

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Teze diplomové práce

**Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétním
podniku**

Jan Kobr

© 2015 ČZU v Praze

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétním podniku

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Souhrn

Diplomová práce zkoumá možnosti využití manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Práce nejprve shrnuje nejdůležitější teoretické poznatky z oblasti manažerského účetnictví, především vztah manažerského a finančního účetnictví, sledování nákladů, kalkulace a rozpočetnictví.

Praktická část poté charakterizuje vybranou společnost, pojednává o její historii, předmětu činnosti a organizační struktuře. Blíže se věnuje jejímu účetnictví a stávajícímu informačnímu systému, sledování nákladů, použití kalkulací, kalkulačnímu vzorci a rozpočetnictví. V druhé části práce jsou na základě teoretických poznatků a praktického výzkumu představeny konkrétní návrhy a jejich implementace do podnikového systému. Navrženy jsou změny v organizační struktuře, podnikovém informačním systému a kalkulačním systému a vzorci. Nově jsou v podniku také ustanovena hospodářská střediska.

Klíčová slova: manažerské účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví, nákladové účetnictví, informační systém, organizační struktura, hospodářská střediska

1. Cíl práce a metodika

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru a na základě jejich prostudování výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky konkrétního podniku a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů podniku. Pro formulaci problémových oblastí a návrhů jejich řešení se použije metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Teoretická část práce nejprve objasní vztah mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím a poté se blíže podívá na nákladové a manažerské účetnictví. Další kapitola popíše sledování nákladů a druhy jejich členění, od druhového a účelového až po náklady relevantní či oportunitní. Práce nevynechá ani ekonomickou strukturu podniku a samozřejmě kalkulace, přiřazování nákladů jejímu předmětu, následnou alokaci nákladů, jejich strukturu v kalkulaci a jednotlivé kalkulační metody. Teoretickou kapitolu uzavře oblast rozpočetnictví, kontroly rozpočtovaných nákladů a v neposlední řadě také rozhodovací úlohy.

Praktická část práce nejprve charakterizuje účetní jednotku jako takovou, zaměří se na její důkladnou základní charakteristiku s výčtem historických skutečností, předmět činnosti, tržní prostředí s vlivem na podnik, organizační strukturu a nakonec uvede některé důležité ukazatele z účetních výkazů. Blíže se zaměří zejména na účetnictví a stávající informační systém, střediskové uspořádání a sledování nákladů, užití kalkulací a kalkulační vzorec a nakonec popíše rozpočetnictví v organizaci. V druhé části navrhne konkrétní změny v nejpálčivějších oblastech a jejich implementaci do funkčního podnikového systému.

2. Vlastní práce

Společnost ABC byla založena roku 1992, avšak duševně navazuje na předchůdce, jehož počátky se datují až k roku 1892. Předmětem činnosti firmy je výroba a prodej bižuterie. Proces výroby začíná nákupem namačkaných skleněných výlisků, které jsou následně rumplovány (omílány v míchacích sudech s jemným pískem a vodou, čímž získají potřebný tvar), navlečeny na nitě, napnuty na rámečky, na nitích rozhrnuty, poté zafixovány želatinou, smáčeny v roztoku pigmentů a chemikálií a nakonec baleny do krabiček. Tři čtvrtiny výrobků jsou exportovány za hranice české republiky, a to zejména do Německa a USA. Společnost díky široké škále tvarů, velikostí a barev nabízí tisíce různých výrobků. Na hlavní pracovní poměr zaměstnává 32 pracovníků a dalších zhruba 40 pracuje z domova na dohodu o provedení práce. Společnost je vlastněna jedním společníkem, který je zároveň ředitelem a jednatelem společnosti.

Společnost v organizační struktuře uplatňuje funkční členění, avšak kvůli radikální redukci zaměstnanců v posledních dvaceti letech má mnoho pracovníků povinnosti rozdělené pod různá oddělení a vedoucí, což často vede k nejasné odpovědnosti nebo špatné koordinaci, čímž zbytečně dochází ke zvyšování nákladů a vyšší chybovosti. Účetní jednotka se řídí českými právními předpisy a účtuje podle Zákona č.563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění a podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Informační systém ve firmě se skládá z mnoha menších programů běžících na různých platformách. K finančnímu účetnictví využívá společnost program POHODA, mzdová agenda je vedena v OKmzdy, docházka v programu Alveno a zbytek informačního systému, který zajišťuje především výrobní proces, tvoří soustava programů vlastní tvorby běžících na zastaralém operačním systému DOS. Jednotlivé programy si mezi sebou exportují informace, které je ovšem třeba pravidelně kontrolovat, jelikož často dochází k chybám. Další nevýhodou části systému využívající DOS je, že tyto programy lze spustit maximálně na 32 bitovém operačním systému.

Vybraná firma nesleduje svoji činnost dle jednotlivých středisek a náklady člení pouze druhově a analyticky ve finančním účetnictví. Společnost používá pouze jeden typ kalkulačního vzorce. Užívá plánovou kalkulaci, která určuje nákladovou náročnost výrobku a vypočítává minimální cenu, pod kterou nesmí prodejce za

běžných okolností klesnout při nabízení zboží zákazníkům. Předmětem kalkulace je svazek kuliček, který jich obsahuje 1200 kusů. Kvůli širokému rozsahu výroby musí firma umět kalkulovat cenu pro tisíce různých výrobků. Výroba se v kalkulacích vždy dělí na tři základní stupně, a to surovinu, voskování a dokončování. Režie se započítává pomocí 500% a 100% přírážky k přímým mzdám z dané oblasti. Tyto sumy jsou dány dlouhodobou zkušeností společnosti. Výše zmíněná kalkulace je jedinou, která se v podniku objevuje a používá. Nikdo již následně nevytváří výsledné kalkulace a neporovnává náklady s kalkulací plánovou.

Rozpočet je kvůli absenci střediskového rozdělení sestavován pouze na úrovni podnikového rozpočtu. Vedení společnosti si jej vytváří pouze pro vlastní potřebu, a rozpočet tak nenaplnuje motivační funkci. Podnik sestavuje rozpočty vždy na nadcházející rok a kratší období jsou propočítávána pouze velmi orientačně.

Po provedené analýze vybrané společnosti bylo provedeno vyhodnocení, aplikace teoretických východisek, syntézy, a následně navržen soubor řešení jednotlivých oblastí. Společnosti je navrženo zjednodušení organizační struktury a zároveň jasné určení odpovědností jednotlivých zaměstnanců. Nová organizační struktura využívá funkčně-štábního principu s ekonomem ve formě štábu, který by nahradil současnou externí účetní a daňovou firmu.

V oblasti informačního systému bylo navrženo jeho sjednocení pod jediného výrobce, aby nedocházelo ke zbytečným ztrátám dat a aby systém dostal jednotnou uživatelskou podobu. Jako vhodný kandidát byl navržen Pohoda software používaný prozatím pouze pro FÚ. Jeho výhodou je možnost rozšíření o jednotlivé moduly a zároveň ho někteří zaměstnanci znají a umějí používat, čímž by firma ušetřila část nákladů na školení. Navrhovaný systém by díky modulům PAMICA a Inside software měl dokázat plně nahradit všechny doposud používané programky. Nevýhodou představuje finanční náročnost řešení, která by ovšem s přibývajícím časem pouze rostla.

V další části bylo podniku navrženo ustanovení hospodářských středisek částečně navazující na novou organizační strukturu. Každé středisko je charakteristické jasně vymezenými úkoly, odpovědností, pravomocemi a samostatným sledováním nákladů a výnosů. S jejich zavedením souvisí přechod k dvouokruhové organizaci účetnictví. Byla zavedena tři hlavní střediska (Surovina, Výroba, Odbyt) a dvě pomocná (Správa, Doprava a údržba). Náklady každého střediska byly

rozčleněny na variabilní a fixní a prvotní a druhotné. Zároveň byl určen klíč pro hodnocení střediska.

Střediskovou strukturu využívá nový kalkulační vzorec, který stejně jako ten používaný pracuje s procentní přírážkou k přímým mzdám k vyčíslení režijních nákladů na výrobek, avšak procenta jsou nyní mnohem přesnější, jelikož jsou rovnoměrněji rozdělená podle režijních nákladů jednotlivých středisek. Režijní náklady středisek pomocných jsou rozděleny mezi hlavní hospodářská střediska, přičemž rozvrhovou základnu tvoří přímé mzdy. Kalkulační vzorec také lépe vystihuje podstatu výrobního procesu a dovoluje kalkulovat jednotlivé kroky výroby pro případný prodej polotovarů či práci ve mzdě. Ty se v podniku vyskytují, avšak jejich kalkulace byly doposud nepřliš přesné. Lepší přesnosti přírážkového procenta bylo dosaženo alokací nákladů z analytické výsledovky roku 2013 na jednotlivá střediska při uplatnění principu příčinné souvislosti a rozdělení nákladů na jednicové a režijní. Kalkulace také nyní dokáže pracovat s různými objemy objednaného zboží a na jejich základě upravovat vyčíslené přímé náklady na jeden svazek. Podniku bylo také navrženo vytváření kalkulací nejen plánových, ale i operativních a jejich následné porovnávání s kalkulacemi výslednými.

Zavedení hospodářských středisek by podniku mělo pomoci také k lepšímu rozpočtování, kterého by se nyní účastnili i vedoucí pracovníci jednotlivých oddělení, kteří by byli na dodržování rozpočtů motivováni. Střediskům by byly stanovovány také rozpočty na jednotlivá čtvrtletí, které by dokázaly lépe reagovat na nenadálé změny a byly by též přesnější.

3. Závěr

Diplomová práce zkoumá možnosti využití manažerského účetnictví v konkrétním podniku. Cílem práce bylo zpracovat teoretická východiska dané problematiky a tyto poté aplikovat na praktickou analýzu současného stavu, zhodnocení problémových oblastí a návrh jejich řešení. Teoretická část se nejprve věnuje rozdílu mezi finančním, daňovým a manažerským účetnictvím a poté detailněji rozebírá manažerské účetnictví v užším smyslu a účetnictví nákladové. V další části lze nalézt způsoby sledování nákladů a jejich jednotlivá členění. Následuje popis ekonomické struktury podniku a výčet druhů odpovědnostních středisek. Mezi nejdůležitější kapitoly patří ty věnující se kalkulacím. Mimo jiné řeší přiřazování nákladů předmětu kalkulace, alokaci nákladů, strukturu nákladů v kalkulaci, kalkulační vzorec nebo druhy kalkulací. Kapitoly završují části o rozpočetnictví, kontrole nákladů a rozhodovacích úlohách.

Praktická část obsahuje nejprve základní charakteristiky vybrané společnosti a popis současného stavu na základě analýzy interních materiálů podniku, který se zabývá výrobou a prodejem bižuterie. Začíná výčtem její historie, předmětu činnosti, tržního prostředí nebo vybraných položek z účetních výkazů. Podrobněji byl rozebrán informační systém podniku, který je značně nesourodý, a některé jeho části jsou poměrně zastaralé. Rozdělení na jednotlivá střediska a sledování nákladů není v podniku příliš rozvinuté. Další část ukazuje kalkulaci konkrétního výrobku používanou pro kalkulaci ceny v současné době. Kalkulace není aktualizována tak často, jak by bylo třeba, a neumožňuje nezkráceně spočítat dílčí výrobní kroky. Některé výrobní kroky v ní dokonce nejsou zahrnuty vůbec. Poslední kapitola analyzuje rozpočetnictví, které je v podniku užíváno pouze velmi zjednodušeně.

Druhá část praktické části nabízí návrhy řešení nejpálčivějších oblastí. Na základě komparace s teoretickými východisky, syntézy analyzovaných dat, průzkumu a dotazování je navrženo zjednodušení a zpřehlednění organizační struktury s jasným vymezením úkolů a odpovědností jednotlivých pracovníků. Další návrh se týká sjednocení informačního systému do jednoho softwaru, který odstraní chyby při přenosu dat mezi jednotlivými programy a závislost na 32 bitovém systému. Na základě nově navržené organizační struktury jsou ustanovena tři hlavní a dvě pomocná hospodářská střediska, která dále slouží k alokaci nákladů z analytické výsledovky za rok 2013. Alokované náklady jsou poté použity v návrhu nového kalkulačního vzorce,

který je díky tomu detailnější a lépe vystihuje výrobní proces probíhající ve společnosti. Byla navržena kalkulace stupňovou metodou, která i nadále využívá přírážkovou metodu pro rozpočítání režijních nákladů, avšak díky ustanovení hospodářských středisek je nyní používaná přírážka přesnější a je rovnoměrněji rozdělena mezi jednotlivé výrobní kroky, čímž umožňuje i jejich samostatnou kalkulaci. Díky novému kalkulačnímu vzorci bylo také zjištěno, že přírážkové procento k přímým mzdám ve výrobě, které se používá v současnosti, je nedostatečné a při vyšší cenové konkurenci a snižování cen, by mohlo dojít k tomu, že minimální prodejní cena podniku bude namísto kalkulovaného zisku 14 % vytvářet ztrátu. Nakonec je podniku navrženo několik změn v rozpočtování. Celkově by měly navrhované změny přinést přehlednější systém manažerského účetnictví, který lépe reflektuje potřeby společnosti a dokáže jí poskytnout vhodné informace pro strategická rozhodnutí.

4. Seznam použitých zdrojů

4.1 Knižní zdroje

1. FIBÍROVÁ, Jana. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
2. KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
3. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2009, 206 s., ISBN 978-80-7261-199-7.
4. DOYLE, David. Strategické řízení nákladů. Praha: Wolters Kluwer, 2002, 227 s., ISBN 80-7357-189-7
5. SYNEK, Miloslav a kol. Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada Publishing, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
6. DRURY, Colin. Cost and management accounting. London, UK: Thomson Learning, 2006, 596 s., ISBN-13 978-1-84480-3491.
7. ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Brno: Computer Press. 2006. 182 s., ISBN 80-251-1124-5.
8. MACÍK, Karel. Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999, 241 s. ISBN 80-722-5002-7.
9. LANDA, Martin, POLÁK, Michal. Ekonomické řízení podniku. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

10. LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

4.2 Internetové zdroje

11. Byznys.lidovky.cz: Konec legendy: Jablonex uzavřel výrobu skla v Železném Brodě. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://byznys.lidovky.cz/konec-legendy-jablonex-uzavrel-vyrobu-skla-v-zeleznem-brode-plt-/firmy-trhy.aspx?c=A090629_110802_firmy-trhy_nev
12. Kurzy.cz: Končí výroba bižuterie v Jablonexu, končí 180 zaměstnanců. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/zpravy/191816-konci-vyroba-bizuterie-v-jablonexu-konci-180-zamestnancu/>
13. Stormware: Ceník programu POHODA 2015. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.stormware.cz/pohoda/cenik.aspx>
14. Stormware: Ceník softwarových produktů PAMICA 2015. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.stormware.cz/pamica/cenik.aspx>
15. Inside software nicety: Cena systému Inside software nicety. [online]. [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.insidesn.cz/index.php/cenik>