

Model vnitropodnikového řízení nákladů strojírenského podniku

Disertační práce je zaměřena na oblast vnitropodnikového řízení nákladů ve strojírenském podniku. Cílem je prokázat převoditelnost druhových nákladů na kalkulační, dále identifikace vazeb mezi manažerskými nástroji a deskripce rozdílnosti hospodářských výsledků z účetnictví finančního a vnitropodnikového. V disertační práci jsou zdůrazněny základní předpoklady vnitropodnikového řízení – spolehlivá datová základna a vzájemná provázanost jednotlivých informačních systémů, což je prostředek, jímž management podniku působí na nižší úrovni řízení. Na praktickém příkladu je provedena komparace výsledků výpočtů nákladů na jednici pomocí čtyř různých kalkulačních metod a dále je proveden návrh metodiky analýzy prostoru modelu vnitropodnikového řízení – pomocí maticové analýzy. Významnou částí práce je vysvětlení vzniku rozdílných hospodářských výsledků z finančního a vnitropodnikového účetnictví se zohledněním základních charakteristik obou účetních systémů. Součástí práce je také popis problematiky vykazování zisku a Capex jako součástí finanční analýzy. Hlavním poznatkem z rešerše dostupné literatury je, že se opomíjí celostní (systémový) přístup. Jednotlivé metody, resp. nástroje vnitropodnikového řízení jsou propracovávány a v souladu s trendy, především v oblasti kalkulace dochází k jejich modernizaci, vzniku nových metod, ale neobjevuje se explicitní snaha o jejich integraci v rámci systému vnitropodnikového řízení.

Definice cíle a hypotéz disertační práce

Celkový cíl disertační práce je tvorba modelu vnitropodnikového řízení.

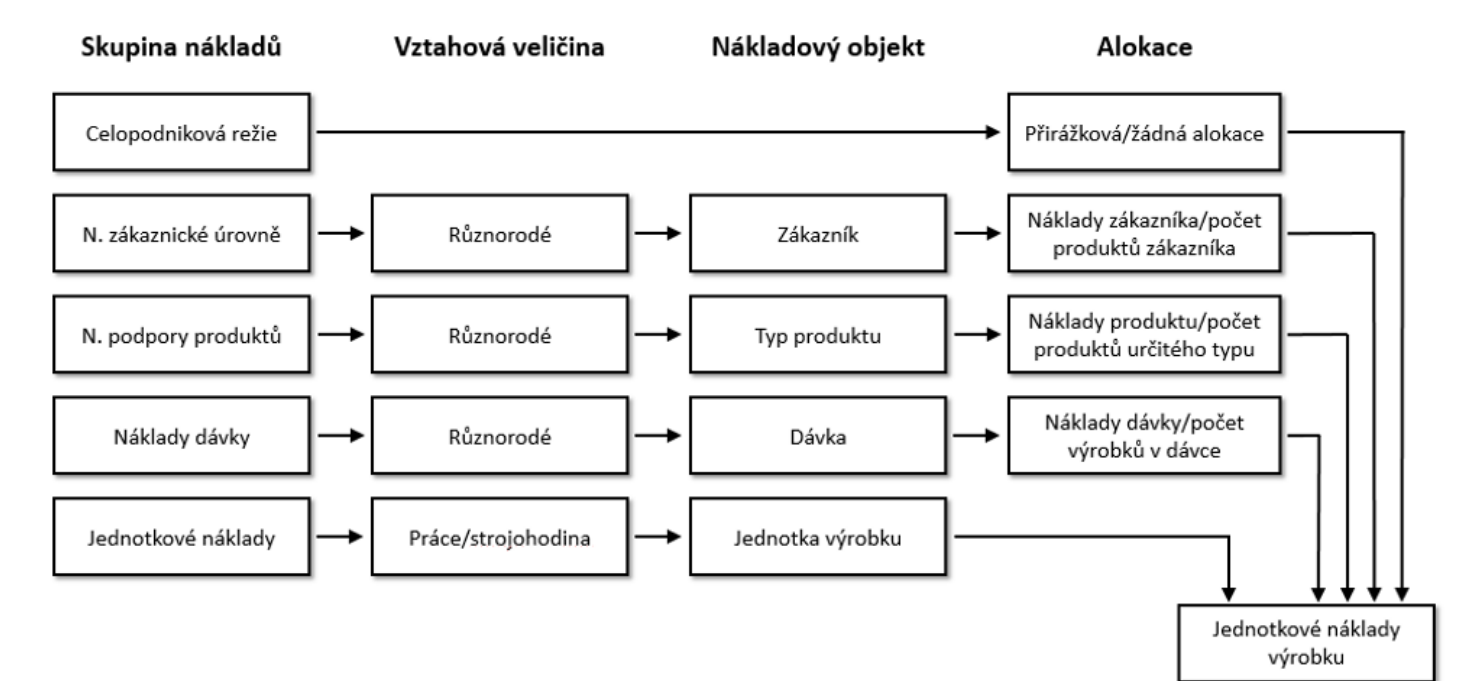
Dílejší cíle práce jsou:

- 1) Prokázat převoditelnost druhových nákladů na kalkulační náklady.
- 2) Popsat vazby vybraných nástrojů manažerského účetnictví z účelového hlediska.
- 3) Identifikovat vlivy způsobující rozdílnost výsledků hospodaření finančního a vnitropodnikového účetnictví.

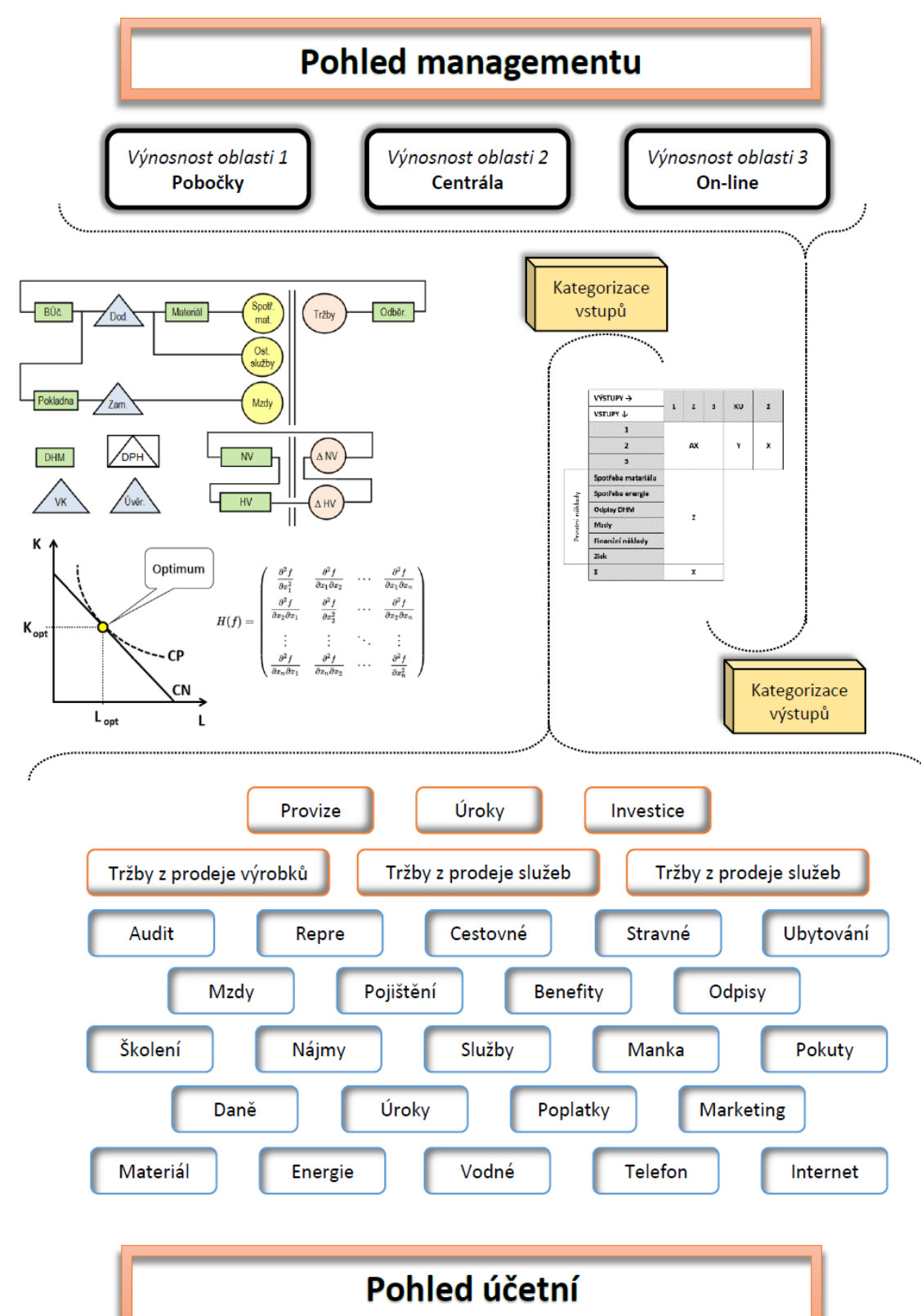
Formulace hypotéz

Hypotéza (1): Efektivní převoditelnost druhových nákladů na náklady kalkulační je možno popsat/provést/dokázat pomocí převodní matice.

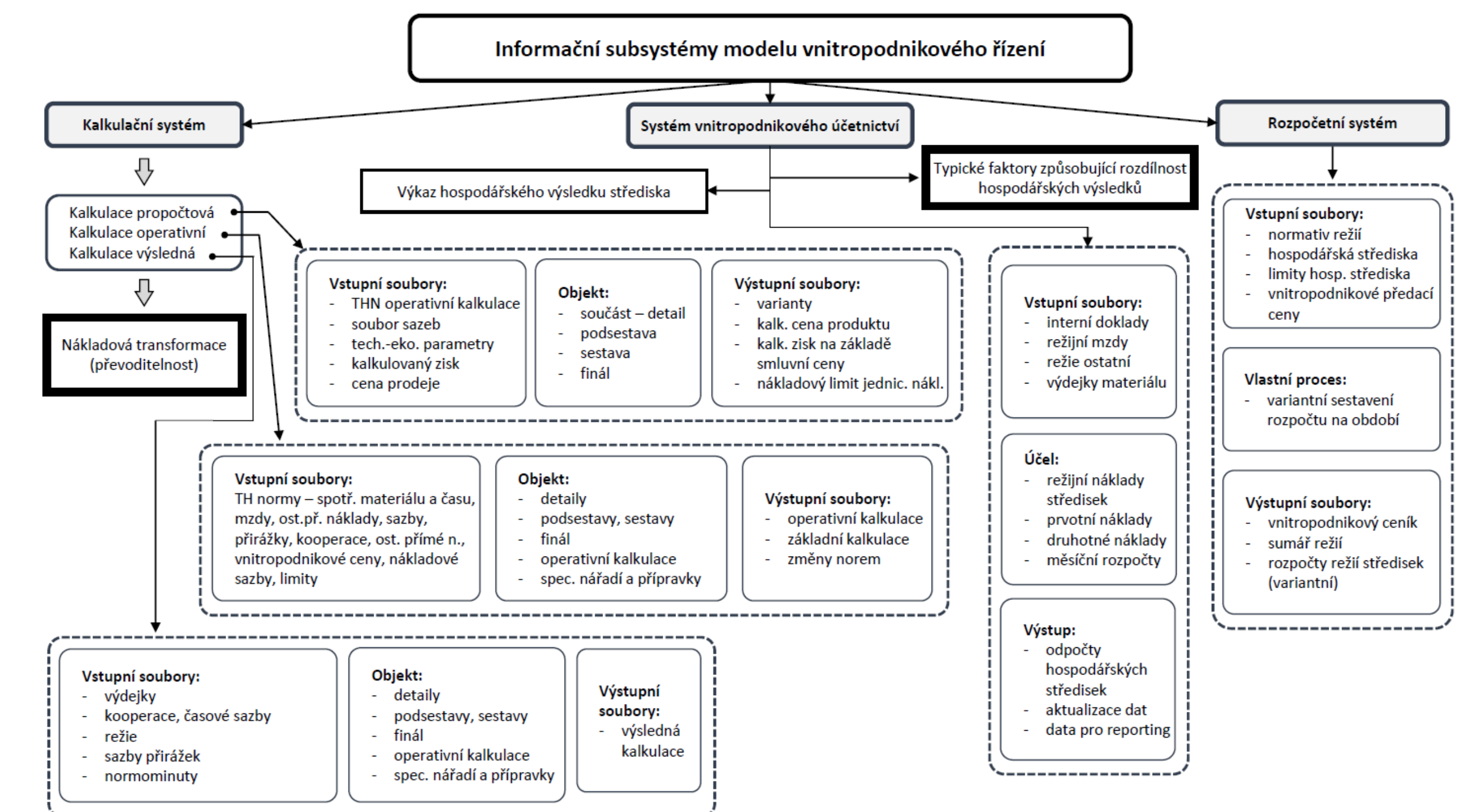
Hypotéza (2): Analýzou vazeb moderních manažerských nástrojů můžeme dosáhnout nového ekonomického pohledu na stanovování nákladů na kalkulační jednici.



Obr. 1: Alokace nákladů jednotlivých nákladových objektů na výrobovou úroveň (zdroj: zpracováno dle [6])



Obr. 2: Rozdílnost ekonomických pohledů účetního a manažerského (zdroj: vlastní)



Obr. 3: Informační subsystémy modelu vnitropodnikového řízení (zdroj: vlastní)

Návrh praktického postupu zjišťování a hodnocení charakteristik informací

Tato část je vlastním šetřením postupu zjišťování a hodnocení charakteristik informací a měla by informovat o tom, jak určitý podnik umí využívat instrumentária vnitropodnikového řízení, do jaké míry je nad rámec tradičních informačníchází artikulovaných především českou legislativou. Primárně se vychází z ekonomických informací celopodnikových a následně pro zjištění výchozího stavu lze činit kroky obecného charakteru, vedoucí k vlastní tvorbě modelu vnitropodnikového řízení.

- 1) Operativní plány
- 2) Normy, technickohospodářské normy, normativy, limity
- 3) Rozpočty nákladové, výnosové, ziskové
- 4) Kalkulace – předběžné, výsledné, ...
- 5) Vnitropodnikové ceny a sazby
- 6) Operativní evidence
- 7) Bilanční systém
- 8) Reporting
- 9) Stimulace v hospodářských střediscích

Obr. 4: Báze modelu vnitropodnikového řízení (zdroj: vlastní)

Vazby uvnitř evidenčního systému

V následující matici se uvádí, jaký typ informačního systému uvedený v řádku matice slouží (a je využíván) pro informační systém ve sloupci matice.

Tab. 1: Vazby uvnitř evidenčního systému – příklad vyplnění

	Účetnictví	Ekonomická statistika	Kalkulace	Operativní evidence
Účetnictví		4	4	0
Ekonomická statistika	1		3	0
Kalkulace	4	3		0
Operativní evidence	4	4	4	

Tab. 2: Stupnice pro hodnocení vztahů

0	= není využíván
1	= je využíván
2	= je využíván průměrně
3	= je využíván značně
4	= je zcela nezbytný

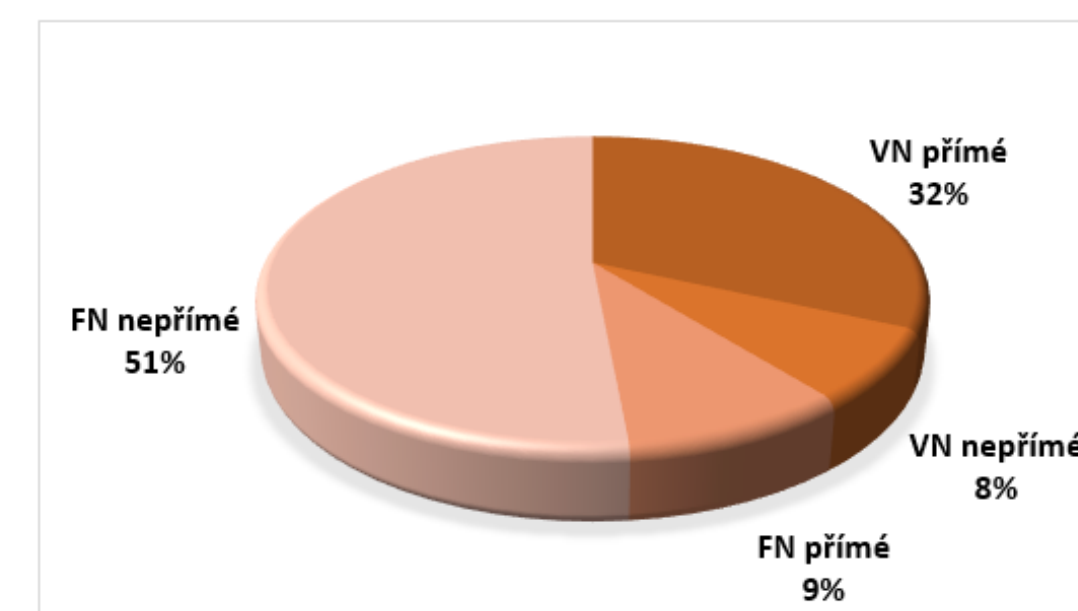
Tab. 3: Podíl informací různého řádu v jednotlivých informačních soustavách

	Elementární údaje	Jednoduché agregáty	Informace vzniklé složitějšími metodami	Celkem
1. Bilanční systém (účetnictví)				100%
2. Kalkulační systém				100%
3. Ekonom.-statistický systém				100%
4. Plánovací systém				100%
5. Rozpočetní systém				100%
6. Prvotní (operativní) evidence				100%
7. Informace o okolí				100%
8. Informace neformální				100%
9. Ostatní informace				100%

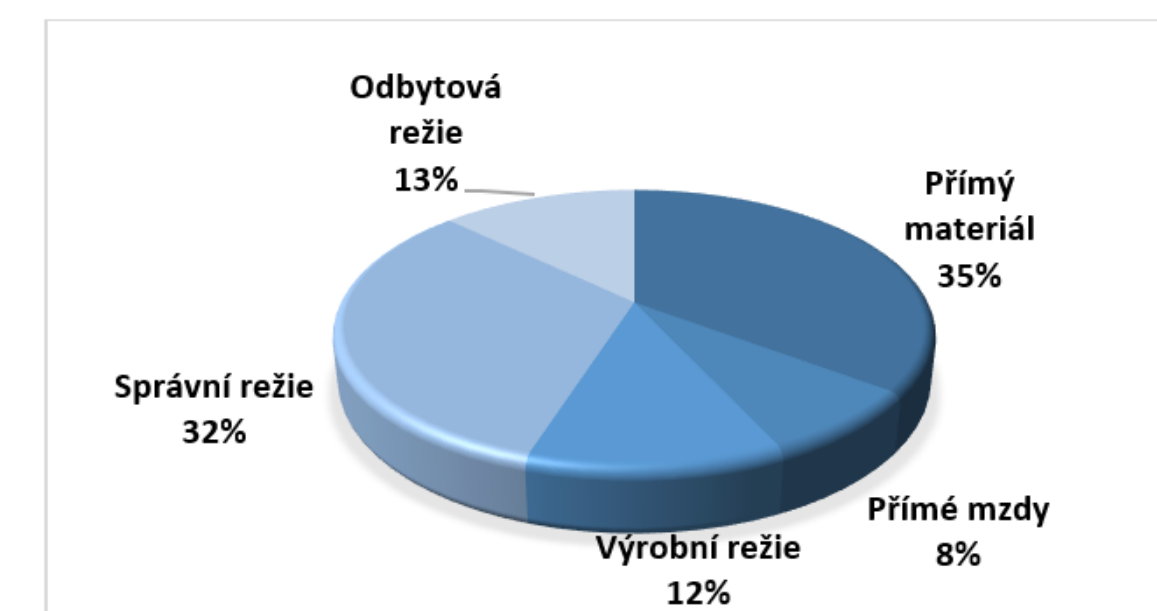
Komparativní analýza a volba manažerského nástroje – kalkulační metody

Obvykle má každý podnik svoji zavedenou, vyzkoušenou a spolehlivou metodu, pomocí které rozvrhuje společné náklady na jednotlivé výrobky (výrobky nebo služby). Každý manažerský nástroj je spolehlivý do té míry, do jaké je schopen podnik rozdělit náklady na nákladové kategorie, které jsou nutné pro použití manažerského nástroje. Komparace kalkulačních metod a především porovnání výše celkových nákladů na kalkulační jednici byla provedena za použití těchto nástrojů:

- 1) Přírážková kalkulace
- 2) ABC – Activity Based Costing
- 3) HRS – hodinová režijní sazba
- 4) PÚ – příspěvek na úhradu



Obr. 5: Struktura nákladů při rozdělení na variabilní a fixní (zdroj: vlastní)

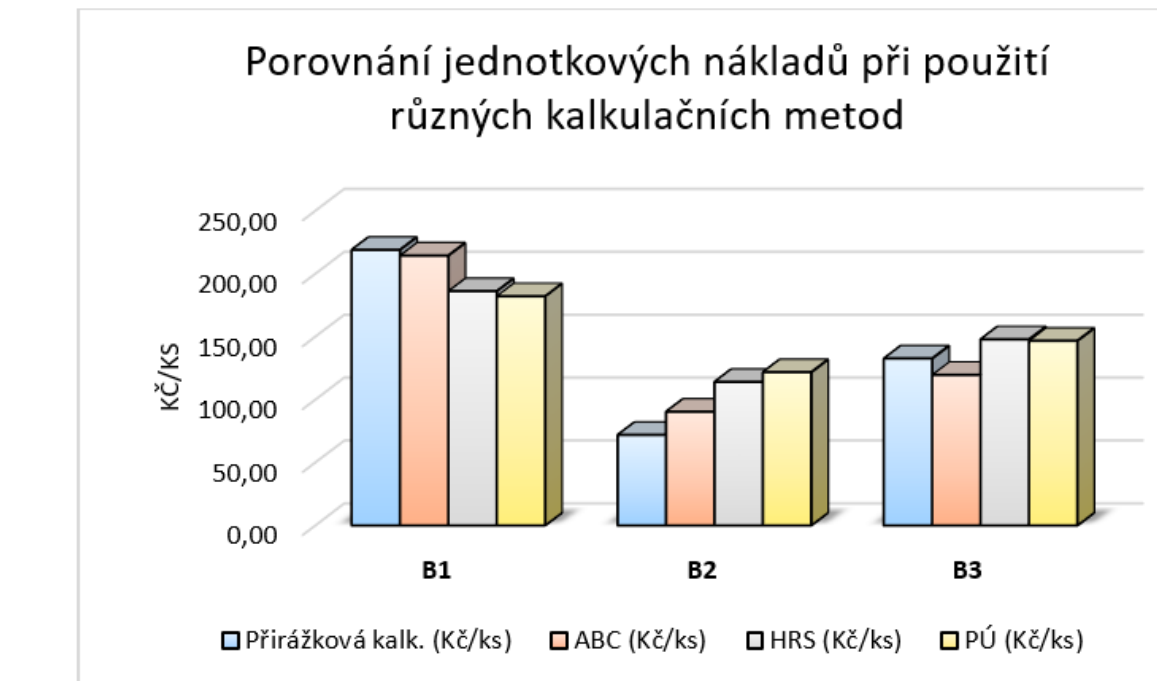


Obr. 6: Struktura nákladů při rozdělení na přímé a nepřímé (režijní) (zdroj: vlastní)

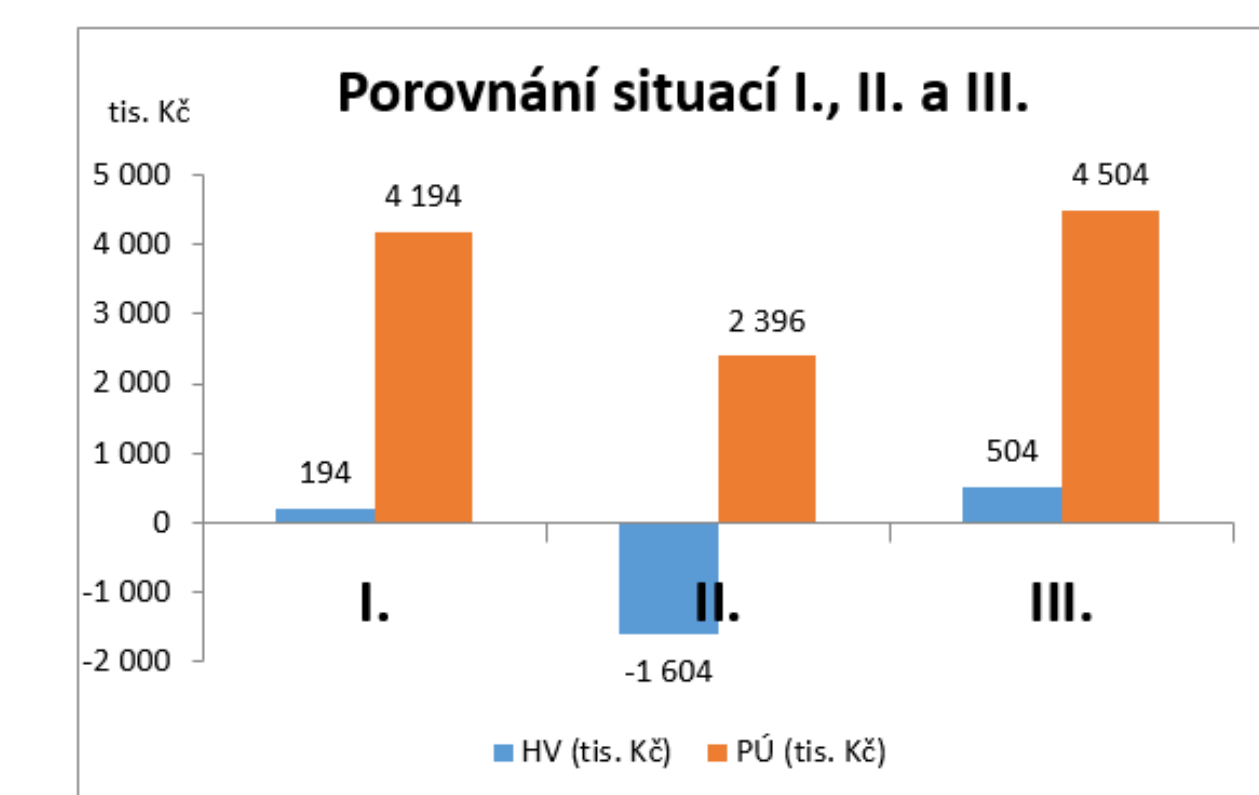
Komparativní analýza

Základními faktory ovlivňující výsledky komparativní analýzy je jednak volba jedné skupiny kalkulačních základů, tedy nepeněžní a peněžní a dále, zda je či není vzat v úvahu procesní přístup. V praktickém ověření se ukazuje, že má podnik prostor pro volbu vhodně rozlišovací úrovně či podrobnosti činnosti, jejich seskupování či agregaci.

V teoretické úrovni se jeví integrační článek zejména spojení metody ABC a HRS. Je tomu tak proto, že právě stanovení sazeb na činnosti ovlivňuje další oceňovací postupy v celém ABM a tím jde o další významnou integrační vazbu. Metoda HRS obsahuje pojem kapacita. Tato významná veličina propojuje oblast plánování a technologií, řízením výroby organizací a kalkulacemi. Metoda je vytvořena rovněž v základní a controllingové variantě.



Obr. 7: Celkové porovnání nákladů jednotlivých druhů nákladů vypočtené různými kalkulačními metodami (zdroj: vlastní)



Obr. 8: Komparace všech výrobních situací z hlediska hospodářského výsledku a příspěvku na úhradu (zdroj: vlastní)
(I. Původní situace, II. Vyřazení výrobku B, III. Zvýšení produkce B)

Posouzení výrobní situace podniku

Výchozí situace – výrobek B měl sice kladný příspěvek na úhradu, ale jeho hospodářský výsledek byl záporný. Nabízí se tedy první řešení situace – vyřadit výrobek B zcela z výrobního programu. Po vyřazení výrobku B z výrobního programu nastala situace, kdy sice podniku ubyly variabilní náklady, ale fixní náklady se musely rozdělit mezi zbývající výrobní sortiment, který nemá příspěvek na úhradu do té míry vysoký, aby pokryl celkové fixní náklady a zisk. Hospodářský výsledek se tím propadl do ještě větší ztráty.

Výsledkem postupu, při kterém ztrátový výrobek nebyl vyřazen, ale jeho výroba byla naopak zvýšena, je, že došlo ke zvýšení celkového příspěvku na úhradu a také celkového hospodářského výsledku. Všechny výrobky generují zisk.

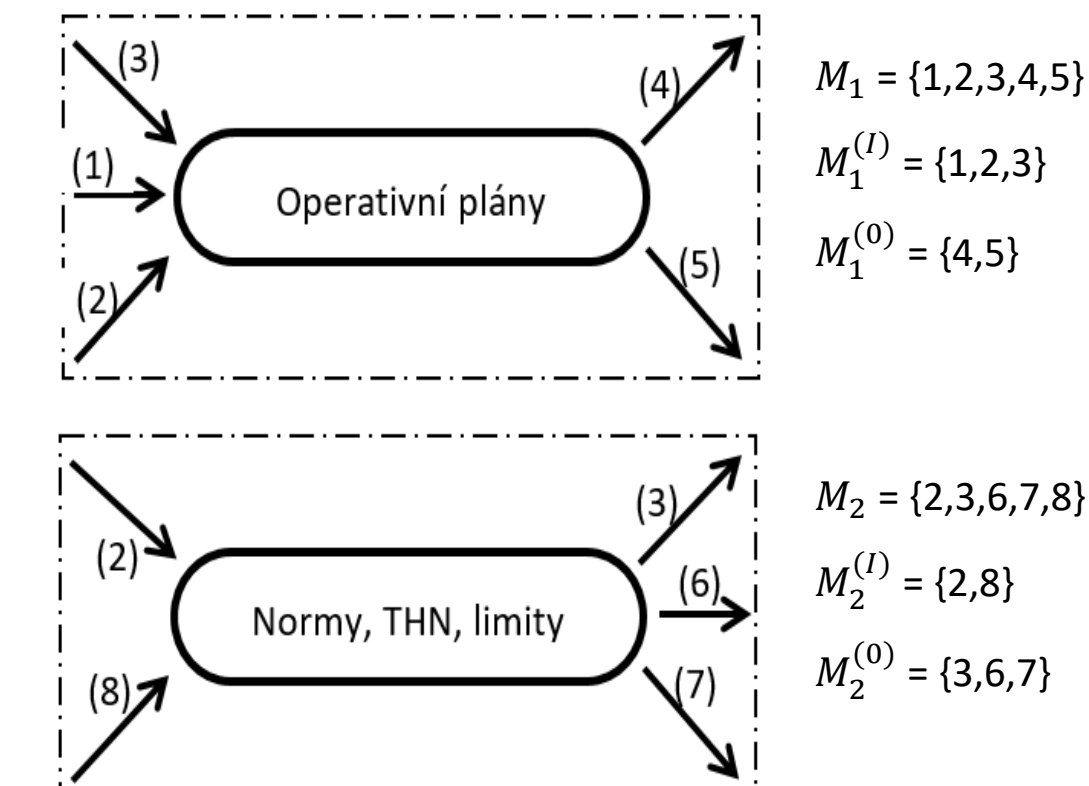
Proč tato situace nastala? Výrobek B měl sice vysoký podíl fixních nákladů, ale zároveň generoval vysoký příspěvek na úhradu.

Detailní analýza vzájemných vazeb mezi nástroji vnitropodnikového řízení

Zhodnocení – prakticky to znamená, že tato množina vyžaduje analýzu kvalitativních vlastností vstupních i výstupních informací. Podnik na základě provedeného expertního hodnocení stanoví slabá místa obou množin vzájemných vazeb, vzhledem k vnitropodnikové organizaci. Rovněž syntéza vazeb a stanovení počtu vazeb je určující pro správnou obsahovou náplň vnitropodnikového reportingu. Dalším kritériem je rovněž hodnocení nákladů na zjišťování příslušné vazby v porovnání s důležitostí jejího přínosu.

Kde:

- $M_1 = \{1,2,3,4,5\}$... základní množina vazeb inf. subsystému operativní plány
- $M_1^{(1)} = \{1,2,3\}$... množina vstupních vazeb
- $M_1^{(0)} = \{4,5\}$... množina výstupních vazeb
- $M_2 = \{2,3,6,7,8\}$... základní množina vazeb inf. subsystému norem, THN, limitů
- $M_2^{(1)} = \{2,8\}$... množina vstupních vazeb
- $M_2^{(0)} = \{3,6,7\}$... množina výstupních vazeb



Závěrečné zhodnocení výsledků stanovených hypotéz

Hypotéza (1):

Efektivní převoditelnost druhových nákladů na náklady kalkulační je možno popsat/provést/dokázat pomocí převodní matice.

Hypotéza byla potvrzena navržením rozšíření transformační matice o účetní aspekt. Při zkoumání a porovnání teoretických poznatků a praktických přístupů byla zjištěna další skupina nákladů, tj. že druhové náklady jsou transformovány na náklady účelové a neúčelové, přičemž neúčelové by neměly být kalkulovány zákazníkovi a účelové náklady jsou dále děleny na převzaté a dodatečné (jenž nelze zjistit z finančního účetnictví).

Hypotéza (2):

Analýzou vazeb moderních manažerských nástrojů můžeme dosáhnout nového ekonomického pohledu na stanovování nákladů na kalkulační jednici.

Tato hypotéza se potvrdila v kapitole Komparativní analýza a volba manažerského nástroje – kalkulační metody. Klíčovým aspektem komparativní analýzy je jednak volba jedné skupiny kalkulačních základů, tedy nepeněžní a peněžní a dále, zda je či není vzat v úvahu procesní přístup. V praktickém ověření (propočet nákladů na kalkulační jednici čtyřmi manažerskými nástroji, tj. kalkulačními metodami) se prokázalo, že podnik má prostor pro volbu kalkulační metody a v případě procesního řízení také prostor pro vhodné rozlišovací úrovně či podrobnosti činnosti, jejich seskupování či agregaci, opět s pomocí maticového aparátu. V rovině teoretické se jeví jako integrační článek zejména prolínání metody ABC a HRS. Správné stanovení sazeb na činnosti je hledanou vazbou, jež ovlivňuje další oceňovací postupy v celém ABM a stává se tak významnou integrační vazbou.

Další práce v dané výzkumné oblasti, související s problematikou řízení nákladů, by mohla spočívat v určité standardizaci, resp. kategorizaci nákladů. V tomto směru je každý podnik individuální entitou, ale téměř všichni mají problémy s rozdělením nákladů na určité kategorie, následně na účty v účtovém rozvrhu a poté s přiřazením těchto nákladů na činnosti nebo na produkty. V maticovém zobrazení (účty vs. střediska) jsou to náklady, ke kterým se buď nikdo nehlásí, nebo se naopak na spotřebě zdrojů podílí více středisek zároveň.

Zdroje použité při zpracování posteru:

- 1) BERAN, Th. *Oceňování výkonů v praxi vnitropodnikového řízení*, Praha: ČVUT, 2010, s. 220, ISBN 978-80-01-04998-3.
- 2) BRAGG, S. M. *Controllor's Guide to Costing*, New Jersey: WILEY, 2005, s. 183, ISBN 0-471-71394-5.
- 3) FREIBERG, F.; ZRALÝ, M.: *Ekonomika podniku, skripta*, Vydavatelství ČVUT, Praha 2003, ISBN 80-01-02812-7.
- 4) MACÍK, K. *Kalkulace a rozpočtovnictví*, 3. vydání. Praha: ČVUT, 2008, 213 s., ISBN 978-80-01-03926-7.
- 5) MACÍK, K., VYSUŠIL, J. *Vnitropodniková ekonomika*. Praha: ČVUT, 2001. Integrace finančního účetnictví, vnitropodnikového účetnictví, rozpočtovnictví a kalkulace, s. 45–58, ISBN 80-01-02425-3.
- 6) POPEŠKO, B. *Moderní metody řízení nákladů (jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení)*, Praha: Grada Publishing, 2009, s. 233, ISBN 978-80-247-2974-9.
- 7) VYSUŠIL, J., ZRALÝ, M. *Účetnictví v éře controllingu*, Účetnictví, 1998, 6, s. 164–166, ISSN 0139-5661.