonizací ale i v důsledku podřízení finančního účetnictví potřebám účetnictví daňového. Některé z příkladů nelze zobecňovat, jelikož jsou dány specifickým pohledem manažerů, který se od ostatních stakeholderů pochopitelně liší. Dle Krále (2006) lze uvést konkrétní projev těchto aspektů:

- Alternativní ocenění fixních aktiv hmotného charakteru – fixní aktiva jsou pro realizaci hlavní výdělečné činnosti podstatná a míru jejich opotřebení je potřeba kalkulovat z reprodukční ceny místo z ceny historické.
- Vyjádření a reálné ocenění fixních nehmotných aktiv – jedná se o aktiva, která nejsou zobrazena ve finančním účetnictví z důvodu rizika spojeného s odhadem jejich budoucího vývoje.
- Alternativní ocenění produktů podnikové činnosti – zde jdou proti sobě požadavky IAS/IFRS, US GAAP a variable costing. Pro účely manažerů je právě využití ocenění z úrovně variabilních nákladů (variable costing) účelné. IAS/IFRS a US GAAP se ale řídí systematickým alokováním variabilních a fixních režii, které byly v souvislosti s danými produkty vynaloženy.
- Alternativní zobrazení leasingových transakcí – tato myšlenka vychází z principu vykazování, oceňování a odepisování dlouhodobých aktiv u nájemce.
- Aplikace hodnotového a ekonomického pojetí nákladů – jedná se širší škálu, která vychází z finančního pojetí nákladů.

Obsahové odlišnosti finančního a manažerského účetnictví lze shrnout dle Krále (2006) do srovnání, které dokumentuje uvedená tabulka č. 1:

Tab. 1: Obsahové odlišnosti finančního a manažerského účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Zaměřuje se hlavně na minulost.	Srovnání současných a plánovaných hodnot a predikce budoucího vývoje.

Zaměřuje se na externí vztahy podniku a jeho okolí.	Zaměřuje se nejen na externí ale i interní vztahy útvarů a probíhajících procesů.
Poskytuje informace stakeholderům a konkurentům, z čehož vyplývá snaha skrývat obchodní tajemství (faktory ovlivňující prodeje).	Poskytuje široce strukturované a podrobné informace pro účely řízení podniku, rozpočtování a kalkulace.
Je účetnictvím podniku jako celku.	Je účetnictvím odpovědnostních uzlů, a tedy specifikuje náklady a výnosy jednotlivých oddělení.

Zdroj: Král (2006), zpracováno autorkou

V závěru lze shrnout, že podstata duálního vztahu subsystémů manažerského a finančního účetnictví je tvořena především obsahovou a strukturální odlišností. Obsahová rozdílnost ovlivňuje poskytované informace externím uživatelům, ocenění fixních hmotných i nehmotných aktiv, ocenění produktů podnikové činnosti a zobrazení leasingových transakcí. Strukturální rozdílnost se projevuje zejména v manažerském výkazu zisku a ztráty a cash flow. Odlišností výkazu zisku a ztráty je stupňovité vrstvení fixních nákladů a kalkulace relevantních nákladů, která může být rozšířena použitím metody ABC. V případě cash flow hovoříme o detailní vnitřní struktuře, která sleduje nejen hlavní výdělečnou činnost, její financování a investice, ale též neobvyklé a mimořádné události. (Král, 2006)

3.6 Souhrn kapitoly

Zpracovaná kapitola věnuje pozornost definičnímu vymezení pojmu manažerské účetnictví, controlling a finanční účetnictví. Všechny tyto oblasti se vzájemně prolínají. Pro komplexní chápání funkce manažerského účetnictví v podniku a jeho nástrojů a metod, které využívá, je třeba znát i oblasti, se kterými je v rámci organizační struktury podniku propojen. Bez splnění úloh definovaných subsystémů by nebylo možné efektivní manažerské účetnictví vést a účinně řídit chod firmy.

V rámci úvodní části zpracování teoretické základny práce je popsáno manažerské účetnictví jako jedinečný nástroj, který není nijak regulován a je tedy svým způsobem jedinečný pro každý podnik. Je jeho důležitou součástí a díky tomuto komplexnímu systému dílčích subsystémů jsou řídicí pracovníci schopni činit důležitá a cílená rozhodnutí, nastolovat opatření, řídit chod podniku a predikovat jeho vývoj. Na základě

kvantitativního evidování dat, jejich hodnocení, kontrolování, srovnávání, kalkulací a rozpočetnictví je možné naplnit efektivnost rozhodování o tržním působení podniku či o jeho interních změnách. Historicky byly definovány dva směry manažerského účetnictví, mezi které patří nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování. Obě tyto funkce jsou předpokladem pro plnění úkolů, které lze obecně pro manažerské účetnictví vytyčit. Jedná se o funkce informační, zjišťovací, normované, kontrolní a analytické.

Pomocí finančního účetnictví lze sumarizovat data, která jsou potřebná nejen pro interní, ale i externí účely a jejich reportování cílovým skupinám. Získaná kvantitativní data lze za přičinění controllingu zanalyzovat a díky jejich kontrole, srovnání skutečnosti a predikovaného vývoje, analýze a zjištění příčin vzniklých odchylek vyvodit závěry pro požadované výstupy ve formě reportů. Cílovým produktem controllingu jsou nejen reporty ale i detailně propracované zprávy podávající komentáře k plnění stanoveného plánu či k vzniklým odchylkám apod.

4 Informační zajištění pro manažerské rozhodování

Kvalitní, věrné a včasné podané informace jsou základním úspěchem nejen pro manažerské účetnictví, ale pro veškeré rozhodování, hodnocení a predikce. V případě manažerského účetnictví lze hovořit například o controllingu, jakožto informačním nástroji. (Král a kol., 2018)

Manažerské účetnictví se opírá o dva směry informačního zajištění ze strany controllingu. Controlling může poskytovat nejen hodnotové informace, ale i nepeněžní údaje. Naturální hodnoty ale nejsou pro manažerské účetnictví cílové. Předmětem jeho zaměření je spíše finanční a nákladový controlling. Finanční controlling poskytuje informace týkající se finančního řízení, kapitálové struktury či řízení peněžních toků podniku. Nákladový controlling pak udává data o řízení faktorů ovlivňujících zisk či o výši nákladů a výnosů. Lze tedy tvrdit, že v rámci manažerského účetnictví odlišujeme informace, které jsou určeny k běžnému řízení a rozhodování o budoucím vývoji. Jelikož jsou všechny doposud zmiňované subsystemy vzájemně propojeny, lze za vrcholový informační zdroj považovat finanční účetnictví. (Král a kol., 2018)

Obecně musí informace dle Palmera a Weavera (2000) splňovat jistá kritéria, aby se daly považovat za hodnověrné. Mezi zmíněné vlastnosti patří:

- kvalita, správnost a přesnost,
- včasnost a aktuálnost,
- relevance a vhodnost,
- kvantita a přiměřenost,
- nákladová přiměřenost,
- úplnost.

Na interní informace jsou v rámci řízení podniku kladeny značné, ale opodstatněné nároky, které napomáhají k získání vhodného podkladu pro rozhodování. Je potřeba stanovit takové informace, které jsou pro dané účely užitečné a jsou schopné reprezentovat úplnou realitu. V případě manažerského účetnictví jsou nároky na informace více specifické. Je třeba informační vstupy rozlišit dle konkrétních potřeb řídicích pracovníků. Vzhledem k oblasti, kterou chce podnik pro řízení svého chodu sledovat jsou aplikovány konkrétní nároky na analytiku, specifikaci projektů či investic

apod. Veškeré speciální členění je pro každý podnik ojedinělé a nepodléhá žádným externě stanoveným pravidlům. (Needles & Crosson, 2002; Lazar, 2012; Lang, 2005)

V souvislosti s tvorbou informační základny manažerského účetnictví je potřeba také zmínit oblast vnitropodnikového účetnictví, se kterou v tomto smyslu dochází k propojení. V české legislativě se setkáváme s předem danými požadavky na vnitropodnikové účetnictví, ale i možnými návrhy na jeho organizaci. Tuto oblast upravuje například Český účetní standard pro podnikatele č. 001. V literatuře jsou konkretizována doporučení, která mohou být pro podporu manažerského účetnictví užitečná. Nejlepším příkladem je analytika finančního účetnictví využívána pro potřeby účetnictví manažerského. Díky ní lze například sledovat náklady a výnosy přiřazené ke konkrétním střediskům (oddělením podniku). (Lazar, 2012; Lang, 2005)

Odlíšné nároky na informace jsou kladeny i z hlediska úrovně řízení podniku (operativního, taktického či strategického). Každá z dílčích fází řízení požaduje specifické informační zajištění. Celý řídicí cyklus obsahuje následující fáze, s nimiž je spojena i informační potřeba k jejich realizaci:

- Plánování – stanovení a konkretizace cílů (hodnotových, věcných a personálních) a definice nástrojů a metod k jejich dosažení. V souvislosti s tím je třeba určit cílové hodnoty plánu pomocí rozpočtů a trendů, což umožňuje historické sledování daných faktorů.
- Organizace a motivace – aplikování celopodnikových cílů na hierarchicky nižší cíle k jejich dosažení. Je potřeba stanovit takové ukazatele, které budeme moci v rámci účetnictví sledovat a řídit tak plnění plánu na nižší úrovni řízení.
- Realizace.
- Kontrola – srovnání skutečně dosažených hodnot se stanoveným plánem a identifikace vzniklých odchylek.
- Analýza – porovnání odchylek a jejich vyhodnocení.
- Přijetí opatření – přijetí konkrétních opatření k eliminaci odchylek, při nižší významnosti odchylek není třeba měnit stanovené cíle.

(Fibírová a kol., 2020)

Manažerské účetnictví čerpá informace i z jiných, mimoúčetních zdrojů, kterými mohou být například marketingové studie a výzkumy specifických oblastí. Z toho důvodu je

také podstatné neustále vyvíjet a rozšiřovat informační systém manažerského účetnictví. (Fibírová a kol., 2020)

4.1 Propojení finančního a manažerského účetnictví

Za stěžejní informační zdroj manažerského účetnictví lze považovat nejen controlling, ale i finanční účetnictví.

Právě díky úpravám účetní analytiky je podnik schopen docílit snadnějšího propojení finančního účetnictví s potřebami manažerského účetnictví. Některé z informačních nároků jsou dány i legislativně, a to Českým účetním standardem pro podnikatele č. 001. Ten ustanovuje potřebu zabezpečení podkladů pro zjištění stavu a změn zásob vytvořených vlastní činností podniku, aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vzniklých vlastní činností. Další z předpisů dle Lazara (2012) uvádějí doporučení k organizování analytiky nebo evidenci v samostatném účetním okruhu či kombinaci těchto dvou možností. Potřebnou finanční evidenci lze zajistit díky dvou možným soustavám:

- Jednookruhová účetní soustava.
- Dvouokruhová účetní soustava.

K propojení sféry finančního a manažerského účetnictví je využívána právě zmíněná dvouokruhová nebo jednookruhová soustava. Jednookruhová soustava eviduje finanční účetnictví na analytických účtech. Dvouokruhová má pro specifické potřeby zaveden samostatný účetní okruh, kde využívá 8. a 9. účetní třídu. (Lazar, 2012)

Konkrétně lze analyticky sledovat vývoj nákladů a výnosů spadajících pod jednotlivá střediska podniku (vnitropodnikové útvary) nebo dle podnikových výkonů. Určení zaměření je závislé na rozhodnutí řídicích pracovníků. U hospodářských středisek je dobré sledovat všechny náklady a výnosy vycházející z finančního účetnictví včetně těch, které vznikají mezi středisky navzájem. Evidovat je potřeba také stav zásob vlastní činnosti (nedokončená výroba, polotovary, výrobky). Pokud finanční účetnictví používá účty časového rozlišení nákladů a výnosů, pak je třeba je účtovat i vnitropodnikově. (Lazar, 2012)

Analytické členění útvarů je realizováno převážně shodně s organizační strukturou daného podniku. Je možné se setkat se střediskem výroby, logistiky, nákupu, prodeje, servisu, financí, personální apod. V době moderních technologií může být tento systém

zbytečný a lze jej nahradit vyspělým účetním systémem daného podniku. (Valicová, 2006)

4.1.1 Jednookruhová účetní soustava

Podstatou jednookruhové soustavy účetních informací je propojení finančního a manažerského účetnictví v rámci jediného kruhu účtů. Tento systém zahrnuje informace, které je důležité evidovat pro potřeby externích uživatelů, ale i pro řídicí pracovníky k rozhodovacím účelům. K tomuto odlišení jsou využívány účty analytické evidence. Systém analytické evidence je podstatné vést důkladně a přikládat důležitost věcné náplni vytvářených účtů a zohledňovat jednotlivé vnitropodnikové útvary. (Fibířová, Wágner & Šoljaková, 2007; Lanča & Sedláček, 2005)

Podstatným krokem při zavádění vnitropodnikového účetnictví je rozhodnutí o jeho účelu (podstatě). Dle tohoto vymezení lze definovat, co bude jednookruhová soustava využívat a jaké účty bude nutné vytvořit. Podniky odlišného charakteru a velikosti budou užívat a vytvářet specifické účty odlišně. (Lazar, 2012)

Malý podnik nemusí ve své struktuře využít analytickou evidenci pro předávání informací mezi středisky. V jeho případě je možné se zaměřit na třídění syntetických účtů z hlediska středisek či dle položek kalkulačního vzorce. (Lazar, 2012)

U podniku většího charakteru je vnitřní soudržnost více podstatná. Vzniklé vnitropodnikové náklady a výnosy, které jsou realizovány mezi středisky vzájemně zde budou evidovány. V tomto případě je využíváno účtů 599 a 699. Občas se lze setkat s příkladem využití účtu 395 – vnitřní zúčtování, se kterým se při zúčtování pracuje. Výstup předávajícího střediska je účtován 395/6xx a vstup poté 6xx/395. V logické návaznosti dojde na konci účetního období k vynulování tohoto účtu. Analytického odlišení účtů týkajících se vnitropodnikových vztahů mezi útvary využívá ke zjištění výsledku hospodaření manažerské účetnictví. Toto odlišení nemá vliv na hospodářský výsledek celého podniku a slouží výhradně k těmto účelům. (Lazar, 2012; Fibířová, 2007)

Variabilitnost možností členění informací je velmi široká. Z toho důvodu je podstatná jejich interní úprava pomocí konkrétní koncepce. Tato koncepce vychází z požadavků na informační zajištění manažerského účetnictví a měla by vzejít od řídicích pracovníků. (Lazar, 2012, Valicová, 2006)

Analytická evidence funguje na principu úpravy běžně užívaných účtů. Za třetí místo syntetického účtu lze pro odlišení umístit znaménko (lomítko, pomlčka apod.) či pouze přidat specifickou číslici, která bude danou analytiku vystihovat a kterou bude upravovat vnitropodniková směrnice. Vše záleží na možnostech daného účetního systému. (Hruška, 2001)

Jednookruhová soustava má své výhody i nevýhody. V rámci této soustavy je složitější zjišťovat hospodářský výsledek. Složitost se zde vyskytuje v případě potřeby číselného odlišení účtů, které definuje, zda daný účet vstupuje do hospodářského výsledku z finančního i manažerského pohledu, nebo bude pouze jednoho z nich. Dále je zde také obtížné uživatelsky odlišit různé skupiny informací. Proto je jednookruhová soustava využívána spíše u podniků, ve kterých nejsou informační potřeby uživatelů rozdílné z hlediska jejich obsahu, nýbrž dle stupně jejich podrobnosti. (Valicová, 2006; Král, 2012; Fibírová, 2007)

Základní principy jednookruhové soustavy, které byly výše popsány, lze zobrazit na následujícím obrázku č. 3.

Obr. 3: Jednookruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibírová, 2007

4.1.2 Dvouokruhová účetní soustava

Jak již napovídá název druhého způsobu propojení finančních informací a manažerského účetnictví, bude se v tomto případě jednat o dva okruhy. V této soustavě je díky okruhům odlišeno rozdílné využití informací různými zájmovými skupinami (jejich uživateli). Hovoří se o okruhu pro finanční účetnictví (externě regulované zákony) a pro manažerské účetnictví (interní informace). Důvodem

k odlišení těchto oblastí je důvěrnost informací, které slouží managementu k řízení podniku a jejichž zveřejnění je nepřípustné. (Král, 2012; Lanča & Sedláček, 2005)

V rámci spojení obou částí jsou využity spojovací účty a zvláštní účty rozdílů. Spojovací účty se využívají k prezentaci dvojího pohledu na jednu hospodářskou operaci, která může být rozdílnými subsystemy vnímána odlišně. Nejčastěji se tyto účty pojí k nákladům, výnosům, zásobám, aktivaci vnitropodnikových služeb či k časovému rozlišení apod. Těmito účty je kontrolována správnost a splnění metodických prvků účetních dat. Účty spojovací jsou při krátkodobém uzavírání využívány k vyrovnání předvahy nákladového účetnictví nebo jiných vnitropodnikových výkazů účetní jednotky nebo vnitropodnikových struktur. (Fibírová, 2007; Valicová, 2006)

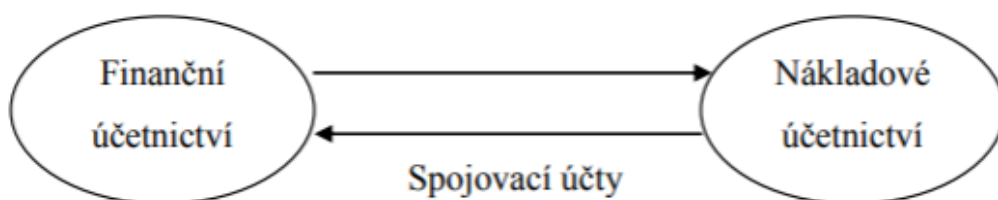
Účty rozdílů představují využití pro odlišné zobrazení hospodářských transakcí. Tyto účetní případy jsou rozdílně pojaty a zaneseny do finančního a manažerského účetnictví. Vypovídající hodnoty těchto účtů jsou pro manažerské účetnictví zdrojem informací při analýze výsledku hospodaření z finančního účetnictví a jeho případné úpravy. Rozdíly se dle Lanče a Sedláčka (2005) sledují tedy ve dvou metodách:

- Manažerské účetní hodnoty se upraví o rozdílové účty a pak se výsledek hospodaření v obou okruzích bude rovnat.
- Manažerské účetnictví si stanoví vlastní metodiku oceňování, což způsobí odlišení výsledku hospodaření vůči finančnímu účetnictví.

(Fibírová, 2007; Valicová, 2006; Lanča & Sedláček, 2005)

Zobrazení dvouokruhové soustavy je možné graficky prezentovat pomocí obrázku č. 4.

Obr. 4: Dvouokruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibírová, 2007

K účtování v rámci dvouokruhové soustavy je využito volných účtů třídy 8. a 9. Jejich syntetické a analytické členění závisí na potřebách dané organizace. Na rozdíl od jednookruhové soustavy hovoří Lazar (2001) o dvouokruhové účetní soustavě, jako

o tzv. decentralizované formě. Nejen, že je vzájemně odlišena oblast finančního a manažerského účetnictví, ale každé středisko tvoří samostatný okruh. V rámci okruhu konkrétního střediska je účtováno o jeho nákladech a výnosech vzniklých i ve spojení s ostatními středisky nebo vlastní činností. Vzájemná spolupráce středisek a její výsledná hodnota jsou evidovány na účtu „převody střediskové“, kde jsou zanášeny interní doklady. V souladu s decentralizovaným charakterem této soustavy jsou v první fázi účtovány dílčí operace na jednotlivých střediscích a následně dochází k jejich agregaci do finančního účetnictví celého podniku. (Lazar, 2001; Lazar, 2012)

V současné praxi často dochází k prolnutí obou způsobů zobrazení účetních soustav. Jedná se o kombinovanou formu jednookruhové a dvouokruhové soustavy. Valicová (2006) prezentuje doporučení pro kombinaci obou přístupů následovně:

- Dva okruhy účtů je vhodné zařadit při zjištění různorodosti informačních požadavků různých uživatelů, které podnik není schopen zajistit analytickým rozlišením.
- Při zjištění možnosti zajištění požadavků finančního účetnictví za pomoci agregace podrobnějších informací manažerského účetnictví, je vhodné vztah obou subsystémů řídit pomocí analytické evidence.

(Valicová, 2006)

4.2 Souhrn kapitoly

Informace jsou základním stavebním kamenem veškerého rozhodování nejen v rámci řízení podniku, ale i v osobních životech jedinců. Ani manažerské účetnictví v tomto případě není výjimkou. Je potřeba zajistit tok informací tak, aby jejich rozsah, obsah a načasování odpovídalo specifickým požadavkům jejich příjemců. Jak již z průběhu zpracovávání tohoto tématu vyplynulo, všechny zmíněné oblasti jsou vzájemně propojeny a díky toku informací a jejich zpracovávání a předávání se dostávají k rukám manažerského účetnictví a top managementu podniku. Odlišné informace jsou využity pro běžné operativní řízení i pro strategické účely a jejich rozhodování o budoucím vývoji. Vnitropodnikové účetnictví je propojeno s manažerským, díky podrobné účelové analytice, která je pro každý podnik specifická. Vzájemné spojení je realizováno pomocí aplikace jednookruhové či dvouokruhové účetní soustavy, která je v daném podniku zavedena. Tyto dva systémy lze použít pro specifické situace

i v kombinaci. Analytické členění je uzpůsobeno nejen organizační struktuře, ale může se zaměřovat i na konkrétní projekty (zakázky). Manažerské účetnictví poté získává detailnější informace, než které by mu byly přístupné z běžného neupraveného finančního účetnictví. Díky této specifikaci lze sledovat a řídit náklady a výnosy jednotlivých středisek či vznikajících vztahů mezi nimi. Detailní členění je ku prospěchu nejen řízení jejich chodu či nákladovému účetnictví (řízení nákladů), ale i následnému využití nástrojů manažerského účetnictví.

5 Manažerské účetnictví v úrovních podnikového řízení

Z povahy manažerského účetnictví vyplynulo, že se jedná o vhodný nástroj poskytující informační podporu pro plánování a rozhodování. Obecně víme, že úrovně rozhodování a plánování jsou v rámci řízení podniku různé. V podnikovém řízení se setkáme s několika jeho stupni, mezi které patří operativní, taktická a strategická úroveň. V následujících subkapitolách budou definovány principy, na kterých ve specifikované úrovni řízení podniku staví manažerské účetnictví.

Odlišení využití manažerského účetnictví v podnikovém řízení lze popsat vztahem nákladového a manažerského účetnictví. V rámci tohoto vzájemného vztahu lze totiž odlišit účetní informace, které jsou potřebné pro řízení podnikatelského procesu či pro rozhodování o budoucím vývoji a jeho variantách. Právě informace sloužící k řízení procesů se dotýkají oblasti operativního řízení. Naopak informační zajištění pro rozhodování a plánování vývoje firmy se pojí s taktickým a strategickým řízením. Tyto dvě oblasti zahrnují tři úrovně řízení podniku. Jedná se o vzájemně se doplňující sféry, které zajišťují plynulý přechod nákladového účetnictví v manažerské. Díky tomuto vztahu je zřejmé, že smyslem manažerského účetnictví není separátně zajišťovat informační podporu pro jednotlivé úrovně řízení podniku. Je podstatné tyto sféry propojovat, integrovat jednotlivé nástroje, transformovat kritéria mezi sférami a kontrolovat plnění definovaných strategických cílů na základě výstupů taktického a operativního řízení. (Šoljaková, 2008; Fibírová a kol., 2015)

V rámci operativního řízení podniku lze dle Fibírové a kol. (2015) přiřadit této úrovni řízení nákladové účetnictví. Z důvodu malého prostoru pro koordinaci hodnotových veličin se stává centrem pozornosti operativního řízení zejména řízení nákladů. V této sféře jsou sledované parametry jasně dané a je v zásadě rozhodnuto o tom co, jak a pro koho se bude vytvářet. Řízení je omezeno danou kapacitou, která zajišťuje splnění předpokladů existujících zákazníků na relativně známých trzích. Již jsou definovány výkony i jejich ocenění. Pro řízení výkonnosti (zisku) se proto operativní řízení zaměřuje na náklady a jejich propojení s řízením peněžních toků. Podstatou operativy podniku je totiž její krátkodobý horizont, rychlá odezva, konkrétnost a pružnost. V rámci operativního řízení je kontrolován skutečný vývoj (nákladů, výnosů či zisku

apod) se stanoveným plánem (požadovaným stavem). Následuje vyvození odchylek, jejich analýza a zjištění příčin jejich vzniku. Základními nástroji operativního řízení podniku jsou například limity, normy, kalkulace, krátkodobé rozpočty, výkaz o peněžních tocích (cash flow) nebo sledování likvidity. (Fibířová a kol., 2015; Lanča & Sedláček, 2005)

Úlohou taktického a strategického řízení podniku je dle definovaných cílů a kritérií, optimalizovat využití stávající kapacity bez nutnosti dodatečných investic. Cílem je rozhodovat o budoucím vývoji kapacity a jejích alternativách s předpokladem dlouhodobého investičního rozhodování. Důležitou součástí strategického řízení je nejen stanovení vize, realizace strategické analýzy, formulace cílů, formulace strategií a výběr vhodné varianty, ale i její realizace a implementace a závěrečná kontrola. Průběh a podstata strategického řízení podniku jsou základem výuky na ekonomických školách v předmětech věnujících se managementu a řízení podniku. Neméně podstatným krokem je implementace zvolené strategie do každodenního operativního řízení. Takové propojení je možné realizovat pomocí tzv. koncepce Balanced Scorecard (BSC). Jedná se o nástroj, jehož autory jsou Kaplan a Norton (1992). Jde o tzv. „vyváženou výsledkovou kartu“. Ta kombinuje metriky z finančního, zákaznického a obchodního pohledu. Díky kombinaci několika hledisek zajišťuje možnost porozumění vzájemným vztahům, kompromisům mezi alternativami a lze díky ní dosáhnout efektivního rozhodování a řešení problémů. Kaplan a Norton (1992) příkládají důraz kombinaci obou pohledů pro eliminaci přehnané soustředěnosti na krátkodobou finanční výkonnost a k prevenci omezování v hledání budoucích příležitostí a možných investic. Je třeba dbát na budoucí ekonomickou hodnotu, aby díky krátkozrakému jednání manažerů nebyla ohrožena její rostoucí tendence. (Fibířová a kol., 2015; Banker, Chang, Janakiraman & Konstans, 2004)

5.1 Strategicky orientované manažerské účetnictví

Za zakladatele tohoto označení je dle autorů Cadez a Guilding (2008) nebo Guilding, Cravens a Tyles (2000) považován autor Simmonds (1981), který tuto disciplínu ve své publikaci z roku 1981 označil zkratkou SMA (Strategic Management Accounting). Jelikož se oblast manažerského účetnictví setkává s neduhem nejednotného pojmenování této disciplíny a její definice se odvíjí dle potřeb jednotlivých autorů. Jako příklad lze uvést definice Simmondse (1981) a Bromwiche (1990).

Simmonds (citovaný v Dixon, 1998, s. 273) popisuje disciplínu jako „Poskytování a analýza dat manažerského účetnictví o podniku a jeho konkurenci pro využití v rozvoji a sledování obchodní strategie, zejména v souvislosti s úrovní a trendy reálných nákladů a cen, objemů, podílu na trhu, cash flow a požadovaným podílem na celkovém vázaném kapitálu.“

Bromwich (1990) definuje strategicky orientované manažerské účetnictví podniku jako „Poskytování a analýza finančních informací o působení firmy na produktových trzích, nákladech a nákladových strukturách konkurentů, monitorování podnikových strategií a strategií konkurentů na stávajících trzích v řádu několika období“ (Bromwich, 1990, s. 28)

Strategické manažerské účetnictví (dále jen „SMA“) podporuje strategickou orientaci manažerského účetnictví, která ve většině předpokládá pouze roční výhledy. Pro budoucí strategické výhledy je třeba orientovat pozornost nejen dovnitř, ale i navenek. Za základní kameny SMA lze dle Lorda (1996) považovat právě:

- Rozšíření konvenčního manažerského účetnictví o externí informace, které dané tržní prostředí, ve kterém podnik působí přináší (týká se i konkurentů).
- SMA staví do pozice poskytovatele informací pro formulace a naplňování strategických cílů podniku.
- SMA by pro daný podnik mělo přinášet a udržovat komparativní výhodu s jeho konkurenty.

Právě tyto charakteristiky jsou užitečné k určení účetních technik, které budou vhodné pro účely SMA. Autor Guilding v řadě svých literárních děl definoval celkem 16 technik SMA pro analýzu. V rámci článku Cadeze a Guildinga (2000) byly zmíněné techniky rozčleněny do pěti kategorií: kalkulace, plánování, kontrola a měření výkonnosti, rozhodování a konkurenční účetnictví a zákaznické účetnictví. Kategorie jimi využívané techniky zobrazuje následující tabulka č. 2.

Tab. 2: Členění technik strategického manažerského účetnictví

Kategorie	Techniky SMA
Kalkulace	Attribute costing (Kalkulace dle vlastností)
	Life – cycle costing (Kalkulace životního cyklu)
	Quality costing (Kalkulace jakosti/kvality)
	Target costing (Kalkulace cílových nákladů)

	Value – chain costing (Kalkulace hodnotového řetězce)
Plánování, kontrola a měření výkonu	Benchmarking
	Balanced Scorecard (Integrovaná výkon. měřítka)
Rozhodování	Strategic costing (Strategické kalkulace)
	Strategic pricing (Strategické oceňování)
	Brand valuation (Zhodnocení značky)
Konkurenční účetnictví	Competitor cost assessment (Posouzení nákladů konkurence)
	Competitive position monitoring (Sledování pozice konkurence)
	Competitor performance appraisal (Hodnocení výkonnosti konkurence)
Zákaznické účetnictví	Customer profitability analysis (Analýza ziskovosti zákazníky)
	Lifetime customer profitability analysis (Analýza ziskovosti zákazníka)
	Valuation of customers as assets (Ocenění zákazníků jako aktiva)

Zdroj: Cadez & Guilding (2008)

Jak zde již bylo zmíněno v rámci strategického řízení, je potřeba se zaměřit taktéž na řízení nákladů, výnosů a zisku. V tomto ohledu se lze setkat s různými možnostmi řízení nákladů podniku dle životního cyklu produktu či přiřazování nákladů aktivitám, činnostem a procesům. V současném podnikatelském prostředí není dostačující se zaměřovat pouze na hodnotově orientované řízení podniku. Pozornost se zaměřuje také na oblast zákaznickou a zaměstnaneckou či na vnitřní procesy. Zdařile propracovaný systém kritérií, který výše uvedené požadavky splňuje je tzv. Balanced Scorecard. Mezi jednotlivými oblastmi je potřeba nalézt rovnováhu, aby byla strategie podniku úspěšně implementována a byly naplněny vytyčené strategické cíle. (Král a kol. 2018; Šoljaková, 2015)

K úspěšnému použití SMA v řízení podniku je potřeba získat informační podklady k hlavním tématům, na která se SMA zaměřuje a která jsou pro strategický vývoj organizace důležitá. Dle Šoljakové (2012) mezi ně patří oceňování výkonnosti konkurence, strategické analýzy nákladů, integrace finančních a nefinančních informací a nákladové analýzy konkurence. Často není v silách controllingu, či manažerského účetnictví realizovat i úlohy týkající se SMA. Proto také dochází k oddělení těchto dvou

úloh řízení, tedy manažerského účetnictví a SMA. Informace pro účely SMA jsou získávány i s využitím externích konzultačních společností, či díky vytvoření speciálního oddělení zaměřujícího se na podnikovou strategii. Rozdílnost manažerského účetnictví a SMA spočívá v charakteru jejich náplně. SMA vyžaduje kreativitu a schopnost opustit striktně danou praxi na rozdíl od precizního a podrobného přístupu, na kterém je založeno manažerské účetnictví. (Šoljaková, 2012)

Významnou roli mají ve strategickém řízení podniku výše vyjmenované nástroje SMA, které definovali Cadez a Guilding (2008). Tyto pojmy budou v rámci této podkapitoly blíže popsány.

Kalkulace dle vlastností

Jedná se o kalkulaci, ve které dochází ke spojení nákladů s konkrétními vlastnostmi produktu, jehož záměrem je oslovit cílového zákazníka. Vlastnosti, které jsou zahrnuty do nákladů produktu mohou být spolehlivost, záruční podmínky, zajištění dodávek nebo poprodejní služby atd. (Cadez & Guilding, 2008)

Kalkulace životního cyklu

Tato kalkulace co možná nejpřesněji zohledňuje náklady na základě průběhu a délky životního cyklu daného produktu nebo služby. V jejím anglickém překladu se pak setkáváme s pojmem Life cycle costing (LCC). Snaží se zahrnout veškeré náklady, které během jednotlivých fází životního cyklu mohou vzniknout. Lze sem řadit náklady na design (vývojová fáze), uvedení na trh (zaváděcí fáze), růst (růstová fáze), zralost (fáze zralosti) a úpadek (fáze úpadku). S předpokladem těchto vývojových fází produktu jsou propočteny náklady vznikající v předvýrobních i povýrobních fázích. Jedná se o kalkulaci nákladů při vývoji a výzkumu produktu, náklady na přípravu výroby a její technologické parametry, náklady spojené s ukončením výrobního procesu včetně vzniklých odpadů a škod na životním prostředí a jejich likvidace a mnohé další. V rámci kalkulace životního cyklu produktu je vytvářena snaha optimalizovat náklady vznikající při pořízení, během vlastnění a provozu daného aktiva po dobu jeho životnosti. Optimalizace lze dosáhnout díky definování a vyčíslení současné hodnoty nákladů, které se během jednotlivých fází životního cyklu budou načítat. Pro optimální výběr je potřeba vyčíslit všechny varianty. Tento tip kalkulace je vhodné realizovat před samotným zahájením výroby daného produktu. Ve spojení s kalkulací cílových nákladů je vhodným nástrojem pro strategické řízení. Jedná se o techniku vhodnou k využití

i v cenovém rozhodování a při úvahách o rozšíření produktového portfolia (jeho zařazení či nezařazení). Toto rozhodnutí s sebou nese několik kritérií, které je nutné pro úspěšnost ujasnit. Příkladem lze uvést délku životního cyklu produktu, předpokládaný objem prodejů, očekávaný cenový vývoj, odhad nákladů, návratnost investic aj. (Cadez & Guilding, 2008; Šoljaková, 2015; Woodward, 1997; Král, 2018)

Kalkulace jakosti/kvality

Náklady jakosti a kvality jsou spojeny se stavy, kterými si produkt prochází při vzniku vady. Jedná se o fáze jejího vzniku, identifikace, opravy a následné prevence. Pro účely získání pozornosti managementu a stanovení kvality prioritních záležitostí, jsou náklady na kontrolu kvality a její výstupy opodstatněné. Kalkulace kvality může být realizována s preventivním charakterem jako hodnotící aspekt, nebo vzhledem k jejím interním a externím nákladům. (Cadez & Guilding, 2008)

Kalkulace cílových nákladů

Kalkulace cílových nákladů je často nazývána anglickým překladem „Target costing“. Jedná se o metodu, která je využívána především při předvýrobním procesu vznikajícího produktu. Kalkulace operuje s vývojem výstupu podniku. Eliminuje požadavky společnosti na ziskovou marži z předpokládané tržní ceny produktu. Řídí náklady tak, aby výsledná hodnota výrobku pokryla potřebné výrobní, technické a marketingové náklady. Jedná se o zákaznický orientovanou metodu kalkulace.

Dle Druryho (2000) obsahuje tento způsob kalkulace i svá negativa. Díky této metodě, která pracuje se sestavováním kalkulace před samotným zahájením výroby daného produktu, může dojít k podhodnocení či nadhodnocení výrobku. S tím jsou pochopitelně spojena i tržní rizika (nízká ziskovost či nízké prodeje). Je důležité, aby kalkulace cílových nákladů akceptovala hranici, pod kterou nelze náklady snižovat, aniž by nedošlo k snížení kvality výrobku. (Cadez & Guilding, 2008; Drury, 2000; Šoljaková, 2003)

Kalkulace hodnotového řetězce

Kalkulace hodnotového řetězce („Value chain costing“) je založena na přiřazování nákladů k jednotlivým aktivitám, které tvoří hodnotový řetězec podniku. Vyčleňuje tak náklady procesům, které jsou pro daný produkt hodnototvorné. Každý podnik má vlastní hodnotový řetězec a díky jeho diferenciaci a lepšímu řízení nákladů na klíčové

funkce řetězce, může společnost získat konkurenční výhodu na trhu. Náklady jsou definovány pro design, pořízení vstupů, výrobu, uvedení na trh, distribuci a servis. (Cadez & Guilding, 2008)

Benchmarking

V případě Benchmarkingu jde o vzájemné srovnávání interních procesů s definovaným standardem, které povede podnik ke zlepšování a optimalizaci. (Cadez & Guilding, 2008)

Balanced scorecard

„Balanced scorecard“ je koncept, který vznikl jakožto doplnění běžného finančního pohledu na výkonnost o nefinanční aspekty a doplnil celkový pohled i o zákaznickou a obchodní perspektivu. Obecně lze tvrdit, že vymezuje 4 základní oblasti, mezi které patří oblast hodnotová, zákaznická, oblast vnitřních procesů a zaměstnanecká (učení a růstu). Jedná se o prvek, který měl v historii vývoje strategického manažerského účetnictví (SMA) významný dopad. Pro vývoj znamenalo stanovení této metody otevření dalších dveří, které poukázaly na tzv. „neviditelná aktiva“. Tímto pojmem označuje Král a kol. (2018) ty aktiva, která z důvodu podcenění jejich role v strategickém řízení nejsou adekvátně řízena. Jedná se specificky například o náklady výzkumných aktivit, náklady marketingových projektů, náklady na profesní růst pracovníků, generovaný goodwill aj. Tyto náklady lze vnímat nejen jako snížení zisku, ale naopak i budoucí ekonomický prospěch. Balanced scorecard je v podniku využíván zejména pro:

- Účely transformace strategických cílů do měřitelných kritérií a jejich následná možnost kontroly, řízení či ovlivňování jejich vývoje.
- Měření výkonnosti samotného podniku jako celku či jeho jednotlivých strategických jednotek.
- Zjištění klíčových faktorů, které budou pozitivně působit na zvyšující se výkonnost podniku a ovlivní celkový budoucí vývoj podniku i jeho organizačních útvarů.

(Hradecký a kol. 2008; Král a kol., 2018; Šoljaková, 2015)

Strategické kalkulace

Princip strategické kalkulace tkví ve strategickém řízení nákladů. Využívá údaje o nákladech založených na strategických a marketingových informacích k rozvoji vylepšené strategie za účelem získání konkurenční výhody. (Cadez & Guilding, 2008)

Strategické oceňování

Strategické oceňování je založeno na analýze strategických faktorů, které hrají v procesu cenového rozhodování významnou roli. Příkladem těchto faktorů jsou reakce konkurence na stanovení ceny, elasticita, rozvoj trhu, úspory z rozsahu a zkušenosti. (Cadez & Guilding, 2008)

Zhodnocení značky

V případě zhodnocení značky se jedná o posouzení faktorů, které mají vliv na její sílu. Mezi hodnocené faktory patří vedení, stabilita, trh, internacionalista, trend, podpora a ochrana spojená s historickými zisky značky. (Cadez & Guilding, 2008)

Posouzení nákladů konkurence

Tato metoda využívaná ve strategickém manažerském účetnictví sestavuje pravidelné odhady jednotkových nákladů konkurenta, které využívá pro svá strategická rozhodování. (Cadez & Guilding, 2008)

Sledování pozice konkurence

Nástroj sledování pozice konkurence slouží k monitorování (analýze) pozice konkurenta na daném trhu. Pomocí sledování trendu v dosahovaných prodejích, podílu na trhu, objemu produkce, velikosti nákladů či díky propočtu rentability tržeb. Získané informace mohou podniku sloužit jako základ pro hodnocení strategie konkurenčního trhu. (Cadez & Guilding, 2008)

Analýza ziskovosti zákazníka

Metoda analýzy ziskovosti zákazníka funguje na principu výpočtu výnosu, jehož objem přinesl podniku konkrétní zákazník. Díky této analýze lze posuzovat, kteří zákazníci jsou pro podnik prospěšnější více a kteří méně. Strategicky lze upřednostnit ty zákazníky, kteří umožňují podniku větší prosperitu společně s dalšími faktory (například včasné splácení závazků vůči podniku). Základem kalkulace jsou zjistitelné náklady a výnosy. (Cadez & Guilding, 2008)

Ocenění zákazníků jako aktiva

Oceňováním zákazníků jako aktiva dochází k výpočtu hodnoty daného zákazníka pro podnik. Hodnoty je možné docílit výpočtem současné hodnoty budoucích toků, které připadají na zákazníka. (Cadez & Guilding, 2008)

5.2 Souhrn kapitoly

Předešlá kapitola se věnuje tématu začlenění manažerského účetnictví do jednotlivých sfér řízení podniku, které známe jako operativní, taktické a strategické řízení. Manažerské účetnictví je celistvým pojmem propojujícím několik subsystémů, díky kterým může podnik úspěšně využívat své nástroje a metody. Stejně tak tomu je u jednotlivých úrovní řízení. Aby strategické řízení dosáhlo svých vytyčených cílů, je třeba celou strategii prolnout napříč úrovněmi řízení podniku. Z dílčích činností operativního řízení pak lze splnit definovaná budoucí stanoviska strategického řízení. Úkolem manažerského účetnictví je tyto sféry vzájemně propojovat, integrovat jednotlivé nástroje a stanovit faktory, které budou kontrolovat plnění vytvořených strategických cílů.

Kapitola definuje pojem strategického manažerského účetnictví, v zahraniční literatuře často označovaného zkratkou SMA. Samotný název této disciplíny napovídá jejímu charakteru. V rámci zpracování tématu bylo shromážděno 16 nástrojů sloužících pro rozhodování v rámci strategického manažerského účetnictví. Tyto nástroje byly stručně seskupeny do tabulky, která obsahuje třídění prezentované autory Cadez a Guilding (2000). Člení techniky do pěti kategorií: kalkulace, plánování, kontrola a měření výkonnosti, rozhodování a konkurenční účetnictví a zákaznické účetnictví. Zároveň jsou jednotlivé zmíněné metody více přiblíženy a představeny.

Tato kapitola věnuje pozornost především strategickému manažerskému účetnictví a představuje nástroje a metody, které jsou v rámci jeho činnosti využívány. Metody a nástroje operativního a taktického řízení budou podrobněji představeny v průběhu diplomové práce, proto jim v této kapitole zatím není věnována pozornost.

6 Vybrané metody a nástroje manažerského účetnictví

Jednou ze zásad této diplomové práce je nadefinování metod a nástrojů, které využívá specifický podnik, který je jejím předmětem zkoumání. Pro následnou orientaci v praktickém využití vybraných nástrojů je třeba sestavit teoretickou základnu jejich definic. Kapitola obsahuje informační podklad pro zpracování praktické části diplomové práce. Z toho důvodu budou v této kapitole definovány jen ty metody a nástroje, které jsou vybraným podnikem využívány.

6.1 Rozpočtování a podnikové rozpočty

Tvorba rozpočtů využívá kvantitativní, peněžní vyjádření budoucího vývoje sledovaných hodnot. Jedná se o modelaci a předpoklad transformace daného podniku. Z pohledu manažerského účetnictví jde o výhled do budoucnosti, možnost hodnotového řízení a predikci vývoje včetně možných rizik a dedukci následných opatření. Predikování vývoje je v současném světě, který přináší mnohem změn a je ovlivněn aktuálními trendy, podstatné. Výhled se pohybuje mezi optimistickým a pesimistickým pohledem na vývoj podniku. Obecně se tvrdí „žij přítomností“. V manažerském účetnictví je ale dobré myslet především na budoucnost. Rozpočetnictví slouží jako vhodný nástroj k stanovení úkolů pro celý podnik a jejich rozpad na dílčí cíle jednotlivých oddělení pro sledování jejich následného plnění. V praxi se v souvislosti s rozpočtem lze setkat s „bojem o rozpočet“. Každý z manažerů usilovně bojuje za nákladný rozpočet pro realizaci všech úkolů svého oddělení a navzdory tomu vytváří vrcholový management podniku snahu náklady minimalizovat. (Hradecký a kol., 2008; Valicová, 2006)

Jak v literatuře, tak i v praktickém využití je možné se setkat s pojmy plán a rozpočet. Hradecký a kol. (2008) tyto dva pojmy rozlišuje. Přestože oba shodně kvantifikují budoucí očekávané skutečnosti, v detailu se jedná o odlišná označení. Jako plán bude označována situace, při které jsou vyjádřeny úkoly pomocí naturálních jednotek. Stejného pojmu je možné užít, pokud se hovoří o verbálním vyjádření, které může sloužit například při strategickém plánování. Jako rozpočet lze označit takové úkoly, které jsou kvantifikovány a vyjádřeny v peněžních jednotkách. Předložená definice

těchto pojmů naznačuje, že si mohou být vzájemně nadřazeny. Plán představuje kategorii, která zaštiťuje dílčí segmenty plánů. Ty jsou utvářeny rozpočty, které lze chápat jako plány zobrazující úlohy v peněžních jednotkách. Díky charakteristikám rozpočetnictví, kdy dochází k propojení veškerých činností podniku, je možné získat vhodný základ pro kalkulace a stanovení vnitropodnikových cen. (Hradecký a kol., 2008; Fibírová a kol., 2020)

6.1.1 Úkoly rozpočetnictví

Lze definovat několik úkolů rozpočetnictví, mezi které patří:

- **Zefektivnit řídicí proces.** Jedná se především o zajištění efektivního plánování a rozhodování. Jde o základní úlohu rozpočetnictví. Manažeři díky rozpočtům získávají přehled o cestách a míře plnění podnikových cílů. Jsou tak schopni predikovat budoucí vývoj a finanční prosperitu podniku.
- **Koordinovat podnikové činnosti.** Je třeba koordinovat proces uvnitř podniku, aby bylo možné naplnit plánované cíle podniku na dílčí i celopodnikové úrovni. Rozpočty mohou sloužit jako simulátor budoucího vývoje. Díky jejich sestavování lze zjistit potenciální problémy, kterým lze předcházet.
- **Poskytnout podklad pro průběžnou kontrolu** Vytvořený a schválený rozpočet se stává pro každého pracovníka jednotlivých oddělení úkolem, který se pod vedením svého manažera snaží naplnit a dosáhnout tak kvantifikovaných cílů. Průběžné srovnání skutečnosti s rozpočtem poskytuje přehled o plnění vytyčených cílů. Vzniklé odchylky poukazují na problémová místa a otevírají prostor pro korekce.
- **Motivovat k dosažení cílů podniku** Motivace odpovědných pracovníků k dosahování definovaných cílů probíhá za pomoci finanční stimulace. S tímto záměrem je možné odstupňovat výši pohyblivé složky mezd dle úspěšného dosahování cílů. Odměny se mohou týkat vedoucích pracovníků, případně všech pracovníků daného střediska. Pro motivaci je vhodné zapojit účastníky i do tvorby rozpočtu. Tím dosáhneme respektování vytyčených cílů a převzetí odpovědnosti za jejich plnění.

(Hradecký a kol., 2008)

6.1.2 Formy rozpočtů

Rozpočty lze tvořit ve dvou hlavních formách. Odlišujeme pevný a pružný (klouzavý) rozpočet. Pevný rozpočet představuje nastavení limitů, které mohou být omezeny:

- **Horní hranicí** režijních fixních nákladů, které dané středisko nemůže překročit. Tento druh rozpočtu je často využíván u správních středisek, v podnikovém ředitelství – právním oboru, ekonomickém oboru, vývojovém pracovišti, technické přípravě výroby atd. V tomto duchu je potřeba odlišit směrný, nepřekročitelný nebo podmíněně nepřekročitelný limit.
- **Dolní hranicí** například výnosů nebo výtěžnosti aj.

(Hradecký a kol., 2008; Valicová, 2006)

Naopak pružný neboli variabilní rozpočet, toleruje závislost mezi vývojem režijních nákladů a objemem výkonů. Odděluje od sebe fixní a variabilní náklady. Objem výkonů je charakteristický vzhledem k předmětu podnikání daného podniku a může být vyjádřen v kusech, kilech apod. (Hradecký a kol., 2008)

Z výše sumarizovaných informací je zřejmé, že můžeme odlišit dva druhy rozpočtů – celopodnikové a střediskové rozpočty. V rámci celopodnikových rozpočtů jsou vytvářeny nejdůležitější výhledy za podnik jako celek. Vzniká rozpočet rozvahy, výkazu zisku a ztráty a peněžních toků a je kladen důraz na solventnost a rentabilitu. Dílčí rozpočty jednotlivých středisek naplňují dílčí úkoly k dosažení těch, které jsou stanoveny celopodnikově. (Hradecký a kol., 2008; Valicová, 2006)

6.1.3 Celopodnikové rozpočty

O tvorbu podnikových rozpočtů se stará nákladové a manažerské účetnictví podniku. Střednědobým a dlouhodobým podnikovým rozpočtům se věnuje manažerské účetnictví. Hlavní podnikový rozpočet lze také označit jako „Master budget“. Díky detailním propočtům predikuje výsledek hospodaření, změnu peněžních toků a finanční pozici podniku. Pro komplexní sestavení rozpočtu je nutné koordinovat i rozpočty jednotlivých středisek. Hlavní rozpočet firmy vychází ze strategických cílů, které implementuje do úkolů dílčích středisek. Mezi celopodnikové rozpočty řadíme jeho tři níže uvedené podstatné součásti. (Fibířová a kol., 2020; Hradecký a kol., 2008)

Rozpočtovaný výkaz zisku a ztráty (rozpočet nákladů a výnosů)

Základním cílem sestavení je stanovení výsledku hospodaření, který může dosahovat kladného (zisk) či záporného (ztráta) charakteru. Skládá se z predikce výnosů a nákladů. Výnosy tvoří předpoklad výše prodeje a vychází z jeho rozpočtu. Pro rozpočet nákladů lze využít informace z třech typů rozpočtů:

- Rozpočet jednicových nákladů – je odvozen ze sestaveného rozpočtu výroby, který obsahuje informace o náročnosti výkonů stanovené oddělením technické přípravy výroby.
- Rozpočet přímých výrobních nákladů – tento rozpočet může vycházet z rozpočtů strategických, servisních činností (či výzkumu a vývoje) i z informací o vztazích podniku (licenční výrobní smlouvy, kontrakty).
- Rozpočet režijních nákladů – významná součást rozpočtu. Dochází k oddělení variabilní a fixní složky nákladů a tyto dvě části jsou rozpočtovány samostatně.

Při predikci vývoje rozpočtu výsledků hospodaření jsou náklady členěny účelově, kombinovaně nebo dle závislosti na objemu výkonů. Může k tomu být využita kalkulace se stupňovitým členěním fixních nákladů, kalkulace relevantních nákladů nebo kalkulace metodou ABC (Activity Based Costing). Při sestavování výkazu zisku a ztráty jsou nejprve rozpočtovány výnosy a náklady a následně výsledek hospodaření. (Valicová, 2006; Král a kol., 2018)

Rozpočtovaná rozvaha (rozpočet stavových veličin)

Rozpočtovaná rozvaha slouží k zobrazení předpokládaného dosažení hodnot aktiv a pasiv podniku v určitém budoucím časovém výhledu. Hodnoty jsou predikovány ke konci daného období, za který je výkaz sestavován. Při sestavování rozvahy se soustředí potřebné dílčí rozpočty, kterými mohou být rozpočet konečného stavu zásob materiálu a surovin, konečného stavu nedokončené výroby, finálních výrobků, stavu pohledávek a závazků a další. V rámci dílčích rozpočtů jsou stanoveny změny stavu jednotlivých skupin aktiv a pasiv, které jsou následně přeneseny do výsledného rozpočtu rozvahy. Rozsah tohoto charakteru rozvahy se může od její podoby ve finančním účetnictví lišit s ohledem na dlouhodobost plánování. Vývoj výkazu je spojen díky rozpočtu oběžných aktiv a krátkodobých závazků (pracovního kapitálu) i s tvorbou rozpočtu peněžních toků. Vzájemný vliv vzniká v souvislosti s pracovním kapitálem, jehož zajištění je cílem rozpočtu peněžních toků. (Král a kol., 2018; Hradecký a kol., 2008; Valicová, 2006)

Odlišnosti v porovnání s podobou finančního výkazu rozvahy mohou být zapříčiněny tlakem na sjednocení s účetními standardy. V případě této diplomové práce, která pojednává o dceřiné společnosti firmy Shape Corp. US, se s tímto rozdílem v praktické části této práce setkáme. Společnost sídlí ve Spojených státech amerických a respektuje zásady Všeobecně uznávaných účetní principů (US GAAP). Odlišnosti lze sledovat v oblastech:

- oceňování fixních aktiv,
- oceňování produktů podnikové činnosti,
- aplikací tzv. hodnotového a ekonomického pojetí nákladů,
- zobrazení leasingových transakcí.

(Král a kol., 2018)

Rozpočet peněžních toků (rozpočet příjmů a výdajů)

Charakteristicky se jedná o podobné rysy jako u rozpočtu kalkulujícího náklady a výnosy podniku. Udává předpokládaný tok za určité časové období, kterého se rozpočet týká. Údaje v tomto výkazu jsou zobrazeny v peněžních jednotkách. Tento rozpočet je často sestavován jako krátkodobý a ve formě klouzavého rozpočtu (je vymezeno základní rozpočtové období, které je po uplynutí prvního roku doplněno o další rok – zajištění kontinuity rozpočtového cyklu). Lze rozlišit tři sféry, mezi které je možné řadit hlavní výdělečnou činnost, investiční aktivity a financování. Díky rozpočtu peněžních toků je účetní jednotka schopna řídit svoji solventnost a likviditu. Také je díky němu získáván informační podklad k řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami. Takovými aktivitami lze rozumět ty, které jsou pro podnik zdrojem finančních prostředků, jejich tvorby a efektivního využití. Pro kompletní sestavení rozpočtu peněžních toků jsou sdruženy rozpočty inkasa pohledávek, výdajů na nákup materiálu a další. Stěžejní součástí pro řízení likvidity a solventnosti jsou dle Valicové (2006) následující dvě složky, které jsou součástí rozpočtu peněžních toků:

- Rozpočet stálé potřeby financování – stanovuje úroveň pracovního kapitálu.
- Rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti podniku – vychází z rozpočtu tržeb, výdajů spojených s nákupem materiálu, mzdových a ostatních osobních nákladů a zejména z rozpočtu režijních nákladů.

(Král a kol., 2018; Valicová, 2006; Hradecký a kol., 2008)

6.1.4 Dílčí rozpočty

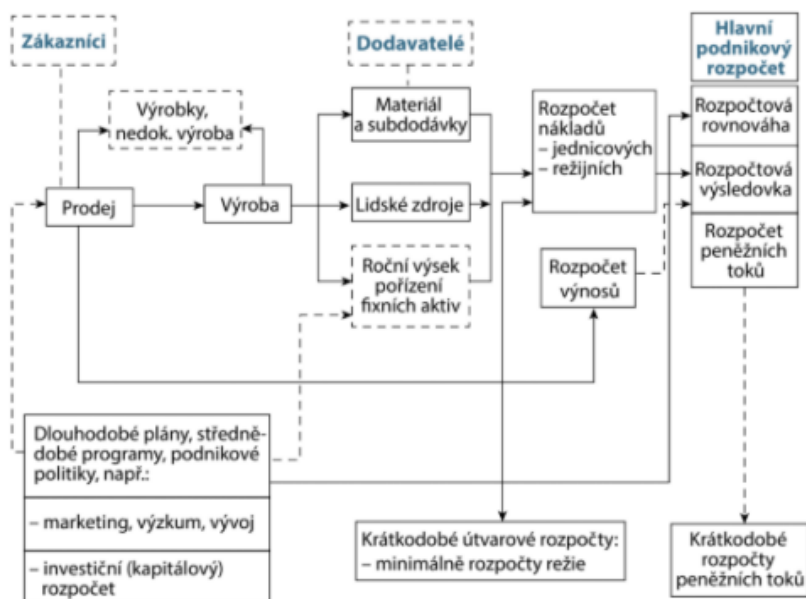
Za páteř hlavního podnikového rozpočtu lze považovat dílčí rozpočty jednotlivých středisek firmy. Jsou významným podkladem pro sestavení rozpočtu peněžních toků, výkazu zisku a ztráty a změn stavu části rozvahy týkající se provozní oblasti. Vztah hlavního rozpočtu a jeho dílčích částí, které jsou tvořeny v rámci podnikových středisek zkoumá nákladové účetnictví. Zabývá se v tomto ohledu i kalkulacemi a určováním vnitropodnikových cen. V teorii se lze často setkat se ztotožněním střediskových rozpočtů a rozpočtů režijních nákladů. Dílčími rozpočty rozumíme dle Valicové (2006):

- Rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb – zahrnuje různé druhy úhrad faktur a případné komplikace s inkasem, tvorbu rezerv nebo opravných položek na nedobytné pohledávky.
- Rozpočet spotřeby jednicového materiálu – vychází z plánu výroby a později je upraven na rozpočet nákupu. Vliv na něj má charakter výrobního a zásobovacího procesu. Bere v potaz hrubou spotřebu včetně odpadů či zmetkovosti.
- Rozpočet jednicových mezd – získává informace z technologického postupu výroby zahrnujícího normy výroby, které jsou podkladem kalkulace. Obsahuje také sociální a zdravotní pojištění, které pro zaměstnavatele nákladem.
- Rozpočet variabilních a fixních nákladů a výdajů – koresponduje s rozpočty středisek. Zahrnuje utopené náklady (odpisy, rezervy) a časové rozlišení (náklady a výdaje příštích období).

(Fibírová a kol., 2020; Hradecký a kol., 2008; Valicová, 2006)

Na obrázku č. 5 je zobrazen celý proces tvorby podnikového rozpočtu a dílčích plánů, které ke svému sestavení potřebuje.

Obr. 5: Systém podnikových plánů a rozpočtů



Zdroj: Král a kol., 2018

6.1.5 Nástroje rozpočtování

Některé nástroje, které rozpočetnictví ve svých metodách využívá jsou již z ekonomické praxe známé. Moderní doba láme stereotypy a na místo již automatizovaných postupů tradičních rozpočtů přináší jejich efektivnější možnost tvorby. Mezi nové přístupy, které již výše byly také zmíněny patří použití klouzavých rozpočtů (flexibilní rozpočty), hodnocení organizačních jednotek pomocí ukazatelů výkonnosti (decentralizace, odpovědnost středisek), aplikace systému odměňování (motivace, benchmarking) a změny procesů plánování (delegování odpovědnosti na podniková střediska). (Propesko, 2016)

Níže jsou představeny příklady využívaných nástrojů v rámci manažerské metody plánování a rozpočetnictví. Budou popsány nástroje aktivity – based budgeting (dále jen ABB), Beyond budgeting a Zero – based budgeting (dále označeno jako ZBB).

Activity – based budgeting (ABB)

V překladu znamená tento nástroj rozpočtování podle aktivit. Jde o nástroj procesního řízení nákladů. Jak již charakter ABB napovídá, jeho podstata je spjata s kalkulací podle aktivit, která je označována zkratkou ABC (Activity Based Costing) či nástrojem řízení dle aktivit, jehož zkratkou je ABM (Activity Based Management). Primárním cílem

metody ABB je tvorba hodnoty, kterou podnik přidává vznikajícím výstupům díky probíhajícím aktivitám. Výstupem ABB jsou plány a rozpočty tvořené na principu předpokládané spotřeby výkonu zapojených aktivit. Vstupní data, která jsou v metodě ABB využívaná nejsou zcela shodná s těmi, které potřebuje metoda ABC. Obecně platí, že pokud již podnik metodu ABC využívá, není mezi těmito metodami významný časový či nákladový rozdíl. Nevýhodou metody ABB může být nejasnost způsobu měření realizovaných aktivit. (Popesko, 2016, Bellinda, 2008)

Za základní etapy procesu ABB lze považovat:

- analýzu strategie,
- analýzu hodnotového řetězce,
- předpověď pracovního vytížení,
- plánovací směrnice,
- analýzu procesů a aktivit,
- analýzu investic do aktivit,
- analýzu úrovně aktivity,
- míru výkonu aktivit,
- kalkulaci nákladů procesů a produktů,
- sestavení rozpočtu a stanovení rozpočtového zisku.

(Popesko, 2016)

Beyond budgeting

Omezené změní tradičních rozpočtů se snaží změnit metoda Beyond budgeting. Jako nedostatek je vnímána strnulost rozpočtů a jejich pozornost věnovaná omezenému rozhraní fixních ukazatelů. Jedná se o metodu moderního pojetí, která se zaměřuje na měření výkonnosti, decentralizaci (a s ní související vzájemnou důvěru managementu a podnikových útvarů), flexibilitu a pohotovost. Tento nástroj manažerského účetnictví zahrnuje do svých principů tzv. nadrozpočtové a mimorozpočtové přístupy. Díky mimorozpočtovému přístupu má podnik možnost stanovit manažerské cíle, ke kterým využívá flexibilní mechanismy. Pro efektivní implementaci v podniku je potřeba dodržet několik zásad. Cíle musí být přesně definovány, určení motivačních odměn pracovníků, zajištění cyklu plánování činností a výkonů, zajištění zdrojů k naplnění cílů, koordinace středisek, zajištění pružné poptávky zákazníků a aplikace kontrolních

mechanismů k získávání zpětné vazby a možnosti hodnocení výkonnostních ukazatelů. (Propesko, 2016)

Zero – based budgeting (ZBB)

Metoda zero – based budgeting, jinak nazývána ZBB. Rozpočet podniku je tvořen od nuly. Dochází k pravidelnému zkoumání smysluplnosti prováděných aktivit. Jejím cílem je nákladově optimalizovat jednotlivá střediska za pomoci transparentní tvorby nepřímých výkonů. K metodě ZBB existují dle Belindy (2018) dva možné přístupy:

- **Downsizing** – přiřazuje aktivitám nové hodnocení, které označuje vznik režijních nákladů. Stanovuje si za cíl maximálně snížit jejich výši.
- **Rightsizing** – přerozděluje úkoly v rámci stávající struktury tak, aby byly prováděny jen ty žádoucí a zbylá kapacita byla alternativně využita.

6.2 Kalkulace

Kalkulace jsou podstatnou součástí podniku a utváření jeho konkurenceschopnosti. Souvisejí s mírou prodeje, které podnik generuje. Z míry ohodnocení výstupu podniku v takové hodnotě, kterou je zákazník za daný výstup ochoten zaplatit, vychází jeho následná prodejnost. Právě pro ohodnocení nákladů a cenotvorbu je nedílnou součástí využívaných nástrojů k řízení podniku. Kalkulace lze označit za základní nástroj řízení po linii výkonů. Jedná se o metodu, která má využití v mnoha odvětvích podnikového řízení. Je možné s ní řídit hospodárnost, tvořit vnitropodnikové ceny, navrhovat ceny pro externí odběratele, sestavovat plány a rozpočty, rozhodovat o objemu a struktuře výkonů nebo také oceňovat aktiva vytvořená vlastní činností. Uvedená využití jsou schopny realizovat jednotlivé části kalkulačního systému popsaného níže. Pojem kalkulace lze dle Hradeckého a kol. (2008) označit za nástroj sloužící ke „stanovení nákladů a z nich vyplývající ceny výkonu.“ (Hradecký a kol., 2008, s. 175)

Využití kalkulačí je všestranné. Je možné vytvářet propočty nákladů pro marži, zisk nebo cenu. Předmětem k stanovení hodnotového vyjádření k dosažení výše požadovaného zisku mohou být výrobky, práce, služba, činnost, operace související s tvorbou výkonu podniku. Jedná se o základní pohled na možné mnohostranné využití kalkulačí. (Hradecký a kol., 2008; Fibířová a kol., 2007; Fibířová a kol., 2011)

Kalkulace jsou v podniku využívány jako informační nástroj. Díky jejímu širokému spektru použití jsou dle Krále a kol. (2018) využívány jako (platí pro celý kalkulační systém):

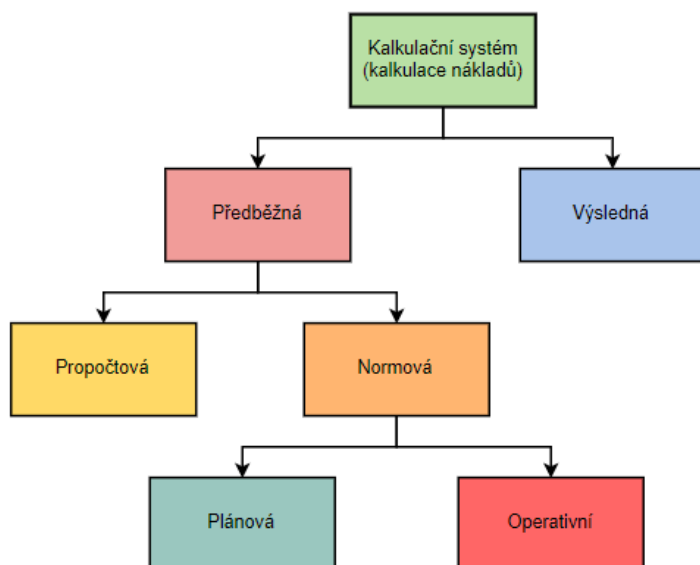
- Podklad o optimální struktuře portfolia sortimentu, který daný podnik prodává a způsobu jejich provádění. V rámci rozhodování o výkonech podniku je určeno, která součást bude vyráběna interně, či pořízena externě.
- Lze jimi zobrazit vzájemné vztahy vnitropodnikových středisek a díky jejich ocenění ve formě vnitropodnikových cen, ovlivňovat přístup zaměstnanců k plnění podnikových cílů.
- Jsou využívány k řízení hospodárnosti zejména pokud jsou vynakládány jednicové či ostatní variabilní náklady výkonů.
- Jedná se o nástroj pro hodnocení cenových úvah.
- Jsou důležitou součástí zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku, jelikož jsou z nich získávány informace pro jejich sestavení.
- Působí jako nástroj ocenění stavu a změny výrobků, polotovarů, nedokončené výroby a jiných aktivovaných výkonů.

(Král a kol., 2018)

Kalkulace jakožto nástroj manažerského účetnictví si, stejně jako tento samotný subsystém prošel svým vývojem. Díky rozvoji technologií a změnám potřeb organizací byly postupem času utvářeny její jednotlivé podoby a konkrétní funkce. Vývoj napomohl vzniku celé soustavy kalkulací, která je označována jako kalkulační systém.

Druhy kalkulací jsou členěny na předběžné a výsledné. Dále lze předběžnou kalkulaci rozdělit na propočtovou a normovou, která se dělí na plánovou a operativní. Strukturu kalkulačního systému prezentuje následující obrázek č. 6. (Hradecký a kol., 2008; Fibírová a kol., 2007)

Obr. 6: Kalkulační systém



Zdroj: Fibírová a kol., (2007), zpracováno autorkou

Uvedené kalkulace se vzájemně liší svým obsahem, strukturou i časovým pohledem, který se týká konkrétní úrovně řízení, ve které je kalkulace využívána nebo také fázi řídicího cyklu v podniku. Je vhodné definovat podstatu jednotlivých druhů kalkulací:

- **Kalkulace výsledná** – Její vyjádření zobrazuje skutečné náklady (vynaložené či průměrné) na jednotku výkonů, která byla vyrobena v určitém časovém úseku (dávce). Je nástrojem kontroly hospodárnosti. Použití výsledné kalkulace má svůj význam v zakázkové výrobě (stavební výroba, činnost auditorských firem apod.).
- **Kalkulace propočtová** – Využití propočtové kalkulace lze najít zejména ve fázi, kdy k samotné výrobě a prodeji výstupů ještě nedochází. Svoje uplatnění realizuje ve fázi výzkumu, vývoje a přípravy výroby nového výkonu. V průběhu této fáze se stanovují předpokládané náklady, které budou s výkonem spojené. Lze tak stanovit cenu přijatelnou ze strany zákazníka (co je ochoten zaplatit) i firmy (dosažení požadovaného zisku). Kalkulace má své využití ve vše typech výroby. V hromadné a sériové výrobě je využívána jako základní informační nástroj pro rozhodování o zavedení daného výkonu do výroby. V zakázkové výrobě pak představuje podklad pro cenovou nabídku výkonu a cenové jednání s klientem.

- **Kalkulace plánová** – Jak již napovídá název této kalkule bude se jednat o předem stanovenou kalkulaci, která by během sledovaného období měla být naplněna. K jejímu sestavení je vycházeno z existujících podmínek (konstrukce a technologie výkonu) a možných změn, které mohou nastat. Tato kalkulace se využívá v sériové nebo hromadné výrobě, kde se cykly výroby opakují. Jedním z výstupů kalkule je i stanovení norem výkonů či spotřeby. Její realizace je mimo jiné nápomocna při sestavení rozpočtu výkazu zisku a ztráty.
- **Kalkulace operativní** – Náklady jsou v této kalkulaci předem stanoveny na základě zajištěných podmínek výroby. Dochází tedy ke stanovení kalkule, která bude platná v případě dodržení všech konstrukčních, technologických a výrobních předpokladů. Operativní kalkulaci lze využít jako nástroj řízení jednicových nákladů, což dokládá i její výpočet. Hodnota kalkule je definována součinem spotřební či výkonové normy materiálu (množství) nebo práce (čas) a jedincovým nákladem na materiál (cena) nebo práci (hodinová sazba). Významný je vztah operativní a plánové kalkule. Díky komparaci lze sledovat plnění ročního plánu.

(Fibírová a kol., 2007; Král a kol., 2018)

Existují různé metody kalkulací, které oceňují podnikové výkony. Je zde vyjádřen vztah mezi předběžnou a výslednou kalkulací jejichž srovnání vede k zjištění rozdílů nákladů od předpokládané a reálně dosažené výše. Diferenciace jednotlivých metod tkví v odlišném pohledu na přičítání nákladů kalkulační jednici. Náklady lze rozdělit na přímé a nepřímé. Přímé náklady, lze také označit jako jednicové a jejich přiřazení není složité. Obvykle nastává problém se stanovením tzv. režijních, tedy nepřímých nákladů. (Hradecký a kol., 2008)

Přímé náklady mají s daným výkonem přímou souvislost. Zobrazuje se konkrétní spotřeba k tvorbě daného výkonu díky vyjádření naturálních norem. Nepřímé náklady (režijní) nemají s výkonem příčinný vztah a je třeba využít specifických kalkulačních metod k určení jejich výše. Za režijní lze považovat ty náklady, které vznikají v souvislosti s činností daných podnikových středisek (výroba, správa apod.). K propočtu nepřímých nákladů na kalkulační jednici se využívá rozvrhových základů. (Hradecký a kol., 2008)

Mezi kalkulační metody lze řadit (bližší viz Hradecký a kol., 2008 nebo Fibírová a kol., 2011):

1. v nesdružených výrobcích:
 - kalkulace dělením,
 - kalkulace dělením poměrovými čísly,
 - kalkulace přírážková.
2. ve sdružených výrobcích:
 - kalkulace odečítací,
 - kalkulace rozčítací.

Kalkulace lze v očích controllingu považovat za nástroj s téměř bezhraničným dosahem. Není nutné tento nástroj manažerského účetnictví vnímat pouze v úzkém historickém pojetí, ale lze v něm najít prostor pro širší využití v komplexu interního řízení prosperity podniku. Poutavě publikovaný článek autorky Tomkové (2002) uvádí jako příčiny nedocení kalkulačních následujících body:

- Kalkulace se nemusí zaměřovat pouze na divize či střediska podniku ale je vhodné se věnovat i konkrétním vytvářeným produktům.
- Je dobré řídit podnikové procesy na základě analýzy odchylek plánu a skutečnosti.
- Pojem kalkulace je chybně chápán pouze z úzkého historického pojetí. Mělo by na něj být nahlíženo nejen jako na nástroj hodnocení vyrobené produkce, ale i z pohledu prodaných výrobků.

(Tomková, 2002)

Závěrem shrnuje Tomková (2002) podstatu sdělení svých myšlenek. „Kalkulační systém je východiskem k realizaci aktivního systémového a pohotovému přístupu k řízení. Jeho podpora může mít povahu různých jednoúčelových analýz. Nejúčinnějším poradcem se však stává, je-li redefinován a koncepčně nastaven jako součást komplexního systému řízení s ohledem na ostatní vývojové trendy ve společnosti.“

Příčiny spotřeby jednotlivých nákladů se mohou lišit. Naproti tradičnímu pojetí kalkulací vznikla metoda kalkulace dle dílčích aktivit, která je známá jako ABC metoda (Activity Based Costing). Za účelem přiřazení nákladů výkonům je použito měření výkonů realizovaných činností a aktivit. Jedná se o často využívanou moderní metodu kalkulace, která přináší nové poznatky pro řízení aktivit, činností, procesů a řízení po

linii výkonů a útvarů. Náklady jsou členěny do specifických skupin (Cost Pools) dle charakteru aktivit na jejichž základě vznikají. Podstatné je definování příčin vzniku, které lze odvodit díky vztahovým veličinám (Cost Drivers), na základě kterých náklady vznikly. Dále je také zjištěn rozsah vztahové veličiny ve vztahu ke konkrétním kalkulovaným výrobkům či službám (Activity Drivers). Využití metody ABC je podstatně časově, informačně i nákladově náročné. Tato metoda se setkává s úskalími v jejím praktickém užití. Je obtížné ji aplikovat v organizacích s mnoha aktivitami, proto není vhodným nástrojem pro každý podnik. Složitost zavádění metody ABC motivovala Kaplana a Andersona (2007) k vývoji jednodušší verze nazývané se Time Driven Activity Based Costing (TDABC). Tento přístup se řídí časem a je užitečnou technikou řízení nákladů. Na rozdíl od metody ABC není jeho implementace tak časově ani finančně náročná. Pomocí odhadu nákladů na časovou jednotku použitých zdrojů a počtu časových jednotek spotřebovaných aktivitami, které souvisí s danými nákladovými objekty, přiřazuje náklady k výkonům podniku. (Mikovcová, 2008; Kissa, 2019; Kaplan & Anderson, 2007)

6.3 Krátkodobé rozhodovací úlohy

Z charakteru manažerského účetnictví je zřejmé, že originalita každého rozhodnutí v podnikovém řízení je na místě. Různé skupiny rozhodovacích úloh jsou vzájemně odlišné, ale přesto lze najít jejich společné rysy, díky kterým jdou členit do skupin dle charakteru jejich informačního podkladu. Jednou z těchto skupin je právě rozhodování na existující kapacitě, označováno také jako krátkodobé rozhodovací úlohy. (Král a kol., 2018)

Krátkodobé rozhodovací úlohy se věnují krátkému časovému horizontu. Zakládají se na vymezení vztahu k existující kapacitě. Tento druh rozhodovacích úloh se v teorii rozděluje dle využitelnosti stávající kapacity. V souvislosti s tím hovoříme o možnosti rozšíření či optimalizace k lepšímu využití stávající kapacity. Právě zvýšení využitelnosti, a tedy realizace snahy o optimalizaci stávající kapacity, vede k progresi variabilních nákladů a výnosů dodatečně prováděných výkonů. Informační podklad k získání údajů pro krátkodobé rozhodování vychází z předpokladu využitelnosti kapacity:

- Extenzivní či intenzivní rozšíření stávající kapacity způsobí další nárůst variabilních, případně i nevyhnutelných fixních nákladů spojených s provozem daných kapacitních možností.
- Kapacita je využita plně, ale je potřeba ji optimalizovat. Optimalizace bude probíhat dle hodnotových kritérií.

(Král a kol., 2018)

Různé možné varianty rozhodovacích úloh (na základě objemu výroby, sortimentu apod.) je třeba hodnotit dle relevantních nákladů a výnosů. Ty vznikají například v případě opatření intenzivního rozšíření kapacity pomocí rozšíření směnnosti, prodloužení směn či celého pracovního týdne, snížení časových norem kusové výroby. Podstatné zůstává základní kritérium optimalizace, které má v přeneseném významu za úkol maximalizaci zisku podniku. (Král a kol., 2018)

Členěním rozhodovacích úloh dle věcného charakteru získáme:

- Optimalizační úlohy – cílem je optimalizace, tedy nalezení nejlepší varianty pro sestavené zákaznické, teritoriální nebo distribuční struktury pro maximalizaci prosperity daného podniku.
- Úlohy vedoucí ke stanovení dolního limitu ceny – cílem je stanovení minimální ceny pro doplňkové výkony, či takové, které budou prodávány na tzv. sekundárním trhu.
- Úlohy typu „bud', anebo“ – cílem tohoto typu úloh je výběr mezi různými alternativami a rozhodnutí o způsobu vytváření výkonů – vlastní činnost, částečné externí pořízení, úplné externí pořízení nebo zpracování pořízených polotovárů.

(Král a kol., 2018)

V těchto úlohách hrají významnou roli náklady a jejich měnící se výše ve vztahu k objemu a sortimentu prodeje, dále také výnosy a zisk. Při řešení úloh o stávající kapacitě lze hovořit také jako o CVP (cost – volume – profit) úlohách. Východiskem pro tyto úlohy je analýza bodu zvratu, která stanovuje objem výkonů, při jejichž prodeji budou uhrazeny náklady na ně vynaložené. Vyčísluje objem produkce v hodnotách proporcionálních nákladů. Zobrazuje fixní náklady, podstatné pro realizace výroby jako celku. Rozdíl ceny a proporcionálních nákladů pak vyjadřuje míru, s jakou výrobky

přispívají k reprodukci (marži = příspěvek na úhradu). Okamžik zhodnocení fixních nákladů je stanoven konkrétním objemem produkce. Právě od této chvíle dosažení rovnosti výnosů a celkových nákladů dochází k zhodnocování prodávaných výrobků a je generován zisk (v opačném případě ztráta). (Král a kol., 2018)

CVP analýza obsahuje různé komponenty, které ji utváří, a díky jejichž výpočtům je dosahováno požadovaných zjištění. Všechny složky jsou obecně známé a jsou součástí celkové analýzy CVP. V jejím základním popisu ale některé z nich nejsou blíže specifikovány, přestože je na ně v praktickém využití brán zřetel. Mezi tyto složky analýzy patří:

- Bezpečnostní marže – jde o stanovení hodnoty (množství) tržeb o které může být společnost připravena (fluktuaci tržeb), než dojde k projevení propadu na výši generovaného zisku. V souvislosti s bezpečnostní marží se pojí pojem bezpečnostní rozpětí.
- Změny čistého příjmu – jedná se o princip, během kterého si podnik stanovuje požadovanou míru dosažení zisku, na základě které je schopen zjistit, kolik výrobků je nutné prodat pro splnění stanoveného cíle.
- Provozní páka – míru provozní páky lze označit zkratkou DOL (Degree of Operating Leverage). Její hodnota poskytuje společnosti základní informace o průběhu změn čistého příjmu ve vztahu k realizovaným prodejům. Změna prodejů se tedy lineárně promítne do změny tržeb společnosti. Vyšší hodnota udává větší dopad na tržby v pozitivním nebo negativním smyslu.

(Král a kol., 2018; Synek, Dvořáček, Dvořák, Kislingerová & Tomek, 2011; Martinovičová, Konečný & Vavřina, 2014)

Analýza CVP má své využití v manažerském účetnictví při rozhodování a produkci podniku, cenotvorbě výkonů, volbě strategií marketingu, způsobu výroby (výrobních procesech) atd. Jedná se o významný a užitečný nástroj, který lze v krátkodobém rozhodování s tolerancí stávající kapacity využít. (Martinovičová a kol., 2014)

6.4 Rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem

Předpokladem druhého typu úloh s dlouhodobým efektem je, že historicky stanovená kapacita je vyčerpatelná a může být pro budoucí záměry podniku nedostatečná nebo naopak nadměrná. V těchto případech by bylo nutné ji restrukturalizovat, obnovit,

rozšířit nebo zúžit. Úlohy se zakládají na vkladu dlouhodobého kapitálu, jehož užití přinese prospěch jeho vlastníkům v podobě profitu z jeho poskytnutí. S vkladem investičních prostředků je spjato úspěšné fungování podniku. Investičními prostředky se v této souvislosti rozumí všechny druhy aktiv, které ve spojení s realizací investičního projektu rostou. Může se tedy jednat o materiál nebo ostatní složky pracovního kapitálu. (Král a kol., 2018)

Jak uvádí Král a kol. (2018), řešení dlouhodobě zaměřených úloh vychází z:

- **Teorie firmy** – vložený kapitál je zhodnocován v případě, že přínosy z investice převyšují její přírůstkové náklady na jeho získání.
- **Ekonomického pojetí nákladů** – maximum hodnoty, kterou lze z daného podnikání získat.

Předmětem posuzování dlouhodobě zaměřených úloh je investiční rozhodování, jehož podkladem jsou relevantní náklady a výnosy (příjmy a výdaje) jednotlivých variant. Rozhodování je spojeno s kalkulacemi oportunitních nákladů výnosů, které vyčíslují alternativní využití dlouhodobého kapitálu. V praxi existují dvě možné počáteční situace:

- **Vymezení cíle** – v první fázi této varianty je vymezena funkce, kterou má plánovaná investice splnit. Podnik poté hodnotí investiční varianty s cílem dosahování stanoveného cíle. Vše s ohledem na kapacitní (např. kapitálové) omezení podniku. Optimální variantou je ta nejefektivnější.
- **Vymezení výše kapitálu** – varianta, jejichž počáteční situace vychází se stanovené výše kapitálu, který je zájem investovat, hledá nejefektivnější způsob investování bez ohledu na plnění definovaného cíle dané investice.

(Král a kol., 2018)

S ohledem na investiční rozhodování je nezbytné brát v úvahu různá specifika majetkových složek spojená s časovým rozložením příjmů a výdajů, povahou či vznikajícím rizikem. Investiční rozhodování je ovlivněno investičními výdaji (i dodatečnými – generální opravy, likvidace), efekty (po pořízení, uvedení do provozu, z prodeje) a především také povahou rizika. Investiční riziko je stanoveno na základě věcného charakteru (druh podnikání, typ investice apod.), časového charakteru (délka

investice a jejich efektů), mikroekonomické souvislosti (poptávka, financování investice apod.) a makroekonomického vlivu (inlace, kurzové rozdíly aj.). (Král a kol., 2018)

Pro patřičné zhodnocení všech úvah spojených s investicemi jsou investice: věcně hodnoceny, je posuzována jejich efektivnost, je rozhodnuto o jejich financování, jsou posouzeny dopady na finanční pozici podniku z pohledu alternativ investice, je rozhodnuto o alokaci přínosů pro vlastníky, věřitele a stát. Výstupem těchto úvah se stane skupina investičních studií, kterou tvoří studie investiční příležitosti (Opportunity Study), před-projekt (Pre-feasibility Study) a investiční studie (Feasibility Study). Jinak lze tyto studie označit jako studii trhu, technickou a ekonomickou. (Král a kol., 2018)

Mezi jednotlivé metody využívané při řešení rozhodovacích úloh o budoucí kapacitě se řadí budoucí hodnota peněžních toků, současná hodnota, čistá současná hodnota, index rentability, vnitřní výnosové procento, doba návratnosti, nákladová kritéria, metoda průměrných ročních nákladů, metoda diskontovaných nákladů a další. (Král a kol., 2018)

6.4.1 Budoucí hodnota peněžních toků (BH)

Budoucí hodnota peněžních příjmů je metoda, která respektuje vliv času na výši dosahovaných hodnot příjmů a výdajů. Vychází z předpokladu ekonomického pojetí nákladů. Jde o tvrzení, že hodnota v budoucnu utržených příjmů bude nižší než hodnota současná. Rozdílem je dáno zhodnocení, které podniku umožní současný příjem od realizace investice až po inkaso jejího budoucího příjmu. K výpočtu této hodnoty se využívá zúročení s využitím diskontní sazby, díky kterému posouváme současnou platbu do budoucnosti pro vyjádření její hodnoty. (Král a kol., 2018)

6.4.2 Současná hodnota (SH)

Pro prezentaci reálné hodnoty peněžních jednotek je využíván propočet současné hodnoty. Využitím této metody lze získat lepší představu o kupní síle daného objemu peněžních prostředků. Výhodnější je ale situaci zkoumat z jiného úhlu pohledu. Je tedy prospěšnější zjistit současnou hodnotu budoucích příjmů a výdajů plynoucích z dané investice. Postup výpočtu je inverzní k budoucí hodnotě peněžních příjmů. Výpočtem je odúročována (diskontována) hodnota plánovaných příjmů a výdajů za určité časové období. Na principu stanovení současné hodnoty budoucích příjmů je založena řada dalších metod, které jsou součástí skupiny úloh o budoucí kapacitě. Mezi metody

spojené s výpočtem současné hodnoty patří čistá současná hodnota, index rentability, vnitřní výnosové procento, doba návratnosti a další. (Král a kol., 2018; Hrdý, 2006)

6.4.3 Čistá současná hodnota (ČSH)

Čistou současnou hodnotu lze v anglickém pojetí označit jako „Net Present Value“, se zkratkou NPV. Vyjadřuje absolutní současnou hodnotu rozdílu budoucích výdajů a příjmů investice. Výsledný rozdíl prezentuje přebytek (nedostatek) peněžních výnosů oproti investičním výdajům tolerujícím cílovou míru zhodnocení kapitálu. V praxi lze výpočet využít ve vztahu k investované půjčce, která je v pravidelných intervalech se sjednaným úrokem splácena. Čistá současná hodnota je velmi silné kritérium, které má tendenci posilovat vztah s taktickým hodnotovým řízením podniku. Je také podstatnou součástí strategického řízení po linii výkonů v souvislosti s kalkulací životního cyklu produktu. (Král a kol., 2018)

Vzhledem k propočtené čisté současné hodnotě je stanovena přijatelnost při nepřijatelnost investičního projektu, která je omezena hodnotou 0. Pokud výsledné zjištění hodnotu 0 převyšuje, je projekt považován za přijatelný. (Král a kol., 2018; Hrdý, 2006)

6.4.4 Index rentability (IR)

Index rentability je poměrovým ukazatel, jehož vyjádřením je získáno stanovisko o míře rentability investice, tedy její výnosnosti. Srovnává současnou hodnotu očekávaných příjmů a investičních výdajů projektu. Východiskem na zjištění míry výnosnosti projektu nad rámec jeho generovaných výdajů. Požadavek výnosnosti napovídá, že mezní hodnota pro přijetí projektu je rovna 1. (Král a kol., 2018, Hrdý, 2006)

Vztah čisté současné hodnoty a indexu rentability je významný. Jejich vliv při hodnocení přijatelnosti projektu je nepopíratelný. Jsou zásadními kritérii pro hodnocení investice. Samozřejmě může dojít i k diferenci výsledných stanovisek o přijetí či nepřijetí projektu. Neshoda výsledku může být ovlivněna rozsahem investice. (Král a kol., 2018, Hrdý, 2006)

6.4.5 Vnitřní výnosové procento (VVP)

V angličtině se vnitřní výnosové procento označuje jako „Internal Rate of Return“. Jde o procentuální vyjádření, které stanovuje míru zhodnocení kapitálu. Smyslem metody

pro definování výnosového procenta je najít jeho dosahovanou míru na základě rovnosti čisté současné hodnoty projektu (výnosů a výdajů) a 0. Diskontní sazba je tedy v této rovnosti hledanou neznámou. Interpretace výsledku udává výnosnost kapitálu, respektive:

- O kolika procentní výnos přijdou investoři v případě, že projekt nebudou financovat.
- Jakou procentní část mohou tvořit náklady projektu, aby byl pro investory výdělečný.

(Král a kol., 2018)

Omezující stanovisko přijatelnosti je na hranici rovnosti s náklady kapitálu použitého k financování projektu. Vnitřní výnosové procento musí tyto náklady převýšit, aby byla investice přijata. (Hrdý, 2006; Král a kol., 2018)

Ve vztahu k čisté současné hodnotě dochází při výpočtu vnitřního výnosového procenta ke stejnému závěru. Problém může nastat u vzájemně se vylučujících projektů, které mohou být vzájemně z pohledu těchto kritérií kladně hodnoceny. V této situaci obecně platí pravidlo upřednostnění pořadí dle čisté současné hodnoty. (Král a kol., 2018)

6.4.6 Doba návratnosti (DN)

Dobu návratnosti lze vyjádřit jako období (v letech), během kterého diskontované příjmy z investice uhradí její diskontované výdaje. Pro přijatelnost projektu by měla být výsledná doba alespoň rovna jeho životnosti. Pro stanovení doby návratnosti jsou diskontované výdaje postupně snižovány o diskontované příjmy do dosažení jejich vzájemné rovnosti (uhrazení). Doba návratnosti není považována za významné kritérium. Je to z důvodu znevýhodnění strategických projektů jejichž přínosy nabíhají pomaleji, ale s dlouhodobým prospěchem pro podnik. Takové projekty mají dlouhou dobu návratnosti, ale jsou pro podniky významné. V případě rizikových projektů zvyšuje jejich rostoucí doba návratnosti riziko generování přínosů z investice. Dobu návratnosti využívá i bankovní sektor k hodnocení finančního rizika při poskytování úvěrů a financování investic. (Král a kol., 2018)

6.4.7 Metoda průměrných ročních nákladů (PN)

Metoda pracuje s průměrnými ročními náklady projektu, které představuje průměrný roční podíl nákladů na pořízení a na provoz investice. Oba druhy vynaložených nákladů lze časově upravit v požadovanému okamžiku. U nákladů vynaložených na provoz se faktor času zohledňuje pouze výjimečně (dle vlivu na růst pracovního kapitálu). Čas se zohledňuje především u nákladů na pořízení investice. Předpokladem je financování externí, využití bankovního úvěru. Splátky jsou realizovány ve stejné roční výši po dobu životnosti investice. Pravidelnými odpisy a zúročením zůstatkové ceny je prováděna tzv. anuitní splátka. Díky stanovení umořovatele je možné zjistit velikost části investice, která bude ročně „splacena“. Přestože kvantifikováním průměrných ročních nákladů není možné zhodnotit přínosy investice, jedná se o ukazatel, kterým je možné srovnávat výhodnost projektů s odlišnou dobou životnosti. (Král a kol., 2018)

6.4.8 Metoda diskontovaných nákladů (ON)

Metoda diskontovaných, neboli odúročených nákladů. Tato metoda nevyužívá průměrných nákladů. Odúročuje obě skupiny vznikajících nákladů (na pořízení a provoz) dle konkrétní doby životnosti projektů. V praxi lze narazit na dvě možné situace, od kterých se bude odvíjet diskontování nákladů. Investiční výdaj může být realizován pouze jeden na začátku při pořízení v roce zahájení realizace projektu. Druhou situací je permanentní vynakládání výdajů na pořízení investice i v průběhu jejího užívání. Pokud se výdaje v průběhu životnosti opakují je třeba je diskontovat. (Král a kol., 2018)

6.5 Nákladové účetnictví založené na standardech

Nákladové účetnictví založené na standardech je významným kontrolním instrumentem. V anglickém znění je označeno jako „Standard costing“. Princip fungování této metody je porovnání skutečného a predikovaného (odhadovaného) stavu, tedy výše nákladů výroby a služeb. Odhadované náklady jsou označovány jako standardní náklady (standard costs). Díky srovnání jsou zjišťovány vzniklé odchylky (variances) a je realizována analýza odchylek. Tento typ kontroly je využíván na operativní úrovni řízení. (Petřík, 2009)

Nákladové účetnictví založené na standardech se hojně aplikuje při kalkulaci služeb. Je možné určit reálnou nákladovou cenu dané služby pomocí kalkulace základní nákladové

jednotky produkce (standardní hodina), se kterou bude v případě naběhlých hodin práce počítáno. Vzniklá finální cena je částkou, pod kterou hodnota produkce firmy nemůže klesnout, pokud nechce být ztrátová. Využití této metody kalkulace lze najít i v oborech, kde existuje velký objem opakovatelné produkce (strojírenství, zpracovatelský průmysl aj.), kterou je možné normovat. (Petřík, 2009)

Standard je ukazatelem, který je vykazován v peněžních jednotkách. Vychází z kalkulace nákladů a odhadu interních a externích vlivů na kalkulované hodnoty v daném období. Využívá se jako měřítko pro stanovení výkonnosti a efektivity firmy. Standardy oceňují zásoby (materiál, výrobky, nedokončenou výrobu) nebo také ziskové marže a prodejní cenu. Standard může obsahovat riziko nepřesné stanovení jeho výše. Pro stanovení standardů aktuálního časového úseku není možné použít hodnoty minulého období. Nepřenosné standardy v sobě zahrnují vlivy daného období, kterými mohou být změny účetních metod a principů, nové řídicí nebo technologické postupy, odběratelské a dodavatelské ceny, inflace, nezaměstnanost, vývoj ekonomiky a další. Je důležité revidovat a znovu zhodnotit nové standardy v souvislosti s aktuálními podmínkami a okolními vlivy. (Petřík, 2009)

Příkladem stanovených standardů mohou být dle Petříka (2009):

- standard nákladů na pracovní sílu,
- standard nákladů na materiál,
- standard nákladů na režii,
- standardní prodejní cena.

6.6 Reporting

Finanční data, jejich zpracování, hodnocení a prolínání napříč podnikem jsou klíčovým faktorem k úspěchu celého systému řízení podniku. Jsou užitečná nejen pro finanční účetnictví, daňové účely nebo manažerské účetnictví ale i obecně pro celou organizaci. V novodobém rozvoji reportingu se setkáváme s pojmem finančního a nefinančního reportingu, který reflektuje odpovědnost firem vůči životnímu prostředí a pravidlům udržitelného rozvoje. (Machač, 2003)

Definice pojmu reportingu lze z anglického překladu prezentovat jako hlášení, zpravodajství nebo taktéž podávání zpráv. Jedná se o podstatnou funkci controllingu,

kteřá poskytuje pravidelné informace v předem stanovené jednotné struktuře. (Král a kol. 2018)

Významnou výhodou implementace reportingu je mimo jiné také jeho prosperita ve tvorbě, budování a udržování vztahů se stakeholdery daného podniku (kvalitativní řízení podniku). Z důvodu budování vztahů a snahy o posílení pozice na trhu, ho některé publikace považují za nástroj public relations, s čímž lze souhlasit. (Gibson, 2012; Zárybnická Žárová a kol., 2017; Šoljaková & Fibírová, 2010; Machač, 2003)

Reporting má vnitřní vazbu na interní informační systém podniku, ze kterého jsou pro účely reportování a výkaznictví získávána potřebná data. Reporting lze považovat za relativně samostatnou část informačního systému. Dochází v něm k několika procesům. Jsou vybírána potřebná data, zpracována, formálně upravena dle požadavků konkrétních uživatelů a následně distribuována vybraným cílovým skupinám. Specifické, a tedy odlišné požadavky všech skupin uživatelů, pochopitelně kladou na formální a obsahovou stránku reportingu značné nároky. Poskytované informace je třeba diferencovat a dbát na jejich charakter. Jak již bylo rozebráno při definování principu controllingu, je zřejmé, že zveřejňované informace nebudou zahrnovat obchodní tajemství daných podniků. Podnik měl dbát na zásady věrného zobrazení informací, nepřikrášlovat je a prezentovat i negativní dopady, pokud chce na trhu působit férově. Právě negativní informace jsou příležitostí ke zlepšení, optimalizaci a zvýšení výkonnosti pomocí odstranění nedostatků a jejich prevence do budoucna. (Machač, 2003)

Výstup, který poskytuje controlling pro účely manažerského účetnictví či jiných uživatelů, je zpráva doplněná věcnými komentáři. Komentáře upozorňují na vzniklé odchylky a prezentují analýzu jejich příčin. I na této úrovni by měly být zprávy diferencovány dle příjemců vybraných reportů. Controlling v tomto ohledu zajišťuje přesné, včasné a spolehlivé informace pro rozhodovací činnost manažerů a splňuje tak svoji náplň. (Machač, 2003)

Obecně lze odlišit druhy reportingu dle jeho cílových uživatelů na externí a interní. Dle dělení je zřejmé, že je cílové poskytovat strukturované informace nejen řídicím pracovníkům, jakožto podklad pro rozhodování, ale i ostatním stakeholderům, které o ně mají zájem. Externí reporting je užitečný pro zaměstnance podniku, investory, dodavatele, banky a mnohé další zájmové skupiny, které na podnik působí z vnější

a mají vůči němu své zájmy. Díky poskytovaným informacím mohou hodnotit rizikovost nebo predikovat vývoj podniku. Interní účelem reportingu je poskytování klíčových informací k potřebám řízení organizace z pozice managementu. Jedná se o překlenutí mezi controllingem a manažerským účetnictvím, které pevně spojuje tyto dva subsystémy a celou strukturu firmy, ze které zpracované informace pocházejí. Díky reportingu lze využít poskytované informace pro efektivní rozhodování, kontrolu plnění plánu, predikování vývoje, včasnou reakci, změny a opatření. Díky včasnému poskytnutí klíčových informací, které reporting zajišťuje, je podnik připraven reagovat na vzniklé situace a předem zajistit opatření, která je budou potlačovat či napomohou prevenci proti jejich opakovanému vzniku. (Gibson, 2012; Zárybnická Žárová, Procházková & Roe, 2017; Šoljaková & Fibírová, 2010)

Typy reportů lze odlišit dle Eschenbacha a Sillera (2012) i z hlediska jejich frekventovanosti na standardní, reporty o odchylkách a účelové (mimořádné).

6.6.1 Standardní reporty

Jedná se o reporty, které jsou vyváženy v pravidelných intervalech. Nejčastější periodou je rok, měsíc, čtvrtletí, týden nebo den, v závislosti na úrovni operativního řízení podniku. Striktně stanovená struktura těchto reportů je nápomocná v orientaci, použitelnosti a srovnatelnosti reportovaných dat. Pro manažerské účetnictví je výhodné tyto reporty využívat při stanovování trendu nebo tvorbě rozpočtů. Běžně jsou vytvářeny pro externí potřeby reporty výkazu zisku a ztráty, cash flow a rozvahy. Interně pak například reporty finančních statusů, dodatečných kalkulací, informací o skutečnosti a odchylkách nebo predikčních hodnotách. (Eschenbach & Siller, 2012; Šoljaková & Fibírová 2010; Machač, 2003)

6.6.2 Reporty o odchylkách

Reporty o odchylkách lze označit jako reporty vzniklých odchýleních (kladných i záporných). Slouží k systematickému evidování dat potřebných k identifikaci vzniklých odchylek současných hodnot od jejich stanoveného výhledu. Jsou východiskem pro management k efektivnímu nastavování opatření pro redukci odchylek od předpokladu, zjištění příčin vzniku daných rozdílů a odlišení jejich významnosti. Odlišovat jejich významnost lze za pomoci barev díky tzv. „semaforu“. (Eschenbach & Siller, 2012)

6.6.3 Účelové (mimořádné) reporty

Účelové reporty jsou vytvářeny na základě impulzu ze strany jejich příjemce, tedy tzv. „ad hoc“. Jejich mimořádnost napovídá, že nebudou tvořeny periodicky. Zaměření těchto reportů nemusí cílit pouze na celý podnik, ale i na jeho konkrétní střediska. Cílem vytvářených výkazů může být pro účely managementu například evidence hospodárnosti investic, analýza rizik či analýza sortimentu aj. (Eschenbach & Siller, 2012; Šoljaková & Fibírová, 2010; Machač, 2003)

6.7 Souhrn kapitoly

V kapitole vybraných metod a nástrojů manažerského účetnictví jsou detailně popsány jednotlivé příklady, které jsou v praxi využívány. Vybrané metody byly zvoleny především za účelem získání teoretického podkladu pro zpracování praktické části, kde budou jednotlivé nástroje představeny v reálném využití.

V rámci metod a nástrojů manažerského účetnictví byly představeny následující oblasti:

- rozpočetnictví a podnikové rozpočty,
- kalkulace,
- krátkodobé rozhodovací úlohy,
- rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem,
- nákladové účetnictví založené na standardech,
- reporting.

U všech jmenovaných metod byly představeny jejich základní principy, cíle, využití v konkrétních situacích a za daných podmínek. U jednotlivých metod byly specifikovány nástroje, které jsou v naplnění jejich cíle využívány. Využití nástrojů, které manažerské účetnictví nabízí je nezbytnou součástí podnikové praxe a lze díky nim realizovat záměry manažerského účetnictví. Opět platí pravidlo originality každého podniku, charakteru jeho podnikání, jeho interních podmínek, pravidel, způsobů řízení a organizace a dalších specifik. Definované metody představují, jak efektivně řídit chod podniku, díky jejich využití. Využití jednotlivých metod souvisí s aktuálními trendy, požadavky vedení podniku či ekonomickým vývojem. Je důležité metody přizpůsobovat současným požadavkům a podmínkám, aby bylo možné na ně efektivně reagovat.

7 Představení zvoleného podniku

Kapitola zaměřující se na představení vybraného podniku je úvodem do praktické části této diplomové práce. Analyzovaným podnikem je Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (dále jen „Shape Czech“).

Praktická část zahrnuje představení podniku, jeho struktury, strategie, zásad a cílů. Obsah kapitoly je obohacen o vlastní zkušenost autorky práce z pohledu zaměstnance podniku.

7.1 Shape Corp. US

Společnost Shape Corp. US byla založena roku 1974 v Grand Haven, Michigan. Jeho zakladateli se stali Gary Verplank, Pete Sturuss a Midge Verplank. (ShapeCorp.cz, 2022)

Podnik je průkopníkem využití válcovací metody při výrobě nárazníků z vysokopevnostní oceli. Zabývá se výrobou systémů pro řízení nárazové energie v osobních automobilech. První linkově ohýbaný nárazník válcovaný za studena, byl vyroben v 90 letech 20. století. (ShapeCorp.cz, 2022)

V současné době má podnik své dceřiné společnosti rozmístěné po celém světě a spolupracuje s předními výrobci osobních automobilů (Ford, Nissan, Renault, Fiat a další.). Tato nadnárodní společnost působí na 3 různých kontinentech, na kterých provozuje celkem 14 závodů. Jejich výrobky jsou vyráběny v Mexiku, Indii, Thajsku, Číně, Japonsku nebo v České republice. (ShapeCorp.cz, 2022; Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

7.2 Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

Podnik Shape Czech je dceřinou společností amerického mateřského podniku Shape Corp. US. Jedná se o jediný výrobní podnik se sídlem v Evropě. Společně s administrativními odděleními v Německu a vývojem ve Francii, tvoří evropskou divizi podniku. Firma byla založena roku 2011 na Borských polích v Plzni na adrese Podnikatelská 1183/41. Mateřský podnik Shape Corp. US je jejím stoprocentním vlastníkem. Výše kapitálu je 51 000 tis. Kč. (ShapeCorp.cz, 2022; Shape Corp. Czech Republic, 2022b)

Následující obrázek č. 7 zobrazuje logo společnosti.

Obr. 7: Logo podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.



Zdroj: Shape Corp. (2022)

Podnik působí ve strojním průmyslu. Zaměřuje se na výrobu ocelových bezpečnostních systémů řízení nárazové energie pro automobily. Jeho typickým produktem jsou výztuhy nárazníku válcované z vysokopevnostní oceli. Díky jeho výhodné poloze ve středu Evropy se stal strategickým dodavatelem pro přední výrobce osobních automobilů, kterými jsou Renault, Nissan, Toyota, Fiat, Škoda – auto, Ford, General Motors a další. (ShapeCorp.cz, 2022; Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Vrcholným orgánem struktury podniku je valná hromada. Společnost zastupují 4 jednatele. Jednatelka společnosti Stephanie Barnache – Assollant současně působí přímo na pobočce v České republice. Vedení společnosti je organizačně nadřazené jednotlivým odpovědnostním střediskům. Mezi ně patří oddělení výroby, oddělení podpory výroby, obchodní oddělení, oddělení řízení projektů, finanční oddělení a personální oddělení. Organizační upořádání prezentuje příloha A. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Firma Shape Czech zaměstnává zhruba 400 zaměstnanců na různých pozicích od výroby po vrcholový management. Pohled na vnitřní politiku je díky vlivu integrace amerických podnikových cílů odlišný od ostatních výrobních podniků v České republice. Společnost přikládá spokojenosti zaměstnanců vysokou váhu. Proto mezi svými benefity nabízí například stravenkové karty, 5 týdnů dovolené, možnost home – office pro vybrané pozice či například využití firemního fitness zdarma a různé doprovodné programy. Díky svému přístupu k zaměstnancům získal podnik několik ocenění v personální oblasti na krajské i národní úrovni. Mezi ocenění patří vrcholové umístění v soutěžích Nejlepší progresivní zaměstnavatel do 500 zaměstnanců (2015), Zaměstnavatel roku (2. místo 2017 a 2020, 1. místo 2018 a 2021) a Safety Incident Award (2017). (ShapeCorp.cz, 2022; Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Zaměstnanci jsou pro podnik jedním z hlavních pilířů vize společnosti. Mezi další patří inovace, excelentnost v operativě, diverzifikace a globální schopnosti firmy. Základem je firemní kultura a orientace na zákazníky. Zaměstnancům je prostřednictvím interního

webu společnosti umožněno nominovat svého kolegu za odvedenou práci, sledovat kariérní příležitosti, mít přehled o organizačních změnách a aktuálním dění, komunikovat skrz diskuzní fórum, inzerovat, předkládat návrhy na zlepšení či například ohlásit porušení etických zásad podniku. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Celopodnikovým cílem je umožnit lidem zlepšovat technologie, své životy a komunity kolem nich. Hlavní myšlenkou je utvoření tzv. Shape family. Firma si zakládá na otevřenosti a upřímnosti mezilidských vztahů. Důsledkem je snaha o vytvoření uvolněné přátelské atmosféry s důrazem na rovnost pracovníků, kterou doprovází vzájemné tykání. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Vize podniku je stát se průkopníkem ve vývoji inovativních řešení, která dělají výrobky zákazníků lehčí, bezpečnější a funkčnější. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Posláním je dodávat výrobky na světový trh, hospodařit se zdroji s cílem plnit potřeby a kvalitativní požadavky zákazníků a usilovat o obohacení života zákazníků, zaměstnanců a komunity. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Dle auditované účetní závěrky roku 2021, která je obsažena v příloze B, dosahuje podnik obratu ve výši 1 258 810 tis. Kč. Pokud budeme brát v úvahu průměrný roční kurz 1 EUR = 25.645 Kč, dojdeme k závěru, že se podnik nachází těsně pod hranicí 50 milionů EUR, která je stanovena pro kvalifikaci středních podniků. Bilanční suma rozvahy, která v roce 2021 dosáhla hodnoty 1 214 066 tis. Kč, již hranici 43 milionů EUR přesahuje. S posouzením finančních prahů kategorií podniků a počtu zaměstnanců, lze společnost Shape Czech zařadit, na základě nařízení Evropské unie, do velkých podniků. (Shape Corp. Czech Republic, 2022b)

Současná ekonomická situace a další vlivy podnikatelského prostředí působí na podnik negativně. Během posledních 4 let klesly jeho tržby o 60 %. Ani předchozí rok firma nedosáhla svého plánovaného obratu z důvodu nestabilní poptávky způsobené celosvětovým nedostatkem mikročipů. Události posledních dní způsobují rapidní růst inflace, která významně ovlivňuje náklady podniku. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 21. 2. 2022)

7.3 Výrobky

Produktem společnosti Shape Czech jsou ocelové bezpečnostní systémy k řízení nárazové energie pro automobily, tedy výztuhy předních a zadních nárazníků a rámu

vozu. Hlavním cílem produktu je dosažení maximální ochrany cestujících, chodců i samotného vozu při havárii. Jejich umístění na automobilu je zřejmé z obrázku č. 8. (Shape Corp., 2022)

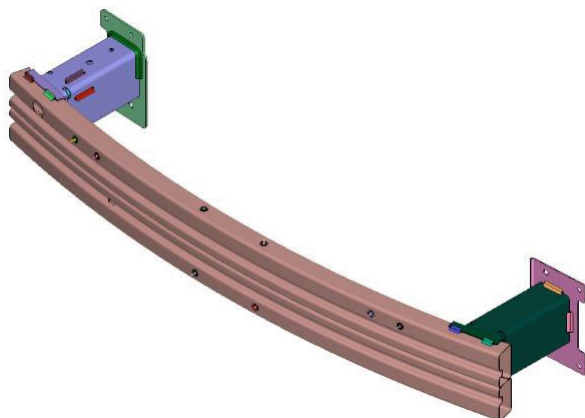
Obr. 8: Produkty podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.



Zdroj: Shape Corp. (2022)

K výrobě jsou využívány lehké materiály s vysokou pevností. Jedná se především o vysokopevnostní ocel, která je na výrobu nárazníků použita. Cílem podniku je nacházet nové druhy materiálu k jejich výrobě za účelem minimalizace váhy nárazníku a maximalizace jeho pevnosti. Výrobní procesy jsou založeny na korporátním know – how. Pomocí válcovací technologie a dalších strojů určených k opracování kovu, je ze svitku plechu vytvořen finální nárazník. K tomu jsou následně přivařeny deformační zóny. Kompletní podobu nárazníku pro konkrétní zákaznický projekt prezentuje obrázek č. 9. Design a technickou specifikaci výrobku určuje zákazník. (Shape Corp. Czech Republic, 2022a)

Obr. 9: Příklad podoby nárazníku



Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022a)

Zaměření podniku na hrubé opracování kovu vytvořilo prostor pro outsourcingu lakování a výrobu plastových komponentů dle požadavků zákazníka. Přestože je snahou podniku maximalizace využití výrobní budovy, není v jeho možnostech realizovat tyto procesy vlastní činností. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 21. 2. 2022)

7.4 Účetní postupy

Veškeré účetnictví společnosti je vedeno v České republice, tedy včetně evidence nákladů německé a francouzské pobočky. Účetní postupy podniku respektují všeobecné účetní zásady a principy, jež jsou upravovány legislativním rámcem České republiky. V rámci vztahu spojených osob vznikají specifické nároky na globalizaci účetních dat. Manažerské účetnictví podniku se při sestavování interních reportů řídí Všeobecně uznávanými účetními principy (US GAAP). Podnik Shape Czech ve svém účetnictví používá alternativní označení účtů, které koresponduje s běžnými účty českého účetnictví. Pomocí analytické úpravy těchto účtů jsou poskytnuta data pro manažerské účetnictví, které vychází mimo jiné i z finančních dat. Právě jejich detailní analytické členění je upraveno na základě potřeb manažerského účetnictví, reportingu a následného controllingu finanční situace podniku. Odlišně jsou specifikovány nákladové a výnosové účty. Obě varianty účtů představuje 10 místné označení. Příklady nákladového a výnosového účtu uvádí příloha C. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 21. 2. 2022)

Účetnictví podniku plně respektuje všechny účetní zásady (zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti

apod.). Jediným jeho specifickým je evidence toolingu. Tooling je označení pro speciální vybavení, které podnik pořizuje na základě přijetí zakázky. Stroje budou využity k její realizaci. Jedná se převážně o raznice, nástavce a speciální držáky, které slouží ke splnění technických požadavků zákazníka. Tyto nástroje jsou majetkem zákazníka a po zahájení sériové výroby nárazníků mu jsou přeprodány. Pořízení toolingu je evidováno na účet nedokončeného majetku, po jeho aktivaci je přesunut do dlouhodobého hmotného majetku podniku. Při jeho prodeji eviduje podnik tržby z prodeje zboží. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 21. 2. 2022)

8 Manažerské účetnictví podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

Manažerské účetnictví má v každém podniku větších rozměrů své místo. Stejně tak tomu je v podniku Shape Corp. Czech Republic (dále jen „Shape Czech“). V této kapitole je představen informační systém podniku Plex, postavení a funkce manažerského účetnictví ve zvoleném podniku a shrnuty informační zdroje manažerského účetnictví.

8.1 Informační systém podniku

Informační systém, který je využíván ve všech odděleních podniku je software plex.com. Jedná se o komplexní informační systém, který nabízí své specifické služby pro automobilový průmysl, potravinářství, tváření kovů, výrobu plastů, průmyslovou výrobu a další. Využití tohoto softwaru je typické pro zahraniční země. Jelikož je podnik Shape Czech dceřinou společností americké matky, je přijetí shodného účetního a informačního systému nezbytné. (Plex Systems, 2022)

Při jeho integraci do podmínek české ekonomiky s požadavky na nastavení mechanismů pro korektní přiřazování sazeb DPH, či jeho následné vykazování, byly zprvu problémy. Časem došlo k jejich vyladění, a přestože systém není v originálu propojen s českým účetnictvím, jeho chod v podniku je bezproblémový. Shodně se lze setkat s odlišnostmi v tvorbě účetních výkazů. Původní obsah softwaru tvořily pouze reporty respektující Všeobecně uznávané účetní principy (US GAAP). V tomto ohledu došlo k rozšíření o jejich formu v českém výkaznictví. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 22. 2. 2022)

Informační systém plex.com pracuje v internetovém, online prostředí. Jeho přístupnost je tedy praktická a k jeho užívání není třeba instalace speciální aplikace. Úložiště softwaru tím dosahuje až nevyčerpatelného prostoru. Komplexní propojení funguje na cloud systému. Software nabízí snadný přístup z jakéhokoliv zařízení.

Z interního pohledu je třeba odlišit pravomoci pracovníků při práci v systému plex. Tím je možné dosáhnout zabezpečení proti neoprávněnému zneužití dat. Škála přístupů je stanovena na základě popisu pozice konkrétního zaměstnance. Jeho práva pak mohou být na přímou žádost mateřského podniku rozšířena.

Plex je základním prostředím pro finanční účetnictví podniku. Je jedním z hlavních informačních zdrojů manažerského účetnictví. Software je zaměřen na výrobní podniky v průmyslové oblasti, automobilovém průmyslu a oblasti zpracování kovů. Jedná se o perfektní systém pro sledování podnikových výkonů. Je snadným nástrojem pro analýzu dat, hodnocení, automatické vytváření reportů, rozpočtování a pro pokročilé finančním řízení. Do interního systému jsou v rámci rozpočtování integrována všechna vytvořená data, díky možnosti propojení MS Excel a plex.com. Systém nabízí podporu pro komplexní tvorbu cenových kalkulací. Výhodnou vlastností je jeho zaměření na výrobní podniky. Lze například sledovat vývoj zmetkovosti, u které systém nabízí i detailní členění příčin vzniku odpadu. Podobná data mohou být předmětem zefektivnění procesu a dosažení lepších hospodářských výsledků.

8.2 Manažerské účetnictví a jeho postavení a funkce v podniku

Manažerské účetnictví plní v podniku Shape Czech významnou funkci. Je hlavním nástrojem ke sledování ekonomické situace podniku, podávání komentářů, analýzy odchylek, hledání příčin a zavádění opatření proti jejich vzniku. V podniku je jeho činnost propojena s finančním účetnictvím, reportingem a controllingem. Díky vzájemné integraci a komplexnímu zaměření všech oblastí na danou problematiku, je možné efektivně řídit finance podniku.

Finanční účetnictví a reporting jsou podstatnými poskytovateli informací pro manažerské účetnictví podniku. Z externích zdrojů, které mohou být nápomocny k plnění funkce manažerského účetnictví, lze zmínit IHS a Deloitte. IHS je zpoplatněná externí společnost, která umožňuje výzkum trhu. Na jeho základě podnik predikuje vývoj poptávky. Společnost Deloitte nabízí nákladné, ale komplexní finanční a daňové poradenství. Může být využita jako informační zdroj v případě nejasností. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 22. 2. 2022)

Převážnou část manažerského účetnictví tvoří spolupráce s mateřským podnikem. Ve spojení s reportingem jsou na interní bázi vyhotovovány reporty, jejichž výsledky je třeba prezentovat vrcholovým manažerům v USA. Především jsou porovnávány skutečně dosahované hodnoty se stanoveným rozpočtem. Následné odchylky je třeba odůvodnit. Díky nastavení analytického členění účtů, sloužícího potřebám manažerského účetnictví, lze příčiny vzniku odchylek snadno nalézt. Včasné vyhotovení reportů umožňuje manažerskému účetnictví reagovat na měnící se podnikatelské prostředí

a predikovat jeho vývoj. S tím se pojí i snaha manažerského účetnictví sledovat světové dění, vytvářet nové pohledy na finanční data podniku či kombinovat ukazatele vývoje pro zajištění jeho prosperity. (Jindřich Hruštinec, osobní komunikace, 22. 2. 2022)

Manažerské účetnictví podniku Shape Czech se dle finančního manažera Jindřicha Hruštince (osobní komunikace, 22. 2. 2022), zaměřuje na 2 prioritní oblasti:

- zákaznická perspektiva,
- středisková perspektiva.

8.2.1 Zákaznická perspektiva

První prioritní oblastí jsou skupiny zákazníků. Podrobné členění výnosů a nákladů dle jejich vzniku v návaznosti na konkrétní odběratele prezentovala subkapitola 7.4. Díky specifickému přizpůsobení finančního účetnictví je podnik schopen sledovat potřebné faktory pro pozdější rozhodování.

Analytické členění zajišťuje přehled o vzniklých výnosech a nákladech spojených s konkrétními odběrateli. Členění umožňují tzv. BU (business units), které jsou shodné pro všechny divize podniku. Každá jejich hodnota vyjadřuje specifickou skupinu zákazníků.

Pomocí detailního sledování finančních výsledků je možné stanovit prospěšnost klienta pro podnik. Výstupem je souhrn zákazníků dle jejich významnosti na základě velikosti jejich obratu. Důležitým zhodnocením je i ziskovost zákazníka. Takové hodnocení umožňuje podniku rozhodovat o přijetí zakázek. Profitabilnějším zákazníkem je pochopitelně ten, který podniku přináší nejvyšší prodeje. Získané údaje poskytují podniku možnost upřednostnění či ukončení spolupráce s konkrétním zákazníkem. Zároveň je podnik částečně schopen ovlivnit své výnosy.

8.2.2 Středisková perspektiva

Druhou oblastí, na kterou se manažerské účetnictví podniku Shape Czech zaměřuje jsou nákladová střediska (jednotlivá oddělení podniku).

Opět zde hraje významnou roli finanční účetnictví a jeho analytické členění. Každé odpovědnostní středisko je označeno konkrétním číslem vždy začínajícím 0. Například oddělení logistiky má stanovené označení 0101. Odlišení přináší manažerskému

účetnictví možnost řídit provozní náklady střediska. Tento záměr slouží nejen pro účely kontroly plnění rozpočtu, ale lze stanovit i nejvíce nákladné středisko podniku.

Z pohledu globální integrace je nastaven benchmarking se shodnými odděleními v ostatních divizích. Díky tzv. „best practice“ je možné zefektivňovat procesy a snižovat náklady. Značný tlak na snižování nákladů vytváří i mateřská společnost podniku. Výrazné výkyvy nákladů některého z oddělení mohou být indikací jeho neefektivního chodu a příležitostí pro restrukturalizaci.

9 Hodnocení metod a nástrojů manažerského účetnictví využívaných podnikem Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

Kapitola popisující metody a nástroje manažerského účetnictví, která byla zpracovaná jako informační podklad v teoretické části této práce v kapitole 6, plně slouží jako východisko pro zpracování deskripce jejich využití v podnikové praxi. Předmětem zkoumání reálně aplikovaných metod a nástrojů je firma Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

Následující kapitola obsahuje analýzu a hodnocení způsobu plnění funkcí manažerského účetnictví v podobě praktického užití rozpočtování, kalkulací, rozhodovacích metod s krátkodobým a dlouhodobým efektem, reportingu a nákladového účetnictví v podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (dále jen „Shape Czech“). Uvedená fakta jsou založena na realizovaném interview s Ing. Jindřich Hruštinec, finančním manažerem podniku Shape Czech.

9.1 Rozpočtování a podnikové rozpočty

Vytváření podnikový rozpočtů je podstatnou součástí podnikového řízení. Jde o prostředek, který podniku umožňuje realizovat stanovené podnikové cíle v rámci firemní strategie. Jeho sestavování od dílčích oddělení podniku po celou organizaci až k propojení globálních poboček, vede k možnosti řízení a kontroly plnění cílů na všech podnikových úrovních (operativní, taktické i strategické).

Sestavování rozpočtů je v podniku Shape Czech každoroční záležitostí. Proces jejich tvorby je zahájen vždy v měsíci srpnu daného roku. Pro dospění k finální podobě rozpočtu je potřeba několik měsíců práce, aby bylo možné ho na konci příslušného roku předložit mateřské společnosti. Nejen finální podoba, ale i průběžné fáze sestavování rozpočtu podléhají konzultacím s mateřským podnikem. Z jeho pohledu je především kontrolována přijatelnost výše zisku evropské divize. Může ale vytvářet diskusi nad výšemi všech rozpočtovaných položek. Predikované rozpočty jsou vždy stanoveny na následující rok. Pevně definovaný harmonogram činností při sestavování rozpočtů

účetní závěrky (výkazu zisku a ztráty, výkazu o peněžní tocích a rozvahy) prezentuje tabulka č. 3.

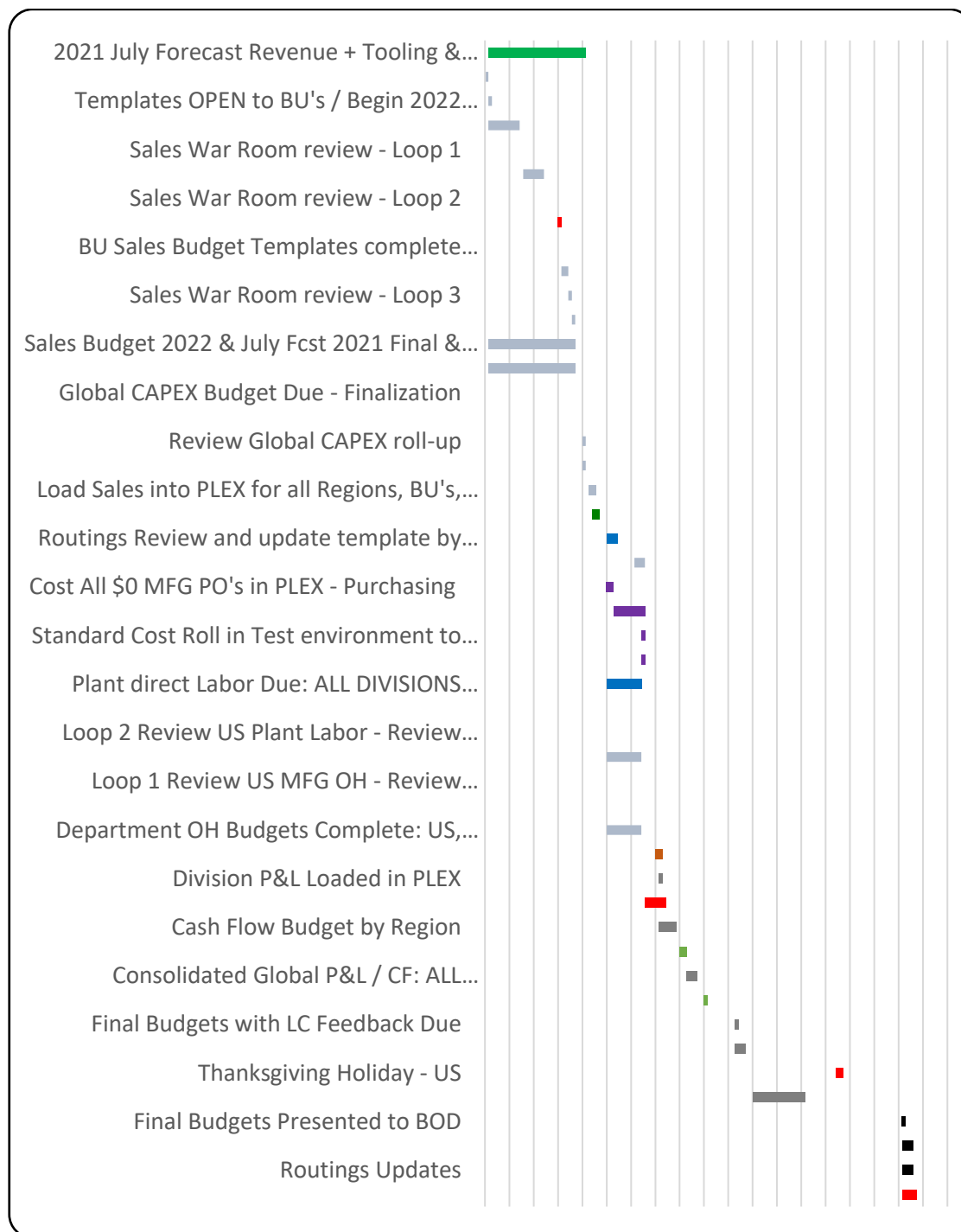
Tab. 3: Harmonogram vytváření rozpočtů

Činnost	Popis	Mezní termín
Sales Revenue & Proto/Tooling Budget	Prognóza prodeje	17. 8. – 13. 9.
Global CAPEX	Plán investic	31. 8.
Labor & Material Reports available	Personální a materiálový plán – dílčí rozpočty (na základě kusovníku)	20. 9.
BOM (Bill of Materials) Analysis	Ověření úplnosti kusovníku, seznam součástí a materiálové potřeby výsledných výrobku	16. 9. – 17. 9.
Purchasing Review	Kontrola oddělení nákupu	20. 9. – 21. 9.
Routings Review & Update by ALL plants	Kontrola a aktualizace	20. 9. – 21. 9.
Purchasing Material Forecast	Prognóza nákupu materiálu	22. 9. – 4. 10.
Direct Labor Manufacturing Budget	Rozpočet přímých mezd výroby	20. 9. – 1. 10.
MFG OH/COGS Support Manufacturing Budget	Rozpočet podpory výroby (nepřímé náklady výroby – energie, nájem, odpisy)	20. 9. – 1. 10.
Department OH Budgets	Rozpočty oddělení s nepřímým vlivem na výrobu (kvalita, nákup apod.)	20. 9. – 1. 10.
Global Cash Flow	Globální Cash Flow	11. 10.
Global Consolidated P&L and CF	1. finální verze výkazu zisku a ztráty	15. 10.
LC Reviews	Detailní kontrola ze strany mateřského podniku	18. 10.
Final P&L Reviews & Sign Off	Finální schválený výkaz zisku a ztráty	27. 10.
Final Global Consolidation	Finální konsolidace	30. 11. – 4. 12.
Board of Directors Budget Review	Kontrola představenstvem	14. 12.
Standard Cost Roll & Routing Updates	Aktualizace nákladů, kontrola	14. 12. – 16. 12.

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022c)

Součástí struktury činností a mezních termínů, souvisejících s vyhotovením rozpočtů, je i Ganttův diagram. Ten je použit v souvislosti s grafickým zobrazením posloupnosti (harmonogramu) jednotlivých činností daného procesu (tvorby, schvalování a aktualizace rozpočtu). Zobrazuje, které z činností je možné provádět zároveň a které naopak závisí na dokončení předešlé aktivity. Jeho podobu prezentuje obrázek č. 10.

Obr. 10: Ganttův diagram tvorby rozpočtu



Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022c)

V Ganttově diagramu jsou uvedeny jednotlivé činnosti, které jsou součástí procesu sestavování podnikového rozpočtu. Pro každou činnost existuje speciální řádek. Barevně odlišené obdélníky zobrazují okamžik zahájení činnosti a délku jejího trvání. Pokud jsou činnosti na shodné úrovni přímo nad sebou, mohou být realizovány současně (např.: sestavení rozpočtu přímých mezd, mezd zaměstnanců podpory výroby a administrativy). Pokud se linie nepřekrývají, pak by na sebe činnosti měly navazovat (např.: sestavení rozpočtu cash flow, výkazu zisku a ztráty, jejich kontrola a schválení). K určení současně realizovaných činností je možné využít i uvedené časové rozmezí v tabulce č. 3.

Firma Shape Czech sestavuje rozpočet za celkovou evropskou divizi. Znamená to, že jsou celkem sestaveny tři celopodnikové rozpočty. Toto sdružení je dáno situováním finančního účetnictví v České republice, které provádí operace i za pobočky ve Francii a Německu. Konstrukce rozpočtů pro německé a francouzské kanceláře je z důvodu jejich nevýrobního charakteru triviální. V těchto divizích jsou kalkulovány pouze lidské zdroje, fixní náklady, pracovní cesty, školení a firemní vybavení pracovníků (auta a elektronika).

V podniku jsou rozpočtovány všechny součásti účetní závěrky, tedy výkaz zisku a ztráty, rozvaha a přehled o peněžních tocích (dále jen „cash flow“). Nepísaným pravidlem je pesimistický (ale realistický) konzervativní přístup k tvorbě rozpočtů. Tím podnik předchází zbytečnému nadhodnocení plánu a možnému nenaplnění. Hlavním záměrem rozpočtování je výkaz zisku a ztráty a cash flow. V rámci rozvahy jsou predikovány pouze položky, které ovlivní výsledné cash flow podniku.

Pro tvorbu rozpočtů je v podniku využívána jednotná struktura, která definuje všechny podstatné součásti celkové kalkulace. Jejich sestavování a propojování výstupů dílčích středisek do agregovaných celků je realizováno pomocí MS Excel. Jedná se o uživatelsky přívětivé prostředí, jehož ovládání je v dnešní době považováno za samozřejmé. Využití MS Excel není finančně náročné z pohledu jeho komplexního využití pro další pracovní úkony. Díky možnosti nastavení propojení jednotlivých souborů a jejich konzistentnímu prostředí je přenos dat a jejich agregace jednoduchá. Struktura rozpočtů je předem daná tak, aby forma, ve které jsou vytvářeny byla jednotná a bylo možné informace sdružovat. Vzhledem k snadno ovládanému známému prostředí, které MS Excel nabízí, je práce při zadávání dat do připravených forem rozpočtů nenáročná. Výsledné rozpočty se poté nahrávají do interního informačního

systemu Plex, který je propojen se systémem OneStream. Díky promítnutí dat všech divizí do softwaru OneStream má mateřská společnost možnost nahlédnout a kontrolovat plnění vytyčených cílů dané divize.

Z obecného charakteru podnikových rozpočtů plyne, že jedním z jejich základních cílů je plnění strategických cílů firmy. Cíle pro přípravu plánování si stanovují jednotlivé divize samostatně na podkladu předchozích zkušeností a s ohledem na globální cíle organizace. Zároveň mohou být cíle stanoveny dle podkladů z konzultací s pracovníky americké mateřské společnosti. Jsou určeny ve formě SMART, tedy v přesném, měřitelném, akceptovatelném, dosažitelném a termínovaném znění. V podniku je převážně využíván způsob rozpočtování na základě aktivit (ABB), jehož podstata je úzce spjata s nástrojem kalkulací na základě aktivit (ABC), který je v podniku také využíván. Například v případě tvorby rozpočtu cestovních nákladů je sestaven zero – based budget (ZBB). Tento způsob tvorby rozpočtu se využívá u aktivit, které nemají významný vliv na chod podniku. Způsob tvorby rozpočtu dle zmíněných metod je velmi efektivní a podrobný. Pro následné sledování plnění stanovených rozpočtů je tento přístup výhodný.

Následně bude popsáno hodnocení postupů tvorby jednotlivých výkazů účetní závěrky.

9.1.1 Rozpočet výkazu zisku a ztráty

K sestavení rozpočtu výkazu zisku a ztráty je zapotřebí vytvoření dílčích rozpočtů, které obsahují jednotlivé položky výnosů a nákladů. Strukturu, pospolitost a význam těchto rozpočtů definují odstavce této subkapitoly. Subkapitola je rozdělena na deskripci výnosů (V), provozních (PN) a mimořádných nákladů (MN) podniku. Struktura dílčích rozpočtů při sestavování výkazu zisku a ztráty je:

- rozpočet prodejů (V),
- rozpočet materiálu (PN),
- rozpočet lidských zdrojů (PN),
- rozpočty jednotlivých oddělení (PN),
- rozpočet mimořádných (neprovozních) nákladů (MN).

Výnosy a náklady jsou nejpodstatnější součástí rozpočtu výkazu zisku a ztráty. Ostatní položky, které jsou také jeho součástí výkazu, nejsou vždy rozpočtovány. Kurzové zisky a ztráty nejsou předmětem predikce z důvodu nemožnosti předpokladu vývoje

měny. Výhled finančního hospodářského výsledku zahrnuje nákladové úroky za půjčku od mateřského podniku a úroky za využívaný odběratelský faktoring.

a) Výnosy

Prvotním a podstatným vstupem pro možnost tvorby výkazu zisku a ztráty je prognóza prodejů neboli určení poptávky po výrobcích podniku. Výsledný údaj stanovuje výši výnosů podniku. Na předpovědi prodejů zároveň závisí výše všech nákladů. Ovlivněny jsou variabilní (přímé) náklady i fixní náklady. Plán prodejů vychází z několika možných zdrojů:

1. Z obdržené poptávky od zákazníka (uzavřený kontrakt obsahuje předpoklad výše odběru výrobků pro daný projekt v kusech).
2. Z analýzy trhu a preferencí spotřebitelů poskytnuté společností IHS.
3. Na základě osobního kontaktu se zákazníkem a jeho stanoveného výhledu v souvislosti s aktuální situací na trhu.

Společnost IHS poskytuje placenou službu, která nabízí sběr dat na kapitálově náročných průmyslových odvětvích a trzích. Podnik Shape Czech využívá analýzy trhu automobilového průmyslu, na kterém se pohybuje jeho cílová skupina (zákazníci). IHS zaměstnává odborné analytiky, průmyslové specialisty, finanční experty a datové vědce, kteří poskytují vysoce integrovaný pohled na zkoumanou oblast trhu. Ve svém portfoliu nabízí předpovědi pro lehká vozidla, užitková vozidla, statistiky trhu, registrace a VIO, auto budoucnosti, elektrifikace, hnací ústrojí a soulad, komponenty a technologie, marketing, prodejní řešení, stahování automobilových vozidel, inženýrskou inteligenci pro automobilový průmysl, služby VIN a aftermarket řešení. Podniku Shape Czech je schopna poskytnout detailní informace o jeho zákaznících, jako např.: otevření nových továren, seznam nových konkurentů daných modelů aj. (ihsmarket, 2022)

V kontextu současné krize související s covid – 19, nedostatkem čipů a ukrajinsko – ruskou válkou jsou plány prodejů sestavovány více pesimisticky než dřív. Zprvu jsou uskutečněny výše popsané kroky k získání podkladů pro stanovení plánu prodejů. Na základě dlouholetých zkušeností podniku je výsledný výhled srovnán s historickým vývojem prodejů. Není tedy pravidlem, že získané podklady jsou vypovídající hodnotou nadcházející skutečnosti. Často dochází k rozchodu zjištění výzkumu společnosti IHS i osobních předpokladů zákazníka s následným plněním predikovaných prodejů. Proto podnik vychází též z vlastní zkušenosti, která je pro predikci hodnotným přínosem.

Výstupem celého procesu je přehled prodejů dle jednotlivých dílů (v souvislosti s modely aut) a zákazníků s rozpadem na konkrétní měsíce nadcházejícího roku. Predikovat lze i ceny a výši odbytu v souvislosti s uzavřenými několikaletými kontrakty s konkrétními zákazníky.

Výnosy jsou podnikem predikovány velmi efektivně a jejich pesimistická výše bere v potaz informace z různých zdrojů včetně vlastní zkušenosti. Vzhledem k propadu prodejů podniku v předešlých 4 letech je tento přístup oprávněný a podnik předchází nadhodnocení plánu.

b) Provozní náklady

Ke stanovení provozních nákladů podniku jsou vytvořeny dílčí rozpočty materiálu, lidských zdrojů a odpovědnostních středisek podniku.

Po dosažení odhadované výše obratu lze začít přiřazovat **materiálové náklady**. V případě materiálových nákladů se jedná o náklady variabilní, tedy závislé na objemu výroby. Náklady na materiál jsou určeny v souvislosti se stanoveným plánem prodejů na nadcházející rok. Jejich výše je odvozena od připraveného kusovníku (BOM – Bill of Materials), který zobrazuje přehled standardizovaného množství jednotlivých druhů materiálu k vyrobení jednoho kusu výrobku. Pro každý výrobek (díl) z produktového portfolia je vytvořen speciální kusovník v závislosti na jeho designu a technických parametrech. Cena použitého materiálu se odvíjí od aktuální ceny zadané v informačním systému podniku. Rozpočet materiálu tvoří v praxi přibližně 50 % nákladů. V závislosti na markantním nárůstu cen může zaujímat i větší část nákladů.

S rozpočtem spotřeby materiálu se pojí i odhad výše vzniklých zmetků (scrap). Jedná se o kusy výrobků, které jsou z výroby z důvodu poškození či nesplnění technických parametrů, vyřazeny. Hodnota scrapu je přiřazena na základě předchozích rozpočtových období. Výhled pro další rok se tvoří z předem stanovených cílů, které mohou obsahovat požadavek na snížení zmetkovitosti. V tomto směru podnik detailně analyzuje příčiny vzniklých zmetků pomocí členění důvodů jejich vyřazení, které jsou zanášeny do interního systému plex. Vzniká zde tak prostor pro kontrolu plnění plánu a identifikaci příčin odchylek.

Další podstatnou složkou pro predikci nákladů materiálu je předpokládaný cenový vývoj v následujícím roce. Například cenu oceli je možné fixovat na dané rozpočtované

období (rok). Pokud bude kontrakt uzavřen na konci roku, lze do rozpočtu cenovou odchylku zahrnout.

Pro sestavení výkazu zisku a ztráty je důležitým milníkem **plán lidských zdrojů** (staffing plan) a s ním související výše mzdových ohodnocení. Sestavuje se tedy tzv. labour budget. Jeho výpočet vychází z plánu prodejů (sales forecast). Výstupem plánu tržeb je vývoj celkového prodaného množství v jednotlivých měsících. Plánované množství prodaných kusů je srovnáno s dostupnou kapacitou. Na stanovení potřebného počtu zaměstnanců ke splnění predikovaného počtu výrobků, existují v podniku speciální tabulky, které již výsledná data generují automaticky. Výsledkem je stanovené množství potřebného počtu zaměstnanců a směn k vyrobení požadované kvantity. Počet zaměstnanců se odvíjí od stanovených výrobních norem, norem práce a kapacity strojů. Nastavení norem je předmětem zefektivnění výroby a maximalizace produktivity podniku.

Dále je důležité sestavit dílčí **rozpočty pro jednotlivá oddělení podniku**. Jejich rozpočty stanovují náklady, které na chod daného střediska bude třeba vynaložit. Po akceptaci stanoveného rozpočtu s ohledem na přijatelné výkyvy a plnění stanovených cílů, má manažer jeden z potřebných vstupů na rozpočtování účetní závěrky.

Dílčí rozpočty za jednotlivá střediska sestavují manažeři daných oddělení. V jejich kompetenci je včasné a v přijatelné výši sestavit reálný rozpočet na nadcházející rok. Jsou sestavovány rozpočty nejen za jednotlivá oddělení, ale i dle strojů, které podnik vlastní a využívá k výrobě nárazníků. Každému manažerovi je před zahájením sestavování rozpočtu poskytnut rozpočet minulého období, v jednotné formě, a plán prodejů.

Souhrn dílčích rozpočtů představuje tabulka č. 4. Jejich výstupem je stanovení fixních a variabilních nákladů, jsou plánovány vynaložit na chod podniku za následující období (rok).

Tab. 4: Přehled oddělení, která vytváří dílčí rozpočty

Název oddělení	Popis, funkce	Číselné označení střediska
Logistics	Oddělení logistiky, zajištění přepravy zboží, balení	0101
Facilities	Zařízení, vybavení firmy, majetek	0302
Quality	Kontrola kvality	0401
Purchasing	Oddělení nákupu	0404
Plant MFG	Výroba	0501
Program	Programový tým, konstrukce dílů, příprava technických výkresů	0700
HR	Personální oddělení, nábor a personální zajištění firmy, starost o benefity	0702
IT	Technické vybavení kanceláří, pracovníků a IT podpora	0708
Admin	Operativní leasing, advokátní služby, clo	0709
Finance	Oddělení financí	0711
GPE	Vývoj produktů	0720
Sales	Oddělení prodeje	0723
Packaging	Balení výrobků	5010
Freight	Přeprava	7600
RollCell	Válcovací linka	9001
Hydro	Rám s hydraulickým motorem (ovládání nástrojů – ohýbání, stříhání dílů, deformace)	9003
Cutting	Řezačky	9004
MIG Weld	Svářečky	9005
Miscellaneous	Ostatní	9008
SPOT Weld	Svářečky	9015

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022c)

Jako příklad praktické části bude, pro potřeby prezentace struktury dílčího rozpočtu, použita kalkulace nákladů oddělení **logistiky**.

Soubor pro tvorbu rozpočtu je rozdělen do několika listů. První část upozorňuje na instrukce pro správnost tvorby rozpočtu. Tyto instrukce předcházejí nesprávnému vyplnění a pozdější nutnosti manuálních úprav či zamítnutí sestavené kalkulace. Jde o prevenci chybovosti a možného zásahu neoprávněných uživatelů do částí dokumentu,

kteřé jsou určeny ke zpracování finančnímu manažerovi. Pokyny jsou vytvořeny na základě předchozích zkušeností finančního manažera.

Další část dokumentu obsahuje hlavičku, kterou si každé oddělení vyplní dle své charakteristiky. Každému středisku přísluší specifické číslo (zobrazené v tabulce č. 4), které obsahují účty vázající se k nákladům daného oddělení. Je tak definováno propojení s finančním účetnictvím pomocí analytického odlišení účtů.

Následně je v úvodu zobrazen detail plánovaného počtu pracovníků daného oddělení. Tento údaj vychází z integrace rozpočtu sestaveného personálním oddělením (zaměstnanecký plán – labor report). Samotné oddělení neupravuje počet pracovníků, které vzhledem k výši prodeje bude potřebovat přijmout. List obsahuje rozsáhlou tabulku, která člení předpokládané náklady po jednotlivých měsících na:

- odpisy,
- nájem externích skladů
- hmotné dodávky (papírové utěrky, bezpečnostní pomůcky, čepele, sponky nebo pásy apod.),
- skladové spotřební zboží (palivo pro firemní nákladní vůz, plyn pro vysoko zdvižné vozíky apod.),
- služby (servis nákladního vozu, služby spojené s vysoko zdvižnými vozíky – převozy,
- recyklace obalových odpadů
- služební cesty,
- teambuildingy,
- zaměstnanecké benefity (Edenred, cafeterie),
- stravenky,
- školení.

Strukturu nákladů oddělení logistiky prezentuje příloha D. (Shape Corp. Czech Republic, 2022d)

Některé z benefitů podniku mají předem stanovenou hranici, která je aplikovaná napříč jednotlivými středisky. Stanovena je mezní hodnota, která může být vynaložena na teambuildingy. Ta dosahuje částky 1 500 Kč za osobu na rok. V případě možnosti využití školení, je maximální hodnota ve výši 1 000 USD na osobu na den.

Vyplněné údaje automaticky vstupují do následujícího listu, který srovnává náklady se stanoveným objemem prodeje, tedy plánem výnosů podniku. Tato stránka již není předmětem úprav manažerů jednotlivých oddělení. Do srovnání vstupují nejen hodnoty, které byly daným oddělením předloženy, ale také plán lidských zdrojů, který je zároveň integrován i do výkazu zisku a ztráty. Plán lidských zdrojů zohledňuje všechny stávající obsazené pozice i ty nové, které v závislosti na množství zakázek a objemu plánované výroby na následující rok, bude nutné vytvořit a obsadit. Tento plán uvádí konkrétní jména a platové ohodnocení současných a budoucích pozic příslušících danému oddělení. Na jejich základě je následně možné určit výši dovolené, příspěvky na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců, výši čtvrtletního bonusu apod.

Další neopomenutelnou součástí dílčích rozpočtů středisek podniku jsou i odpisy, které se vztahují k využívanému majetku v jeho vlastnictví. V případě logistiky by se například mohlo jednat o nakoupená balení, která jsou průběžně opotřebována po dobu jejich životnosti.

Vzniklé celkové náklady za dané oddělení, které jsou výsledkem dílčího rozpočtu se srovnávají s výší předpokládaných prodeje podniku. Předmětem srovnání je skutečnost předchozího období, která je v rozpočtu označena jako LTM (last twelve months). Jde o předešlých dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Srovnání s předcházejícími měsíci je předmětné. Na dílčích rozpočtech jsou dle harmonogramu zahájeny práce v září stávajícího roku. Jelikož současný rok nebyl doposud dokončen není možné srovnat dva po sobě jdoucí roky. Proto je použito srovnání s LTM. V rámci komparace dochází k identifikaci výše procenta z obrátu, které zaujímá náklad daného střediska.

Požadavkem je zamezení růstu procenta z obrátu. Snahou by měl být pomalejší růst nákladů ve vztahu k rostoucím prodejům podniku. Výsledkem by bylo zvyšování tržeb podniku. Díky rozpočtování nákladů pro materiál, lidské zdroje a dílčí střediska je podnik schopen částečně ovlivnit vývoj provozních nákladů podniku. Pro jejich ovlivnění by mělo být snahou podniku uzavírání dlouhodobých kontraktů na odběr materiálu za stanovenou cenu, minimalizace odpadů a zmetků, efektivní využití pracovní síly nebo minimalizace nepodstatnými položek nákladů středisek. Výsledná reálná výše provozních nákladů je často místem vzniku odchylek vůči rozpočtu. Vhodnými opatřeními, které by mohly jejich vzniku zamezit jsou investice do strojů pro dosažení větší přesnosti ve výrobě a minimalizace zmetků, dlouhodobé materiálové

kontrakty s fixní cenou, motivace pracovníků k vyšší výkonnosti (zefektivnění práce) nebo zavedení dílčí kontroly plnění rozpočtu jednotlivých středisek.

c) **Mimořádné (neprovozní) náklady**

V rámci skupiny mimořádných nákladů je možné hovořit o nástrojích, které podnik nakupuje a následně přeprodává zákazníkovi, tzv. tooling. Nákup těchto specifických nástrojů probíhá v případě zahájení nových projektů (výroby nárazníků pro nové modely aut). Navržený nárazník je pro daný typ auta ojedinělý, tudíž je pro jeho výrobu potřeba pořídit speciální nástroje. Jejich použitím bude možné specifické požadavky zákazníka splnit. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022g)

Sestavený plán určuje přehled po jednotlivých měsících, který stanovuje, jaké nástroje budou v tomto období nakoupeny a které prodány. V uhrazených nástrojích mohou být zahrnuty nejen nově pořízené, ale i nástroje z předešlých let. Takto jsou náklady a případné výnosy přehledně rozděleny dle zákazníků a konkrétních projektů. Pro účely rozpočtování se jedná o efektivní nástroj řízení mimořádných nákladů. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022g)

9.1.2 Rozpočtovaná rozvaha

V rámci rozvahy jsou předmětem rozpočetnictví pouze položky, které vstupují do výkazu cash flow a ovlivňují ho. V rámci této subkapitoly bude tedy definován pouze úzký výběr z podmnožiny položek, které do rozvahy patří.

Součástí rozpočtované rozvahy jsou položky, které tvoří pracovní kapitál:

- pohledávky,
- zásoby,
- uhrazené zálohy,
- tooling,
- závazky,
- odložené výnosy,
- časové rozlišení výdajů,
- daň na vstupu a výstupu.

(Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022e)

Výše pohledávek je určena procentem z predikovaného obratu minulého období. Hodnota zásob je stanovena oddělením logistiky. Logistika bere v úvahu plán prodeje, který definuje množství, které v následujícím období bude odesláno zákazníkům. Zároveň pracuje s výpočtem doby obratu zásob, tzv. inventory days on hand. Jedná se o měřítko, které stanovuje kolik dní trvá podniku, než bude zásoba transformována do finálního výrobku. Tedy vázanost zásob ve firmě. Zásoby jsou v podniku Shape Czech predikovány po konkrétních dílech. Organizace člení zásoby na sklad výrobků a spotřebního materiálu (MRO). Spotřební materiál ovlivní náklady až v momentě jeho spotřeby. Jeho výše je plánována jako 1% růst oproti předešlým měsícům. Předpověď hodnoty uhrazených záloh je stanovena procentem z obratu. Následně je vytvořen odhad nákladů na pořízená zařízení (tooling). Jeho hodnota jde proti odloženým výnosům, které představují tržby z jeho budoucího prodeje zákazníkovi. Balance závazků podniku je opět, stejně jako hodnota pohledávek, vyčíslena procentem z obratu. Následuje položka časového rozlišení výdajů, kterou představuje hodnotu přijatého zboží, ke kterému doposud nebyly zaúčtovány související faktury, tzv. correction uninvoiced. Poslední dohadovanou položkou pracovního kapitálu je daň na vstupu a výstupu.

Pracovní kapitál podniku je důsledně řízen. Snahou podniku by mělo být zvýšení doby obratu zásob a jejich minimální vázanost. Položkami, které ovlivňují výši pracovního kapitálu jsou především náklady a výnosy toolingu. Snahou podniku by v této souvislosti mělo být navyšování zakázek, minimalizace doby obratu závazků a maximalizace doby obratu pohledávek. Tím by docílil navýšení změny pracovního kapitálu a ovlivnění výše čistého provozního cash flow. Přes pracovní kapitál by mohl řídit cash flow podniku.

9.1.3 Rozpočet cash flow

Přehled o peněžních tocích podniku je sestaven nepřímou metodou. V rámci jeho struktury je tedy výkaz rozdělen na provozní, investiční a finanční činnost.

Predikce výkazu cash flow se sestává z několika vstupů:

- rozvaha,
- tooling,
- plán investic (CAPEX).

(Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022f)

Jelikož většina z nich již byla představena v souvislosti s předešlými rozpočty, bude v rámci predikce cash flow popsán pouze **plán investic**, tzv. CAPEX (capital expenditures).

Provozní činnost

Výchozím údajem je čistý zisk podniku, který plyne z rozpočtu výkazu zisku a ztráty. Ten je následně očištěn o náklady, které nejsou výdaji. V praxi se jedná o odpisy, které jsou zahrnuty v čistém zisku a následně v cash flow navráceny. Podnik zde zahrnuje i zisk (ztrátu) při likvidaci majetku a zařízení.

Dále do cash flow vstupuje pracovní kapitál, jehož predikci popisuje subkapitola 9.1.2. Cash flow zobrazuje jeho rozdíl oproti předchozímu období. Pokud je tedy uvedena predikovaná hodnota za leden, jde se o rozdíl (změnu) oproti prosinci předešlého roku.

Pro dosažení lepšího výsledku cash flow je snahou podniku snižovat pohledávky (dobu obratu) a zvyšovat závazky (dobu obratu). Je potřeba nezadržovat peníze na pohledávkách a co nejrychleji je inkasovat. Předmětem činnosti oddělení prodeje proto bude ujednání co nejkratších termínů splatnosti faktur. Naopak u závazků je pozitivní pro výši cash flow oddalování jejich splatnosti. Čím déle bude podnik hradit své závazky tím vyššího cash flow bude dosahovat. V tomto směru má za snahu oddělení nákupu prodlužování dob splatnosti přijatých faktur. Negativní vliv na cash flow má i výše zásob vázaných v podniku. Právě výše držených zásob může být záměrem pro snížení fixace podnikových financí a zvýšení prosperity cash flow firmy.

Výsledkem změn provozní činnosti je hodnota změny pracovního kapitálu. Ta společně s čistým ziskem upraveným o odpisy stanovuje úroveň čistého cash flow z provozní činnosti.

Investiční činnost

Změny v investiční činnosti podniku vycházejí ze zmíněného investičního plánu (CAPEX). Plán investic je vypracován na nadcházející rozpočtový rok. Obsahuje seznam všech výrobních zařízení, které bude firma pořizovat. Pořízení výrobních zařízení je rozděleno po měsících dle vzniku vlivu na tok peněz (jak budou hrazeny). Seznam obsahuje několik detailních informací, jakožto název projektu, zákazníka, odpovědnou osobu, výsledný produkt, počátek odepisování, druh zařízení, popis stroje,

přiřazené majetkové číslo, status a termíny úhrad. Tento dokument je podkladem pro zjištění objemu plánovaných investic, jejichž maximální celková výše podléhá předem stanovené hranici (ze strany mateřské společnosti). (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022h)

V cash flow se následně promítne změna v hodnotě výdajů na pořízení majetku a zařízení a příjmů z prodeje aktiv. Souhrn obou změn definuje výši čistého cash flow z investičních aktivit podniku. Nástroj k řízení investic hodnotím jako spolehlivý a přesný. Výše investic lze spolehlivě odhadnout a podnik může predikovat vývoj cash flow.

Finanční činnost

Závěrečnou součástí cash flow firmy jsou změny plynoucí z finanční činnosti. V tomto směru podnik Shape Czech zahrnuje odložený daňový závazek, úvěrovou linku a splatné závazky. Celkový souhrn těchto položek určí výši čistého cash flow z finanční činnosti firmy.

9.1.4 Kontrola plnění rozpočtů

Primárním vstupem, který určuje možnost kontroly plnění rozpočtů, je optimální a efektivní nastavení analytického členění konkrétních účtů. Takové rozlišení umožňuje podniku sledovat náklady, které vzniknou v jednotlivých střediscích podniku, nebo náklady na konkrétní projekty apod. Díky analytickému členění finančních účtů je možné kontrolovat dosahování plánu. Modifikací analytiky lze kreativně upravit nebo rozšířit portfolio podrobně sledovaných ukazatelů pro potřeby jejich řízení. Příklady analytické podoby účtů firmy Shape Czech prezentuje příloha C.

Aby bylo možné zjistit míru plnění stanoveného rozpočtu a případně tyto výhledy aktualizovat, je třeba jeho plnění sledovat a kontrolovat. Kontrola dosahování rozpočtu probíhá v rámci měsíční uzávěrky. Jedná se vždy o první tři dny v novém měsíci, kdy je uzávěrka realizována. Hraniční čas k uzavření předchozího měsíce je stanoven z pozice mateřského podniku, který definuje jednotný mezní termín pro všechny divize. Důvodem je následné zpracování konsolidované účetní uzávěrky za jednotlivé pobočky.

Odpovědnými odděleními pro kontrolu přesnosti rozpočtu a jeho nepřesahování jsou finanční oddělení a controlling společnosti. Právě v rámci třetího dne účetní uzávěrky jsou vyhotovovány reportingové soubory. V rámci kontroly jsou srovnány hodnoty

z výkazu zisku a ztráty, pracovního kapitálu a cash flow, které jsou pro podnik nejdůležitějšími výkazy. Třetí den účetní uzávěrky je sestaven report na měsíční bázi s názvem flash report.

Flash report porovnává aktuální hodnoty předešlého roku, rozpočet na rok následující (probíhající) a dosahované hodnoty v současném období. Mezi kontrolované ukazatele patří prodej, materiál, přímé mzdy, nepřímé náklady výroby, pracovní kapitál, investiční výdaje a samozřejmě úroveň zisku a operačního cash flow. Výsledky jsou komparovány nejen na úrovni měsíců ale i roku. Shodný report obsahuje detailní kontrolu všech rozpočtovaných položek, které byly v rámci výkazu zisku a ztrát predikovány. Jsou zobrazeny údaje za jednotlivé dílčí rozpočty, které byly v rámci tvorby rozpočtu výkazu zisku a ztráty sestaveny (rozpočet prodeje, materiálu, lidských zdrojů, střediskových nákladů apod.). Tato část reportu srovnává konkrétní hodnoty dosahované v proběhlém měsíci s měsíčním rozpočtem. Zároveň ale dochází ke komparaci současnosti a rozpočtu dle tzv. období YTD (Year to Date). Jedná se o období, které zahrnuje současný a všechny předešlé měsíce od počátku roku kumulativně. Variance je hodnotově a poměrově vyjádřena. Závěrečná tabulka proti sobě staví:

- skutečnost aktuálního a rozpočtovaného měsíce,
- skutečnost kumulace měsíců vůči jejich rozpočtu,
- skutečnost aktuálního měsíce a hodnoty dosažené ve shodném měsíci minulého roku,
- skutečnost kumulace měsíců vůči jejich hodnotě dosažené předešlý rok.

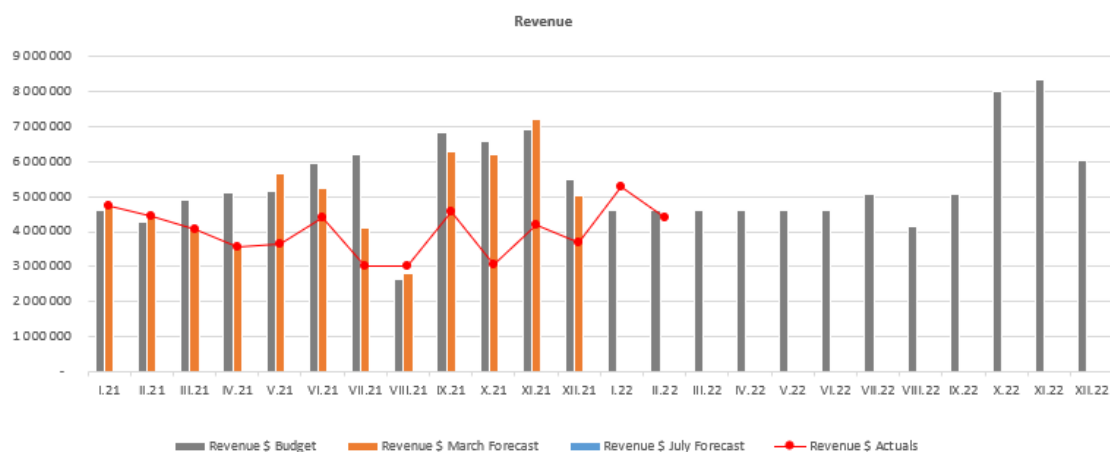
Zároveň report vyjadřuje procento podílu daných nákladů na tržbách podniku, kde je prioritou jejich pomalý růst.

V rámci čtvrtého dne měsíční uzávěrky je generován detailnější report (Europe Division Financial Reporting), zobrazující jednotlivé skupiny účtů. Jsou srovnávány konkrétní položky tvořící prodej, materiál, lidské zdroje, nepřímé náklady výroby, každé oddělení zvláště a zisk podniku. Opět dochází ke srovnávání skutečnosti, rozpočtovaných hodnot a výsledků minulého roku. Předmětem komparace je aktuální měsíc a zároveň kumulace od počátku současného roku. Dle procentuálním vyjádření lze sledovat vývoj odchýlení od předpokladu (rozpočtu) a analyzovat jeho příčiny.

Na základě zjištění z poskytnutých podkladů dochází v podniku často k vzniku odchylek. Díky analýze odchylek na měsíční bázi lze sledovat místa jejich vzniku. Pro opakující se přesahy rozpočtu by bylo vhodné aplikovat detailní kontrolní mechanismus pro jejich zamezení s cílem ovlivnit finanční výsledky podniku na konci roku. Možným podnětem by mohly být rozpočty jednotlivých oddělení podniku, které jsou sestavovány v rámci predikce výkazu zisku a ztráty. Na problematiku nepřesnosti jejich plnění bylo upozorněno i v rámci rozhovorů s finančním manažerem, Ing. Jindřichem Hruštincem.

Pro konkrétní vybrané položky je sestaven graf prezentující vzniklé hodnoty. Příkladem je znázornění vývoje prodeje během posledních dvanácti měsíců, které uvádí obrázek č. 11. Šedý sloupec promítá hodnotu, která byla vytvořena v rámci rozpočtu. Oranžový sloupec představuje forecast podniku. Forecast podniku udává zpřesnění vytvořeného rozpočtu. Jeho hodnota je stanovena v průběhu roku na základě sledování vývoje plnění vytvořeného rozpočtu a vlivů, které by na jeho dosažení mohly negativně působit. Společně je v grafu promítnuta aktuálně dosahovaná hodnota prodeje, kterou reprezentuje červený spojnicový graf.

Obr. 11: Graf vývoje prodeje podniku v letech 2021 a 2022 (v USD)



Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022ch)

Tímto způsobem jsou prezentovány všechny zmíněné kontrolované složky prodeje, materiálu, lidských zdrojů, nepřímých nákladů výroby, každého oddělení zvláště a zisku podniku.

Report Europe Division Financial Reporting má mnoho dalších možností, jak lze na sledovaná data nahlížet. Detailní rozpracování nabízí možnost komparace z pohledu:

- pololetí,

- čtvrtletí,
- zákazníků.

9.2 Kalkulace – metody a nástroje využívané při cenovém rozhodování

Kalkulace je multifunkčním nástrojem, který za pomoci přiřazování nákladů vytváří výslednou hodnotu oceňovaných položek. V podniku Shape Czech jsou kalkulace využívány k cenotvorbě výsledných výrobků, tedy nárazníků. Slouží k řízení po linii výkonů. Ve firmě je aplikována kalkulace ABC, která přiřazuje jednotlivým aktivitám jejich nákladové zatížení.

Podnikové kalkulace jsou spojeny i s tvorbou rozpočtů podniku. Jak bylo zmíněno, rozpočet výkazu zisku a ztráty vychází z predikce tržeb (prodejů), které jsou určeny na základě vstupních informací ze třech zdrojů. Těmito informačními vstupy jsou údaje poskytované od:

- Externí organizace IHS, zabývající se průzkumem trhu a zákaznických preferencí.
- Zákazníků dle vlastního předpokladu na základě průzkumu trhu, predikce prodejnosti daných modelů aut a preferencí spotřebitelů.
- Historické zkušenosti podniku.

Právě nadefinování objemu prodejů poskytuje podniku možnost ocenit své tržby pro výhled následujícího roku. Stanovení hodnoty tržeb se odvíjí dle uzavřených několikaletých kontraktů se zákazníky. Kontrakty jsou uzavřeny po předešlých kalkulacích pro konkrétní projekty. Jelikož se jedná o predikci vývoje výnosů a nákladů, je nutné zahrnout do předpokladu i budoucí projekty, na které budou kalkulační vytvářeny. Plánované projekty do připravovaných rozpočtů před tvorbou jejich kalkulační zahrnovány nejsou. Automobilový (strojný) průmysl, ve kterém podnik Shape Czech působí je ve tvoření kalkulací specifický. Od zahájení kalkulační, přijetí nabídky zákazníkem, nákup speciálních nástrojů potřebných k výrobě (toolingu), výrobu prototypů, kontrolu jejich technických parametrů až k finálnímu zahájení sériové výroby nárazníků, může uplynout dlouhá doba, čítající například až dva roky.

Tvorba kalkulační je realizovaná v interním informačním systému Plexus.com. Kalkulační jsou tvořeny v jeho americké doméně z důvodu zásahu matky do následné

kontroly a schválení potřebných investic, které se nového projektu týkají. Všechna data jsou zadávána do sekce pod názvem Quote log. Pravomoci pro úpravy vlastní oddělení prodeje (sales), finanční a programové oddělení.

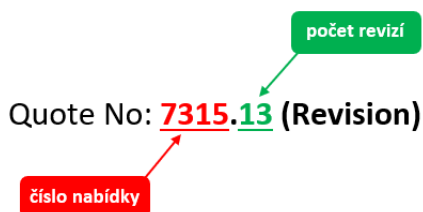
Počátek kalkulace je zahájen v momentě přijetí poptávky po náraznících do nových modelů aut či pro nové zákazníky. Celý proces sestavování kalkulace se skládá z 9 částí:

- quote,
- notes,
- quote conditions,
- equipment,
- parts,
- other costs,
- P & L,
- workflow,
- constants.

1. Quote

Quote je úvodní list, který obsahuje základní informace o kalkulovaném projektu. Na základě jeho vyplnění je kalkulaci přiřazeno specifické číslo. Každé číselné označení obsahuje v základu 4 číslice. Po provedené revizi je k číslu dané nabídky, odděleného tečkou, připojena hodnota prezentující počet uskutečněných revizí. Podobu možného označení dané nabídky prezentuje obrázek č. 12.

Obr. 12: Číselné označení nabídky a revizí aplikované v podniku



Zdroj: vlastní zpracování, 2022

První fáze kalkulace je rozdělena do 3 částí:

- customer,
- RFQ (request for quotation),
- quote.

Část věnovaná customer list obsahuje údaje o zákazníkovi, na základě jehož poptávky je kalkulace vyhotovena. V této sekci je uvedeno číslo kalkulace, detailní deskripce a název zákazníka. V další fázi RFQ se zadávají informace ohledně provedené žádosti o cenovou nabídku. Žádost obsahuje předpokládané datum zahájení kalkulace, datum odeslání nabídky, očekávané datum odběru, predikce zahájení výroby, doba trvání projektu v letech a měsících, měnu a region výroby. Závěrečná část označená jako quote obsahuje status nabídky, datum nabídky, druh nabídky, pravděpodobnost, žádoucnost a specifické přílohy.

Přiložené soubory, které jsou podkladem pro kalkulaci obsahují 3D data, procesní plány apod. Technické informace slouží k vyhotovení studie proveditelnosti a výsledné kalkulaci projektu. V detailu jednotlivých příloh lze získat přehled o obsahu veškerých podkladů potřebným pro cenotvorbu. Jedná se o výčet položek, které jsou plánovány v souvislosti s projektem. V seznamu je vždy uveden popis položky, region, druh položky, hodnota získaná prodejem, náklady na položku a rozdíl těchto dvou (net hodnota). V celkovém výčtu zde lze najít:

- ohýbačky,
- hydraulické stroje (náklady na pořízení, instalaci),
- šroubovací stanice (náklady na pořízení, instalaci, řídicí jednotky),
- řezačky (náklady na pořízení řezací hlavice),
- svářečky (náklady na pořízení, instalaci),
- robotické svařovací buňky (náklady na pořízení, instalaci, předvaření, označení),
- zkušební materiál (cívka),
- potřebný tooling (zde jsou jak náklady na jeho pořízení tak tržby z následujícího prodeje zákazníkovi, amortizace majetku),
- atd.

Závěrem je pro daný projekt v této fázi propočten provozní zisk (ztráta) v návaznosti na plánované roky realizace daného projektu. Na základě úvodního souhrnu vyhotovených podkladů je zjišťovaná doba návratnosti investice a je tedy zjištěn rok, kdy, v případě schválení projektu, bude dosahováno provozního zisku. Jedná se o bod zvratu určený na příkladu konkrétního projektu.

2. Notes

V druhém kroku kalkulace jsou zaznamenány interní poznámky a speciální instrukce. Zde jsou uvedeny informace vždy při provedení nové revize dané nabídky (quotu). Poznámka uvádí datum a důvod realizace revize kalkulace. V detailu lze uvést například:

- potvrzení obchodního oddělení,
- konsolidace,
- vylepšení,
- nové standardy pro zařízení,
- atd.

3. Quote conditions

Quote conditions, neboli podmínky cenové nabídky. Tato část cenotvorby je vyplněna pouze ke statistickým účelům. Monitoruje země, do kterých budou dané díly, související s projektem, přepravovány. Nabídka výběru je zobrazena na následujícím obrázku č. 13.

Obr. 13: Nabídka Quote conditions

Routing Conditions - Quote No 7315.13		
Magnode - Tier 2/3 <input type="checkbox"/>	Asia - China - Beijing/Changchun <input type="checkbox"/>	Asia - China - Guangzhou <input type="checkbox"/>
Asia - China - Shanghai <input type="checkbox"/>	Asia - China - Wuhan/Chongqin <input type="checkbox"/>	Asia - India <input type="checkbox"/>
Asia - Indonesia <input type="checkbox"/>	Asia - Japan <input type="checkbox"/>	Asia - Korea <input type="checkbox"/>
Asia - Malaysia <input type="checkbox"/>	Asia - Thailand <input type="checkbox"/>	Australia - Australia <input type="checkbox"/>
Europe - France <input type="checkbox"/>	Europe - Germany <input type="checkbox"/>	Europe - Italy <input type="checkbox"/>
Europe - Russia <input type="checkbox"/>	Europe - Spain <input type="checkbox"/>	Europe - Turkey <input type="checkbox"/>
Europe - UK <input checked="" type="checkbox"/>	North America - Mexico - Central <input type="checkbox"/>	North America - Mexico - North <input type="checkbox"/>
North America - USA <input type="checkbox"/>	North America - USA - North <input type="checkbox"/>	North America - USA - South <input type="checkbox"/>
South America - Brazil <input type="checkbox"/>	Executive Review - Ford/GM/FCA <input type="checkbox"/>	Executive Review - Japan/Europe <input type="checkbox"/>
Executive Review - Diversified <input type="checkbox"/>		

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic (2022i)

4. Equipment

Čtvrtou fází je zahájena samotná kalkulace. Prvotním vstupem je práce procesního inženýra. Jeho úkolem je na základě designových požadavků zhodnotit schopnost výroby. Je třeba, aby byly stanoveny všechny potřebné nástroje, a s nimi spojené postupy pro splnění technických požadavků zákazníka. V rámci procesního plánu je určena i pospolitost práce vybraných strojů na výrobku. Stanovují se i cykly výroby na daném stroji.

Každý ze strojů, který je zařazen do seznamu má v systému zadané své specifické vlastnosti a požadavky. Údaje o stroji se při jeho výběru automaticky generují do kalkulace. Takto dochází k výběru všech nástrojů potřebných k výrobě výstupu. Ideální je využít stroje, které jsou již ve vlastnictví podniku. Pokud požadovanou úpravu na dostupných zařízeních nelze z důvodu nesplnitelnosti kritérií uskutečnit, zahrnuje kalkulace jeho modifikaci či náklady na pořízení nového stroje. Přijatelnost zakázky závisí i na kapacitních možnostech výroby podniku. Díky možnosti modifikace stávajících strojů je možné v této sekci kalkulace hodnotu stroje upravit. Jeho hodnotu ovlivní nutné investice do změny jeho vlastností.

Seznam nástrojů obsahuje následující položky:

- název stroje,
- specifikace stroje,
- region,
- tržní hodnota stroje (FMV – „fair market value“),
- plocha, kterou stroj ve výrobě zaujímá,
- celková tržní hodnota včetně dalších nákladů na pořízení,
- celková zaujímaná plocha včetně dodatečných komponentů stroje,
- roční odpisy,
- ostatní roční náklady (energie, údržba a opravy)
- procento pevného využití stroje,
- procento proměnného využití stroje.

Při zadávání podstatných informací o využitém stroji doplňuje procesní inženýr i dobu odpisů, náklady na údržbu, opravy stroje, spotřebu elektrické energie a nepřímé mzdy (například údržbáři zajišťující bezporuchový chod stroje). Zaneseny jsou i údaje týkající se časového fondu využitelnosti stroje, pracovní doby na stroji a počtu směn.

Do výkazu zisku a ztráty podniku vstupují odpisy, ostatní provozní náklady a náklady na podporu výroby.

5. Parts

Další část kalkulace je specifická pro konkrétní díly dané zakázky. Pro stanovení jejich ceny jsou propočteny výrobní náklady (materiál, lidské zdroje, externí služby) a ostatní náklady (přeprava, obaly, odpady apod.).

a) Výrobní náklady

V této fázi dochází k predikci **spotřebovaného materiálu** k výrobě předpokládaného množství dané zakázky. Zde je vzhledem k charakteru výrobku podniku, nárazníku, predikována spotřeba oceli. Základem pro kalkulaci jednicových nákladů je kusovník. Kusovník stanovuje standardní spotřebu materiálu a komponentů k produkci jednoho výrobku.

Pro potřeby kalkulace je uvedena predikce spotřebovaného množství oceli a ceny za kg. Vyplněné údaje poskytnou informaci o celkových nákladech na ocel pro 1 kus výrobku. Kalkulace probíhá postupně dle procesu výroby a účasti konkrétních strojů na opracování materiálu.

Příkladem další úpravy je přesun oceli na válcovací linku, která jej upraví do požadované mezní podoby. Pro danou linku je ze systému generován počet vyhotovených kusů výrobků za hodinu (bez přerušení provozu). V toleranci je nutné brát pracnost stroje a nutné prostoje. Výchozí informací, kterou ze systému lze získat, je i počet lidí potřebných k obsluze daného stroje (pracujících na pracovišti). Tím lze stanovit hodnotu jednicových přímých mzdových nákladů, které do kalkulace budou zařazeny.

V další fázi putuje výrobek na ohýbačku. Opět je zde zahrnut **cyklus výroby** včetně **počtu zaměstnanců**, kteří stroj obsluhují a jsou potřební k jeho chodu.

Výrobek pokračuje na svářecí podsestavu. Zde dojde ke svaření. Následuje finální sestava, kde je provedena kompletace výrobku. Na nárazník jsou přivařeny deformační zóny.

Výsledný produkt je odesílán do externí lakovny, která nanese na nárazník speciální povrch. Pro kalkulaci je předem známý náklad na lakování jednoho kusu, který bude

externí podnik fakturovat společnosti Shape Czech. Jeho výše závisí na uzavřeném kontraktu s dodavatelem.

Celý proces výroby je organizován pomocí VSM (mapy toku hodnot). Díky číselnému označení jednotlivých fází opracování materiálu je vyobrazena návaznost realizovaných kroků. Plán je vyhotoven za účelem dosažení maximální plynulosti výroby a minimalizace nákladů na přesun polotovarů mezi jednotlivými výrobními pozicemi. V poslední fázi by pak při úspěšném sestavení plánu, mělo dojít k setkání všech částí finálního výrobku ve shodném okamžiku na stejné lince. Jde o podmínku pro zajištění plynulosti kompletace.

Vypočtené jednicové náklady jsou navýšeny o marži a akumulovány. Tím je specifikována kalkulace nákladů na výrobu.

b) Ostatní náklady

Při tvorbě kalkulací jednotlivých dílů je třeba brát v potaz i **ostatní náklady**. Všechny ostatní náklady jsou podstatnou součástí finální podoby výrobku. Některé z nich vstupují dodatečně do procesní kalkulace. Jiné jsou vynaloženy na pozdější aktivity, spojené s kompletací výrobků a jejich odesláním zákazníkovi.

V této fázi kalkulace jsou propočteny náklady na:

- interní obaly (obaly potřebné pro přesun mezi výrobními pozicemi),
- zákaznické obaly (obaly sloužící k přepravě k zákazníkovi),
- doprava do externí lakovny,
- držáky na lakované díly,
- náklady na dodatečnou kontrolu vyrobených dílů (safe launch)
- svářecí drát,
- měřicí přípravky (využívané po úpravě válcem, ohýbačkou a svářečkou),
- logistická manipulace,
- svářecí přípravky,
- náklady na odpady,
- náklady na prototypy,
- cena peněz 5 %.

Většina z nich je srozumitelná a je pochopitelné jejich zahrnutí v kalkulaci produktu. Jsou zde stanoveny veškeré náklady, které nejsou předmětem základního kalkulačního

předpisu, který obsahuje procesní cenotvorba. Za bližší komentář stojí právě náklady vzniklé díky safe launch, odpady a cena peněz.

Náklady na safe launch jsou vynakládány během období jednoho roku po zahájení výroby dílů, které jsou zahrnuty v kalkulaci. Je prováděna náhodná kontrola výrobků či polotovarů. Předmětem kontroly je přesnost nastavení strojů a plnění požadavků na odchylku tolerovanou zákazníkem. Safe launch se účastní projektový specialisté, kteří jsou za splnění parametrů výroby dílů daného projektu odpovědni.

Za další specifickou položku lze považovat odpady. Jejich hodnota je záporná, jelikož vyjadřuje částku, kterou podnik získá prodejem kovového odpadu. Vzniklým odpadem mohou být odstrižky ocelové cívky při vyrážení otvorů a podobný odpad, či vyřazené kusy výrobků nesplňujících stanovená kritéria (zmetky).

Cena peněz je v kalkulaci zahrnuta ve výši 5 %. Jedná se o finanční vyjádření části amortizace všech odepisovaných nástrojů. Hodnotou je promítnuto financování pro odpisy.

Přehled dodatečných nákladů vždy zahrnuje:

- druh nákladu,
- detailní popis,
- rok trvání nákladu,
- výši nákladů (celkových nebo jednicových),
- výši výnosů (celkových nebo jednicových),
- celkové náklady vzhledem k poptávanému množství,
- celkové výnosy,
- zisk/ztrátu.

c) Stanovení ceny, zisku

Poslední důležitou součástí kalkulace jednotlivých specifikovaných dílů je stanovení ceny. Zde je zobrazen cenový vývoj po jednotlivých letech. Přehled cen představuje:

- pořadí let, na které bude zakázka uzavřena,
- % slevy pro zákazníka,
- cenu výrobku (výnosy),
- celkové jednicové přímé náklady,
- celkové jednicové nepřímé náklady,

- celkové jednicové náklady na odpady,
- celkové jednicové dodatečné náklady,
- celkové jednicové provozní náklady (standard),
- procentuální objem odpadů,
- výši zisku/ztráty.

Částka je do kalkulace zadávána manuálně. Automatizovaný proces porovná určenou hodnotu s výší nákladů na daný druh výrobku. Celkové náklady jsou stanoveny jako součet provozních nákladů, ostatních dodatečných nákladů, nepřímých nákladů a nákladů na odpad (scrap). Provozní náklady jsou stanoveny jako standardní. Ostatní náklady zahrnují kalkulované obaly, dopravu a další zmíněné položky tohoto druhu. Nepřímé náklady vycházejí ze zkušenosti organizace. Jejich výše je definována jako 10 % z prodejní ceny výrobku. Jedná se o všechny nepřímé náklady, které jsou vynaloženy, aby byl podnik schopen díly vyrábět, ale přímo se výroby neúčastní. Jde především o administrativu firmy. Příkladem oddělení, ve kterých tyto náklady vznikají jsou:

- finanční oddělení,
- oddělení prodeje,
- oddělení nákupu,
- IT oddělení,
- projektové oddělení,
- personální oddělení.

Výše nákladů na zmetky je také určena na základě zkušenosti podniku. Lze tvrdit, že 1,5 % z produkovaného objemu výrobků neprojde kontrolami a stane se odpadem. Hodnota těchto nákladů je vypočtena ze standardních (výrobních) nákladů. V kalkulaci nelze zahrnout ty nákladové položky, které se netýkají zmetků. Může se jednat například o ostatní náklady zahrnující balení a dopravu, které při vzniku zmetku nebudou využity.

Do propočtu ceny je zahrnuta i sleva pro zákazníka. Výše slevy závisí na podmínkách uzavřeného kontraktu. Výstupem je stanovení procentuální výše zisku, který nám jeden prodaný kus výrobku přinese. Procentuální vyjádření je následně převedeno v souhrnné tabulce na celkové výnosy projektu během předpokládaných let jeho trvání.

6. Other Costs

Ostatní náklady zahrnuté do dalšího kroku tvorby kalkulace zahrnují položky, vznikající před samotným zahájením výroby zakázky.

Tato skupina obsahuje náklady na materiál a maturaci. Jedná se o plechové svitky, které budou využity k výrobě prototypů a zkušebních dílů, k ověření správného nastavení zařazených strojů. Na základě výstupů předsériové výroby je kontrolována přesnost nastavení strojů.

Významnou položkou ostatních nákladů jsou jednotlivé toolingy. Jak již bylo zmíněno, jedná se o nástroje, které jsou pořízeny speciálně pro splnění nároků na design daných dílů. V systému je uveden přesný seznam všech nástrojů. Obsahem detailu jsou mimo typ stroje a jeho popis i náklady na pořízení. Jeden ze sloupců tabulky srovnává vynaložené náklady s rozpočtem, do kterého byl projekt zahrnut. Závěrem jsou vzniklé náklady srovnány s plánovanými výnosy a je propočtem zisk/ztráta. Požadovaná výše zisku je 10 %. Je pravidlem, že tooling ve vlastnictví zákazníka je uhrazen po schválení dílů a jejich zařazení do série. Celý seznam a jednotlivé údaje jsou odlišeny dle let, ve kterých vzniknou.

Příkladem obsahu zákaznického toolingu jsou následující nástroje:

- sada válců,
- střihačka děr,
- sekundární kopyta k ohýbání/střihání materiálu,
- fixtury (držáky, zakladače na díly) do svářeček.

7. P & L

P & L je označením pro profit & loss, tedy výkaz zisku a ztráty. Představuje komplexní pohled na obrat daného projektu v jednotlivých letech jeho trvání. Výkaz se díky propojení dat v účetním systému generuje automaticky.

Členění výkazu se shoduje s jeho běžnou formou používanou v podniku Shape Czech. Toleruje tedy účetní principy US GAAP. Díky shodné struktuře je následně možné porovnat výsledky sestavené kalkulace s dosahovanou realitou. Jsou zde přehledně zobrazeny všechny položky, které jsou výstupy z jednotlivých částí kalkulace. Výstupem výkazu je plánovaný zisk daného projektu. Každý rok dochází ke snížení

jeho hodnoty. Důvodem meziročního poklesu je ponížení o kontraktovou slevu pro zákazníka (1 %) a vývoj inflace.

Vliv inflace je predikován zejména na trhu mezd. Stanovená výše každoročního nárůstu mzdového ohodnocení je 7 %. Inflační změny jsou zahrnuty do kalkulace, přestože v reálu nemusí být uskutečněny.

Manažer finančního oddělení je odpovědnou osobou za kontrolu vzniklého výkazu zisku a ztráty. Hlavní body, které jsou předmětem kontroly:

- ziskovost projektu,
- podhodnocení či nadhodnocení nákladů projektu.

Právě tento výkaz je i závěrečným kritériem pro schválení realizace projektu a odeslání cenové nabídky klientovi.

8. Workflow

Workflow je označení pro schvalovací řízení, které je zahájeno na základě podkladů vzešlých z kalkulace. Přehled fází schvalovacího řízení obsahuje informace o:

- charakteru kroku,
- popisu činnosti,
- osobě odpovědné za schválení podkladů,
- osobě odpovědné za realizaci kroku,
- statusu činnosti,
- komentářích.

Celý proces se skládá z 8 kroků, které prezentuje obrázek č. 14.

Obr. 14: Schvalovací řízení (workflow) kalkulace vybraného projektu firmy

Step Description	Action Description		Action Assigned To
Prepare Quote	Quote Started - Diversified Products	✓	"Cost Estimator" [View Assigned Users]
Team Review	Team Review		"Review Team" [View Assigned Users]
Submit to BU & Region VP	Team Submitted for Regional VP		"Equipment Region Responsible Users" [View Assigned Users]
	Team Submitted for BU VP Approval		"Approved By" [View Assigned Users]
Finance Audit	Finance Audit		Menke
Pending Customer Approval	Pending Customer Approval		"Review Team" [View Assigned Users]
Won - Pending Post Award BPP	Won - Pending Post Award BPP	✓	"Cost Estimator" [View Assigned Users]
Won - phase 0 Exit Review	Phase 0 Exit Review Notification		"Cost Estimator" [View Assigned Users]
	Phase 0 Exit Review Meeting	✓	"Cost Estimator" [View Assigned Users]
	Phase 0 PM Phase 0 Exit Approval		"Sales Coordinator" [View Assigned Users]
Won - Waiting for Budget Setup	Won - Waiting for Budget Setup		Quote Budget Setup [View Group Members]

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022i)

1. Odpovědná osoba, která sestavuje kalkulaci, ji zahájí. Cenové nabídky je přiděleno číslo, či je označena počtem revizí. Autor kalkulace vlastní podklady, které je nutné obdržet před zahájením kalkulace. Jedná se o informace ohledně specifických požadavků zákazníka na kvalitu, logistiku apod. Nejpodstatnější částí je studie proveditelnosti, která je zpracována procesními inženýry. Na základě studie je stanoveno, zda je podnik schopen požadavky zákazníka uspokojit. Vše závisí na dostupné kapacitě výroby a její vybavenosti. Je důležité provést i kapacitní studii. Ta stanovuje, zda je možné využít k výrobě stávající stroje, či bude nutné investovat do nového vybavení. Při volbě pořízení nových strojů, je potřeba zhodnotit rozmístění výroby (layout). Díky layout může být rozhodnuto o dostatečné/nedostatečné kapacitě pro umístění vybavení. Významnou otázkou je i tolerance přesnosti výroby. Pokud podnik není schopen výrobky vyhotovit se splněnou tolerancí odchylky, je třeba o její změně jednat. V případě, že změna odchylky nebude ze strany zákazníka odsouhlasena, je potřeba ho upozornit na případné navýšení nákladů, vzhledem k předpokladu vysoké zmetkovosti.
2. Ve fázi týmové kontroly je kalkulace konzultována manažery jednotlivých oddělení napříč podnikovou strukturou. V rámci této fáze jsou organizovány pravidelné týdenní schůzky. Zde je celková kalkulace kontrolována a komentována. Pro účely schůzky existuje tzv. quote review agenda. Agenda

obsahuje standardní seznam bodů, které jsou u každé kalkulace konzultovány. Vznikla pro stručný přehled podstatných částí kontroly a jako prevence proti její neúplnosti. I malé opatření může mít velký dosah. Manažerské účetnictví tímto krokem eliminovalo chybu lidského faktoru. V závěru by měla být kalkulace týmově schválena a podpořena tak realizace projektu.

3. Na základě týmového schválení kalkulace je stanoven souhlas více prezidentky společnosti.
4. Kalkulace je předána ke kontrole do mateřského podniku společnosti Shape Czech. Zde je posuzována globální konzistence kalkulace. V jeho pravomoci je rozhodnutí o nutnosti schválení kalkulace ze strany tzv. leadership council. Jde o nejvyšší řídicí orgán podniku. Kontrola z jejich strany závisí na vlastnostech projektu:
 - velikost obrátu projektu (platí pro příliš malé i příliš velké projekty),
 - výše investic (platí pro nadměrnou výši investic, nad 1 500 000 USD),
 - ziskovost projektu (platí pro příliš nízkou ziskovost projektu, pod 100 000 USD).
5. V této chvíli je možné vytvořenou kalkulaci zaslat zákazníkovi ke schválení.
6. V další fázi mohou nastat dvě možné situace:
 - zákazník nabídku přijme,
 - zákazník nabídku odmítne.

Pokud je nabídka ze strany zákazníka zamítnuta, dochází ke kompletní úpravě celé kalkulace od samého začátku.

7. V případě, že je zakázka schválena, podnik daný projekt vyhrává. Zakázka je následně předána projektovému týmu. Tato situace je v procesu označena jako fáze 0. Projekt v této chvíli startuje, určí se termínové plány a rozešlou se poptávky dodavatelům.
8. Závěrem je stanoven rozpočet projektu, vycházející ze sestavené kalkulace. Rozpočtové omezení je zaneseno finančním oddělením do interního informačního systému podniku a projektu je přiděleno specifické označení (accounting job). Díky analytickému rozlišení lze sledovat plnění stanoveného rozpočtu (kalkulace).

9. Constants

Závěrečná část kalkulace predikuje vývoj konkrétních konstant, které ovlivní výsledný zisk kalkulovaného projektu. Především se jedná o alokaci nepřímých nákladů. Cílem je stanovení míry režijních nákladů (nájem, energie apod.), kterou bude daný projekt muset pokrýt. Míra je určena pomocí kalkulačních konstant. Jsou zde stanoveny konstanty na čtvereční metr. Každý stroj, který je součástí kalkulace, zaujímá specifický prostor. Díky konstantám mohou větší stroje více přispívat na režijní náklady podniku.

Konstanty jsou sestavovány jednou ročně, po sestavení rozpočtu na následující rok, ve kterém je výše celkových režijních nákladů predikována. Tento způsob kalkulace lze na základě teoretických podkladů označit za přírážkovou kalkulaci. Režijní náklady jsou rozdělovány například na základě přímých mezd. Zadávaná hodinová mzda je průměrem ohodnocení všech pracovních pozic podniku.

Údaje zadávané do seznamu konstant prezentuje obrázek č. 15.

Obr. 15: Kalkulační konstanty přírážkové kalkulace

Quote Constants						
Constant	Czech			US - Stampings		
	Value	Default	Escalation Rate	Value	Default	Escalation Rate
Direct Labor Rate	7.03 EUR	7.03 EUR	1.03 1.07	20 USD	20 USD	1.04 1.04
Setup Labor Rate	7.03 EUR	7.03 EUR	1.03 1.07	20 USD	20 USD	1.04 1.04
Insurance Rate				9500 USD	9500 USD	1.05 1.05
Workers Comp	0.34	0.34	1 1	0.02	0.02	1 1
Retirement Rate				0.08	0.08	1 1
Tax Rate				0.1	0.1	1 1
Manufacturing Support	282 EUR	282 EUR	1 1	100 USD	100 USD	1 1
COGS Support Allocation	551 EUR	551 EUR	1 1	84 USD	84 USD	1 1
SGA Allocation	0.1	0.1	1 1	0.1	0.1	1 1

Reload Defaults

Currency	Exchange Rate	Current Rate
USD	1	1
EUR	0.85024	0.908900866

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022i)

Celkový proces kalkulace je v podniku velmi sofistikovaný. Jeho propracovanost a detailnost přináší podniku možnost zahrnout všechny náklady, které při výrobě daných produktů mohou vzniknout. V tomto ohledu nevidím žádný prostor, který by mohl být eliminován případným zlepšením tvorby kalkulací. Podnik by se v současné době měl snažit maximálně využívat výrobní kapacitu, rozumně investovat do

modifikací strojů. Jeho přední snahou by mělo být maximální přijímání zakázek do úrovně svých kapacitních omezení.

9.3 Rozhodovací úlohy s krátkodobým efektem

Rozhodovací úlohy s krátkodobým efektem se v podniku Shape Czech zakládají na:

- analýze bodu zvratu,
- úlohách „buď anebo“.

V současné situaci, kdy trh automobilového průmyslu v Evropě stagnuje z důvodu nedostatku mikročipů, vlivu pandemie covid – 19 a rusko – ukrajinské války, nemá podnik stanovenou žádnou bezpečnostní marži. Aktuálně se firma Shape Czech nachází pod hranicí tržeb, které generovala před 4 lety. Během tohoto období došlo ke snížení tržeb o 60 %. Každý další pokles obratu působí tlak na snižování nákladů podniku k dosažení bodu zvratu a k prevenci ztrátovosti.

9.3.1 Analýza bodu zvratu

Podnik má pro tento typ rozhodovací úlohy speciální nástroj, který slouží k analýze bodu zvratu. Jedná se o Europe sensitivity report. Lze tedy usuzovat, že je sestavena analýza citlivosti. Nástroj zkoumá vliv změny sledovaného výsledku při proměně jeho veličin. Stanovení momentu počátku generování zisku je i součástí kalkulace projektu (jak bylo zmíněno v subkapitole 9.2).

V rámci krátkodobého rozhodování je využit výkaz zisku a ztráty v upravené formě. Opět se pohybujeme v prostředí MS Excel. Podnik provádí modelaci změn obratu a jeho následného vlivu na náklady podniku. Při úpravách prodejů se sleduje předpokládaná výše generovaného zisku. V rámci této modelace je možné stanovit bod zvratu. Predikce probíhá na měsíční bázi. Vzhledem k externím vlivům, působícím na tržby podniku, je bod zvratu pro každý měsíc v jiném okamžiku.

Vytvořený nástroj porovnává současné hodnoty oproti stanovenému rozpočtu pro shodný rok. Případný pokles je vyjádřen procentuálně a je vypočtena předpokládaná výše tržeb při nastalé situaci. Výše odchylky je definována na základě tvořeného forecastu podniku, tedy zpřesnění vytvořeného rozpočtu. V rámci této podoby výkazu zisku a ztrát je uvedeno detailnější dělení jednotlivých položek výkazu. Všechny položky nákladů jsou vyjádřeny poměrem vůči tržbám. Právě tento poměr stanovuje

procentní převýšení výnosů nad náklady a výši generovaného obrátu. V seznamu jsou barevně odlišeny ovlivnitelné (variabilní) a neovlivnitelné (fixní) náklady, aby bylo na první pohled zřejmé, které náklady je možné upravit. Níže v reportu jsou specifikovány fixní náklady připadající konkrétním zákazníkům a jejich poměr vůči výnosům. Rozdíl hrubého zisku a fixních nákladů, tvoří provozní zisk (ztrátu) podniku, který je v rámci reportu také prezentován. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. 2022j)

Lze uvést příklady případných opatření, které vzejdou z akčních plánů podniku, pokud je třeba snížit variabilní náklady firmy pro navýšení generovaného zisku. Vliv jednotlivých opatření by bylo vhodné kalkulovat. Podnik může ovlivnit:

- Pozastavení vyplácení čtvrtletního motivačního bonusu.
- Snížení sazeb pro pracovní neschopnost či překážky na straně zaměstnavatele (kompenzace).
- Snížení mezd v konkrétním měsíci o určitý počet zaměstnanců (ve výrobě, administrativě a podpoře výroby).
- Odstranění nákladů na restrukturalizaci.

Jednou z komplikací odhadování změn obrátu je charakter tržeb firmy Shape Czech. Jedná se o podnik působící v automobilovém průmyslu, který spolupracuje s předními výrobci automobilů. Výše generovaných tržeb závisí na jejich odbytu. Poptávku po produktech není možné významně ovlivnit. Zákazník firmy není běžný spotřebitel, kterého je možné ke koupi motivovat marketingovou kampaní. Proto je stimulační působení na tržby podniku nemožné. Vše závisí na poptávce běžných spotřebitelů po výrobcích automobilek, do kterých Shape Czech dodává své nárazníky. Z důvodu neovlivnění tržeb zůstává možností firmy změnit (snížit) variabilní náklady k dosažení vyšších výnosů nebo maximalizovat příjem zakázek dle kapacit podniku.

Při změně výše výnosů dochází k přímo úměrnému ovlivnění variabilní nákladů. Čím více tržby rostou a náklady zůstávají neměnné, či rostou pomaleji, tím více ziskový je podnik. Analýza bodu zvratu stanovuje, v jakém okamžiku dojde k rovnosti nákladů a výnosů. Je stěžejní, aby ziskovost zůstala neměnná, případně rostla. Pokud dojde k poklesu generovaného zisku, je důležité začít snižovat náklady.

Pro snížení nákladů je nutné vytvořit akční plán, který přinese návrhy na konkrétní opatření v aktuální dobu, kdy je potřebný. Příkladem akčního plánu zacíleného na snížení variabilních nákladů může být propuštění stanoveného počtu pracovníků.

Sestavený plán tohoto typu musí obsahovat detailní přehled o jednotlivých výpovědích pro konkrétní zaměstnance. Tím je možné vyčíslit přesnou úsporu nákladů.

9.3.2 Úlohy „bud’ anebo“

V úlohách krátkodobého rozhodování figurují také rozhodovací úlohy „bud’ anebo“. Při jejich aplikaci je rozhodováno ohledně způsobu výroby. Lze hovořit o úplné, částečné vlastní produkci nebo outsourcingu (externí výrobě).

Tento rozhodovací proces se opět prolíná se sestavováním kalkulací. Způsob výroby je stanoven již v rámci modelace cenové nabídky, kde je charakter výroby uveden v seznamu jednotlivých kroků (procesů). V této fázi je nadefinováno, jaké výrobní procesy budou realizovány vlastní produkcí, a které outsourcovány. Pro potřeby srovnání nákladů spojených s odlišným obsahem dodání jsou provedeny dvě revize, které kalkulují obě možnosti. Toto rozdělení není vždy pravidlem. Revizi pro outsourcing lze vyhotovit i na základě zkušeností kalkulanta nebo dle specifického požadavku zákazníka.

Z hlediska charakteru předmětu podnikání firmy Shape Czech je zřejmé, že **úplnou vlastní činností** bude zajišťováno mechanické opracování oceli. Většina zákazníků realizuje tzv. milk runy (pravidelné svozy). Pro tyto zákazníky je možné dodávat kompletní výrobky vyhotovené vlastní činností s neměnnými náklady na přepravu. Snahou zůstává maximální realizace úplné vlastní produkce. Důvodem je i neefektivní využití kapacit továrny, které je indikováno výrazným poklesem zisku v posledních letech.

Dodatečné požadavky zákazníka, na lakování dílů a výrobu plastů, jsou plněny **externě (outsourcovány)**.

Možnou situací, která vede v **částečné vlastní produkci**, je vyčíslení nadměrné výše nákladů na dopravu nárazníků. Následná úvaha vede k možnosti přemístění finální kompletace do externích skladů poblíž provozu zákazníka. Důvodem je nevyhovující uložení nárazníků do přepravních obalů. Přepravní náklady kompletních nárazníků jsou často až čtyřikrát vyšší než při přepravě oddělených komponent. Finální kompletace v blízkosti zákazníka, je vhodná pro nízkou frekvenci závozů. Separovaným odesláním nárazníků a tzv. crash canů (deformačních zón), vznikají významné úspory přepravních nákladů. Jejich rozměrové vlastnosti jsou pro skladovatelnost výhodnější. Nárazníky

jsou zkompletovány u dodavatele a doručeny jménem firmy Shape Czech konkrétnímu zákazníkovi. Z finančního hlediska následně plyne rozdílnost ve fakturaci zákazníkovi.

9.4 Rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem

Rozhodovací úlohy s dlouhodobým efektem se týkají investování, které je v organizaci realizováno. V rámci podniku Shape Czech jsou rozlišovány dva druhy investic:

1. investice projektové,
2. investice zlepšovací.

9.4.1 Projektové investice

Projektové investice se týkají tvořených kalkulací, ve kterých je třeba případné investice do výrobních zařízení uvádět. Vznik investic v rámci kalkulace souvisí s potřebou specifické úpravy výrobků dle potřeb zákazníka. Pokud daný úkon není možné provést s využitím stávajících možností strojů, které již ve vlastnictví podniku jsou. Výše investice je jedno ze stěžejních schvalovacích kritérií při kontrole mateřskou společností. Seznam plánovaných investic vstupuje do cash flow přes CAPEX podniku.

Pravidlem je, že optimální množství investic pro konkrétní divizi je maximálně 5 % z obrátu společnosti. Z pohledu mateřské společnosti je stanovena hranice, při jejímž překročení, podstupuje investice podrobné zkoumání nejvyšších představitelů.

K hodnocení investic slouží speciální nástroj. V přehledu projektových investic (toolingu a majetku), jsou uvedeny následující informace:

- typ stroje,
- tržní hodnota stroje,
- míra využití stroje,
- potřebná výše kapitálu,
- využitelný kapitál,
- potřebný kapitál,

Na základě seznamu položek je vypočtena celková hodnota plánovaných investic včetně amortizace. Náklady na investice a jejich předpokládané výnosy jsou následně rozčleněny dle jednotlivých let jejich vzniku.

Investice jsou hodnoceny dle jejich cash flow. Tento nástroj obsahuje roční výhled na příjmy a výdaje plynoucí z plánovaného kapitálu. V první části jsou uvedeny hodnoty jednotlivých položek kapitálu, mezi které můžeme řadit:

- pozemky,
- budovy,
- software,
- tooling,
- vybavení,
- ostatní.

Celkový součet majetku je hodnotou hrubých investic. K získání čisté hodnoty investic jsou výdaje očištěny o příjmy plynoucí z prodeje toolingu nebo vládních dotací. Další položkou, kterou je nutné zohlednit, je upravení o zdanění a změnu pracovního kapitálu. Hodnota čistých investic je přičtena ke zdanění. Výsledkem je čisté cash flow po investicích.

Závěrečná tabulka obsahuje hodnotící faktory. Je posuzována výhodnost a přijatelnost investice. V této fázi je díky předchozím informacím vypočtena:

- čistá současná hodnota investice (NPV),
- vnitřní výnosové procento (IRR),
- doba návratnosti investice (payback),
- ziskovost investice v %,
- čistý zisk z investice,
- celková hodnota investice.

Pro jednotlivé ukazatele jsou stanoveny mezní hranice přijatelnosti. Pokud daný faktor hranici nepřesáhl, pak je investice z jeho hlediska přijatelná. Tento ukazatel je následně označen zelenou barvou. Pokud je tomu naopak, a jeden z faktorů přesáhne přijatelnou mez, označí se červeně. Při překročení alespoň jednoho z omezení, je investice podrobena schválení od leadership council. Výsledné stanovisko zní „LC Review Required“.

Omezení pro specifické ukazatele prezentuje následující tabulka č. 5.

Tab. 5: Omezující podmínky hodnotících faktorů investic

Ukazatel	Hodnota	Jednotka
Čistá současná hodnota (NPV)	> 0	USD
Vnitřní výnosové procento (IRR)	> 35	%
Míra ziskovosti investice	> 10	%
Čistý zisk z investice	> 100 000	USD
Celkový objem investic	< 1 500 000	USD

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022k)

Příklad výsledného finančního zhodnocení prezentuje následující obrázek č. 16.

Obr. 16: Přehled parametrů hodnocení investic v podniku

	NPV (USD)	IRR	Payback	Payback %	Net Profit %	Annual Net Profit \$ (USD)	Total Appropriation (USD)
Financial Summary	\$2 109 603	40,3%	3,3 yrs	36,2%	10,1%	\$3 346 454	\$19 937 941
Minimum Requirement	> \$0	> 35%			> 10%	>\$100000	<\$1500000
Assumptions	LC Review Required						
Hurdle Rate							
Tax Rate	35%						

Zdroj: Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022k)

Vnitřní výnosové procento je pro podnik rozhodujícím kritériem při srovnání dvou investic. Pokud je investic více, je možné si mezi projekty vybírat na základě ukazatele IRR. Upřednostněna je výnosnější zakázka. Hodnocení rizikovosti investice v podniku prováděno není. Důvodem je spolupráce s prověřenými, důvěryhodnými zákazníky, kteří jsou předními prodejci automobilů. Proto se neočekává, že by zakázka mohla být stornována. V případě, že se tak stane, jsou vzniklé náklady kompenzovány.

9.4.2 Zlepšovací investice

Druhou možností jsou zlepšovací investice. Smyslem těchto investic je tok peněz do majetku a procesů v podniku. Jejich účelem je zefektivnění stávajícího chodu a vylepšení pracovních podmínek. Záměrem investic tohoto charakteru může být:

- technické vylepšení stávajícího stroje za cílem zkrácení výrobního cyklu,
- snížení zmetkovitosti,
- zefektivnění procesu,
- vylepšení vzduchového odsávání výparů,

- a další.

Zlepšovací investice nejsou předmětem kalkulace. Jejich výši je možné řídit. V případě nutnosti je možné je omezit, či zcela nerealizovat. Projektové investice omezit nelze.

Hodnota zlepšovacích investic je globálně stanovena v maximální výši 1 000 000 USD. Pro jednotlivé divize je opět přidělena částka ve výši procentního podílu na celkovém globálním obratu firmy. V podniku Shape Czech je hranice stanovena například na 100 000 USD. Tato částka může být použita na zlepšovací investice.

Rozhodovací proces, týkající se záměru zlepšovací investice, probíhá ve formě diskuse. Diskuse se účastní manažeři jednotlivých oddělení. V jejich zájmu je realizovat vlastní návrh na zlepšení. Jedná se o soutěž mezi odděleními. Kladené požadavky (manažerského účetnictví) na zlepšení zní:

- Doba návratnosti musí být menší než 1 rok.
- Návrh musí být lepší než jiný.

Podklady stanovující dobu návratnosti investice jsou předloženy konkrétními manažery daných oddělení. Na základě návratnosti investice je vybrán nejlepší návrh s nejkratší dobou zhodnocení. Výjimkou jsou bezpečnostní investice, které je nutné realizovat. Ty se soutěže neúčastní. Na ně jsou finance vyčleněny prioritně.

9.5 Nákladové účetnictví založené na standardech

Nákladové účetnictví založené na standardech již ze svého názvu napovídá svoji náplň. V rámci manažerského účetnictví jsou nastaveny určité standardy týkající se **nákladů, lidské práce a overhead** (náklady podpory výroby). Právě tyto standardy jsou součástí kalkulace. Jejich hodnoty určují konstanty, které se každoročně mění.

Standardní náklady jsou na měsíční bázi porovnávány s aktuálními hodnotami. Pozitivním výsledkem je dosažení nižší výše, než je stanovený standard. Překročení standardní sazby znamená nehospodárnost výroby a prostory pro zefektivnění. Například převýšení u mzdových nákladů může znamenat pomalejší výrobu. Pokud pracovník místo 2 výrobků za minutu vyrobí pouze 1, jsou náklady na jeho ocenění dvojnásobné.

Analýzu odchylek vzniklých nákladů a definovaných standardů je možné identifikovat ve výkazu zisku a ztráty. Na odchylkách je založena specifikace výkazu respektující

účetní principy US GAAP. Výkaz prezentuje aktuální hodnoty v číselném i relativním vyjádření v poměru k tržbám.

a) Standardní cena materiálu

V podniku Shape Czech jsou standardy stanoveny vždy v prosinci. **Standardní cena materiálu** tak vstupuje do následujícího roku. Veškeré vzniklé odchylky ceny materiálu jsou sledovány k datumu určení standardů.

Odchylka od standardní ceny materiálu je prezentována položkou „material price variance“, které udává rozdíl standardní hodnoty a skutečných nákladů na pořízení materiálu. Právě materiál je sledován velmi detailně. Pro analýzy cenových rozdílů je vytvářen tzv. PPV report. Rozdílná cena materiálu je rozdělena mezi konkrétní nakupované položky. Veškeré rozdíly vycházejí z účetnictví a jsou tudíž prokazatelně podložené. Report sumarizuje data zobrazující:

- číslo dílu,
- nákladové středisko zákazníka (odlišení charakteru materiálu – plast, nárazník apod.),
- náklady na pořízení materiálu,
- standardní náklady materiálu,
- odchylka kurzového rozdílu oproti standardu (také stanoven na konci roku),
- cenový rozdíl,
- průměrné jednotkové náklady,
- standardní jednotkové náklady,
- rozdíl jednotkových cen,
- procentuální vyjádření difference.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. 20221

b) Standardní cena lidské práce

Cena lidské práce je shodně stanovena na konci roku. Standardní mzdová sazba je určena na základě dat z rozpočtu na následující rok. Její hodnotu udává průměrná hodinová sazba. S její výší je pracováno při sestavování kalkulací. Společně s výrobním cyklem stroje je možné zjistit přímé náklady na zaměstnance, který ho obsluhují.

Odchylku standardu a reálných hodnot lze zjistit díky specifickému členění výkazu zisku a ztráty. Komparace položek shipped labor/earned labor/actual labor, představuje

odchylky. Standardní mzdy na produkci podniku (earned labor) a na odeslané kusy (shipped labor) jsou porovnány s aktuálními hodnotami (actual labor). Na základě tohoto srovnání lze stanovit efektivitu práce podniku. Efektivita bude určena poměrem standardu vůči skutečným nákladům. Výsledek prezentuje míru neplnění výrobních norem. Tím dochází ke zvýšení nákladů společnosti.

c) Standardní cena overhead

Poslední standardizovanou položkou jsou **náklady spojené s podporou výroby (overhead)**. Jedná se o veškeré náklady vznikající v souvislosti s podpůrným chodem výroby. Overhead také vychází ze sestavovaného rozpočtu na následující rok. Alokační konstanty jsou shodné s kalkulacemi.

Celkový rozpočet na overhead je rozdělen na 1 čtvereční metr. Výše režijních nákladů je alokována na základě stanovené rozlohy stroje. Následně dojde k určení doby provozu pro následující rok. Její výše respektuje nutné přestávky na seřízení, pravidelný servis a možné procento odstávek při poruše či výpadku elektrické energie. Na základě doby provozu je možné stanovit standardní hodinovou sazbu stroje. Celková výše vypočtených nákladů by měla pokrýt provozní náklady na výrobu smluveného objemu výrobků.

Vzniklé odchylky skutečnosti a standardních nákladů prezentuje výkaz zisku a ztráty. Srovnány jsou hodnoty shipped manufacturing overhead, earned manufacturing overhead a actual manufacturing overhead. Standardní náklady produkce (earned overhead) a náklady na odeslané kusy (shipped overhead) jsou srovnány s aktuální výší nákladů (actual overhead).

9.6 Reporting

Reporting je podstatnou součástí manažerského účetnictví. Vývoj reportingu a ostatních nástrojů byl ovlivněn historickou změnou pohledu firmy na řízení jejího chodu.

Prvotní orientace byla zaměřena na kontrolu prodejů (historicky – obchodní způsob řízení). Docházelo k predikování smluvených kontaktů s cílem zajistit prospěch podniku. Následně se pozornost obrátila k personálnímu řízení. Snahou bylo maximálně motivovat zaměstnance a vytvořit příjemné pracovní prostředí. Současný pohled manažerského účetnictví je směřován na provozní řízení. Pro dosažení efektivního řízení jsou využívány specifické nástroje reportingu podniku.

Reporting je důležitou součástí manažerského účetnictví podniku Shape Czech. Díky jeho využití je možné sledovat vývoj faktorů působících na prosperitu a hospodárnost podniku. Základním principem je poskytnutí komparace rozpočtu s jeho aktuálním plněním. Následná analýza odchylek napomáhá identifikovat vzniklé mezery, zjistit jejich příčiny a přijmout opatření proti opakovanému vzniku. Sledováním vývoje je možné tvořit trend, na jehož základě je následně predikován vývoj podniku. Teoretické vymezení reportingu v subkapitole 6.6, koresponduje s praktickým využitím v podniku Shape Czech.

Sestavované reporty podléhají Všeobecně uznávaným účetním principům (dále jen „US GAAP“). Za účelem sjednocení reportů pro jejich plynulou konsolidaci, jsou položky výkazů prezentovány v amerických dolarech (USD), a anglickém jazyce.

Podnik vyhotovuje výkazy na měsíční i roční bázi. Odlišuje také externí a interní uživatele svých informací. Základní skupinou předkládaných výkazů jsou standardní reporty tvořené v rámci účetní závěrky podniku. Obsahují výkaz zisku a ztráty, rozvahu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Informace, které poskytují tyto reporty, jsou určené pro externí (banky, dodavatele, odběratele apod.) i interní (zaměstnanci) uživatele. Vzhledem k velikosti podniku podléhají výkazy auditu. Povinnost jejich vyhotovení je stanovena dle zákona č. 563/1991 Sb., zákon o účetnictví.

Na interní úrovni podniku se pracuje se specifickými reporty. Sledují se různé aspekty ovlivňující finanční situaci podniku. Jejich struktura koresponduje s globálně stanovenými pravidly od mateřské společnosti a s účetními principy US GAAP.

Jedna z funkcí reportingu již byla v rámci praktické části diplomové práce nastíněna v subkapitole 9.1.4. Je zde prezentován způsob kontroly plnění rozpočtu (report o odchylkách). Jedná se o jednu z hlavních náplní reportingu podniku. Ostatní příklady účelových reportů, které podnik tvoří jsou:

- report pro výpočet čtvrtletního bonusu,
- zjednodušený report výkazu zisku a ztráty,
- report pracovního kapitálu.

Výstupy reportů jsou prezentovány mateřské společnosti na měsíční bázi, během tzv. global finance review. Účastníci prezentace jsou manažeři jednotlivých oddělení,

prezentující výsledky střediska, za které jsou odpovědni, a vrcholový management mateřské společnosti.

Reporting podniku je tvořen velmi detailně a je užitečným podkladem manažerského účetnictví. Jeho přizpůsobení aktuálnímu dění napomáhá realizaci včasných rozhodnutí a přijetí patřičných opatření. Účelnost a praktičnost reportů potvrzuje dlouholetá praxe podniku.

9.6.1 Report pro výpočet čtvrtletního bonusu

Tento report byl účelově vytvořen k zjištění výše čtvrtletního bonusu. Procentuální výše bonusu je vyplácena všem zaměstnancům jednotlivých divizí. Výše čtvrtletního bonusu je tvořena fixní a variabilní částí. Fixně je přiděleno 0,5 % z hodnoty globálního provozního zisku. Variabilní část je určena mírou plnění 5 stanovených klíčových ukazatelů výkonnosti podniku (KPI). Je kalkulováno s poměrnou částí, tzv. „PPM – jednou miliontinou“ dosažené výše ukazatele vůči konsolidovaným hodnotám.

Mezi ukazatele KPI jsou v podniku Shape Czech zařazeny:

- zmetkovitost,
- pozdě dodané díly,
- odpadovost,
- počet úrazů,
- říditelné (ovlivnitelné) náklady (spotřeba materiálu, cestovné, opravy a udržování apod.).

Cílem reportu je výpočet a sledování vývoje výše čtvrtletního bonusu. Pozornost je věnována také klíčovým indikátorům, u kterých je snahou podniku jejich snižování v porovnání s rozpočtovanými hodnotami. Bližší představení reportu podniku Shape Czech publikuje Růžičková (2020). Vývoj položek říditelných nákladů během jednoho čtvrtletí a jeho grafickou prezentaci lze najít v příloze E. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022m)

9.6.2 Zjednodušený report výkazu zisku a ztráty

Připravovaný report výkazu zisku a ztráty respektuje interní potřeby a účetní principy US GAAP. Jeho struktura se od běžné podoby, poskytované externím uživatelům v rámci účetní závěrky, liší. Výkaz v úvodu sumarizuje veškeré výnosy, které tvoří

realizované tržby. Následuje detailní členění nákladů na pořízený materiál, mzdy, ostatní provozní náklady a nepřímé náklady (administrativní). Report komparuje hodnoty nákladů a výnosů, mezi skutečností a rozpočtem, a prezentuje vzniklé rozdíly. Detailní popis hodnocení tohoto výkazu společnosti Shape Czech viz Růžičková (2020). Report je prezentován přílohou F. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022n)

9.6.3 Report pracovního kapitálu

Report pracovního kapitálu souvisí se sestavováním výkazu cash flow. Jeho tvorba je realizována i při sestavování rozpočtu podniku Shape Czech. Princip stanovení rozpočtu pracovního kapitálu byl představen v subkapitole 9.1.2, věnované rozpočtované rozvaze.

Účelem tvořeného reportu je sledování vývoje položek pracovního kapitálu a srovnání s rozpočtovanými hodnotami. Návaznost na rozpočet je názorným příkladem propojení manažerského účetnictví a reportingu. Podrobnější kroky sestavování reportu pracovního kapitálu podniku Shape Czech uvádí Růžičková (2020). Jeho struktura je zobrazena v příloze G. (Shape Corp. Czech Republic, s.r.o., 2022o)

9.7 Vliv světového dění na modifikaci metod a nástrojů využívaných manažerským účetnictvím

Během posledních 4 let se ve světě stalo několik zásadních událostí, které, ovlivnily nejen jeden podnik. Některé firmy naopak nebyly dotčeny vůbec, vzhledem k charakteru svého podnikání a struktuře zákazníků. Jiné naopak situace ve světě ovlivnila natolik, že to znamenalo pozastavení jejich funkce, krach, ukončení provozu nebo jeho částečné omezení. V případě podniku Shape Czech se vlivy externího prostředí projeví ve významné míře. Podnik se během předchozích 4 let nachází v nelehké situaci a jeho prosperita významně klesla až o 60 %. S takovou situací přicházejí nové pohledy na věc, nutnost řešení nelehkých situací a konání obtížných rozhodnutí.

Největší vliv na chod podniku měly a mají 3 události:

1. nedostatek mikročipů,
2. pandemie covid – 19,
3. rusko – ukrajinská válka.

S predikcí zdražení jednotlivých komponent, potřebných k výrobě nárazníků vzniká v podniku nový nástroj analyzující vývoj inflace. Ten doposud využíván nebyl. Vývoj inflace je sledován v porovnání s předchozím rokem. Cenový růst je monitorován nejen u materiálu. Významný růst inflace působí i na využívané služby, které své ceny budou zvyšovat. Pochopitelně má vliv i na další náklady podniku. Náklady na pořízený materiál doposud běžně zaujímaly přibližně 50 % celkových nákladů. Nyní se podíl nákladů pohybuje přes 60 %.

Inflace je sledovaná i specificky po jednotlivých zákaznících. Analyzuje se navýšení ceny o inflaci a hodnota k úhradě zákazníkem. Výsledkem srovnání je ztráta zapříčiněná inflačním růstem. Dopad inflace povede s vysokou pravděpodobností k závažnému odlišení od rozpočtovaných hodnot.

9.7.1 Nedostatek mikročipů

Nedostatek mikročipů zasáhl téměř celý svět. Tuto situaci ovlivnilo několik faktorů. Jedním ze souvisejících vlivů je i pandemie covid – 19. Ta přinesla navýšení poptávky po spotřební elektronice, kde jsou mikročipy využívány. Z důvodu zvýšené poptávky nestihli výrobci včas zareagovat a produkce mikročipů se zpomalila. Dodávky současně zkomplikovaly i omezení zavedená kvůli pandemii či nedostatku zaměstnanců.

Absence čipů nejvýrazněji ovlivnila právě automobilový průmysl. Výrobci aut začali, z důvodu nedostatku polovodičů, omezovat výrobu. Tím došlo k poklesu poptávky po náraznících firmy Shape Czech. Pozastavení provozu automobilek se projevilo postupně. V první fázi byly odběry ve stejných předpokládaných výších. Docházelo totiž k předzásobením výroby zákazníků. Následoval úpadek, který měl vliv na finanční výsledky firmy. Současně došlo ke zlepšení situace s polovodiči a výše prodejů pozvolna rostou.

9.7.2 Pandemie covid-19

V rámci pandemie covid-19 byl na měsíční bázi sledován vývoj počtu nemocných zaměstnanců. Tento ukazatel pomohl podniku s včasnou reakcí na nedostatek pracovních sil, hledání jejich náhrady v případě nepřítomnosti nebo možné omezení provozu podniku. Sledováním počtu nemocných měla firma možnost čerpat příspěvky od státu. Ty byly vypláceny jako podpora při omezení provozu v době pandemie.

Příspěvek zaměstnavatelům byl vyplácen na základě programu antivirus od ministerstva práce a sociálních věcí. Z programu byl využit program B. Ten stanovuje, že:

„Je určený pro firmy, které nemůžou fungovat naplno, protože mají významný počet zaměstnanců na ošetřovně nebo v karanténě, mají omezené vstupy nezbytné k jejich činnosti (například z důvodu pandemie chybí nějaká součástka, ze které firma vyrábí svůj produkt), nebo je z důvodu pandemie omezená poptávka po službách či produktech firmy. Výše příspěvku z režimu B je 60 % vyplacené náhrady mzdy, včetně pojistného, maximálně 29 000 Kč měsíčně na zaměstnance.“ (Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2022)

Proplácení finanční podpory probíhalo na základě jmenného seznamu s detailními informacemi o zahájení absence. V současné době stále přetrvává vyšší absence. Dle statistik je zřejmé, že z 25 % absence je 80 % nepřítomnosti zapříčiněno onemocněním covid-19. Podnik by tedy ve sledování vývoje situace měl nadále pokračovat.

9.7.3 Rusko – ukrajinská válka

Spor mezi Ruskem a Ukrajinou je nejaktuálnější hrůznou událostí, která zasáhla svět. Dotkla se nejen velkých firem, které měly své zájmy na území Ruska a Ukrajiny, ale i běžných spotřebitelů. Rapidní zdražení ropy a plynu přineslo vlnu navýšení cen pohonných hmot. Současně dochází k zvýšení cen potravin (Rusko a Ukrajina vlastní 25 % obchodu s pšenicí).

Podnik Shape Czech v souvislosti s tímto děním aktuálně sleduje provázanost dodavatelů s těmito zeměmi. Je důležité sledovat nejen možné vztahy dodavatelů, ale i dodavatelů zákazníků firmy Shape Czech. Omezení dodávek pro zákazníka by způsobilo omezení jeho výroby. Podnik Shape Czech by, při absenci výroby nových automobilů, zasáhl pokles prodeje. K sledování aktualit je využívána výzkumná organizace IHS, která již byla zmíněna v souvislosti s predikcí prodeje.

IHS poskytlo významná data pro podklady potřebných rozhodnutí. Vliv rusko – ukrajinské války na chod podniku je nepopíratelný. Mezi informace, které mohou působit na chod podniku patří:

- V ohrožení je 2,6 milionu vozidel.
- Poptávka v Rusku a na Ukrajině klesla o 1 milion kusů automobilů.

- Ohroženy jsou dodávky polovodičů. Ukrajina je významným producentem neonu a palladia, které jsou hlavním zdrojem pro výrobu kabelových svazků.
- Téměř polovina kabelových svazků je vyvážena do Německa a Polska. Očekává se dopad na německé automobilky (Volkswagen, Bayerische motoren werke).
- Navýšení cen ropy a zemního plynu.

Podnik na území Ruska nemá žádné zájmy. Pouze jeden ze zákazníků měl v tomto státě část své produkce. Daný projekt byl okamžitě zrušen. Nejednalo se o závratný objem, který by ovlivnil chod podniku Shape Czech.

Další podstatnou událostí, na kterou musel podnik zareagovat bylo ukončení činnosti Sber bank. Operativně tak bylo potřeba zamezit odesílání všech plateb této bance. Jednalo o platby dodavatelům i zaměstnancům. Reakce byla rychlá a nedošlo k žádným ztrátám.

Jmenované krizové situace jsou těmi nejdůležitějšími. Tímto směrem se nyní bude ubírat pozornost manažerského účetnictví, které bude sledovat vliv na finanční situaci podniku. Vlivy světových událostí ovlivnily i tvorbu rozpočtu podniku. Výhled na realizované tržby je více pesimistický. Příkladem změny ovlivněné pandemií je absence kalkulací cestovních nákladů. Veškeré komunikace se stakeholdery firmy jsou plánovány v online prostředí.

10 Návrh doporučení na zlepšení využití metod a nástrojů manažerského účetnictví v podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

V závěru praktické části diplomové práce jsou shrnuta výsledná zjištění, ke kterým autorka došla díky jejímu absolvování a zpracování. Obsah kapitoly je věnován návrhu doporučení na zlepšení využití metod a nástrojů manažerského účetnictví. Jsou zde obsaženy i závěry zhodnocení funkce manažerského účetnictví v podniku, a přínosy této práce.

V souvislosti s navrhovaným zlepšením je upřednostněn ekonomický dopad na společnost. Současně jsou prezentovány přínosy pro manažerské účetnictví podniku a jeho subsystémy.

10.1 Zhodnocení funkce manažerského účetnictví v podniku

Manažerské účetnictví zastupuje v podniku Shape Corp. Czech Republic (dále jen „Shape Czech“) významnou roli. Současnou podobu vlivu manažerského účetnictví v podniku, doprovázel vývoj společnosti. Jak je zmíněno v subkapitole 9.6, jednotlivé fáze vývoje je možné odlišit dle proměny jejich zaměření. Historický vývoj podniku měl vliv na jeho priority, strategii a podnikové cíle. Tato transformace měla bezpochybný dopad i na vývoj funkcí manažerského účetnictví v podniku Shape Czech. Postupně se přes svou orientaci na obchodní záležitosti a personální řízení zorientovalo manažerské účetnictví směrem k provoznímu řízení podniku. Vzhledem k výrobnímu charakteru podnikového záměru se jednalo o krok správným směrem.

Současné zaměření manažerského účetnictví na provozní řízení napomohlo vzniku odlišným charakterům reportů a sledovaných indikátorů. V souvislosti s provozním zaměřením vznikla podrobná analytická evidence výnosů a nákladů podniku. Jejich třídění bylo vytvořeno pro účely (a na popud) manažerského účetnictví. Cílem bylo sledovat jejich vývoj, srovnávat hodnoty s rozpočtem, analyzovat odchylky a predikovat jejich výši. Současně je díky jejich nastavení manažer schopen hodnotit efektivnost investic, sledovat vývoj projektů, tvořit kalkulace, rozpočty, řídit hospodárnost a ovlivňovat efektivitu realizovaných procesů. O významnosti role manažerského

účetnictví, jakožto komplexního systému poskytujícího podklady pro rozhodování, není ve firmě pochyb.

Přestože bylo od původních orientací upuštěno, jejich promítnutí do současných pohledů manažerského účetnictví přetrvává. Získané zkušenosti podnik využívá při predikci prodejů podniku a plnění personálních cílů. Zkušenosti ovlivňují, do určité míry, funkci manažerského účetnictví v podniku. Příčinou vlivu je perfektní znalost podnikového prostředí ze strany mateřské společnosti. Nemałym přínosem jsou pestré zkušenosti finančního manažera Ing. Jindřicha Hruštince. Pan Hruštinec v podniku působí již 11. rokem, tedy od počátku vzniku firmy. Jeho dlouholeté zkušenosti jsou pro manažerské účetnictví značným přínosem.

Struktura metod a nástrojů, které manažerské účetnictví firmy využívá je velmi pestrá. Jejich současné nástroje prochází nepřetržitým zdokonalováním, ve snaze vytvářet stále detailnější pohledy pro účely rozhodování. Zároveň jsou tvořeny i nové reporty. Cílem je držet krok s vývojem ekonomiky, který do chodu podniku významně zasahuje. Reakce manažerského účetnictví na ekonomické změny je adekvátní a včasná. Umožňuje podniku předpokládat budoucí vývoj, či zavádět konkrétní opatření ke zmírnění negativního dopadu na finanční situaci podniku.

Jak je díky komparaci zpracování obsahu teoretické a praktické části této diplomové práce zřejmé, ne všechny definované nástroje jsou v podniku využívány. Vznik nesouladu teorie s praxí je běžným výsledkem jejich střetu. Představené nástroje jsou pro podnik otevřenými možnostmi, které ve svém manažerském účetnictví může využít.

Ve firmě Shape Czech nedochází k výpočtům vybrané skupiny hodnotících kritérií zaměřených na rizikovost investice a propočty její výhodnosti. Hlavními kritérii, které manažerské účetnictví využívá jsou čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento a doba návratnosti investice. Omezenost výběru kritérií není vnímána jako chyba. Je tak učiněno z důvodu specifického vztahu propojených osob a vzhledem k charakteru investic podniku, které byly popsány v subkapitole 9.4.

Současně lze zkoumat i míru využívaných druhů kalkulací. Podnik se zaměřuje především na kalkulaci hodnotového řetězce (Activity Based Costing) a cílových nákladů. Zahrnuje také kalkulace jakosti, přírážkové kalkulace, benchmarking či analýzu ziskovosti zákazníka. Ostatní kalkulace uvedené v subkapitole 5.1 v podniku využity nejsou. Důvodem je specifický charakter výrobků. Nárazníky jsou sériové

vyráběny v množství požadovaném zákazníkem a po dobu trvání projektu. Na predikci ceny výrobku jsou vytvářeny předběžné kalkulace založené na normovaných nákladech. Vybrané kalkulace, které jsou v podniku využívány jsou dostačující a z mého pohledu není nutné vytvářet jiné.

Předmětem posledního srovnání jsou podnikové rozpočty. Jejich role v řízení podniku je významná. Jsou nástrojem k zefektivňování procesů, koordinace činností a získávání podkladu pro kontrolu plnění plánu. Proces tvorby rozpočtů v podniku je velmi detailní a precizní. Důležitost propojení dílčích rozpočtů s celopodnikovým rozpočtem je, z představené praktické aplikace, zřejmá. Podnik na základě dílčí kontroly plnění rozpočtů zpřesňuje stanovené predikce díky forecastu. V dnešních proměnlivých podmínkách se jedná o užitečný nástroj. Přestože je stanovena horní hranice rozpočtu, dochází často k jeho přesažení. Především se tak stává u dílčích rozpočtů jednotlivých středisek. Zde vidím prostor pro změnu.

Celkově lze funkci manažerského účetnictví v podniku hodnotit velmi pozitivně. Z analýzy podnikové praxe je možné soudit funkčnost využívaných metod a nástrojů manažerského účetnictví. Na základě podrobné analytiky a bohatých informačních zdrojů, lze včasné a adekvátně reagovat na vzniklé situace. V současné době se podnik nachází v hlubokém propadu svých tržeb o 60 %. Stále je co zlepšovat. Po absolvování restrukturalizace a zahájení příprav na stavbu nové budovy, se objevují vyhlídky na zlepšení finanční situace. Pro manažerské účetnictví jsou tyto změny přínosem. Cílem je sdružení procesů do jedné budovy. Tím by mohlo dojít ke zvýšení efektivity procesů a maximalizace využitelnosti vzniklých prostor. Je potřeba, aby firma navýšila objem svých zakázek a realizovala úspory z rozsahu. Budoucí plány budou vyžadovat značné investice pro maximální využití kapacity budovy a zlepšení finanční situace podniku.

10.2 Návrh na zlepšení a jeho zdůvodnění

Historický vývoj podniku měl pozitivní vliv i na podobu funkcí, které v něm manažerské účetnictví dnes plní. Díky jeho integraci do podnikového řízení je možné efektivně sledovat vývoj finanční situace podniku, predikovat ho a hodnotit. Manažerské účetnictví podniku vychází z precizní struktury dat finančního účetnictví, které bylo jeho potřebám uzpůsobeno. Díky možnosti generování výstupů z podnikového informačního systému plex.com jsou tyto informace zpracovávány do reportů v MS Excel. Současně podnik využívá i externích zdrojů informací pro dosažení

realistických předpovědí. Různé zdroje informací jsou pro podnik přínosem. Detailně členěné vstupní informace jsou zdrojem pro tvorbu rozpočtů, kalkulací, predikci vývoje tržeb, hodnocení investic a také reporting.

Vzhledem k propojení dceřiné a mateřské společnosti jsou na podnik Shape Czech často kladeny vysoké nároky. Právě mateřský podnik má hlavní slovo při rozhodování o realizování nákladných investic, schvalování kalkulací či reportování finančních výsledků podniku ve srovnání s rozpočtem. Tlak na snižování nákladů či jejich pozvolný růst vůči výnosům, je pochopitelný. I přes propracovanost systému manažerského účetnictví podniku Shape Czech, lze vždy nalézt prostor pro zlepšení a zefektivnění procesu.

Prostor pro zlepšení nachází autorka v kontrole plnění rozpočtu. Příkladem častých přesahů, stanovené rozpočtované hranice, jsou náklady odpovědnostních středisek. Pro jejich řízení jsou vytvářeny dílčí rozpočty, jejichž autory jsou manažeři jednotlivých oddělení podniku. Odpovědnost je delegována z důvodu znalosti specifických potřeb a plánů daného střediska. Tvořený dílčí rozpočet je součástí každoroční tvorby celopodnikového rozpočtu. Plánované náklady jsou zde děleny dle jednotlivých měsíců jejich vzniku. Pro prevenci vzniku odchylek skutečných a rozpočtovaných nákladů a možnost řízení provozních nákladů středisek, by bylo vhodné zavést konkrétní opatření.

Současná kontrola závisela na odpovědnosti manažera. Díky seznamu realizovaných a plánovaných objednávek v účetním systému plex.com, mohl analyzovat míru čerpání měsíčního rozpočtu. V tomto pohledu ale není možné členit objednávky dle jednotlivých druhů nákladových účtů, což je i pro účely manažerského účetnictví neefektivní. Ty jsou přístupné až v detailu objednávky, nikoliv v úvodním seznamu.

Analýza a hodnocení manažerských nástrojů podniku, poskytuje data, která by mohla být využita pro vytvoření jednotného nástroje pro účely kontroly plnění dílčích měsíčních rozpočtů. Výstupy práce jsou podkladem k možnému zhotovení kontrolního mechanismu pro manažery jednotlivých oddělení. Z pohledu manažerského účetnictví by úlohou nástroje bylo řízení provozních nákladů podnikových středisek. Nástroj pro kontrolu plnění měsíčního rozpočtu by mohl sloužit jako přehled pro prezentování zbývající kapacity plánu. K vytvoření jednotné formy by bylo možné využít MS Excel. Na základě analýzy a hodnocení nástrojů manažerského účetnictví podniku by měl být

schopen integrovat data ze systému Plex a vytvořených rozpočtů v MS Excel. Návrh by zahrnoval organizaci pravidelných týdenních schůzek s jednotlivými manažery, kde by bylo finančním manažerem prezentováno srovnání aktuální výše nákladů střediska s měsíčním plánem.

Výstupem by mohl být detailní přehled položek provozních nákladů, se kterými v rozpočtu bylo či nebylo kalkulováno. Současně by byly prezentovány realizované a otevřené objednávky daného oddělení. Jejich srovnání s měsíčním rozpočtem poskytne přehled dostupných kapacit k čerpání rozpočtovaných nákladů. V detailu by bylo možné provést i kontrolu konkrétních nákladových účtů. Zároveň by byl vymezen prostor pro operativní řízení nákladů díky možnosti ovlivnění otevřených (nerealizovaných) objednávek. Na základě sumarizace dat by manažer daného oddělení byl schopen přehodnotit nutnost realizace mimorozpočtových nákladů a zamezit tak odchýlení od rozpočtu.

Z pohledu manažerského účetnictví by se mohlo jednat o účelný nástroj k prevenci vzniku odchylek od rozpočtu. Zároveň by bylo možné operativně řídit provozní náklady daného střediska. Současný přístup podniku umožňoval pouze jejich měsíční komparaci, na základě které bylo možné ovlivnit výsledky následujícího, nikoliv současného měsíce. Tento přístup by umožnil včasné zasáhnout a při negativním vývoji finanční situace podniku, zamezit realizaci otevřených objednávek. Jednalo by se především o mimorozpočtové náklady a nepodstatné objednávky, které by bylo možné vyčlenit. Vznikl by tak prostor pro ovlivnění nadcházející prosperity firmy.

Pracovní název pro vzniklý nástroj by mohl být Purchase Order Report.

Úspěšnost a dopady zavedeného nástroje manažerského účetnictví budou moci být prověřeny díky nástroji Europe Division Financial Reporting, který byl představen v subkapitole 9.1.4.

10.2.1 Ekonomické dopady související s realizací navržené změny

Vzhledem k předešlé deskripci možného pojetí podoby nástroje na kontrolu plnění dílčích rozpočtů, je zřejmá míra jeho podrobnosti. Detailnost nástroje souvisí se specifickými potřebami manažerského účetnictví, které by mohly být důvodem jeho vzniku. Navrhovaná změna se týká provozních nákladů podniku. Vzhledem k charakteru daného kontrolního mechanismu, by na jeho vzniku mělo mít účast nejen

manažerské účetnictví, ale i controlling podniku. K dosažení kompletního návrhu na realizaci změny je potřebné vyhotovit i kalkulaci jejího provedení. Ekonomický dopad by byl předmětem zhodnocení a následného rozhodování o přijetí změny. Současně je otázkou způsob vytvoření nástroje. Předmětem kalkulace by mělo být srovnání dvou možných variant a tedy:

- Externí tvorba nástroje.
- Interní tvorba nástroje.

K návrhu ekonomického vyčíslení konkrétní změny je vhodné připojit kalkulace všech jejích dostupných řešení. Před samotným zahájením jejich tvorby by pro podnik bylo podstatné zhodnotit dostupnost informací, důležitost a přínosy navrhované změny. Rozhodujícími kritérii nemusí být pouze vzniklé náklady a přínosy změny. Současně by bylo vhodné zohlednit technické znalosti zaměstnanců, časové vytížení pracovníků, časovou náročnost tvorby nástroje a další důležité aspekty.

V následujících kalkulacích jsou prezentovány dodatečné náklady podniku na případnou tvorbu nástroje k řízení vybraných provozních nákladů. Není zde tedy zahrnuto ohodnocení práce zaměstnanců firmy.

Externí tvorba nástroje

Možnost externího zadání pro tvorbu kontrolního nástroje je v kalkulaci nutné uvažovat. Pokud by podnik na základě ostatních rozhodujících kritérií rozhodl o nedostatečných časových možnostech pracovníků, vysokých nárocích na zpracování či časovou náročnost tvorby a podobně. Je možné, že by možnost interní tvorby byla zamítnuta. Bude tedy vytvořen i návrh na externí zhotovení nástroje.

Stálým partnerem firmy Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. pro poskytování svých poradenských služeb, je podnik Deloitte. Jeho zvolení je považováno za nejvíce pravděpodobné. Rozhodnutí je založeno na zjištění získaným analýzou informačních zdrojů manažerského účetnictví podniku (viz subkapitola 8.2). Dle interních informací obvyklá hodinová sazba pro poradenské účely oceněna na 1 300 Kč vč. DPH.

S možností využití externího zajištění nástroje, se pojí nutnost interního seznámení s podnikem. Ve srovnání s interní tvorbou se jedná o nevýhodu. Vzhledem k důkazům o dřívějším navázání spolupráce těchto dvou subjektů, lze odhadovat, že analýza účtů a procesů, by zaměstnala firmu Deloitte přibližně na 8 hodin.

Následně by bylo podstatné realizovat seznámení s nároky manažerského účetnictví, na výsledné výstupy kontrolního nástroje. Externí zajištění jeho tvorby s sebou pochopitelně nese důležitost spolupráce zaměstnanců firmy s vyhotoviteli.

Závěrečným krokem by bylo vyhotovení nástroje. K těmto účelům by byl využit MS Excel. Výstupem služby firmy Deloitte by mohl být přehledný dashboard. Nástroj by se zaměřoval na zobrazení všech aspektů, definovaných v návrhu na zlepšení (viz subkapitola 10.2). Odhad doby potřebné k jeho sestavení je 8 hodin. Pro případné nesrovnalosti s vytyčenými požadavky, by měly být dodatečně vyčleněny 2 hodiny na případné úpravy.

Závěry kalkulace sumarizuje tabulka č. 6.

Tab. 6: Kalkulace nákladů na externí tvorbu nástroje Purchase Order Report (v Kč)

Kalkulovaná položka	Čas (v hodinách)	Sazba (v Kč)	Celková hodnota (v Kč)
Analýza účtů a procesů firmou Deloitte	8	1 300	10 400
Vyhotovení kontrolního nástroje firmou Deloitte	8	1 300	10 400
Úprava případných nesrovnalostí	2	1 300	2 600
Náklady na externí pořízení celkem (v Kč)		24 000	

Zdroj: vlastní zpracování, 2022

Výsledné odhadované náklady na externí tvorbu nástroje by činily 24 000 Kč.

Interní tvorba nástroje

Následující varianta, je interní vytvoření kontrolního nástroje manažerského účetnictví.

Tvorby nástroje by se měl účastnit finanční manažer a controller. Dle nároků pracovních pozic, lze předpokládat splnění kritéria vysokých nároků na technickou zdatnost. Podkladem pro tvrzení jsou zjištění, získaná na základě zpracování praktické části této diplomové práce.

Časové vytížení pracovníků je, vzhledem k analýze současné situace v podniku, zřejmé. Existují alternativní možnosti pro upřednostnění významnější práce. V tomto ohledu by s návrhem souvisela možnost delegování jednodušších pravidelných činností, na

najatého brigádníka. Nároky na danou pozici by měly splňovat požadavek pokročilé znalosti práce v MS Excel. Předpokládaná hodinová sazba pracovníka je stanovena na 120 Kč. Se zaměstnancem by byla uzavřena dohoda o provedení práce. Její časové omezení je 300 hodin ročně. Předpokládané denní časové vytížení brigádníka by mohlo být stanoveno na 3 hodiny práce. Pro náplň jeho práce by mu byl přidělen starší pracovní notebook, který již je vlastnictvím firmy. S přijetím brigádníka jsou spojeny další důležité kroky. Po jeho přijetí je realizováno školení o bezpečnosti práce, je seznámen s činností, historií, kulturou, etickými pravidly, podnikovými procesy a kolegy. Na úvodní seznámení s chodem podniku by bylo vhodné vymezit 3 hodiny. Následně je pracovník předán odpovědné osobě. Zaměstnanec podniku, v jehož kompetenci by byla tvorba zmíněného nástroje, by delegoval část své práce brigádníkovi. V jeho odpovědnosti je nového pracovníka zaškolit. Na představení náplně práce, seznámení s informačním systémem a zaškolení by mohly být vyhrazeny 2 dny (celkem 6 hodin). Podstatná část kalkulace je tvořena délkou vyhotovení nástroje interním pracovníkem. Odhadovaná doba pro vyhotovení precizního nástroje, je stanovena na 1 měsíc. Je kalkulováno s 21 pracovními dny. Brigádník by dle odhadu byl využit v přepočtu na 63 hodin práce.

Kontrakt s brigádníkem by byl uzavřen na dobu 1 měsíce. V rámci smlouvy je vhodné podepsat i prohlášení poplatníka daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti. Na jeho základě nevzniknou podniku náklady na sociální a zdravotní pojištění brigádníka, pokud nebude překročena výše výdělku 10 000 Kč. Po uplynutí 1 měsíce by využitelnost brigádníka byla přehodnocena. Kontrakt by následně byl prodloužen, či ukončen. Přehled celkových nákladů na možnost interní tvorby nástroje manažerského účetnictví, prezentuje tabulka č. 7.

Tab. 7: Kalkulace nákladů na interní tvorbu nástroje Purchase Order Report (v Kč)

Kalkulovaná položka	Čas (v hodinách)	Sazba (v Kč)	Celková hodnota (v Kč)
Zaškolení a úvodní seznámení s náplní práce brigádníka	6	120	720
Práce brigádníka	63	120	7 560
Náklady na externí pořízení celkem (v Kč)		8 280	

Celkové odhadované náklady na interní tvorbu nástroje činí 8 280 Kč.

Na základě srovnání výsledných částek a zhodnocení všech kladných a záporných aspektů jednotlivých možností, bych doporučila podniku využít interní způsob vytvoření nástroje manažerského účetnictví.

10.3 Přínosy diplomové práce

Tato diplomová práce je svým obsahem velmi bohatá. Stejně tak, jak byl její teoretický záběr rozsáhlý a komplexní, byly obohaceny i mé znalosti. Díky detailní deskripci funkce, úkolů a podstaty manažerského účetnictví, jsem získala obecný přehled o smyslu a důležitosti úlohy manažerského účetnictví v podniku. Komplexní zásah do stěžejních činností, díky kterým je řízen finanční vývoj podniku, mi byl představen při popisu jednotlivých metod a nástrojů. Představením vztahů, které manažerské účetnictví váže na ostatní subsystémy podniku, jsem získala přehled o důležitosti interního propojení a harmonizace. Preciznost zpracování teoretické části práce, vedla k rozšíření mých obzorů vzhledem k metodám, které lze v podniku implementovat. Teoretický podklad práce by mohl sloužit jako výukový zdroj informací, sumarizující definice z široké škály publikací.

Realizace praktické části diplomové práce, pro mne byla výjimečným obohacením dosavadních znalostí a zkušeností. Vzhledem k dřívějšímu navázání spolupráce s Ing. Jindřichem Hruštincem (v rámci bakalářské práce), jsem již měla povědomí o možném charakteru náplně jeho práce. Propracovanost a smysluplnost využívaných metod a nástrojů manažerského účetnictví byla velmi zajímavá. Aplikace teorie v praxi mě obohatila o cenné zkušenosti související s tvorbou rozpočtů, kalkulací, reportů, modelací vývoje finanční situace podniku a hodnocením investic ve velkém výrobním podniku. Nemalým přínosem byly tyto zkušenosti i pro mé dosavadní brigádní působení v podniku. Dodaly větší smysluplnost provázanosti běžné práce finanční účetní s rozhodovacími procesy na úrovni manažerského účetnictví.

Díky zpracování diplomové práce jsem dostala možnost zlepšit svoje znalosti v práci s citační normou APA 7th. Její použití bylo v určitých ohledech usnadněním, v porovnání s ostatními citačními normami. Úspěšně dokončenou výzvou pro mě bylo samotné zpracování diplomové práce.

Pevně věřím, že tato diplomová práce bude přínosem i pro podnik Shape Czech. Díky zpracování praktické části práce, byly shromážděny všechny podstatné informace o úloze manažerského účetnictví v podniku. Deskripce metod a nástrojů, které firma využívá, může sloužit jako interní dokument pro představení manažerského účetnictví, případným uchazečům o pracovní pozici. Současně může být ostatním kolegům pracovníků finančního oddělení představena náplň práce finančního manažera. Přehlednost postupu implementace nástrojů do praxe může být pro ostatní členy týmu stejným přínosem jako pro mě. Návrh, který vzešel ze zpracování této práce, lze považovat za opatření, které by mohlo být z pohledu manažerského účetnictví zvaženo.

Závěr

Manažerské účetnictví a metody a nástroje, které využívá, jsou nedílnou součástí podnikové praxe. Celkové pojetí tohoto subsystému, je komplexním pohledem na způsoby a možnosti řízení podniku, dosažení jeho prosperity a finanční stability. Propojení manažerského účetnictví s ostatními subsystémy podniku je příznivé pro jeho informační podklady. Díky nim je mu umožněno efektivně řídit náklady a rozhodovat o budoucím vývoji.

Přes rozsah této práce je téma zpracováno s úctou a snahou zahrnout všechny podstatné související pojmy k ucelení pohledu na manažerské účetnictví, jeho metody a nástroje. Jeho šíře odpovídá podrobnému postoji, který autorka vzhledem k zajímavosti tématu zaujala.

Diplomová práce je strukturována dle zásad zpracovaných v cílech a metodice práce. Její kapitoly jsou řazeny v logické návaznosti vzhledem k probírané oblasti. V rámci teoretické části práce byla zpracována témata týkající se manažerského účetnictví. Byla představena jeho úloha v podnikovém řízení na různých úrovních. Následné vymezení metod a nástrojů manažerského účetnictví, se stalo významným podkladem pro zpracování praktické části kvalifikační práce. K zajištění představení a komparace názorových proudů, se teoretická část zakládá na rešerši českých i zahraničních literárních děl.

Praktickou část diplomové práce, představuje analýza podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Seznámením se s jeho historií, činnostmi, charakterem jeho podnikání, vztahy s propojenými osobami a současnou finanční situací, byl zajištěn podklad pro následné pochopení role a úlohy manažerského účetnictví v podniku. Většina praktické části práce je založena na získaných informacích a podkladech z interview s Ing. Jindřichem Hruštincem. Na jejich základě je provedena analýza a hodnocení vybraných metod a nástrojů rozpočetnictví, kalkulací, krátkodobých a dlouhodobých rozhodovacích úloh, standardních nákladů a reportingu.

Využití metod a nástrojů manažerského účetnictví v podniku je hodnoceno jako efektivní. Jejich podoba je výsledkem několikaletých zkušeností finančního manažera. Svoji úlohu zde hrají i nároky mateřské společnosti. V porovnání s teorií nejsou využity všechny dostupné možnosti finančního řízení chodu podniku, které

manažerské účetnictví nabízí. Zjištěný fakt ale není rozhodujícím kritériem, které by tento subsystém podniku označilo za neefektivní. Podnik ve své praxi využívá všechny potřebné nástroje pro zajištění řízení nákladů, predikci prodejů, hodnocení investic, předpokladu vývoje firmy a kontroly plnění rozpočtů.

Vždy lze nalézt prostor pro zlepšení, či změnu pohledu, která podnik posune kupředu. Diplomová práce navrhuje doporučení ke zlepšení současně využívaných metod a nástrojů. Jeho záměrem by mohlo být vytvoření kontrolního mechanismu, který by sloužil k řízení provozních nákladů jednotlivých oddělení podniku. Cílem nástroje by bylo zavedení opatření k prevenci vzniku odchylek vycházejících ze srovnání skutečně vynaložených nákladů a rozpočtu. Na základě ekonomické kalkulace bylo podniku doporučeno zvážení interního vytvoření nástroje a jeho implementace do podnikové praxe. Vyhotovená diplomová práce splňuje všechny definované hlavní i dílčí cíle, stanovené v jejím úvodu a metodice.

Seznam použitých zdrojů

- Atkinson, A. A. (2012). *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*. (6. vyd.). Pearson.
- Banker, R. D., Chang, H., Janakirman, S. N., & Konstans, C. (2004). A balanced scorecard analysis of performance metrics. *European Journal of Operational Research*, 154(2), 423-436. [https://doi.org/10.1016/S0377-2217\(03\)00179-6](https://doi.org/10.1016/S0377-2217(03)00179-6)
- Bellinda, S. (2008). *Essential Management Accounting: How to Maximise Profit and Boost Financial Performance*. Kogan Page Publishers.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), 27-46. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90011-I](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90011-I)
- Cadez, S., & Guilding, Ch. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272-279. [https://doi.org/10.1016/S0024-6301\(98\)00011-9](https://doi.org/10.1016/S0024-6301(98)00011-9)
- Drury, C. (2000). *Management & Cost Accounting*. Thomson Learning.
- Dvořáková, L., & Červený, J. (2012). *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. NAVA.
- Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling: koncepce a nástroje*. (2. přepr. vyd.). Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2011). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Petera, P. (2020). *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. (3. upravené vyd.). Wolters Kluwer.
- Fibírová, J., Wágner, J., & Šoljaková, L. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. (1. vyd.). ASPI.
- Gibson Charles, H. (2012). *Financial reporting and analysis*. (13th Ed.). Cengage Learning.
- Guilding, Ch., Cravens, K. S., & Tyles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0120>
- Hofmeister, R., & Stiegler, H. (1992). *Controlling*. (2.vyd.). BABTEXT.
- Horváth, P. (2017). *Controlling*. Vahlen.
- Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Grada.
- Hrdý, M. (2006). *Hodnocení ekonomické efektivnosti investičních projektů EU*. ASPI.
- Hruška, V. (2001). *Analytická evidence k účtovému rozvrhu pro podnikatele. Včetně změn k 1.1.2001*. (1. vyd.). Bilance.
- IHS Markit (2022). *Automotive*. Dostupné 24. 3. 2022 z <https://ihsmarkit.com/industry/automotive.html>

- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harvard Business Review Press.
- Kissa, B., Stavropoulos, A., Karagiorgou D., & Tsanaktsidou E. (2019). Using time-driven activity-based costing to improve the managerial activities of academic libraries. *The Journal of Academic Librarianship*, 45(5), <https://doi.org/10.1016/j.acalib.2019.102055>
- Král, B. (1997). *Nákladové a manažerské účetnictví*. (1.vyd.) Prospektrum.
- Král, B. (2006). Duální vztah finančního a manažerského účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 1(1), 9-19. DOI:10.18267/j.cfuc.113
- Král, B., Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Zralý, M., Matyáš, O., Menšík, M., & Petera, P. (2010). *Manažerské účetnictví*. (3. roz. vyd.). Management Press.
- Král, B., Fibírová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., Zralý, M., Matyáš, O., Menšík, M., & Petera, P. (2018). *Manažerské účetnictví*. (4. roz. a akt. vyd.). Management Press.
- Lanča, J., & Sedláček, J. (2005). *Manažerské účetnictví: distanční studijní opora*. Masarykova univerzita.
- Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. (1.vyd.). C. H. Beck.
- Lazar, J. (2001). *Manažerské účetnictví – kontrola a řízení nákladů v praxi*. (1. vyd.). Grada.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. (1. vyd.) Grada.
- Lord, B. (1996). Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347-366. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020>
- Machač, O. (2003). Reporting jako součást informačního systému. *IT SYSTÉM*, 12, 12-14. <https://www.systemonline.cz/clanky/reporting.htm>
- Mann, R., & Mayer, E. (1992). *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Průmysl a obchod.
- Martinovičová, D., Konečný M., & Vavřina, J. (2014). *Úvod do podnikové ekonomiky*. Grada.
- Ministerstvo práce a sociálních věcí (2022). *Ochrana zaměstnanosti*. Dostupné 30. 3. 2022 z <https://www.mpsv.cz/antivirus>
- Needles, E. B., & Crosson, V. S. (2002). *Managerial accounting*. Houghton Mifflin Company.
- Palmer, S., & Weaver, M. (2000). *Úloha informací v manažerském rozhodování*. (1. vyd.). Grada.
- Pazourek, J. (1920). *Theorie i praxe účetních soustav*. Archiv.
- Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy*. (2. výrazně roz. a akt. vyd.). Grada.
- Plex Systems (2022). *Průmyslová výroba*. Dostupné 31. 3. 2022 z <https://www.plex.com/industries/industrial-manufacturing>
- Propesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. (2. vyd.). Grada.

Růžicková, A. (2020). *Finanční reporting na příkladu konkrétního podniku* [Bakalářská práce, Západočeská univerzita v Plzni]. Digitální knihovna Západočeské univerzity v Plzni.

https://otik.zcu.cz/bitstream/11025/40332/1/Financni%20reporting%20na%20prikladu%20konkretniho%20podniku_Ruzickova_K17B0124P.pdf

Shape Corp. (2022). *O Shapu*. Dostupné 31. 3. 2022 z <https://www.shapecorp.com/cs/o-shapu/>

Schroll, R. (1993). *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Trizonia

Steinöcker, R. (1992). *Strategický controlling*. Profess Consulting.

Synek, M., Dvořáček, J., Dvořák, J., Kislingerová, E., & Tomek, G. (2011). *Manažerská ekonomika*. (5. akt. a dopl. vyd.). Grada.

Šiška, L. (2013). Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 8(3), 73-83. DOI:10.18267/j.cfuc.361

Šoljaková, L. (2003). *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Management Press

Šoljaková, L. (2008). Vztah strategického manažerského účetnictví a strategického managementu. *Český finanční a účetní časopis*, 8(4), 183-190. DOI: 10.18267/j.cfuc.366

Šoljaková, L. (2012). Strategic Management Accounting Development during Last 30 Years. *European financial and accounting journal*, 2012(2), 24-35. DOI: 10.18267/J.EFAJ.8

Šoljaková, L. (2015). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Management Press.

Šoljaková, L., & Fibířová, J. (2010). *Reporting*. (3. akt. vyd.). Grada.

Tomková, Z. (2002). Kalkulace – první dáma controllingu. *Časopis IT Systems*, 2002(4), 68-74. <https://www.systemonline.cz/clanky/kalkulace-prvni-dama-controllingu.htm>

Valicová, A. (2006). *Manažerské účetnictví*. (1. vyd.). CPress.

Woodward, D. G. (1997). Life cycle costing--theoryinformation acquisition andapplication. *International Journal of Project Management*, 15(6), 335-344. [https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(96\)00089-0](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(96)00089-0)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zárybnická Žárová, M., Procházka, D., & Roe, J. (2017). *Financial reporting in the Czech Republic*. *Oeconomica*.

Zeff, S. A. (2014). Book Reviews. *The Accounting Review*, 89(1), 403-411. <https://doi.org/10.2308/accr-10376>

Interní zdroje

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022a). *Interní informační systém myshapeweb.com*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022b). *Účetní závěrka společnosti Shape Corp. Czech Republic za rok 2021*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022c). *Budget Schedule*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022d). *0101 - logistics*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022e). *Operational Cash Flow Data*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022f). *Division Cash Flow Budget*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022g). *Tooling and Prototype Budget*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022h). *Global CapEx Budget*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022ch). *Europe Division Financial Reporting*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022i). *Cloud.plex.com*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022j). *Europe sensitivity*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022k). *Zhodnocení investic*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022l). *PPV*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022m). *Bonus Tracker*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022n). *Division Flash Report Template*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. (2022o). *Working Capital Dashboard*. Interní dokument podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. se sídlem v Plzni.

Seznam tabulek

Tab. 1: Obsahové odlišnosti finančního a manažerského účetnictví	32
Tab. 2: Členění technik strategického manažerského účetnictví	45
Tab. 3: Harmonogram vytváření rozpočtů.....	88
Tab. 4: Přehled oddělení, která vytváří dílčí rozpočty.....	95
Tab. 5: Omezující podmínky hodnotících faktorů investic	123
Tab. 6: Kalkulace nákladů na externí tvorbu nástroje Purchase Order Report (v Kč) .	139
Tab. 7: Kalkulace nákladů na interní tvorbu nástroje Purchase Order Report (v Kč) ..	140

Seznam obrázků

Obr. 1: Fáze systému řízení.....	27
Obr. 2: Vztah řídicího pracovníka a controllera.....	30
Obr. 3: Jednookruhová soustava účetních informací	39
Obr. 4: Dvouokruhová soustava účetních informací.....	40
Obr. 5: Systém podnikových plánů a rozpočtů	58
Obr. 6: Kalkulační systém.....	62
Obr. 7: Logo podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.	78
Obr. 8: Produkty podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.....	80
Obr. 9: Příklad podoby nárazníku	81
Obr. 10: Ganttův diagram tvorby rozpočtu	89
Obr. 11: Graf vývoje prodejů podniku v letech 2021 a 2022 (v USD).....	103
Obr. 12: Číselné označení nabídky a revizí aplikované v podniku.....	105
Obr. 13: Nabídka Quote conditions.....	107
Obr. 14: Schvalovací řízení (workflow) kalkulace vybraného projektu firmy	115
Obr. 15: Kalkulační konstanty přírážkové kalkulace	117
Obr. 16: Přehled parametrů hodnocení investic v podniku.....	123

Seznam použitých zkratek a značek

ABB	Rozpočtování podle aktivit
ABC	Kalkulace podle dílčích aktivit
ABM	Nástroj řízení dle aktivit
ad hoc	Za určitým účelem
AP	Přijaté faktury, závazky
AR	Vystavené faktury, pohledávky
BOM	Kusovník
BSC	System vyvážených ukazatelů výkonnosti podniku
BU	Číselné označení specifických skupin zákazníků
CAPEX	Plán investic
CF	Přehled o peněžních tocích
COGS	Náklady vynaložené na prodané zboží
CVP	Úlohy o stávající kapacitě
ČSH (NPV)	Čistá současná hodnota
DN	Doba návratnosti
DOL	Míra provozní páky
EUR	Euro
FMV	Tržní hodnota stroje
HR	Personální oddělení
IAS/IFRS	Mezinárodní účetní standardy
IR	Index rentability (výnosnosti)
IT	Oddělení výpočetní techniky
Kč	Koruna česká
KPI	Klíčové indikátory výkonnosti
LC	Vedoucí rada

LCC	Kalkulace životního cyklu produktu nebo služby
LTM	Posledních 12 po sobě jdoucích měsíců
MFG OH	Náklady podpory výroby
MRO	Skład spotřebního materiálu
ON	Metoda diskontovaných nákladů
P & L	Výkaz zisku a ztráty
PN	Metoda průměrných ročních nákladů
PO	Objednávka
PPM	Jedna miliontina
PPV	Analýza cenových rozdílů
RFQ	Žádost o cenovou nabídku
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
SG&A	Označení pro oddělení společnosti, která přímo nesouvisí s výrobou, jedná se o takzvaná podpůrná oddělení
SMA	Strategické manažerské účetnictví
TDABC	Kalkulace nákladů dle podnikových výkonů pomocí času, rozšíření metody ABC
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy platné pro společnosti v USA
US, USA	Spojené státy americké
USD	Americký dolar
VIN	Identifikační číslo vozidla
VIO	Vizuální výstup
VSM	Mapování toku hodnot
VVP	Vnitřní výnosové procento
YTD	Období od počátku aktuálního roku kumulativně
ZBB	Metoda tvorby rozpočtu tzv. „od nuly“

Seznam příloh

Příloha A: Organizační uspořádání firmy Shape Corp. Czech Republic, s.r.o

Příloha B: Účetní závěrka 2021 podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

Příloha C: Příklad nákladového a výnosového účtu a jejich analytiky

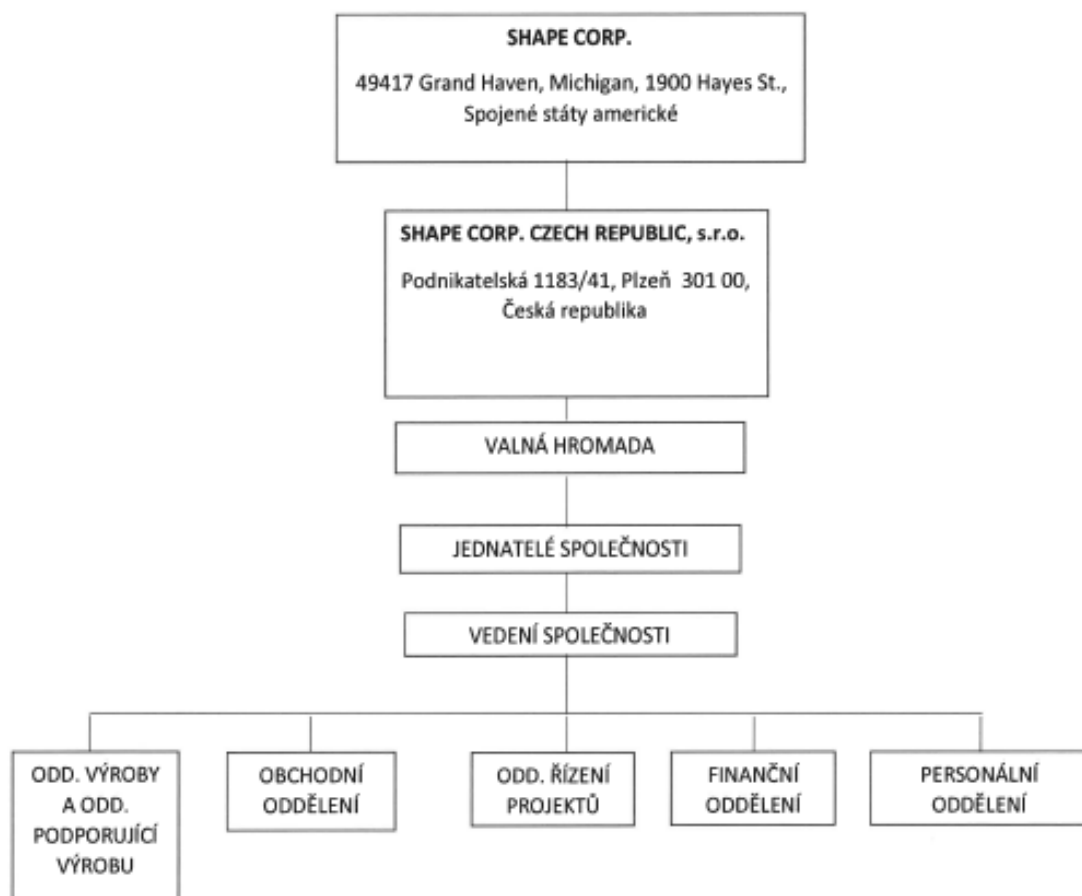
Příloha D: Rozpočet nákladů oddělení logistiky (leden–březen) (v Kč)

Příloha E: Report pro výpočet čtvrtletního bonusu – říditelné náklady (v Kč)

Příloha F: Zjednodušený report výkazu zisku a ztráty (v USD)

Příloha G: Report pracovního kapitálu (v USD)

Příloha A: Organizační uspořádání firmy Shape Corp. Czech Republic, s.r.o



Příloha B: Účetní závěrka 2021 podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.

d) Rozvaha (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve zjednodušené podobě předpisů		ROZVAHA sestavena v plném rozsahu k 31. prosinci 2021 (v celých tisících Kč)			Název a adresa účetní jednotky Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Podnikatelská 1183/41 Skvrňany 301 00	
		Rok	Měsíc	IC		
		2021	12	248 01 356		
označ. a	AKTIVA b	říd. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM	001	1 637 204	423 138	1 214 066	1 147 272
B.	Stálá aktiva	003	1 135 158	423 118	712 040	616 459
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	2 888	2 757	131	150
B.I.2.	Ocenitelná práva	006	2 888	2 757	131	150
B.I.2.1	Software	007	2 888	2 757	131	150
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	014	1 132 270	420 361	711 909	616 309
B.II.1.	Pozemky a stavby	015	27 624	11 162	16 462	12 395
B.II.1.2.	Stavby	017	27 624	11 162	16 462	12 395
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	784 289	409 199	375 090	371 266
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	320 357	0	320 357	232 648
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025	0	0	0	8 276
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	320 357	0	320 357	224 372
C.	Oběžná aktiva	037	495 866	20	495 846	525 202
C.I.	Zásoby	038	143 922	0	143 922	131 913
C.I.1.	Materiál	039	96 319	0	96 319	81 478
C.I.2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	31 140	0	31 140	24 762
C.I.3.	Výrobky a zboží	041	16 463	0	16 463	25 673
C.I.3.1.	Výrobky	042	25	0	25	5 322
C.I.3.2.	Zboží	043	16 438	0	16 438	20 351
C.II.	Pohledávky	046	257 730	20	257 710	289 874
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	057	257 730	20	257 710	289 874
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	148 328	20	148 308	159 167
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	061	109 402	0	109 402	130 707
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	064	23 044	0	23 044	33 686
C.II.2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	11 619	0	11 619	42 373
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	066	71 846	0	71 846	54 605
C.II.2.4.6.	Jiné pohledávky	067	2 893	0	2 893	43
C.IV.	Peněžní prostředky	075	94 214	0	94 214	103 415
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	076	4	0	4	14
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	077	94 210	0	94 210	103 401
D.	Časové rozlišení aktiv	078	6 180	0	6 180	5 611
D.1.	Náklady příštích období	079	6 180	0	6 180	5 606
D.3.	Příjmy příštích období	081	0	0	0	5

Označ. a	PASIVA b	řád. c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
	PASIVA CELKEM	082	1 214 066	1 147 272
A.	Vlastní kapitál	083	223 065	233 785
A.I.	Základní kapitál	084	51 000	51 000
A.I.1.	Základní kapitál	085	51 000	51 000
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	099	182 785	214 596
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	100	182 785	214 596
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	102	-10 720	-31 811
B. + C.	Čiž zdroje	104	805 909	781 087
B.	Rezervy	105	10 957	13 854
B.4.	Ostatní rezervy	109	10 957	13 854
C.	Závazky	110	794 952	767 233
C.I.	Dlouhodobé závazky	111	28 818	27 657
C.I.8.	Odložený daňový závazek	121	28 818	27 657
C.II.	Krátkodobé závazky	126	766 134	739 576
C.II.3.	Krátkodobé přijaté zálohy	131	4 165	2 204
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	132	144 586	154 375
C.II.5.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	134	499 805	363 721
C.II.8.	Závazky - ostatní	136	117 578	219 276
C.II.8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	138	32 161	97 896
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	139	17 694	14 693
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	140	8 086	7 785
C.II.8.5.	Sát - daňové závazky a dotace	141	4 915	3 795
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	142	54 722	95 107
B.	Časové rozlišení pasiv	147	185 092	132 400
D.1.	Výdaje příštích období	148	4 802	10 337
D.2.	Výnosy příštích období	149	180 290	122 063

e) Výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.		VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY sestavený v plném rozsahu za období od 1. ledna 2021 do 31. prosince 2021 (v celých tisících Kč)			Název a sídlo účetní jednotky Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Podnikatelská 1183/41 Skvrňany 301 00	
označ. a	TEXT b	Rok	Měsíc	ÍČ	Skutečnost v účetním období	
		2021	12	248 01 356	sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	01			938 779	888 589
II.	Tržby za prodej zboží	02			251 284	426 532
A.	Výkosová spotřeba	03			807 175	934 251
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04			195 808	360 133
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	05			482 976	437 080
A.3.	Služby	06			128 391	137 038
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07			-1 081	15 220
D.	Osobní náklady	09			320 456	273 545
D.1.	Mzdové náklady	10			237 554	200 871
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11			82 902	72 674
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12			75 116	63 994
D.2.2.	Ostatní náklady	13			7 786	8 680
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14			83 728	73 670
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15			84 484	72 907
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16			84 484	72 907
E.3.	Úpravy hodnot pohledávek	19			-756	763
III.	Ostatní provozní výnosy	20			59 007	6 488
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21			3	0
III.2.	Tržby z prodaného materiálu	22			5 598	63
III.3.	Jiné provozní výnosy	23			53 406	6 425
F.	Ostatní provozní náklady	24			20 455	19 406
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25			21	0
F.2.	Prodáváný materiál	26			5 943	1 519
F.3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27			686	664
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28			-2 897	3 630
F.5.	Jiné provozní náklady	29			16 702	13 593
*	Provozní výsledek hospodaření	30			18 337	5 517
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	39			0	1
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41			0	1
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	43			21 308	19 161
J.1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44			18 467	17 758
J.2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45			2 841	1 403
VII.	Ostatní finanční výnosy	46			9 740	7 795
K.	Ostatní finanční náklady	47			12 493	22 463
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48			-24 061	-33 828
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49			-5 724	-28 311
L.	Daň z příjmů	50			4 996	3 500
L.1.	Daň z příjmů splatná	51			3 836	2 426
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52			1 160	1 074
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53			-10 720	-31 811
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55			-10 720	-31 811
*	Čistý obrát za účetní období	56			1 258 810	1 329 405

f) Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)

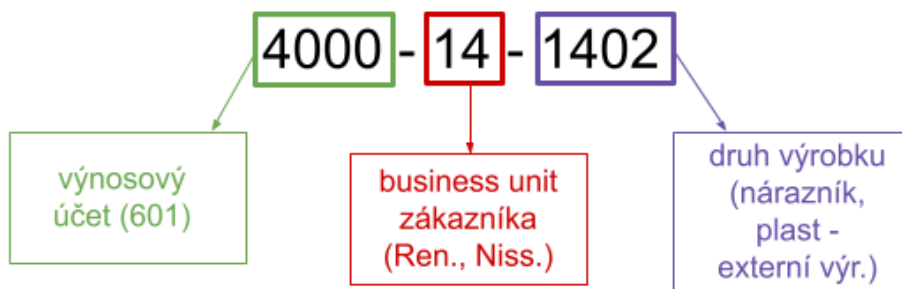
Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 509/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů				PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH		
od 1. ledna 2021 do 31. prosince 2021 (v celých tisících Kč)			Název a sídlo účetní jednotky			
			Shape Corp. Czech Republic, s.r.o.			
			Podnikatelská 1183/41			
			Skvrňany			
			301 00			
označ. a	TEXT b	Skutečnost v účetním období				
		sledovaném 1	minulém 2			
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	82 595	99 774			
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)						
Z.	Účetní zisk nebo ztráta před zdaněním	-5 724	-28 311			
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	112 871	93 922			
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv (+) s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu (+/-)	84 484	72 907			
A.1.2.	Změna stavu opravných položek, rezerv	-3 653	4 393			
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv (-/+), vyúčtována do výnosů "+", do nákladů "-"	18	0			
A.1.5.	Vyúčtované nákladové úroky (+), s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku, a vyúčtované výnosové úroky (-)	21 308	19 160			
A.1.6.	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	10 714	-2 538			
A.*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a změnami pracovního kapitálu	107 147	65 611			
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-134 318	-10 966			
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti (+/-), aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních	21 637	25 811			
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti (+/-), pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních	-138 363	-30 711			
A.2.3.	Změna stavu zásob (+/-)	-12 009	-6 066			
A.2.4.	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	-5 583	0			
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním	-27 171	54 645			
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku (-)	0	-1 403			
A.4.	Přijaté úroky z provozních vkladů (+)	0	1			
A.5.	Zaplacená daň z příjmů a za doměrky daně za minulé období (-)	-2 426	-3 639			
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	-29 597	49 604			
Peněžní toky z investiční činnosti						
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-55 539	-55 238			
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	3	0			
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-55 536	-55 238			
Peněžní toky z finančních činností						
C.1.	Dopady změn dlouhodobých, popřípadě takových krátkodobých závazků, které spadají do oblasti finanční činnosti na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	70 349	-11 545			
C.***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	70 349	-11 545			
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-14 784	-17 179			
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	67 811	82 595			

g) Přehled o změnách vlastního kapitálu (v tis. Kč)

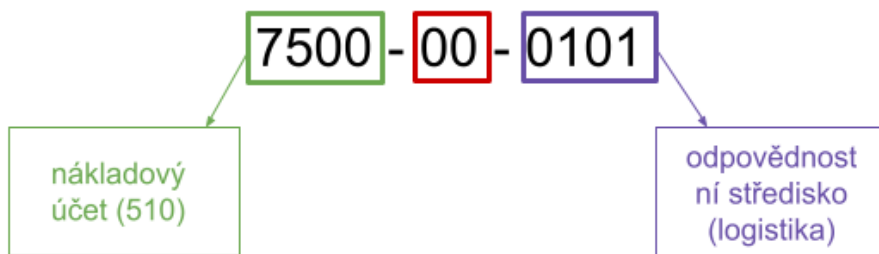
Příloha k účetní závěrce od 1. ledna 2021 do 31. prosince 2021 (v celých tisících Kč)								
Název a sídlo účetní jednotky Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Podnikatelská 1183/41 Skvětlany 301 00			Podnikatelská 1183/41 Skvětlany 301 00					
Rok	Měsíc	TC						
2021	12	248 01 356	Základní kapitál	Álio a kapitálové fondy	Fondy ze zisku	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	VLASTNÍ KAPITÁL CELKEM
Stav k 31. prosinci 2019			51 000	0	0	176 850	37 746	265 596
Rozdělení výsledku hospodaření			0	0	0	37 746	-37 746	0
Změna základního kapitálu			0	0	0	0	0	0
Vyplocené podíly na zisku			0	0	0	0	0	0
Rozhodnutí o zůstatcích na výplatu podílu na zisku			0	0	0	0	0	0
Výdaje z kapitálových fondů			0	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za běžné období			0	0	0	0	-31 811	-31 811
Stav k 31. prosinci 2020			51 000	0	0	214 596	-31 811	233 785
Rozdělení výsledku hospodaření			0	0	0	-31 811	31 811	0
Změna základního kapitálu			0	0	0	0	0	0
Vyplocené podíly na zisku			0	0	0	0	0	0
Rozhodnutí o zůstatcích na výplatu podílu na zisku			0	0	0	0	0	0
Výdaje z kapitálových fondů			0	0	0	0	0	0
Výsledek hospodaření za běžné období			0	0	0	0	-10 720	-10 720
Stav k 31. prosinci 2021			51 000	0	0	182 785	-10 720	223 065

Příloha C: Příklad nákladového a výnosového účtu a jejich analytiky

a) Výnosový účet



b) Nákladový účet (služby)



c) Nákladový účet (pořízení materiálu)



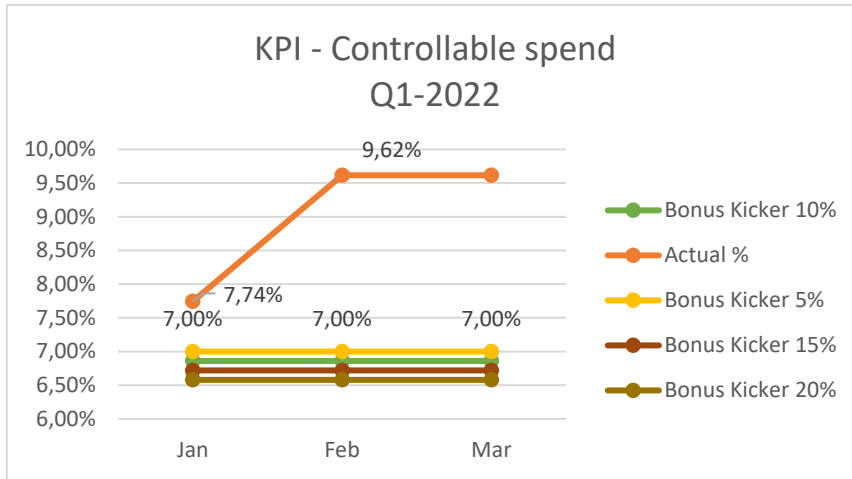
Příloha D: Rozpočet nákladů oddělení logistiky (leden – březen) (v Kč)

Item description	Jan	Feb	Mar
R&M Supplies	4571,85	4680,79	4204,74
Paper towel, Blue 420	0,00	233,48	0,00
Safety supplies	1523,95	1482,43	1401,58
Others	1523,95	1482,43	1401,58
CMR	1523,95	1482,43	1401,58
R&M General PO material	73126,70	71134,63	67254,79
SHAPE TRUCK FUEL	33945,97	33021,23	31220,18
GAS for HILO	33145,90	32242,95	30484,35
VAN FUEL 2000km/month	6034,84	5870,44	5550,25
R&M General PO services	0,00	0,00	0,00
SHAPE TRUCK repaires	0,00	0,00	0,00
Services	451806,99	447306,99	447306,99
H 50 T	26520,00	26520,00	26520,00
H 50 T	26520,00	26520,00	26520,00
retruck for 6 months (R16)	46190,00	46190,00	46190,00
hand forklift tool C/F	20000,00	20000,00	20000,00
FULL SERVICE (Hilo servis)	26842,87	26842,87	26842,87
SHAPE TRUCK	0,00	0,00	0,00
External Storage	0,00	0,00	0,00
External warehouse NEINSA	1560,00	1560,00	1560,00
EKOKOM	4500,00	0,00	0,00
Mercedes VAN	18900,00	18900,00	18900,00
Toyota váha	7000,00	7000,00	7000,00
Travel	0,00	0,00	0,00
Customers	0,00	0,00	0,00
Packaging suppliers	0,00	0,00	0,00
US	0,00	0,00	0,00
Supplier Partners – current	0,00	0,00	0,00
Supplier Partners – NEW	0,00	0,00	0,00
Tax non deductible	0,00	46500,00	0,00
Teambuildings	0,00	39000,00	0,00
Cafeteria benefits – taxable	0,00	0,00	0,00
Edenred	0,00	0,00	0,00
Cafeteria benefits – non taxable	15810,00	15810,00	15810,00
Edenred	13260,00	13260,00	13260,00
Benefits	39060,00	37200,00	42780,00
Meal vouchers	32760,00	31200,00	35880,00
Professional development	8062,50	8062,50	8062,50
Trainings	8062,50	8062,50	8062,50
Miscellaneous	0,00	0,00	0,00
Social Security insurance	0,00	0,00	0,00

Příloha E: Report pro výpočet čtvrtletního bonusu – říditelné náklady (v Kč)

EUROPE (Local Currency)	Actual		Budget	
	QTD – Q1	% Sales	Q1	% Sales
Revenue	212 247 131	100,0 %	284 843 107	100,0 %
SGA Supplies	588 654	0,3 %	823 352	0,3 %
SGA R&M	0	0,0 %	82 500	0,0 %
SGA Services	1 710 037	0,8 %	2 857 510	1,0 %
SGA Travel & Entertainment:	0			
SGA Travel	199 300	0,1 %	474 607	0,2 %
SGA Travel – Non-Deductible	1 006 609	0,5 %	952 749	0,3 %
T&E Subtotal	1 205 909	0,6 %	1 427 356	0,5 %
SGA Miscellaneous	11 691	0,0 %	77 852	0,0 %
Other	-	0,0 %		0,0 %
Total SG&A Controllable	3 516 290	1,7 %	5 268 570	1,8 %
% of Sales	1,7 %		1,8 %	
OH Supplies	9 415 111	4,4 %	7 975 021	2,8 %
OH R&M	1 099 417	0,5 %	1 388 699	0,5 %
OH Services	4 901 013	2,3 %	4 775 616	1,7 %
OH Travel & Entertainment:				
OH Travel	193 118	0,1 %	296 900	0,1 %
OH Travel – Non – Deductible	1 266 371	0,6 %	-112 266	0,0 %
T&E Subtotal	1 459 489	0,7 %	184 634	0,1 %
OH Miscellaneous	17 579	0,0 %	342 863	0,1 %
Other	-	0,0 %		0,0 %
Total OH Controllable	16 892 609	8,0 %	14 666 834	5,1 %

% of Sales	8,0 %		5,1 %	
Total Controllable	20 408 899	9,6 %	19 935 404	7,00 %
% of Sales	9,62 %		7,0 %	



Příloha F: Zjednodušený report výkazu zisku a ztráty (v USD)

Europe P&L Summary February Month

	2022 Budget		2022 Actual		<u>Variance</u>
	February Month		February Month		
	CurBudget		Actuals		
	MTD	2020M2	MTD	2020M2	
Sales					
Sales - Product	3 969 908	100,00%	4 875 670	100,49%	905 763
Sales - Adjustments	0	0,00%	-23 793	-0,49%	-23 793
Sales - Intercompany	0	0,00%	0	0,00%	0
Total Sales	3 969 908	100,00%	4 851 877	100,00%	881 969
Cost of Goods Sold					
Material	2 042 124	51,44%	2 490 092	51,32%	447 968
Labor Direct	228 560	5,76%	400 023	8,24%	171 463
Manufacturing Overhead	1 151 316	29,00%	1 479 753	30,50%	328 437
Total Costs of Sales	3 422 000	86,20%	4 369 867	90,07%	947 868
Gross Profit	547 908	13,80%	482 010	9,93%	-65 898
SG&A	404 072	10,18%	448 869	9,25%	44 797
Profit (Loss) on Operations	143 836	3,62%	33 141	0,68%	-110 695
Net Tooling	0		0		0
EBITDA	580 533	14,62%	454 434	9,37%	-126 099
Working Capital	-20 471		1 507 997		1 528 469
CAPEX	2 211 860		1 268 653		-943 207
Operational Cash Flow	-1 128 549		703 579		1 832 128

Příloha G: Report pracovního kapitálu (v USD)

	01.01.2022	01.02.2022
	2022M1	2022M2
Cash	2 006 583	5 074 547
AR	6 495 953	4 029 437
Accounts_Receivable_Intercompany	2 740 015	902 335
Accounts_Receivable_Tooling	349 584	308 215
Inventory	6 466 257	6 430 027
Inventory_Consumables	2 434 544	2 371 472
Current_Assets	58 618 674	58 207 095
Projects_Tooling	11 159 900	11 125 747
Current_Liab	44 900 946	45 096 996
Def Revenue	9 009 491	9 003 510
AP	5 010 947	6 879 784
Accrued Payables	-	1 690 836
Accounts Payable Intercompany	9 279	10 108
Tooling Payables	63 409	181 410
Capital Payables	240 632	144 280
Total_Sales	5 715 089	4 337 327
Sales_Tooling	-	-
Material	2 945 673	2 648 382
Labor_Direct	418 817	384 714
Direct_Labor_ETO	11 675	15 697
Labor_Indirect	362 293	337 177
629000	104 486	125 049
Depreciation	317 449	318 337
Payroll_Taxes	250 406	230 923
Health_Insurance	13 135	25 136
Workers_Comp	69	1 253
Cafeteria_Benefits	14 566	405
Manufacturing_Overhead	1 510 220	1 258 347
Adj Sales	5 715 089	4 337 327
Adj COGS	3 486 299	2 977 801
Adj COGS for Inventory Days on Hand	3 905 116	3 362 515
Adj AR	3 406 354	2 818 887
Adj AP	4 593 141	8 109 772
Adj Inventory	4 031 713	4 058 555
Adj Current Assets	56 612 091	53 132 548
Avg Adj AR	3 125 419	3 137 637
Avg Adj AP	7 639 225	7 522 142
Avg Inv	5 850 526	5 900 470
Avg Adj Inventory	3 462 751	3 517 658
Annualized Sales	47 299 498	47 200 779
Annualized COGS	28 444 790	28 753 494
Annualized Adj COGS for Inventory DOH	33 253 252	33 537 182
Avg Tooling AR	693 923	663 232
Avg Tooling AP	500 929	443 301
Annualized Tooling Sales	7 925 580	7 925 580
Annualized Tooling COGS	6 705 195	6 705 207
DSO	24,12	24,26
DPO	98,03	95,49
DIO	44,43	44,65
Tooling DSO	31,96	30,54
Tooling DPO	27,27	24,13
Cash Conv	(29,47)	(26,57)
Inventory Turns	9,60	9,53
Inventory Days on Hand	21,68	24,14
Working Capital	11 711 144	8 035 552
WC % of Rev	24,76%	17,02%
Working Capital USD \$M	11,71	8,04
Tooling Working Capital USD \$M	2	2
Tooling WC as a %	-	-
Days in Month	31	28
Working Days in Month	21	20

Abstrakt

Bc. Hošnová, A. (2022). *Metody a nástroje manažerského účetnictví a jejich využití v podnikové praxi* (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace, standardní náklady, investice, analýza bodu zvratu, reporting, controlling

Tato diplomová práce se věnuje metodám a nástrojům manažerského účetnictví. Práce si klade za cíl zanalyzovat a zhodnotit efektivnost jejich využití v podnikové praxi na příkladu podniku Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. Jako podklad praktické části obsahuje práce detailní deskripci úloh a funkcí manažerského účetnictví v podnikovém řízení, které jsou aplikovány v teoretickém vymezení konkrétních metod a nástrojů. Shodný výběr metod a nástrojů je hodnocen v praxi vybraného podniku. Jejich představení je založeno na interview s finančním manažerem podniku, Ing. Jindřichem Hruštincem. V závěru práce je navrženo konkrétní doporučení ke zlepšení řízení provozních nákladů, podložené výstupy z analýzy využívaných metod a nástrojů.

Abstract

Bc. Hošnová, A. (2022). *Methods and Tools of Managerial Accounting and their Use in Business Practice* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

Key words: managerial accounting, budget, costing, standard costs, investment, break even point analysis, reporting, controlling

The topic of this thesis deals with methods and tools of managerial accounting. The goal of this work was analysed and evaluate the effectiveness of their use in the company Shape Corp. Czech Republic, s.r.o. The purpose of practical part of this work is detailed description of tasks and functions of managerial accounting in business practice. Theoretical description of specific methods and tools is part of this publication. The same sort of methods and tools is used in business practice of the selected company. Their presentation is based on the interview with company's financial manager, Ing. Jindřich Hruštinec. Specific recommendation to improve company's operating cost management is in the conclusion of this thesis. The recommendation is substantiated by outputs from the analysis of the method and tools, that were used in company business practice.