



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Proces zavádění manažerského účetnictví v podniku

Vypracovala: Bc. Veronika Čechurová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D., MBA

České Budějovice 2022

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Akademický rok: 2020/2021

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: Bc. Veronika ČECHUROVÁ
Osobní číslo: E20627
Studijní program: N0488A050006 Finance a účetnictví
Studijní obor:
Téma práce: Proces zavádění manažerského účetnictví v podniku
Zadávající katedra: Katedra účetnictví a financí

Zásady pro vypracování

Cíl práce:

Cílem práce je zhodnotit opodstatnění manažerského účetnictví v podnikových procesech a analyzovat úskalí při jeho zavádění. Následně tyto poznatky aplikovat na vybraný podnik a analyzovat problémy, které vznikly při jeho zavádění. Na základě těchto zjištění navrhnout řešení k eliminaci těchto problémů a zároveň poskytnout návod pro další podniky na to, jak co nejefektivněji manažerské účetnictví v podniku zavést.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Procesy manažerského účetnictví.
3. Nástroje a metody manažerského účetnictví.
4. Proces zavádění manažerského účetnictví ve vybraném podniku.
5. Zhodnocení a analýza použitých metod.
6. Návrh efektivního postupu při zavádění manažerského účetnictví v podniku a jeho optimalizace.
7. Závěr.
8. Přehled použité literatury.
9. Přílohy.

Rozsah pracovní zprávy: 50-60 stran

Rozsah grafických prací:

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam doporučené literatury:

- Drury, C. (2015). *Management and Cost Accounting*. London: Cengage Learning.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J., & Patera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Král, B. (2018). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- Král, B., & Šoljaková, L. (2015). Požadavky na profesní způsobilost controllerů v České republice: empirická studie. *Český finanční a účetní časopis*, 2015(1), 100-116.
- Ryneš, P. (2020). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka, průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2020*. Olomouc: ANAG.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **10. února 2021**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2022**



doc. Dr. Ing. Dagmar Škodová Parmová
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13⁽¹⁾
370 05 České Budějovice



doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 31. srpna 2022

.....

Bc. Veronika Čechurová

Poděkování

Děkuji všem, kteří se podíleli na vzniku této diplomové práce. Především paní Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D., MBA za odborné vedení, cenné rady, připomínky a ochotu. Dále bych velmi ráda poděkovala zaměstnancům společnosti Novem Car Interior Design, k. s. za cenné připomínky, rady a veškeré informace, díky kterým mohla tato práce vzniknout.

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Vztah manažerského a finančního účetnictví.....	6
3	Manažerské účetnictví.....	8
3.1	Vývoj manažerského účetnictví.....	8
3.2	Vztah nákladového a manažerského účetnictví.....	9
3.3	Controlling.....	10
4	Zavádění manažerského účetnictví a jeho nástrojů v podniku.....	12
5	Nástroje a metody manažerského účetnictví.....	14
5.1	Náklady a jejich členění.....	14
5.1.1	Druhové členění nákladů.....	14
5.1.2	Účelové členění nákladů.....	15
5.1.3	Kalkulační členění nákladů.....	16
5.1.4	Kapacitní členění.....	17
5.2	Kalkulace.....	18
5.2.1	Předmět kalkulace.....	18
5.2.2	Alokace nákladů.....	18
5.2.3	Kalkulační systém.....	19
5.2.4	Kalkulační vzorec.....	20
5.2.5	Kalkulační metody.....	20
5.3	Rozpočetnictví.....	21
5.3.1	Členění rozpočtů.....	22
5.3.2	Kontrola plnění rozpočtu.....	23
5.3.3	Rozpočtové výkazy.....	23
5.4	Analýza odchylek.....	24
5.4.1	Stanovení standardů.....	25
5.4.2	Sledování průběhu a způsoby zjišťování odchylek.....	25
5.4.3	Analýza odchylek.....	26
5.5	Odpovědnostní účetnictví.....	26
5.6	Rozhodovací úlohy na kapacitě.....	27
5.6.1	Rozhodovací úlohy na existující kapacitě.....	28
5.6.2	Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě.....	28
6	Metodika.....	30

7	Proces zavádění manažerského účetnictví ve vybraném podniku.....	38
7.1	Informace o podniku	38
7.1.1	Historie podniku.....	38
7.1.2	Současnost podniku	39
7.1.3	Způsob jednání a organizační struktura	39
7.1.4	Účetní výsledky podniku	41
7.2	Manažerské účetnictví v podniku.....	44
7.2.1	Informační systém.....	45
8	Analýza vybraných metod manažerského účetnictví v podniku	46
8.1	Odpovědnostní účetnictví.....	46
8.2	Členění nákladů.....	47
8.2.1	Provozní náklady (OPEX)	47
8.2.2	Investiční náklady (CAPEX)	49
8.3	Kalkulace.....	50
8.3.1	Popis procesu sestavení rozpočtové kalkulace	51
8.3.2	Kalkulace ceny zvolené sady výrobků.....	53
8.4	Rozpočetnictví.....	56
8.4.1	Proces plánování rozpočtů	56
8.4.2	Plánování rozpočtové výsledovky	58
8.4.3	Plánování rozpočtové rozvahy	61
8.5	Analýza odchylek.....	63
9	Zhodnocení vybraných metod manažerského účetnictví v podniku	67
9.1	Odpovědností účetnictví.....	67
9.2	Členění nákladů.....	67
9.3	Kalkulace.....	68
9.4	Rozpočetnictví.....	69
9.5	Analýza odchylek.....	70
9.6	Návrh výpočtu KPI ukazatelů	70
10	Návrh efektivního postupu při zavádění manažerského účetnictví v podniku a jeho optimalizace.....	76
10.1	Charakter podniku	77
10.2	Zavedení controllingového oddělení	78
10.3	Zavedení odpovědnostního účetnictví.....	79
10.4	Zavedení členění nákladů.....	80

10.5	Zavedení kalkulačního systému.....	81
10.6	Zavedení rozpočtnictví.....	84
10.7	Zavedení analýzy odchylek	86
10.8	Zavedení rozhodovacích úloh na kapacitě.....	92
10.8.1	Rozhodovací úlohy na existující kapacitě	92
10.8.2	Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě.....	96
10.9	Zavedení výpočtu ukazatelů	97
10.9.1	Hospodárnost.....	97
10.9.2	Účinnost.....	101
10.9.3	Bod zvratu	102
10.9.4	Efektivnost.....	104
10.9.5	Plnění objemu výroby.....	104
10.9.6	Produktivita práce.....	105
11	Závěr	106
12	Summary and key words	109
13	Přehled použité literatury	110
14	Přílohy	112

1 Úvod

Manažerské účetnictví obecně představuje systém, který podporuje řízení celého podnikatelského procesu a zvyšuje jeho účinnost a efektivnost. Jedná se o proces rozpoznávání, analyzování a interpretace informací a dat, které slouží k rozhodování uvnitř podniku.

Z historie je zřejmé, že nástup průmyslové revoluce vyvolal ekonomický rozkvět, díky kterému podniky nashromáždily více peněžních prostředků, najaly více pracovníků a zvětšily rozsah své výroby. To vyvolalo nutnost změny způsobu řízení podniku, které by poskytlo lepší využití účetních informací pro řízení efektivity a hospodárnosti. Díky této potřebě došlo ke vzniku manažerského účetnictví.

V současné době se stalo neodmyslitelným nástrojem moderně řízených podniků. Na rozdíl od finančního účetnictví, které se soustředí na chod podniku jako celku a jeho externími vztahy, manažerské účetnictví poskytuje podrobné informace o výsledcích podniku, jeho budoucím vývoji, externích i interních vztazích, vnitřní struktuře či členění nákladů a výnosů. Toho je dosaženo pomocí nástrojů, jako jsou např. kalkulace, plánování a rozpočetnictví a analýza odchylek. Sledované nástroje porovnávají plánovaný a současný stav a na základě toho predikují budoucí hodnoty.

Finanční účetnictví poskytuje informace o finanční situaci a hospodaření podniku zejména pro externí uživatele, zatímco manažerské účetnictví slouží zejména manažerům a interním uživatelům v daném podniku.

Zavádění a využití nástrojů manažerského účetnictví v podniku závisí zejména na druhu podniku, způsobu jeho řízení a velikosti. Na základě toho se stanovuje, jak velkou má podnik potřebu využití nástrojů manažerského účetnictví a v jaké fázi životního cyklu podniku manažerské účetnictví zavádět. Samotnou rychlost zavádění jeho nástrojů ovlivňuje počet zaměstnanců v podniku, důvěra vrcholového managementu v plánování a přítomnost finančního ředitele a rizikového kapitálu.

Cílem této práce je zhodnotit opodstatnění manažerského účetnictví v podnikových procesech a analyzovat úskalí při jeho zavádění. Následně tyto poznatky aplikovat na vybraný podnik a analyzovat problémy, které vznikly při jeho zavádění. Na základě těchto zjištění navrhnout řešení k eliminaci těchto problémů a zároveň poskytnout návod pro další podniky na to, jak co nejefektivněji manažerské účetnictví v podniku zavést.

2 Vztah manažerského a finančního účetnictví

Jak ukazuje historický vývoj, je potřeba rozlišovat obsah účetnictví podle odlišných požadavků jeho využití. To znamená, že účetnictví je účelné klasifikovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a k jakému řešení odlišných rozhodovacích úloh slouží.

Při porovnání manažerského a finančního účetnictví je zdůrazňováno obsahově rozdílné pojetí¹, které se projevuje dvěma hlavními odlišnostmi:

1. Manažerské účetnictví může vycházet z jinak stanovených aktiv a pasiv, než jak jsou vymezeny zásadami finančního účetnictví. V bilanci může být zobrazen stav a změny například materiálu přijatého ke zpracování, evidenčně sledovaných obalů, nákladů na vývoj nových produktů, dlouhodobých pohledávek a závazků z titulu leasingových splátek, majetku pořízeného formou leasingu a dalších složek, které se nevykazují v rozvaze finančního účetnictví příslušné země.
2. Manažerské účetnictví se od finančního účetnictví liší vyšší variabilitou používaných oceňovacích principů. Zatímco finanční účetnictví pracuje převážně s oceňováním na základě historických cen, manažerské účetnictví vychází ze zásady, že informace o historických cenách nemusí být dobrým rádcem do budoucnosti a používá spíše oceňování na úrovni předem stanovených veličin, na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovních oportunitních výnosů a nákladů (Král, 2018; Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Král (2018) dále uvádí pět bodů odlišností manažerského účetnictví od finančního v souvislosti s taktickým a operativním řízením:

1. Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na minulost v kontextu budoucího prospěchu. Oproti tomu by manažerské účetnictví mělo podat podklady pro porovnání skutečnosti s požadovaným stavem, respektive pro vyhodnocení porovnávaných alternativ budoucího vývoje.
2. Předmětem finančního účetnictví jsou zejména externí vztahy podniku s okolím. Manažerské účetnictví zobrazuje kromě toho i interní vztahy mezi útvary a jejich procesy.
3. Vzhledem ke skutečnosti, že informace z finančního účetnictví jsou přístupné i konkurenčním podnikům, vzniká tendence některé informace skrývat, například

¹ Obsahově rozdílné pojetí, neboli duální pojetí

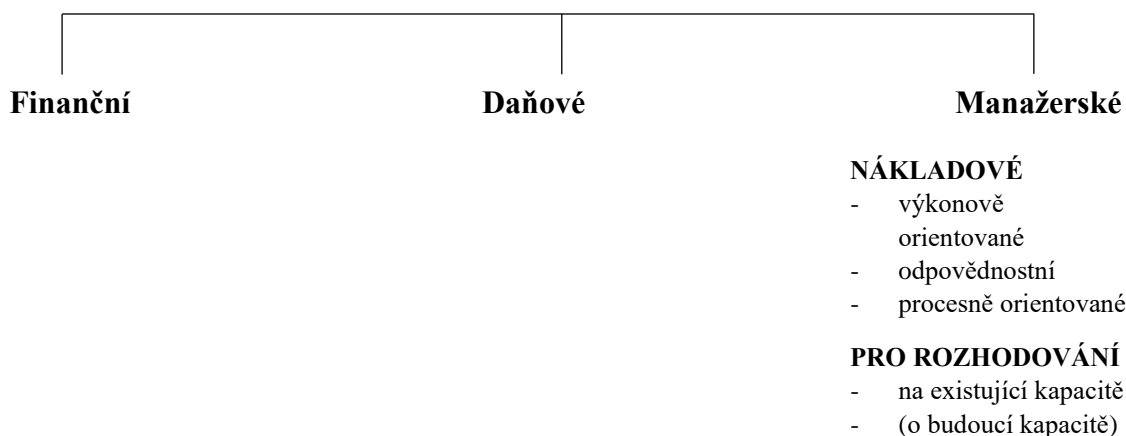
faktory, které ovlivňují výsledek prodeje. Manažerské účetnictví by mělo o těchto výsledcích podat co nejpřesnější a nejpodrobnější informace.

4. Manažerské účetnictví je účetnictvím odpovědnostních uzlů. To znamená, že každé vnitřní uznání výnosu předávajícího útvaru by mělo být souvztažně s převzetím nákladu a také odpovědnosti v odebírajícím útvaru.
5. Základním zaměřením manažerského účetnictví je poskytnutí co nejkvalitnějších informací o faktorech ovlivňujících výši zisku. To se projevuje v diferencovaném pohledu na způsob měření celkového skutečného a předpokládaného zisku a také ve snaze vyjádřit přínos jednotlivých výkonů, procesů, útvarů a aktivit k celkovému zisku a určit variantní úrovně přírůstkového nebo oportunitního zisku.

Hlavním zaměřením manažerského účetnictví je tedy struktura, obsah a podrobnost poskytovaných informací o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření. Od finančního účetnictví se liší zejména podrobnějšími informacemi o vnitřní struktuře a členění výnosů a nákladů. Stejně tak i klíčovým rozdílem je skutečnost, že zatímco finanční účetnictví poskytuje informace o finanční situaci a hospodaření podniku zejména pro externí uživatele, tak manažerské účetnictví slouží hlavně manažerům a interním uživatelům v daném podniku (Král, 2018; Petřík, 2009).

Vzájemný vztah oddělených účetních subsystémů a obsahová strukturalizace manažerského účetnictví je znázorněna na následujícím schématu.

Schéma 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví



Zdroj: Král (2018)

3 Manažerské účetnictví

Hlavní role manažerského účetnictví v odborné literatuře se zakládá ve zjišťování, klasifikování, rozboru a vykazování informací, a to způsobem, který dává možnost řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost. To znamená řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a získanými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického rozvoje společnosti, podporovat její výkonnost a zlepšovat finanční pozici (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Manažerské účetnictví nemá jednotnou a všeobecně uznávanou definici a v různých částech světa nemá ani shodné pojmenování. Pokud bychom si chtěli tento pojem přesněji definovat, najdeme v literatuře mnoho variant. Drury (2015) dle American Accounting Association (Americká asociace účetnictví) definuje pojem manažerského účetnictví jako „*proces identifikace, měření a předávání ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací*“.

Atkinson, Kaplan, a Mark Young (2004) ve své knize uvádí, že „*Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.*“.

Institute of Management Accountants (2008), tedy Institut manažerského účetnictví, popisuje manažerské účetnictví takto: „*Manažerské účetnictví je profese, která zahrnuje partnerství v rozhodování managementu, navrhování systémů plánování a řízení výkonnosti a poskytování odborných znalostí v oblasti finančního výkaznictví a kontroly, které pomáhají managementu formulovat a realizovat strategii organizace.*“.

Z těchto definic vyplývá jedna základní myšlenka a to ta, že se manažerské účetnictví snaží určitými způsoby zásobovat vedení podniku informacemi, které pomáhají při rozhodování.

3.1 Vývoj manažerského účetnictví

Král (2018) ve své knize rozděluje vývoj manažerského účetnictví² na tři hlavní fáze. V první fázi se účetnictví soustředilo na zjištění skutečně vynaložených nákladů a k nim náležitých výnosů ve vztahu k prodaným výkonům nebo ve vztahu k dílčím

² Jedná se především o vývoj manažerského účetnictví v anglosaských zemích

procesům, činnostem a útvarům, které mají za skutečně vynaložené náklady a k nim náležící výnosy zodpovědnost.

V druhé fázi se zjištěné skutečné náklady porovnaly s předpokládaným žádoucím stavem a určily se odchylky při řízení. Tyto porovnání dávají manažerům podklady pro krátkodobé a střednědobé operativní řízení podniku. Spojením první a druhé fáze v jednu došlo ke vzniku nákladového účetnictví³.

Třetí fáze rozšiřuje plánování o vyhodnocení různých variant, které mohou v budoucnosti nastat. V případě, že nastanou plánované skutečnosti, má účetní jednotka možnost si zvolit nejefektivnější variantu a reagovat okamžitě nebo bez větší prodlevy. Právě tato fáze přelévá nákladové účetnictví do účetnictví pro rozhodování, neboli manažerského účetnictví.

3.2 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

V manažerském účetnictví⁴ se odlišují dva relativně samostatné subsystémy účetních informací – nákladové účetnictví a manažerské účetnictví pro rozhodování. V praxi však mezi nimi neexistuje přesná hranice. Někdy se tyto složky vůbec nerozlišují a hovoří se o manažerském účetnictví jako celku. Jindy je užíváno označení „nákladové a manažerské účetnictví“, ale ne pro rozlišení těchto pojmů, ale pro potvrzení plynulého přechodu nákladového účetnictví v manažerské (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Hlavním cílem nákladového účetnictví je poskytnutí podkladů pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, kdy o základních kritériích tohoto procesu již bylo rozhodnuto. Nákladové účetnictví se zaměřuje na skutečně vynaložené náklady a uskutečněné výnosy, které poměruje jak s prodanými výkony, tak i s dílčími činnostmi jednotlivých útvarů, které za tyto náklady či výnosy odpovídají. Následně jsou skutečné náklady porovnávány s nepříznivou variantou a dle toho jsou vypočítány případné odchylky (Král, 2018; Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Nákladové účetnictví je dle obsahového zaměření děleno na:

- **výkonové účetnictví** – zaměřuje se zejména na kalkulace výrobků a klade si za cíl zodpovězení otázky: „Jaké jsou náklady, marže, zisk a další hodnotové

³ Z anglického překladu Cost Accounting

⁴ V široce chápaném pojetí

charakteristiky finálních či dílčích výrobků, prací a služeb, které podnik provádí?“,

- **odpovědnostní účetnictví** – zabývá se především plány, rozpočty a vnitropodnikovými cenami a jeho cílem je odpověď na otázku: „Jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary?“.

Následující tabulka zobrazuje hlavní obsah nákladového a manažerského účetnictví.

Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví <i>(systém účetních informací pro řízení a rozhodování)</i>	
Nákladové účetnictví <i>(účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)</i>	Manažerské účetnictví <i>(účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)</i>
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické <i>(porovnání předem stanovených veličin se skutečností, běžná a preventivní kontrola)</i>	Informace pro variantní rozhodování <i>(příprava taktických plánů a rozpočtů při existující kapacitě a rozhodování o variantách budoucí kapacity)</i>
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti <i>(strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)</i>
Podnikové rozpočty – Rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera (2020)

3.3 Controlling

Controlling lze obecně definovat jako systém řízení podniku, který zahrnuje plánování, kontrolu a poradní činnost pro management podniku. Nejedná se tedy jen o pouhou kontrolu, jak naznačuje jeho název. Jeho hlavním účelem je včas informovat management o případném nebezpečí, které vyžaduje určitá opatření.

Způsob a kvalita plnění úkolů jsou mimo jiné závislé na osobě controllera. Controller patří do vrcholového managementu, ale nemá pravomoc k rozhodování o cílech a

budoucím vývoji podniku. Obecně se doporučuje, aby vystupoval jako nezávislá osoba – neměl by být vnitřně motivován k prezentování úspěchu či zatajování neúspěchu určitých rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Hlavní rozdíly mezi funkcí controllera a manažera zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 2: Vztah controllera a manažera

Controller	Řídící pracovník (manažer)
Připravuje podklady pro plánování a rozhodování	Plánuje, rozhoduje
Informuje o odchylkách	Reaguje na zjištěné odchylky
Připravuje metodiku rozpočetnictví, 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	Akceptuje controlling v procesu řízení

Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner, & Petera (2020)

Přesná hranice mezi úlohami controllera a manažera neexistuje, záleží na typu a velikosti podniku. Manažer totiž přebírá řadu úloh od controllera a naopak controller vykonává řadu manažerských funkcí a tím více vstupuje do managementu (Kislingerová & Fibírová, 2008; Eschenbach, 2004).

4 Zavádění manažerského účetnictví a jeho nástrojů v podniku

Problematika zavádění a efektivního využití manažerských účetních systémů se v odborné literatuře objevuje ve značné míře, ať už se zaměřením na podniky s již stabilizovanou pozicí na trhu nebo začínající podniky.

Každý podnik je specifický svým vlastním způsobem, a proto záleží zejména na druhu podniku, velikosti podniku, managementu a jeho vlastnících, jak velkou mají potřebu využití nástrojů manažerského účetnictví. Z toho vyplývá i otázka, v jaké fázi životního cyklu podniku manažerské účetnictví zavádět. Z praktického hlediska nelze vymezit obecný a aplikovatelný návod pro využití nástrojů manažerského účetnictví, který by mohl vyhovovat všem podnikům stejnou měrou (Havlíček, 2011; Moores & Yuen, 2001).

Kdy je však vhodné jednotlivé nástroje implementovat? Nástroj lze efektivně využít v případě, že je viditelný jeho přínos bez využití nepřiměřeného úsilí nebo peněžních prostředků pro jeho zavedení. Určité podniky jsou schopny nástroje implementovat dříve, jiné později (Král, 2018).

Samotnou rychlost zavádění nástrojů manažerského účetnictví ovlivňuje zejména počet zaměstnanců v podniku, důvěra vrcholového managementu v plánování a přítomnost finančního ředitele a rizikového kapitálu (Davila & Foster, 2005).

V České republice se značně projevuje vysoký stupeň otevřenosti ekonomiky a menší kapitálová síla českých investorů. To má často za následek zakládání podniků kapitálově i manažersky navázaných na zahraniční koncerny, což ovlivňuje i zavádění a využívání nástrojů manažerského účetnictví. Malá velikost českého trhu totiž nedává velký prostor pro častější vznik nových podniků, které by se do několika let staly středně velkými podniky. Kvůli pomalejšímu zvyšování počtu zaměstnanců, oddělování manažerské a vlastnické funkce a tím plošší organizační struktuře, nevzniká potřebný tlak na substituci neformálních, intuitivních nástrojů řízení formalizovanými nástroji. Podniky, které jsou však kapitálově i manažersky propojeny v rámci skupiny s dalšími podniky, mají tendenci k rychlejším snahám o zavádění a využívání nástrojů na základě podnětu či nařízení mateřské společnosti (Davila & Foster, 2005; Wagner, 2007).

Jak již bylo zmíněno, po počátečním období v podnicích dochází k oddělení manažerských a vlastnických funkcí, k úpravě pravidel a vztahů v rámci organizační struktury, které souvisí s růstem počtu zaměstnanců a nebo také k počáteční diverzifikaci

z hlediska teritoriální, zákaznické nebo produktové linie. V návaznosti na tyto skutečnosti se požadavky na posílení nástrojů systému manažerského řízení zvyšují a to vede k jejich postupné formalizaci. Zavedení a rozvoj těchto nástrojů je často spojen s následným příchodem specialistů na manažerské účetnictví, controlling a finanční řízení do podniku (Wagner, 2007; Davila & Foster, 2005).

5 Nástroje a metody manažerského účetnictví

Nástroje manažerského účetnictví slouží k efektivnímu a hospodárnému řízení všech procesů, které souvisejí s činností podniku. Poskytují managementu podklady pro rozhodování a pomáhají určovat a do určité míry i ovlivňovat dopad externích a interních faktorů na podnik. Mezi nástroje manažerského účetnictví, které jsou vhodné pro implementaci, se řadí nákladové účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, analýza odchylek a odpovědnostní účetnictví.

5.1 Náklady a jejich členění

Pojetí nákladů se v manažerském účetnictví liší od pojetí nákladů ve finančním účetnictví. Z pohledu finančního účetnictví není nijak sledován účel, se kterým byly tyto náklady vynaloženy, pokud ovšem mají návaznost na podnikatelskou činnost jako celek. Tento pohled ovšem není pro manažerské účetnictví dostačující, a proto účel vynaložených zdrojů sleduje současně s přiměřeností nákladů a jejich racionalitou (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

Hlavní podstatou při členění nákladů je, za jakým účelem tyto náklady členíme. Pro různé úkoly se používají jiné způsoby členění nákladů. V následujících kapitolách jsou definovány základní způsoby členění nákladů.

5.1.1 Druhové členění nákladů

Pro druhové členění nákladů je důležitá jejich ekonomická podstata, která vyjadřuje, v jaké podobě vstupují ekonomické zdroje z vnějšího prostředí do podniku. Náklady se dle druhu člení konkrétně na:

- spotřebu materiálu a energií,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- spotřeba a použití služeb a externích prací,
- odpisy hmotných a nehmotných aktiv,
- finanční náklady související s hlavní výdělečnou činností (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008).

Pro rozdělení nákladů dle jejich druhu je nutné, aby měly tyto charakteristické vlastnosti:

- jedná se o externí náklady – vznik nákladů je spojen s externími dodavateli a partnery podniku,

- mají prvotní charakter – náklady jsou v podniku zachyceny při vstupu do podniku,
- jednoduché rozčlenění – podoba nákladů je dána ekonomickou podstatou nákladového vstupu, která nemá z pohledu podniku podrobněji členěnou strukturu (Hradecký, Lanča, & Šiška, 2008).

Velkou předností druhového členění je jeho průkaznost a jednoznačnost výše vynaložených nákladových druhů v podniku. Avšak vzhledem k tomu, že se nezabývá příčinou vzniku nákladů, k dosažení správného řízení nákladů a zisku musí být kombinován s jiným druhem členění nákladů (Fibířová, Šoljaková, & Wagner, 2007).

5.1.2 Účelové členění nákladů

Na druhové členění nákladů úzce navazuje podrobnější členění nákladů podle účelu jejich vynaložení. Účelové členění nákladů sleduje vynaložené náklady ve spojení s příčinnými vazbami jejich vzniku. Má velmi úzkou vazbu k procesu vlastní tvorby výkonů a zkoumá souvislosti uvnitř podniku ve vztahu k daným střediskům, výkonům a činnostem. Dává tak možnost sledovat nákladovost procesů uvnitř podniku a zjišťovat jejich hospodárnost (Král, 2018).

Náklady dle účelu lze charakterizovat na různých úrovních podrobnosti. V první řadě se náklady rozčleňují do relativně širokých okruhů různých výrobních činností a do činností pomocných a obslužných. Následně se rámci nich podrobněji člení například dle jednotlivých operací nebo aktivit (Král, 2018).

Synek (2011) v první úrovni rozřazuje náklady na náklady výrobní činnosti a náklady nevýrobní činnosti. Náklady výrobní činnosti jsou dále rozčleněny mezi náklady hlavní, pomocné, vedlejší a přidružené výroby a náklady nevýrobní činnosti mezi náklady na odbyt, správu, zásobování atd.

a) Technologické náklady a náklady na obsluhu a řízení

Z hlediska řízení hospodárnosti se náklady dále člení dle jejich základního vztahu k činnosti, aktivitě či operaci do dvou skupin:

1. **Náklady technologické** – vynakládají se na tvorbu výkonů a jsou vyvolané technologií dané činnosti, aktivity nebo operace, jako například spotřeba základního materiálu, spotřeba energie technologického zařízení, odpisy a jiné.

2. **Náklady na obsluhu a řízení** – vynakládají se za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu činnosti, kdy se jedná například o náklady na provoz budov, náklady administrativních činností a podobně (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020; Král, 2018).

b) **Jednicové a režijní náklady**

Na členění technologických nákladů a nákladů na obsluhu a řízení navazuje podrobnější rozdělení na jednicové a režijní náklady. Zatímco náklady na obsluhu a řízení se vždy považují za režijní náklady, technologické náklady mohou být jak jednicové, tak i režijní.

Jednicové náklady jsou částí technologických nákladů, které vznikají během vzniku každé jednotky výkonu a mění se se změnou produkovaného objemu. Stanovují pomocí norem spotřeby ekonomických zdrojů nebo na základě ocenění naturální spotřeby. Norma spotřeby je nástrojem řízení a určuje úkol ve spotřebě ekonomických zdrojů, které jsou příčinně způsobeny vymezenou jednotkou výkonu. Stanovuje se v naturálních jednotkách na konkrétní výkon. Ocenění naturální spotřeby představuje informační nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Režijní náklady nelze vyjádřit ve vztahu ke konkrétní jednotce, ale vyjadřují skupinu nákladů konkrétního druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů za konkrétní časové období. Řízení hospodárnosti režijních nákladů je zajišťováno pomocí rozpočtů režijních nákladů jednotlivých útvarů. Jejich výši zajišťují zodpovědní řídicí pracovníci na vymezené období a rozsah činnosti (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.1.3 Kalkulační členění nákladů

Kalkulační členění nákladů patří mezi zvláštní typy účelového členění, které je využíváno pro potřeby kalkulace. Toto členění přiřazuje náklady konkrétním kalkulovaným výkonům a zabývá se jejich příčinným vztahem.

Z hlediska způsobu přiřazení vynaložených nákladů se rozlišují dvě hlavní skupiny nákladů:

1. **Přímé náklady** – náklady, které jsou vynaloženy ve vztahu na konkrétní výkon či středisko, kterému lze tyto náklady jednoznačně přiřadit. Patří sem všechny jednicové náklady a dále např. spotřeba materiálu na určitý výrobek, mzdové

náklady pracovníka, který pracuje pouze na jednom daném výrobku či odpis zařízení specializovaného na jeden určitý výrobek.

2. **Nepřímé náklady** – vztahují se k více výkonům či střediskům zároveň, kterým jsou přiřazovány pomocí rozvrhových základů. Příkladem mohou být správní náklady, ale i jiné náklady společné pro více výkonů podniku (Lazar, 2012; Synek, 2011).

5.1.4 Kapacitní členění

Pro aplikaci některých nástrojů manažerského účetnictví je nutné náklady rozdělit dle jejich závislosti na objemu výkonů, neboli kapacitního členění⁵. Kapacitní členění třídí náklady na variabilní a fixní náklady. Toto rozlišení nákladů je podstatné pro řízení zisku a umožňuje manažerům rozhodnout o různých variantách podnikové strategie, zejména při analyzování vlivu změn v objemu a struktuře výkonů (Lazar, 2012).

Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu vyráběné produkce. Tato změna může být rovnoměrná, pokud jsou náklady na jednotku konstantní a jejich objem roste s každou jednotkou výkonu o stejnou částku. Mezi proporcionální variabilní náklady patří nejen jednicové náklady, které jsou vyvolané každou konkrétní jednotkou výkonu, ale i část režijních nákladů, které se mění v závislosti na změnách množství výkonů.

Náklady, které rostou rychleji než objem prováděných výkonů, se nazývají nadproporcionální. Jejich opakem jsou náklady, které rostou pomaleji v porovnání s produkcí, a ty se označují jako podproporcionální (Synek, 2011).

Fixní náklady při změně objemu vyráběné produkce či využití kapacity zůstávají neměnné. Jedná se o tzv. kapacitní náklady, které jsou vyvolané potřebou zajištění podmínek pro efektivní průběh podnikatelského procesu. Fixní náklady se z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě poklesu ve využití kapacity dělí na utopené fixní náklady a vyhnutelné fixní náklady. Utopené fixní náklady se vynakládají před zahájením podnikatelského procesu pro realizaci investičního rozhodnutí. Jedná se např. o pořízení budovy či strojního zařízení. Vyhnutelné fixní náklady vznikají v důsledku zajištění kapacitních podmínek podnikatelského procesu, ale nejsou spojené s investičním rozhodnutím, nýbrž s využitím vytvořené kapacity. Příkladem jsou náklady na vytápění hal či časové osobní náklady mistrů (Král, 2018).

⁵ Tento název je odvozen z toho, že při rozhodování o výrobě se rozhoduje o velikosti instalované kapacity, čímž se také určuje výše fixních nákladů.

5.2 Kalkulace

Kalkulace představují jeden z nejdůležitějších nástrojů manažerského účetnictví. Obecně se jí rozumí zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na naturálně stanovenou jednotku výkonu. Za tuto jednotku výkonu se považuje výrobek, práce nebo určitá služba, činnost nebo operace, kterou je nutné v souvislosti s jejich vytvořením provést. Kalkulace slouží k plánování nákladů, při tvorbě cen, analýze rentability, stanovení nákladových limitů a podobně (Král, 2018; Synek, 2011).

Král (2018) používá pojem kalkulace ve třech základních významech:

- jako činnost, která vede ke zjištění a stanovení nákladů na výkon,
- jako výsledek této činnosti,
- jako část podnikového informačního systému podniku, která využívá potřebné informace z ostatních subsystémů manažerského účetnictví.

5.2.1 Předmět kalkulace

Jako předmět kalkulace mohou být považovány všechny druhy výkonů, ať už se jedná o částečné či finální výkony, které podnik vyrábí nebo aktivita či výkon, pro které se požaduje sledovat náklady odděleně. Obecně se užívá název nákladový objekt, který jasně vymezuje, čím se daná kalkulace zabývá (Popesko & Papadaki, 2016).

Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednotkami a také kalkulačním množstvím:

- **kalkulační jednotice** – udává konkrétní výkon, který je vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se zjišťují a stanovují náklady a jiné veličiny,
- **kalkulační množství** – zahrnuje určitý počet kalkulačních jednotic, pro které se zjišťují a stanovují celkové náklady (Král, 2018).

Informace o kalkulačním množství jsou důležité zejména při stanovení a výpočtu fixních nákladů na jednotku výkonu. Jak již bylo řečeno, fixní náklady nelze přiřadit přímo k jednotlivým výkonům.

5.2.2 Alokace nákladů

Nákladová alokace vyjadřuje výši nákladů na konkrétní výkon. Hlavním cílem alokace je zpřesnění informací o nákladech týkajících se určitého objektu zejména se zřetelem na potřeby řízení. Proces alokace se spojuje s náklady, které se v účetnictví

evidují jako jednotlivé účetní položky, které se přiřazují určitým nákladovým objektům. Přiřazené náklady jsou určovány podle kalkulačního členění nákladů (Král, 2018; Popesko & Papadaki, 2016).

Kalkulační členění nákladů dělí náklady podle jejich vztahu k výkonu na přímé a nepřímé. Přímé náklady lze přiřadit přímo ke konkrétnímu výkonu. Naopak nepřímé náklady přímo přiřadit nelze z důvodu jejich využití pro více nákladových objektů. Přiřazují se tedy nepřímo pomocí zprostředkovacích veličin, neboli rozvrhových základů (Popesko & Papadaki, 2016).

Rozvrhové základny jsou zprostředkovací veličiny pro alokaci nepřímých (režijních) nákladů a mohou být vyjádřené jak v peněžních, tak i naturálních jednotkách. Pro podnik je důležité její přesné stanovení, protože je na ní závislá přesnost celého výpočtu. Rozvrhová základna by měla být veličinou, níž mají náklady příčinný vztah z hlediska celkové výše a změn. Zároveň je důležité, aby byla jednoduchá, lehce zjištělná, stabilní a dostatečně velká, aby její malé výkyvy nezpůsobily velké výkyvy v rozvrhovaných nákladech (Popesko & Papadaki, 2016; Synek, 2011).

5.2.3 Kalkulační systém

V ekonomice se nachází mnoho různých společností s rozdílným typem řízení. Management dané společnosti si sám stanovuje druh kalkulací, účel kalkulace a dle svého uvážení tvoří kalkulační systém (Synek, 2011).

Kalkulace se odlišují dle různých kritérií. Za nejčastější kalkulační rozdělení se považuje rozdělení podle jejich funkcí na předběžné a výsledné. Mezi předběžné se řadí propočtové, plánové a operativní. Tyto kalkulace se provádějí před provedením výkonu, vycházejí z minulosti a jedná se pouze o jejich odhad, který nemusí být zcela přesný. Naopak výsledná kalkulace poskytuje vyčíslení skutečně vynaložených nákladů kalkulační jednotice po dokončení výroby a slouží tak ke kontrole hospodárnosti, či zjištění rentability výkonů nebo k tvorbě ceny (Lazar, 2012; Synek, 2011).

Z hlediska úplnosti nákladů kalkulace se dělí na kalkulaci plných a neúplných nákladů. Kalkulace plných nákladů se zakládá na tom, že veškeré náklady jsou přiřazeny kalkulačním jednoticím, tzn. že na jednotku daného výkonu se rozpočítají režijní náklady a tím dostaneme výsledek i průměrných fixních nákladů. U kalkulace neúplných nákladů však nelze náklady přímo přiřadit ke kalkulační jednotici, a proto tato kalkulace vyžaduje

rozlišit fixní a variabilní náklady (Sekerka, Helmanová, & Vacek, 2007; Čechová, 2011; Synek, 2011).

5.2.4 Kalkulační vzorec

Kalkulační vzorec může nabývat různých podob. Obecný kalkulační vzorec podává uspokojivou, avšak jednoduchou představu o struktuře jednotlivých kalkulačních položek podnikových výkonů. Je tedy uzpůsoben tak, aby vyhovoval podmínkám většiny podniků. Tento obecný vzorec je vyobrazen na následujícím schématu:

Schéma 2: Kalkulační vzorec

1. Přímý materiál
2. Přímé osobní náklady
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Prodejní náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Zdroj: Král (2018)

5.2.5 Kalkulační metody

V manažerském účetnictví se nabízí spousta kalkulačních metod a variant. Doporučuje se, aby volba kalkulační metody vycházela především z charakteru firmy a způsobu praktického využití kalkulace. K různým typům a účelům podniků se hodí rozdílné metody kalkulací (Popesko & Papadaki, 2016).

a) Kalkulace prostým dělením

Metoda kalkulace prostým dělením představuje jednoduchou formu stanovení vlastních nákladů v jednoduše strukturované výrobě jednoho určitého výkonu. Pro přiřazení společných nepřímých nákladů se používá množství výkonů neboli počet kalkulačních jednic. Základním principem je sečtení všech nákladů a jejich následné dělení počtem vyprodukovaných jednotek. Výsledek výpočtu zobrazuje vlastní náklady

na určitý výkon. Nejčastěji se využívá v hromadné výrobě např. výrobě limonád a piva (Lang, 2005; Synek, 2011).

b) Kalkulace dělením pomocí ekvivalentních čísel

Při výrobě různých druhů výkonů se ze stejných základních surovin vyrábějí různé druhy stejných výkonů. Kalkulaci dělením pomocí ekvivalentních čísel je vhodné využít v případě, pokud se jedná o výkony podniku, které si jsou velice podobné, jsou vyrobené ze stejných surovin, ale v některých ohledech⁶ se od sebe liší. Nepřímé náklady alokuje konkrétním výkonům na základě jejich vztahu k přepočtené jednici, která bere na vědomí rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů na společné nepřímé náklady (Popesko & Papadaki, 2016; Lang, 2005).

c) Přírážková kalkulace sumační

Přírážková kalkulace spočívá v tom, že se rozdílná nákladová náročnost výkonů na společné nepřímé náklady vyjadřuje pomocí vhodně zvolené naturální či peněžní veličiny, tzv. rozvrhové základny. Společné nepřímé náklady se alokují konkrétním výkonům na základě propočtu sazby či přírážky režie. Sumační metoda zjišťuje podíl nepřímých nákladů na jednotlivé druhy výkonů ze vztahu mezi nepřímými náklady a jedinou rozvrhovou základnou. Všechny nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně jedné veličině, která je vybrána jako rozvrhová základna (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

d) Přírážková kalkulace diferencovaná

Diferencovaná metoda vychází z analýzy příčinného vztahu mezi nepřímými náklady a rozvrhovou základnou. Na základě rozvrhu skupin nepřímých nákladů se stanovují různé rozvrhové základny, které mohou být buď naturální, nebo peněžní. U naturální rozvrhové základny se vypočte sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách, naopak u peněžní rozvrhové základny je vypočtena přírážka nepřímých nákladů v procentním vyjádření (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.3 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví je jedním z hlavních nástrojů manažerského účetnictví. Zaměřuje se na stanovení budoucích nákladů, výnosů, výsledek hospodaření, příjmů a výdajů vyplývajících z dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku, a zároveň i na kontrolu plnění těchto cílů. Stanovuje konkrétní úlohy, ať už pro celý podnik jako je rozpočet či

⁶ Výkony se od sebe mohou odlišovat např. jiným rozměrem či hmotností.

plán nákladů, výnosů a zisku, nebo pro jednotlivé vnitropodnikové útvary jako rozpočty středisek (Synek, 2011).

Rozpočet zobrazuje základní finanční plán obsahující seznam plánovaných příjmů a výdajů podniku nebo vnitropodnikových útvarů. Připravuje se předem na vymezené časové období a při jeho sestavování vychází z podnikových norem a odhadů (Drury, 2015).

Dle Fibírové, Šoljakové & spol. (2020) je základní úlohou rozpočtu kvantifikovat vývoj hodnotových veličin, tedy nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů, v peněžním vyjádření:

- pro stanovené období, které se odlišuje v závislosti na úrovni řízení, pro kterou se rozpočet sestavuje (zda-li strategické, operativní či strategické řízení),
- pro konkrétně vymezený objem a strukturu činnosti vytvořených a prodaných výkonů,
- pro podnik jako celek či konkrétní středisko,
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů (hospodárnosti nákladů) a v procesu prodeje výkonů zákazníkům (ziskovosti výnosů).

5.3.1 Členění rozpočtů

Synek (2011) rozčleňuje rozpočty dle několika hledisek:

1. Podle období, na které se sestavují:
 - dlouhodobé rozpočty finančních zdrojů,
 - roční rozpočty nákladů, výnosů a zisku,
 - krátkodobé⁷ rozpočty a rozpočet peněžních příjmů a výdajů.
2. Podle stupně řízení, za který se sestavují:
 - základní (za jednotlivá střediska nebo výkony),
 - souhrnné (za vyšší stupně řízení).
3. Podle rozsahu zachycovaných nákladů a výnosů:
 - rozpočty zachycující všechny náklady a výnosy,

⁷ Jako krátkodobé rozpočty se považují zejména rozpočty na období jednoho roku, ale mohou být i na kratší časová období jako jsou čtvrtletní a měsíční rozpočty.

- rozpočty zachycující jen část nákladů a výnosů (obvykle se jedná o režijní náklady, náklady vedlejší výroby, pro které nejsou k dispozici spolehlivé technickohospodářské normy).

4. Podle počtu variant plánu:

- pevné (pro jednu variantu plánu výkonů),
- pohyblivé, pružné, variantní (pro více variant plánu výkonů nebo pro různé stupně využití výrobní kapacity).

5.3.2 Kontrola plnění rozpočtu

Pro to, aby mohl rozpočet sloužit jako účinný nástroj řízení, je nutné, aby bylo vhodným způsobem sledováno i jeho dodržování. Podnik by měl v pravidelných intervalech porovnávat skutečný vývoj nákladů, výnosů a zisku s jejich výší, která byla předem stanovená v rozpočtu. Základem kontroly plnění rozpočtu je kvantifikace a analýza odchylek mezi skutečným vývojem a rozpočtem (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020; Král, 2018).

5.3.3 Rozpočtové výkazy

V rámci tvorby podnikových rozpočtů se tvoří rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha a rozpočet peněžních toků. Seskupení těchto tří výkazů se značí jako hlavní podnikový rozpočet, neboli Master Budget. Tyto vnitropodnikové výkazy se sestavují na základě individuálních požadavků uživatelů v podniku, nemají zákonem danou strukturu a podnik je nemusí zveřejňovat. Zpravidla se sestavují častěji než finanční účetní výkazy, které se vytváří většinou jednou za rok.

a) Rozpočtová výsledovka

Jako nejvýznamnější část rozpočtové výsledovky se považuje rozpočet výsledku hospodaření z hlavní výdělečné činnosti. Jeho základem je rozpočet výnosů a tři druhy rozpočtů nákladů:

- rozpočet jednicových nákladů, který využívá informace nákladové náročnosti výkonů a odvozuje se z plánu výroby,
- rozpočet přímých nákladů určitého druhu výkonu, který se odvozuje z rozpočtů servisních a inovačních činností nebo z dostupných informací o externích vztazích,

- rozpočet režijních nákladů, které se rozdělují na variabilní a fixní složku nákladů.

Jako hlavní úkol rozpočtové výsledovky se považuje tvorba základu nejen pro sestavení cílů ve vývoji výnosů, nákladů a zisku pro společnost jako celek, ale také pro tvorbu rozpočtů nákladů dle jednotlivých středisek (Růčková & Roubíčková, 2012; Král, 2018).

b) **Rozpočtová rozvaha**

Rozpočtová rozvaha se obvykle zpracovává v méně podrobné struktuře než rozvaha ve finančním účetnictví a v určitých částech výkazu se rozpočtuje jen změna stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv. To se týká zejména oběžných aktiv a neúročených závazků z hlavní výdělečné činnosti. Naopak u stálých aktiv se zobrazují dokonce podrobnější informace o potřebách jejich řízení či financování (Král, 2018).

c) **Rozpočet peněžních toků**

Rozpočet peněžních toků má dvě hlavní funkce, kdy se využívá jako:

- **nástroj řízení likvidity a solventnosti**, jehož informačním podkladem jsou dvě složky rozpočtu peněžních toků. První složka obsahuje rozpočet výchozí potřeby financování, který měří úroveň výše pracovního materiálu. Druhá složka zahrnuje rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti.,
- **nástroj řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami**, které jsou zdrojem vytváření peněžních prostředků a jejich hospodárného rozdělení. Rozlišuje se do tří základních sfér jako je provozní činnost, investiční činnost a financování (Kislingerová & Roubíčková, 2010; Král, 2018).

5.4 Analýza odchylek

Analýza odchylek se zakládá na zjištění příčin rozdílů mezi standardní rozpočtovanou a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny, z nichž se určují odchylky. Odchylky se nadále rozdělují na závažné a drobné. U závažných odchylek se hledá příčina jejich vzniku, kdo za ni nese odpovědnost, a v neposlední řadě se nastavují opatření, aby se těmito odchylkám v budoucnu zamezilo. Na drobné odchylky není brán příliš velký zřetel (Popesko & Papadaki, 2016).

Porovnávací proces mezi skutečnými a plánovanými hodnotami se vyskytuje ve všech hlavních oblastech manažerského účetnictví, jako jsou kalkulace (porovnání předběžné a výsledné kalkulace), rozpočetnictví (stanovení rozpočtů a jejich kontrola) a v odpovědnostním účetnictví (stanovení úkolu a jeho kontrola).

Celý systém analýzy odchylek je možné shrnout v následujících bodech:

1. Stanovení standardů.
2. Zjištění skutečných výsledků.
3. Zjištění odchylek mezi plánovanými a skutečnými hodnotami zkoumané veličiny.
4. Analýza odchylek.
5. Přijetí opatření (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.4.1 Stanovení standardů

Pojem standard představuje předem stanovenou výšku nákladů, cen, zisku nebo naturálně vyjádřeného zdroje na jednotku výkonu. Standard je základem pro vyhodnocení skutečných výsledků. Prvním krokem se určuje přesná specifikace jednotky výkonu, ke které se budou dané výkony vztahovat. V druhém kroku se stanovují primární standardy, které se přímo vztahují k jednotce výkon. Může se jednat o prodejní cenu, spotřebu materiálu, energie a podobně. Po tomto kroku získá podnik standardy jednicových nákladů a variabilní režie (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Standardy se stanovují ve třech úrovních:

- základní – výše nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje se nemění,
- běžný – vyjadřuje reálně dosažitelnou úroveň nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje v určitém období při zahrnutí běžných ztrát,
- ideální – výše nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje při ideálním průběhu činnosti, kdy se předpokládá, že nedojde k žádným ztrátám (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.4.2 Sledování průběhu a způsoby zjišťování odchylek

Zjišťování odchylek je možné provádět ve dvou časových úsecích – a to buď následně, anebo průběžně. Následné porovnávání probíhá obecně po ukončení činnosti, respektive po skončení sledovaného období či po skončení výrobního cyklu nebo zakázky. Této metodě se jiným názvem přezdívá úhrnná metoda řízení. Charakterizuje se

především tím, že se obrací na výsledky týkající se skutečně dosažených nákladů a výnosů vztahujících se k prováděným výkonům. Jako hlavní nevýhoda se považuje nemožnost reakce na vznik potenciálních odchylek v průběhu výroby. Tyto odchylky v průběhu času ovlivňují celou výrobu a během následné kontroly není možné zjistit přesné příčiny jejich vzniku (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

Průběžné porovnávání probíhá v průběhu činnosti a říká se mu rozdílová metoda řízení. Její hlavní předností je zjišťování vzniklých nesrovnalostí ihned při jejich vzniku a díky tomu jim v budoucnosti může podnik předcházet. Využití této metody však vyvolává zvýšení nároků na informační zajištění (Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.4.3 Analýza odchylek

Jako hlavní cíl analýzy odchylek se určuje zjištění příčiny, proč k dané odchylce došlo a kdo za ní nese odpovědnost. Tyto příčiny je možné analyzovat na různých úrovních podrobnosti, od vyhodnocování jednotlivých transakcí po zjišťování rozdílů mezi standardizovanými a skutečnými náklady, výnosy a ziskem. Jako nejčastější příčiny vzniku odchylek se považuje chybné plánování, nereálně stanovené cen, zvýšení či snížení cen, chyby v analýze trhu a podobně. Podnik by si měl stanovit konkrétní pravidla a metody, kterými se odchylka analyzuje a tyto postupy pak využívat i ve svém účetnictví (Mikovcová, 2007; Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.5 Odpovědnostní účetnictví

Odpovědnostní účetnictví je souborem metod a postupů, které slouží ke stanovení úkolů, řízení a následnému hodnocení na základě skutečných výsledků. Základ odpovědnostního účetnictví spočívá v rozčlenění nákladů a výnosů podle odpovědnosti za jejich vznik ke konkrétním útvarům či pracovníkům, kteří mohou dle své přidělené odpovědnosti ovlivnit jejich výši (Král, 2018).

Za hlavní cíl odpovědnostního účetnictví se považuje dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy konání každého útvaru a pracovníka v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku. Zajištění cíle se projevuje ve třech na sebe navazujících fázích:

- ve fázi předběžného stanovení úkolu – nutnost transformovat vrcholové cíle podniku na vzájemně spjaté dílčí cíle, které budou vzájemně ovlivňovat a motivovat útvary a pracovníky,

- ve fázi následné kontroly – kvantifikace pozitivních a negativních dopadů na celkové výsledky podle odpovědnosti útvaru či pracovníka,
- ve fázi analýzy a vyhodnocení (Král, 2018; Fibírová, Šoljaková, & kol., 2020).

5.6 Rozhodovací úlohy na kapacitě

Rozhodování se řadí mezi nejvýznamnější činnosti, které v rámci managementu manažeři uskutečňují. Uplatňuje se zejména při plánování, protože rozhodovací procesy jsou jádrem plánovacích procesů.

Každé rozhodnutí je však originální, a tak je specifická i jeho informační podpora. Z toho vyplývají větší nároky na informační systém, neboť manažerům již nestačí informace sloužící pro srovnávání skutečného stavu s předem stanoveným stavem, ale potřebují také data zakládající budoucí vývoj podniku. Z tohoto důvodu hraje pro zajištění budoucí informační podpory významnou roli typologie rozhodování. Informační systém je založen na zobecnění rozhodovacích úloh v podniku a jejich rozčlenění do skupin, které jsou charakteristické obdobným typem potřebných pro jejich řešení (Fotr & Švecová, 2016; Král, 2018).

Základní členění rozhodovacích úloh z hlediska vztahu ke kapacitě se dělí do dvou skupin – úlohy na existující kapacitě a úlohy o budoucí kapacitě. Tyto skupiny se liší především charakterem informačních podkladů a jejich přehledné členění znázorňuje schéma č. 3:

Schéma 3: Rozhodovací úlohy z hlediska jejich vztahu k podnikové kapacitě



Zdroj: Král (2018)

5.6.1 Rozhodovací úlohy na existující kapacitě

Rozhodovací úlohy na existující kapacitě se podrobněji člení z několika hledisek. Za nejvýznamnější členění se považuje zejména dle věcného charakteru rozhodnutí, kde se rozlišují:

- **optimalizační úlohy** – zakládají určitou strukturu vyráběných a prodaných výkonů se strukturou vedoucí k nejlepším výsledkům podniku,
- **úlohy vedoucí ke stanovení dolního limitu ceny** – vyjadřují minimální cenovou úroveň, zejména doplňkově poskytovaných výkonů nebo výkonů prodáváných na sekundárním trhu,
- **úlohy typu „bud', a nebo“** – zhodnocují odlišné konstrukční, technologické a výrobní alternativy provádění prodáváných, ale i vnitropodnikově využívaných výkonů podle hodnotové optimalizace. Řadí se sem rozhodnutí o tom, zda výkon či jeho polotovar zcela nebo částečně pořizovat externě vyrábět ve vlastní režii nebo zda prodávat určitý výkon jako konečný výrobek nebo pokračovat v jeho zpracování jako polotovaru v dalším kroku (Král, 2018).

Za doplňkovou charakteristiku se považuje úroveň výchozího využití kapacity. Řešení tohoto typu úloh vychází z předpokladu, že vytvořená kapacita není zcela využita. Lepší využití kapacity dále provází pouze nárůst variabilních nákladů a výnosů dodatečně prováděných výkonů. Avšak informační zajištění úloh může vycházet ze dvou předpokladů:

- kapacita je v zásadě využita a hledají se možnosti jejího extenzivního a intenzivního rozšíření, které vyvolávají další variabilní, případně i vyhnutelné fixní náklady, které jsou spojené s provozem kapacity,
- kapacita je plně využita na úrovni existující v podniku a hledají se možnosti jejího optimálního využití z hlediska hodnotových kritérií podnikání.

Pro všechny uvedené typy úloh se vymezuje základní kritérium optimalizace jejich řešení, za které se považuje maximalizace zisku (Král, 2018).

5.6.2 Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě

Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě se spojují s vkladem investičních prostředků do dlouhodobě využívaných aktiv, které jsou financovány dlouhodobě vázaným

kapitálem. Každý vklad se spojuje s předpokladem, že bude poskytovat minimálně takový prospěch, který by uspokojil požadavky vlastníků dlouhodobě vázaného kapitálu.

Řešení těchto úloh obecně vychází:

- z teorie podniku – podnik navyšuje zhodnocení vloženého kapitálu v případech, kdy přínosy z jednotlivé investice převyšují náklady na získání kapitálu potřebného k financování investice,
- z ekonomického pojetí nákladů – náklady jako maximum hodnoty, které lze získat z dané varianty podnikání (Král, 2018).

Úlohy o budoucí kapacitě se člení podle dvou odlišných výchozích situací investičního rozhodování. V prvním případě se vymezuje konkrétní cíl či funkce, které má investice plnit. Smysl řešení těchto úloh závisí na posouzení různých alternativ dosažení cílů investování a zvolení té nejefektivnější. V druhém případě řešitel disponuje s určitou výší kapitálu, kterou je účelné investovat. Smysl řešení těchto úloh se zakládá na nalezení nejefektivnějšího řešení bez ohledu na cíl, který má investice plnit.

Nejvýznamnější metody hodnocení rozhodovacích úloh o budoucí kapacitě jsou založeny na kvantifikaci současné hodnoty budoucích peněžních toků – metoda čisté současné hodnoty, zjištění doby návratnosti investice na diskontovaných veličinách, výpočet indexu rentability, výpočet vnitřní výnosové míry a další (Král, 2018).

6 Metodika

Cílem práce je zhodnotit opodstatnění manažerského účetnictví v podnikových procesech a analyzovat úskalí při jeho zavádění. Následně tyto poznatky aplikovat na vybraný podnik a analyzovat problémy, které vznikly při jeho zavádění. Na základě těchto zjištění navrhnout řešení k eliminaci těchto problémů a zároveň poskytnout návod pro další podniky na to, jak co nejeefektivněji manažerské účetnictví v podniku zavést.

Tato diplomová práce se dělí na teoretickou a praktickou část.

Teoretická část je rozdělena do čtyř kapitol. V první kapitole se tato práce věnuje vztahu manažerského a finančního účetnictví. Zároveň jsou zde uvedeny jejich hlavní odlišnosti. Druhá kapitola se zaměřuje přímo na manažerské účetnictví. Konkrétně jsou zde popsány hlavní definice manažerského účetnictví, jeho vývoj, vztah manažerského a nákladového účetnictví, protože tyto pojmy jsou v praxi často zaměňovány, a controllingu. Třetí kapitola rozebírá proces zavádění manažerského účetnictví a jeho nástrojů v podniku. Čtvrtá kapitola je věnována jednotlivým nástrojům manažerského účetnictví, které je vhodné implementovat v podniku. Jedná se o náklady a jejich členění, kalkulace, kalkulační systém a metody kalkulace, rozpočetnictví, analýzu odchylek, odpovědností účetnictví a rozhodovací úlohy na kapacitě.

V praktické části jsou teoretické poznatky aplikovány přímo na vybraný podnik. Praktická část je rozdělena do čtyř kapitol. V první kapitole se seznamuje s podnikem, předmětem jeho činnosti a jeho organizační strukturu. Druhá kapitola rozebírá konkrétní nástroje a metody manažerského účetnictví, které se ve vybraném podniku přímo uplatňují. Tato část zahrnuje zejména členění nákladů a přiřazení odpovědnosti za jejich vznik, plánování a rozpočet, kalkulace a analýzu odchylek. Třetí kapitola se zabývá zhodnocením vybraných metod a nástrojů na základě provedených analýz a zároveň navrhuje jejich možná zlepšení. Poslední kapitola navrhuje efektivní postup při zavádění manažerského účetnictví v podniku a jeho optimalizaci.

V praktické části diplomové práce, která se zabývá vybraným podnikem, jsou využity tyto vzorce:

- pro výpočet kalkulace produktu je využit kalkulační vzorec v následující podobě:

+ Polotovary
+ Přímý materiál
+ Přímé mzdy
Celkové přímé náklady
+ Náklady na zmetky
+ Dodatečné odbytové náklady
+ Náklady na vícepráce
+ Náklady na režijní materiál
Celkové nepřímé náklady
+ Fixní přírážka
+ Zisková přírážka
Prodejní cena

- v rámci sestavení kalkulace se počítají tyto přírážky:

- **Přírážka na zmetky:**

$$\text{Náklady na zmetky} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{\text{Přímý materiál}} * 100 \quad (1)$$

- **Přírážka na dodatečné odbytové náklady:**

$$\text{Dodatečné odbytové náklady} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{(\text{Přímý materiál} + \text{přímé mzdy} + \text{dodatečné externí produkční náklady})} * 100 \quad (2)$$

- **Přírážka na vícepráce:**

$$\text{Náklady na vícepráce} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{\text{Přímé mzdy}} * 100 \quad (3)$$

- **Přírážka na režijní materiál:**

$$\text{Náklady na režijní materiál} = \frac{\text{Nepřímé náklady}}{(\text{Přímé mzdy} + \text{náklady na vícepráce})} * 100 \quad (4)$$

- v rámci kalkulace se následně vypočte prodejní cena:

$$\text{Prodejní cena} = \text{celkové náklady} + \text{mzdové náklady} * (\text{fixní přírážka} + \text{zisková přírážka}) \quad (5)$$

- v rámci plánování výkazu zisku a ztráty používají tyto vzorce:

- **Kontribuce:**

$$\text{Kontribuce} = \text{tržby} - (\text{přímý materiál} + \text{přímé mzdy} + \text{režijní materiál pro výrobu} + \text{odbytové náklady} + \text{kooperační náklady}) \quad (6)$$

- **EBITDA:**

$$\text{EBITDA} = \text{kontribuce} - (\text{výrobní provozní náklady} + \text{náklady na nepřímý personál} + \text{nevýrobní provozní náklady} + \text{ostatní operativní výnosy/náklady}) \quad (7)$$

- v rámci analýzy odchylek se počítají následující efekty:

- **FX efekt (měnový efekt):**

$$\text{FX efekt (plán v EUR)} = \frac{\text{USD (CZK)}}{\text{plánovaný kurz}} \quad (8)$$

$$\text{FX efekt (skut. v EUR)} = \frac{\text{USD (CZK)}}{\text{aktuální kurz}} \quad (9)$$

$$\text{FX efekt (odchylka)} = \text{skut. v EUR} - \text{plán v EUR} \quad (10)$$

- **Objemový efekt:**

$$\text{Objemový efekt}_{\text{přímý materiál}} = \quad (11)$$

$$= \frac{\text{přímý materiál}_{\text{plán}}}{\text{tržby}_{\text{plán}}} * \text{tržby}_{\text{skutečnost}} - \text{přímý materiál}_{\text{plán}}$$

$$\text{Objemový efekt}_{\text{přímé mzdy}} = \quad (12)$$

$$= \frac{\text{přímé mzdy}_{\text{plán}}}{\text{tržby}_{\text{plán}}} * \text{tržby}_{\text{skutečnost}} - \text{přímé mzdy}_{\text{plán}}$$

- **Mix efekt:**

$$\text{Průměrná kontribuce (v \%)} = \frac{\text{Kontribuce (v EUR)}_A + \text{Kontribuce (v EUR)}_B}{\text{Tržby}_A + \text{Tržby}_B} * 100 \quad (13)$$

$$\text{Mix efekt} = [\text{Skutečná průměrná kontribuce (v \%)} - \text{plánovaná průměrná kontribuce (v \%)}] * (\text{Tržby}_A + \text{Tržby}_B) \quad (14)$$

➤ v rámci návrhu a výpočtu KPI ukazatelů se používají tyto vzorce:

- **Míra růstu výnosů:**

$$\text{Míra růstu výnosů} = \frac{V_n - V_{n-1}}{V_{n-1}} \quad (15)$$

kde: V_n – výnosy v běžném období,
 V_{n-1} – výnosy v předchozím období.

- **Nákladovost:**

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{Náklady}}{\text{Výnosy}} \quad (16)$$

- **Úrokové krytí:**

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{Úroky}} \quad (17)$$

- **Běžná likvidita:**

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (18)$$

- **Pohotová likvidita:**

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby})}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (19)$$

- **Okamžitá likvidita:**

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky, resp. okamžitě splatné závazky}} \quad (20)$$

V praktické části diplomové práce, která se zabývá návrhem efektivního postupu při zavádění manažerského účetnictví, se využívají tyto vzorce:

➤ v rámci zavádění kalkulačního systému se používají tyto vzorce:

- **Kalkulace plných nákladů:**

$$\begin{aligned} \text{Náklad na jeden výkon}_{\text{plné náklady}} &= \\ &= \frac{\text{Jednicový materiál} + \text{jednicové mzdy} + \text{výrobní režijní náklady}}{\text{Prodaný objem produkce}} \end{aligned} \quad (21)$$

- **Kalkulace variabilních nákladů:**

$$\begin{aligned} \text{Náklad na jeden výkon}_{\text{variabilní náklady}} &= \\ &= \frac{\text{Jednicový materiál} + \text{jednicové mzdy} + (\text{výrobní režijní náklady} - \text{fixní náklady})}{\text{Prodaný objem produkce}} \end{aligned} \quad (22)$$

➤ v rámci zavádění analýzy odchylek se uvádějí tyto obecné vzorce:

- **Odchylka objemu produkce:**

$$m_{ST} = \frac{M_{ST}}{Q_{ST}} \quad (23)$$

$$O_Q = (Q_{SK} - Q_{ST}) * m_{ST} \quad (24)$$

kde: m_{ST} – standardní (plánovaná) marže na jednotku výkonů,
 M_{ST} – standardní (plánovaná) marže,
 Q_{ST} – standardní (plánovaný) prodaný objem produkce,
 Q_{SK} – skutečný prodaný objem produkce,
 O_Q – odchylka objemu produkce.

- **Odchylka prodejní ceny:**

$$O_C = (C_{SK} - C_{ST}) * Q_{SK} \quad (25)$$

kde: C_{SK} – skutečná prodejní cena,
 C_{ST} – standardní (plánovaná) prodejní cena,
 O_C – odchylka prodejní ceny.

- **Odchylka variabilních nákladů:**

$$v_{SK} = \frac{\text{Variabilní režijní náklady}_{SK}}{\text{Spotřeba strojových hodin}_{SK}} \quad (26)$$

$$\text{Kvalitativní } O_V = (v_{ST} - v_{SK}) * Q_{SK} \quad (27)$$

$$\text{Kvantitativní } O_V = (Q_{h\ ST} - Q_{h\ SK}) * v_{ST} \quad (28)$$

$$\text{Celková odchylka} = \text{Kvalitativní } O_V + \text{Kvantitativní } O_V \quad (29)$$

kde: v_{SK} – skutečný variabilní režijní náklad na 1 hodinu,
 v_{ST} – standardní (plánovaný) variabilní režijní náklad na 1 hodinu,
 $Q_{h\ SK}$ – skutečná spotřeba strojových hodin,
 $Q_{h\ ST}$ – standardní (plánovaná) spotřeba strojových hodin,
 O_V – odchylka variabilních nákladů.

- **Odchylka fixních nákladů:**

$$O_{FN} = FN_{ST} - FN_{SK} \quad (30)$$

kde: FN_{ST} – standardní (plánované) fixní náklady,
 FN_{SK} – skutečné fixní náklady,

O_{FN} – odchylka fixních nákladů.

- **Odchylka výrobního mixu:**

$$O_Q = (m_{ST} - \sum \left(\frac{Q_{SK} * m_{ST}}{Q_{ST}} \right) * Q_{SK} \quad (31)$$

kde: O_Q – odchylka výrobního mixu.

➤ v rámci rozhodovacích úloh na existující kapacitě se používají následující vzorce:

- **Citlivost hodnotově vyjádřeného objemu prodeje (výnosů z prodeje – SV):**

$$v_j = \frac{VN}{V} \quad (32)$$

$$PT = 1 - v_j \quad (33)$$

$$(1 - v_j) * V_0 = FN + Z \quad (34)$$

$$SV = \frac{V_1 - V_0}{V_1} \quad (35)$$

kde: VN – variabilní náklady na prodané výrobky,

V – výnosy z prodeje,

v_j – jednotkové variabilní náklady,

PT – příspěvek k tržbám,

FN – fixní náklady,

Z – minimální zisk před zdaněním,

V_0 – minimální výnosy z prodeje,

V_1 – maximální výnos z prodeje,

SV – citlivost výnosů z prodeje.

- **Citlivost ceny (Sc):**

$$(c_0 - v_j) * V = FN + Z \quad (36)$$

$$Sc = \frac{1 - c_0}{1} \quad (37)$$

kde: c_0 – minimální jednotková cena,

Sc – citlivost průměrné jednotkové ceny.

- **Citlivost variabilních nákladů (Sv):**

$$(1 - v_0) * V = FN + Z \quad (38)$$

$$Sv = \frac{v_0 - v_j}{v_j} \quad (39)$$

kde: v_0 – maximální jednotkové variabilní náklady,
 Sv – citlivost průměrných jednotkových variabilních nákladů.

- **Citlivost fixních nákladů (SF):**

$$(1 - v_j) * V = F_0 + Z \quad (40)$$

$$SF = \frac{F_0 - FN}{FN} \quad (41)$$

kde: F_0 – maximální variabilní náklady,
 SF – citlivost celkových fixních nákladů.

➤ v rámci rozhodovacích úloh o budoucí kapacitě se uvádějí následující vzorce:

- **Čistá současná hodnota (ČSH):**

$$\check{C}SH = \sum_{n=0}^t [CF_n * (1 + i)^{-n}] - K \quad (42)$$

kde: $\check{C}SH$ – současná hodnota investice,
 CF – investiční výdaje (-) a příjmy z realizace investice (+),
 n – jednotlivá léta životnosti investice,
 t – doba životnosti investice,
 i – indexně vyjádřená výše úroku (diskontní sazba),
 K – výše investice.

➤ v rámci zavedení výpočtu ukazatelů:

- **Hospodárnost:**

$$jN = \frac{\text{Náklady na prodané výkony}}{\text{Množství prodaných výrobků}} \quad (43)$$

$$\text{Vliv materiálu} = \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{plán}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{plán}} - \frac{\text{Spotřeba materiálu}_{skut}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{skut}} \quad (44)$$

$$\text{Ostatní náklady} = \frac{\text{Ostatní náklady}_{plán}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{plán}} - \frac{\text{Ostatní náklady}_{skut}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{skut}} \quad (45)$$

$$\text{Vliv výtěžnosti} = \frac{\text{Ostatní náklady}_{plán}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{plán}} - \frac{\text{Ostatní náklady}_{plán}}{\text{Množství prodaných výrobků}_{skut}} \quad (46)$$

$$Vliv\ úspornosti = \frac{Ostatní\ náklady_{plán} - Ostatní\ náklady_{skut}}{Množství\ prodaných\ výrobků_{skut}} \quad (47)$$

kde: jN – jednicové náklady.

- **Účinnost:**

$$jC = \frac{Výnosy\ z\ výkonů}{Množství\ prodaných\ výrobků} \quad (48)$$

$$\Delta Z\ z\ prodeje = Zisk\ z\ prodeje_{skut} - Zisk\ z\ prodeje_{plán} \quad (49)$$

$$\Delta jZ\ z\ prodeje = \frac{Zisk\ z\ prodeje_{skut}}{Množství\ prodaných\ výrobků_{skut}} - \frac{Zisk\ z\ prodeje_{plán}}{Množství\ prodaných\ výrobků_{plán}} \quad (50)$$

kde: jC – jednotková prodejní cena,

Z – zisk,

jZ – jednotkový zisk.

- **Bod zvratu:**

$$BZ = \frac{FN}{PT} \quad (51)$$

kde: FN – fixní náklady,

PT – příspěvek k tržbám,

BZ – bod zvratu.

- **Efektivnost:**

$$ROA = Rentabilita\ nákladů * Obrátka\ aktiv \quad (52)$$

$$ROA = \frac{Zisk}{Náklady} * 100 * \frac{Náklady}{Aktiva} \quad (53)$$

- **Plnění objemu výroby:**

$$Plnění\ objemu\ výroby = \frac{Skutečně\ vyrobené\ množství}{Plánované\ množství} \quad (54)$$

7 Proces zavádění manažerského účetnictví ve vybraném podniku

7.1 Informace o podniku

Novem Car Interior Design, k. s. patří do celosvětově působící skupiny Novem, která se soustředí na výrobu ozdobných dílů a dekorativních funkčních prvků do interiéru osobních automobilů. Společnost je komanditní společností a je registrována pod identifikačním číslem 25242245. Sídli na adrese Líšťanská 520, 330 33 Město Touškov nacházející se 10 km od Plzně.

Obrázek 1: Logo společnosti ⁽¹⁾



(1) Company logo.

Zdroj: www.novem.com

Společnost Novem Car Interior Design, k. s. patří mezi velké účetní jednotky. Dle výroční zprávy za období od 1. dubna 2020 do 31. března 2021 společnost vykazovala:

- netto aktiva ve výši 981 080 tis. Kč,
- čistý obrat ve výši 2 176 755 tis. Kč,
- a průměrný počet přibližně 700 zaměstnanců.

7.1.1 Historie podniku

Společnost Novem Car Interior Design GmbH byla založena roku 1947 v německém městě Vorbach. Na počátku roku 2000 rozšířila svou působnost do České republiky, kde vznikl závod v Městě Touškově. Novem Car Interior Design byla původně společností s ručením omezením a komanditní společností se stala až 1. srpna 2008.

Samotná výroba byla zahájena v roce 2001. V roce 2007 podnik dvojnásobně zvětšil svou výrobní plochu a k dalšímu rozšíření prostorů o logistickou halu a sklad došlo v letech 2010 a 2011.

Na počátku svého podnikání se společnost zabývala výrobou volantů z přírodního dřeva a jiných dřevěných designových dílů do interiéru automobilů. Postupně se výroba

rozšířila o další produkty – palubní desky, obložení dveří, středové konzole a linie pásů. Přidaly se také produkty z hliníku a karbonu, které v současnosti tvoří největší objem výroby. Sortiment doplňuje i menší část produktů z ušlechtilé plastické hmoty.

7.1.2 Současnost podniku

V současnosti patří celý koncern Novem jako dodavatel automobilového průmyslu mezi světové lídry ve svém oboru. Jejimi hlavními zákazníky jsou přední světové automobilky jako Mercedes, BMW, Audi, Volvo, Porsche, Maserati a další. Ozdobné díly putují do luxusních automobilů vyšší střední a nejvyšší třídy. Konkrétně se nachází v BMW řady 5, Mercedesu třídy S a E, Volvu XC90, Porsche Panamera G2 nebo v Audi A6, A7 a A8.

Novem zaměstnává kolem 5 700 zaměstnanců v Evropě, Americe a Asii. Evropské závody se nacházejí ve Vorchachu a Eschenbachu v Německu, v Žalci ve Slovinsku a V Bergamu v Itálii. Americké závody stojí v Atlantě a Detroitu v USA, Tegucigalpě v Hondurasu a v Querétaru v Mexiku a jediný asijský závod je v Langfangu v Číně.

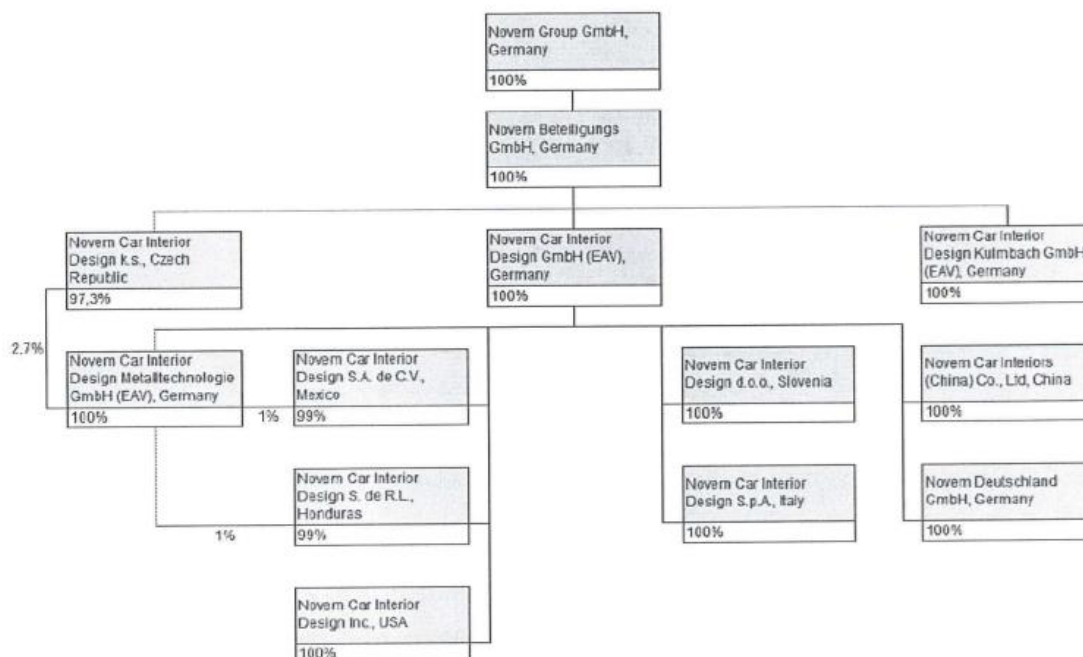
V plzeňském závodě pracuje kolem 700 zaměstnanců, z toho přes 100 lidí jako nepřímí pracovníci a necelých 600 lidí jako přímí pracovníci pracující v třísměnném provozu.

7.1.3 Způsob jednání a organizační struktura

Mateřskou společností je Novem Group GmbH, která sídlí v německém městě Vorchach. Podnik je součástí konsolidačního celku mateřské společnosti. Mateřská společnost Novem Group GmbH povinně připravuje a zveřejňuje konsolidovanou a auditovanou účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů pro celou skupinu závodů Novem.

Novem Car Interior Design, k.s. je v rámci skupiny ovládanou osobou a ovládající osobou je Novem Group GmbH. Novem Group GmbH ovládá ovládanou osobu prostřednictvím společností Novem Beteiligungs GmbH a Novem Car Interior Design Metalltechnologie GmbH. Společnost Novem Beteiligungs GmbH, Spolková republika Německo působí jako komplementář s podílem 97,3 % a společnost Novem Car Interior Design Metalltechnologie GmbH, Spolková republika Německo působí jako komanditista s podílem 2,7 %. Strukturu skupiny zobrazuje schéma níže.

Schéma 4: Struktura vztahů mezi osobou ovládající a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou ⁽¹⁾



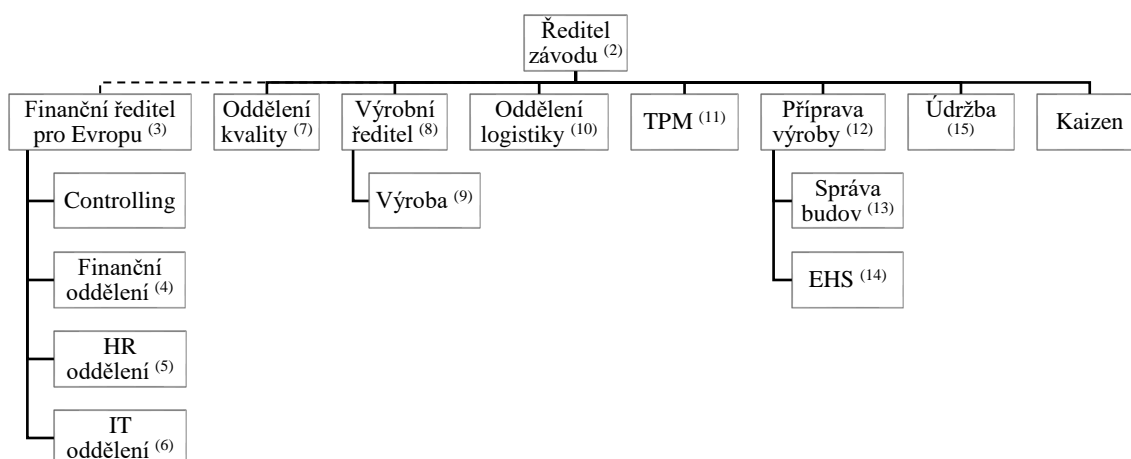
(1) The structure of relations between the controlling entity and entities controlled by the same controlling entity.

Zdroj: Výroční zpráva (2021)

Závod Novem Car Interior Design, k.s. je veden dvěma prokuristy, kteří jsou zmocněni ke všem právním úkonům, k nimž dochází při vedení podniku. Ředitel závodu Tomáš Straka je přímo podřízen generálnímu řediteli Günтеру Brennerovi a funkci prokury vykonává od 28. srpna 2021. Finanční ředitel pro Evropu Ing. Marek Thomaier je pod vedením finančního ředitele pro celou skupinu Novem Dr. Johanne Burtschera a funkci prokury vykonává od 13. března 2014.

Organizační struktura závodu vypadá v současné době následovně:

Schéma 5: Organizační struktura podniku ⁽¹⁾



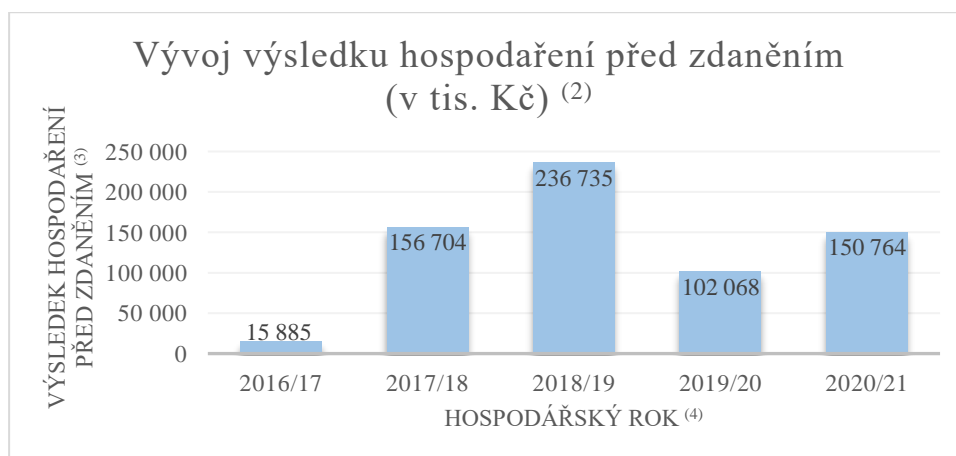
(1) Organization Chart of the company; (2) Plant manager; (3) Financial director Europe; (4) Finance department; (5) Human resources department; (6) IT department; (7) Quality department; (8) Production Manager; (9) Production; (10) Logistics department; (11) Technical Product Manager; (12) Working preparation; (13) Facility department; (14) Environment, health & safety department; (15) Maintenance department.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

7.1.4 Účetní výsledky podniku

Následující grafy a tabulky zobrazují vývoj výsledku hospodaření před zdaněním a vývoj tržeb za posledních několik let.

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2016–2021 ⁽¹⁾



(1) Profit before tax in the financial year 2016 – 2021; (2) Profit before tax (in thousands of CZK); (3) Profit before tax; (4) Financial year.

Zdroj: Výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

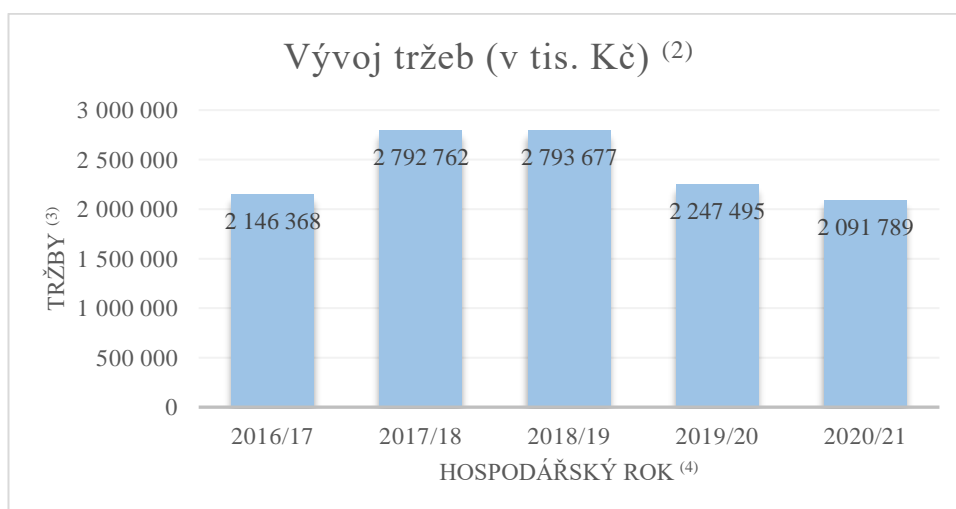
Tabulka 3: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2016–2021 ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Absolutní rozdíl (v tis. Kč) ⁽³⁾	Relativní rozdíl (v %) ⁽⁴⁾
2017/18	+ 140 819	+ 886,49
2018/19	+ 80 031	+ 51,07
2019/20	- 134 667	- 56,89
2020/21	+ 48 696	+ 47,71

(1) Profit before tax in the financial year 2016 – 2021; (2) Financial year; (3) The absolute difference (in thousands of CZK); (4) The relative difference (in thousands of CZK).

Zdroj: Výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

Graf 2: Vývoj tržeb v letech 2016–2021 ⁽¹⁾



(1) Sales in the financial year 2016 – 2021; (2) Sales (in thousands of CZK); (3) Sales; (4) Financial year.

Zdroj: Výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

Tabulka 4: Vývoj tržeb v letech 2016–2021 ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Absolutní rozdíl (v tis. Kč) ⁽³⁾	Relativní rozdíl (v %) ⁽⁴⁾
2017/18	+ 646 394	+ 30,12
2018/19	+ 915	+ 0,03
2019/20	- 546 182	- 19,55
2020/21	- 155 706	- 6,93

(1) Sales in the financial year 2016 – 2021; (2) Financial year; (3) The absolute difference (in thousands of CZK); (4) The relative difference (in thousands of CZK).

Zdroj: Výroční zprávy podniku, vlastní zpracování

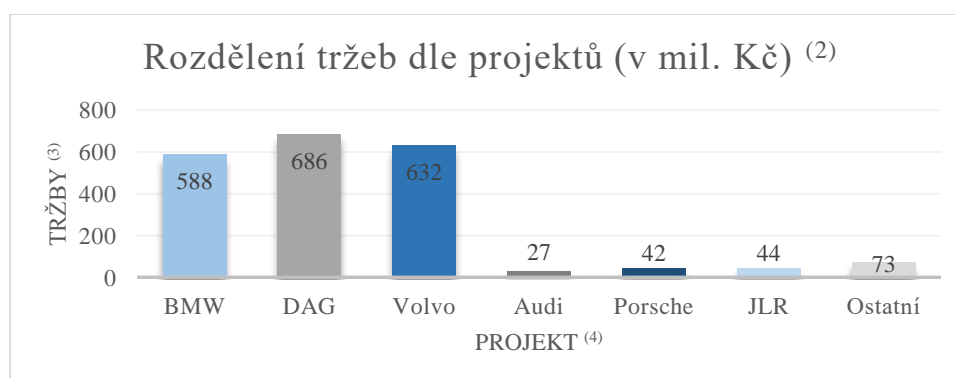
V hospodářském roce 2016/17 společnost dosáhla poměrně nízkého výsledku hospodaření oproti následujícím rokům. Hlavním důvodem bylo zvýšení kvalitativních nákladů spojených s náběhem nových projektů, zvýšenými mimořádnými dopravními náklady, neplánovanými kontrolními náklady, nárůstem personálních nákladů a negativním produktovým mixem.

Pro následující hospodářský rok 2017/18 došlo k navýšení výsledku hospodaření o 140 819 tis. Kč, což činí zvýšení skoro o 887 %. Tento pozitivní skok zapříčinily vyšší tržby, které se v porovnání s předchozím rokem navýšily o 646 394 tis. Kč. Hlavním důvodem takto vysokých tržeb byl nárůst prodeje projektu BMW řady 5 a projektu Volvo XC90.

I v hospodářském roce 2018/19 podnik dosáhl vyššího výsledku hospodaření před zdaněním. Výsledek ovlivnila zejména vyšší ziskovost spojená s projektem Mercedes řady E Miko a nárůst efektivity nových projektů.

V dalších letech se na podniku podepsala pandemie COVID-19. V hospodářském roce 2019/20 se výsledek hospodaření propadl, a to o necelých 57 %, v důsledku výrazného propadu tržeb. Následujícím rokem 2020/21 byly tyto klesající tržby částečně kompenzovány zavedením úsporných opatření, a tím společnost dosáhla vyššího výsledku hospodaření o 50 %. Tržby však stále dosahují klesajícího trendu. Jakých tržeb podnik dosáhl v závislosti na jednotlivých projektech, znázorňuje graf 3 na následující straně.

Graf 3: Rozdělení tržeb podle produktů pro jednotlivé výrobce osobních vozů za hospodářský rok 2020/2021 ⁽¹⁾

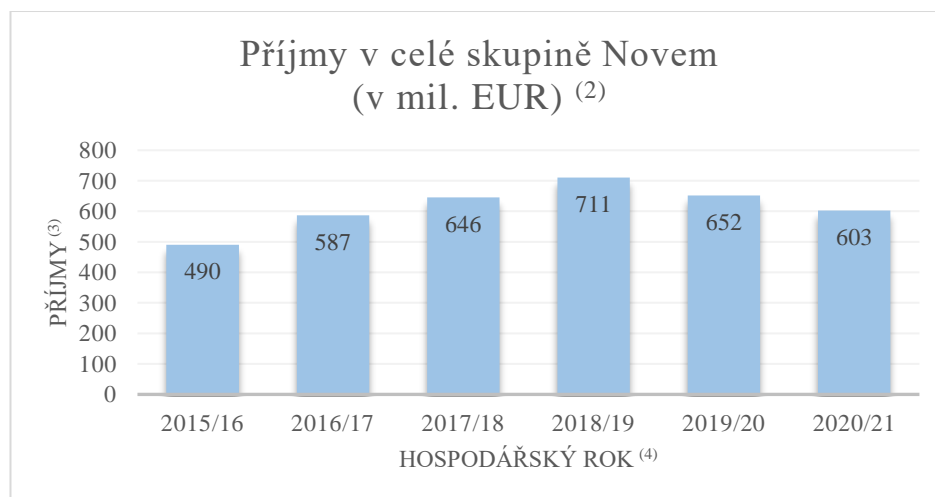


(1) Distribution of sales by products for individual car manufacturers in the financial year 2020/2021; (2) Distribution of sales by projects (in millions of CZK); (3) Revenue; (4) Project.

Zdroj: Výroční zpráva (2021), vlastní zpracování

Pro zajímavost, celá skupina Novem dosáhla v hospodářském roce 2020/2021 celkových tržeb ve výši 603 mil. EUR. Graf 4 zobrazuje příjmy za posledních šest let. Klesající trend v posledních dvou letech byl ovlivněn pandemií COVID-19.

Graf 4: Příjmy v celé skupině Novem v hospodářském roce 2015–2021 ⁽¹⁾



(1) Revenue in the Novem Group in the financial year 2015 – 2021; (2) Revenue in the Novem Group (in millions of EUR); (3) Revenue; (4) Financial year.

Zdroj: www.novem.com, vlastní zpracování

7.2 Manažerské účetnictví v podniku

Jak již bylo rozebráno v teoretické části této práce, manažerské účetnictví slouží k řízení vnitřních podnikatelských procesů a jeho výstupy jsou podkladem pro manažerská rozhodnutí na všech stupních podnikového vedení. Má důvěrný, interní charakter, proto je jeho hlavním záměrem maximální pravdivost. O jeho struktuře a využití si podnikový management rozhoduje sám ve vlastní pravomoci.

Účetní okruh manažerského účetnictví je vedle okruhu finančního účetnictví relativně samostatný. Oba okruhy si však vzájemně poskytují některé informace, popřípadě čerpají ze stejných zdrojů. Příkladem ve společnosti je zejména ocenění zásob rozpracovanosti.

Podnik patří do konsolidovaného celku, a tudíž se manažerské účetnictví aplikovalo v prvních letech činnosti podniku. Jedním z hlavních principů manažerského účetnictví v podniku je oblast nákladového účetnictví zahrnující cenu a efektivitu práce, kalkulaci produktu a režijní náklady. Interní informace pro řízení podniku a podklady pro manažerské účetnictví zajišťuje controllingové oddělení.

Controlling se v praxi často zaměňuje s pojmem „kontrola podniku“ a majitelé firem v něm vidí pouze a jedině onu část kontroly podniku související s financemi. Controlling je však v podstatě obsáhlý nástroj řízení firmy, který podporuje firemní vedení a manažery při jejich rozhodování a k tomu využívá podklady z manažerského účetnictví. Mezi jeho úkoly patří řízení podniku po ekonomické stránce. Předpokladem je plánování firmy, vybudované na jasně stanovených podkladech, tedy cílech firmy, které stanovilo vedení podniku spolu s týmem vedoucích manažerů. Podmínkou zavedení manažerského účetnictví a s tím souvisejícího controllingu ve firmě je účinný informační systém, který patří mezi základní stavební kameny controllingu jako takového.

Manažerské účetnictví na počátku podnikání závodu nebylo tolik potřeba. Výroba zatím nebyla příliš rozsáhlá a funkce controllingu zastávali zejména manažeři. Po určité době převzal funkce controllingu finanční ředitel a následně se vytvořilo controllingové oddělení.

Hlavním důvodem, proč je manažerské účetnictví v podniku potřebné, je, že zastává podpůrnou pozici a top management podniku může podle odchylek provést nápravná opatření s předstihem, aby se mohlo dosáhnout stanovených cílů.

7.2.1 Informační systém

V současnosti využívá celá skupina Novem ke zpracování dat informační systém SAP. Controllingové oddělení využívá tento systém zejména pro plánování. Díky němu může určovat odchylky tím, že porovnává skutečná data s plánovanými daty, a řídí tak všechny obchodní operace v podniku. Většinu informací, které z něj controlling čerpá, dále zpracovává pro pravidelné reporty.

Skupinové výkaznictví se připravuje v Oracle Hyperion Financial Management, zkráceně Oracle HFM, což je samostatný konsolidační systém. Umožňuje podniku získávat informace o jeho finanční situaci a vytvářet tak konsolidované výkazy.

Systém funguje na samostatném serveru a považuje se za hlavní nástroj pro konsolidaci a řízení celého koncernu Novem. Controllingové oddělení má před vytvořením skupinových účtů za úkol přenášet data ze SAP do HFM. Zároveň si z HFM stahuje všechna potřebná data, která importuje do MS Excel a s těmito daty může dále pracovat, např. doplnit k nim potřebný komentář.

8 Analýza vybraných metod manažerského účetnictví v podniku

Tato kapitola rozebírá základní nástroje manažerského účetnictví, které se využívají ve vybraném podniku. Podnik tyto metody používá již od svého počátku a shodují se v celé skupině Novem.

8.1 Odpovědnostní účetnictví

Na základě odpovědnostního účetnictví podnik rozlišuje dvě střediska – zisková (tzv. profitcentra) a nákladová. Pomocí profitcenter se závod rozděluje do několika menších oblastí, aby bylo možné plánovat, sledovat a analyzovat výsledky podniku. Na obrázku níže jsou zobrazena profitcentra, která podnik rozlišuje.

Obrázek 2: Profitcentra

Profitcentrum	Název	Popis
13002001	Segment 01	Výroba pro Daimler - BR213 Carbon, BR213 Wood, BR238 Wood, BR257 Wood, X290 Carbon
13002002	Segment 02	Výroba pro Volvo - XC90 Alu, XC90 Wood, V54x Alu, V54x Wood, P514 Carbon
13002003	Segment 03	Výroba pro BMW - G3x Alu, G3x Wood; pro VW - Arteon Wood; pro Audi - A-SUV Alu, A-SUV Wood
13002004	Segment 04	Výroba pro Porsche - Panamera Alu, Panamera Synthetic, Panamera Wood + Carbon
13002006	Segment 06	Výroba externí dýhy (pro ostatní Novem závody); výroba interní dýhy (pro jednotlivé segmenty)
13003000	Ostřící centrum	Výroba nástrojů fréz (pro ostatní Novem závody); výroba nástrojů fréz (pro jednotlivé segmenty)
13800000	Prototypy	Výroba a prodej prototypů a vzorků (externí i interní)

Zdroj: Interní data podniku

Podnik vede celkem 7 profitcenter, z nichž první čtyři profitcentra Segment 01, Segment 02, Segment 03 a Segment 04 se považují za základní a dělí dle značek automobilů, pro které podnik vyrábí výrobky. Segment 06, Ostřící centrum a Prototypy se řadí mezi pomocná střediska při výrobě výrobků.

Nákladová střediska naopak zobrazují podrobnější členění závodu. V současné době rozdělují náklady do 64 středisek. Každý manažer má odpovědnost za své nákladové středisko, tzn. plánuje své náklady do rozpočtu a zároveň je také dodržuje. Aby se manažeri lépe orientovali, dostanou k dispozici od controllingového oddělení přehled svých nákladů za předcházející období a podle toho mohou plánovat následující měsíce. Úkolem manažerů je zejména odstranění mimořádností, které mohou znamenat např. rozšíření výroby, nákup nových strojů, údržbu starších strojů. Tímto způsobem zjišťují, jaké pravidelné náklady jim vznikají pro plynulý chod podniku.

Dalšími důvody rozdělení jsou v tomto případě také lepší plánování, sledování a analyzování výsledků podle odpovědnosti jednotlivých vedoucích pracovníků. V oblasti

kontribuce může controller pomocí středisek sledovat výsledky na jednotlivé procesy (např. lisovna, lakovna, montáž), jako např. produktivitu, zmetky, spotřebu materiálu a spotřebu pomocného materiálu. V oblasti ostatních podnikových nákladů pak kontroluje, jak jednotliví vedoucí pracovníci dodržují, co si naplánovali do rozpočtu. Případné odchylky musejí vedoucí pracovníci zdůvodnit.

8.2 Členění nákladů

V rámci rozpočetnictví podnik dělí náklady na provozní a investiční.

8.2.1 Provozní náklady (OPEX)

Provozní náklady, zkráceně OPEX (Operating Expenses) představují veškeré neinvestiční náklady na zajištění každodenního provozu společnosti. Tyto náklady se v podniku dělí do dvou hlavních skupin:

- **výrobní provozní náklady** (Production OPEX) – tyto náklady zahrnují náklady přímo související s výrobou,
- **nevýrobní provozní náklady** (Non-production OPEX) – náklady, které s výrobou nesouvisejí.

Na obrázku 3 je zobrazeno podrobnější dělení provozních nákladů.

Obrázek 3: Výrobní a nevýrobní provozní náklady

Skupina	Kategorie (CZ)	Kategorie (EN)	Příklady
Production opex	Náklady na energii	Energy costs	El. energie, plyn, voda
	Výrobní dodávky	Manufacturing supplies	Olej pro stroje, stoly do výroby
	Obalový materiál	Packing material	Vratný obalový materiál
	Náklady na údržbu (výrobní)	Maintenance costs (Production)	Údržba a opravy strojů, nástrojů
	Leasing a nájemné - výroba	Operative production Leasing	Leasing a pronájem strojů, VZV
	Provozní náklady	Operational expenses	Úklidy, ochranné pomůcky, oděvy
	I/C Výrobní náklady	I/C Production OPEX expenses	Operativní leasing strojů (Súdleasing)
	Přízpusobení změny zásob	Adjustment of inventories fix	Změna fixní přírážky při přecenění zásob
Production opex			
Non-production opex	Cestovní náklady	Travel and subsistence expenses	Cestovné, ubytování, občerstvení
	Ostatní administrativní náklady	Other administrative expenses	Kancelářské potřeby, IT, telefony
	Náklady na údržbu (nevýrobní)	Maintenance expenses (non production)	Údržba a pozemků a budovy
	Náklady na životní prostředí	Environmental expenses	Likvidace odpadů, měření emisí
	Právní a konzultační náklady	Legal & consulting expenses	Poradenství, SAP, finanční audit
	Leasing a nájemné	Leasing & rent expenses	Automobily, tiskárny, externí sklady
Náklady na pojištění	Insurance costs expenses	Pojištění podniku	
Non-production opex			

Zdroj: Interní data podniku

Mezi pět hlavních nákladových oblastí, na které se v podniku klade největší důraz, patří:

- energie – spotřeba elektrické energie, spotřeba vody a spotřeba plynu pro vytápění a pro lakovnu;

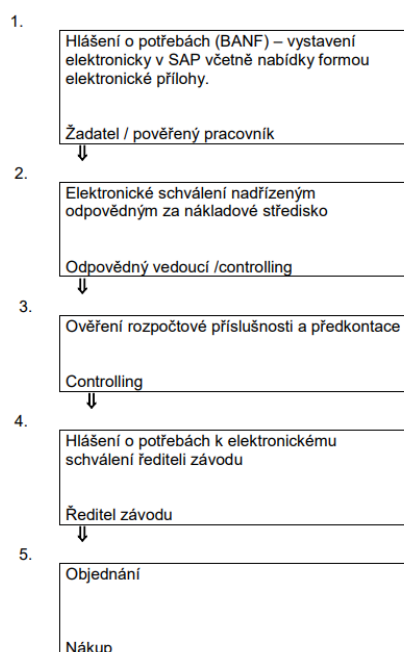
- údržba – náklady na údržbu a pravidelné opravy, ale také mimořádné opravy (nehody, škody atd.);
- provozní náklady – úklidy, čisticí prostředky, ochrana objektu, ochranné pomůcky a pracovní oděvy;
- leasing a nájemné – pronájmy strojů, vysokozdvizných vozíků (zkráceně VZV), externích skladů, gitterboxů, tiskáren a automobilů;
- právní a konzultační náklady – SAP licence, nevýrobní agenturní pracovníci, poradenství a školení.

Dle směrnice společnosti musí být každý náklad před jeho uskutečněním schválen. Co se týče provozních nákladů, na všechny tyto náklady se vystavuje nákupní požadavek neboli BANF v SAP, který dále vstupuje podle své celkové hodnoty do schvalovacího řízení. Pokud je hodnota do 300 EUR, podpisové právo má osoba odpovědná za nákladové středisko, hodnotu nad 300 EUR schvaluje controlling podniku. U hodnot nad 5 000 EUR daný požadavek kontroluje ředitel závodu a nad 25 000 EUR statutární orgán.

Schvalování nákupních požadavků probíhá v rámci závodu každý týden v pondělí, ve středu a v pátek. Po schválení se nákupní požadavek uvolní do nákupního oddělení a na jeho základě se vytvoří objednávka.

Schéma schvalování nákupních požadavků je zobrazeno níže.

Schéma 6: Schvalování nákupních požadavků



Zdroj: Interní data podniku

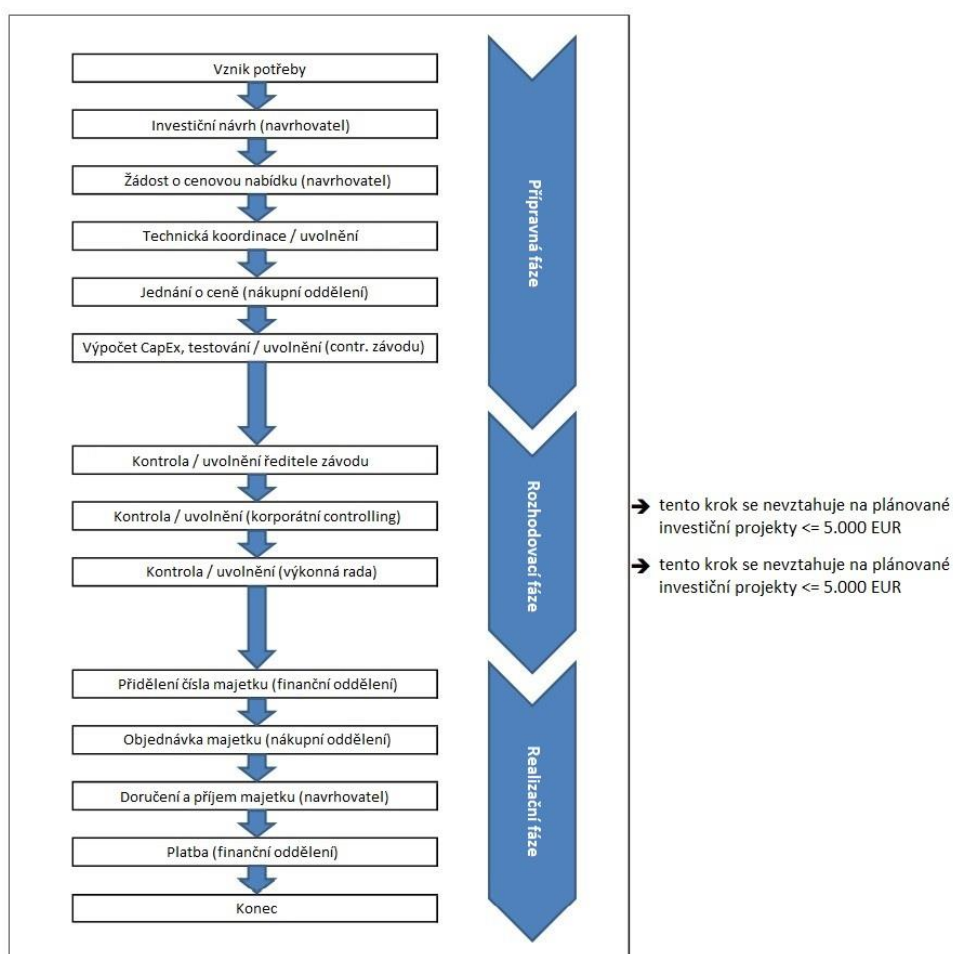
8.2.2 Investiční náklady (CAPEX)

Investiční náklady, zkráceně CAPEX (Capital Expenditures) vyjadřují náklady pořízení nového a obnovu starého majetku. Takový majetek má pořizovací hodnotu vyšší než 80 000 CZK a dobu použitelnosti delší než jeden rok. Tyto náklady se amortizují postupně po dobu několika let prostřednictvím odpisů, kdežto provozní náklady (OPEX) se do nákladů promítají najednou v celé částce.

Investiční náklady musejí taktéž projít procesem schvalování. V tomto případě se však postup liší tím, že na všechny investiční náklady musí být vystavena investiční žádost na intranetu. Ta dále vstupuje do schvalovacího procesu včetně centrálních oddělení a nejvyššího vedení Novemu.

Následující obrázek zobrazuje popis procesu schvalování investičních nákladů.

Obrázek 4: Proces schvalování investičních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování, interní data podniku

8.3 Kalkulace

Kalkulace ceny slouží ke zjištění nákladů a dalších faktorů ovlivňujících cenu. Pomocí kalkulace lze stanovit konečnou cenu určitého výrobku. Ve společnosti Novem se zpracovávají tři druhy kalkulací – roční (standardní), měsíční plánovací a rozpočtová kalkulace.

a) **Roční (standardní) kalkulace:**

Roční kalkulace představuje základní ocenění v systému. Provádí se vždy před koncem aktuálního hospodářského roku s datem k prvnímu dni hospodářského roku následujícího (k 1. dubnu) nebo při zakládání nového materiálu v průběhu roku k aktuálnímu datu. Tato kalkulace je platná do konce hospodářského roku (do 31. března). V průběhu roku je možno tuto kalkulaci změnit pouze při významných změnách vstupních materiálových dat nebo nákupních cen. Kalkulační parametry se obvykle v průběhu roku nemění.

b) **Měsíční plánovací kalkulace**

Měsíční plánovací kalkulace vyjadřuje měsíční ocenění výsledků, zásob atd., zohledňuje aktuální změny nákupních cen a vstupních materiálových dat. Provádí se vždy před koncem aktuálního měsíce s datem k prvnímu dni následujícího měsíce. Je nezbytná kontrola změny kalkulace a ověření, co je příčinou této změny. Zároveň je třeba ověřit, zda jsou vykalkulovány všechny aktivní materiály a zda jsou nové materiály vykalkulovány správně.

c) **Rozpočtová kalkulace**

Rozpočtová kalkulace se provádí obvykle na konci listopadu a slouží jako podklad pro tvorbu rozpočtu. Využívají se k tomu tzv. Z-pracovní plány, nastavené odsouhlasené parametry od centrálního controllingu a dočasně změněná hodinová sazba platná pro rozpočtový rok. Platnost této kalkulace je v průběhu listopadu po dobu přibližně dvou týdnů pro plánování a tvorbu rozpočtu a dále od prvního dne následujícího hospodářského roku (od 1. dubna) do konce následujícího hospodářského roku (do 31. března). Zároveň je tato kalkulace provedena u nově založených materiálů vždy od aktuálního data do konce hospodářského roku.

8.3.1 Popis procesu sestavení rozpočtové kalkulace

Mateřská společnost poskytne controllerovi prodejní plán, neboli Sales Plan, ve kterém je zobrazen roční výhled druhů vozidel, která se budou za dané období prodávat, a současně s tím i předpokládané množství jejich prodeje. Z těchto informací je schopen kalkulace vypočítat.

Před samotným výpočtem však musí controllingové oddělení překontrolovat všechny data v systému. Tento úkol se týká zejména kontroly správně nastaveného kusovníku a pracovních plánů. Controller ověřuje, jestli je v systému správně uvedeno, z čeho se daný produkt skládá a současně s tím i správné operace a časy v pracovních plánech. Časové náměry daného produktu a materiálovou spotřebu poskytne pracovník v oddělení výroby, který nese odpovědnost za kalkulaci výrobního času. Pro stanovení výrobního času daného výrobku se bere v úvahu čas pracovníka, který je potřeba vynaložit na výrobu produktu včetně jeho balení a manipulačního času na přípravu výrobní dávky. Zároveň je nutné počítat s časem navíc na přepracování nedokonalých dílů, který se do kalkulace zahrnuje v podobě přírážek.

Kalkulace se ve společnosti Novem skládá z těchto přímých nákladů:

- **polotovary** – rozpracované výrobky použité jako vstupy při výrobě jiného výrobku,
- **přímý materiál** – základní materiál a jiné suroviny potřebné k vyrobení určitého produktu na základě kusovníků,
- **přímé mzdy** – přímé mzdové náklady na základě pracovního plánu ohodnocené hodinovou sazbou. Obsahují mzdy přímých pracovníků, zejména výrobních dělníků, za odpracovaný čas, který přímo souvisí s vyrobením určitého produktu.

Nepřímé náklady jsou v rámci kalkulace počítány procentní přírážkou a dělí se takto:

- **přírážka na zmetky** – skládá se z nákladů na nepovedené či zkažené výrobky, které již nelze přepracovat nebo opravit a musí se zlikvidovat. Počítají se z přímého materiálu.,
- **přírážka na dodatečné odbytové náklady (SDC Sales)** – zahrnují nepřímé náklady spojené s odbytem výrobků, jako jsou například náklady na dopravu a balení výrobků. Počítají se z přímého materiálu, přímých mezd a dodatečných externích produkčních nákladů (SDC Production),

- **přirážka na vícepráce** – obsahuje náklady na přepracování nedokonalých či nepovedených dílů. Počítají se z přímých mezd,
- **přirážka na režijní materiál** (DMS) – náklady na pomocný materiál spotřebovávaný při výrobě. Jedná se zejména o rukavice, leštící pasty, brusné kotouče, nádoby na míchání barvy nebo drobné nářadí (např. odlamovací nože). Tyto náklady nelze přímo určit na jeden výrobek a počítají se z přímých mezd a vypočtené přirážky na vícepráce.

Controller vytvoří v systému kalkulaci a následně stanoví prodejní cenu s použitím těchto přirážek:

- **fixní přirážka** – procentní hodnotu této přirážky stanovuje centrální controlling na začátku hospodářského roku a platí po celý tento rok. Hlavní skladbou této přirážky jsou náklady na udržování zásob, např. sklady v rámci závodu, nájemní sklady, investice do zásob, přemísťování zásob, pojištění, ztráty, poškození nebo morální opotřebení. V současné době činí 1,1401 (114,01 %). Počítá se z přímých mezd,
- **zisková přirážka** – hodnota této přirážky činí 0,05 (5 %). Její výše je konstantní a nemění se. Počítá se z přímých mezd.

Aktuální kalkulační vzorec je zobrazen v tabulce níže:

Tabulka 5: Kalkulační vzorec

+ Polotovary
+ Přímý materiál
+ Přímé mzdy
Celkové přímé náklady
+ Náklady na zmetky
+ Dodatečné odbytové náklady
+ Náklady na vícepráce
+ Náklady na režijní materiál
Celkové nepřímé náklady
+ Fixní přirážka
+ Zisková přirážka
Prodejní cena

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Pokud je kalkulace v pořádku, zaznamenává se do materiálových karet. V případě, že je nutné kalkulaci ve stejném kalendářním měsíci změnit či opravit, stačí pouze znovu vykalkulovat a zaznamenat do materiálových karet.

8.3.2 Kalkulace ceny zvolené sady výrobků

Společnost používá kalkulaci plných nákladů, konkrétně diferencovanou přírážkovou kalkulaci, tzn. že na základě rozvrhu skupin nepřímých nákladů stanovuje různé rozvrhové základny, které jsou peněžní. U peněžní rozvrhové základny se počítají přírážky nepřímých nákladů v procentním vyjádření.

Procentní přírážky se obvykle liší dle projektu. V případě zvolené sady výrobků mají přírážky tuto hodnotu:

Tabulka 6: Procentní přírážky pro stanovení celkových nákladů ⁽¹⁾

Přirážka ⁽²⁾	Sazba ⁽³⁾
Přirážka na zmetky ⁽⁴⁾	2,00 % z přímého materiálu
Přirážka na dodatečné odbytové náklady ⁽⁵⁾	2,50 % z přímého materiálu, přímých mezd, nákladů na zmetky a nákladů na vícepráce
Přirážka na vícepráce ⁽⁶⁾	4,50 % z přímých mezd
Přirážka na režijní materiál ⁽⁷⁾	17,89 % z přímých mezd a nákladů na vícepráce

(1) Percentage surcharges for determining total costs; (2) Surcharges; (3) Rate; (4) Scrap surcharge; (5) Surcharge for additional sales costs; (6) Surcharge for rework; (7) DMS surcharge.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Jak je možné vyčíst z tabulky výše, u přírážky na zmetky je rozvrhovou základnou přímý materiál. Přirážka na dodatečné odbytové náklady se také počítá z přímého materiálu, avšak se doplňuje o přímé mzdy a dodatečné externí produkční náklady. Do těchto dodatečných externích nákladů patří náklady na zmetky a náklady na vícepráce. U zmíněné přírážky na vícepráce se jako rozvrhová základna používají přímé mzdy. U přírážky na režijní materiál jsou základnou přímé mzdy, které jsou doplněné o náklady na vícepráce.

Následující tabulka zobrazuje výpočet kalkulace pro vybranou sadu produktů, které společnost vyrábí. Konkrétně se jedná o platformu sady Volvo V54X v dřevěném provedení. Tato sada se skládá z lišty na palubní desce naproti spolujezdci („BFS“), lišty

na palubní desce u řidiče („FS“), z pravé („RE“) a levé („LI“) lišty na předních dveřích („FAT“) a pravé a levé lišty na zadních dveřích („FOT“). Všechny ceny jsou přepočteny na 100 ks a jsou uvedeny v CZK. Přirážky se počítají dle vzorců (1), (2), (3) a (4) uvedených v metodice této práce.

Tabulka 7: Kalkulace nákladů vybrané sady produktů na 100 ks (v CZK) ⁽¹⁾

Sada výrobků ⁽²⁾	BFS ⁽³⁾	FS ⁽⁴⁾	FAT LI, RE ⁽⁵⁾	FOT LI, RE ⁽⁶⁾
Polotovary ⁽⁷⁾	24 449,33	9 768,97	16 886,34	16 853,97
Přímý materiál ⁽⁸⁾	514,43	146,98	6 917,95	5 214,98
Přímé mzdy ⁽⁹⁾	1 796,06	884,78	2 051,04	2 051,04
Celkové přímé náklady ⁽¹⁰⁾	26 759,82	10 800,73	25 855,33	24 119,99
Náklady na zmetky ⁽¹¹⁾	10,29	2,94	138,36	104,30
Dodatečné odbytové náklady ⁽¹²⁾	60,04	26,86	229,99	186,57
Náklady na vícepráce ⁽¹³⁾	80,82	39,82	92,30	92,30
Náklady na režijní materiál ⁽¹⁴⁾	335,77	164,41	383,44	383,44
Celkové nepřímé náklady ⁽¹⁵⁾	486,93	235,03	844,09	766,60
Celkové náklady ⁽¹⁶⁾	27 246,75	11 035,76	26 699,42	24 886,59

(1) Cost calculation of the selected set of products per 100 pieces (in CZK); (2) Set of products; (3) Dashboard bar opposite the front passenger; (4) Dashboard bar next to the driver; (5) Right and left door trim on the front door; (6) Right and left door trim on the rear door; (7) Semi-finished products; (8) Direct material; (9) Direct wages; (10) Total direct costs; (11) Scrap costs; (12) Additional sales cost; (13) Rework costs; (14) Direct manufacturing supplies; (15) Total indirect costs; (16) Total costs.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Na základě těchto údajů, vytvoří controller podniku kalkulaci v systému SAP a následně stanoví cenu. Jak již bylo zmíněno, pro stanovení prodejní ceny se celkové

náklady sečtou s přírážkami vypočítanými ze mzdových nákladů. Těmito přírážkami jsou:

Tabulka 8: Procentní přírážky pro stanovení prodejní ceny ⁽¹⁾

Přírážka ⁽²⁾	Sazba ⁽³⁾
Fixní přírážka ⁽⁴⁾	114,01 % z přímých mezd
Zisková přírážka ⁽⁵⁾	5,00 % z přímých mezd

(1) Percentage surcharges for determining the selling price; (2) Surcharges; (3) Rate; (4) Fixed surcharge; (5) Profit margin.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Pokračování výpočtu kalkulace prodejní ceny zobrazuje tabulka 9. Prodejní cena se počítá dle vzorce (5) uvedeného v metodice této práce.

Tabulka 9: Kalkulace prodejní ceny vybrané sady na 100 ks (v CZK) (navazuje na předchozí tabulku) ⁽¹⁾

Sada výrobků ⁽²⁾	BFS ⁽³⁾	FS ⁽⁴⁾	FAT LI, RE ⁽⁵⁾	FOT LI, RE ⁽⁶⁾
Fixní přírážka ⁽⁷⁾	2 047,69	1 008,74	2 338,39	2 338,39
Zisková přírážka ⁽⁸⁾	89,80	44,24	102,55	102,55
Prodejní cena ⁽⁹⁾	29 384,24	12 088,73	29 140,36	27 327,54

(1) Calculation of the sales price of the selected set of products per 100 pieces (in CZK) (based on the previous table); (2) Set of products; (3) Dashboard bar opposite the front passenger; (4) Dashboard bar next to the driver; (5) Right and left door trim on the front door; (6) Right and left door trim on the rear door; (7) Fixed surcharge; (8) Profit surcharge; (9) Selling price.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

V celé skupině Novem jsou k prodeji interiérových dílů, nástrojů a poskytování služeb externím zákazníkům oprávněny jen čtyři závody, kterými jsou Vorbach, Bergamo, Langfang a Atlanta. Hlavním důvodem je zabránění vzniku administrativních nákladů. Všechny suroviny, polotovary a hotové výrobky se tedy distribuují v rámci skupiny prostřednictvím mezipodnikových transakcí (nákupních a prodejních). Transakce vznikají na základě vytvoření IC faktur⁸.

⁸ Intercompany faktury jsou mezipodnikové faktury.

8.4 Rozpočetnictví

Plánování rozpočtů patří mezi klíčové aktivity v rámci manažerského účetnictví. Jeho podstatou je zejména stanovení cílů podniku nebo jeho cílových hodnot a způsobu jejich dosahování. Probíhá podle předem stanoveného postupu a poskytuje podklady pro efektivní řízení podniku a napomáhá k průběžné kontrole stanovených cílů.

Ve společnosti Novem obstarává plánování rozpočtů controllingové oddělení daného závodu, které je po jeho dokončení prezentováno a schváleno mateřskou společností. V hospodářském roce trvajícím od 1. dubna do 31. března se pravidelně plánuje:

- **Budget** (rozpočet) – v období od října do ledna,
- **Plán 1 a 2** – obdobně jako budget, v období od října do ledna,
- **Forecast 1, 2 a 3** (předpověď) – vždy v červnu, září a v říjnu.

8.4.1 Proces plánování rozpočtů

Plánování budgetu probíhá každoročně v období od října do ledna. Pro sestavování budgetu využívá controller již zmiňovaný prodejní plán, neboli Sales Plan, který obsahuje všechny potřebné informace pro tvorbu rozpočtů. Na základě těchto informací se následně sestavuje plánování rozpočtu. Celý harmonogram plánování rozpočtů a jejich společné rysy a difference jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 10: Společné rysy a odlišnosti mezi rozpočty a jejich harmonogram

Rozpočet	Doba plánování	Účel	Plánovací období
Forecast 1	Květen/červen	Posouzení finanční situace na konci hospodářského roku	10 měsíců do konce současného hospodářského roku (červen–březen)
Forecast 2	Srpen/září		7 měsíců do konce současného hospodářského roku (září–březen)
Forecast 3	Říjen–leden		4 měsíce do konce současného hospodářského roku (prosinec–březen)
Budget		Definování cílů na příští hospodářský rok	12 měsíců hospodářského roku (duben–březen)
Plán 1 a 2		Plánování cílů na další 2 roky po rozpočtovém roce	1 nebo 2 roky po rozpočtovém roce, pouze údaje za celý rok

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Budget se sestavuje na každý měsíc zvlášť. Spolu s ním se tvoří Plán 1 a 2, které se plánují na další následující dva roky po tzv. rozpočtovém roce, pro který se rozpočet vytváří. Tyto plány jsou již stanoveny pouze jako celkové roční výhledy.

Během fiskálního roku se plánují další tři rozpočty, tzv. forecasty, které se tvoří vždy třikrát v roce. Plánování Forecastu 1 začíná v červnu, kdy má controller k dispozici konkrétní skutečná data za uplynulé 2 měsíce a z těchto dat odvíjí svou předpověď na 10 následujících měsíců do zbytku hospodářského roku. Forecast 2 se tvoří v září, kdy controller disponuje údaji za předchozích 5 měsíců a plánuje zbylých 7 měsíců do konce hospodářského roku. Současně se s plánováním ročního budgetu tvoří Forecast 3. Ten je založen na výsledcích z předcházejících 8 měsíců, od dubna do listopadu. Na základě těchto výsledků se doplňují 4 měsíce do konce roku a tím se vytváří výhled hospodářského roku.

Plánování budgetu a Plánu 1 a 2 trvá do poloviny prosince. V tu dobu je tento proces uzavřen a výsledky se odevzdají vedení společnosti. Na začátku ledna se pořádá shromáždění v mateřské společnosti, kde dojde k finálnímu schválení plánu rozpočtu, případně i k návrhu úsporných opatření. Finální budget vchází v platnost od 1. dubna. Po schválení se naplánovaný rozpočet již nemění. Naopak změny ve forecastu přípustné jsou a je možné je brát v úvahu.

Plánování rozpočtů a budgetu se ve společnosti řídí zásadou pravdivého a spravedlivého pohledu. Oba procesy se připravují s vymezením určitých cílů, které jsou ambiciózní, ale zároveň realistické. Cílem společnosti je snaha o neustálé zlepšování celkové finanční výkonnosti, a proto není plánování na bázi současného stavu považováno za dostatečně ambiciózní.

Pro controllera mohou být výsledky z minulých let užitečné jako výchozí bod, avšak pro plánování tento přístup není dostatečný. Při porovnávání dat si controller musí uvědomit, že údaje z minulých let mohou mít zvláštní dopady a obsahovat určité mimořádnosti⁹.

Pro sestavení budgetu a forecastu se používá hlavní soubor v MS Excel, který je propojen s HFM. Tento soubor představuje integrovaný finanční model, ve kterém se plánuje výsledovka a rozvaha současně.

⁹ Tyto skutečnosti je proto nutné před použitím dat nejprve odstranit.

Před samotným zahájením plánování budgetu a forecastu je nutné provedení některých přípravných činností:

1. Úvodní schůzka s managementem podniku pro zajištění jeho podpory a definování úkolů – této schůzky se vždy účastní vedení podniku, manažeri oddělení logistiky, HR, TPM a financí.
2. Plánování příspěvku na úhradu vč. kontroly dat a nahrání aktualizovaných parametrů do SAP, definování kalkulačních přírážek a provedení výpočtu rozpočtu.
3. Plánování nákladových středisek a kontrolní schůzky s osobami odpovědnými za nákladová střediska – střediskové rozpočty tvoří manažer či zodpovědný pracovník za dané středisko a sestavují se pro potřeby předpovědi režijních nákladů jednotlivých středisek.

Plánovací proces lze rozdělit na:

- **Plánování rozpočtové výsledovky** – zahrnuje příspěvek na úhradu, režijní náklady, daně, finanční položky a odpisy.
- **Plánování rozpočtové rozvahy** – zahrnuje dlouhodobý majetek, zásoby, pohledávky, peněžní prostředky, závazky, vlastní kapitál a rezervy.

8.4.2 Plánování rozpočtové výsledovky

Při plánování výkazu zisku a ztráty se podnik zaměřuje zejména na kontribuci (neboli příspěvek na úhradu), provozní náklady (tzv. OPEX), EBITDA, daně a finanční položky.

Obecnou strukturu rozpočtové výsledovky (plánovaného výkazu zisku a ztráty) v podniku vyobrazuje následující obrázek:

Obrázek 5: Struktura rozpočtové výsledovky

(1)	Tržby	Rozděleno podle platformem
(2)	./. Přímý materiál	
(3)	./. Přímé mzdy	
(4)	./. Přímé výrobní náklady	
(5)	./. Náklady na vícepráce	
(6)	./. Dodatečné odbytové náklady	
(7)	= Kontribuce	
(8)	./. Výrobní provozní náklady	
(9)	= Hrubý zisk	
(10)	./. Režijní náklady	
(11)	= EBITDA	
(12)	./. Odpisy dlouhodobého majetku (vč. nehmotného majetku)	
(13)	= EBIT	
(14)	./. Finační položky, mimořádné položky, daně	
(15)	= Čistý zisk	

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Kontribuce, neboli příspěvek na úhradu či krycí příspěvek, se dá definovat jako přebytek výnosů nad přímými náklady. Tento přebytek ukazuje, kolik přispívá jednotlivý výrobek ke krytí fixních nákladů podniku a také k dosažení zisku. Je tedy rozhodující veličinou pro hodnocení výrobku. V podniku se kontribuce počítá za celou sadu výrobků, platformu, segment nebo za celý závod.

Preferovaná kontribuce se pohybuje v kladných hodnotách. V případě, že by se pohybovala kolem nuly, znamenalo by to, že se daná sada výrobků, platforma, segment nebo závod nepokryje své fixní náklady. Tyto nepokryté náklady jsou hrazeny ostatními sadami, platformami, segmenty nebo závody, což pro podnik není efektivní.

Kontribuce se skládá z těchto ukazatelů:

1. **Tržby** (sales) – skládají se z výnosů, které společnost získala prodejem výrobků, zboží nebo surového materiálu.
2. **Přímý materiál** (direct material) – zahrnuje základní materiál, suroviny, polotovary potřebné k vyrobení určitého výrobku.

3. **Přímé mzdy** (direct wages) – obsahují mzdy přímých pracovníků, zejména výrobních dělníků, za odpracovaný čas. Tyto mzdy přímo souvisejí s provedením určitého výkonu či práce.,
4. **Režijní materiál pro výrobu** (direct manufacturing supplies, DMS) – zahrnují náklady na pomocný materiál spotřebovávaný při výrobě, který nelze přímo určit na jeden výrobek. Jedná se zejména o rukavice, leštící pasty, brusné kotouče, nádoby na míchání barvy nebo drobné nářadí (odlamovací nože).
5. **Odbytové náklady** (sales distribution costs, SDC Sales) – skládají se z veškerých nepřímých nákladů spojených s odbytem výrobků, jako jsou například náklady na dopravu a balení výrobků.
6. **Kooperační náklady** (contract manufacture costs, SDC Production) – vyjadřují náklady na externí podniky, které pomáhají s výrobou určitých dílů. Těchto služeb podnik využívá v případě, že jde o zpracování dílů, které podnik sám neumí.

Kontribuci ovlivňují tyto položky:

- reklamace od zákazníků, zmetkovitost, produktivita, spotřeba materiálu (výtěžnost dýhy, spotřeba chemie, spotřeba režijního materiálu atd.),
- včasnost a přesnost dodávek, vytížení přepravy, mimořádné dopravy, inventurní odchylky, využití externích skladů (Lakner), spotřeba obalů, výběhový management,
- správné nastavení cen, správné nastavení materiálových dat (kusovníky, pracovní plány), ztracené technicky uzavírané zakázky, mimořádné pohyby materiálu, vývoj kurzu, časová souslednost nákladů a výnosů,
- víkendové směny, práce ve svátek, prostoje.

Následující tabulka ukazuje výpočet kontribuce vybraného segmentu v podniku.

Vzorec (6) pro výpočet kontribuce je uvedený v metodice této práce.

Tabulka 11: Výpočet kontribuce vybraného segmentu podniku ⁽¹⁾

Kontribuce ⁽²⁾	Plán ⁽³⁾	Skutečnost ⁽⁴⁾	Odchylka ⁽⁵⁾
Tržby ⁽⁶⁾	16 197 480	16 208 503	11 023
Přímý materiál ⁽⁷⁾	-13 426 933	-13 238 341	188 592
Přímé mzdy ⁽⁸⁾	-600 905	-525 650	75 255
Režijní materiál pro výrobu ⁽⁹⁾	-121 923	135 893	257 816
Odbytové náklady ⁽¹⁰⁾	-6 871	-1 276	5 595
Kooperační náklady ⁽¹¹⁾	0	0	0
Kontribuce (v CZK) ⁽¹²⁾	2 040 848	2 579 129	538 281
Kontribuce (v %) ⁽¹³⁾	12,6 %	15,9 %	3,3 %

(1) Calculation of contribution of a selected segment; (2) Contribution; (3) Plan (Budget); (4) Actual; (5) Deviation; (6) Sales; (7) Direct material; (8) Direct wages; (9) Direct manufacturing supplies (DMS); (10) Sales distribution costs (SDC sales); (11) Contract manufacture costs (SDS production); (12) Contribution (in CZK); (13) Contribution (in %).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

V tabulce 11 je možné vidět srovnání skutečné a plánované kontribuce a jejich odchylky. Tržby dosáhly vyšší hodnoty o 11 tis. Kč oproti plánovaným. Zároveň na nákladových položkách se ušetřilo přes 527 tis. Kč. Ve sledovaném segmentu došlo ke zlepšení a to o 538 281 Kč. Procentní kontribuce se zvýšila o 3,3 % na 15,9 % tržeb, které připadají na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku.

8.4.3 Plánování rozpočtové rozvahy

Plánování rozpočtové rozvahy zahrnuje dva základní kroky. V prvním kroku se plánují aktiva, která se skládají z dlouhodobého majetku, oprávek, zásob, pohledávek, peněžních prostředků a opravných položek.

Při plánování dlouhodobého majetku čerpá controller z odpisového plánu. V něm jsou uvedeny všechny stávající majetky podniku, které se budou odepisovat anebo vyřazovat, a podle něj se vypočítá hodnota majetku do rozvahy. Spolu s tím se zpracovává tzv. CapEx plán (plán investičních nákladů, Capital Expenditure Plan), který obsahuje souhrn investic, které chce podnik realizovat v následujících třech letech. Každá

schválená investice se hned začíná odepisovat a do rozvahy se tak doplňuje její hodnota již snížená o odpisy.

Zásoby se plánují na základě KPI ukazatelů (klíčové ukazatele výkonnosti, Key Performance Indicators). Výše zásob se odhaduje podle ceny jedné sady v určitých fázích výroby a na základě předpokládaného počtu sad produktů, která se budou za dané období prodávat. Tím se určí, jak dlouho chce podnik mít zásoby na skladě a pro výpočet se používá tzv. DIO (doba obratu zásob, Days Inventory Outstanding). Podle KPI ukazatelů se plánují i pohledávky. Ty se tvoří na základě předpokládaných tržeb a bere se na zřetel doba splatnosti 30 dní. Vypočítávají se dle tzv. DSO (doby obratu pohledávek, Days Sales Outstanding).

Peněžní prostředky zahrnují peníze v pokladně a peníze na bankovním účtu a plánují se odhadem.

Opravné položky se v podniku plánují zejména k zásobám. Podnik totiž při plánování běžících platforem počítá s tzv. obsoletními zásobami. Ty představují zásoby, které se nehýbou a na které již byly opravné položky vytvořeny. Není u nich velká pravděpodobnost, že se prodají, ale podnik si je skladuje z důvodu jejich možného využití jako náhradní díly.

V druhém kroku se plánují pasiva, která zahrnují vlastní kapitál, rezervy a závazky. Vlastní kapitál se obecně nemění, takže se controllingové oddělení zaměřuje zejména na rezervy. Pro ty si controller vede další zvláštní soubor a plánuje je pravděpodobným odhadem. Počítá s tím, že podniku vznikne v budoucnosti dluh, který bude nutné zaplatit, ale jeho výše není přesně známá. Jako nejdůležitější rezervy se považují rezervy na audit.

Plánování závazků se ve své podstatě shoduje s plánováním zásob a pohledávek, kdy se v tomto případě vypočítávají dle tzv. DPO (doby obratu závazků, Days Payable Outstanding). Mezi nejpodstatnější částky patří závazky na daně, zaměstnance, sociální pojištění a odložená daň. Zde se samozřejmě preferuje co nejdelší splatnost.

8.5 Analýza odchylek

Mezi další významný nástroj, který vybraná společnost využívá v rámci manažerského účetnictví, je analýza odchylek. Celý proces plánování a rozpočetnictví se zakončuje jeho následnou kontrolou a zjišťováním diferencí mezi skutečně dosaženými výsledky a plánem či rozpočtem. Pravidelná a důsledná kontrola dodržování stanovených plánů je ve společnosti velmi významná. Nejen, že je přínosem pro další plánování a rozhodování, ale také splňuje motivační funkci pro manažery.

Podnik porovnává rozpočty (měsíční plány) se skutečnými výsledky, analyzuje vzniklé kladné či záporné odchylky a snaží se najít jejich podstatu. Cílem je zjistit příčiny jejich vzniku, zhodnotit jejich dopad a vytvořit možná opatření pro eliminaci vzniku odchylek v budoucnosti.

Jako nejčastější odchylky v závodě, které se sledují v rámci manažerského účetnictví, se považují FX efekt, objemový efekt, mix efekt mezi platformami a výkonnostní efekt. Podnik musí tyto odchylky odůvodnit mateřské společnosti v měsíčním reportu.

a) FX efekt

FX efekt, obecně měnový efekt, vyjadřuje odchylky ve směnném kurzu z důvodu nákupu zásob a prodeje výrobků v cizí měně. Controller tyto odchylky zkoumá pravidelně každý měsíc během vytváření kontribučního souboru, aby mohla být data použita pro analýzu výsledků závodu.

Pro uvedení příkladu výpočtu FX efektu je možné si představit, že společnost nakoupí materiál od českého dodavatele a po vyrobení hotového výrobku či polotovaru přeprodává závodu v Atlantě. Tržby jsou proto vedeny v USD a přímý materiál v CZK.

V tabulce 12 jsou uvedeny kurzy měn.

Tabulka 12: Výpočet FX efektu – kurzy ⁽¹⁾

Plánovaný kurz ⁽²⁾ :	1 EUR = 1,20 USD	1 EUR = 28 CZK
Aktuální kurz ⁽³⁾ :	1 EUR = 1,10 USD	1 EUR = 24 CZK

(1) FX effect calculation – exchange rates; (2) Planned (budgeted) exchange rate; (3) Actual exchange rate.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Následná tabulka 13 zobrazuje výpočet odchylky, tzv. FX efektu. Vzorce (8), (9) a (10) pro výpočet FX efektu jsou uvedeny v metodice této práce.

Tabulka 13: Výpočet FX efektu ⁽¹⁾

	USD	CZK	Plán kurz ⁽²⁾	Skut kurz ⁽³⁾	Plán (EUR) ⁽⁴⁾	Skut (EUR) ⁽⁵⁾	FX efekt ⁽⁶⁾
Tržby ⁽⁷⁾	\$ 5 500		1,20 \$/€	1,10 \$/€	€ 4 583	€ 5 000	€ 417
Přímý materiál ⁽⁸⁾		40 000 Kč	28 Kč/€	24 Kč/€	€ 1 429	€ 1 667	€ 238

(1) FX effect calculation; (2) Planned (budgeted) exchange rate; (3) Actual exchange rate; (4) Plan (Budget) (in EUR); (5) Actual (in EUR); (6) Deviation (FX effect); (7) Sales; (8) Direct material.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Z výše znázorněné tabulky je možné vidět odchylku v tržbách, která činí 417 EUR. Po přepočtu částky s plánovaným a aktuálním kurzem se ukázalo, že skutečná přepočtená částka na EUR převýšila plánovanou přepočtenou částku na EUR a odchylka je tudíž pozitivní. U přímého materiálu činí odchylka 238 EUR a skutečná přepočtená částka na EUR také dosahuje vyšších hodnot než plánovaná přepočtená částka na EUR. U přímého materiálu se však jedná o negativní odchylku.

b) Objemový efekt

Objemový efekt vzniká v případě, když se celkový skutečný objem vyrobených sad na jeden automobil liší od objemu naplánovaného v rozpočtu. S rostoucím počtem prodaných sad rostou tržby a prodejní náklady. Znalost objemového efektu může informovat podnik, jak změny v objemu ovlivnily výdaje.

Dva příklady výpočtu objemového efektu zobrazuje tabulka 14. Objemový efekt přímého materiálu se počítá dle vzorce (11) a objemový efekt přímých mezd dle vzorce (12) uvedených v metodice této práce.

Tabulka 14: Výpočet objemového efektu (v tis. EUR)⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾	Rozdíl ⁽⁴⁾	Objemový efekt ⁽⁵⁾
Tržby ⁽⁶⁾	2 632	4 154	1 522	1 522
Přímý materiál ⁽⁷⁾	1 539	2 437	898	890
Přímé mzdy ⁽⁸⁾	318	679	361	184

(1) Volume effect calculation (in thousands of EUR); (2) Plan (Budget); (3) Actual; (4) Difference between budget and actual; (5) Deviation (Volume effect); (6) Sales; (7) Direct material; (8) Direct wages.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Objemový efekt u přímého materiálu dosahuje hodnoty 890 tis. EUR. V tomto případě zbylých 8 tis. EUR do rozdílové hodnoty tvoří mix efekt a výkonnostní efekt. U přímých mezd je objemový efekt v hodnotě 184 tis. EUR. Rozdíl mezi 361 tis. EUR a 184 tis. EUR představuje součet mix efektu a výkonnostního efektu.

c) Mix efekt mezi platformami

Každá platforma může mít jinou strukturu nákladů, kdy se liší například materiálem nebo mzdovou sazbou. To má za následek různé příspěvky na úhradu na každou platformu. Během fáze rozpočtování se na základě prodejního plánu vypočítá objemový mix. Vynásobením objemového mixu vnitropodnikovými cenami se vytvoří rozpočtový plán prodeje pro závod. Když se prodejní mix liší od rozpočtového plánu, pak se rozdíl mezi těmito dvěma nazývá mix efekt.

Společnost prodává velké množství variant produktů, proto je nutné kvůli plánování zjednodušit postup rozpočtování. Plánují se pouze průměrné objemy, ceny a sazby, protože skutečné budoucí objemy a ceny různých platforem nejsou během procesu plánování známy. Rozdíl mezi průměrnými očekávanými objemy a cenami a skutečnými objemy a cenami způsobuje odchylky.

Tabulka 15 ukazuje výpočet mix efektu mezi dvěma platformami A a B. Vzorec (13) pro výpočet plánované průměrné kontribuce v % a výpočet skutečné průměrné kontribuce v procentech je uveden v metodice této práce.

Tabulka 15: Výpočet mix efektu mezi platformami ⁽¹⁾

Produkt (4)	Plán ⁽²⁾			Skutečnost ⁽³⁾		
	Tržby (5)	Kontribuce (v EUR) ⁽⁶⁾	Kontribuce (v %) ⁽⁷⁾	Tržby	Kontribuce (v EUR)	Kontribuce (v %)
A ⁽⁸⁾	€ 100	€ 30,0	30 %	€ 60	€ 18,0	30 %
B ⁽⁹⁾	€ 50	€ 22,5	45 %	€ 90	€ 40,5	45 %
Průměr / Suma ⁽¹⁰⁾	€ 150	€ 52,5	35 %	€ 150	€ 58,5	39 %

(1) Mix effect between platforms calculation; (2) Plan (Budget); (3) Actual; (4) Product; (5) Sales; (6) Contribution absolute (in EUR); (7) Contribution margin (in %); (8) Platform A; (9) Platform B; (10) Total / Average.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Přestože celkové tržby ve výši 150 EUR a nákladové struktury zůstávají konstantní, je viditelná rozdílná průměrná kontribuce v rozpočtu (plánu) a ve skutečnosti kvůli odchylce v mixu.

V rozpočtu vychází plánovaná výše kontribuce 35 %, naopak její skutečná výše je 39 %. Pro výpočet mix efektu se plánovaná průměrná kontribuce odečte od skutečné průměrné kontribuce a vynásobí se sumou tržeb z obou platforem A a B. Vzorec (14) je uveden v metodice této práce.

$$(39 \% - 35 \%) * 150 \text{ EUR} = +6 \text{ EUR}$$

V tomto případě vyšel mix efekt ve výši 6 EUR.

d) Výkonnostní efekt

Výkonnostní efekt má dopad na produktivitu společnosti, zmetkovitost výrobků a případně i množství režijního materiálu, který podnik spotřebovává. Když se z celkového rozptylu vyloučí FX efekt, objemový efekt a mix mixu mezi platformami, získá se tím hodnota výkonnostního efektu. Controller musí následně vysvětlit, jak k tomuto efektu došlo.

9 Zhodnocení vybraných metod manažerského účetnictví v podniku

Jedním z cílů práce bylo zhodnotit opodstatnění manažerského účetnictví v podnikových procesech. Následně poznatky z teoretické části aplikovat na vybraný podnik a analyzovat problémy, které byly zjištěny při jeho zavádění. Na základě těchto zjištění navrhnout řešení k eliminaci těchto problémů.

9.1 Odpovědnosti účetnictví

Podnik rozlišuje na základě odpovědnostního účetnictví dvě střediska – zisková (tzv. profitcentra) a nákladová. Pomocí profitcenter se závod rozděluje do několika menších oblastí, aby bylo možné plánovat, sledovat a analyzovat výsledky podniku. V podniku vedou celkem 7 profitcenter. Profitcentra Segment 01, Segment 02, Segment 03 a Segment 04 se považují za základní a dělí dle zákazníků. Segment 06, Ostřicí centrum a Prototypy se řadí mezi pomocná střediska při výrobě výrobků.

Co se týče nákladových středisek, v současné době rozděluje podnik náklady do 64 středisek. Patří sem např. střediska vývoj, vedení závodu, sklad, nákupní oddělení, příprava výroby, či samotné části výroby jako lakovna, lisovna a montáž, také rozdělené dle zákazníků.

Při pohledu na rozčlenění na profitcentra a nákladová střediska se dá říct, že podnik vede odpovědnostní účetnictví velmi zdárně. Mezi jediné problémy, se kterými se podnik potýká, se řadí chybné přiřazení nákladů do příslušného střediska. To však vyplývá z všeobecných nevýhod odpovědnostních středisek.

9.2 Členění nákladů

Podnik dělí náklady na provozní, dále se dělí na výrobní a nevýrobní náklady, a investiční náklady, dále na přímé a nepřímé náklady pro účely kalkulace a variabilní a fixní náklady pro účely výpočtů ukazatelů. Vzhledem k tomu, že závod patří ke konsolidovanému celku, tak by se dalo předpokládat, že bude totožně vykazovat náklady. Při vykazování nákladů a srovnávání výsledků mezi všemi závody však často dochází k případům, kdy závody nevykazují své náklady totožně. Jedná se zejména o vykazování nákladů na rukavice, kdy vybraný závod zahrnuje tyto náklady jako náklady na pomocný materiál spotřebovávaný při výrobě na ochranu proti poškození vyrobeného dílu, kdežto

v případě mateřské společnosti jsou rukavice začleněny mezi ochranné pomůcky pro zaměstnance.

Jako doporučení se navrhuje rozčleňovat tyto druhy nákladů totožně pro všechny závody. Velkou výhodou plynoucí z tohoto doporučení by byla snížená časová náročnost controllingového oddělení, které by tyto náklady nemuselo zvláště oddělovat ze svých dat při tvoření reportů. Došlo by tím k efektivnější konsolidaci dat.

9.3 Kalkulace

Při výpočtu kalkulací výrobků využívá podnik kalkulaci plných nákladů. Konkrétně se jedná o diferencovanou přírážkovou kalkulaci, tzn. že na základě rozvrhu skupin nepřímých nákladů stanovuje různé rozvrhové základny, které jsou peněžní. U peněžní rozvrhové základny se přírážky nepřímých nákladů počítají v procentním vyjádření. Hlavním důvodem jejich stanovení je, že tyto náklady nelze přesně určit na výrobu konkrétního druhu výrobku.

Podnik si stanovuje vlastní přírážku pro každou platformu zvláště a tyto přírážky se liší dle projektu. Tento případ se však netýká přírážky na režijní materiál (DMS). Při analýze podniku bylo zjištěno, že vybraný závod jí stanovil jako jednotnou sazbu pro celý závod dohromady. Tato sazba se následně připočítá při každé kalkulaci výrobků. To znamená, že u platformy, kde se využívá hodně pomocného materiálu, nikdy nebude kalkulace přesná a tento výpočet tedy není zcela efektivní. Jak již bylo popsáno v kapitole 8.3.1 Popis procesu sestavení rozpočtové kalkulace režijní materiál se skládá z pomocného materiálu spotřebovávaného při výrobě dílů. Jedná se zejména o rukavice, brusné kotouče, drobné nářadí, lepicí pásy, spreje a další. Spotřeba toho materiálu není u všech platform stejná.

Dalším problémem u výpočtu přírážky režijního materiálu je změna báze, která zahrnuje přímé mzdy a náklady na vícepráce. V případě, že se zruší určitá výrobní operace, na kterou se nespotebovává žádný režijní materiál, sníží se základna pro výpočet. Tím pádem vyjde nižší přírážka na režijní materiál, ale ve skutečnosti se režijního materiálu spotřebovává stále stejně. Samozřejmě se v podniku počítá s tím, že čím více se na daném výkonu pracuje, tím více operací na tom dělá a tím více se spotřebovává režijního materiálu. Ale mohou nastat situace, kdy báze nebude odpovídat skutečnosti, vypadne operace, na kterou nebyl spotřebován žádný režijní materiál, sníží se báze pro výpočet a vyjde nižší kalkulovaná přírážka.

Pro výpočet kalkulace by bylo přesnější zaznamenávat náklady na pomocný materiál dle platformem. Díky tomu by bylo možné vypočítat přírážku pro každou platformu zvlášť a podnik by tím získal preciznější kalkulaci výrobků. Další výhoda by plynula pro controllingové oddělení, které by mělo přesnější data pro stanovení rozpočtu. Ovšem nevýhodou plynoucí z tohoto vylepšení by byla technická náročnost nastavení zachycení těchto nákladů v SAP.

Toto doporučení by bylo možné aplikovat zejména u obalů, které také spadají pod režijní náklady. Obaly se považují za mimořádnosti a lze u nich snadno zjistit, na kterou platformu byly použity. Proto se doporučuje vyjmout tuto položku z všeobecné částky režijního materiálu a vykazovat jí zvlášť.

Co se týče spolupráce s mateřskou společností, dalším velkým problémem, který v podniku vzniká, je zadávání informací do informačního systému SAP centrálním nákupním oddělením. Mateřská společnost se s dodavatelem domluví na nových cenách materiálu, které vchází v platnost od následujícího měsíce. V mnoha případech se však stane, že centrální nákup při zaznamenávání nové ceny do systému zadá datum platnosti k datu, kdy tuto cenu zapsal do systému, a ne od následujícího měsíce, jak bylo domluveno.

Z tohoto důvodu vznikají velké nesrovnalosti v kalkulacích, kterým by se dalo zamezit větší obezřetností a správným zadáváním nové ceny do systému. Doporučením je zvýšení informovanosti a komunikace mezi zaměstnanci centrálního nákupního oddělení a controllingového oddělení o nových cenách, aby bylo možná kontrola dat v systému před samotnou tvorbou kalkulace.

9.4 Rozpočetnictví

V rámci rozpočetnictví také vznikají určité komunikační problémy s mateřskou společností a s ostatními závody. Controller obdrží před zahájením procesu sestavování rozpočtu od mateřské firmy plán prodeje, tzv. Sales Plan, ve kterém je specifikováno, které automobily se budou v daném časovém období prodávat a jejich odhadovaný počet. Na základě těchto údajů začne proces plánování rozpočtu. Poskytnuté informace však nejsou vždy přesné a úplné a často se stává, že mateřská společnost poskytuje informace v době, kdy už se rozpočet připravuje. Controller je v důsledku toho nucen soubory aktualizovat a přepracovat. Pokud by mateřská firma předložila komplexní a přesné dokumenty před termínem, celý proces plánování rozpočtu by se urychlil.

9.5 Analýza odchylek

Podnik porovnává rozpočty (měsíční plány) se skutečnými výsledky, analyzuje vzniklé kladné či záporné odchylky a snaží se najít jejich podstatu. Podnik musí tyto odchylky odůvodnit mateřské společnosti v měsíčním reportu. Jako nejčastější odchylky v závodě, které se sledují v rámci manažerského účetnictví, se považují FX efekt, objemový efekt, mix efekt mezi platformami a výkonnostní efekt.

FX efekt, neboli měnový efekt, se používá zejména při nákupu a prodeji materiálu mezi závody v rozdílných měnách. Co se týče výroby samotného závodu, celkovou odchylkou je součet objemového efektu, mix efektu a výkonnostního efektu.

Objemový efekt obecně říká, kolik měl podnik spotřebovat materiálu na základě parametru rozpočtu podle tržeb. Mix efekt vyjadřuje, jaký je poměr výrobků dle platform. Výkonnostní efekt zahrnuje zejména údaje, když podnik neplní stanovené cíle podle rozpočtových parametrů, např. co má podnik na materiálu více než je v kalkulaci. To znamená, že když bude mít podnik stejné tržby, tak objemový efekt bude nulový, protože jejich výše se nezměnila. Přesto ale můžu mít jiné poměry spotřeby materiálu a to znamená, že odchylka bude v mix efektu nebo výkonnostním efektu.

Při pohledu na zkoumané odchylky lze říct, že podnik počítá odchylky velmi zdárně. Podnik ve své podstatě zkoumá dvě z pěti všeobecných odchylek. Těmito odchylkami jsou odchylka objemu produkce a odchylka výrobního mixu, které jsou podrobně popsány v kapitole 10.7 Zavádění analýzy odchylek. K tomu si přiřadil „zbytkovou“ odchylku v podobě výkonnostního efektu, kam zahrnuje ostatní odchylky např. v materiálu či dopravě. Případný návrh podrobnějšího rozlišení výkonnostního efektu by znamenal příliš velkou časovou náročnost controllingového oddělení, a proto není příliš doporučován.

9.6 Návrh výpočtu KPI ukazatelů

KPI ukazatele pomáhají společnosti zjišťovat úspěšnost plnění jeho podnikové vize. Obecně lze říct, že se jedná o měřitelné hodnoty, které vyjadřují, zda společnost efektivně plní své cíle.

Na základě získaných znalostí vedení manažerského účetnictví zkoumané společnosti jsou navrženy tyto ukazatele – míra růstu výnosů, nákladovost, úrokové krytí, ukazatele likvidity, spokojenost zaměstnanců a spokojenost zákazníků.

a) Míra růstu výnosů

Míra růstu výnosů ukazuje, jak rychle rostou podnikové výnosy. Tento ukazatel je možné použít ke sledování a předpovídání obchodních trendů. Rovněž může začínajícímu podniku poskytnout pohled na to, jak rychle roste jeho startup. Míra růstu výnosů porovnává aktuální celkové výnosy za určité období s výnosy za předchozí období.

Výpočet míry výnosů zobrazuje tabulka 16. Míra růstu výnosů se počítá dle vzorce (15) uvedeného v metodice této práce.

Tabulka 16: Míra růstu výnosů ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Výnosy (v tis. Kč) ⁽³⁾	Míra růstu výnosů (v %) ⁽⁴⁾
2017/18	2 858 161	-
2018/19	2 826 238	- 1,1169
2019/20	2 296 797	-18,7331
2020/21	2 176 755	-5,2265

(1) Revenue growth rate; (2) Financial year; (3) Revenues (in thousands of CZK); (4) Revenue growth rate (in %).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Při prvním pohledu na výnosy podniku je zřejmé, že za posledních několik let mají klesající trend, a proto i ukazatel vykazuje záporné hodnoty. Pokles výnosů v hospodářském roce 2018/19 byl zapříčiněn zejména poklesem tržeb v důsledku poklesu prodeje sektoru osobních automobilů BMW řady 5. Tento důsledek pokračoval i v následujícím roce spolu s poklesem prodeje sektoru Mercedes-Benz řady E. Hospodářský rok 2020/21 ovlivnila pandemie COVID-19, kdy došlo k poklesu výroby v celém automobilovém průmyslu.

b) Nákladovost

Ukazatel nákladovosti vyobrazuje celkovou efektivnost podniku a pomáhá mu zjistit, kolik korun nákladů se spotřebovalo na korunu výnosů. Náklady lze považovat za spotřebu výrobních faktorů, která je v peněžním vyjádření a směřuje k tvorbě podnikových výnosů a požadovaných nákladů, které jsou váženy k předmětu činnosti podniku.

Výpočet nákladovosti vybraného podniku ukazuje následující tabulka. Ukazatel byl vypočten podle vzorce (16) uvedeného v metodice této práce.

Tabulka 17: Nákladovost ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Výnosy (v tis. Kč) ⁽³⁾	Náklady (v tis. Kč) ⁽⁴⁾	Nákladovost
2017/18	2 858 161	2 653 504	0,9284
2018/19	2 826 238	2 533 290	0,8963
2019/20	2 296 797	2 127 509	0,9263
2020/21	2 176 755	1 965 301	0,9029

(1) Cost/revenues ratio; (2) Financial year; (3) Revenues (in thousands of CZK); (4) Costs (in thousands of CZK).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Optimální hodnota ukazatele by se měla pohybovat na co nejnižší úrovni, a to nejlépe v hodnotě menší než jedna. V případě, že by ukazatel tuto hodnotu přesáhl, jedná se o negativní vývoj.

Jak ukazuje tabulka 17, tuto hlavní podmínku podnik splňuje. Ukazatel se však blíží k hodnotě 1, což znamená, že má poměrně vysoké náklady vzhledem k výnosům. Proto by se měl podnik zaměřit na sledování tohoto ukazatele a snažit se nákladovost snížit. Návrhem je zavedení úsporných opatření v oblasti nákladů, mezi které patří např. snížení zmetkovitosti ve výrobě, která vede k reklamačním nákladům a plýtvání materiálu.

c) Úrokové krytí

Úrokové krytí patří mezi základní ukazatele finanční struktury a zadluženosti. Ukazatel znázorňuje, kolikrát je EBIT, tedy zisk před zdaněním a úroky, vyšší než nákladové úroky, tzn. kolikrát se zisk může snížit, než se dostane na hranici nákladových úroků.

Doporučené hodnoty tohoto ukazatele se pohybují nad hodnotou 3, nejideálněji však nad hodnotou 7. Pokud je hodnota úrokového krytí podniku menší než 1, znamená to, že v současnosti není podnik schopen platit úroky ze zisku.

Výpočet úrokového krytí zobrazuje tabulka 18. Úrokové krytí se počítá dle vzorce (17) uvedeného v metodice této práce.

Tabulka 18: Úrokové krytí⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	EBIT (v tis. Kč) ⁽³⁾	Úroky (v tis. Kč) ⁽⁴⁾	Úrokové krytí
2017/18	123 200	11 448	10,7617
2018/19	257 676	10 309	24,9952
2019/20	134 202	7276	18,4445
2020/21	135 269	8 102	16,6958

(1) Coverage of interest; (2) Financial year; (3) Profit before tax and interest (in thousands of CZK); (4) Interest (in thousands of CZK).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Hodnoty z tabulky výše naznačují, že úrokové krytí zkoumané společnosti se pohybuje vysoko nad doporučenými nejnižšími hodnotami. To znamená, že podnik má velkou rezervu pro krytí nákladových úroků.

d) Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity vyjadřují momentální schopnost podniku získat prostředky na úhradu svých závazků. V závislosti na míře obtížnosti přeměny jednotlivých složek aktiv na peněžní prostředky, je možné rozlišit tyto poměrové ukazatele likvidity:

- běžná likvidita (likvidita 3. stupně, current ratio),
- pohotová likvidita (likvidita 2. stupně, quick ratio),
- okamžitá likvidita (likvidita 1. stupně, cash ratio).

Ukazatel běžné likvidity vyjadřuje kolikrát oběžná aktiva pokrývají krátkodobé závazky, tj. kolikrát je podnik schopen uspokojit věřitele, kdyby proměnil veškerá oběžná aktiva v daném okamžiku na peněžní prostředky. Hlavní smyslem měření tohoto ukazatele je v tom, aby podnik hradil krátkodobé závazky z těch složek aktiv, které jsou k tomu určeny a ne např. prodejem hmotného investičního majetku.

Čím je hodnota ukazatele likvidity nižší, tím nižší je riziko platební neschopnosti. Jako přijatelné hodnoty se považují hodnoty od 1,5 do 2,5. Hodnoty nižší než 1 znamenají, že podnik financuje dlouhodobými zdroji i oběžný majetek. Naopak pokud je hodnota vysoká, je třeba se zabývat strukturou oběžného majetku.

Výpočet běžné likvidity je zobrazen v tabulce 19. Vzorec (18) použitý pro výpočet je uveden v metodice této práce.

Tabulka 19: Běžná likvidita ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Oběžná aktiva (v tis. Kč) ⁽³⁾	Krátkodobé závazky (v tis. Kč) ⁽⁴⁾	Likvidita 3. stupně
2017/18	338 841	882 821	0,3838
2018/19	363 282	865 468	0,4198
2019/20	229 633	358 284	0,6409
2020/21	381 086	556 499	0,6848

(1) Current ratio; (2) Financial year; (3) Current assets (in thousands of CZK); (4) Current liabilities (in thousands of CZK).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Jak je možné vidět v tabulce výše, hodnoty běžné likvidity podniku jsou na velmi nízké úrovni a zcela pod hodnotami optimální výše. To znamená, že podnik financuje oběžný majetek z určité části dlouhodobými zdroji. Trend je však rostoucí, a proto je doporučením pro podnik sledovat tento ukazatel a nadále se snažit o to, aby oběžná aktiva pokryla krátkodobé závazky.

Ukazatel pohotovosti likvidity vypočítává kolikrát je firma schopna uhradit krátkodobé závazky, pokud krátkodobé pohledávky a finanční majetek přemění na peněžní prostředky.

Doporučené hodnoty tohoto ukazatele se pohybují od 1 – 1,5. Pokud je jeho hodnota vyšší než 1,5, podnik má mnoho zbytečných peněžních prostředků a jedná se o neefektivitu v hospodaření. U hodnot menších než 1 dochází k malé schopnosti hradit krátkodobé závazky.

Tabulka 20 zobrazuje výpočet pohotovosti likvidity a vzorec (19) použitý pro její výpočet je uveden v metodice této práce.

Tabulka 20: Pohotová likvidita ⁽¹⁾

Hospodářský rok ⁽²⁾	Oběžná aktiva (v tis. Kč) ⁽³⁾	Zásoby (v tis. Kč) ⁽⁴⁾	Krátkodobé závazky (v tis. Kč) ⁽⁵⁾	Likvidita 2. stupně
2017/18	338 841	171 778	882 821	0,1892
2018/19	363 282	186 198	865 468	0,2046
2019/20	229 633	149 441	358 284	0,2238
2020/21	381 086	165 611	556 499	0,3872

(1) Quick ratio; (2) Financial year; (3) Current assets (in thousands of CZK); (4) Inventories (in thousands of CZK); (5) Current liabilities (in thousands of CZK).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Jak již naznačovaly výsledky z předchozího výpočtu běžné likvidity, hodnoty podniku se pohybují pod přijatelnou hranici. I přes to, že podnik hodnotu likvidity postupem času stále zvyšuje, tak je stále nutné zapracovat na jejím zlepšení.

Ukazatel okamžité likvidity ukazuje kolikrát by firma byla schopna uhradit své krátkodobé závazky, pokud by finanční majetek přeměnila na peněžní prostředky. Jedná se o okamžitou schopnost hradit právě splatné závazky.

Přijatelné hodnoty se doporučují od 0,2 do 0,5. Hodnota může být i vyšší, např. pokud se rovná 1, pak by podnik mohl okamžitě splatit všechny své závazky.

Ukazatel okamžité likvidity se počítá podle vzorce (20) uvedeného v metodice této práce. Z důvodu skutečnosti, že podnik nevlastní žádný krátkodobý finanční majetek, je uveden jen postup výpočtu.

e) **Spokojenost zaměstnanců**

Jedním z hlavních cílů podniku by měla být snaha o motivovanost svých kvalifikovaných zaměstnanců a o jejich udržení v podniku. Nábor nových zaměstnanců je totiž spojen s vysokými náklady na jejich výcvik a zaškolení.

Co se týká samotného průzkumu, podnik by se měl zaměřit na postoj zaměstnanců k podnikové strategii a vedení podniku, komunikaci na pracovišti a k systému odměňování a vzdělávání. Mezi nejčastější způsoby zjištění spokojenosti zaměstnanců patří dotazníkové šetření, které je zpravidla anonymní. Na základě dotazníků může podnik získat potřebné informace pro zvýšení motivovanosti pracovníků, která se dále odráží na produktivitě jejich práce, a zapojení do cílů podniku a je schopen učinit změny.

f) **Spokojenost zákazníků**

Stejně tak jako je pro podnik důležité sledovat spokojenost svých zaměstnanců, tak je také důležité sledovat spokojenost svých zákazníků. Spokojenost zákazníka ovlivňuje míra naplnění očekávání poskytovaného výkonu danému zákazníkovi a u podniku se tvoří ještě předtím, že se samotný výkon vyprodukuje.

Měření spokojenosti může být buď skrze průzkumy spokojenosti pomocí dotazníku nebo indexy spokojenosti zahrnující americký či evropský index spokojenosti zákazníka. Oba zmíněné indexy se skládají z hypotetických proměnných – vnímání kvality a hodnoty výkonu, očekávání zákazníka, spokojenost a jeho loajalita. Co se týče amerického indexu, ten se zaměřuje více na stížnosti zákazníka, kdežto evropský index na image daného výkonu.

10 Návrh efektivního postupu při zavádění manažerského účetnictví v podniku a jeho optimalizace

Jak již bylo uvedeno v teoretické části této práce, každá společnost je specifická svým vlastním způsobem. Proto záleží zejména na druhu podniku, jeho velikosti a způsobu jeho řízení. Na základě toho se stanovuje, jak velkou má podnik potřebu využití nástrojů manažerského účetnictví a v jaké fázi životního cyklu podniku manažerské účetnictví zavádět.

Z praktického hlediska nelze vymezit obecný a aplikovatelný návod pro využití nástrojů manažerského účetnictví, který by mohl vyhovovat všem podnikům stejnou měrou. Nástroje lze efektivně využít pouze v případě, že je jeho přínos viditelný bez využití peněžních prostředků či nepřiměřeného úsilí pro jeho zavedení. Proto jsou určité podniky schopny nástroje implementovat dříve, jiné později. V osmé kapitole se tato práce zabývala vybraným podnikem, který manažerské účetnictví již několik let úspěšně praktikuje. Hlavním důvodem zavedení manažerského účetnictví byla zejména provázanost se zahraniční mateřskou společností v rámci koncernu. Podnik je tak kapitálově i manažersky propojen v rámci skupiny s jinými závody a využití manažerského účetnictví je více než nutné.

Zavedení manažerského účetnictví do podniku představuje jistou inovaci podnikového systému. Soustředí se na zkonkretizování příčin odchylek od plánů podniku, zefektivňování vynakládání nákladů či reagování na změny tržního prostředí. I přes to však není možné implementovat manažerské nástroje hned od prvního dne, je třeba je zavádět postupně. Přece jenom začínající podnik nemá příliš informací o svých zákaznících, nemusí mít konzistentní dodavatele či jak velký má podnik potenciál, a proto pro něj může být těžké vytvářet plány do budoucna. Podnik musí od svého počátku doplňovat a vylepšovat své informační zázemí pro začlenění nástrojů manažerského účetnictví, které zvýší potenciál růstu podniku a pomohou s jeho lepším řízením.

Jedním z cílů této práce bylo poskytnout návod pro další podniky na to, jak co nejeftivněji manažerské účetnictví v podniku zavést. Na základě teoretických poznatků v teoretické části diplomové práce a jejich porovnání s poznatky vedení manažerského účetnictví popsány v praktické části práce, je navrhnout následující postup.

10.1 Charakter podniku

Jak již bylo řečeno, implementace nástrojů manažerského účetnictví závisí na individuální reakci samotného podniku na jeho potřeby v oblasti řízení. Pro stanovení nástrojů, které budou, co nejlépe odpovídat jeho potřebám, je nutné si nejprve stanovit charakter podniku.

Charakterem konečného výsledku podnikové činnosti mohou být obchodní podniky, výrobní podniky a podniky poskytující služby. Hlavní výdělečná činnost výrobní podniku spočívá v přeměně vstupů na konečný výrobek pomocí interních procesů. Výrobek má oproti počátečnímu vstupu přidanou hodnotu a pro zákazníka je apelující ke koupi za prodejní cenu, která pokrývá veškeré náklady spojené s jeho produkcí a přiměřený zisk. Podniky poskytující služby představují obchodní, dopravní, bankovní a jiné podniky a jsou náročné na lidský faktor práce.

Dalším důležitým aspektem podniku je způsob jeho řízení. Jedná se zejména o to, kdo v podniku má veškeré rozhodovací pravomoci, ať už se jedná o slynutí role managementu a role vlastníka, či zastoupení v rámci funkce prokuristy.

Poslední důležitý aspekt určuje velikost podniku. Mikro podniky jsou samostatné podnikatelské jednotky s obratem do 18 mil. Kč a s počtem do 10 zaměstnanců. Malé podniky se obvykle definují jako podniky s počtem do 50 zaměstnanců. Jedná se o samostatné podnikatelské jednotky s omezeným počtem pracovníků, relativně malým kapitálem a ročním obratem do 200 mil. Kč. Mezi přednosti mikro a malých podniků patří zejména orientace na lokální trh, osobní vztah k zákazníkům a nenáročnost na řídicí a administrativní personál. Jejich nedostatky jsou omezené finanční zdroje, nízká konkurenceschopnost a v určitých případech i krátká životnost.

Střední podniky jsou samostatné podnikatelské jednotky s obratem do 1 mld. Kč a s počtem do 250 zaměstnanců. Naopak velké podniky mají obvykle více než 250 zaměstnanců a jedná se o samostatné podnikatelské jednotky s velkým obratem nad 1 mld. Kč, s velkým počtem zaměstnanců a silnou pozicí na trhu. Přednostmi středních a velkých podniků jsou zejména velká kapitálová síla, úspora nákladů při rostoucím objemu výroby a orientace na mezinárodní trhy. Naopak mezi nevýhody se řadí malá pružnost a přizpůsobivost na změnu poptávky na trhu a investiční náročnost.

10.2 Zavedení controllingového oddělení

Zavádění nástrojů manažerského účetnictví je spjato s určitými skutečностями. Mezi hlavní skutečnost se řadí potřeba znalosti podkladů nástrojů pro jejich použití. Tyto znalosti musí mít podnik při zavádění nástrojů k dispozici nebo si musí najmout podnik, který je schopný tuto implementaci zprostředkovat. Najmutí podniku pro implementaci však nepatří mezi nejlevnější způsoby, a to může pro začínající podnik znamenat neúnosnou investici. V případě již zaběhnutého podniku se zavedení a rozvoj těchto nástrojů často spojuje s následným příchodem specialistů na manažerské účetnictví, controlling a finanční řízení do podniku.

V případě zkoumaného podniku se manažerské účetnictví do podniku implementovalo až po určité době fungování podniku, kdy tuto funkci převzal finanční ředitel a následně se vytvořilo controllingové oddělení. Oddělení se zabývá spravováním a reportováním informací z manažerského účetnictví managementu podniku. V současné době zajišťují pozici controllera tři lidé – manažer v roli finančního ředitele a dva zaměstnanci, kteří pomáhají managementu při řízení podniku.

Prvním bodem, který musí být splněn před samotným zavedením controllingu, je naplánování schůzky, které se zúčastní všichni pracovníci managementu, kterých se systém controllingu dotýká. Na této schůzce se musí projednat jednotlivé cíle a předpoklady a na jejich základě zpracovat cílovou koncepci o organizaci controllingu, rozdělit úlohy a kompetence mezi managementem a controllingem, určit funkce controllera a určit používané nástroje.

Druhý bod zahrnuje samotnou implementaci systému controllingu. Ta obsahuje vytvoření povědomí o controllingovém oddělení, zdůraznění jeho výhod, informování o výsledcích, zavedení controllingu a začlenění controllingového oddělení do organizační struktury podniku. Poslední bod se týká zejména zhodnocení výsledku a vytvoření zpětné vazby.

Z praktického hlediska může být controllingové oddělení začleněno do organizační struktury v podobě liniového nebo štábního útvaru, příp. jejich kombinací. V případě štábu nemá controlling žádné rozhodovací oprávnění ani nařizovací kompetence vůči liniovým útvarům. Jedná se pouze o poradní orgán. V případě liniového útvaru opouští controlling od funkce poradce, přejímá větší odpovědnost a nese odpovědnost za přijatá rozhodnutí.

Co se týče samotného pracovního místa controllera, je důležité, aby tuto funkci vykonávala osoba, která je schopná řídit a organizovat činnosti související s controllingem podniku. Náplň jeho práce spočívá zejména v plnění strategických či operativních úkolů, jako jsou např. zpracování koncepce controllingového systému a jeho koordinace, výběr metod pro plánování, návrhy na opatření pro zvyšování efektivity, kontrola nákladových středisek, provádění finanční analýzy podniku, sledování KPI ukazatelů, reporting a další.

10.3 Zavedení odpovědnostního účetnictví

Zavedení odpovědnostního účetnictví v podniku se považuje za důležité zejména pro redukci vzniku rozsáhlých rozdílů mezi jednotlivými podnikovými činnostmi. Jedná se o vytvoření ekonomické struktury, a tedy rozřazení těchto podnikových činností na jednotlivé útvary a střediska. Díky tomuto rozřazení si podnik může rozlišit náklady mezi jednotlivá střediska místo běžného vykazování nákladů pro podnik jako celek.

Jedním z předpokladů efektivního řízení nákladů je vytvoření ekonomické struktury vycházející na základě stávající organizační struktury podniku. Vytváření ekonomické struktury se podmiňuje poznáním, zda lze využít motivačně účinné hodnotové nástroje při řízení vnitropodnikového střediska a jakou mají formu, obsah a vazby na jiné nástroje.

Odpovědnostní účetnictví významně přispívá k synchronizaci vnitřních organizačních postupů. Požadavek na tuto harmonizaci je největší v podnicích s komplikovanými podnikovými strukturami. Popis procesu odpovědnostního účetnictví ve vybraném podniku zobrazuje kapitola 8.1 Odpovědnostní účetnictví.

Jako hlavní důvody vytvoření odpovědnostního účetnictví se považují sledování ziskovosti středisek, sledování nákladů podle středisek a sledování společných režijních nákladů. Tím je možné sledovat hospodaření jednotlivých středisek a dle toho určit, zdali se podniku jejich vedení vyplatí. Neexistence vyhodnocování rentability a efektivity středisek vede k nepřesnému obrazu o jejich výnosnosti a výkonnosti.

Pro jejich vytvoření je nutné si definovat nadřízené jako řídicí pracovníky a běžné pracovníky připadající pod toto středisko. Jako hlavní úkol odpovědnostního střediska se považuje určení oblasti a úrovně pravomocí, jaké má řídicí pracovník a také o čem smí rozhodovat a za co všechno odpovídá. Z tohoto hlediska se odpovědnostní střediska rozdělují do šesti základních typů – nákladové, výnosové, ziskové, investiční, výdajové a rentabilní.

Mezi hlavní přínosy rozčlenění na jednotlivá odpovědnostní střediska se řadí zejména schopnost podniku vyhodnotit rentabilitu jednotlivých středisek na základě oddělených hospodaření. Zároveň pomáhá spravedlivě rozdělit náklady a rozklíčovat hůře přiřaditelné náklady podle specifických kritérií a přiřadit je ke konkrétnímu středisku. Podnik může na základě údajů z hospodaření středisek sestavovat přehled reportů a sledovat cashflow. Také slouží jako motivační nástroj pro řídicí pracovníky ke zvyšování prosperity jim přiřazeného střediska, a tudíž k vyšší celkové prosperitě podniku.

Avšak manažerské účetnictví se potýká i s určitými nevýhodami, mezi něž se řadí např. zvýšená časová náročnost pro pracovníky, kteří musejí správně přiřadit vzniklé náklady na hospodářské středisko. Dalším problémem je možná chybovost pracovníků v účetním oddělení, která může vycházet z nesprávného přiřazení nákladů k jinému hospodářskému středisku.

10.4 Zavedení členění nákladů

Členění nákladů může být klíčové pro následné použití navazujících nástrojů manažerského účetnictví, zejména kalkulace a analýzy odchylek. Podnik by měl neustále sledovat vztahy mezi náklady a výnosy a jejich členění upravovat tak, aby co nejvíce odpovídaly skutečnosti a informačním potřebám podniku. Členění přináší určité informační zázemí pro různé rozhodovací úkoly manažerů a umožňuje top managementu pozorovat náklady z několika úhlů.

I přes to, že se rozdělení nákladů do jednotlivých skupin zdá jako jednoduchý úkol, skutečný charakter nákladů může být v určitých případech těžké odhadnout. Pro podnik je nutné, aby byl při klasifikaci nákladů obezřetný a přistupoval k tomuto úkolu s individuálním přístupem, tzn. posuzovat je i z hlediska časového horizontu. Určité náklady mohou být v krátkodobém horizontu považovány za fixní, naopak v dlouhodobém horizontu za variabilní.

Členění nákladů by se dalo doporučit podniku již v rané fázi jeho vývoje. Alespoň hrubé rozdělení nákladů pomůže podniku při tvoření finančního plánu, jehož úkolem je zobrazení finančních prostředků nutných pro potřeby podniku do svého začátku.

Z hlediska manažerského účetnictví lze doporučit členění nákladů dle účelového členění, které podniku nabízí určité „rozvětvení“ do více skupin než druhové členění. Podnik se rozhodne, zdali členit náklady na jednicové a režijní, přímé a nepřímé nebo variabilní a fixní.

Pomocí rozlišení nákladů na **jednicové a režijní** může podniku pomoci při kontrole přiměřenosti nákladů a řízení hospodárnosti, jejíž ukázka výpočtu je zobrazena v kapitole 10.8.1 Hospodárnost. Jednicové náklady mají bezprostřední vztah k určité jednotce výkonu, kdy se jedná zejména o materiál, mzdy pracovníků a využití energie. Naopak režijní náklady bezprostřední vztah nemají a jsou společné k několika výkonům zároveň. Příkladem jsou odpisy majetku, mzdové náklady správy a řízení a podobně.

Rozčlenění na náklady **přímé a nepřímé** slouží zejména pro vhodné přiřazení nákladů pro účely kalkulace. Ukázka rozlišení těchto nákladů u vybraného podniku zobrazuje kapitola 8.3 Kalkulace. Obecný vzorec a příklad výpočtu je ukázán v kapitole 10.5 Zavedení kalkulačního systému.

Přímé náklady jsou vynaloženy ve vztahu na konkrétní výkon. Patří sem všechny jednicové náklady a dále např. odpis zařízení specializovaného na jeden určitý výrobek. Nepřímé náklady se vztahují k více výkonům zároveň a jsou přiřazovány pomocí rozvrhových základů. Příkladem mohou být správní náklady, ale i jiné náklady společné pro více výkonů podniku.

Variabilní a fixní členění nákladů soustřeďuje svou pozornost na otázku: „Změní se náklady při změně objemu výkonu?“. Slouží zejména k tvorbě manažerské výsledovky a používají se při analýze odchylek. Variabilní náklady jsou vyvolány určitým objemem výkonů a stejně jako u přímých nákladů se každý jednicový náklad řadí jako variabilní. Je možné sem zařadit i určité režijní náklady, které nemusí přesně souviset s konkrétním druhem výkonu, ale určitý objem výkonů je vyvolá. Naproti tomu fixní náklady zajišťují výrobu výkonů bez závislosti na objemu výroby.

Členění nákladů má hlavním pozitivum, kterým se vyznačuje možnost využití informací, které z toho plynou a tím se vytváří podklad pro zavedení dalších nástrojů manažerského účetnictví. Naopak jako negativum by se dala považovat náročnost rozdělení určitých nákladů, které může vést k nepřesným analýzám, zejména v brzkém stádiu vývoje podniku a před skutečným zahájením výroby.

10.5 Zavedení kalkulačního systému

Podniku se doporučuje zavést kalkulační systém v období jejího počátečního růstu. V této fázi si již podnik tvoří svou pozici na trhu, má konzistentní výrobu a postupný růst tržeb.

Cílem kalkulace nákladů je zejména zjištění a přiřazení nákladů a dalších faktorů ovlivňujících cenu. Pomocí kalkulace lze stanovit konečnou cenu určitého výrobku. Podle toho, jaký druh kalkulace podnik zvolí, pomáhá toto přiřazení manažerům rozhodovat o různých úlohách řízení.

Je nutné však rozlišit, na kterou kalkulaci se chce při jejím zavádění zaměřit, zdali na kalkulaci plných nákladů či kalkulaci variabilních nákladů. Nejprve je vhodné si sestavit **kalkulaci plných nákladů**, kterou aplikuje i zkoumaný podnik. Kalkulace plných nákladů rozlišuje náklady na přímé a nepřímé. Tyto náklady se následně přiřazují pomocí určitých metod členění nákladů předmětu kalkulace. Konkrétně podnik používá diferencovanou přírážkovou kalkulaci, tzn. že na základě rozvrhu skupin nepřímých nákladů stanovuje různé rozvrhové základny, které jsou peněžní. U peněžní rozvrhové základny se počítají přírážky nepřímých nákladů v procentním vyjádření. Příklad jejího výpočtu zobrazuje kapitola 8.3.2 Kalkulace ceny zvolené sady výrobků.

Informace potřebné pro ukázkou obecného příkladu kalkulace zobrazuje tabulka 21. V měsíci květnu se vyrobil a prodal stejný objem produkce. Naopak v měsíci červnu došlo k poklesu prodaných výrobků, a tedy navýšení stavu zásob.

Tabulka 21: Informace pro výpočet kalkulace ⁽¹⁾

	Měsíc květen ⁽²⁾	Měsíc červen ⁽³⁾
Prodaný objem produkce (v ks) ⁽⁴⁾	100 000	80 000
Vyrobený objem produkce (v ks) ⁽⁵⁾	100 000	100 000
Prodejní cena na 1 ks ⁽⁶⁾	200	200
Jednicový materiál ⁽⁷⁾	700 000	700 000
Jednicové mzdy ⁽⁸⁾	200 000	200 000
Výrobní režijní náklady ⁽⁹⁾	400 000	400 000
z toho fixní náklady ⁽¹⁰⁾	300 000	300 000

(1) Information for full cost calculation; (2) The month of May; (3) The month of June; (4) Volume of production sold (in pcs.); (5) Volume of production (in pcs.); (6) Selling price for 1 piece; (7) Unit material; (8) Unit wages; (9) Production overhead costs; (10) Included fixed costs.

Zdroj: Vlastní zpracování

Následující tabulka zobrazuje výpočet výsledku z prodeje při ocenění výkonů kalkulací plných nákladů.

Pro výpočet nákladů na prodané výrobky je nutné si vypočítat náklad na jeden výkon. V tomto případě se sečte jednicový materiál, jednicové mzdy a výrobní režijní náklady,

a tato suma se následně vydělí prodaným objemem produkce. Vzorec (21) použitý pro výpočet je uveden v metodice práce. Výnosy z prodeje výkonů se zjišťují při vynásobení prodejní ceny a prodaného objemu produkce.

Tabulka 22: Příklad kalkulace plných nákladů ⁽¹⁾

	Měsíc květen ⁽²⁾	Měsíc červen ⁽³⁾
Výnosy z prodeje výkonů ⁽⁴⁾	2 000 000	1 600 000
Náklady na prodané výrobky ⁽⁵⁾	1 300 000	1 040 000
Zisk ⁽⁶⁾	700 000	560 000

(1) Example of full costs calculation; (2) The month of May; (3) The month of June; (4) Revenues from the sale of products; (5) Costs of products sold; (6) Profit.

Zdroj: Vlastní zpracování

Výhodou zavedení této kalkulace je její vhodnost vůči stabilizaci výroby, kdy tato stabilizace a další zkušenosti z minulých období mohou pomoci určit vhodné metody přiřazení nákladů z hlediska co nejvyšší vypovídací schopnosti. Přece jen informační nároky na rozpoznání přímých a nepřímých nákladů nejsou příliš složité.

Další výhodou spočívá v dlouhodobé analýze ziskovosti produktů. Po uplynutí určitého času může podnik určit, zda produkt pokryje své přiřazené náklady, tedy vypočítat příspěvek na úhradu, a podle toho rozhodnout o pokračování ve výrobě produktu či nikoli. Kalkulace je vhodná i pro účely účetnictví v případě ocenění výkonů pro věrné zaznamenání jeho pohybu v podniku.

Naopak nevýhodou může být především rozlišování nákladů, které nejsou závislé na objemu výkonu. Člověk se může domnívat, že náklady byly vyvolány jednotlivou kalkulační jednicí, což není zcela pravda. Další nevýhodou je skutečnost, že tato kalkulace v krátkodobém horizontu nezobrazí, jak jednotlivé produkty přispěly k tvorbě zisku.

Kalkulace variabilních nákladů rozlišuje náklady na fixní a variabilní, tzn. že přiřazuje náklady podle jejich závislosti na objemu výroby. Tato skutečnost řeší jisté nevýhody v případě kalkulace plných nákladů. Fixní náklady totiž nesouvisí s kalkulační jednicí, ale naopak s časovým obdobím.

Jak již bylo řečeno v kapitole 10.4 Zavádění členění nákladů, určité náklady mohou v krátkodobém horizontu považovány za fixní, naopak v dlouhodobém horizontu za

variabilní. Týká se to především variabilní režie, kdy vazba na vývoj objem výroby není příliš zřejmá jako u jednicových nákladů.

Při využití informací pro výpočet kalkulace je možné ukázat zjištění výsledku z prodeje při ocenění výkonů kalkulací variabilních nákladů. Pro výpočet nákladů na prodané výrobky je také nutné si vypočítat náklad na jeden výkon. V případě kalkulace variabilních nákladů se sečte jednicový materiál, jednicové mzdy a výrobní režijní náklady, od kterých se odečtou fixní náklady. Tato suma se následně vydělí prodaným objemem produkce. Vzorec (22) použitý pro výpočet je zobrazen v metodice práce.

Tabulka 23: Příklad kalkulace variabilních nákladů ⁽¹⁾

	Měsíc květen ⁽²⁾	Měsíc červen ⁽³⁾
Výnosy z prodeje ⁽⁴⁾	2 000 000	1 600 000
Variabilní náklady na prodané výrobky ⁽⁵⁾	1 000 000	800 000
Marže prodaných výrobků ⁽⁶⁾	1 000 000	800 000
Fixní náklady ⁽⁷⁾	300 000	300 000
Zisk před zdaněním ⁽⁸⁾	700 000	500 000

(1) Example of variable costs calculation; (2) The month of May; (3) The month of June; (4) Revenues from the sale of products; (5) Variable costs of products sold; (6) Margin of products sold; (7) Fixed costs; (8) Profit before tax.

Zdroj: Vlastní zpracování

Výhoda této kalkulace spočívá zejména ve schopnosti určit příspěvek produktu k uhrazení fixních nákladů a tvorbě zisku. Lze tedy stanovit cenu, pod kterou by se produkt neměl dostat, aby byla jeho výroba pro podnik efektivní. Nevýhodou však zůstává složitost v rozčlenění nákladů na variabilní a fixní.

10.6 Zavedení rozpočtnictví

Plánování a sestavování rozpočtů se považuje za velmi důležitou složku manažerského účetnictví. V praxi by mělo rozpočtnictví doprovázet podnik po celou dobu jeho fungování, a to bez jakéhokoli ohledu na jeho velikost.

Každý podnik by měl vytvářet několik typů rozpočtů, mezi které patří dlouhodobé a krátkodobé rozpočty. Dlouhodobé rozpočty stanovují dlouhodobé cíle podniku, které obvykle souvisejí s investičními a strategickými aktivitami. Naopak krátkodobé rozpočty přeměňují podnikový rozpočet na operativní cíle. Jinak řečeno, krátkodobé plánování rozpočtů se často spojuje s budováním propojeného systému plánů a rozpočtů

vnitropodnikových středisek v podniku, které napomáhá sjednotit činnosti k jednomu zvolenému cíli.

Plánování rozpočtů by se mělo tvořit v optimistické variantě. Zároveň by však mělo být reálně dosažitelné. Jak je posláno v kapitole 8.4.1 Proces plánování rozpočtu, ve vybraném podniku se řídí zásadou pravdivého a spravedlivého pohledu. Rozpočty se připravují s vymezením určitých cílů, které jsou dostatečně ambiciózní, ale zároveň realistické. Jako výchozí bod plánování používá podnik, respektive controller, výsledky z minulých let, které jsou užitečné, avšak nejsou úplně dostatečné. Tato data totiž mohou mít zvláštní dopady a obsahovat určité mimořádnosti, které je nutné vyloučit.

Jak naznačuje předchozí odstavec, při sestavování rozpočtů by měli být zapojeni pracovníci controllingového oddělení, kteří spolupracují s řídicími pracovníky středisek. S jejich pomocí následně zpracovávají metody a postupy sestavení rozpočtu, poskytují údaje z účetnictví o minulém vývoji a zajišťují sestavení rozpočtů v určeném termínu.

Co se týče samotných fází tvoření rozpočtů, je důležité si v první řadě vymezit konkrétní rozpočtovou politiku a základní směry vývoje činnosti rozpočtu. Jako příklad lze uvést technologické či personální změny, anebo vliv změn v daňové a sociální politice státu a podobně.

V rámci druhého bodu se zjišťují faktory omezující výkonnost podniku. Ať už se jedná o kapacitu výroby, poptávku na trhu, kvalifikační strukturu pracovníků či rychlost reagování podniku na případné změny v požadavcích zákazníků, je důležité, aby tyto faktory tvořily výchozí bod pro plánování.

Třetí bod obsahuje přípravu rozpočtu výnosů z prodeje, kdy se jedná o prvořadý rozpočet. Na jeho základě se následně sestavují ostatní rozpočty, takže pokud by nebyl sestaven správně, znamenalo by to nesprávné stanovení i ostatních rozpočtů.

Rozpočet výnosů z prodeje se stanovuje na základě plánovaného objemu prodeje konkrétních výrobků a jejich prodejních cen, které jsou předem vymezeny. Výnosy z prodeje ovlivňuje zejména rozhodování zákazníků, ale také stav na trhu a konkurenceschopnost podniku. Celkový roční rozpočet se doporučuje rozpracovat do měsíčních rozpočtů.

Čtvrtý bod týkající se rozpočtové výsledovky určuje stanovení nákladů na tři typy rozpočtů blíže popsanych v kapitole 5.3.3 Rozpočtové výkazy. Hlavní úkol rozpočtové výsledovky spočívá ve vytvoření vhodného základu nejen pro stanovení cílů ve vývoji

nákladů, výnosů a zisku pro společnost jako celek, ale také pro tvorbu rozpočtů nákladů dle jednotlivých středisek.

Pátý bod zahrnuje výchozí etapu přípravy rozpočtu nákladů středisek. Řídící pracovníci jednotlivých středisek vytvářejí rozpočty výdajů pro oblast činnosti společnosti, za kterou zodpovídají, s přihlédnutím k cílům podniku a rozpočtu výnosů z prodeje. K přípravě rozpočtu nákladů středisek se doporučuje tzv. postup „Bottom-up“. Jinými slovy, rozpočet by měl být vytvořen na nejnižší úrovni, následně agregován a koordinován na vyšší úrovni. Klíčovou výhodou tohoto postupu je, že správa jednotlivých středisek tento rozpočet přijme a bude pracovat na jeho dodržení.

V rámci šestého bodu se projednávají návrhy rozpočtů středisek. Rozpočty sestavené manažery na nižších úrovních jsou předkládány ke schválení manažerům na vyšších úrovních, kde se agregují a předávají manažerům na úrovních nad nimi. Výsledkem je, že rozpočtový proces se řídí strukturou „Top-down-Bottom-up“. Postup „Top-down“ stanovuje standardy pro přípravu rozpočtu a sděluje informace o zásadních směrech rozvoje podniku a jejích budoucích plánech. Následně se rozpočet připravuje postupem „Bottom-up“ a schvaluje postupem „Top-down“.

V sedmém bodě se kontroluje propojení jednotlivých rozpočtů středisek navzájem. Pomocí tohoto ověření bude možné prokázat, že rozpočet každého střediska dodržuje omezení a požadavky jiných rozpočtů. V průběhu těchto jednání a koordinačních snah vzniká podnikový rozpočet, který zahrnuje rozpočtovou rozvahu, rozpočtovou výsledovku a rozpočet peněžních toků. Tento rozpočet umožní určit, zda jsou připravené rozpočty přijatelné z hlediska jejich celkového dopadu na podnikání.

Poslední krok zahrnuje finální přijetí rozpočtu. Firemní rozpočet lze vytvořit, jakmile jsou všechny rozpočty pro každé středisko synchronizovány. Jednotlivé rozpočty středisek se po schválení podnikového rozpočtu zasílají řídicím pracovníkům na konkrétní úrovni řízení ke konečnému schválení.

10.7 Zavedení analýzy odchylek

Analýza odchylek informuje management podniku o změnách skutečných hodnot ve srovnání s plánovanými. Jejím cílem je tedy nejen shrnout vzniklé difference, ale také informovat management podniku o příčinách jejich vzniku spolu s návrhy možných opatření a doporučení k jejich nápravě.

Zkoumaný podnik v rámci analýzy odchylek zjišťuje FX efekt, objemový efekt, mix efekt mezi platformami a výkonnostní efekt popsané v kapitole 8.5 Analýza odchylek. Co se týče obecného postupu v rámci analýzy odchylek se doporučuje sledovat tyto odchylky:

- odchylka objemu produkce,
- odchylka prodejní ceny,
- odchylka variabilních nákladů,
- odchylka fixních nákladů,
- odchylka výrobního mixu.

Odchylka objemu produkce ukazuje na změnu skutečného objemu prodeje výkonů vůči plánovanému objemu prodeje výkonů. Tato odchylka se počítá jako rozdíl skutečného objemu produkce oproti standardnímu objemu produkce vynásobený standardní marží na jednotku výkonu.

Informace potřebné pro ukázkou obecného příkladu analýzy odchylek zobrazuje tabulka 24. Jednicové náklady na 1 ks jsou ve výši 500 Kč. Variabilní režijní náklady se stanovily na základě normativu podle počtu strojových hodin. Výše variabilních režijních nákladů na jednu strojovou hodinu činí 40 Kč a výroba jednoho výrobku trvá 2 hodiny. Z toho vyplývá, že variabilní režijní náklady na 1 ks mají hodnotu 80 Kč. Fixní náklady se naplánovaly ve výši 2 100 tis. Kč a plánovaný objem výroby ve výši 16 000 ks.

Ve skutečnosti se vyrobilo a prodalo 13 500 ks. Skutečný počet strojových hodin byl 26 300 hodin. Skutečné výnosy z prodeje byly 22 275 tis. Kč, skutečná spotřeba jednicových nákladů dosáhla hodnoty 4 590 tis. Kč, skutečná výše variabilních režijních nákladů byla 860 tis. Kč a skutečná výše fixních nákladů 2 300 tis. Kč.

Tabulka 24: Informace pro výpočet odchylek ⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾
Prodaný objem produkce (v ks) ⁽⁴⁾	16 000	13 500
Prodejní cena na 1 ks ⁽⁵⁾	1 520	1 650
Výnosy z prodeje ⁽⁶⁾	24 320 000	22 275 000
Jednicové náklady ⁽⁷⁾	8 000 000	6 450 000
Variabilní režijní náklady ⁽⁸⁾	1 280 000	1 045 000
Marže ⁽⁹⁾	15 040 000	14 780 000
Fixní režijní náklady ⁽¹⁰⁾	2 100 000	2 300 000
Zisk ⁽¹¹⁾	12 940 000	12 480 000
Spotřeba strojových hodin ⁽¹²⁾	27 000	26 300

(1) Information for variations calculation; (2) Plan; (3) Actual; (4) Volume of production sold (in pcs.); (5) Selling price for 1 piece; (6) Revenues from the sale of products; (7) Unit costs; (8) Variable overhead costs; (9) Margin; (10) Fixed overhead costs; (11) Profit; (12) Machine hours consumption.

Zdroj: Vlastní zpracování

Následující tabulka zobrazuje výpočet odchylky objemu produkce dle uvedených informací:

Tabulka 25: Výpočet odchylky objemu produkce ⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾
Prodaný objem produkce (v ks) ⁽⁴⁾	16 000	13 500
Marže ⁽⁵⁾	15 040 000	-
Standardní marže (m _{ST}) ⁽⁶⁾	940	-
Odchylka objemu produkce ⁽⁷⁾	-2 350 000	

(1) Calculation of production volume variation; (2) Plan; (3) Actual; (4) Volume of production sold (in pcs.); (5) Margin; (6) Standard margin per unit; (7) Production volume variation.

Zdroj: Vlastní zpracování

Standardní průměrná marže na jednotku výkonu se vypočte jako podíl mezi standardní marží a standardním prodaným objemem produkce. Jiný způsob výpočtu může být jako rozdíl standardní prodejní ceny, jednicových nákladů na 1 ks a variabilních režijních nákladů na 1 ks. Vzorec (23) je uveden v metodice této práce. Její výše činí 940 Kč.

$$m_{ST} = \frac{15\,040\,000}{16\,000} = 940 \text{ Kč}$$

Odchylka objemu produkce se vypočítá dle vzorce (24) zobrazeného v metodice práce. Došlo k negativní odchylce ve výši 2 350 000 Kč kvůli poklesu skutečného objemu produkce oproti očekávanému.

$$O_Q = (13\,500 - 16\,000) * 940 = -2\,350\,000 \text{ Kč}$$

Odchylka prodejní ceny se měří jako rozdíl skutečné prodejní ceny vůči plánované prodejní ceně. Tato se odchylka se počítá jako rozdíl skutečné prodejní ceny oproti standardní prodejní ceně vynásobený skutečným objemem prodeje výkonů.

Následující tabulka zobrazuje výpočet odchylky prodejní ceny dle uvedených informací:

Tabulka 26: Výpočet odchylky prodejní ceny ⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾
Prodaný objem produkce (v ks) ⁽⁴⁾	-	13 500
Prodejní cena na 1 ks ⁽⁵⁾	1 520	1 650
Odchylka prodejní ceny ⁽⁶⁾	1 755 000	

(1) Calculation of selling price variation; (2) Plan; (3) Actual; (4) Volume of production sold (in pcs.); (5) Selling price for 1 piece; (6) Selling price variation.

Zdroj: Vlastní zpracování

Odchylka prodejní ceny se stanovuje dle vzorce (25) zobrazeného v metodice této práce. V tomto případě se jedná o pozitivní odchylku ve výši 1 755 000 Kč.

$$O_C = (1\,650 - 1\,520) * 13\,500 = 1\,755\,000 \text{ Kč}$$

Odchylka variabilních nákladů vyjadřuje odchylku mezi skutečnými a standardními variabilními náklady. Skládá se z kvalitativní a kvantitativní odchylky. V praxi se dá rozdělit i na další části, kdy se variabilní náklady přiřazené jednotce výkonu mohou dále rozložit na odchylku z jednicového materiálu, jednicových mezd a variabilních režijních nákladů.

Následující tabulka zobrazuje výpočet odchylky variabilních nákladů dle uvedených informací:

Tabulka 27: Výpočet odchylky variabilních nákladů ⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾
Spotřeba strojových hodin ⁽⁴⁾	27 000	26 300
Variabilní režijní náklady ⁽⁵⁾	-	1 045 000
Variabilní náklad na 1 ks ⁽⁶⁾	40	39,73
Kvalitativní odchylka ⁽⁷⁾	7 000	
Kvantitativní odchylka ⁽⁸⁾	28 000	
Odchylka variabilních nákladů ⁽⁹⁾	35 000	

(1) Calculation of variable costs variation; (2) Plan; (3) Actual; (4) Machine hours consumption; (5) Variable overhead costs; (6) Variable overhead costs for 1 pcs; (7) Qualitative variation; (8) Quantitative variation; (9) Variable costs variation.

Zdroj: Vlastní zpracování

Před samotným výpočtem odchylek, je nutné si vypočítat skutečný variabilní režijní náklad na 1 hodinu. Ten se vypočte jako podíl skutečných variabilních režijních nákladů a skutečné spotřeby strojových hodin. Vzorec (26) se nachází v metodice práce.

$$v_{SK} = \frac{1\,045\,000}{26\,300} = 39,73 \text{ Kč}$$

Vypočtený skutečný variabilní režijní náklad na 1 ks činí 39,73 Kč. Na jeho základě je možné spočítat kvalitativní odchylku variabilních nákladů. Ta se vypočte jako rozdíl standardního variabilního režijního nákladu na 1 hodinu a skutečného variabilního režijního nákladu na 1 hodinu vynásobený skutečnou spotřebou strojových hodin. Vzorec (27) výpočtu je uveden v metodice této práce.

$$\text{Kvalitativní } O_V = (40 - 39,73) * 26\,300 = 7\,000 \text{ Kč}$$

Kvantitativní odchylku lze vypočítat dle vzorce (28) zobrazeného v metodice této práce. Tato odchylka vyjadřuje rozdíl mezi standardní spotřebou strojových hodin a skutečnou spotřebou strojových hodin vynásobený standardním variabilním režijním nákladem na 1 hodinu.

$$\text{Kvantitativní } O_V = (27\,000 - 26\,300) * 40 = 28\,000 \text{ Kč}$$

Celková odchylka variabilních režijních nákladů vyjde při součtu kvalitativní a kvantitativní odchylky. Vzorec (29) pro výpočet celkové odchylky se nachází v metodice této práce. Celková odchylka dosahuje pozitivní hodnoty ve výši 35 000 Kč.

$$\text{Celková odchylka} = 7\,000 + 28\,000 = 35\,000 \text{ Kč}$$

Odchylka fixních nákladů zobrazuje, zdali došlo k absolutní úspoře anebo překročení fixních nákladů. Odchylka se matematicky vyjadřuje jako rozdíl mezi standardními fixními náklady a skutečnými fixními náklady.

Tabulka 28: Odchylka fixních nákladů ⁽¹⁾

	Plán ⁽²⁾	Skutečnost ⁽³⁾
Fixní režijní náklady ⁽⁴⁾	2 100 000	2 300 000
Odchylka fixních nákladů ⁽⁵⁾	-200 000	

(1) Calculation of fixed costs variation; (2) Plan; (3) Actual; (4) Fixed overhead costs; (5) Fixed costs variation.

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzorec (30) pro výpočet odchylky fixních nákladů lze najít v metodice této práce. Odchylka fixních nákladů činí -200 000 Kč.

$$O_{FN} = 2\,100\,000 - 2\,300\,000 = -200\,000 \text{ Kč}$$

Odchylka výrobního mixu navazuje na odchylku objemu produkce. Oproti odchylce objemu produkce se používá při nehomogenní produkci, kdy každý výrobek přispívá různou měrou k celkovému zisku podniku. To znamená, že každý výrobek má jinou marži. Zvýší-li se podíl výrobků s vyšší marží, dosáhne podnik vyššího zisku.

Analýza odchylky výrobního mixu se používá ve vybraném podniku. Příklad jejího výpočtu je zobrazen v kapitole 8.5 Analýza odchylek. Obecný vzorec se skládá ze dvou částí – kvantitativní odchylky a odchylky struktury výrobků.

Kvantitativní odchylka se vypočte jako rozdíl mezi standardním a skutečným objemem produkce vynásobený standardní průměrnou marží. Její vzorec se shoduje se vzorcem (24) odchylky objemu produkce O_Q .

Pro stanovení odchylky struktury se spočítá rozdíl průměrných marží vynásobený skutečným objemem produkce. Vzorec (31) pro výpočet se nachází v metodice této práce.

Analýza odchylek se považuje jako vhodný operativní nástroj řízení podniku. Pro efektivní implementaci analýzy odchylek je nutné poskytnout věcné zázemí. Podnik musí být schopný zajistit informace o skutečně vynaložených nákladech a naturálních zdrojích na jednotlivé výkony.

Analýza odchylek je však informačně náročná i po její implementaci. Všechny vzniklé rozdíly by se měly věcně okomentovat a zároveň navrhnout možné návrhy pro jejich zamezení v budoucnosti.

10.8 Zavedení rozhodovacích úloh na kapacitě

Rozhodování se řadí mezi nejvýznamnější činnosti, které v rámci managementu manažeři uskutečňují a uplatňuje se zejména při plánování. Základní členění rozhodovacích úloh z hlediska vztahu ke kapacitě se dělí na úlohy na existující kapacitě a úlohy o budoucí kapacitě. Tyto skupiny se liší především charakterem informačních podkladů.

10.8.1 Rozhodovací úlohy na existující kapacitě

Rozhodovací úlohy na existující kapacitě se považují za úlohy krátkodobé. Nemusí být nutně na jeden rok, jde spíše o období životního cyklu kapacity jako například životnost stroje. Tyto rozhodnutí nevyžadují vklady investičních či finančních prostředků a počítají se se stávající výrobní kapacitou, kterou se podnik snaží co nejlépe využít.

Pro ukázkou obecného příkladu rozhodovacích úloh na existující kapacitě je nutné si uvést základní informace, které zobrazuje tabulka 29. Cílem těchto úloh je určit objem a sortimentní strukturu vyráběných výrobků, která vede k maximálnímu zisku a určit, kolik bude činit rozpočtovaný zisk při této sortimentní struktuře. Následně se provádí analýza citlivosti jednotlivých parametrů ovlivňujících výši zisku.

Tabulka 29: Informace pro výpočet rozhodovacích úloh na existující kapacitě ⁽¹⁾

	Výrobek A ⁽²⁾	Výrobek B ⁽³⁾	Výrobek C ⁽⁴⁾
Prodejní cena na 1 ks ⁽⁵⁾	1 700	1 400	1 000
Variabilní náklady na 1 ks ⁽⁶⁾	825	700	600
Výrobní kapacita (v hod) ⁽⁷⁾	3	2	5
Objem výroby a prodeje (v ks) ⁽⁸⁾	8 000	10 000	5 000

(1) Information for decision-making tasks related to the existing capacity calculation; (2) Product A; (3) Product B; (4) Product C; (5) Selling price for 1 piece; (6) Variable overhead costs for 1 pcs; (7) Production capacity (in hours); (8) Volume of production and sales (in pcs.).

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro určení optimálního objemu a struktury vyprodukovaných výrobků se nejprve zjišťuje marže jednotlivých výrobků připadající na jednotku výrobní kapacity. Ta se

vypočte jako podíl výrobní marže a výrobní kapacity. Výrobní marže se zjistí rozdílem mezi prodejní cenou na 1 ks a variabilními náklady na 1 ks.

Tabulka 30: Marže připadající na jednotku kapacity ⁽¹⁾

	Výrobek A ⁽²⁾	Výrobek B ⁽³⁾	Výrobek C ⁽⁴⁾
Výrobní marže ⁽⁵⁾	875	700	400
Výrobní kapacita (v hod) ⁽⁶⁾	3	2	5
Marže na jednotku kapacity ⁽⁷⁾	292	350	80

(1) Margin per capacity unit; (2) Product A; (3) Product B; (4) Product C; (5) Product margin; (6) Production capacity (in hours); (7) Margin per capacity unit.

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výpočtů je zřejmé, že výrobek B má nejvyšší marži na jednotku kapacity ve výši 350 Kč. Nejnižší marže na jednotku kapacity má výrobek C ve výši 80 Kč. Podnik tedy bude zařazovat jednotlivé typy výrobků do výroby v pořadí B, A a C.

Optimální objem a strukturu výrobků, přinášející maximální zisk, zachycuje tabulka 31. Plán výroby a prodeje, jakož i navazující plány a rozpočty vycházejí z předpokladu, že společnost bude vyrábět a prodávat 8 000 výrobků A, 10 000 výrobků B a 5 000 výrobků C. Celková potřeba kapacity se zjistí vynásobením objemu výroby a prodeje a výrobní kapacity.

Tabulka 31: Plán výroby a prodeje ⁽¹⁾

	Výrobek A ⁽²⁾	Výrobek B ⁽³⁾	Výrobek C ⁽⁴⁾
Objem výroby a prodeje (v ks) ⁽⁵⁾	8 000	10 000	5 000
Výrobní kapacita (v hod) ⁽⁶⁾	3	2	5
Celková potřeba kapacity (v hod) ⁽⁷⁾	24 000	20 000	25 000

(1) Production and sales plan; (2) Product A; (3) Product B; (4) Product C; (5) Volume of production and sales (in pcs.); (6) Production capacity (in hours); (7) Total capacity requirement (in hours).

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnotové výsledky objemu výroby a prodeje uvádí tabulka 32. Marže prodaných výrobků se vypočte jako rozdíl mezi výnosy z prodeje výrobků a variabilními náklady na prodané výrobky. Zisk se zdaněním se zjistí odečtením fixních nákladů z celkové marže prodaných výrobků. Celková rozpočtovaná výše fixních nákladů činí 10 mil. Kč.

Tabulka 32: Rozpočtová výsledovka ⁽¹⁾

	Výrobek A (2)	Výrobek B (3)	Výrobek C (4)	Celkem ⁽⁵⁾
Výnosy z prodeje ⁽⁶⁾	13 600 000	14 000 000	5 000 000	32 600 000
Variabilní náklady na prodané výrobky ⁽⁷⁾	6 600 000	7 000 000	3 000 000	16 600 000
Marže prodaných výrobků ⁽⁸⁾	7 000 000	7 000 000	2 000 000	16 000 000
Fixní náklady ⁽⁹⁾	-	-	-	10 000 000
Zisk před zdaněním ⁽¹⁰⁾				6 000 000

(1) Profit and loss budget; (2) Product A; (3) Product B; (4) Product C; (5) Total; (6) Revenues from the sale of products; (7) Variable cost of product sold; (6) Margin of products sold; (7) Fixed costs; (8) Profit before tax.

Zdroj: Vlastní zpracování

Rozpočtovaný zisk před zdaněním činí 6 mil. Kč. Následně se provede analýza citlivosti jednotlivých parametrů ovlivňujících výši zisku, pokud minimální rozvojové záměry podniku vycházejí z úrovně zisku před zdaněním ve výši 5,3 mil. Kč. Těmito parametry jsou hodnotově vyjádřený objem prodeje, cena, variabilní a fixní náklady.

a) Citlivost hodnotově vyjádřeného objemu prodeje (výnosů z prodeje – SV)

Pro výpočet citlivosti hodnotově vyjádřeného objemu prodeje, neboli výnosů z prodeje, je nutné si nejprve určit jednotkové variabilní náklady a příspěvek k tržbám. Příspěvek k tržbám pomáhá podniku zjistit, jakou hodnotu z jedné koruny získané z tržeb, je možné použít na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. Tyto dva ukazatele se počítají dle vzorce (32) a (33) zobrazených v metodice této práce.

$$v_j = \frac{16\,600\,000}{32\,600\,000} = 0,5092$$

$$PT = 1 - 0,5092 = 0,4908$$

Následně se vypočtou minimální výnosy z prodeje V_0 dle vzorce (34) a citlivost výnosů z prodeje SV dle vzorce (35) uvedených v metodice této práce.

$$(1 - 0,5092) * V_0 = 10\,000\,000 + 5\,300\,000$$

$$V_0 = 31\,173\,750 \text{ Kč}$$

$$SV = \frac{32\,600\,000 - 31\,173\,750}{32\,600\,000} = 0,0438$$

K tomu, aby podnik zajistil minimální úroveň zisku ve výši 5,3 mil. Kč, může za jinak stejných okolností poklesnout plánovaný objem prodaných výrobků maximálně o 4,38 %.

b) Citlivost ceny (S_c)

Pro výpočet citlivosti ceny S_c se používají vzorce (36) a (37) uvedené v metodice této práce.

$$(c_0 - 0,5092) * 32\,600\,000 = 10\,000\,000 + 5\,300\,000$$

$$c_0 = 0,9785$$

$$S_c = \frac{1-0,9785}{1} = 0,0215$$

K tomu, aby podnik zajistil minimální úroveň zisku ve výši 5,3 mil. Kč, může snížit průměrnou jednotkovou cenu prodávaných výrobků za jinak stejných okolností maximálně o 2,15 %.

c) Citlivost variabilních nákladů (S_v)

Citlivost variabilních nákladů S_v se vypočte dle vzorců (38) a (39) uvedených v metodice této práce.

$$(1 - v_0) * 32\,600\,000 = 10\,000\,000 + 5\,300\,000$$

$$v_0 = 0,5307$$

$$S_v = \frac{0,5307-0,5092}{0,5092} = 0,0422$$

K tomu, aby podnik zajistil minimální úroveň zisku ve výši 5,3 mil. Kč, může zvýšit průměrné jednotkové variabilní náklady prodávaných výrobků za jinak stejných okolností maximálně o 4,22 %.

d) Citlivost fixních nákladů (S_f)

Výpočet citlivosti fixních nákladů S_f se stanovuje dle vzorců (40) a (41) uvedených v metodice této práce.

$$(1 - 0,5092) * 32\,600\,000 = F_0 + 5\,300\,000$$

$$F_0 = 10\,700\,000 \text{ Kč}$$

$$SF = \frac{10\,700\,000 - 10\,000\,000}{10\,000\,000} = 0,07$$

K tomu, aby podnik zajistil minimální úroveň zisku ve výši 5,3 mil. Kč, mohou vzrůst celkové fixní náklady za jinak stejných okolností maximálně o 7 %.

Řešení rozhodovacích úloh na existující kapacitě se velmi úzce spojuje s metodou oddělení fixních a variabilních nákladů a také zejména s kalkulací variabilních nákladů. Všechny výhody a nevýhody tohoto přístupu jsou zahrnuty v kapitole 10.5 Zavedení kalkulačního systému.

10.8.2 Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě

Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě se považují za úlohy dlouhodobé. Tyto rozhodnutí vyžadují finanční investici. Vychází z předpokladu, že životnost současné kapacity je u konce a tato kapacita je nedostatečná, anebo naopak příliš rozsáhlá a není optimálně využita.

Ukázka obecného výpočtu rozhodovacích úloh o budoucí kapacitě zahrnuje výpočet **čisté současné hodnoty (ČSH)**. Čistá současná hodnota se zjišťuje jako rozdíl mezi současnou hodnotou výnosů a současnou hodnotou investičních výdajů. V zásadě představuje přebytek či nedostatek výnosů v porovnání s investičními výdaji, zvýšenými o míru zhodnocení kapitálu, kterou investice vyžaduje. Projekt se považuje za přijatelný v případě, že je ČSH vyšší nebo rovna nule.

Podnik zvažuje dvě možnosti investování 100 mil. Kč. První možností je rozšíření kapacit pro výrobu plastových komponentů, kterých je v současnosti na trhu nedostatek. Druhá možnost spočívá v zahájení výroby a prodeje nového typu dřevěných komponentů, po kterých roste poptávka.

Oba projekty mají stejnou předpokládanou dobu životnosti 8 let, dobu potřebnou k uvedení do provozu a úroveň rizika, odrážející se v úrovni diskontní sazby 10 %. U výroby plastových komponentů se předpokládá rychlý nárůst výnosů na úroveň 30 mil. Kč za rok již v prvním roce. V druhém až pátém roce by mohla dle předpokladů narůst na 35 mil. Kč, ale v šestém až osmém roce poklesnout na 25 mil. Kč z důvodu vyšší poptávky na dřevěné komponenty.

U výroby dřevěných komponentů se předpokládá pomalejší nárůst výnosů. V prvním roce 20 mil. Kč a v dalších dvou letech 30 mil. Kč. S rostoucí poptávkou se v dalších letech předpokládají výnosy 40 mil. Kč až do konce životnosti.

Výpočet čisté současné hodnoty obou projektů se stanovuje dle vzorce (42) zobrazeného v metodice této práce.

$$\check{C}SH_1 = 30 * 0,909 + 35 * (0,826 + 0,751 + 0,683 + 0,621) + 25 * (0,564 + 0,513 + 0,467) - 100$$

$$\check{C}SH_1 = 66,70$$

$$\check{C}SH_2 = 20 * 0,909 + 30 * (0,826 + 0,751) + 40 * (0,683 + 0,621 + 0,564 + 0,513 + 0,467) - 100$$

$$\check{C}SH_2 = 79,41$$

Z porovnání obou výsledků je patrné, že pro vlastníky společnosti by bylo výhodnější investovat do druhého projektu, tedy výroby a prodeje nového typu dřevěných komponentů. Tato varianta přináší podniku vyšší absolutní i relativní míru zhodnocení kapitálu.

10.9 Zavedení výpočtu ukazatelů

Jak již bylo nastíněno v kapitole 9.6 Návrh výpočtu KPI ukazatelů, podnik by se měl zabývat také zkoumáním a vyhodnocením určitých ukazatelů, které mu pomáhají se zjišťováním úspěšnosti plnění jeho podnikové vize. Zmíněná kapitola 9.6 Návrh výpočtu KPI ukazatelů zobrazuje ukazatele doporučované přímo vybranému podniku.

Tato kapitola doporučuje všeobecné ukazatele, které by měl zkoumat každý podnik, aplikované na datech vybraného podniku. Mezi tyto ukazatele se řadí hospodárnost, účinnost, bod zvratu, efektivnost, plnění objemu výroby a produktivita práce.

10.9.1 Hospodárnost

Ukazatel hospodárnosti pomáhá podniku určit, jak efektivně může využít vynaložené náklady. Ukazatel umožňuje zobrazit náklady takovým způsobem, který zajišťuje, že jsou skutečně vynaloženy na to, na co jsou skutečně zapotřebí. Základním pravidlem je usilovat minimalizaci použitých nákladů a vynaložených peněžních prostředků. Zároveň by měly veškeré výkony za vynaložené peněžní prostředky být splněny při dodržení odpovídající kvality.

Pro dosažení optimální výše hospodárnosti musejí být splněny další dvě záležitosti, které se navzájem prolínají, jako je úspornost a výtěžnost. Pro výpočet je potřeba znát náklady na prodané výkony, které obsahují spotřebu materiálu, mzdové náklady, odpisy

a ostatní náklady spojené s výrobou daného produktu, a množství prodaných sad výrobků. Množství prodaných sad výrobků vyjadřuje počet automobilů. Na jeden automobil se prodá jedna sada výrobků skládající se obvykle ze čtyř či pěti kusů.

Tabulka 33: Informace pro výpočet hospodárnosti ⁽¹⁾

	Měsíc květen ⁽²⁾		Měsíc červen ⁽³⁾	
	Plán ⁽⁴⁾	Skutečnost ⁽⁵⁾	Plán	Skutečnost
Náklady na prodané výkony ⁽⁶⁾	169 852 293	148 398 391	160 384 454	178 288 247
z toho spotřeba materiálu ⁽⁷⁾	126 406 527	111 147 683	119 400 698	134 310 700
z toho ostatní náklady ⁽⁸⁾	43 445 766	37 250 708	40 983 756	43 977 547
Množství prodaných sad výrobků ⁽⁹⁾	239 221	159 211	221 216	174 183

(1) Information for economy calculation; (2) The month of May; (3) The month of June; (4) Plan; (5) Actual; (6) Costs of goods sold; (7) Included material consumption; (8) Included other costs; (9) Quantity of products sold.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Pro výpočet jednicových spotřebních nákladů se využívá vzorec (43) uvedený v metodice této práce. Plánované a skutečné jednicové spotřební náklady za měsíc květen a červen:

$$\text{Plánované } jN_{\text{květen}} = \frac{169\,852\,293}{239\,221} = 710,02 \text{ Kč}$$

$$\text{Skutečné } jN_{\text{květen}} = \frac{148\,398\,391}{159\,211} = 932,09 \text{ Kč}$$

$$\text{Plánované } jN_{\text{červen}} = \frac{160\,384\,454}{221\,216} = 725,01 \text{ Kč}$$

$$\text{Skutečné } jN_{\text{červen}} = \frac{178\,288\,247}{174\,183} = 1\,023,57 \text{ Kč}$$

Vypočtené údaje ukazují, že za měsíc květen došlo ke zvýšení nákladů na jeden výrobek o 222,06 Kč. Dle tohoto zjištění lze určit, že došlo ke snížení hospodárnosti a podnik na výrobě daného produktu utratil více než bylo plánováno. V měsíci červnu se náklady na jeden výrobek také zvýšily, a to o 298,56 Kč.

Hospodárnost se následně analyzuje dle vlivu materiálu a ostatních nákladů. Výpočet těchto dvou ukazatelů se provedl na základě vzorce (44) a (45) zobrazených v metodice této práce.

$$\text{Vliv materiálu}_{\text{květen}} = \frac{126\,406\,527}{239\,221} - \frac{111\,147\,683}{159\,211} = -169,70 \text{ Kč}$$

$$\text{Vliv materiálu}_{\text{červen}} = \frac{119\,400\,698}{221\,216} - \frac{134\,310\,700}{174\,183} = -231,34 \text{ Kč}$$

V měsíci květnu se materiálová hospodárnost zhoršila o 169,70 Kč. To samé následovalo i v měsíci červnu, kdy se hospodárnost zhoršila o 231,34 Kč.

$$\text{Ostatní náklady}_{\text{květen}} = \frac{43\,445\,766}{239\,221} - \frac{37\,250\,708}{159\,211} = -52,36 \text{ Kč}$$

$$\text{Ostatní náklady}_{\text{červen}} = \frac{40\,983\,756}{221\,216} - \frac{43\,977\,547}{174\,183} = -67,22 \text{ Kč}$$

Ke zhoršení došlo i u hodnoty hospodárnosti u ostatních nákladů. V měsíci květnu se hospodárnost zhoršila o 52,36 Kč a v měsíci červnu to bylo o 67,22 Kč.

Hospodárnost ostatních nákladů se dále analyzuje dle vlivu výtěžnosti a vlivu úspornosti. Výpočet těchto dvou ukazatelů se provedl na základě vzorce (46) a (47) uvedených v metodice této práce.

$$\text{Vliv výtěžnosti}_{\text{květen}} = \frac{43\,445\,766}{239\,221} - \frac{43\,445\,766}{159\,211} = -91,27 \text{ Kč}$$

$$\text{Vliv výtěžnosti}_{\text{červen}} = \frac{40\,983\,756}{221\,216} - \frac{40\,983\,756}{174\,183} = -50,03 \text{ Kč}$$

Hodnota výtěžnosti ukazuje zvyšování objemu vytvořené produkce při vynaložení stejných nákladů. Jinak řečeno, výtěžnost lze charakterizovat jako maximalizace objemu provedených výkonů na plánovanou výši nákladů. Na vypočtených hodnotách se zobrazuje, že v měsíci květnu se za stanovené náklady utratilo o 91,17 Kč více. V měsíci červnu došlo také k záporné hodnotě výtěžnosti, a to ve výši - 50,03 Kč.

$$\text{Vliv úspornosti}_{\text{květen}} = \frac{43\,445\,766 - 37\,250\,708}{159\,211} = 38,91 \text{ Kč}$$

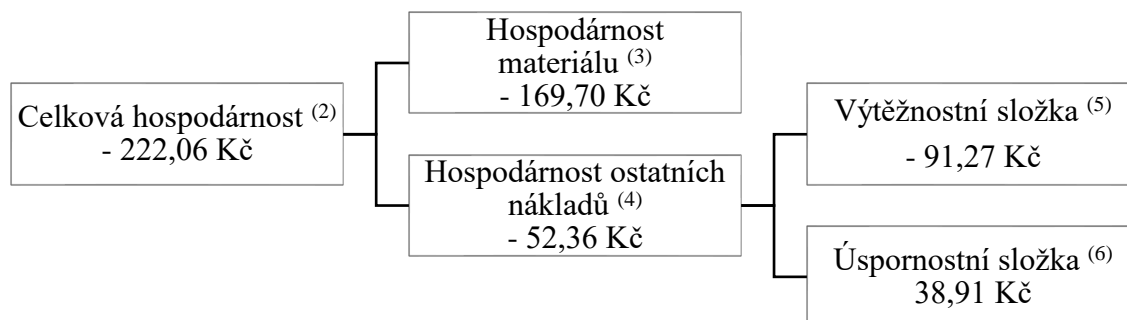
$$\text{Vliv úspornosti}_{\text{červen}} = \frac{40\,983\,756 - 43\,445\,766}{174\,183} = -17,19 \text{ Kč}$$

Hodnota úspornosti vyjadřuje snížení absolutní výše nákladů vynaložených na skutečně vynaložený objem a strukturu výkonů. To znamená, že úspornost nastává v okamžiku, kdy se na plánovaný objem produkce využije co nejnižší množství ekonomických zdrojů. V měsíci květnu podnik ušetřil na jednotce produkce o 38,91 Kč

více. Naopak v měsíci červnu se výroba projevila neefektivně a došlo ke zvýšení nákladů na jednotku produkce o 17,19 Kč.

Na následujících dvou schématech je uvedeno shrnutí výpočtů hospodárnosti za oba zkoumané měsíce květen a červen:

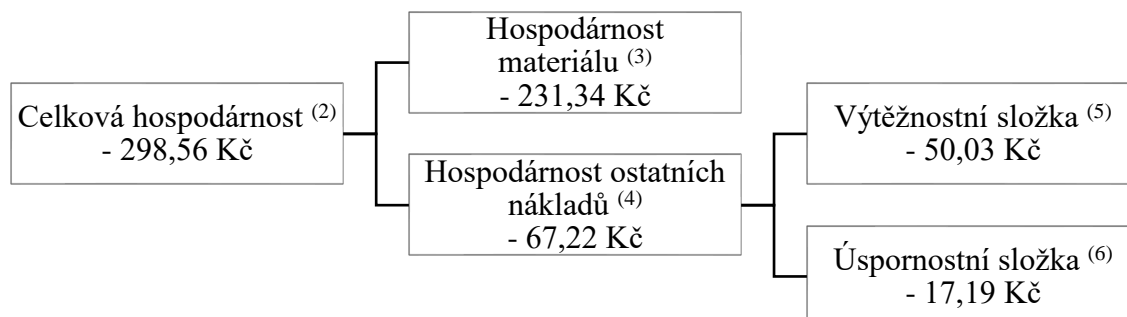
Schéma 7: Hospodárnost za měsíc květen ⁽¹⁾



(1) Economy for the month of May; (2) Total economy; (3) Material economy; (4) Other costs economy; (5) Yield component; (6) Savings component.

Zdroj: Vlastní zpracování

Schéma 8: Hospodárnost za měsíc červen ⁽¹⁾



(1) Economy for the month of June; (2) Total economy; (3) Material economy; (4) Other costs economy; (5) Yield component; (6) Savings component.

Zdroj: Vlastní zpracování

Souhrnně lze říci, že si společnost ohledně hospodárnosti nestanovuje své plány příliš efektivně. Na datech je viditelné, že skutečné náklady společnosti jsou sice nižší oproti plánovaným nákladům, ale množství vyrobených výrobků se také znatelně snížilo oproti plánu. Přepočtený poměr následně ukazuje, že dochází ke zhoršování hospodárnosti nákladů.

10.9.2 Účinnost

Ekonomická účinnost vyjadřuje přínos z prodeje výkonů. Měří míru zhodnocení nákladů při prodeji výkonů, tzn. jak moc podnik zužitkoval vynaložené náklady. Pro výpočet změny ziskovosti ve správné výši je potřeba zjistit jednotkovou změnu zisku mezi předem stanoveným plánem a následně realizovanou skutečností. Nejprve je však nutné zjistit jednotkovou prodejní cenu.

Ukazatel účinnosti lze stanovit za pomoci znalosti výnosů z výkonů, zisku z prodeje a množství prodaných sad výrobků.

Tabulka 34: Informace pro výpočet účinnosti ⁽¹⁾

	Měsíc květen ⁽²⁾		Měsíc červen ⁽³⁾	
	Plán ⁽⁴⁾	Skutečnost ⁽⁵⁾	Plán	Skutečnost
Výnosy z výkonů ⁽⁶⁾	227 967 183	196 176 564	213 579 613	237 259 989
Zisk z prodeje ⁽⁷⁾	58 114 890	47 778 173	53 195 159	58 971 742
Množství prodaných sad výrobků ⁽⁸⁾	239 221	159 211	221 216	174 183

(1) Information for efficiency calculation; (2) The month of May; (3) The month of June; (4) Plan; (5) Actual; (6) Product revenues; (7) Profit from sale; (8) Quantity of products sold.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Pro výpočet jednotkové prodejní ceny se používá vzorec (48) uvedený v metodice této práce. Plánovaná a skutečná jednotková prodejní cena za měsíc květen a červen:

$$\text{Plánovaná } jC_{\text{květen}} = \frac{227\,967\,183}{239\,221} = 952,96 \text{ Kč}$$

$$\text{Skutečná } jC_{\text{květen}} = \frac{196\,176\,564}{159\,211} = 1\,232,18 \text{ Kč}$$

$$\text{Plánovaná } jC_{\text{červen}} = \frac{213\,579\,613}{221\,216} = 965,48 \text{ Kč}$$

$$\text{Skutečná } jC_{\text{červen}} = \frac{237\,259\,989}{174\,183} = 1\,362,13 \text{ Kč}$$

Vypočtené údaje ukazují, že v měsíci květnu byla plánovaná cena standardního výrobku stanovena na 952,96 Kč. Ve skutečnosti však cena vzrostla na hodnotu 1 232,18 Kč. To ukazuje zvýšení průměrné jednotkové ceny o 279,22 Kč. V měsíci červnu dosahovala plánovaná cena výše 965,48 Kč. Skutečná cena ale stoupla na hodnotu 1 362,13 Kč. V červnu tedy se průměrná jednotková cena zvýšila o 396,65 Kč.

Před výpočtem skutečné hodnoty účinnosti, je nezbytné určit změnu zisku a celkový jednotkový zisk. Výpočet těchto dvou ukazatelů se provedl na základě vzorce (49) a (50) uvedených v metodice této práce.

$$\Delta Z \text{ z prodeje}_{květen} = 47\,778\,173 - 58\,114\,890 = -10\,336\,717 \text{ Kč}$$

$$\Delta Z \text{ z prodeje}_{červen} = 58\,971\,742 - 53\,195\,159 = 5\,776\,583 \text{ Kč}$$

$$\Delta jZ \text{ z prodeje}_{květen} = \frac{47\,778\,173}{159\,211} - \frac{58\,114\,890}{239\,221} = 57,16 \text{ Kč}$$

$$\Delta jZ \text{ z prodeje}_{červen} = \frac{58\,971\,742}{174\,183} - \frac{53\,195\,159}{221\,216} = 98,09 \text{ Kč}$$

Z vypočtených výsledků lze určit, že pro podnik byl výhodnější měsíc červen, kdy došlo nejen ke zvýšení hodnoty celkového zisku o 5 776 583 Kč, ale také zvýšení jednotkového zisku o 98,09 Kč. V měsíci květnu sice došlo ke snížení celkového zisku o 10 336 717 Kč, ale i přes to se jednotkový zisk zvýšil o 57,16 Kč. V obou měsících se podniku povedlo zvýšit jednotkový zisk. Co se týče jednotkové ceny, podnik ani jednou nestanovil její správnou hodnotu, protože plánovaná cena byla nižší než skutečná cena.

10.9.3 Bod zvratu

Bod zvratu určuje takový objem produkce, při kterém se celkové náklady vyrovnají celkovým výnosům a od tohoto bodu se v podniku začíná tvořit zisk. Jinak řečeno, jaké množství produkce musí podnik prodat, aby začal být ziskový. Bod zvratu poskytuje manažerům potřebné informace pro pochopení vztahů mezi náklady, vyrobeným objemem produkce a ziskem.

Tabulka 35: Informace pro výpočet hodnotového bodu zvratu ⁽¹⁾

	Měsíc duben ⁽²⁾	Měsíc květen ⁽³⁾	Měsíc červen ⁽⁴⁾
Variabilní náklady ⁽⁵⁾	105 435 517	105 407 928	126 873 076
Fixní náklady ⁽⁶⁾	49 161 397	49 434 451	59 157 084
Tržby ⁽⁷⁾	200 081 429	207 600 084	246 157 239

(1) Information for breakeven point calculation; (2) The month of April; (3) The month of May; (4) The month of June; (5) Variable costs; (6) Fixed costs; (7) Sales.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Před samotným stanovením hodnotového bodu zvratu je však nutné si vypočítat jednotkové variabilní náklady a příspěvek k tržbám. Tyto dva ukazatele se počítají dle

vzorce (32) a (33) zobrazených v metodice této práce. Hodnotový bod zvratu se provádí na základě vzorce (51) uvedeného v metodice práce.

$$V_j \text{ duben} = \frac{105\,435\,517}{200\,081\,429} = 0,5270 \text{ Kč}$$

$$V_j \text{ květen} = \frac{105\,407\,928}{207\,600\,084} = 0,5077 \text{ Kč}$$

$$V_j \text{ červen} = \frac{126\,873\,076}{246\,157\,239} = 0,5154 \text{ Kč}$$

$$PT_{\text{duben}} = 1 - 0,5270 = 0,4730 \text{ Kč}$$

$$PT_{\text{květen}} = 1 - 0,5077 = 0,4923 \text{ Kč}$$

$$PT_{\text{červen}} = 1 - 0,5154 = 0,4846 \text{ Kč}$$

$$BZ_{\text{duben}} = \frac{49\,161\,397}{0,4730} = 103\,927\,179 \text{ Kč}$$

$$BZ_{\text{květen}} = \frac{49\,434\,541}{0,4923} = 100\,424\,500 \text{ Kč}$$

$$BZ_{\text{červen}} = \frac{59\,157\,084}{0,4846} = 122\,077\,767 \text{ Kč}$$

Vypočtené hodnoty ukazují, že ve sledovaném měsíci dubnu dosahovaly variabilní náklady na jednu korunu tržeb hodnoty 0,5270 Kč. Příspěvek k tržbám tedy činil 0,4730 Kč. Na základě těchto ukazatelů se vypočítal bod zvratu, který v měsíci dubnu nastal při 103 927 179 Kč. Vzhledem k faktu, že tržby dosahovaly hodnoty přes 200 tis. Kč, lze poznamenat, že podnik byl ziskový a hodnotu bodu zvratu překročil skoro dvojnásobně.

Následující měsíc květen se jednotkové variabilní náklady pohybovaly na výši 0,5077 Kč. Díky tomu byl příspěvek k tržbám ve výši 0,4923 Kč. Bod zvratu v tomto měsíci dosáhl hodnoty 100 424 500 Kč. Ve chvíli, kdy tržby podniku překročily zmíněnou výši, se podnik stal ziskovým. Vypočtený údaj značí, že tato hodnota byla překročena více než dvojnásobně.

V posledním sledovaném měsíci činila hodnota variabilních nákladů na jednu korunu tržeb 0,5154 Kč. Příspěvek k tržbám byl tedy v hodnotě 0,4846 Kč. Podnik začal být ziskový při hodnotě 122 077 767 Kč a obdobně jako v předchozích měsících, tržby dosahovaly dvojnásobných hodnot.

10.9.4 Efektivnost

Ukazatel efektivity vyjadřuje míru dosažení očekávaných záměrů, respektive cílů podniku. Jinak řečeno, měřením efektivity podnik může zjistit přínos z vlastní existence a plnění svých stanovených cílů.

Tabulka 36: Informace pro výpočet efektivity (v tis. Kč) ⁽¹⁾

	Plán	Skutečnost
Celková aktiva ⁽²⁾	845 986	981 080
Náklady na prodané výkony ⁽³⁾	1 811 527	1 483 953
Zisk ⁽⁴⁾	108 655	150 764

(1) Information for effectiveness calculation (in thousands of CZK); (2) Total assets; (3) Costs of goods sold; (4) Profit.

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Pro výpočet efektivity sledovaného roku se používají vzorce (52) a (53) uvedené v metodice této práce.

$$ROA_{plán} = \frac{108\,655}{1\,811\,527} * 100 * \frac{1\,811\,527}{845\,986} = 6,00 \% * 2,1413 = 12,84 \%$$

$$ROA_{skut} = \frac{150\,764}{1\,483\,953} * 100 * \frac{1\,483\,953}{981\,080} = 10,16 \% * 1,5126 = 15,37 \%$$

Z výpočtů lze určit, že při srovnání skutečných údajů s plánovanými údaji se celková rentabilita nákladů zlepšila o 4,16 % (10,16 % - 6,00 %). Obrátka aktiv se ve sledovaném roce naopak zhoršila o 0,6287 (1,5126 – 2,1413). Při celkovém pohledu na efektivity podniku se efektivity zlepšila o 2,52 % (15,37 % - 12,84 %). Důvodem zlepšení efektivity podniku je vyšší ziskovost nákladů, která převážila snížení obrátky aktiv.

10.9.5 Plnění objemu výroby

Plnění objemu výroby vychází z plnění výrobního plánu, který si podnik stanovuje. Díky sledování tohoto ukazatele podnik zjišťuje procento plnění výrobního plánu.

Ukazatel se počítá dle vzorce (54) zobrazeného v metodice práce a jeho výpočet ukazuje následující tabulka:

Tabulka 37: Plnění objemu výroby ⁽¹⁾

Měsíc ⁽²⁾	Plán (v ks) ⁽³⁾	Skutečnost (v ks) ⁽⁴⁾	Plnění objemu výroby
březen	166 369	153 102	92,03 %
duben	221 420	123 863	55,94 %
květen	239 221	159 211	66,55 %
červen	221 216	174 183	78,74 %

(1) Fulfilment of production volume; (2) Month; (3) Plan (in pcs); (4) Actual (in pcs).

Zdroj: Interní data podniku, vlastní zpracování

Z údajů uvedených v tabulce je zřejmé, že vyrobený objem podniku nevychází přesně tak, jak by si představoval. Nejlepších výsledků dosáhl v březnu, kdy plnění objemu výroby dosáhlo hodnoty 92,03 %. V dalším měsíci dubnu však došlo k velmi velkému propadu hodnoty plnění objemu výroby na výši 55,94 %. Podniku se doporučuje tento ukazatel sledovat, protože může napomoci k lepšímu plánování objemu produkce.

10.9.6 Produktivita práce

Měření produktivity lze provádět mnoha způsoby. Nejčastějšími faktory ovlivňujícími zvolenou metodu je cíl měření produktivity, anebo dostupnost dat. Určitým způsobem měření produktivity odhaluje, kolik vstupů se přemění na výstupy. Měření produktivity pracovníků může být velmi účinným nástrojem v boji proti plýtvání, k odhalování neefektivních postupů a k racionalizaci postupů.

Produktivita práce odhaluje množství pracovního výkonu potřebného k dosažení nejlepších výsledků. Při měření produktivity výrobního systému se může posuzovat buď efektivita lidí nebo efektivita strojů.

11 Závěr

Tato diplomová práce se zabývá procesem zavádění manažerského účetnictví v podniku.

V úvodní části práce byl pojem manažerské účetnictví vymezen teoreticky na základě odborné literatury. Tato část rozebírala informace o vztahu manažerského a finančního účetnictví včetně jejich hlavních odlišností, informace o manažerském účetnictví jako pojmu, jeho vývoji a vztahu manažerského a nákladového účetnictví a controllingu. Následně byl analyzován proces zavádění manažerského účetnictví a jeho nástrojů v podniku.

Značná část teoretické části se věnovala jednotlivým nástrojům manažerského účetnictví, které je vhodné implementovat v podniku. Jednalo se o náklady a jejich členění, kalkulace, kalkulační systém a metody kalkulace, rozpočetnictví, analýzu odchylek a odpovědností účetnictví.

V praktické části byl nejprve představen vybraný podnik Novem Car Interior Design, k.s. z hlediska předmětu podnikání, historie a současnosti, způsobu jednání a organizační struktury a účetních výsledků podniku. Následně byl analyzován způsob vedení manažerského účetnictví v tomto podniku, aby bylo možné zhodnotit možnosti zavádění manažerského účetnictví v podnicích obecně.

Odborná literatura zahrnuje v rámci manažerského účetnictví mnoho různých nástrojů. Vybraný podnik aplikuje zejména členění nákladů a přiřazení odpovědnosti za jejich vznik, plánování a rozpočetnictví, kalkulace a analýzu odchylek.

Co se týče odpovědnostního účetnictví rozlišuje podnik dvě střediska – profitcentra a nákladová střediska. Pomocí profitcenter se závod rozděluje do několika menších oblastí, aby bylo možné plánovat, sledovat a analyzovat výsledky podniku. V podniku vedou celkem 7 profitcenter. Pomocí nákladových středisek rozděluje podnik náklady do 64 středisek.

V rámci kapitoly zaměřené na členění nákladů bylo zjištěno, že podnik dělí náklady na provozní a investiční. Provozní náklady dále rozřazuje na výrobní provozní náklady a nevýrobní provozní náklady.

Co se týče kalkulací a samotného vzorce pro výpočet je zřejmé, že kalkulační vzorec vybraného podniku se odlišuje od standardního vzorce, který se nachází v odborné

literatuře. Podnik kategorizuje náklady jako přímé nebo nepřímé, přičemž do kategorie přímých nákladů spadají polotovary, přímý materiál a přímé mzdy. Nepřímé náklady zahrnují náklady na zmetky, dodatečné odbytové náklady, vícepráce a režijní materiál. Všechny zmíněné nepřímé náklady se počítají prostřednictvím režijních přírážek. Další významnou variací je rozvrhová základna, která je odlišná pro výpočet každé přírážky, což není příliš běžný postup. Spolu se ziskovou přírážkou se do kalkulace ceny zahrnuje i fixní přírážka.

V rámci rozpočetnictví podnik byl popsán proces plánování rozpočtů v podniku, konkrétně plánování rozvahy a plánování výsledovky, která zahrnuje také výpočet kontribuce. Pro jeho výpočet se vybral určitý segment v podniku, který ukázal srovnání plánované a skutečné kontribuce.

Co se týče analýzy odchylek, byly popsány hlavní odchylky včetně jejich výpočtů, které se v podniku zkoumají. Jednalo se o FX efekt, objemový efekt, mix efekt a výkonnostní efekt. Tyto odchylky je controller povinen zdůvodnit v měsíčním reportu.

Zmíněné nástroje byly následně zhodnoceny a byla navržena určitá opatření a možnosti zlepšení. Jako případnou změnu bylo navrženo přesnější zaznamenávání nákladů na režijní materiál dle platform, čímž by se zamezilo výpočtu příliš obecné přírážky na celý závod a také změně sazby přírážky v případě změny báze. Co se týče členění nákladů a rozpočetnictví šlo zejména o posílení spolupráce mezi závody, a to převážně s mateřskou společností, a zvýšení informovanosti controllingového oddělení. Odpovědnostní účetnictví a analýzu odchylek má podnik v pořádku, a proto byla uvedena jen drobná zlepšení. Jedním z možných návrhů byl návrh výpočtu klíčových ukazatelů výkonnosti, kde byly zmíněny tyto ukazatele – míra růstu výnosů, nákladovost, úrokové krytí, ukazatele likvidity, spokojenost zaměstnanců a spokojenost zákazníků.

V závěru práce byl navržen efektivní postup při zavádění manažerského účetnictví podniku a jeho optimalizace. Tento postup zahrnoval charakter podniku, kde se manažerské účetnictví zavádí. Aby stanovení nástrojů nejlépe odpovídalo jeho potřebám, je nutné si odpovědět na otázku: „Jaký je charakter konečného výsledku společnosti, způsob jejího řízení a její velikost?“.

Následně postup navrhoval zavedení controllingového oddělení a možný postup jeho implementace, zavedení odpovědnostního účetnictví a jeho hlavní výhody a nevýhody, a zavedení členění nákladů a možné druhy, jak tyto náklady členit. V případě zavádění

kalkulačního systému, byl ukázán postup a příklady výpočtů kalkulace plných a variabilních nákladů.

U zavedení rozpočetnictví byl uveden obecný postup plánování rozpočtů, na nějž navázalo zavádění analýzy odchylek, kde byly popsány základní obecné odchylky společně se vzorci a příklady výpočtů.

U zavedení rozhodovacích úloh na kapacitě byl ukázán obecný příklad rozhodovací úlohy na existující kapacitě, který zahrnoval určení objemu a sortimentní struktury vyráběných výrobků, která vedla k maximálnímu zisku a určení, kolik činil rozpočtovaný zisk při této sortimentní struktuře. Následně byla provedena analýza citlivosti jednotlivých parametrů ovlivňujících výši zisku. Na rozhodovací úlohy na existující kapacitě navazovaly rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě, kde byla vypočtena čistá současná hodnota dvou možností investování.

V neposlední řadě bylo navrženo zavedení výpočtu vybraných všeobecných ukazatelů, které by měla zkoumat každá společnost, aplikované na datech vybrané společnosti. Mezi tyto ukazatele byly zařazeny hospodárnost, účinnost, bod zvratu, efektivnost, plnění objemu výroby a produktivita práce.

Přínosem této práce jsou doporučení možných zlepšení a zkvalitnění manažerského účetnictví ve vybraném podniku. Navržená opatření se týkají zejména kalkulace, členění nákladů a rozpočetnictví. Následně byly navrženy klíčové ukazatele výkonnosti, které se doporučily podniku ke sledování.

Hlavním přínosem práce je návrh efektivního postupu při zavádění manažerského účetnictví v podniku a jeho optimalizace, který uvádí charakter podniku, zavádění controllingového oddělení, zavádění odpovědnostního účetnictví, zavádění členění nákladů, zavádění kalkulačního systému, zavádění rozpočetnictví, zavádění analýzy odchylek, zavádění rozhodovacích úloh o kapacitě a zavádění výpočtu vybraných ukazatelů. Mezi tyto ukazatele byly zařazeny hospodárnost, účinnost, bod zvratu, efektivnost, plnění objemu výroby a produktivita práce.

12 Summary and key words

The main purpose of this thesis is to evaluate the justification of managerial accounting in business processes and to analyse the pitfalls in its implementation. Subsequently, apply this knowledge to the selected company and analyse the problems that arose during its implementation. Based on these findings, propose a solution to eliminate these problems and at the same time provide guidance for other companies on how to implement managerial accounting in the company as effectively as possible.

This work is divided into theoretical and practical part. The theoretical part consists of four chapters. In the first chapter, this thesis deals with the relationship between managerial and financial accounting and its main differences. The second chapter focuses directly on managerial accounting. Specifically, the main definitions of managerial accounting, its development, the relationship between managerial and cost accounting and controlling are described here. The third chapter discusses the process of introducing managerial accounting and its tools in the company. The fourth chapter is dedicated to the individual managerial accounting tools that are suitable to implement in the company.

In the practical part the theoretical knowledge is applied to the selected company. This part is also divided into four chapters. In the first chapter, there is an introduction of the selected company. The second chapter discusses the specific tools and methods of managerial accounting that are directly applied in the selected company. The third chapter deals with the evaluation of selected methods and tools based on the performed analyses and suggests its possible improvements. The last chapter suggests an effective procedure for introducing managerial accounting in the company and its optimization.

Key words: managerial accounting, managerial accounting tools, cost accounting

JEL Classification: M41

13 Přehled použité literatury

Knižní zdroje:

1. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., & Mark Young, S. (2004). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice Hall International.
2. Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
3. Davila, A., & Foster, G. (2005). Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *The Accounting Review*, stránky 1039-1068.
4. Drury, C. (2015). *Management and Cost accounting*. Andover: Cengage Learning.
5. Eschenbach, R. (2004). *Controlling*. Praha: ASPI.
6. Fibírová, J., Šoljaková, L., & kol. (2020). *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
7. Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
8. Fotr, J., & Švecová, L. (2016). *Manažerské rozhodování: postupy, metody a nástroje*. Praha: Ekopress.
9. Havlíček, K. (2011). *Management & controlling: malé a střední firmy*. Praha: Vysoká škola finanční a správní.
10. Hradecký, M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada.
11. Institute of Management Accountants. (2008). *Definition of Management Accounting*. Načteno z <https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh>
12. Kislingerová, E., & Fibírová, J. (2008). *Inovace nástrojů ekonomiky a managementu organizací*. Praha: C.H. Beck.
13. Kislingerová, E., & Roubíčková, M. (2010). *Manažerské finance*. Praha: C.H. Beck.
14. Král, B. (2018). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
15. Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck.
16. Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada.

17. Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.
18. Moores, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective . *Accounting, Organizations and Society*, stránky 351-389.
19. Petřík, T. (2009). *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada.
20. Popesko, B., & Papadaki, Š. (2016). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing.
21. Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management*. Praha: Grada.
22. Sekerka, B., Helmanová, J., & Vacek, V. (2007). *Úvod do controllingu*. Praha: Soukromá vysoká škola ekonomických studií.
23. Synek, M. (2011). *Manažerská ekonomika*. Praha: Grada.
24. Wagner, J. (2007). Zavádění nástrojů manažerského účetnictví v nově vznikajících podnicích. *Český finanční a účetní časopis*, stránky 92-95.

Internetové zdroje:

1. Novem. Dostupné z: www.novem.com.
2. *Průmysl Dnes: NOVEM Car Interior Design, k. s.* (2022). Dostupné z: <https://www.prumysldnes.cz/exkluzivni-rozhovory/novem-car-interior-design-ks-160508>.
3. Portál Justice. Dostupné z: www.justice.cz.
4. Přehled vybraných ekonomických subjektů ARES. Dostupné z: https://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz.

Legislativní zdroje:

1. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

14 Přílohy

Seznam tabulek:

Tabulka 1: Obsah nákladového a manažerského účetnictví	10
Tabulka 2: Vztah controllera a manažera.....	11
Tabulka 3: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2016–2021 ⁽¹⁾ ...	42
Tabulka 4: Vývoj tržeb v letech 2016–2021 ⁽¹⁾	42
Tabulka 5: Kalkulační vzorec	52
Tabulka 6: Procentní přírážky pro stanovení celkových nákladů ⁽¹⁾	53
Tabulka 7: Kalkulace nákladů vybrané sady produktů na 100 ks (v CZK) ⁽¹⁾	54
Tabulka 8: Procentní přírážky pro stanovení prodejní ceny ⁽¹⁾	55
Tabulka 9: Kalkulace prodejní ceny vybrané sady na 100 ks (v CZK) (navazuje na předchozí tabulku) ⁽¹⁾	55
Tabulka 10: Společné rysy a odlišnosti mezi rozpočty a jejich harmonogram.....	56
Tabulka 11: Výpočet kontribuce vybraného segmentu podniku ⁽¹⁾	61
Tabulka 12: Výpočet FX efektu – kurzy ⁽¹⁾	63
Tabulka 13: Výpočet FX efektu ⁽¹⁾	64
Tabulka 14: Výpočet objemového efektu (v tis. EUR) ⁽¹⁾	65
Tabulka 15: Výpočet mix efektu mezi platformami ⁽¹⁾	66
Tabulka 16: Míra růstu výnosů ⁽¹⁾	71
Tabulka 17: Nákladovost ⁽¹⁾	72
Tabulka 18: Úrokové krytí ⁽¹⁾	73
Tabulka 19: Běžná likvidita ⁽¹⁾	74
Tabulka 20: Pohotová likvidita ⁽¹⁾	74
Tabulka 21: Informace pro výpočet kalkulace ⁽¹⁾	82
Tabulka 22: Příklad kalkulace plných nákladů ⁽¹⁾	83
Tabulka 23: Příklad kalkulace variabilních nákladů ⁽¹⁾	84
Tabulka 24: Informace pro výpočet odchylek ⁽¹⁾	88
Tabulka 25: Výpočet odchylky objemu produkce ⁽¹⁾	88
Tabulka 26: Výpočet odchylky prodejní ceny ⁽¹⁾	89
Tabulka 27: Výpočet odchylky variabilních nákladů ⁽¹⁾	90
Tabulka 28: Odchylka fixních nákladů ⁽¹⁾	91
Tabulka 29: Informace pro výpočet rozhodovacích úloh na existující kapacitě ⁽¹⁾ ..	92
Tabulka 30: Marže připadající na jednotku kapacity ⁽¹⁾	93

Tabulka 31: Plán výroby a prodeje ⁽¹⁾	93
Tabulka 32: Rozpočtová výsledovka ⁽¹⁾	94
Tabulka 33: Informace pro výpočet hospodárnosti ⁽¹⁾	98
Tabulka 34: Informace pro výpočet účinnosti ⁽¹⁾	101
Tabulka 35: Informace pro výpočet hodnotového bodu zvratu ⁽¹⁾	102
Tabulka 36: Informace pro výpočet efektivnosti (v tis. Kč) ⁽¹⁾	104
Tabulka 37: Plnění objemu výroby ⁽¹⁾	105

Seznam schémat:

Schéma 1: Vzájemný vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví	7
Schéma 2: Kalkulační vzorec	20
Schéma 3: Rozhodovací úlohy z hlediska jejich vztahu k podnikové kapacitě	27
Schéma 4: Struktura vztahů mezi osobou ovládající a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou ⁽¹⁾	40
Schéma 5: Organizační struktura podniku ⁽¹⁾	41
Schéma 6: Schvalování nákupních požadavků	48
Schéma 7: Hospodárnost za měsíc květen ⁽¹⁾	100
Schéma 8: Hospodárnost za měsíc červen ⁽¹⁾	100

Seznam obrázků:

Obrázek 1: Logo společnosti ⁽¹⁾	38
Obrázek 2: Profitcentra	46
Obrázek 3: Výrobní a nevýrobní provozní náklady	47
Obrázek 4: Proces schvalování investičních nákladů	49
Obrázek 5: Struktura rozpočtové výsledovky	59

Seznam grafů:

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření před zdaněním v letech 2016–2021 ⁽¹⁾	41
Graf 2: Vývoj tržeb v letech 2016–2021 ⁽¹⁾	42
Graf 3: Rozdělení tržeb podle produktů pro jednotlivé výrobce osobních vozů za hospodářský rok 2020/2021 ⁽¹⁾	43
Graf 4: Příjmy v celé skupině Novem v hospodářském roce 2015–2021 ⁽¹⁾	44