



ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE
FAKULTA DOPRAVNÍ

Bc. Jaroslav Ryněš

**IMPLEMENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A
REPORTINGU V LOGISTICKÉ SPOLEČNOSTI**

Diplomová práce

2015



ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

**Fakulta dopravní
d ě k a n**

Konviktská 20, 110 00 Praha 1

K617 Ústav logistiky a managementu dopravy

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení studenta (včetně titulů):

Bc. Jaroslav Ryněš

Kód studijního programu a studijní obor studenta:

N 3710 – LO – Logistika, technologie a management dopravy

Název tématu (česky): **Implementace manažerského účetnictví
a reportingu v logistické společnosti**

Název tématu (anglicky): Implementation of management accounting and reporting
in a logistics company.

Zásady pro vypracování

Při zpracování diplomové práce se řiďte osnovou uvedenou v následujících bodech:

- Role manažerského účetnictví v ekonomickém řízení společnosti
- Historie využití manažerského účetnictví v HOPI
- Implementace nového pojetí manažerského účetnictví v HOPI, návrhy na opatření
- Využití manažerského účetnictví k řízení společnosti

Rozsah grafických prací: dle pokynů vedoucího práce

Rozsah průvodní zprávy: minimálně 55 stran textu (včetně obrázků, grafů a tabulek, které jsou součástí průvodní zprávy)

Seznam odborné literatury: Král, B.: Manažerské účetnictví, Praha: Management Press, 2006
Fotr, J., Švecová, L. a kol.: Manažerské rozhodování postupy, metody a nástroje, Praha: Ekopress 2006
Drury, C.: Management and cost accounting, London: Thomson, 2000

Vedoucí diplomové práce:

prof. Dr. Ing. Otto Pastor, CSc.

Ing. David Gogela

Datum zadání diplomové práce:

28. června 2013

(datum prvního zadání této práce, které musí být nejpozději 10 měsíců před datem prvního předpokládaného odevzdání této práce vyplývajícího ze standardní doby studia)

Datum odevzdání diplomové práce:

31. května 2015

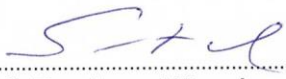
- a) datum prvního předpokládaného odevzdání práce vyplývající ze standardní doby studia a z doporučeného časového plánu studia
- b) v případě odkladu odevzdání práce následující datum odevzdání práce vyplývající z doporučeného časového plánu studia


prof. Ing. Petr Moos, CSc.

vedoucí

Ústavu logistiky a managementu dopravy




prof. Dr. Ing. Miroslav Svítek

děkan fakulty

Potvrzuji převzetí zadání diplomové práce.


Bc. Jaroslav Ryněš
jméno a podpis studenta

V Praze dne..... 17. prosince 2014

Poděkování

Rád bych na tomto místě poděkoval panu prof. Dr. Ing. Ottu Pastorovi, CSc. a panu Ing. Davidu Gogelovi za poskytnuté materiály, cenné konzultace a především za odborné vedení diplomové práce. Dále bych chtěl poděkovat pracovníkům controllingového oddělení a managementu HOPI s.r.o. za ochotu a poskytnuté materiály. Také bych chtěl poděkovat své rodině za podporu a trpělivost při psaní diplomové práce a také všem ostatním, kteří mě podporovali. Moc Vám děkuji!

Prohlášení

Předkládám tímto k posouzení a obhajobě diplomovou práci, zpracovanou na závěr studia na ČVUT v Praze Fakultě dopravní.

Prohlašuji, že jsem předloženou práci vypracoval samostatně a že jsem uvedl veškeré použité informační zdroje v souladu s Metodickým pokynem o etické přípravě vysokoškolských závěrečných prací.

Nemám závažný důvod proti užívání tohoto školního díla ve smyslu § 60 Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon).

V Praze dne 30. 05. 2015

Podpis: 

ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

Fakulta dopravní

IMPLEMENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A REPORTINGU V LOGISTICKÉ
SPOLEČNOSTI

diplomová práce

květen 2015

Bc. Jaroslav Ryněš

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na problematiku optimalizace procesů manažerského účetnictví v konkrétní firmě. Teoretická část práce nabízí čtenáři základní úvod do problematiky manažerského účetnictví jako takového, kde definuje základní terminologie a koncepty této domény. Praktická část práce obsahuje analýzu současného stavu manažerského účetnictví v konkrétní firmě z hlediska organizační struktury podniku, business procesů a aplikace SAP pro podporu manažerského účetnictví. Na základě této analýzy jsou navrženy úpravy současného systému pro jeho optimalizaci.

Klíčová slova:

manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví, reporting, controlling, náklady, HOPI s.r.o., ekonomická struktura, SAP, kalkulace, logistika

CZECH TECHNICAL UNIVERSITY IN PRAGUE

Faculty of transportation

IMPLEMENTATION OF MANAGERIAL ACCOUNTING AND REPORTING IN
A LOGISTICS COMPANY

master's thesis

may 2015

Bc. Jaroslav Ryněš

ABSTRACT

Master's thesis is focused on optimization of management accounting processes in a specific company. Theoretical part offers a basic introduction to the reader in concept of management accounting and defines basic terminology and concepts of this domain. Practical part contains analysis of current state of management accounting in specific company from the view of organisation structure, business processes and SAP application, for use in management accounting. Changes for the optimization of management accounting processes are proposed on the basis of this analysis.

Key words:

management accounting, intercompany accounting, reporting, controlling, costs, HOPI Ltd., economic structure, SAP, calculations, logistics

Obsah

1	Seznam použitých zkratk	9
2	Úvod	11
3	Teoretický úvod	13
3.1	Účetnictví	15
3.2	Finanční účetnictví	16
3.3	Daňové účetnictví	17
3.4	Manažerské účetnictví	17
3.4.1	Historie manažerského účetnictví	19
3.4.2	Původ manažerského účetnictví v soukromé sféře	19
3.4.3	Původ manažerského účetnictví ve státní sféře	20
3.4.4	Další vývoj manažerského účetnictví	20
3.5	Teorie ovlivňující vývoj manažerského účetnictví	23
3.6	Obsah manažerského účetnictví	24
3.7	Vnitropodnikové účetnictví	24
3.7.1	Metody vnitropodnikového účetnictví	25
3.7.2	Typy vedení vnitropodnikového účetnictví	27
3.8	Náklady	28
3.8.1	Členění nákladů	28
3.9	Kalkulace	30
3.9.1	Alokace nákladů	30
3.9.2	Rozvrhová základna	31
3.9.3	Metoda ABC	31
3.10	Ekonomická struktura podniku	32
3.11	Controlling	34
3.11.1	Controllingový přístup k řízení společnosti	35
3.11.2	Postavení controllingových útvarů ve společnosti	36
3.12	Reporting	38
4	Praktická část	40

4.1	Představení společnosti.....	40
4.2	HOPI s.r.o.....	40
4.2.1	Organizační struktura.....	41
4.2.2	Charakteristika středisek.....	45
4.3	Role manažerského účetnictví v ekonomickém řízení společnosti	47
4.4	Historie Využití manažerského účetnictví v HOPI s.r.o.....	48
4.4.1	Analýza situace a potřeb HOPI s.r.o. v rámci manažerského účetnictví	49
4.4.2	Současná ekonomická struktura	50
4.4.3	Stávající systém ekonomického řízení a využití manažerského účetnictví ..	51
4.5	Účetnictví ve společnosti.....	52
4.6	Návrh nového pojetí manažerského účetnictví v HOPI s.r.o.....	52
4.7	Nová struktura vnitropodnikového účetnictví	53
4.7.1	Aktualizace nákladových druhů.....	56
4.8	Aktualizace ekonomické struktury	59
4.8.1	Aktualizace nákladových středisek.....	59
4.8.2	Rozdíl oproti staré struktuře	67
4.9	Alokace nákladů a rozvrhová základna	67
4.9.1	Vztažná veličina	69
4.9.2	Pravidla alokace nákladů	70
4.10	Vazba manažerského účetnictví na kalkulační systém.....	74
4.11	Postavení controllingu v řízení HOPI Holding.....	75
4.11.1	Vymezení styčných ploch provozního a finančního controllingu a jejich postavení ve struktuře HOPI Holding.	75
4.12	Reporting v HOPI s.r.o.....	77
4.13	Využití manažerského účetnictví k řízení HOPI s.r.o.....	80
5	Závěr	81
6	Použitá literatura.....	83
7	Ostatní zdroje	84
8	Seznam obrázků.....	85

9	Seznam tabulek	86
10	Seznam příloh.....	87

1 Seznam použitých zkratek

a.s.	Akciová společnost
ABC	Activity based costing
AÚ	Analytický účet
BBX	Break bulk crossdocking
BSC	Balanced scorecard
ConOps	Contractor operations
CoPack	Contractor packaging
CSO	Centrální sledování obalů
CW/CWH	Central warehouse
ČR	Česká republika
DC	Distribution center
DL	Dodací list
FMCG	Fast moving consumer goods
FTE	Full time equivalent
HW	Hardware
ID	Identification
IFAC	International federation of accountants
IFRS	International financial reporting standards
ISBN	International standard book number
IT	Informační technologie
Kč	Koruna česká
KPI	Key performance indicator
LLRP	Low level reader protocol
MNS	Majetkové nákladové středisko
MS	Microsoft corporation

ND	Nákladový druh
NS	Nákladové středisko
PAX	Pre-allocation crossdocking logistický proces
PFC	Profitcentrum
PNS	Produktové nákladové středisko
s.r.o.	Společnost s ručením omezením
SAP	Systems - Applications – Products, in data processing.
SAP FI	SAP Financial Accounting
SAP CO	SAP Controlling
SAP AM	SAP Asset Management
SAP WF	SAP Workflow
SAP MM	SAP Materials Management
SAP WMS	SAP Warehouse management system
SM	Spotřební materiál
SMÚ	Strategické manažerské účetnictví
SPP	Strukturovaný plán projektu
SW	Software
USA	United states of america
VAS	Value added services
VNS	Výkonové nákladové středisko
ZAK	Zakázka

2 Úvod

V dnešní hektické době, kdy každé odvětví ekonomiky je poznamenáno konkurenčními boji, není pro podnik lehké obstát. To platí zejména v oboru logistiky, který je jako nízko-maržový obor vysoce citlivý na změny v ekonomice. Pro podnik působící v tomto oboru je tedy životně důležité, aby znal strukturu svých nákladů a příjmů, obchodovaných komodit, zákazníků, distribučních kanálů, rentabilitu výrobků a byl schopen pružně reagovat na požadavky zákazníků a vývoj tržního prostředí.

Pomocí dobrého zvládnutí procesu v rámci manažerského účetnictví lze získat dokonalý přehled o činnostech a skutečných nákladech na poskytované vnitropodnikové služby a výkony. Následné exaktní ocenění výrobků či poskytovaných služeb umožňuje přispívat k vytváření konkurenčních výhod podniku.

Předpokladem pružného řízení podniku je dostupnost aktuálních a kvalitativně vysoce hodnotných informací o okolí, stejně jako o vnitropodnikových aktivitách. Pokud chce tedy podnik obstát v konkurenci, je nutné vybudovat komplexní informační systém s odpovídající počítačovou podporou a navazující soustavou interních výkazů.

Cílem této práce je navrhnout ekonomickou strukturu podniku a na tu následně navazující prvky manažerského účetnictví včetně reportingové vrstvy ve společnosti HOPI s.r.o.. Vzhledem k relativně složité struktuře a širšímu zaměření společnosti to nebude jednoduchý úkol. Společnost se zabývá logistikou, výrobou a obchodem v oblasti FMCG, tedy Fast Moving Consumer Goods (rychloobrátkové spotřební zboží), dále logistikou zboží s kontrolou a regulací teploty.

Řízení logisticko-výrobně-obchodní společnosti, jako je HOPI s.r.o., lze chápat v podstatě jako okamžité řízení změn a reagování na okolí, tj. na podnikatelské prostředí, vývoj trhu, používané technologie a společenské vztahy. Zvláště v současné době vyvstává čím dál větší potřeba získávat přesné objektivní informace pro operativní a strategické rozhodování, včetně správné reakce na obchodní aktivity konkurence.

Manažerské účetnictví není omezeno legislativou, protože slouží výhradně interním potřebám podniku. To samé platí i pro strukturu vnitropodnikového účetnictví, kdy hlavním prvkem ovlivňujícím sestavení struktury vnitropodnikového účetnictví je zohlednění organizační struktury podniku, vnitropodnikových procesů a informačních toků podniku.

Teoretické poznatky budu čerpat z rešerší odborné literatury, která se věnuje tématu manažerského a vnitropodnikového účetnictví a alokace nákladů. Informace o daném podniku budu čerpat z interních zdrojů v podniku, a dále pak z rozhovorů s odpovědnými lidmi. Práce je psána z controllingového pohledu. Controllingové oddělení má na starosti údržbu systémů manažerského účetnictví a přípravu informačních podkladů pro rozhodování.

Diplomová práce je členěna na dvě hlavní části a to část teoretickou a praktickou. V teoretické části je shrnut vývoj manažerského účetnictví a v současné době užívané teoretické poznatky manažerského účetnictví a jeho subsystémů. V úvodních kapitolách praktické části je popsána historie využití manažerského účetnictví v HOPI s.r.o. a provedena analýza současného stavu manažerského účetnictví a jeho subsystémů ve společnosti HOPI s.r.o.. Jádrem práce jsou návrhy na změny subsystémů manažerského účetnictví v HOPI s.r.o. popsané v kapitolách 4.7 až 4.9. Praktická část je ukončena návrhy na změny v organizaci controllingového oddělení a návrhem změn v reportingovém systému.

Značnou komplikací mé práce je neexistence prakticky žádných metodik a teoretických prací, které by se danou problematikou hlouběji prakticky zabývaly. Z pochopitelných důvodů tyto práce obsahují obecné pojetí metodik manažerského účetnictví, případně konkrétní aplikace v praxi, z kterých lze čerpat inspiraci, ale nelze podle nich vytvářet konkrétní metodický postup. A proto je práce založená primárně na praktickém terénním výzkumu a konzultacích s vybranými odborníky, kteří se v oboru logistiky dlouhodobě pohybují. Tento přístup ovšem přináší určitá úskalí, se kterými je nutné se vypořádat, jako například subjektivní postoje dotazovaných. V diplomové práci využiji metodu deskripce, analýzy sekundárních dat a pohovorů s vedením společnosti.

3 Teoretický úvod

Tato kapitola definuje základní pojmy manažerského účetnictví, nabízí komplexní vstup do této problematiky jako celku a následně popisuje jednotlivé subsystemy.

Jak již bylo zmíněno v úvodu, problematika manažerského účetnictví je interní záležitostí každého podniku. Jak bude nastaveno, záleží na struktuře podniku, složitosti vnitropodnikových procesů a požadavcích managementu.

Struktura práce vychází z nejčastěji se objevujících nedostatků v sestavení manažerského účetnictví podniků. Tyto zjištění vycházejí z veřejně dostupných zpráv poradenských společností a konzultací s manažery a odborníky v oboru.

Nejčastěji mívají podniky problémy z hlediska manažerského účetnictví v těchto oblastech¹:

- Ekonomická struktura
- Účtová osnova
- Kalkulace
- Vnitropodnikové účetnictví
- Reporting
- Vyjasnění pozice controllingu.

U ekonomické struktury je často problémem nevhodná definice prvků ekonomické struktury a jejich charakteristik. Podniky často opomínají rozlišovat objekty pro sledování nákladů a objekty pro vyhodnocování hospodářského výsledku. To může vést k rivalitě mezi jednotlivými středisky, k narušení efektivity vnitropodnikových procesů a vzniku nežádoucích vícenákladů. Dále je to nehomogenita nákladových středisek – neexistence vztahu mezi náklady a výkony. To znamená, že náklady nejsou alokovány dle uskutečněných výkonů a není možné sledovat nákladovost jednotlivých výkonů.

V případě účtové osnovy dochází k situaci, kdy nákladové účty nahrazují objekty vnitropodnikového účetnictví. To omezuje možnosti vnitropodnikového zúčtování. Dále se stává, že účtová osnova je nadefinovaná příliš jemně (mnoho analytických účtů), nebo příliš hrubě (málo analytických účtů). Obojí vede ke ztrátě informace potřebné pro řízení. K dalším komplikacím může docházet při nerozlišování mezi variabilními a fixními náklady,

¹ Obsah vychází ze závěrů společnosti Deloitte, k dohledání v osobním archivu autora.

zejména při rozhodování o rozšíření objemů výroby, nebo při sestavování příspěvku na krytí².

V případě samotných kalkulací podniky často mívají nevhodně definované nositele nákladů a nemohou pak vhodně alokovat náklady a ohodnotit ziskovost jednotlivých produktů, nebo služeb. V celé řadě případů neodpovídají kalkulační systémy plně potřebám pro vyhodnocení obchodní efektivnosti jednotlivých produktů a služeb, nedávají obchodnímu oddělení dostatečné informace pro cenotvorbu či revizi ziskovosti stávajících obchodních vztahů. V neposlední řadě může problémy způsobovat i nevhodná volba vztažných veličin.

Další oblastí, kde mívají podniky problémy s nastavením, je vnitropodnikové účetnictví. Zejména v oblasti přeúčtování mezi obslužnými a hlavními středisky. Tento problém spočívá v nedostatečném rozčlenění režii společnosti na správní režii společnosti, odbytovou režii společnosti a náklady na interní služby s odlišným způsobem jejich zúčtování na jednotlivé organizační jednotky společnosti. Komplikace může také způsobovat neexistence jednoznačné vazby prvotního dokladu a nositele nákladů. To znamená, že náklady i výnosy jsou účtovány na střediska a ztrácí se tím vazba na jednotky, na kterých náklady vznikají.³

V případě reportingu může vznikat problém v případě, kdy management nemá přesnou představu, co chce sledovat. Příliš podrobné informace v reportech mohou odvádět pozornost managementu od podstaty sdělení a u příliš stručných reportů může dojít ke ztrátě informace. Dále podniky často nerozlišují mezi potřebami různých úrovní managementu. V případě reportingu nemusí problém vznikat při sestavování reportingové struktury, ale může vznikat už při sběru dat.

Zavedení controllingu je v podniku často provázáno mnoha problémy. Ty vycházejí zejména z nevyjasněné pozice controllingového oddělení. Nejen z pohledu organizačního zařazení, ale i z pohledu pracovní náplně tohoto oddělení. Spolu se zavedením controllingu rostou nároky na informační zdroje v podniku a tím často i potřeba dalších investic do rozvoje podnikové infrastruktury.

² Krycí příspěvek je pojem manažerského účetnictví, velmi dobře poslouží při vyhodnocování ekonomických výsledků jednotlivých výkonů v rámci sortimentní skladby podniku. Jedná se o rozdíl mezi cenou a variabilními náklady.

³ Příkladem v dopravě může být účtování nafty na středisko dopravy, místo přímého účtování na jednotlivá vozidla.

3.1 Účetnictví

Účetnictvím rozumíme nepřetržité zaznamenávání a podávání informací o hospodářských operacích. Tyto operace způsobují pohyb struktury majetku a závazků podniku v průběhu celé jeho existence. Původním účelem účetnictví bylo pouhé uchovávání těchto operací v paměti. Současným výstupem a primárním významem účetnictví jsou spolehlivé informace o finanční situaci podniku a jeho výsledku hospodaření daného účetního období⁴.

Dalším přístupem k modernímu pojetí účetnictví je definice J. Fíbírové⁵, která definuje účetnictví jako: „*Uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces*“.

Aby byly informace hodnotné a měly pro jejich uživatele přínos, je nutné, aby se jejich pořizování a zaznamenávání řídilo danými zásadami. Hlavní účetní zásady jsou:

- 1) Zásada věrného a poctivého zobrazení
- 2) Zásada účetní jednotky – jedná se o vymezení ekonomického celku, za který se vede účetnictví
- 3) Zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- 4) Zásada zjišťování hospodářského výsledku v pravidelných intervalech
- 5) Bilanční kontinuita - konečné a počáteční zůstatky stavů rozvahových účtů mezi účetními obdobími na sebe musí navazovat.
- 6) Zásada objektivní účetních informací – za objektivní se považují informace doložené účetním dokladem
- 7) Aktuální princip - jedná se o časové rozlišení nákladů a výnosů
- 8) Zásada oceňování v historických cenách – majetek se oceňuje v okamžiku pořízení.
- 9) Zásada stálosti metod účetnictví (konzistentnost)
- 10) Zásada opatrnosti
- 11) Zásada vymezení okamžiku realizace – je to vymezení okamžiku, ve kterém je možno účtovat na účty nákladů, výnosů a rozvahové účty

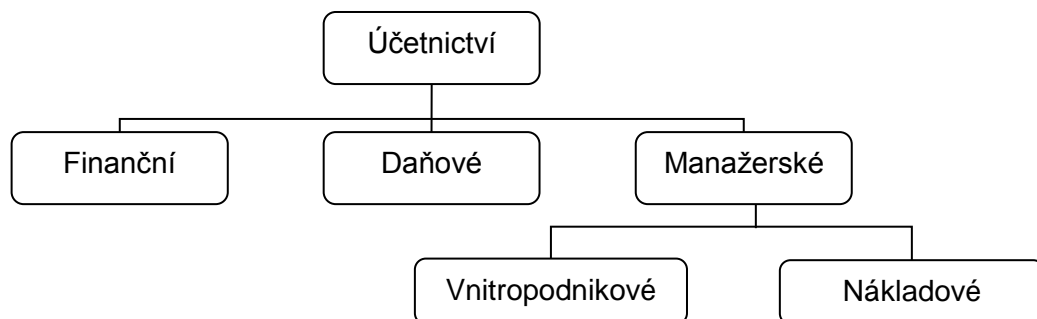
⁴ STROUHAL, J. et al. Účetnictví 2012: Velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

⁵ FÍBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. 2007 Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

12) Zásada zákazu vzájemného zúčtování (kompenzace) – zákaz vzájemného vyrovnání mezi položkami výnosů a nákladů či jednotlivými položkami majetku a jeho zdroji.

13) Přednost obsahu před formou - nejdůležitějším hlediskem je obsah účetních informací, forma je taktéž podstatná, ale je až druhořadá.

Většina autorů se shoduje na tom, že lze rozlišit tři základní druhy účetnictví. Jedná se o finanční, daňové a manažerské účetnictví, viz obrázek 1. Toto členění se postupně vyvinulo podle potřeb uživatelů účetních informace. I když všechny tyto podsystémy vycházejí ze stejného datového a informačního základu, liší se obsahem předávané informace a jejím strukturováním.



Obrázek 1. Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví (Zdroj: KRÁL, B. a kol.: Manažerské účetnictví. 2002)

Účetní systém je v ČR upraven legislativně, pomocí Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků, Obchodního zákoníku (č. 513/1991 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků), Českých účetních standardů a daňových předpisů. Těmito předpisy jsou především Zákon o daních z příjmů a Zákon o dani z přidané hodnoty. Také se řídí Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Systém jednotné regulace vznikl na základě potřeby získávat úplné a spolehlivé informace, které budou srovnatelné jak v čase, tak s ostatními podniky.

3.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví slouží zejména jako nástroj pro poskytování informací o podniku především externím subjektům, ale slouží i potřebám interních subjektů. Informace, které z finančního účetnictví vyplývají, jsou především o hospodaření podniku, stavu jeho majetku a závazků, nákladových a výnosových účtů a o jeho platební schopnosti. Kromě informační funkce plní finanční účetnictví i funkci registrační, kontrolní, důkazního prostředku a slouží jako základ pro vyměření daňových povinností vůči státu. Je zcela zaměřeno na zobrazení minulosti. Z tohoto pohledu se pro podnik jedná o účelové

zobrazení informací, což může značně zkreslit pohled na podnik subjektům používajících tyto informace. Celý subsystém se zaměřuje na stabilitu a jeho základy vychází z finančního pojetí nákladů a výnosů. Dle finančního pojetí jsou nákladem všechny zdroje, které byly spotřebovány a vedly tak ke zvýšení závazků podniku nebo ke snížení jeho vlastního kapitálu.

Finanční účetnictví je postaveno na systému podvojného účetnictví⁶. V podvojném účetnictví je každá položka na účtu spárovaná s položkou na jiném účtu, ale na opačné straně (Má dáti nebo Dal). Například pokud je pokladnou zaplacená dodavatelská faktura ve výši 1500 Kč, je tato částka zaúčtována na účet pokladny na stranu Dal a na účet dodavatele na stranu Má dáti. Nástroji finančního účetnictví jsou účetní výkazy jako rozvaha, výkaz zisku a ztrát a výkaz cash flow.

Mezi uživatele informací vystupujících z finančního účetnictví patří například finanční úřad, peněžní ústavy, investoři, akcionáři a další. Z tohoto důvodu je finanční účetnictví, na rozdíl od vnitropodnikového účetnictví, regulováno zákonem o účetnictví a národními účetními standardy⁷.

3.3 Daňové účetnictví

Pod pojmem daňové účetnictví je myšlena daňová evidence, která nahrazuje původní jednoduché účetnictví. Hlavním cílem daňového účetnictví je správné vyjádření základu pro určení daně z příjmu. Někteří autoři ani nerozlišují mezi daňovým a finančním účetnictvím. Pro potřeby této práce není nutné daňovému účetnictví věnovat větší pozornost.

3.4 Manažerské účetnictví

„Manažerské účetnictví se obecně charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu (eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje) a uspořádává informace o podnikové činnosti do přehledu, výkazu a jiných podkladů, ústících do návrhu či opatření, které mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení.“⁸

⁶ od 1. ledna 2004 se v legislativě používá jen pojem účetnictví. Podvojně účtovat mohou fyzické a právnické osoby, a to dobrovolně, nebo pokud v minulém účetním období překročily výši obrátu 25 milionů korun. Ze zákona toto účetnictví dále povinně vedou všechny osoby zapsané v obchodním rejstříku. Povinnost vést účetnictví může ukládat také zvláštní předpis. Pokud osoba nevede účetnictví, musí vést daňovou evidenci.

⁷ KOVANICOVÁ, . Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

⁸ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Hlavním formálním rozdílem finančního a manažerského účetnictví je to, že manažerské účetnictví není legislativně upraveno. Manažerské účetnictví je čistě interní záležitostí podniku a slouží k zobrazování informací, které manažeři potřebují k řízení podniku, jak je patrné z tabulky 1. Zejména provozního výsledku jednotlivých středisek podniku.

Charakteristika	Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Adresáti informací	Vlastníci, věřitelé, externí subjekty.	Řídící pracovníci, manažeři
Zaměření	Minulost a přítomnost	Současné období a předpoklady o budoucím vývoji
Účel	Věrné a poctivé zobrazení majetku, závazků a finanční výkonnosti	Podrobné informace pro ekonomické řízení podniku a jeho součástí
Objekt zobrazení	Podnik a jeho vztah k okolí	Střediska podniku, výkony, procesy
Podrobnost informací	Relativně agregované údaje za celý podnik	Detailní informace o jednotlivých objektech zobrazení
Právní regulace	Přesně vymezené postupy	Minimální
Délka účetního období	Zpravidla roční účetní období	Měsíční, popřípadě i častější, spojené s odpočty a vyhodnocováním odchylek
Oceňovací principy	Převažují historické ceny	Předem stanovené ocenění vnitropodnikovými cenami
Variabilita principů	Jediný způsob ocenění a zobrazení účetních případů	Variabilní způsoby zobrazení závislé na typu rozhodovací úlohy, pro jejíž řešení jsou informace určeny

Tabulka 1. Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (Zdroj: HRADECKÝ, LANČA, ŠÍŠKA: *Manažerské účetnictví*, 2006)

Cílem manažerského účetnictví je poskytnout vedení podniku soubor informací potřebných pro efektivní řízení podniku tedy informace o struktuře nákladů, výnosů a zisku, rozpočtech a kalkulacích výkonů. Tyto informace následně umožňují managementu pracovat s různými variantami řízení podniku k dosažení maximální efektivity a pomáhají mu tak zlepšovat výkonnost a také jeho finanční pozici na trhu.

Manažerské účetnictví je úzce spojeno s konceptem controllingu jako nástrojem řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontrolu a zajištění informační základny⁹.

⁹ Podle FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

3.4.1 Historie manažerského účetnictví

V akademických zdrojích lze vysledovat dva pohledy na vznik manažerského účetnictví. Jedna část autorů zastává názor, že manažerské účetnictví vzniklo v privátním sektoru jako podpora managementu. Druhá část se domnívá, že manažerské účetnictví se vyvinulo z potřeb kontrolovat a kvantifikovat pracovní postupy ve státním sektoru, zejména v armádě. Obě skupiny vycházejí z podložených historických zdrojů a datují počátky manažerského účetnictví do přibližně stejného období na počátek dvacátého století¹⁰.

3.4.2 Původ manažerského účetnictví v soukromé sféře

Zastánci vzniku manažerského účetnictví v privátním sektoru, například Thomas H. Johnson a Robert S. Kaplan (1987), tvrdí, že manažerské účetnictví vzniklo v soukromém sektoru za účelem podpory obchodních operací (podnikatelských záměrů). Johnson a Kaplan (1987) odhadují počátky moderního manažerského účetnictví do raného devatenáctého století, kdy vznikaly podniky se složitější hierarchickou organizační strukturou. Během tohoto období začala růst potřeba větší efektivity produkce. Majitelé podniků začali najímat dělníky na dlouhodobé úvazky na centralizovaná pracoviště, která byla často velmi vzdálená od centrály podniku. To vedlo k potřebě zavedení informačního systému, podle kterého by majitelé podniků mohli sledovat a hodnotit efektivitu managementu a pracovníků podniku. Před obdobím industriální revoluce majitelé podniků své podniky přímo řídili a najímali dělníky na smluvní ekvivalent dnešní dohody o provedené práci. Účetnictví mělo tehdy zejména evidenční význam.

Rychlý rozvoj železniční infrastruktury v polovině devatenáctého století byl jedním z hlavních hnacích sil rozvoje systémů manažerského účetnictví. Vznikaly nové ukazatele, jako například náklady na tunu na kilometr, nebo náklady na osobu na kilometr a poměr provozních výdajů vůči příjmům, které byly reportovány na segmentové a regionální úrovni. Tyto ukazatele byly následně přejaty a adaptovány do dalších podnikatelských sektorů.

Johnson a Kaplan (1987) došli k závěru, že systémy manažerského účetnictví byly vyvinuty k vyhodnocování efektivity vnitropodnikových procesů a proto, aby měřily celkovou výnosnost podniku. Podnik by z tohoto důvodu měl mít separátní systém finančního účetnictví, pomocí kterého by připravoval výroční finanční zprávy pro majitele

¹⁰ WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

a věřitele podniku. Manažerské účetnictví a finanční účetnictví by tedy měly být vedeny nezávisle na sobě¹¹.

3.4.3 Původ manažerského účetnictví ve státní sféře

Zastánci vzniku manažerského účetnictví ve státním sektoru argumentují tím, že v devatenáctém století a raném dvacátém století vznikla kontrola a měření individuálních výkonů a jejich porovnávání s normami právě ve státní sféře, zejména ve vojenských institucích (Hoskin a Macve, 1988). Tvrdí také, že postupy manažerského účetnictví byly vyvinuty pro disciplinární a akademické vyhodnocování a původně neměly být využívány k podpoře managementu podniků. Podle Hoskina a Macveho (1988) přispěly k rozvoji manažerského účetnictví v devatenáctém století zejména dvě instituce v USA a to Vojenská akademie West Point a Springfieldská zbrojovka. Akademie využívala číselné hodnocení jejich absolventů, kteří následně zastávali vysoké pozice ve Springfieldské zbrojovce. Tito studenti pak aplikovali ve Springfieldu řízení pomocí čísel, které se naučili na akademii.

Zavedení písemných zkoušek a matematického přístupu k hodnocení na univerzitách podle Hoskina a Macveho (1988) zakořenilo v absolventech odpovědný přístup k účetnictví. Většina absolventů univerzit později zastávala vysoké manažerské posty v soukromém sektoru, a proto Hoskin a Macve docházejí k závěru, že je možné vysledovat přenos technik manažerského účetnictví ze státního sektoru do soukromého sektoru.

Miller a O'Leary (1987) se domnívají, že vývoj nových metod měření výkonnosti v soukromém a státním sektoru byl provázán se vznikem moderních sociálních věd v devatenáctém století. Akademičtí pracovníci v tomto oboru se začali více zabývat normováním lidské výkonnosti, vedením záznamů o jednotlivcích a jejich další analýzou. Dále se domnívají, že bez tohoto posunu trendu v intelektuálních kruzích, by majitelé a manažeři podniků nové metody řízení nepřijali¹².

3.4.4 Další vývoj manažerského účetnictví

Podle Druryho (1996) byl další pokrok v manažerském účetnictví spojen s rozvojem vědeckého přístupu k řízení. Přívrženci vědeckého přístupu k řízení vedení Frederickem

¹¹ WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

¹² WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

Tylorem se zaměřovali na zvyšování efektivity produkčních procesů, jejich zjednodušování a standardizaci jednotlivých operací, což mělo vést ke zvyšování profitability. V roce 1911 vydal George C. Harrison publikaci, která obsahovala sadu rovnic pro analýzu nákladových odchylek. V roce 1920 byly v literatuře zaznamenány sofistikované systémy pro zaznamenání a analýzu odchylek od plánovaných nákladů.

Během dvacátého století přispěl k rozvoji manažerského účetnictví i rozmach takzvaných konglomerátů, tedy společností zaměřených na více průmyslových oblastí. S tímto rozmachem docházelo i k nutné změně organizační struktury podniků. Úloha top managementu a vlastníků společností se změnila z přímého řízení na koordinaci činností podniku, řízení strategie a rozhodování o alokaci kapitálu. Byly odvozeny nové metody manažerského účetnictví tak, aby podporovaly právě tyto aktivity top managementu. Mezi tyto metody patří zejména plánování rozpočtů a kontrolní systémy, které měla zaručit, že aktivity různých středisek podniku jsou v souladu s hlavními cíli celé společnosti. Dále vznikaly metody pro měření návratnosti investic, pomocí kterých mohl top management sledovat úspěšnost jednotlivých středisek společnosti a svých rozhodnutí. Následně vznikly i způsoby interního oceňování, které měly zajistit férové účetní dělení zisku mezi jednotlivými středisky podniku.

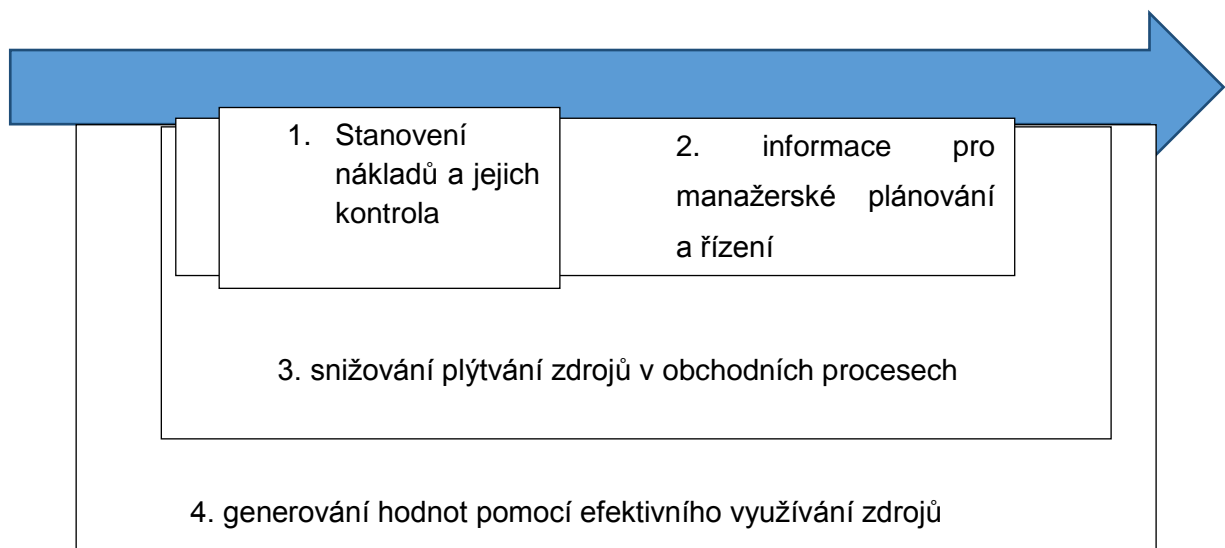
Další vývoj manažerského účetnictví lze dohledat dle práce Boera (2000). Boer tvrdí, že manažerské účetnictví vzniklo pod nákladovým účetnictvím, od kterého se oddělilo v padesátých letech dvacátého století. Během tohoto období bylo za nevhodnější nástroj manažerského řízení považováno rozpočetnictví a to jak profesionály, tak akademiky. Nákladové odchylky, čistý zisk a návratnost investic byly brány jako hlavní měřítko práce manažerů podniků.

Mezinárodní federace účetních (IFAC, 1998) identifikovala čtyři fáze vývoje manažerského účetnictví.

- Fáze 1 – před rokem 1965 bylo hlavním zaměřením manažerského účetnictví stanovení nákladů a jejich kontrola skrze rozpočty a nákladové účetnictví.
- Fáze 2 – od roku 1965 se zaměření přesunulo na přípravu informací pro manažerské plánování a řízení pomocí nástrojů jako rozhodovací analýzy a odpovědnostní účetnictví.
- Fáze 3 – od roku 1985 se pozornost přesunula ke snižování plýtvání zdrojů v obchodních procesech skrze procesní analýzu a řízení nákladů.

- Fáze 4 – od roku 1995 se pozornost zaměřila na generování hodnot pomocí efektivního využívání zdrojů prostřednictvím technologií, které zkoumají zákaznické požadavky, požadavky akcionářů a organizační inovace.

Nutno podotknout, že přestože jsou fáze takto jednoznačně odděleny, praktický přechod mezi jednotlivými fázemi už tak jednoznačný není. Každá fáze je kombinací praktik předchozí fáze a nových postupů, s tím, že starší praktiky jsou poupraveny, aby vyhovovaly novým požadavkům, jak je vidět na obrázku 2. (IFAC, 1998)



Obrázek 3. Vývoj manažerského účetnictví (Zdroj: IFAC, 1998)

Během první fáze bylo manažerské účetnictví vnímáno jako provozní aktivita nutná k plnění cílů podniku, zatímco v druhé fázi je vnímáno jako aktivita managementu plnící roli nositele informací potřebných pro plánování a kontrolu. Ve třetí a čtvrté fázi je manažerské účetnictví vnímáno jako součást řídicích procesů. S rozvojem informačních technologií se informace potřebné k řízení dostávají ke všem úrovním managementu v reálném čase. Pozornost se tedy přesouvá z poskytování informací na jejich využití k efektivní spotřebě zdrojů a generování hodnot¹³.

Nutno podotknout, že vývoj manažerského účetnictví v Evropě, zejména v Německu, byl lehce odlišný od vývoje v USA. Zjednodušeně se dá říct, že rozdíl mezi USA a Evropou je rozdíl mezi německým a americkým přístupem ke controllingu. Německý přístup je postaven na detailních informacích, které jsou následně sestavovány do agregovaných celků, zatímco americký přístup je zaměřen na sledování globálních, ale dobře strukturovaných informací.

¹³ WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

V USA je manažerské účetnictví zaměřeno více na sledování nákladů podle odpovědnosti a příčiny jejich vzniku. Oproti tomu v Německu si donedávna udržovala silný vliv tradiční koncepce nákladového účetnictví, které je zaměřena na výkony a nákladové druhy, z nichž jsou následně odvozovány ukazatele pro řízení středisek. V současné době se přístup k manažerskému účetnictví blíží k Americkému přístupu.¹⁴

3.5 Teorie ovlivňující vývoj manažerského účetnictví

V této kapitole bude pouze krátce nastíněna teorie stojící za vývojem manažerského účetnictví. Podrobnější průzkum této oblasti je pro účely mé práce nadbytečný.

Conventional wisdom – obecné povědomí, jde o obecně přijaté a uznávané metody a postupy.

Agency theory – Teorie zastupitelnosti¹⁵ popisuje vztah mezi vedoucím pracovníkem a řadovým pracovníkem (zadavatelem a vykonavatelem), který je charakterizován tím, že jedna nebo více osob pověří jinou osobu výkonem určité služby. To vyžaduje, aby na vykonavatele byly přeneseny určité pravomoci související s výkonem služby. Vykonavatel by poté měl službu vykonat v nejlepším zájmu zadavatele. Podle teorie užitku se však s největší pravděpodobností bude snažit maximalizovat užitek vlastní. Lze tedy očekávat, že nastane situace, kdy zájmy vykonavatele budou odlišné od zájmů zadavatele, dokonce mohou být protichůdné. Proto musí zadavatelé vynaložit další náklady na kontrolu vykonavatelů, aby zamezili jednání, které je v rozporu s jejich zájmy. Tyto dodatečné náklady se označují jako náklady zastupitelnosti (agency costs)¹⁶.

Contingency theory – Kontingenční teorie¹⁷ je založena na tvrzení, že efektivní styl vedení je dán kontextem situace, ve které se vedoucí pracovník nachází. Znamená to, že efektivita vůdce je dána jeho schopností přizpůsobit styl vedení dané situaci a schopnosti flexibilně se přizpůsobit, tedy neprosazovat si pouze jeden styl vedení. V důsledku to znamená, že pokud je vůdce v jedné situaci úspěšný a není schopen flexibilně reagovat, tedy setrvává u stále stejného způsobu vedení, není v odlišné situaci tak úspěšný.

¹⁴ HUNČOVÁ, M. Manažerské účetnictví: základy. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999, 125 s. ISBN 80-85922-68-1.

¹⁵ MALÝ, M. - THEODOR, M. – PEKLO, J. Řízení a správa společností: (Corporate governance). 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2002. 111 s. ISBN 80-245-0429-4

¹⁶ WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

¹⁷ STEIGAUFG, S. *Vůdcovství, aneb, Co vás na Harvardu nenaučí*. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 368 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3506-1.

Strategic management accounting – Strategické manažerské účetnictví¹⁸ (SMÚ), nemá jednotnou obecně uznávanou definici, což tomuto pohledu na manažerské účetnictví způsobuje poměrně značný problém. Mezi nejpoužívanější definice patří definice Roslendera a Harta¹⁹: „SMÚ je o strategičtějším přístupu k manažerskému účetnictví“. Další definicí je Simmondsova²⁰ definice: „Úkolem strategického manažerského účetnictví je zajištění a analýza dat manažerského účetnictví o podniku a jeho konkurenci pro potřeby vývoje a kontroly obchodní strategie, zejména spojování úrovní a trendů v reálných nákladech a cenách, objemy, podíl na trhu, cashflow a požadovaný podíl celkových zdrojů firmy.“ SMÚ by mělo zahrnovat finanční i nefinanční informace a zároveň by mělo brát v potaz konkurenci, čímž přesahuje částečně i do oblasti marketingu. Největší rozmach SMÚ se odehrál v 80. letech minulého století. Od té doby je kvůli své nejednoznačnosti a obsahové náročnosti na ústupu.

3.6 Obsah manažerského účetnictví

Pro přesné vymezení pojmu „manažerské účetnictví“ je vhodná bližší specifikace alespoň některých základních pojmu jako: řízení, náklady, účetnictví, kalkulace, rozpočetnictví a controlling.

Velmi často dochází k zaměňování pojmů manažerské účetnictví, nákladové účetnictví a vnitropodnikové účetnictví. V literatuře najdeme jako první zmínky o nákladovém účetnictví, z něhož se následně vyvinulo manažerské účetnictví, které principy a metody nákladového účetnictví přejalo.

V současné době pojmy „nákladové účetnictví“ a „vnitropodnikové účetnictví“ mnozí autoři staví jako synonyma. Jelikož se oba obory věnují alokaci nákladů a jejich určení a přiřazení jejich nositelům, je možné jejich záměnu tolerovat. Hlavním problémem je tedy způsob alokace a jejich rozpočítání na nositele. Ve své práci používám pojem vnitropodnikové účetnictví.

3.7 Vnitropodnikové účetnictví

Správně definovaná ekonomická struktura společnosti by měla umožňovat jednak ohraničení nákladů z hlediska zodpovědnosti za jejich vznik a jejich výši. Zároveň by měla

¹⁸ ŠOLJAKOVÁ, L, et al. Strategic management accounting development during last 30 years. *European Financial and Accounting Journal*, 2012, 2012.2: 24-35.

¹⁹ ROSLENDER, R. – HART, S. J. (2003): In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research*, 2003, vol. 14, no. 3, pp. 255- 279.

²⁰ SIMMONDS, K. (1981): Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 1981, vol. 59, no. 4, pp. 26-30.

zajistit co nejobjektivnější přiřazení nepřímých kalkulovatelných nákladů a výkonů tak, aby nedocházelo k jejich průměrování. Výsledkem správného nastavení ekonomické struktury by měla být možnost vyhodnocovat odchylky, provádět analýzy využití kapacit z pohledu pokrytí fixních nákladů, přijímat rozhodnutí o novém sortimentu poskytovaných služeb a jejich struktuře, o investicích a v neposlední řadě také o restrukturalizačních opatřeních.

Vnitropodnikové účetnictví musí plně respektovat charakter produkčního procesu podniku a vazby mezi obslužnými a hlavními produkčními středisky. V rámci vnitropodnikového zúčtování nákladů dochází k přeúčtování nákladů obslužných nákladových středisek na hlavní výkonová střediska na základě vztažných veličin evidovaných na úrovni jednotlivých nákladových středisek.

3.7.1 Metody vnitropodnikového účetnictví

Možné varianty vnitropodnikového účetnictví v rámci účetního systému²¹.

3.7.1.1 Jednookruhová soustava

Tato soustava plně využívá syntetických účtů v účtové osnově pro finanční účetnictví. Jednookruhová soustava doplňuje syntetické účty o účty analytické evidence²². Tento způsob se využívá, pokud požadavky finančního a manažerského/nákladového účetnictví jsou natolik odlišné, že je třeba tuto skutečnost řešit samostatným okruhem analytických účtů 8 a 9. Schéma jednookruhové soustavy je zachyceno na obrázku 3²³.

²¹ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

²² Syntetické účty zobrazují souhrnné stavy a pohyby majetku, zdrojů, nákladů a výnosů. V české účetní praxi mají třímístný číselný kód. Příklad: 501 – spotřeba materiálů. Analytické účty slouží ke zpodrobnění údajů syntetického účtu. V české účetní praxi mají většinou šestimístný číselný kód, přičemž první tři číslice vypovídají o syntetickém účtu, ke kterému se daný účet vztahuje. Příklad: 501 050 obalový materiál.

²³ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.



Obrázek 4. Jednookruhová soustava vnitropodnikového účetnictví (Zdroj: Král B. a kol.: Manažerské účetnictví 2002)

3.7.1.2 Dvouokruhová soustava

Tato soustava je samostatně organizovaná soustava účtů v účtových třídách 8 a 9, které pro účely vnitropodnikového účetnictví vyčlenil v účtové osnově pro finanční účetnictví zákon o účetnictví. Jedinými spojovacími články mezi vnitropodnikovým účetnictvím a finančním účetnictvím jsou spojovací účty 599 a 699. Schéma dvouokruhové soustavy je zachyceno na obrázku 4²⁴.



Obrázek 5. Dvouokruhová soustava vnitropodnikového účetnictví (Zdroj: Král B. a kol.: Manažerské účetnictví 2002)

²⁴ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

3.7.1.3 Kombinovaná soustava

Tato soustava kombinuje výhody obou výše zmíněných soustav. V určitých oblastech využívá podnik analytických účtů (jednookruhová soustava) a v oblastech, kde podnik potřebuje podrobnější či odlišné členění nákladů a výnosů, využívá dvouokruhový systém účtování.

3.7.2 Typy vedení vnitropodnikového účetnictví

Z pohledu orientace vnitropodnikového účetnictví můžeme rozlišovat dva základní typy vedení účetnictví. Jedná se o výkonové účetnictví a odpovědnostní účetnictví.

3.7.2.1 Výkonové účetnictví

Výkonové účetnictví je primárně orientováno na sledování nákladů a výnosů vztahujících se k podnikovým výkonům, to znamená k výrobkům, prováděným pracím či poskytovaným službám. Umožňuje systematicky sledovat a zjišťovat skutečné náklady na prováděné výkony. Obsahem výkonového účetnictví je sledování a zjišťování nákladů podniku tak, aby bylo možné sestavit výslednou kalkulaci na „jednotku produkce“. Základními prvky výkonového účetnictví jsou výkonové normy a kalkulační systém. Výkonové normy umožňují podniku provést předběžné kalkulace na základě objednávek zákaznických i interních, neboť obsahují informace o časové, personální i materiálové náročnosti procesu. Při správném nastavení norem, kalkulací a procesů je výkonově orientované nákladové účetnictví schopno poskytnout potřebné informace pro řízení v čas a dostačující přesností²⁵.

3.7.2.2 Odpovědnostní účetnictví

Je primárně orientováno na sledování nákladů a výnosů dle odpovědnosti. Tedy sleduje se hospodaření podnikových středisek. Základními předpoklady kvalitního systému odpovědnostního účetnictví jsou přesně definované pravomoci a odpovědnost jednotlivých středisek. Výsledkem této definice je pak organizační struktura podniku.

Na základě jednoznačně definované pravomoci a odpovědnosti lze stanovit hodnotící kritéria, na základě kterých je dané vnitropodnikové středisko (odpovědný pracovník) hodnoceno. Základní podmínkou pro výběr kritérií je to, že daný odpovědný pracovník může ovlivnit naplňování těchto kritérií. Dalším požadavkem na hodnotící kritéria je jejich motivační účinek²⁶.

²⁵ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

²⁶ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

Při tvorbě organizační struktury podniku je třeba brát v úvahu i ekonomickou strukturu podniku. Průnikem organizační struktury podniku a struktury ekonomické je pak odpovědnostní středisko. Střediska budou dále popsána v kapitole 3.10 ekonomická struktura.

3.8 Náklady

Jak již bylo naznačeno, pojetí nákladů v manažerském účetnictví se liší od pojetí finančního účetnictví. Z finančního pohledu nijak nesledujeme účel, se kterým byly tyto náklady vynaloženy, pokud ovšem mají návaznost na podnikatelskou činnost jako celek. S tím si ovšem manažerské účetnictví nevystačí, a proto účel vynaložených zdrojů sleduje současně s přiměřeností nákladů a jejich racionalitou²⁷.

3.8.1 Členění nákladů

Při členění nákladů je podstatné za jakým účelem náklady členíme. Pro různé úkoly jsou vhodné jiné způsoby členění nákladů. V následujících kapitolách jsou uvedeny základní způsoby členění nákladů.

3.8.1.1 Druhovému členění

Pro členění nákladů dle jejich druhů je důležitá jejich ekonomická podstata, což je vlastně podoba, s jakou vstupují do podniku. Členění nákladů v podstatě určené účtovou osnovou, která je součástí zákona o účetnictví²⁸.

Jde tedy o členění na:

- spotřebu materiálu a energií,
- spotřebu externí práce a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- daně a poplatky,
- odpisy dlouhodobých aktiv,
- a finanční náklady.

Toto je pouze výchozí rozdělení, které podniky nadále člení pomocí analytických účtů²⁹. Díky tomu může podnik sledovat různé faktory, které považuje za podstatné.

²⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

²⁸ Podobu účtové osnovy stanoví vyhláška č. 500/2002 Sb. Používání účtové osnovy upravuje kromě vyhlášky i zákon o účetnictví. Od roku 2003 již účtová osnova neobsahuje čísla syntetických účtů. Většina účetních jednotek nadále používá syntetická čísla účtů podle starší verze účtové osnovy.

²⁹ V příloze uvádím celou účtovou osnovu.

3.8.1.2 Účelové členění

Jde o členění nákladů dle příčiny jejich vzniku a vazbu na tvorbu výkonů. Účelové členění dává možnost sledovat nákladovost procesů uvnitř podniku a zjišťovat tak jejich hospodárnost. Podnik si může nastavit, na jaké úrovni bude tyto náklady sledovat a do jakého detailu zajde.

V rámci kontroly hospodárnosti se dále náklady rozdělí do dvou skupin, a to podle jejich vztahu k původci jejich vzniku. Členění probíhá ve více stupních, nejprve jsou rozděleny na:

- Náklady technologické - bezprostředně vyvolané technologií.
- Náklady na obsluhu a řízení - vynaložené za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek běhu podnikových činností.

Dále lze obě tyto kategorie nákladu členit na jednicové a režijní.

- Jednicové náklady přímo souvisí s jednotkou produkce a mění se se změnou produkovaného objemu.
- Režijní náklady nesouvisí přímo s jednotkou produkce, ale jsou nezbytné pro běh podniku. Tyto náklady se do ceny promítají pomocí předem daných hodnot, poměrů či limitů vztažených k základně. Tuto základnu si firma stanovuje již v procesu rozpočetnictví, pomocí ní může být plánovaný objem produkce, počet zaměstnanců na středisku, a nebo také časové období.

3.8.1.3 Členění dle závislosti na objemu

Rozlišení nákladů dle závislosti na objemu na variabilní náklady a fixní náklady je podstatné pro řízení zisku a umožňuje manažerům rozhodnout o různých variantách podnikové strategie, zejména při vyhodnocování změn v objemu a struktuře produkce. V kalkulacích nákladů výkonu toto členění obecně „*umožňuje oddělit položky nákladů, jejichž výše na jednotku výkonu je konstantní ve vztahu k objemu výkonů, od těch položek nákladů, jejichž výše je ovlivněna celkovým objemem a strukturou výkonů*“³⁰.

- Variabilní náklady se mění se změnami objemu produkce. Když objem produkce roste, rostou i variabilní náklady a naopak. Příkladem variabilních nákladů jsou náklady na materiál.
- Fixní náklady se nemění při změnách objemu produkce. Mění se pouze skokově například při investicích do rozšíření produkce. Příkladem fixního nákladu je nájem budov.

³⁰ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

Co se ovlivnitelnosti obou typů nákladů týče, výši fixních nákladů mají šanci manažeři ovlivnit převážně jen před začátkem procesu výroby, zatímco výši variabilních nákladů mohou upravovat i v průběhu produkce, a to například inovacemi výrobků či výrobních postupů.

3.9 Kalkulace

Kalkulace je jedním ze základních nástrojů manažerského účetnictví. Také tak lze označit činnost, kdy se stanovují, či zjišťují náklady na jednotku výkonu. Kalkulací se také rozumí výsledek této činnosti.

*„V nejobecnějším slova smyslu se kalkulací rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu“.*³¹

*„Kalkulováním rozumíme stanovování (v předběžných kalkulacích) nebo zjišťování (ve výsledných kalkulacích) nákladů na výkony podniku“.*³²

Tyto definice zcela dostatečně vysvětlují, co se pod pojmem kalkulace v praxi rozumí. Kalkulace je složitým nástrojem a logicky uceleným celkem, který plní funkci nástroje řízení a částečně i funkci informačního systému. To zejména tím že umožňuje propojení naturálních a hodnotových parametrů podnikových procesů. Kalkulace čerpá naturální informace právě z výkonových norem.

3.9.1 Alokace nákladů

Hlavním cílem alokace nákladů je zpřesnit informace týkající se určitého objektu zejména se zřetelem na potřeby řízení. Základním principem alokace je princip příčinné souvislosti vzniku nákladů, který by se dal vyjádřit jako požadavek na striktní přiřazení nákladů kalkulační jednotci, která tyto náklady vyvolala. Podle toho, jak silný příčinný vztah panuje mezi přiřazenými náklady a objektem alokace, vzrůstá (nebo klesá) význam alokace pro řízení a rozhodování. Pokud není možno princip příčinnosti uplatnit, nebo v případech, kdy to není účelné, uplatňují se principy průměrování.

Obecně lze rozlišit tři základní principy přiřazení nákladů výkonům. Jedná se o:

- princip příčinnosti vzniku nákladů
- princip únosnosti

³¹ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

³² HRADECKÝ, M. a KRÁL, B. Řízení režijních nákladů. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 1995, 100 s. ISBN 80-7175-025-5.

- princip průměrování

Princip příčinnosti vzniku nákladů je hlavním principem alokace nákladů. Podstatou je to, že každému výkonu by měly být přiřazeny pouze ty náklady, které byly tvorbou tohoto výkonu vyvolány. Tento princip by měl být využit všude tam, kde to povaha výkonu umožňuje a u všech typů rozhodovacích úloh. Teprve v případě, že tento princip nelze použít, je možné použít princip únosnosti.

Princip únosnosti neříká, kolik nákladů daný výkon vyvolal, ale říká jakou výši nákladů je schopen pokrýt. Užívá se zejména při úlohách o obhajobě ceny.

Posledním principem je princip průměrování. Tento princip zjišťuje průměrné náklady na výkon. Uplatňuje se zejména při tvorbě výsledných kalkulací³³.

3.9.2 Rozvrhová základna

Rozvrhová základna spojuje náklady a výkony, mezi nimiž není přímý příčinný vztah, ale pouze vztah zprostředkovaný. Aby byla informace podávaná kalkulací správná, musí rozvrhová základna splňovat tyto předpoklady:

- veličina, k níž mají rozvrhované náklady maximálně možný příčinný vztah z hlediska celkové výše a změn
- veličina dostatečně velká, aby malé výkyvy této veličiny nezpůsobily velké výkyvy v rozvrhovaných nákladech
- veličina jednoduchá, lehce zjistitelná a relativně stabilní

Jako rozvrhové základny může být využito přímých mezd, přímého materiálu a jiných veličin, které pro daný případ splňují shora uvedené podmínky³⁴.

3.9.3 Metoda ABC

Metoda ABC (Activity based costing) je relativně nový přístup ke sledování a přiřazování nákladů. Oproti tradičním kalkulačním metodám nevyužívá k alokaci nákladů kalkulační jednici a nákladová střediska, ale přiřazuje náklady přes aktivity, které jsou k tvorbě výkonů nezbytné. Dalším rozdílem je odklon od názoru, že příčinou vzniku nákladů je zejména objem produkce. Základním smyslem metody ABC je co nejpřesněji vyjádřit vztah

³³ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

³⁴ SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1

nákladů k příčině jejich vzniku a to zejména v případě, kdy příčinou růstu nákladů není zvýšený objem prováděných finálních výkonů³⁵.

Pro úplnost uvádím definici Staňka:

„ABC je metodologie, která měří náklady a výkonnost nákladových objektů, aktivit a zdrojů. Nákladové objekty spotřebovávají aktivity a aktivity spotřebovávají zdroje. Náklady zdrojů jsou přiřazeny aktivitám na základě jejich užití těchto zdrojů a náklady aktivit jsou přiřazeny nákladovým objektům (výstupům) na základě proporcionálního užití těchto aktivit nákladovými objekty. ABC využívá kauzální vazby mezi nákladovými objekty a aktivitami a mezi aktivitami a zdroji.“³⁶

Základním předpokladem metody ABC je analýza nepřímých výkonů podniku (zásobování, logistiky, odbytu, režie, řízení výroby). Z tohoto důvodu není dostačující členění podniku na nákladová střediska a je nutné je dále rozdělovat na procesní střediska.

Při implementaci ABC se postupuje následovně:

1. Určí se hlavní činnosti, aktivity v podniku (nákupní administrativa, prodejní administrativa, skladování, servis, balení a expedice atd.).
2. Stanovíme vztahové veličiny.
3. Celkové náklady se shrnou do logických samostatných celkových aktivit, středisek, jež se svou podstatou mohou podobat klasickým nákladovým střediskům. Hlavním rozdílem mezi uvedenými druhy středisek je to, že nákladová střediska často kopírují organizační strukturu, zatímco procesní střediska jsou tvořena dle vnitřních procesů a aktivit a proto obvykle lépe odpovídají realitě podniku.
4. Náklady shrnuté ve středisku rozdělíme dle základny a získáme tak náklad na 1 operaci, aktivitu.
5. Dle počtu operací potřebných na nákladový objekt rozdělíme náklady shrnuté ve středisku

3.10 Ekonomická struktura podniku

Ekonomická struktura podniku mapuje vnitřní procesy v podniku, vztahy jednotlivých středisek a určuje tak alokaci společných nákladů středisek. Některá střediska jsou zodpovědná jen za náklady, jiné mohou ovlivňovat i výši výnosů. Obvykle se v literatuře setkáváme s následujícími odpovědnostními středisky: nákladovými, ziskovými,

³⁵ MIKOVCOVÁ, H. Kalkulace ABC. *Acta oeconomica Pragensia: Vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2008, roč. 16, č. 4, s. 7 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/aop/127>

³⁶ STANĚK, V. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd Praha: Grada Publishing, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0, s. 96.

rentabilními, investičními, výnosovými a výdajovými. Na tato střediska se přiřazují náklady nebo výnosy vzniklé v podniku³⁷.

- Nákladové středisko je základním typem odpovědnostního střediska. Nákladovému středisku je stanoven rozpočet ovlivnitelných nákladů a ty jsou následně kontrolovány. Kontrola může probíhat dvojím způsobem. Prvním způsobem kontroly je porovnávání s pevným rozpočtem. Druhým způsobem je porovnávání s rozpočtem přepočteným na výkon střediska. Přepočet probíhá u těch středisek, kde to povaha jejich výkonu umožňuje.
- Ziskové středisko je charakteristické tím, že středisko odpovídá jak za výši nákladů, tak i za výnosy realizované ve vztahu k vnějšímu okolí. Odpovědní pracovníci jsou nejčastěji hodnoceni za dodržení rozpočtovaného zisku. U tohoto typu střediska nemají odpovědní pracovníci pravomoc k pořízení investic. V případě nové investice je nutno přepočítat rozpočet, neboť bez zavinění střediska vzrostou náklady a klesne zisk.
- Rentabilní středisko odpovídá jak za výši nákladů a výnosů, tak i za vázanost kapitálu. Odpovědní pracovníci jsou tak hodnoceni nejen za dosažení rozpočtovaného zisku, ale také podle výše zásob či pohledávek a závazků vůči obchodním partnerům.
- Investiční středisko odpovídá stejně jako rentabilní středisko za výši nákladů, výnosů a vázanost kapitálu. Navíc má v pravomoci pořizovat investice. Odpovědní pracovníci jsou hodnoceni za dosažení rozpočtovaného zisku, výši zásob či pohledávek a závazků. Pravomoc k pořizování investic by však měla být určitým způsobem kontrolována, protože zde existuje určité riziko. Toto riziko může být spojeno s možností zakonzervování určitého nežádoucího vývoje v dané sféře, nebo se zainteresováním odpovědných osob na vložených prostředcích.
- Výnosové středisko odpovídá za dosažení rozpočtované úrovně výnosů, stejně jako nákladové středisko odpovídá za nepřekročení rozpočtované výše nákladů. Vzhledem k tomu, že tento typ střediska nemá možnost ovlivňovat cenu, ta je určena marketingovou a prodejní strategií podniku, je jeho snaha primárně orientována na maximální objem prodaných výkonů. Obdobně jako nákladové středisko je hodnoceno za dodržení stanoveného rozpočtu.
- Výdajové středisko je odpovědné nikoliv za výši nákladů, ale za výši výdajů. Jedná se o střediska, která mají určité výdaje, u nichž se předpokládá přínos pro podnik v budoucnosti. Odpovědní pracovníci jsou proto hodnoceni podle dodržení

³⁷ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

stanovených výdajových limitů, nebo podle měřitelného přínosu vynaložených prostředků v budoucnosti. Typickým výdajovým střediskem je výzkum a vývoj, marketing nebo středisko pro vzdělávání pracovníků.

3.11 Controlling

Podobně jako manažerské účetnictví není pojem controllingu v literatuře přesně vymezen. Lze se setkat i s názorem, že controlling je přímou součástí manažerského účetnictví. To je dáno nejednoznačností původu controllingu, ale i odlišností pohledu na problematiku controllingu a původem autorů.

Uvádím definice controllingu jeho největších propagátorů Pétera Horvátha a Rolfa Eschenbacha.

*„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků“.*³⁸

*„Controlling doplňuje a integruje management jak v koncepčním, funkčním a institucionálním smyslu, tak i v personálním smyslu (při vytvoření vlastních míst controllerů). Controllingová filosofie (software) a infrastruktura controllingu (hardware) jsou sloupy doplnění řízení. S jejich pomocí bude možné dostat pod kontrolu komplexnost řízení podniku.“*³⁹

Obecně lze říci, že controlling je metoda pro zvýšení účinnosti systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikových procesů s požadovaným stavem pomocí vyhodnocování odchylek a aktualizace cílů.

Další podobností controllingu a manažerského účetnictví kromě toho, že není jako akademický pojem přesně definován, je i rozdílnost přístupu ke controllingu v různých částech světa. Jedná se zejména o angloamerický a německý přístup.

Angloamerický přístup ke controllingu se vyznačuje tím, že by měl představovat spolu s plánováním a organizováním ústřední funkce managementu. Tento přístup by měl prostupovat skrze všechny řídicí linie a měl by ovlivňovat myšlení celé firmy a každodenní práci manažerů⁴⁰.

Německý přístup ke controllingu je odlišný od angloamerického primárně v tom, že controlling chápe jako instituci spojenou s danou pracovní pozicí a ne jako způsob řízení,

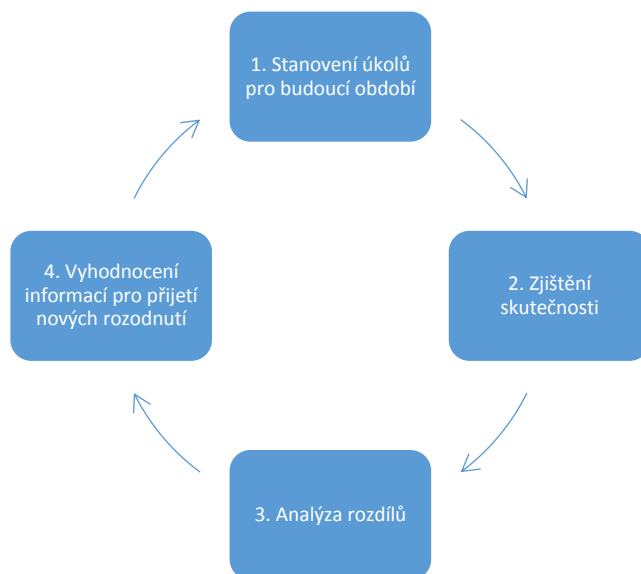
³⁸ HORVÁTH, P. Controlling. 12. vyd. München: Vahlen, 2012. 832 s. ISBN 978-3-8006-4455-1.

³⁹ ESCHENBACH, R. a SILLER, H. Controlling. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, s. 76. ISBN 80-735-7035-1.

⁴⁰ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

který prochází všemi částmi podniku. V německé literatuře jsou instituční definice pojmu dále tendenčně rozšířeny z čistě funkčního hlediska. Jednotliví autoři popisují controllera jako pomocnou instanci, která poskytuje vlastním nositelům funkce controllingu.⁴¹

Za základ účinného fungování controllingu se považuje zejména integrace plánování a kontroly do jednoho subsystému. Tato integrace neznámá pouze spojení jednotlivých složek plánování a kontroly, ale důslednou vazbu mezi plánem a jeho kontrolou. Tato vazba pak dovoluje zajištění řídicího okruhu:



Obrázek 6. Fáze systému řízení (Zdroj: Král B. a kol.: Manažerské účetnictví 2010)

Přední autoři v oblasti controllingu⁴² se shodují, že vývoj controllingu směřuje k pojetí controllingu jako přístupu k řízení s vlastní koncepcí, založenou na zdůraznění cílovosti, integraci, plánování, důsledného vyhodnocování a koordinační roli s využitím efektivních manažerských nástrojů.

3.11.1 Controllingový přístup k řízení společnosti

Velmi často je controlling chybně považován za pouhou kontrolu, tedy konečnou fázi systému řízení. Ve skutečnosti však jde o koncepci řízení zaměřenou na výsledek, přičemž kontrola je jeho složkou. Controllingová filozofie řízení směřuje k tvorbě a řízení vitálního podniku. Základem myšlenkového hlediska controllingu je řízení založené na plánování, řízení a regulaci. Cílem řízení podniku splňujícího potřeby controllingu je zajištění životaschopnosti podniku a jeho schopnosti vytvářet hodnoty. Controlling

⁴¹ ESCHENBACH, R. a SILLER, H. *Controlling*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, s. 76. ISBN 80-735-7035-1.

⁴² Horváth Péter a Eschenbach Rolf.

podporuje uskutečnění těchto cílů řízení specifickými funkcemi controllingu, které jsou, je-li to třeba poskytovány vlastním controllerem a systémy a nástroj controllingu⁴³.

3.11.2 Postavení controllingových útvarů ve společnosti

Ideální řešení pro začlenění controllera do organizační struktury společnosti neexistuje. V zásadě lze konstatovat, že controller může jednat nejúčinněji, pokud bude umístěn na nejvyšší hierarchické úrovni. Na úrovni hospodářského oddělení pozice controllera zaručuje koordinaci a sladění hospodářských úseků, neboť z této úrovně jsou pak cíle celého podniku prosazovány i v dílčích oblastech.

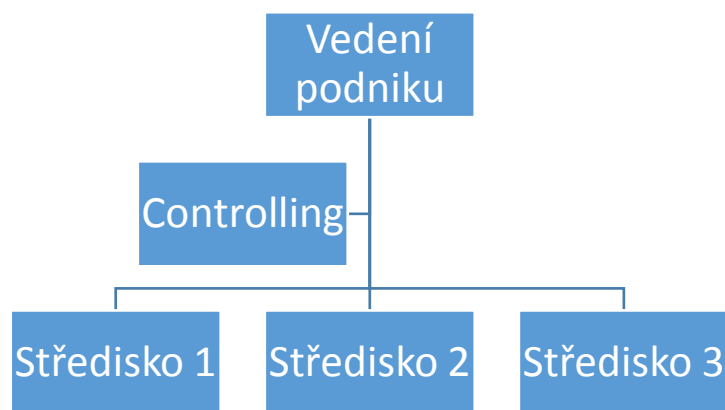
3.11.2.1 Organizační zařazení controllingu

Velké podniky mají jednoho až celé oddělení controllerů, kdy každý z nich má na starosti specifickou oblast, na kterou se specializuje. V rámci organizační hierarchie neexistuje optimální začlenění. Při začlenění pozice controllera na nejvyšší řídicí úroveň může v budoucnu docházet k možným konfliktům, kdy controller bude hodnotit rozhodnutí, na kterých se sám podílel. Z toho důvodu se controlling většinou zařazuje do nižší úrovně managementu. Podle toho, zda je controlling považován v podniku za podporu řízení nebo za výkon řízení, může být útvar controllingu zařazen do následujících pozic v podnikové hierarchii⁴⁴:

- Pozice štábní - útvar controllingu je přímo podřízen podnikovému vedení a především je nezávislý na ostatních odděleních, jak je znázorněno na obrázku 6. Controller má jen poradní pravomoc, která spočívá v pomoci při řízení. Připravuje materiály pro rozhodování a dohlíží nad prováděním přijatých rozhodnutí. Avšak nemá kompetence rozhodovací a nařizovací, které jsou bezpodmínečně nutné k tomu, aby bylo možno zavést a udržovat v chodu efektivní controllingový systém. Toto zařazení je také nazýváno jako centralizované.

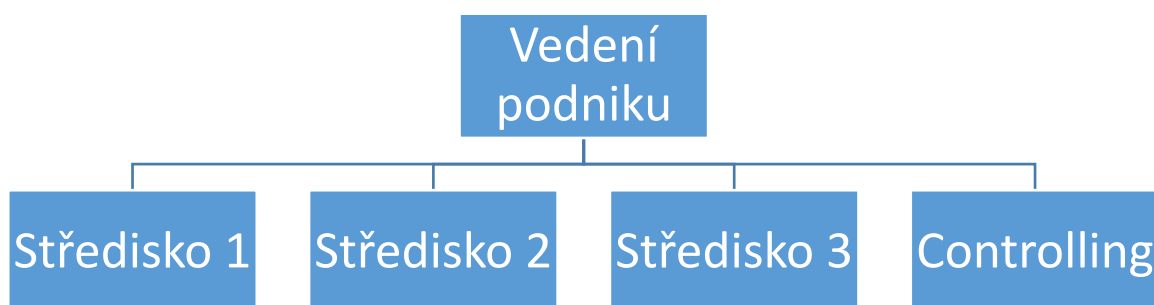
⁴³ KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴⁴ VOLLMUTH, H. J. Controlling - nový nástroj řízení. 2. upravené vyd. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2002. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.



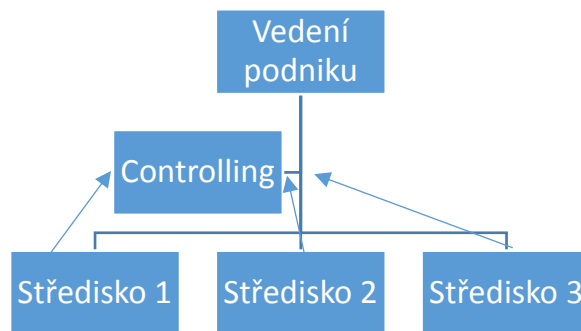
Obrázek 7. Štábní zařazení controllingového oddělení (Zdroj: Vlastní úprava)

- Pozice liniová - převzetí liniových úloh controllingem je odůvodnitelné především v krizových situacích. Controller už není jen poradním orgánem, ale stává se zodpovědným za přijatá rozhodnutí, neboť má i příkazovací a rozhodovací pravomoci. Pozice je efektivní při zařazení controllingu do nižších úrovní řízení. Na obrázku 7 je zachyceno liniové zařazení controllingového oddělení. Toto zařazení je také nazýváno jako decentralizované.



Obrázek 8. Liniové zařazení controllingového oddělení (Zdroj: Vlastní úprava)

- Pozice průřezová - kombinace předcházejících pozic. Controller je na úrovni jak poradního orgánu, tak i liniových manažerů. Velkým kladem této pozice je, že má v určitých oblastech pravomoc rozhodovat a příkazovat, čímž má zajištěn jednoduchý přístup k datům a informacím příslušných útvarů. Obrázek 8 zachycuje průřezové organizační zařazení controllingového oddělení.



Obrázek 9. Průřezové zařazení controllingového oddělení (Zdroj: Vlastní úprava)

- Externí controlling - možnost dočasně nebo i trvale využívat služeb externího poradce. Vhodný pro malé a střední podniky, které nemají k dispozici kvalifikované pracovníky, kteří by mohli převzít controlling. Externí controller školí vedení a řídicí pracovníky během zavádějící fáze tak, aby byli schopni sami převzít úkoly controllingu. Je zde ale riziko ztráty důvěrných dat a informací.

3.12 Reporting

Reporting (výkaznictví) patří spolu s plánováním a poskytováním informací mezi základní funkce controllingu. Reporting podniku obsahuje všechny oficiálně, materiálně a formálně určené informace, které jsou k dispozici osobám zodpovědným za plnění úloh. Controller má v důsledku své informační úlohy zodpovědnost za reporting podniku. Controller musí připravit a zhustit data k jejich postoupení vedoucím pracovníkům.

Pro ucelení obrazu připojuji definici J. Fibírové:

„Úkolem reportingu, jako jedné z velmi důležitých částí controllingu, je vytvořit relativně komplexní systém ukazatelů a informací, které by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale i v takových dílčích částech a pohledech, které jsou z hlediska řízení rozhodující. Výkazy a zprávy by měly být uspořádané podle potřeb jejich uživatelů.“⁴⁵

Reporting má sloužit zejména managementu jako informační podpora rozhodování. Proto je nutné, aby byl reporting v podniku sestaven dle domluvených kritérií. K hlavním požadavkům patří:

- požadovaná struktura – taková struktura, která bude usnadňovat a urychlovat rozhodování (manažer by neměl trávit čas studováním reportu a hledáním požadované informace)

⁴⁵ FIBÍROVÁ, J. Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.

- požadavky na podrobnost zprávy – stupeň podrobnosti zprávy závisí především na tom, v jaké hierarchii podniku budou informace využity,
- srozumitelnost a přehlednost – vhodné je použití grafických prostředků, které umožní lepší orientaci a názornost,
- vyhodnocované veličiny – výkaz se musí zabývat veličinami, které jsou ovlivnitelné, a tyto kvantifikovat.⁴⁶

Reportingová zpráva o ekonomickém řízení musí zahrnovat vyjádření k cílům, plánům a prognózám, porovnání požadovaných a skutečných ukazatelů a přijatá opatření k nápravě. Provedení a zpracování informací klade vysoké nároky na zobrazení (graficky, číselně, slovně), strukturu a flexibilitu reportů pro management podniku. Controllingově zaměřené výkaznictví vychází vždy z plánu a především srovnává plánované a skutečné hodnoty konkrétního ukazatele. Smyslem reportingu není nalézt viníky odchylek a vytknout jim tyto chyby, ale především se ze zjištěných nedostatků poučit, s cílem vyvarovat se jich v budoucnu a podnítit úvahy o tom, co a jak lze zlepšit⁴⁷.

Hlavní úkoly reportingu se dají shrnout do následujících bodů:

- přispět k plnění cílů podniku a zajistit rozhodování v souladu s těmito cíli,
- umožnit kontrolu a analýzu odchylek od plánovaných (skutečnost – plán) a v budoucnu očekávaných hodnot (budoucnost – plán),
- napomoci k přijetí kvalitního rozhodnutí,
- umožnit posouzení následků přijatých opatření,
- umožnit delegovat opatření na konkrétní osoby a stanovit konkrétní termíny pro jejich realizaci.

Ve stručnosti se výše uvedené body dají shrnout do následujícího sdělení. Napříč společnostmi se musí mít management i odpovědní pracovníci k dispozici stejná čísla, ať už se jedná o reporty finanční či provozní. Není přípustné, aby probíhala diskuze kdo má správná čísla.

⁴⁶ Obecně se tento problém řeší definováním podnikových KPIs (Key Performance Indicators) - Jedná se pojem, který označuje indikátory (ukazatele) výkonnosti přiřazené procesu, službě, organizačnímu útvaru, celé organizaci. KPIs vyjadřují požadovanou výkonnost (kvalitu, efektivnost nebo hospodárnost). Používají se na všech úrovních řízení organizace, zejména ve strategickém řízení, řízení podle cílů

⁴⁷ ESCHENBACH, R. a SILLER, H. Controlling. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, s. 76. ISBN 80-735-7035-1

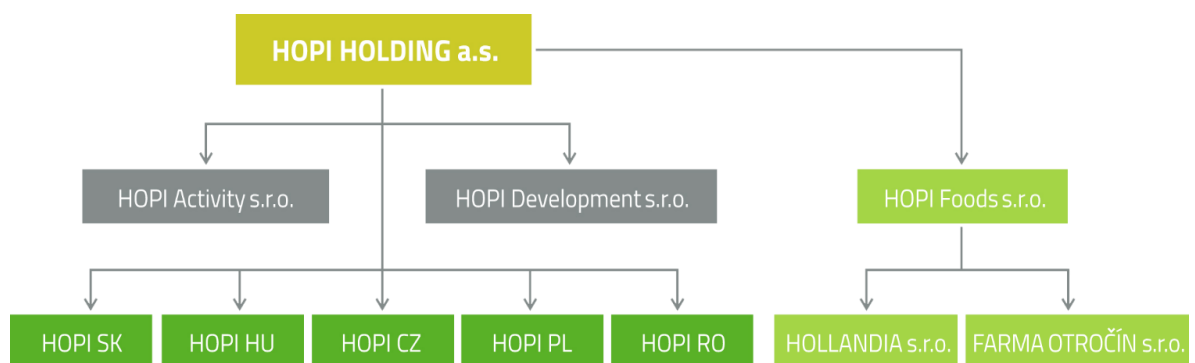
4 Praktická část

4.1 Představení společnosti.

HOPI Holding je rodinná firma, založená v roce 1992 panem Františkem Piškaninem. Přirozeným růstem a tvorbou vlastního know-how se společnost HOPI stala jednou z nejvýznamnějších logistických firem ve středoevropském regionu.

- HOPI HOLDING a.s.
- Sídlo: Pražská 673, Klášterec nad Ohří 431 51
- IČO: 28736931
- DIČ: CZ 28736931 – plátce DPH
- Spisová značka: B 2165 vedená u Krajského soudu v Ústí nad Labem

Společnost HOPI působí také na Slovensku, v Maďarsku, Polsku a Rumunsku. Organizační členění HOPI Holding je znázorněno na obrázku 9.



Obrázek 10. Organizační struktura HOPI Holding (Zdroj: www.hopiholding.eu)

V současné době společnost prochází transformací z rodinné firmy na holdingový typ společnosti. Tuto transformaci doprovází nutnost změny jak organizační struktury, tak změny ekonomické struktury společnosti.

4.2 HOPI s.r.o.

Tato práce se zaměřuje na strukturu společnosti HOPI s.r.o., která je dceřinou společností HOPI Holding a.s. a její struktura má sloužit jako vzor pro strukturu dalších dceřiných společností v rámci holdingu.

- HOPI s.r.o.
- Pražská 673, Klášterec nad Ohří 431 51
- IČO: 45356700

- Spisová značka: 9732 C, Krajský soud v Ústí nad Labem

Svou činností je společnost zaměřená na FMCG logistiku a logistiku zboží s kontrolovanou teplotou. Jedná se zejména o skladovou logistiku a dopravní služby. Dále se společnost zabývá zpracováním potravin, zejména masných výrobků a takzvaným copackem, což je dobalování skladovaného a následné opatřování daného zboží etiketami dle přání zákazníka.

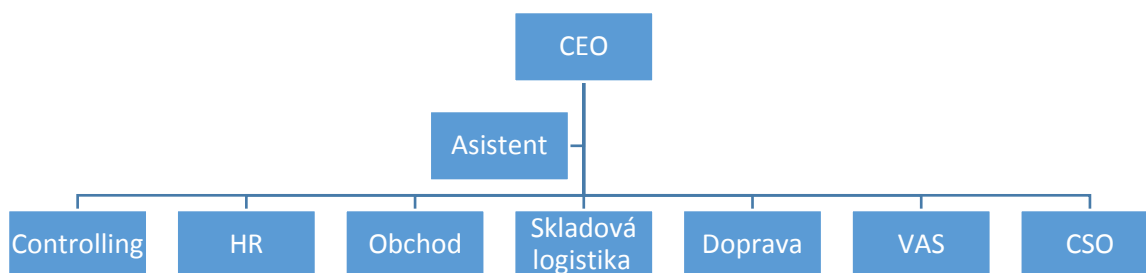
Společnost má své sklady v Jazlovicích, kde se nachází i sídlo společnosti, dále ve Strančicích, Klášterci nad Ohří a Prostějově. Firma nabízí skladové služby ve třech teplotních režimech (suchý, chlazený a mražený) s celkovou kapacitou 165 000 paletových míst. Společnost provozuje 211 tahačů a 223 návěsů a 37 vozidel typu SOLO. Ve svých střediscích zaměstnává okolo 1400 vlastních zaměstnanců a přes 600 agenturních zaměstnanců.

Za rok 2012 činily tržby společnosti zhruba 8,5 mld. Kč a společnost vygenerovala zisk zhruba 48 mil. Kč.

4.2.1 Organizační struktura

Ekonomická struktura společnosti je často od organizační struktury odvozována, je tedy dobré mít organizační strukturu společnosti dobře zmapovanou. Organizační struktura společnosti je poměrně rozsáhlá, a proto ji pro přehlednost rozdělím na jednotlivá střediska podniku. Vedení společnosti spadá do střediska Head office. Další návaznosti jsou patrné z uvedených obrázků. Následující zachycení organizační struktury je zaměřeno pouze na organizační strukturu HOPI s.r.o.. Vazby na HOPI Holding a.s. nutné pro každodenní fungování společnosti jsou zachyceny, neboť ovlivňují vnitropodnikové zúčtování ve společnosti. Z HOPI Holding a.s. jsou dceřiným společností účtovány náklady procesů, které holdingová centrála zajišťuje a to systémem takzvaného „centra sdílených služeb“. Jedná se zejména o náklady správního režie a náklady střediska IT, které přenáší do ostatních společností skupiny HOPI s využitím metodiky „Transfer Pricing“.

4.2.1.1 Head office

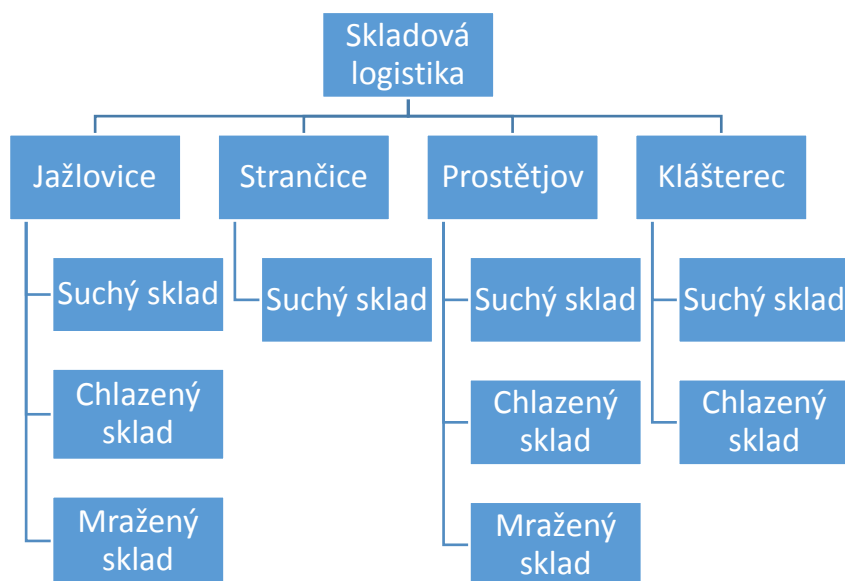


Obrázek 11. Organizační struktura vedení společnosti (Zdroj: Vlastní úprava)

Středisko head office zajišťuje chod společnosti. IT, ekonomické oddělení a technologický úsek zastřešuje HOPI Holding.

4.2.1.2 Skladová logistika

Společnosti provozuje čtyři logistická centra, a to:

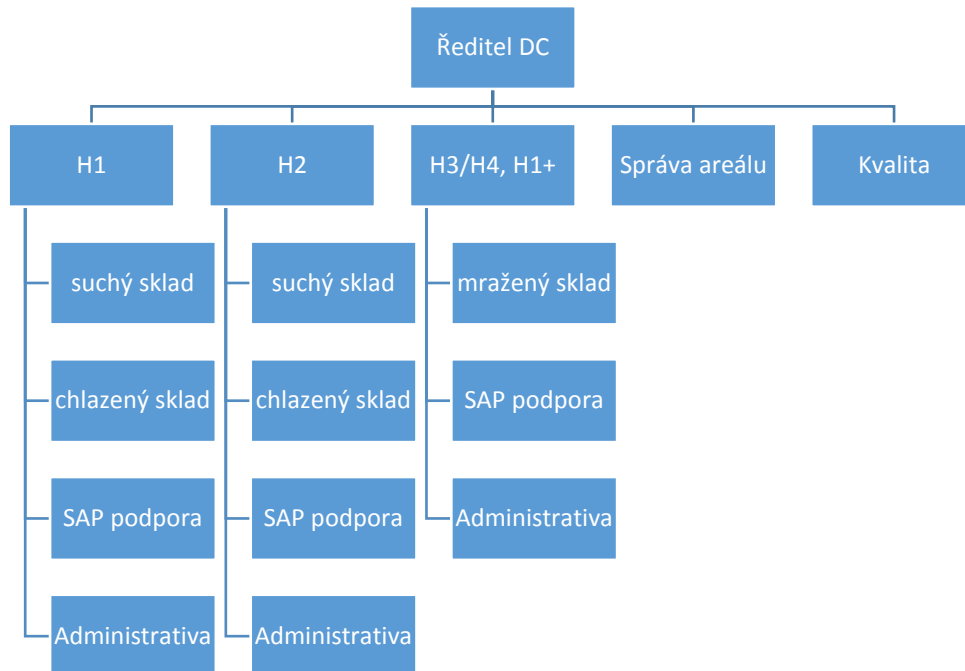


Obrázek 12. Struktura logistických center provozovaných společností. (Zdroj: Vlastní úprava)

Jak je patrné z obrázku, společnost je schopna poskytovat logistické služby ve všech teplotních kategoriích. Každé distribuční centrum má svého ředitele, který je přímo podřízen řediteli HOPI s.r.o. a má vlastní organizační strukturu odpovídající struktuře provozů.

Uvedu na příkladu distribučního centra Jažlovice. Toto distribuční centrum je plně vlastněno společností HOPI s.r.o., v areálu jsou 4 budovy organizačně rozdělené na H1, H2 a H3/H4 a H1+, toto členění vychází z určení budov. Budovy H1 a H2 obsahují suchý a chlazený sklad, budovy H3/H4 a H1+ jsou sklady mraženého zboží. Za provozy na

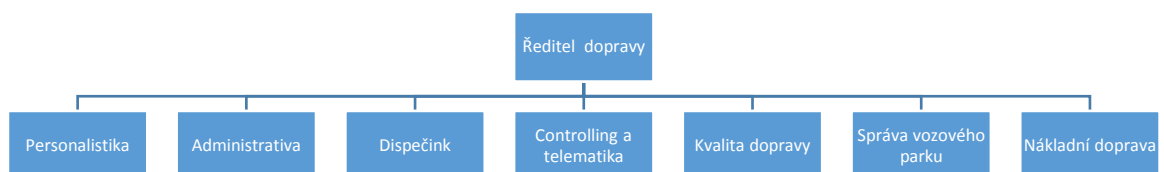
jednotlivých budovách odpovídá příslušný logistický manažer, pod kterého dále spadají vedoucí individuálních skladů a administrativy.



Obrázek 13. Organizační struktura DC Jažlovice (Zdroj: Vlastní úprava)

Úkolem střediska je zajištění skladových služeb, včetně zabezpečení logistických procesů, jako je například crossdocking zásilek. Spolu s dopravou je skladová logistika hlavní oblastí podnikání společnosti.

4.2.1.3 Doprava



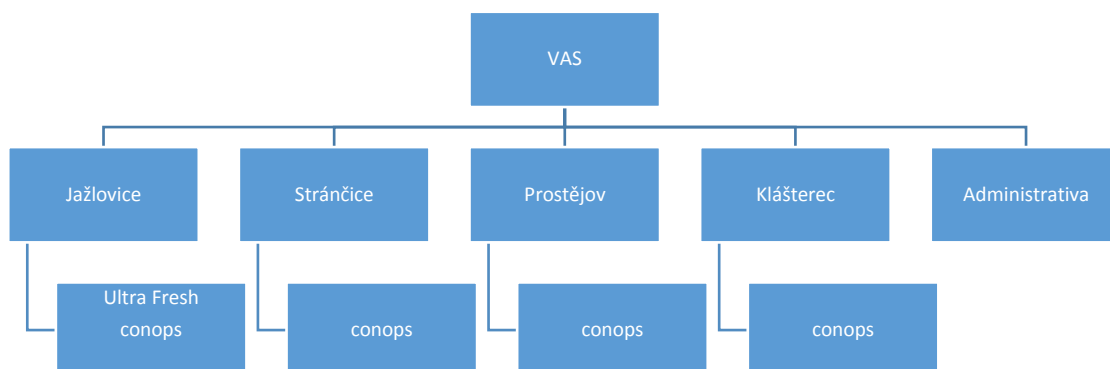
Obrázek 14. Organizační struktura střediska dopravy (Zdroj: Vlastní úprava)

Náplní střediska dopravy je zajištění dopravních služeb, a to včetně externích doprav. Strukturou je středisko dopravy poměrně jednoduché, to ovšem neplatí pro provoz střediska. Výkony střediska jsou tvořeny zejména střediskem nákladní dopravy. Složení

nákladů střediska nákladní dopravy je tvořeno provozem dopravních prostředků. Náklady na vozidla jsou evidovány prostřednictvím zakázky jednotlivých dopravních prostředků.

4.2.1.4 VAS

Středisko VAS – Value Added Services (služby s přidanou hodnotou) zahrnuje výrobu a doplňkové služby typu conops, což je primárně dobalování zboží.⁴⁸



Obrázek 154. Organizační struktura jednotek VAS (Zdroj: Vlastní úprava)

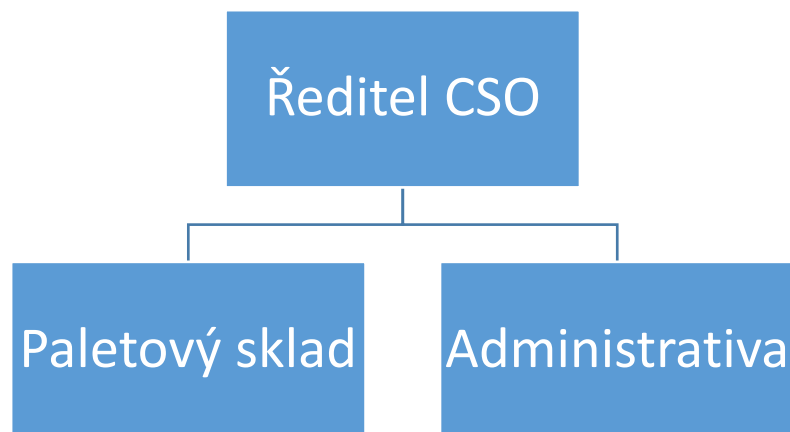
Na rozdíl od distribučních center spadají všechny provozy VAS pod jednoho ředitele, který následně odpovídá přímo řediteli HOPI s.r.o.. V Jazlovicích je umístěn i provoz „ultrafresh“, na kterém probíhá zpracování masných produktů a ryb.

4.2.1.5 CSO

Toto je specifické středisko, které má na starosti správu přepravních obalů, z čehož tvoří nejvýznamnější část správa paletových sald. Společnost nevlastní žádné přepravní obaly. Náklady spojené s údržbou obalových materiálů jsou fakturovány zákazníkům. Úkolem střediska je monitorovat oběh přepravních obalů a jejich údržba. Společnost tedy přebírá správu přepravních obalů od svých klientů.

⁴⁸ Příkladem může být tvorba takzvaných akčních balení (například: akce tři kusy za cenu dvou a podobně). Můžeme se setkat s následujícím označením těchto služeb:

- Subcontracting – služby, které doplňují hlavní poskytovanou službu
- ConOps – Contractor Operations, jedná se zejména o etiketování zboží. Příkladem může být, když má zákazník zboží určené pro více destinací v jednom logistickém centru. Pomocí služeb ConOps pak poskytovatel pro klienta opatří zboží etiketami podle cílových destinací.
- Copack – Jedná se o výše zmíněné dobalování zboží.



Obrázek 165. Organizační struktura střediska CSO (Zdroj: Vlastní úprava)

4.2.2 Charakteristika středisek

Dle podnikových funkcí a odpovědnostních okruhů nákladových středisek je možné ve společnosti HOPI s.r.o. rozlišit střediska pomocná a hlavní, kritériem pro členění na hlavní střediska (NS poskytuje logistickou službu) a pomocná střediska (pomocné NS poskytuje služby hlavním NS poskytujícím logistické služby) je vztah střediska k logistickému procesu

Pomocná nákladová střediska	Hlavní nákladová střediska
<ul style="list-style-type: none"> • pomocná nákladová střediska mají obslužný charakter a jejich primární úlohou je vytvořit podmínky pro plynulý chod logistických procesů • činnost pomocných nákladových středisek je zaměřená interně. Většina výkonu je směřována ostatním pomocným nebo hlavním střediskům • pomocná nákladová střediska se podílejí na realizaci zakázky jen výjimečně, většinou v případech jejich nedostatečné vytíženosti pro interní výkony • klasický příklad pomocných středisek představují střediska budov, údržby, personalistiky, a pod. 	<ul style="list-style-type: none"> • hlavní nákladová střediska se přímo podílejí na logistickém procesu, nebo se jedná o správní či odbytová střediska • Výkony hlavních nákladových středisek jsou potom přeúčtovány do příslušné zakázky, výjimečně na některé pomocné středisko • hlavní nákladová střediska se klasifikují na: <ul style="list-style-type: none"> • skladová nákladová střediska • výrobní nákladová střediska • dopravní nákladová střediska • správní nákladová střediska • odbytová nákladová střediska

Obrázek 17. Základní rozdělení nákladových středisek (Zdroj: Vlastní úprava)

Nákladová střediska společnosti HOPI s.r.o. je možné rozdělit dle vztahu k procesu poskytování logistických služeb (hlavní, pomocná) a dále dle společných kritérií pro řízení, plánování a kontrolu těchto středisek do následujících skupin:

- pomocná nákladová střediska s fixní vztažnou veličinou;
- pomocná nákladová střediska s variabilní vztažnou veličinou;

- pomocná nákladová střediska s variabilní vztažnou veličinou a možností externích výkonů;
- hlavní produkční nákladová střediska;
- hlavní skladovací procesy;
- hlavní správní nákladová střediska.

Pro každou skupinu je třeba definovat kritéria pro hodnocení nákladových středisek, které vycházejí z předpokladů, že nákladové středisko může být hodnoceno pouze podle takových ukazatelů, které může bezprostředně ovlivnit.

Typickým příkladem pomocného střediska je středisko Head office. Pro fungování podniku je zcela nezbytné, ačkoliv generuje zejména náklady. Vhodným alokačním klíčem pro rozúčtování nákladů tohoto střediska jsou personální náklady zachycené na zakázkách⁴⁹. Takto zvolený alokační klíč zohledňuje náročnost řízení.

Středisko skladové logistiky se dále člení na střediska administrativy a jednotlivé sklady, které jsou rozdělené podle teplotních režimů. Kromě administrativních středisek, které generují režijní náklady, patří k pomocným střediskům také střediska správy areálu a kvalita. Tato střediska jsou společná pro všechny sklady a je tedy nutné zabezpečit rozpuštění jejich nákladů.

Na středisku dopravy jsou jedinými hlavními nákladovými středisky střediska nákladní dopravy a správy vozového parku. Ostatní střediska jsou střediska podpůrná. Středisko sdílí náklady spojené s provozem areálu Jažlovice, neboť zde sídlí.

Středisko VAS je jediné výrobní středisko ve společnosti. Z důvodu sdílení prostor se střediskem skladové logistiky, a je s provozem tohoto střediska úzce spojeno, sdílí náklady spojené s provozem areálu a náklady střediska kvality.

Středisko CSO zajišťuje paletové hospodářství. Z důvodu sdílení prostor se střediskem skladové logistiky, a je s provozem tohoto střediska úzce spojeno, sdílí náklady spojené s provozem areálu a náklady střediska kvality.

V této kapitole byla přiblížena struktura a postavení středisek fungujících v rámci společnosti HOPI s.r.o.. Právě struktura středisek a jejich postavení ovlivňuje stavbu a složitost ekonomické struktury společnosti. Postavení středisek ovlivňuje, jakým způsobem vstupují do vnitropodnikového zúčtování.

⁴⁹ Bude vysvětleno v kapitole 4.9.

4.3 Role manažerského účetnictví v ekonomickém řízení společnosti

Z kapitol 3.4 a 3.6 uvedených v teoretické části je patrné, že manažerské účetnictví hraje v ekonomickém řízení podniku podstatnou roli, zejména ve zpracování dat a poskytnutí informační základny pro rozhodování. Tato role je o to významnější, čím je podnik větší a organizačně členitější, neboť vedení podniku již ztrácí přímý kontakt s vnitropodnikovými procesy. Manažerské účetnictví zahrnuje struktury vnitropodnikového účetnictví, kalkulační systémy a reporting⁵⁰. Jednotlivé prvky manažerského účetnictví lze využívat samostatně bez komplexního zaštitění systémem manažerského účetnictví, avšak právě využívání všech prvků manažerského účetnictví poskytuje komplexní informaci pomocí definovaných a strukturovaných reportů.

Velmi úzce s využíváním prvků manažerského účetnictví souvisí postavení a role controllingového oddělení ve společnosti, neboť mezi úkoly tohoto oddělení patří správa systému vnitropodnikového účetnictví, správa kalkulačních systémů a příprava dat pro podporu provozního a ekonomického řízení podniku.

Jak již bylo zmíněno v úvodu kapitoly, největší přínos má manažerské účetnictví ve větších podnicích se složitější organizační nebo provozní strukturou. Bez využití prvků manažerského účetnictví by se vedení podniku nedostávalo agregovaných informací, neboť data nesoucí požadované informace, by často byla i v jiném formátu či struktuře. Management podniku by tedy musel věnovat čas studiem reportů a konsolidací informací obsažených v reportech místo toho, aby se věnoval řízení podniku.

HOPI s.r.o. je právě příkladem podniku, kde využívání systémů manažerského účetnictví má svůj přínos. Z organizační struktury podniku je patrný širší záběr společnosti. Příkladem může být srovnání středisek VAS a střediska dopravy. Svým zaměřením i svými procesy jsou střediska velmi odlišná⁵¹. Bez zavedení principů manažerského účetnictví do vykazování výsledků středisek by jediným zdrojem porovnání výkonu těchto středisek byl pouze hospodářský výsledek, získaný pomocí klasického finančního účetnictví. To může být dostačující pro vlastníka společnosti, nikoliv však pro výkonný management společnosti, neboť by se mu nedostávala informace, jakým způsobem středisko svůj hospodářský výsledek vytváří nebo do kterého střediska se vyplatí investovat.

⁵⁰ Viz kapitola 3.6

⁵¹ Viz kapitola 4.2.2

4.4 Historie Využití manažerského účetnictví v HOPI s.r.o.

Ačkoliv je HOPI Holding a.s. jednou z největších logistických společností ve střední Evropě a jeho hodnota je odhadována zhruba na 1,6 miliardy Korun českých, jedná se stále o rodinnou firmu vlastněnou jednou osobou. Společnost vznikla v roce 1992 jako dopravce poskytující služby maloobchodním řetězcům vstupujícím na český trh. Z počátku bylo výkaznictví ve společnosti orientováno zejména na potřeby externích subjektů, tedy bank a finančních úřadů. Informační potřeba dovnitř společnosti byla nízká a společnost si vystačila s vykazováním hospodářského výsledku. Další subsystemy manažerského účetnictví jako kalkulace a rozpočetnictví byly zanedbávány. Byla využívána velmi plochá ekonomická struktura, možnosti systému SAP, který společnost používala, nebyly využity naplno. Z možných objektů v systému SAP k tvorbě ekonomické struktury byly využity pouze nákladová střediska a to z pohledu zákaznické struktury a nikoliv vnitropodnikové struktury⁵². Toto nevyužívání základních funkcionalit systému SAP způsobilo komplikace již na úrovni primární datové základny. Jednotlivé moduly systému SAP si právě z důvodu nevyužití základních objektů SAP neuměly předat data pro další zpracování⁵³. Bylo tedy nutné data vyexportovat mimo primární systém a následně je propojit a zpracovat mimo systém SAP. Nejčastěji byl k tomuto účelu využíván MS Excel. Toto značně zkomplikovalo zpracování controllingové závěrky v podniku, neboť MS Excel není určen pro zpracování tak velkého množství dat.

MS Excel byl dále využíván k tvorbě finančního plánu společnosti. Vzhledem k absenci systému kalkulací a rozpočetnictví bylo zpracování plánu značně komplikované. Tvorba plánu často trvala i čtyři měsíce. Nedochovalo k plánování na bázi objemů výkonů poskytnutých zákazníkům, ale na bázi výsledků předchozích období. Vzhledem k množství dat potřebných k vytvoření plánu a použití MS Excel se komplikoval i proces schvalování a následné úpravy plánu.

V oblasti reportingu byly koncepčně uchopeny pouze reporty hospodářského výsledku jednotlivých středisek pro vedení podniku. Provozní reporting nebyl koncepčně uchopen ani z pohledu sběru a úpravy dat. Často docházelo k situaci, kdy reporty nad jedním procesem obsahovaly různé informace. Toto bylo způsobeno právě obcházením funkcionalit systému SAP a nekonzistencí datové základny.

⁵² Pro zákaznický pohled na strukturu nákladů a výnosu jsou v systému SAP určeny objekty zakázek.

⁵³ Data z pohledu systému neexistovala, neboť byla uložena na jiném místě a v jiné struktuře. Aby systém tyto data „viděl“ musely by být provedeny změny v nastavení programu. V rozsahu v jakém se tento problém v HOPI s.r.o. vyskytoval, by se jednalo o naprogramování nového systému.

4.4.1 Analýza situace a potřeb HOPI s.r.o. v rámci manažerského účetnictví

Na základě této analýzy budou navrhovány změny v rámci struktur manažerského účetnictví společnosti. Analýza byla provedena ve spolupráci s vedením controllingového oddělení společnosti a manažery, kteří jsou příjemci reportů vystupujících z manažerského účetnictví.

Řízení logisticko-výrobně-obchodní společnosti, jako je HOPI s.r.o., lze chápat jako okamžité řízení změn a reagování na okolí, tj. na podnikatelské prostředí, vývoj trhu, používané technologie a společenské vztahy. Zvláště v současné době vyvstává čím dál větší potřeba získávat přesné objektivní informace pro operativní a strategické rozhodování.

Četnost a rozsah požadavků na zachycení reálného ekonomického obrazu stávajících a nových podnikatelských aktivit tak nebylo v rámci disponibilního času možné systematicky zabezpečit. V některých případech proto docházelo k aplikaci zjednodušených postupů, které sice vedly k rychlému získání požadovaného výsledku, ale bez nastavení požadované funkcionality a vybudování odpovídající datové základny v rámci používaných IS.

Z dlouhodobého hlediska vedl tento přístup k současné situaci, kdy jsou informace pro ekonomické řízení roztržštěné v rámci jednotlivých modulů a informačních systémů, navíc část nezbytných informací není datově evidována. Tím se významně zvýšily časové i pracovní nároky na zpracování podkladů pro ekonomické řízení a pracovníci controllingu, kteří mají být tvůrci ekonomických analýz a garanti řízeného ekonomického vývoje, se dostali do pasivní role, kdy převážnou část jejich kapacit spotřebuje prostý sběr dat, jejich kontrola a vlastní komplikované sestavování controllingové uzávěrky.

Během přípravné fáze projektu implementace nového manažerského účetnictví byly zjištěny tyto hlavní problémové oblasti.

- Stávající systém z hlediska používaných objektů sloužících pro vyhodnocování logistických služeb je plošný. Probíhá na úrovni účtů a nákladových středisek a jako takový nedokáže dodat komplexní požadované informace.
- Architektura používaných objektů neumožňuje dostatečně dobře aplikovat hierarchické členění průřezy datové struktury v rámci HOPI s.r.o., které

jednoznačně provádí výnosy, náklady a výkony do ucelené informace s možností využití multikriteriálních pohledů.

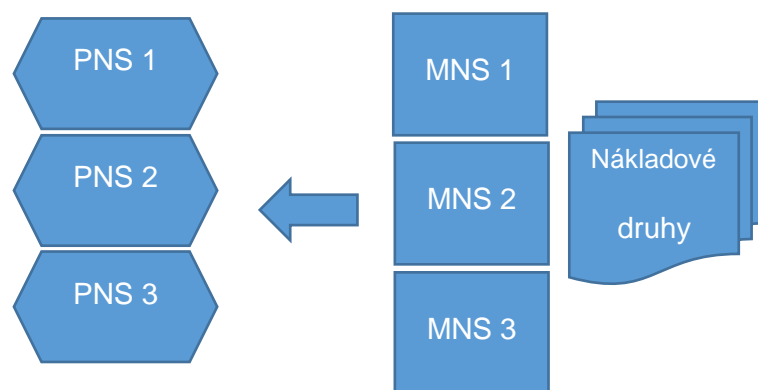
- Kalkulace logistických služeb nejsou systémově řešeny, nedochází k ocenění logistických procesů tak, aby bylo zřejmé identifikovat jaké technické a lidské zdroje se na dané službě či procesu podílely.
- Informace související s vyhodnocením rentability / příspěvku na krytí jednotlivých zákazníků, které jsou použity, nejsou díky zvoleným algoritmům a používané datové základně plně objektivní.
- Útvary jsou hodnoceny za činnosti, které si samy plánují a zároveň i kontrolují pomocí norem, které si samy udržují. Úseky v rámci hierarchické struktury si sledují svoje vlastní parametry pro řízení a sestavují vlastní reportingové struktury. Například HOPI s.r.o. nejsou definovány standardy, tj. KPIs a s nimi spojená zdrojová data a algoritmy výpočtu.
- Controllingová závěrka je velmi časově náročná, díky zpracování v prostředí MS Excel má omezené množství kontrolních mechanismů. Vytvořený model v MS Excel je rigidní a jakoukoli změnu na úrovni střediska / zákazníka je velmi náročné v modelu promítnout. Vzhledem k časové náročnosti controllingové závěrky, nelze ekonomické výstupy zkontrolovat, natož analyzovat a předkládat návrhy na řešení.

Společnost má zakoupeny licence systému SAP, jehož provoz se společnosti osvědčil. Případný přechod na nový systém by byl příliš nákladný, a proto bude nová ekonomická struktura společnosti navrhována na bázi funkcionalit systému SAP. Společnosti využívá moduly jako SAP WMS, SAP FI, SAP CO, SAP MM, SAP BW, SAP BO, SAP WF.

4.4.2 Současná ekonomická struktura

Současná ekonomická struktura HOPI je členěna na majetková nákladová střediska (číslovaná 8xxx) a produktová / zákaznická nákladová střediska (číslovaná 2xxx). Dalším prvkem ekonomické struktury, který umožňuje její členění, jsou nákladové druhy. Tato struktura dává pouze omezené možnosti náhledu na strukturu nákladů a výnosů a omezené možnosti vnitropodnikového zúčtování. Náklady je možné zobrazit pouze dle místa jejich spotřeby. Proces účtování je zachycen na obrázku 8. V tomto procesu docházelo k účtování nákladů na majetková nákladová střediska (například budovy) a jejich strukturování dle účtové osnovy. Výnosy jsou účtovány na produktová nákladová střediska členěná dle zákazníků. Majetková nákladová střediska jsou vedena podle majetku společnosti (například budovy) a produktová nákladová střediska kopírovala strukturu zákazníků společnosti.

Pro zjištění hospodářského výsledku společnosti je nutné přeúčtovat náklady z majetkových nákladových středisek na střediska produktová. Tímto krokem controllingové závěrky došlo k přiřazení nákladů jednotlivým procesům dle jejich spotřeby a bylo možné zobrazit nákladovost jednotlivých procesů a určit zda jsou ziskové. Problémy tohoto způsobu vnitropodnikového zúčtování budou popsány v následující kapitole. K dalším problémům docházelo při získání nového zákazníka nebo při stěhování zákazníka do jiného skladu, či areálu, kdy bylo nutné vytvořit nové alokační klíče. Pokud by k tomuto kroku nedošlo, byl by vzniklými náklady zatížen zákazník, který již byl na středisku veden, nebo naopak by se jevily náklady jiného zákazníka nižší, než ve



skutečnosti jsou.

Obrázek 18. Schéma zúčtování (Zdroj: Vlastní úprava)

Pokud byl managementem společnosti požadován jiný pohled, než přes nákladová střediska a nákladové druhy, bylo nutné provádět složité manuální kalkulace mimo primární systém. Bylo tedy nejprve nutné získat data ze systému v požadované struktuře, případně je následně očišťovat o nadbytečné informace.

4.4.3 Stávající systém ekonomického řízení a využití manažerského účetnictví

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, hospodářský výsledek společnosti byl v současné ekonomické struktuře tvořen na produktových nákladových střediscích. Aby bylo možné hospodářský výsledek zobrazit, je nutné přeúčtovat náklady z majetkových nákladových středisek na produktová majetková střediska. To je prováděno pomocí alokačních klíčů na bázi objemových ukazatelů. Alokační klíče vytváří a udržuje oddělení controllingu. Jejich struktura musí odpovídat výkonům a procesům na příslušných střediscích pro zajištění správného přiřazení nákladů. Je tedy nutné mít k dispozici a včas přesná data o zmanipulovaných objemech, poskytnutých službách zákazníkům a odpracovaných hodinách. Systém SAP neumožňuje dvojí vedení nákladů a tak při

přeúčtování nákladů z majetkových středisek na střediska produktová, zůstala majetková střediska bez evidovaných nákladů. To sice umožňovalo kontrolu, že došlo k přiřazení všech nákladových položek, neumožňovalo to ale řízení nákladů, tedy hodnocení hospodaření střediska po nákladové stránce a zjištění, zda efektivně pracuje se spotřebovanými zdroji. Náklady byly totiž přes alokační klíče přiřazeny k jednotlivým zákazníkům a nebylo možné rozklíčovat strukturu jejich vzniku dle příslušného střediska.

4.5 Účetnictví ve společnosti

HOPI s.r.o. je společností, která vede účetnictví dle platné národní legislativy. Účetnictví je tedy vedeno v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. v aktuálním znění, Vyhláškou č. 500/2002 Sb. v aktuálním znění a Českými účetními standardy. Vzhledem k právní formě podnikání a ekonomickým údajům, podléhá účetní závěrka společnosti povinnosti auditu.

I přes rozsáhlost organizační struktury i územní působnost je účetnictví vedeno centralizovanou formou. Účetnictví je vedeno v původním sídle společnosti v Klášterci nad Ohří, kde sídlí ekonomický úsek společnosti. Nejedná se však o čistou formu centralizovaného způsobu, neboť vedení pokladen, a jejich účtování, se provádí na pobočkách společnosti.

Účetnictví společnosti je zpracováno v systému SAP FI. K provozu systému SAP má společnost HOPI s.r.o. k dispozici dva vlastní servery. Společnost využívá plně nabídky rozšiřujících modulů systému SAP a to zejména SAP FI, který umožňuje kompletní zpracování účetnictví, včetně tvorby výkazů, dále SAP CO, který umožňuje vedení vnitropodnikového účetnictví paralelně s finančním účetnictvím.

4.6 Návrh nového pojetí manažerského účetnictví v HOPI S.R.O.

Návrhy a implementace budou ilustrovány na příkladu distribučního centra Jažlovice, neboť areál Jažlovice umožňuje nejkomplexnější pohled na všechny typy logistických služeb a zároveň obsahuje střediska vedení společnosti. Cílem implementace systému ekonomického řízení je komplexní podchycení všech provozních, obchodních, finančních událostí, a s nimi spojených nákladů tak, aby byla vytvořena odpovídající báze pro řízení / kontrolu nákladů. Vytvoření stabilní datové základny, uplatnění objektivních a jednoznačných principů při vyhodnocování informací, zajištění vzájemné výměny informací, provázanosti informačních toků a vybudování silného manažerského reportingu.

Dosažení vysoké míry transparentnosti v HOPI s.r.o. lze považovat za výchozí situaci pro celou řadu činností a opatření:

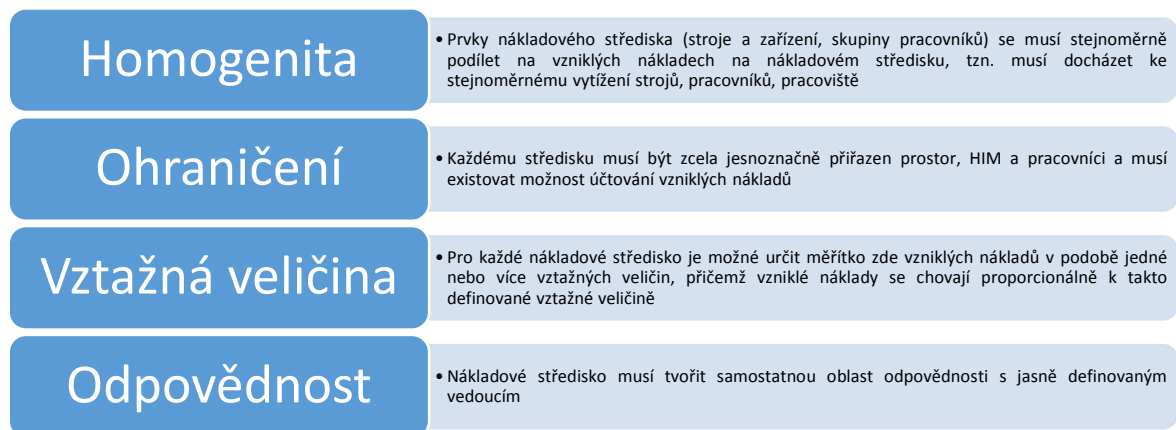
- zvýšení průhlednosti a kontroly nákladů ve všech oblastech činnosti.
- nastavení měřítek výkonnosti a reportingu pro jednotlivé řídicí úrovně.
- zpřesnění kalkulace projektů / logistických služeb vytvořením podmínek pro přiřazování přímých a režijních nákladů podle skutečné příčinnosti jejich vzniku a stanovení skutečně dosahované rentability a příspěvku na krytí.
- zdokonalení strategických rozhodnutí na základě odpovídajících informací dosahované rentabilitě projektů / služeb, nákladovosti procesů, apod.
- možnost predikce hospodářského výsledku a modelování dopadů uvažovaných změn.
- zabezpečení efektivního vynaložení zdrojů, získání lepších informací o využití kapacit a jejich produktivitě práce.

4.7 Nová struktura vnitropodnikového účetnictví

Při budování nové ekonomické struktury společnosti HOPI s.r.o. musí být dodrženy čtyři základní principy, které jsou ovlivněny:

- velikostí společnosti,
- logistickými postupy,
- požadovanou přesností kalkulací,
- strategií společnosti,
- organizačním uspořádáním.

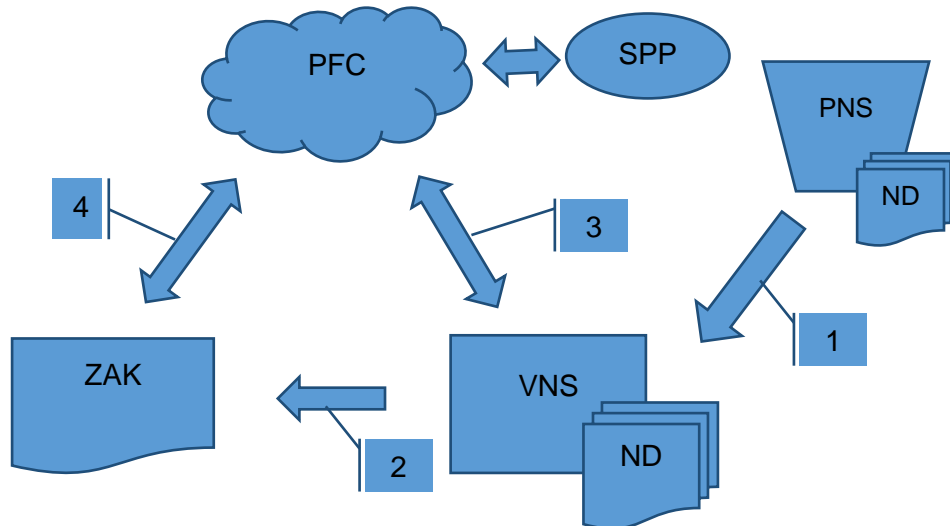
Na následujícím obrázku 18 jsou tyto principy uvedeny. Tyto základní principy vycházejí z ekonomické praxe a jejich dodržování je obecně doporučováno, nejsou však pevně metodicky ukotveny.



Obrázek 19. Principy tvorby ekonomické struktury (Zdroj: Vlastní úprava)

Dodržení těchto principů bylo řídicím elementem návrhu nové ekonomické struktury. Návrhem je produktová nákladová střediska nahradit další účetní dimenzí = zakázkami. Zakázky umožňují podrobné sledování nákladů a výnosů, neboť lze zachycovat náklady přímo na jednotlivých zakázkách a paralelně k nim zachytit i výnosy na jednotlivých zakázkách. Toto umožňuje sledovat ziskovost jednotlivých zakázek a slučovat je do definovaných skupin. Tímto pak můžeme volit různé pohledy na výkonnost podniku. Lze tak snadno získat přehled o ziskovosti jednotlivých zákazníků, nebo poskytovaných služeb.

Východiskem nové ekonomické struktury je využití nových prvků struktury, jako jsou již zmíněné zakázky, dále profit centra, nákladová střediska a SPP prvky. Nákladová střediska se budou od původní struktury lišit tím, že budou rozdělena na pomocná a výkonová nákladová střediska. Změní se tedy princip alokace nákladů na tyto střediska. Pomocná střediska budou zachytávat náklady nepřímé spojené s výkony podniku, tedy náklady režijní a výkonová střediska budou zachytávat náklady přímo spojené s výkony podniku, přímou spotřebu zdrojů, tedy náklady přímé. Novou strukturu zachycuje schéma na obrázku 19.



Obrázek 20. Schéma nové ekonomické struktury (Zdroj: Vlastní úprava)

Legenda:

PNS – pomocné nákladové středisko

VNS – výkonové nákladové středisko

ZAK – zakázka

PFC – profitcentrum

ND – nákladové druhy

SPP – prvky strukturovaného plánu projektu
(slouží k zachycení nákladů projektů)

1. Zúčtování sekundárních nákladů pomocných středisek

2. Zúčtování sekundárních nákladů na zakázky

3. Zobrazení nepřřazených nákladů na profitcentrum

4. Zobrazení zakázek na profitcentru

V této struktuře je finální hospodářský výsledek zobrazován na profitcentrech. Profitcentrum je objekt systému SAP hierarchicky nadřazen prvkům, jako jsou zakázky, nákladová střediska a SPP prvky. Slouží jako agregační prvek pro vyhodnocení hospodářského výsledku podřízených prvků. Hlavním rozdílem profitcenter oproti ostatním prvkům je možnost sledovat na nich jak výsledkové, tak rozvahové operace. Za správně nastavené profitcentrum lze tvořit kompletní výkazy (rozvaha, výsledovka a výkaz cash-flow). Vazby jsou definovány tak, že jedno profitcentrum může mít přiřazeno více zakázek a nákladových středisek, ovšem jedna zakázka, či nákladové středisko, už nemohou být přiřazeny k více profitcentrům. Z hlediska nastavení funkcionalit těchto prvků v primárním systému, není přiřazení jedné zakázky, či nákladového střediska k více profitcentrům umožněno. Pokud by k tomu tak nebylo a došlo by k přiřazení jedné zakázky, či nákladového střediska k více profitcentrům, byl by zkreslen hospodářský výsledek, neboť by výnosy zachycené na zakázkách a náklady, zachycené na nákladových střediscích, byly evidovány zdvojeně.

Podobně jako u původní ekonomické struktury jsou náklady zachycovány na nákladových střediscích. Hlavním rozdílem je účtování režijních nákladů na pomocná střediska, která

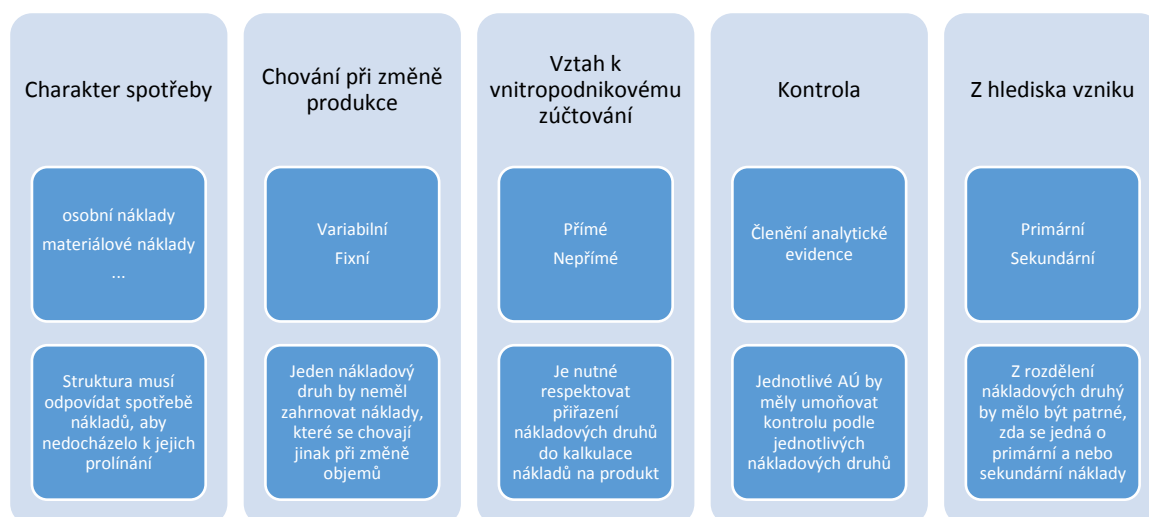
jsou následně rozúčtována pomocí statistických ukazatelů na střediska výkonová⁵⁴. Spotřeba zdrojů je ve formě nákladů zachycována na výkonových střediskách, ty jsou pak přes vytvořené výkony přeúčtovány na zakázky. Výkonem je myšlena činnost, kterou firma plní požadavky zákazníků. Výkonem jsou myšleny fakturované služby poskytované jednotlivým zákazníkům. Může to být například doprava zboží, sestavení požadované objednávky, nebo samotné skladování.

Výkony jsou zachycovány na zakázkách, které jsou definovány zákazníkem, typem poskytované služby, teplotním režimem, druhem zboží a typem přepravy⁵⁵.

Jednotlivé prvky nové ekonomické struktury jsou popsány v kapitole 4.8 Aktualizace ekonomické struktury.

4.7.1 Aktualizace nákladových druhů

Členění nákladových druhů je ve své podstatě určené rozdělením analytických účtů účtové osnovy. Struktura účtové osnovy (účtového rozvrhu) by měla splňovat požadavky jak z hlediska potřeb finančního, tak i nákladového a kalkulačního systému, a to prostřednictvím dostatečně jemného druhového členění nákladů s jednoznačným rozlišením účelu jejich použití a vymezením jejich vztahu k produktům a poskytovaným službám. Struktura účtového rozvrhu v oblasti primárních nákladů, resp. výnosů musí umožnit jednoznačné oddělení přímých a nepřímých nákladů, variabilních a fixních nákladů, nákladů kalkulovatelných a nekalkulovatelných. Mimo zákonných požadavků, které musí účtová osnova splňovat, je její další strukturování přizpůsobitelné požadavkům a podmínkám panujícím ve společnosti.

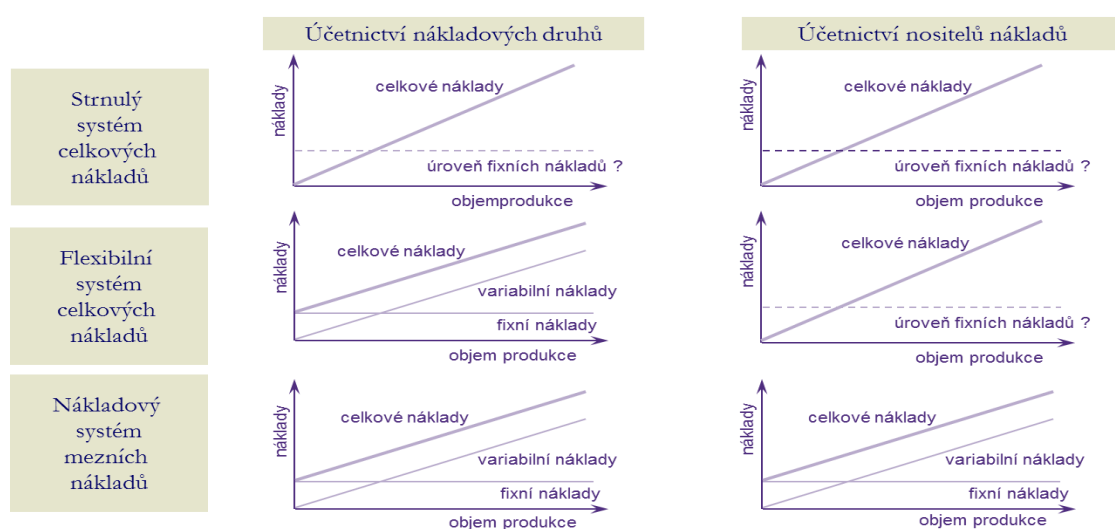


Tabulka 2. Struktura nákladových druhů (Zdroj: Vlastní úprava)

⁵⁴ Podrobněji popsáno v kapitole 4.9 Alokace nákladů a rozvrhová základna

⁵⁵ Podrobněji popsáno v kapitole 4.8 Aktualizace ekonomické struktury.

Nezbytnou podmínkou pro zavedení manažerského účetnictví ve společnosti HOPI s.r.o. je využití moderního nákladového systému na bázi mezních nákladů, to znamená rozdělení režijních nákladů na fixní a variabilní část, a to nejen pro účely kontroly hospodárnosti nákladových středisek, ale také pro účely kalkulace. Pro potřeby manažerského účetnictví je nutné náklady takto strukturovat zejména pro potřeby navazujících kalkulací, ale i pro transparentnost jejich dalšího zobrazení a zpracování. Společnost HOPI s.r.o. musí přejít od strnulého systému celkových nákladů k flexibilnímu systému celkových nákladů a následně až k systému mezních nákladů. Následující obrázek ukazuje možnosti sledování a zobrazení nákladů v různých systémech jejich zpracování.



Obrázek 21. Systémy sledování nákladů (Zdroj: Interní HOPI)

Variabilita nákladových druhů je definována na úrovni kombinace čísla nákladového střediska a čísla účtů (na každém středisku může být jiná variabilita účtu. V následující tabulce je ukázka míry variability nákladů na různých střediscích.

Číslo střediska	Název střediska / procesu	Číslo účtu	Název účtu	Míra variability v %	Míra fixních nákladů
8881	Centrální sklad - suchý	511100	Údržba manipulační techniky	30%	50.000
8881	Centrální sklad - suchý	511200	Údržba budovy	0%	
8881	Centrální sklad - suchý	501300	Spotřeba režijního materiálu	0%	
8881	Centrální sklad - suchý	521100	Jednicové mzdy	100%	
8881	Centrální sklad - suchý	521200	Režijní mzdy	0%	
8881	Centrální sklad - suchý	502100	Elektrická energie	70%	
8881	Centrální sklad - mražený	502100	Elektrická energie	30%	

Tabulka 2. Míra variability nákladových druhů. (Zdroj: Interní HOPI)

V rámci implementační etapy bude nutné provést nastavení/propojení vlastností jednotlivých AÚ pro konkrétní NS, právě z důvodu různé míry variability nákladů na

různých střediscích. To znamená pro každé NS namnožit účetní osnovu (5*, 6*) a určit míru variability konkrétních AÚ u každého NS⁵⁶). Míra variability bude sledována v tabulce v SAP BO. Bude pod správou útvaru Controllingu.

4.7.1.1 Navrhované změny účtové osnovy

Stávající účtová osnova je značně roztržštěná. Její původní logika rozdělení AÚ do jednotlivých skupin již není v mnoha případech dodržena. Bude vhodné provést její revizi, včetně výrazné redukce počtu AÚ. Tuto revizi není možné v současné době provést, protože nejsou standardně použity zakázky a PFC. Realizaci je vhodné řešit novým projektem.

Jako příklad změny účetní osnovy uvádím navrhované změny na účtech pro spotřebu materiálu. Uvedení veškerých změn účtové osnovy je pro účely této práce nadbytečné.

Nákladové druhy	obsah	poznámka
501010 SM - ostatní materiál	ostatní režijní mat.	Ostatní materiály AÚ 501.010 je rozdělen na účty: 501.011 mycí, úklidové a hygienické prostředky, 501.012 etikety, štítky a lepidlo. Účet 501.010 ostatní materiál zůstane pro zbytek nezařaditelného materiálu;
501011 SM - mycí a hygienické úklidové prostředky	nový = sanita	Ostatní materiály AÚ 501.010 je rozdělen na účty: 501.011 mycí, úklidové a hygienické prostředky, 501.012 etikety, štítky a lepidlo. Účet 501.010 ostatní materiál zůstane pro zbytek nezařaditelného materiálu;
501012 SM - etikety, štítky, lepidlo	nový = skladový materiál	Ostatní materiály AÚ 501.010 je rozdělen na účty: 501.011 mycí, úklidové a hygienické prostředky, 501.012 etikety, štítky a lepidlo. Účet 501.010 ostatní materiál zůstane pro zbytek nezařaditelného materiálu;
501020 SM - odborný tisk, kanc. potř.	tužky atd, mimo papíru	Odborný tisk, kancelářské potřeby AÚ 501.021 je přejmenován na kancelářský papír a dále rozdělen na 501.020 odborný tisk, kancelářské potřeby;
501021 SM - kancelářský papír	nový	Odborný tisk, kancelářské potřeby AÚ 501.021 je přejmenován na kancelářský papír a dále rozdělen na 501.020 odborný tisk, kancelářské potřeby;
501030 SM - vlastní zboží S	nepoužívají	
501040 SM - vlastní údržba	materiál údržby	
501050 SM - OOP	bunda, ochr. pomůcky	
501060 SM - vlastní vzorky S	zboží darem	
501070 SM - palety	nákup palet - rozdělit zákaznické saldo	AÚ 501.070 palety zůstane výhradně palety, pro spotřebu přepravek je založen nový AÚ 501.071 přepravky
501071 SM - přepravky	Změna obsahu	AÚ 501.070 palety zůstane výhradně palety, pro spotřebu přepravek je založen nový AÚ 501.071 přepravky
501080 SM - propagačního materiálu	propagační materiál	

⁵⁶ Spotřeba pohonných hmot má míru variability u správních nákladových středisek 0%, ale u střediska nákladní dopravy cca. 100%.

501090 SM - folie a LPP nenormovaný	skladovací materiál, včetně lepicích pásek	Folie a ostatní obalový materiál 501.090 je rozdělen na 501.091 Folii a LPP normovaný, 501.090 folii a LPP nenormovaný a 501.092 ostatní obalový materiál. pozn. spotřeba normovaného materiálu je dána kusovníkem. Např. na zabalení 1ks standardní palety je normovaná spotřeba 3m běžné metry balicí fólie o šířce 1m.
501091 SM - folie a LPP normovaný	nový	Folie a ostatní obalový materiál 501.090 je rozdělen na 501.091 Folii a LPP normovaný, 501.090 folii a LPP nenormovaný a 501.092 ostatní obalový materiál. pozn. spotřeba normovaného materiálu je dána kusovníkem. Např. na zabalení 1ks standardní palety je normovaná spotřeba 3m běžné metry balicí fólie o šířce 1m.
501092 SM - ostatní obalový materiál	nový	Folie a ostatní obalový materiál 501.090 je rozdělen na 501.091 Folii a LPP normovaný, 501.090 folii a LPP nenormovaný a 501.092 ostatní obalový materiál. pozn. spotřeba normovaného materiálu je dána kusovníkem. Např. na zabalení 1ks standardní palety je normovaná spotřeba 3m běžné metry balicí fólie o šířce 1m.

Tabulka 3. Přehled změn ve skupině účtů 501 (Zdroj: Interní HOPI)

Změny jsou následující. Došlo ke zjemnění na účtech 501 010, 501 020, 501 070 a 501 090. Vhodným příkladem je zejména změna na účtu 501 090 a to z toho důvodu, že spotřeba těchto materiálů na skladech je normovaná. Jejich rozdělením v účtové osnově dojde ke zpřehlednění spotřeby těchto materiálů a usnadnění kontroly plnění norem a návazných kalkulací.

4.8 Aktualizace ekonomické struktury

V této kapitole jsou popsány nové prvky ekonomické struktury, jejich význam a zařazení. Zavedení těchto prvků si klade za cíl zpřehlednění spotřeby nákladů a nové možnosti jejich zobrazení již v primárním systému. Nebude tedy nutné data ze systému exportovat a následně je ručně čistit a zpracovávat.

4.8.1 Aktualizace nákladových středisek

Číslo nákladového střediska je tvořeno atributy, které určují základní vlastnosti každého střediska. Využitím čitelného kódu lze jednoduchým způsobem identifikovat typ nákladového střediska, včetně jeho lokace.

Země		Společnost		Lokalita		Typ střediska		Druh činnosti		Pořadové číslo	
1	Centrála	1	HOPI Holding a.s.	11	Kláštorec n. O.	S	Support	F	Facility management	01	PČ. 01
2	ČR	2	HOPI Activity s.r.o.	12	Jažlovice	A	Administration	M	Maintenance	01	PČ 02
3	SR	3	HOPI Development s.r.o.	14	Stránčice	T	Transport	T	Transport		
4	HU	4	HOPI s.r.o.	15	Prostějov	L	Logistics	A	Administration		
5	PL	5	HOPI FOODS s.r.o.	16	Ostrava	V	VAS	W	Warehouse		
6	RO	6	HOLLANDIA s.r.o.	17	Otročin	M	Manufacturing	C	Conops		
		7	Farma Otročin s.r.o.	18	Krásné údolí	C	Commerce	P	Production		
		1	HOPI SK	11	Senec			O	Other		
		1	HOPI PL	12	Madunice						
		1	HOPI HU	13	Prešov						
		1	HOPI RO	11	Sochaczew						
				11	Érd						
				12	Gyál						
				13	Vecsc						
				11	Timiosara						

Tabulka 4. Struktura čísla nákladového střediska (Zdroj: Interní HOPI)

Výše uvedená tabulka 4 zobrazuje strukturu sestavení čísla nákladového střediska skrze celou strukturu HOPI Holding a.s.. Po zavedení nové ekonomické struktury do HOPI s.r.o. se plánuje její zavedení i v ostatních dceřiných společnostech HOPI Holding a.s..

4.8.1.1 Logistická nákladová střediska

Původní nákladová střediska skladů HOPI s.r.o. byla rozdělena na středisko „sklad“ a středisko „administrativa skladu“. Důvodem je potřeba detailního sledování (nákladů a výkonů) v obou oblastech. Pokud jsou v případě konkrétních skladů sdíleny prostředky manipulační techniky nebo pracovníci, jsou pro ně založeny „nadřazená střediska“. Důvodem je zamezení průměrování nákladů mezi hlavními středisky. Náklady společných středisek budou rozpočítány pomocí alokačních klíčů.

Logistická nákladová střediska mají v čísle na pátém místě „L“, střediska poskytující služby s přidanou hodnotou (kompletace a balení), či jednoduchá výroba zase „V“. Jejich další členění je dle druhu činnosti, který je obsažen na šestém místě čísla nákladového střediska.

U logistických nákladových středisek jsou navrženy kombinace uvedené v tabulce 5:

typ střediska		druh činnosti	
L	logistics	W	warehouse
		A	adiminstration

Tabulka 5. Kombinace pro označení logistických středisek (Zdroj: Interní HOPI)

Tabulka 6 popisuje možnosti označení logistických středisek.

číslo NS	Název NS
2412LW22	Společné náklady MANTECH Jažlovice
2412LW23	Společné náklady jednic. pracov. Jažlovice
2412LW24	Sklad CW-suchý Jažlovice H2
2412LA24	Admin CW-suchý Jažlovice H2
2412LW25	Sklad CW-chlaz Jažlovice H2
2412LA25	Admin CW-chlaz Jažlovice H2

Tabulka 6. Příklady označení logistických středisek (Zdroj: Interní HOPI)

Obecně platí, že nákladová střediska sklad a nákladová střediska administrativa, které spolu předmětně souvisí, mají stejné pořadové číslo. Liší se tedy pouze druhem činnosti např. 2412LA24 zajišťuje administrativní procesy a 2412LW24 zajišťuje vlastní skladové procesy jednoho stejného skladu.

Mezi hlavní produkční střediska se řadí také VAS. VAS má také vždy své oddělené nákladové středisko administrativy a může mít nákladové středisko společných nákladů a pracovníků, společné náklady manipulační techniky zpravidla nebývají. Produkční část je zařazena do nákladových středisek s druhem činnosti:

- ConOps (C) – přebalování;
- Production (P) – výroba vlastních produktů.

U nákladových středisek VAS mohou nastat kombinace uvedené v tabulce 7:

typ střediska		druh činnosti	
V	VAS	A	administration
		C	conops
		P	production

Tabulka 7. Kombinace označení středisek VAS (Zdroj: Interní HOPI)

Tabulka 8 popisuje možnosti označení logistických středisek.

číslo NS	Název NS
2414VC12	Provoz VAS Stránčice B
2414VA12	Admin VAS Stránčice B

Tabulka 8. Příklady označení středisek VAS Zdroj: Interní HOPI

4.8.1.2 Dopravní nákladová střediska

Původní nákladová střediska dopravy jsou navrženy k rozdělení z pohledu činností a odpovědností na oblasti uvedené v tabulce 9:

typ střediska		druh činnosti	
T	transport	T	transport
		A	administration
		M	maintenance

Tabulka 9. Kombinace značení středisek dopravy (Zdroj: Interní HOPI)

Tabulka 10 popisuje možnosti označení logistických středisek.

číslo NS	Název NS
2410TA13	Admin Doprava
2410TA12	Společné náklady Doprava
2410TA14	Plánovací dispečink
2410TA15	Operativní dispečink
2410TM16	Správa vozového parku
2410TT17	Nákladní doprava

Tabulka 10. Příklady značení středisek dopravy (Zdroj: Interní HOPI)

4.8.1.3 Obslužná nákladová střediska

Typ nákladových středisek „S“ – Support je zvláštní typ střediska, který se v případě HOPI s.r.o. převážně skládá z pozemků, budov, sdílených technologických celků jako jsou mrazicí a chladicí technologie. Důvodem vytvoření odděleného NS je zamezení průměrování nákladů, lepší sledovatelnost nákladově významných komplexů.

U obslužných NS mohou vzniknout kombinace uvedené v tabulce 11:

typ střediska		druh činnosti	
S	Support	F	facility management
		O	other

Tabulka 11. Kombinace značení pomocných středisek (Zdroj: Interní HOPI)

Tabulka 12 popisuje možnosti označení logistických středisek.

číslo NS	Název NS
2410SO04	Úsek Personalistika
2412SO01	Areál Jažlovice
2412SO03	Budova buňkoviště Jažlovice H1
2412SO04	Budova buňkoviště Jažlovice H3
2412SO05	Budova Jažlovice H1
2412SO06	Budova kanceláře Makro Jažlovice
2412SO14	Přirážka CHLADTECH Jažlovice H1 - nová
2412SO15	Přirážka MRAZTECH Jažlovice H1 +

Tabulka 12. Příklady značení pomocných středisek (Zdroj: Interní HOPI)

Součástí obslužných nákladových středisek je také Personalistika. Důvodem pro zařazení do této skupiny (a ne do Správní režie) je způsob alokace nákladů. Personalistika je alokována přímou metodou přes počty zaměstnanců jednotlivých nákladových středisek (se zohledněním náročnosti evidence kmenových a agenturních pracovníků). Podobným

příkladem je nákladové středisko Informatika, které je také typu Support a alokuje se přímo na provozy pomocí vztažné veličiny SAP / IT user.

4.8.1.4 Správní nákladová střediska

U správních nákladových středisek je pouze jedna kombinace typu střediska a druhu činnosti uvedená v tabulce 13:

typ střediska		druh činnosti	
A	administration	O	other

Tabulka 13. Kombinace značení administrativních středisek (Zdroj: Interní HOPI)

Součástí správní režie HOPI jsou Nákladová střediska uvedená v tabulce 14:

číslo NS	Název NS
2410AO01	Úsek GŘ; interní audit a procesy
2410AO03	Úsek Obchod
2410AO02	Úsek Ekonomika
2410AO05	Úsek Technika
2410AO07	Finanční náklady
2410AO06	Úsek Informatika
2410AO23	Admin Maržová partneři
2410AO24	Admin VAS ČR

Tabulka 14. Příklady značení administrativních středisek (Zdroj: Interní HOPI)

4.8.1.5 Profit centra

Profitcentra (PFC) jsou typem zvláštního střediska, která jsou řízena na základě maximalizace zisku. Objekty PFC jsou v SAP zpravidla agregačními a nadřazenými prvky k ostatním čistě nákladovým objektům jako jsou nákladová střediska, případně nákladově-výnosovým objektům typu interní zakázka / SPP prvek. PFC primárně slouží k zachycení výnosů a ostatní podřízené nákladové struktury se k vlastnímu PFC přiřazují tak, aby mohlo na tomto objektu dojít k vlastnímu vyhodnocení hospodářského výsledku za danou oblast.

Jednotlivá PFC jsou následně skládána do skupinových PFC. Skupinová PFC jsou tvořena tak, aby odpovídala v první úrovni agregaci „budova“ a v druhé úrovni agregaci „DC“ a v třetí úrovni agregaci „firma“. Tato strukturalizace PFC je standardním nástrojem a nastavením podle metodiky SAP řízení. Složení čísla PFC je naznačeno v tabulce 15.

NS		PFC	PFC1	PFC2	PFC3
2415LW15	Sklad XD Prostějov	P2415LW15	P24151	P2415	P24
2415LA15	Admin XD Makro Prostějov	P2415LW15	P24151	P2415	P24

Tabulka 15. Příklady označení profitcenter (Zdroj: Interní HOPI)

Paralelně s „organizačním“ uspořádáním skupinových PFC lze vytvořit i oddělené „odpovědnostní“ uspořádání skupinových PFC. V této hierarchii budou vytvořeny skupiny PFC na míru odpovědnostním modelům konkrétních manažerů HOPI s.r.o..

4.8.1.6 Zakázky

Vytvoření správných přístupových bodů k datům vyžaduje jednoznačné definování nositelů nákladů vzhledem k předmětu podnikání společnosti HOPI. Je třeba vytvořit takové skupiny nositelů nákladů (zakázky), které mají homogenní strukturu a umožňují sledování nákladů na úrovni logistických, dopravních a ostatních výkonů.

Nositelé nákladů v podmínkách HOPI jsou definovány jako poskytované logistické, dopravní, výrobní (VAS) a ostatní služby (CSO, obchod). V případě VAS a obchodního zboží odpovídá zakázka konkrétnímu ID produktu. Na úrovni CSO odpovídá zakázka typům činností souvisejících se skladem a jeho administrativou, jako je řízení toku obalového materiálu (např. palety, přepravky, bedny) a logistických dokladů (např. dodací listy DL / ložné listy LLRP).

Vlastní číslo zakázky je tvořeno kombinací jednomístných numerických kódů, které přímo v čísle zakázky dávají zakázce konkrétní význam.

OBLAST			LOGISTICKÁ SLUŽBA			TEPLOTNÍ REŽIM			PRODUKTOVÁ SKUPINA			(TYP DOPRAVY)		
1	W	Warehouse	1	CWH	Central WareHouse	1	D	Dry	1	V	Vegetable	1	DIS	DIStribution
2	V	VAS	2	BBX	Break Bulk Xdocking	2	C	Chilled	2	M	Meat	2	PCK	PiCKup
3	T	Transport	3	PAX	Pre Allocation Xdocking	3	F	Frozen	3	F	Fish	3	SPN	SPeditioN
4	C	CSO - central obaly	4	ESH	ESHop	4	---		4	I	Interhopi	4	BHL	BackHauL
5	---		5	CON	CONops	5	---		5	---		5	EJY	Empty JourneY
6	---		6	UFR	UltraFResh	6	---		6	---		6	IJY	Internal JourneY
7	---		7	---		7	---		7	---		7	UPE	UnPaid Empties
8	---		8	ADM	ADMinistration	8	---		8	---		8	---	
9	O	Other	9	OTH	OTHer	9	O	Other	9	O	Other	9	OTH	OTHer
			TYP OBALU											
			1	EURA	EURO pallet A									
			2	EURB	EURO pallet B									
			3	EURC	EURO pallet C									
			4	PLAS	PLAStic									
			5	LATH	LATH									
			6	NOST	NONSTandard									
			7	BOX	BOX									
			8	ADM	ADMinistration									
			9	LIQ	LIQuidation									

Tabulka 16. Číselník zakázek (Zdroj: Interní HOPI)

Z výše uvedené tabulky 16 jsou patrné možnosti sestavení čísla zakázky. Metodika číslování zakázek je navržena tak, aby umožňovala zohlednění případného rozšíření portfolia služeb. Pro snadnější zavedení zakázek do primárního systému je volen číselný kód zakázek. Je však možné používat i písmenné označení zakázky.

4.8.1.7 Zakázky logistiky

Zakázky logistiky jsou dány kombinací logistické služby v konkrétním teplotním režimu pro konkrétní produktovou skupinu. Číselník zakázek logistiky je uveden v tabulce 17.

OBLAST			LOGISTICKÁ SLUŽBA			TEPLOTNÍ REŽIM			PRODUKTOVÁ SKUPINA		
1	W	Warehouse	1	CWH	Central WareHouse	1	D	Dry	1	V	Vegetable
			2	BBX	Break Bulk Xdocking	2	C	Chilled	2	M	Meat
			3	PAX	Pre Allocation Xdocking	3	F	Frozen	3	F	Fish
									4	I	Interhopi
									9	O	Other

Tabulka 17. Zakázky logistiky (Zdroj: Interní HOPI)

Příkladem zakázky logistiky může být: 1232, jedná se o oblast skladu (1), službu skladování (1), v režimu mražený sklad (3), o skupinu zboží maso (2).

4.8.1.8 Zakázky dopravy

Zakázky dopravy jsou tvořeny obdobným způsobem jako zakázky logistiky. Jsou navíc doplněny o druh dopravy, která se váže ke konkrétní logistické službě. Důvodem je skutečnost, že podmínky přepravy navazují na vlastnosti předcházející logistické služby. Doprava obsahuje i další specifické zakázky, spojené s předmětem činnosti dopravy, které již přímo nesouvisí s logistickou službou (např. spedice, režijní jízdy apod.). Číselník zakázek dopravy je uveden v tabulce 18

OBLAST			LOGISTICKÁ SLUŽBA			TEPLOTNÍ REŽIM			PRODUKTOVÁ SKUPINA			(TYP DOPRAVY)		
3	T	Transport	1	CWH	Central WareHouse	1	D	Dry	1	V	Vegetable	1	DIS	DIStribution
			2	BBX	Break Bulk Xdocking	2	C	Chilled	2	M	Meat	2	PCK	PiCKup
			3	PAX	Pre Allocation Xdocking	3	F	Frozen	3	F	Fish	3	SPN	SPeditioN
			9	OTH	OTHer	9	O	Other	4	I	Interhopi	4	BHL	BackHauL
									9	O	Other	5	EJY	Empty JourneY
												6	IJY	Internal JourneY
												7	UPE	UnPaid Empties
												8	---	
												9	OTH	OTHer

Tabulka 18. Zakázky dopravy (Zdroj: Interní HOPI)

Příklad kombinace vztahu zakázky logistické služby a zakázky dopravy je uveden v tabulce 19.

Logistická zakázka			Zakázka dopravy		
1139	W-CWH-F-O	Warehouse Central Warehouse Frozen Other	31391	T-CWH-F-O-DIS	Transport Central Warehouse Frozen Other DIStribution
1114	W-CWH-D-I	Warehouse Central Warehouse Dry Interhopi	31141	T-CWH-D-I-DIS	Transport Central Warehouse Dry Interhopi DIStribution
1221	W-BBX-C-V	Warehouse Break Bulk Xdocking Chilled Vegetable	32211	T-BBX-C-V-DIS	Transport Break Bulk Xdocking Chilled Vegetable DIStribution

Tabulka 19. Kombinace zakázek logistiky a dopravy (Zdroj: Interní HOPI)

Návaznost zakázek logistiky a dopravy je patrná z tabulky 19. Zakázka dopravy ze zakázky logistiky vznikne nahrazením prvního čísla 1 číslem 3 a přidáním pátého čísla, které reprezentuje typ dopravní služby.

4.8.1.9 Zakázky VAS

Číslování zůstává nezměněno (např. artikly zboží u logistických zákazníků fungujících v režimu nákup/prodej). Důvodem je provázanost na značení dohodnuté se zákazníkem. U artiklů budou využity vlastnosti v kmenovém záznamu např. pro identifikaci teplotního režimu skladu, přes který je zboží procesováno.

Produkt je permanentní - má trvalé katalogové číslo a definovaný technologický postup / výkonovou normu (u výrobních a balících operací pro zákazníky divize VAS).

Pro sledování VAS budou založeny zakázky v následujícím rozsahu uvedeném v tabulce 20.

OBLAST			LOGISTICKÁ SLUŽBA		TEPLOTNÍ REŽIM		PRODUKTOVÁ SKUPINA	
2	V	VAS	5	CON CONops	1	D Dry	1	V Vegetable
			6	UFR UltraFResh	2	C Chilled	2	M Meat
					3	F Frozen	3	F Fish
							9	O Other

Tabulka 20. Zakázky VAS (Zdroj: Interní HOPI)

Příkladem zakázky VAS může být: 2622, jedná se o oblast VAS (2), službu Ultra Fresh (6), v režimu chlazený sklad (2), o skupinu zboží maso (2).

4.8.1.10 Zakázky paletového hospodářství

Zakázky paletového hospodářství pokrývají dvě základní oblasti. Typy palet reprezentují oblast činnosti paletového hospodářství a zároveň je založena zvláštní zakázka pro

administrativu paletového hospodářství. Zakázky podpory paletového hospodářství zahrnují manipulace prázdných palet/obalů v areálech DC a základní operace třídění a oprav palet. Zakázka administrativy pokrývá aktivity jako je zpracování obalových sald, apod. Tabulka 21 obsahuje číselník zakázek střediska CSO.

OBLAST			TYP OBALU		
4	C	CSO - central obaly	1	EUR A	EUro pallet A
			2	EUR B	EUro pallet B
			3	EUR C	EUro pallet C
			4	PLAS	PLAStic
			5	LATH	LATH
			6	NOST	NOOnSTandard
			7	BOX	BOX
			8	ADM	ADMInistration
			9	LIQ	LIQuidation

Tabulka 21. Zakázky CSO (Zdroj: Interní HOPI)

U zakázek typu CSO se neuvažuje teplotní režim ani typ zboží, neboť to pro tento typ zakázek nemá smysl. Bylo by nesmyslné evidovat, jaký typ zboží byl pomocí daného přepravního obalu dopravován.

4.8.2 Rozdíl oproti staré struktuře

Hlavním rozdílem oproti staré struktuře je zavedení účtování na zakázky, které umožňuje přesnější sledování spotřeby zdrojů v podniku a zároveň umožňuje přehlednější zachycení výnosů z výkonů a to nejen dle zákazníků, jak to umožňovala stará struktura, ale i dle poskytovaných služeb. Kromě lepších zobrazovacích možností usnadňuje nová ekonomická struktura pracovníkům controllingu samotnou controllingovou závěrku, což je pravidelné měsíční vnitropodnikové přeúčtování, ke kterému dochází po účetní závěrce, tedy v době kdy je účetní období uzavřeno a nemělo by docházet ke změnám v nákladech i výnosech. Nová ekonomická struktura směřuje k zavedení výkonového účetnictví prostřednictvím ABC kalkulace. Toto usnadní ocenění služeb a výkonů podniku a umožní zavedení automatizované fakturace.

4.9 Alokace nákladů a rozvrhová základna

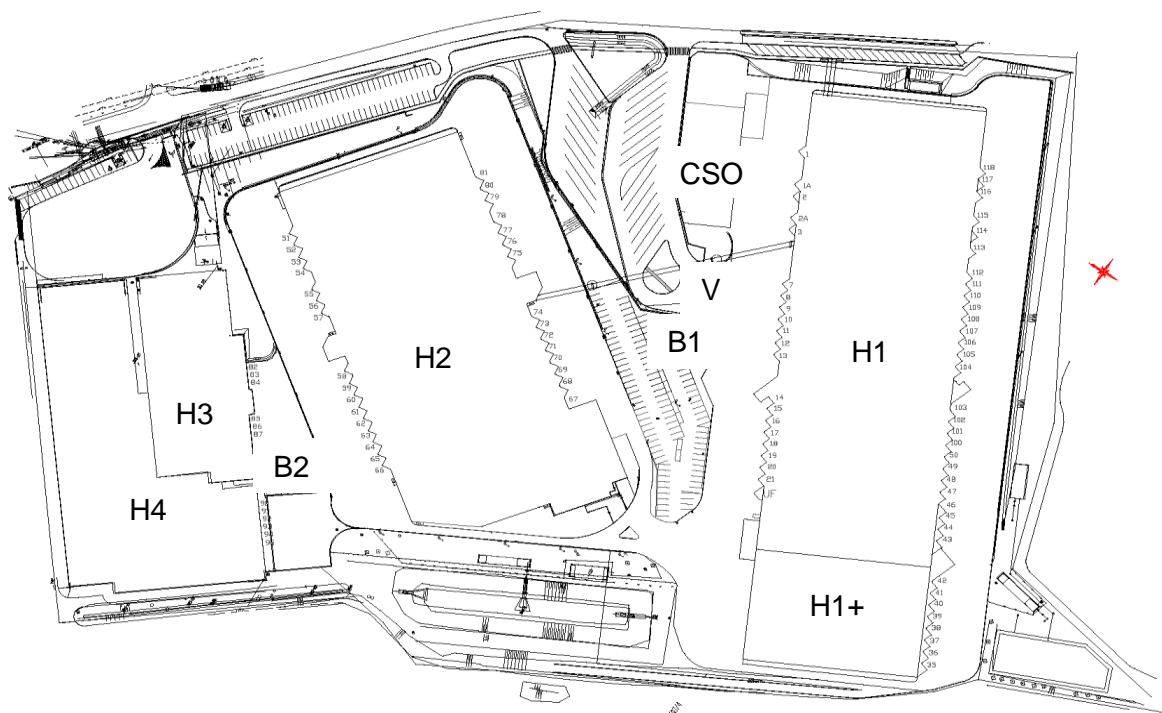
Tato kapitola přiblíží, jakým způsobem budou ve společnosti alokované náklady a jaké nástroje k tomu budou použity.

Vnitropodnikové účetnictví musí plně respektovat charakter logistického procesu a vazby mezi obslužnými a hlavními produkčními středisky. V rámci vnitropodnikového zúčtování nákladů dochází k přeúčtování nákladů obslužných nákladových středisek na hlavní výkonová střediska na základě vztažných veličin evidovaných na úrovni jednotlivých nákladových středisek.

Ve společnosti HOPI je nastaven systém vnitropodnikového účetnictví – tzn. je využíván paralelní okruh účtové třídy 8. SAP CO pracuje s interním účtováním na účtech tř. 8 a 9. Tyto účty umožňují interní přeúčtování mezi středisky nebo zakázkami bez dopadu do Hlavní Knihy.

Pro co nejpřesnější alokaci a rozpuštění nákladů na správu a režii byla zvolena metoda ABC. Jak bylo popsáno v kapitole 3.9.3 věnované této metodě, je nutné nejprve co nejpřesněji zmapovat podnikové procesy a jimi využívané technologie. Příkladem mohou být náklady spojené s provozem areálu, který využívají všechna střediska podniku. Pokud bychom vzali všechny tyto náklady a rozpustili je rovnoměrně mezi jednotlivá střediska, dopustili bychom se chyby a zatížili bychom některá střediska náklady, které nesouvisí s jejich provozem, a tím bychom zkreslili jejich hospodářský výsledek, který by nerefletoval výkony těchto středisek. Metoda ABC kalkulace byla vybrána právě díky svému zaměření na výkony vykonávané podnikem. Podnik se v budoucnu chce orientovat právě na výkonové účetnictví.

Toto lze ilustrovat na příkladu střediska v Jažlovicích. Nejlépe je tento princip vidět na hale H1 (viz obr. 23)



Obrázek 22. Plánek areálu Jažlovice (Zdroj: Interní HOPI)

Legenda: H1 – hala H1 zahrnuje administrativní prostory, dále suchý a chlazený sklad a prostory provozů VAS – Ultra Fresh

H2 – hala H2 zahrnuje administrativní prostory, dále suchý a chlazený sklad a prostory provozů VAS – Co-packing

H3/H4 + H1+ – haly zahrnují prostory mražených skladů, hala H1+ je fyzicky součástí haly H1, ale procesně a organizačně spadá pod „mražený provoz“. Hala H4 je rozšíření haly H3, hala H3 zahrnuje i administrativní prostory.

CSO – otevřený zastřešený prostor skladu obalů, administrativa tohoto provozu se nachází na buňkovišti 1

B1 a B2 – buňkoviště 1 administrativní prostory dopravy a CSO, buňkoviště 2 je sociální zázemí pro pracovníky skladu.

V – prostor vrátnice

Hala H1 byla postavena jako suchý a chlazený sklad a později byla provedena přístavba skladu mraženého zboží H1+. Provoz skladu mraženého zboží je velmi energeticky náročný a znamená pro podnik vysokou počáteční investici. Rozpuštění nákladů na energii a odpisy mrazících technologií na všechny provozy H1 by znamenalo neúměrné nákladové zatížení provozů suchého a chlazeného skladu. Pokud bychom tyto zmíněné náklady vedli na nákladové středisko budovy H1 (případně celého areálu), museli bychom zabezpečit alokaci a rozpuštění těchto nákladů tak, jak je jednotlivé provozy čerpají.

Pro správnou alokaci je tedy nutné zajistit správné přiřazení nákladů k jejich původci a zajistit jejich rozpočítání. K tomu slouží takzvaná rozvrhová základna a statistické ukazatele. Statistické ukazatele jsou jednoznačně definovány a udržovány pracovníky controllingu. Rozvrhová základna je definována pro každé středisko na základě procesů uskutečňovaných střediskem.

4.9.1 Vztažná veličina

Vztažná veličina představuje jednotku výkonu nákladového střediska, na základě které se celkové náklady daného nákladového střediska přenášejí na jiná (odebírající) nákladová střediska nebo na produkty. Jako vztažná veličina jsou použity statistické ukazatele. Použité statistické ukazatele jsou uvedeny v následující tabulce 22.

Kód	Jednotka	Popis
CASEXT	HOD	Čas - Externí stazky (poměrná doba) TR
CASINT	HOD	Čas - Interní stazky (poměrná doba) TR
CASUPR	HOD	Čas - 3Int : 1Ext stz (poměrná doba) TR
ELECH1	%	Poměrový ukazatel elektřina
ELECT	%	Poměrový ukazatel elektřina
EXDKAL	CZK	Externí doprava (kalkulační) TR
EXPKAR	KAR	Expedovaný karton
EXPPAL	PAL	Expedované palety
ITUSER	KS	IT user

KM_EXT	KM	Kilometr - Externí stazky (poměrný) TR
KM_INT	KM	Kilometr - Interní stazky (poměrný) TR
M2	M2	plocha m2
M2_H1	M2	plocha m2 budova H1
M2_H1C	M2	plocha m2 budova H2 chladírna
M2_H1F	M2	plocha m2 budova H1+
M2_H2	M2	plocha m2 budova H2
M2_KOF	M2	plocha m2 s koeficientem Sch/Chl/Mr
MANPAL	PAL	Manipulované palety
MYTKAL	CZK	Mýtné - Interní stazky (kalkulační) TR
MZDKAL	CZK	Mzda - Interní stazky (kalkulační) TR
PALCSO	PAL	Paleta - celková (přepravená) CSO
PALEXT	PAL	Paleta - Externí stazky (přepravená) TR
PALINT	PAL	Paleta - Interní stazky (přepravená) TR
PERS1	OS	Celkový počet zaměstnanců na NS
PERSAG	KS	Celkový počet agenturních zaměstnanců
PERSAR	OS	Celkový počet zaměstnanců na Areálech
PERSBU	OS	Celkový počet zaměstnanců na Buňkovišti
PERSH1	OS	Celkový počet zaměstnanců na H1
PERSH2	OS	Celkový počet zaměstnanců na H2
PREKAR	KAR	Přepočtený karton
PREPAL	PAL	Přepočtené palety
VAS_KG	KG	VAS Kilogramy (VAR N)

Tabulka 22. Přehled statistických ukazatelů (Zdroj: Interní HOPI)

4.9.2 Pravidla alokace nákladů

Postup alokace nákladů a definice odpovídajících vztažných veličin z nově definovaných obslužných středisek je uveden v následujících kapitolách.

4.9.2.1 Údržba

Údržba je ve společnosti HOPI s.r.o. zajišťována především externími výkony. Náklady spojené s externí údržbou jsou účtovány na vrub nákladového střediska, pro které byla externí údržba objednána. V případě, že fakturovaná služba souvisí s více nákladovými středisky, dojde k rozpisu fakturované hodnoty pomocí rozvržení nákladů v SAP CO a k zúčtování na vrub daných nákladových středisek.

Interní údržba v rámci HOPI s.r.o. je reprezentována třemi pracovníky, kteří především plní roli zadavatele a kontroly externí údržby. S ohledem na dříve uvedené vyplývá, že i spotřeba nákladů na údržbářský materiál je nízká a pokud dochází k nějaké spotřebě údržbářského materiálu, jsou tyto náklady zúčtovány na vrub nákladového střediska, kde byla oprava provedena.

DOPORUČENÍ: S ohledem na výše uvedené nebude interní údržba přímo vstupovat do vnitropodnikového účetnictví. Mzdové náklady pracovníků údržby budou rozpuštěny na hlavní produkční střediska prostřednictvím vztažné veličiny na úrovni střediska Areál. Do budoucna je vhodné nasadit objednávkový systém.

V případě nárůstu objemu interní údržby je vhodné založit samostatné nákladové středisko údržby a také založit sklad údržbářského materiálu. V rámci střediska údržby by bylo nutné zajistit sledování výkonů (hodin) pro střediska, která si objednala údržbářský výkon. Výdej materiálu na údržbu ze skladu údržby by probíhal k tíži středisek, které si službu objednalo.

4.9.2.2 Energie

V kapitole Energie je řešena celá množina nákladů zahrnující vodu (pitnou, užitkovou, odpadní), elektrickou energii, plyn, tepelnou energii a páru. Náklady související s energiemi se podle způsobu účtování do nákladů dělí do dvou skupin:

- příchozí faktury za energie se rozpočítávají přímo na nákladová střediska v případě, že na těchto střediscích je možno provést odečet;
- v případě, že daná energie není na nákladovém středisku měřena, je příchozí faktura zaúčtována na nákladové středisko budovy / areálu podle toho kde je zařízení pro odečet umístěno a následně bude tato energie rozalokována podle nejvhodnějších vztažných veličin dle povah zařízení / procesů, které tuto energii spotřebovávají.

Náklady na energie účtovaných na střediska budov / areálů budou alokovány na jednotlivá nákladová střediska, která daný typ energie spotřebovala, prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví v SAP CO. Rozdělení nákladů bude provedeno na základě definované matice vazeb a vztažných veličin. V níže uvedené tabulce je uveden přehled jednotlivých typů energií spolu s uvedením místa jejich primárního účtování a vztažnou veličinou.

DOPORUČENÍ: Nadále zachovat adresný rozpad jednotlivých typů energií na hlavní produkční, správní a podpůrná střediska. Alokaci režijních nákladů spojených s energiemi řešit prostřednictvím vnitropodnikového zúčtování na úrovni středisek budov, či areálů.

4.9.2.3 Areál / budovy

S ohledem na skutečnost, že na střediska areálů a budov jsou účtovány ve většině případů objemově významné nehomogenní náklady, je vhodné, aby v rámci vnitropodnikového účetnictví byla alokace těchto typů nákladů realizována prostřednictvím kombinace parametrů středisko / účet / vztažná veličina. U nákladů, které jsou homogenní

k výkonu střediska areálu / budovy, bude v rámci vnitropodnikového zúctování nastaveno pravidlo, které zabezpečí výpočet salda zbývajících výnosů a nákladů střediska a jejich alokace na přijímající střediska prostřednictvím vztažné veličiny m^2 , tj. zúctování těchto nákladů bude jedním řádkem účetního zápisu (kombinace parametrů středisko / vztažná veličina).

DOPORUČENÍ: V rámci implementace vyspecifikovat nehomogenní bloky nákladů na úrovni středisek areálů / budov. Definovat pro ně samostatnou matici vazeb a odpovídající vztažné veličiny (rozvrhové základny). Homogenní bloky výnosů (z vedlejších činností) a nákladů středisek areál, či nákladů budov, alokovat na základě vztažné veličiny m^2 .

4.9.2.4 IT

IT na úrovni HOPI Holdingu a.s. má svůj samostatný sazebník výkonů stanovený metodikou "Transferových cen". Na jeho základě dochází k pravidelnému měsíčnímu zúctování režijních IT nákladů za služby údržby HW/SW na střediska spotřebovávající výkony IT (ERP IS SAP, docházkový systém ID Ware, personální software Target, Intranet, e-mailový Microsoft Exchange server, počítače, tiskárny, čtečky, apod.). V případě, že IT realizuje specifické úpravy pro konkrétní nákladové středisko (sklad), či zákazníka, jsou tyto náklady za interní/externí IT-SAP vývoj evidovány a pomocí sazebníku a transferových cen adresně alokovány na vrub daného nákladového střediska, či zákazníka. Tyto náklady jsou pořízeny do nehmotného majetku dceřiné společnosti jako technické zhodnocení softwaru SAP a následně 36 měsíců odepisovány. Pro jednoznačnou alokaci společných nákladů na IT bylo v rámci HOPI ČR zřízeno nákladové středisko Úsek Informatika, jeho náklady budou rozpouštěny na základě vztažné veličiny počet SAP uživatelů / IT uživatelů.

DOPORUČENÍ: Nadále zachovat adresný rozpad nákladů úseku IT na střediska spotřebovávající jeho výkony. Společné náklady na informační technologie v rámci HOPI s.r.o. budou alokovány na základě vztažné veličiny počet SAP uživatelů / IT uživatelů.

4.9.2.5 Personalistika

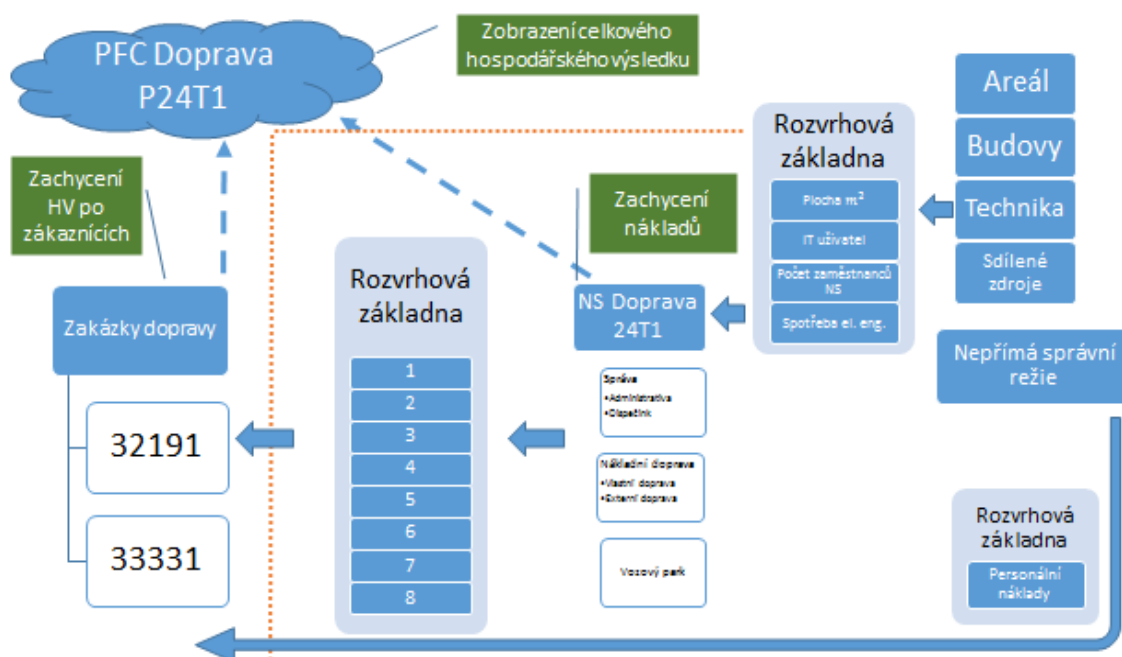
Náklady spojené s oblastí personalistiky nejsou součástí vnitropodnikového zúctování a vstupují do modelu vyhodnocování hospodářského výsledku zákazníků formou přírážky správních nákladů.

Personální agenda je svou povahou obslužnou činností zabezpečující pro všechny střediska dostatečný počet a kvalitu lidských zdrojů. Z tohoto důvodu je možné doporučit zahrnout oblast personalistiky do vnitropodnikového zúctování. Jako vztažná veličina se v této oblasti používá počet vlastních a agenturních pracovníků, nebo hodnota mzdových nákladů, včetně účtů, na které probíhá zúctování nákladů na agenturní pracovníky.

DOPORUČENÍ: Zahnout střediska personalistiky do vnitropodnikového zúčtování a jeho náklady alokovat na základě vztažné veličiny skutečný počet pracovníků - FTE⁵⁷ (včetně agenturních), nebo na základě objemu vyplacených mzdových nákladů, včetně nákladů na agenturní pracovníky. Zde je nutno ještě zvážit poměr / váhu mezi kmenovým a agenturními pracovníky, protože z hlediska personalistiky je nepoměrně větší práce s obsluhou kmenových zaměstnanců.

4.9.2.6 Příklady zúčtování středisek

Jako příklady zúčtování na střediscích byly vybrány střediska dopravy a mraženého skladu. Na schématu je patrné jakým způsobem na střediska propadávají společné náklady areálu a nepřímé reжіe. Jsou naznačeny využitě rozvrhové základny, z kterých je patrné, jakým způsobem probíhá zúčtování jak z pomocných středisek, tak zúčtování na zakázky a následné zobrazení hospodářského výsledku na profitcentru. Ze schémat je také patrné, že rozvrhové základny pro zúčtování sekundárních nákladů ze středisek na zakázky odpovídají výkonům prováděným na střediscích. Tyto schémata jsou znázorněna na obrázcích 22 a 23.



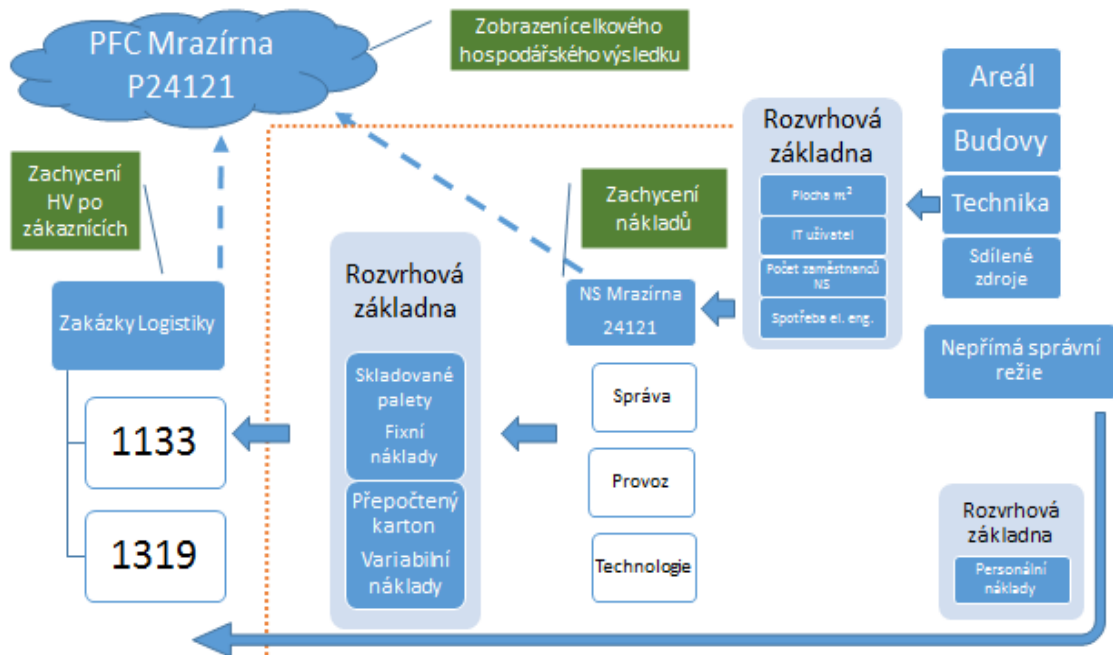
Obrázek 23. Schéma zúčtování profitcentra dopravy (Zdroj: Vlastní úprava)

Legenda:

- 1 Personální náklady na správu
- 2 Doba stazky – pro rozdělení admin N
- 3 Kalkulované mzdy – mzdové náklady dopravy

⁵⁷ Full-time equivalent - ekvivalent zaměstnance na plný pracovní úvazek.

- 4 Poměrné kilometry – Ostatní náklady dopravy
- 5 Kalkulované mýtné
- 6 Poměrné kilometry – pro variabilní náklady dopravy
- 7 Doba stazky – pro fixní náklady dopravy
- 8 Kalkulovaná doprava externí – náklady cizí dopravy
- Stazka – záznam o provozu vozidla (uskutečněné jízdy, najeté km, spotřeba pohonných hmot, převezené objemy)



Obrázek 24. Schéma zúčtování profitcentra mrazírny (Zdroj: Vlastní úprava)

4.10 Vazba manažerského účetnictví na kalkulační systém

Navrhované změny ekonomické struktury a vnitropodnikového zúčtování vedou k zavedení kalkulačního systému na bázi ABC kalkulace. V současné době není možné systém kalkulací plně zavést, neboť nejsou nastaveny mechanismy ocenění procesů. Aby bylo možné systém zavést, je nutné provést revizi procesů a jejich norem. Procesy musí být jednoznačně definovány a zavedeny do systému. V současné době nejsou procesy a normy jednotně stanoveny napříč celou společností, jednotlivá střediska si vedou vlastní agendu procesů a vlastní údržbu norem. Toto není zcela transparentní a není tedy možné zavést jednotný kalkulační systém. Tento problém je způsoben roztržitostí vývoje primárního systému, který probíhá pro jednotlivá střediska na základě jejich požadavků a není nijak koncepčně ukotven.

4.11 Postavení controllingu v řízení HOPI Holding

Smyslem této kapitoly je popsat postavení controllingového oddělení ve společnosti HOPI Holding a navrhnout případné změny v organizačním začlenění tohoto oddělení a vnitřního uspořádání oddělení controllingu.

V současné době je zvoleno průřezové začlenění controllingového oddělení do organizační struktury společnosti. Pozice controllerů jsou rozdělené na finanční controllery a provozní controllery, tyto pozice jsou blíže přiblíženy v následující podkapitole. Jednotliví controlleři organizačně spadají do oddělení controllingu, které má svého vedoucího, jsou však podřízeni ředitelům dceřiných společností. Kromě oddělení controllingu ještě ve společnosti fungují controlleři na jednotlivých střediscích, kteří jsou štábně začlenění a odpovídají vedoucím jednotlivých středisek. To je dáno tím, že donedávna fungovala jednotlivá střediska poměrně nezávisle na sobě. Doporučením v tomto ohledu je začlenit tyto oddělené controllery do controllingového oddělení. Vzhledem k volbě průřezového začlenění controllingového oddělení se tato změna jeví jako kosmetická. Touto změnou se však dosáhne větší transparentnosti procesů ve společnosti. Dojde ke sjednocení metodik a postupů používaných v rámci controllingu ve společnosti HOPI s.r.o. a zároveň se údržba datové základny a vnitřní procesy dostanou pod dohled controllingového oddělení.

Nově se také počítá se zavedením obchodního controllingu a pozice obchodního controllera do společnosti. To souvisí se změnou vnitropodnikových procesů a změnou procesů samotného obchodního oddělení. V současnosti je obchodné oddělení v HOPI s.r.o. zaměřeno zejména na udržování vztahů s klienty společnosti. Nově by se ale mělo více podílet na plánování procesů a mělo by být více odpovědné za objemy zpracované společností a to především v oblasti forecastingu hmoty.

4.11.1 Vymezení styčných ploch provozního a finančního controllingu a jejich postavení ve struktuře HOPI Holding.

Ve společnosti HOPI s.r.o. jsou v současnosti zavedeny dvě roviny controllingu, finanční, provozní a počítá se se zavedením obchodního controllingu. Úkolem provozního controllera je znát parametry a procesy přidělených provozů a poskytovat podporu přímému řízení provozů, podílet se na plánování provozních procesů a zejména udržovat normy a sledovat jejich plnění. K dalším úkolům patří interpretace finančních ukazatelů přímo souvisejících s provozem neboť právě to co se děje na provozech přímo ovlivňuje jejich finanční výsledky.

Úkolem finančního controllera je sestavování a údržba jednotnosti metodik v rámci holdingu a skládání finančních údajů z provozů do ucelených reportů pro vedení podniku. Dále sestavování kalkulací a tvorba analýz v závislosti na požadavcích managementu.

Styčnou plochou provozního a finančního controllingu je právě interpretace finančních údajů v souvislosti s nefinančními (provozními) údaji. Při kontrole plánu se vedení firmy bude ptát na finanční odchylky a jejich vysvětlení se postupnou analýzou dá nalézt právě ve změnách nefinančních ukazatelů, jenž podléhají dohledu provozních controllerů.

Finanční controlling má za úkol:

- sledovat celkové hospodaření společnosti,
- sestavovat finanční plán společnosti a jednotlivých středisek,
- zpracování pravidelné controllingové závěrky⁵⁸,
- reporting výsledků hospodaření středisek a celé společnosti,
- údržbu ekonomické struktury a struktury vnitropodnikové v informačním systému
- informační podporu managementu
- analýzy dle požadavků managementu

Mezi úkoly provozního controllingu patří:

- sledování dodržování výkonových norem na jednotlivých střediscích
- sledování spotřeby zdrojů středisek a to i na denní bázi
- reporting provozních výsledků středisek
- definice a údržba podnikových KPI
- informační podporu managementu
- analýzy dle požadavků managementu

Hlavní úkoly obchodního controllingu jsou:

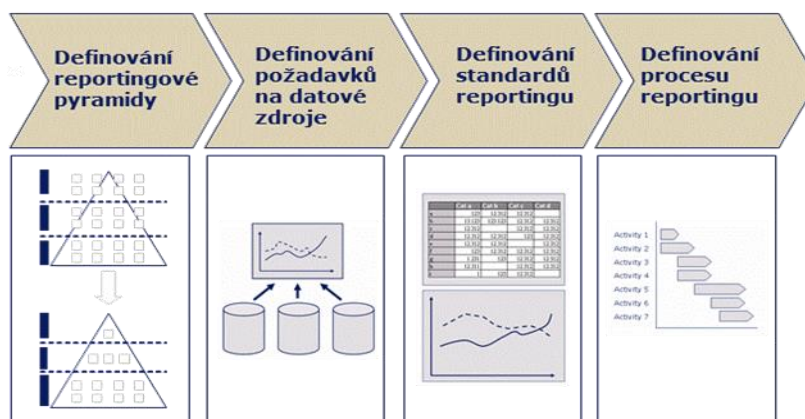
- sledování objemových ukazatelů
- sledování a hodnocení ukazatelů zákaznického servisu
- plánování a forecasting
- modelování obchodních případů
- analýzy trhu a obchodních případů
- informační podpora obchodního oddělení
- analýzy dle požadavků obchodního oddělení

Výše uvedené úkoly dávají přehled o oblastech zaměření jednotlivých pozic v rámci controllingového oddělení.

⁵⁸ Jedná se o vnitropodnikové zúčtování podle pravidel vnitropodnikového účetnictví.

4.12 Reporting v HOPI s.r.o.

V současné době v rámci společnosti HOPI reporting je realizován klasickými výstupními sestavami z jednotlivých modulů SAP, nebo exporty ze SAP do prostředí MS Excel, kde jsou data následně upravována do stavu požadovaných výstupů. V rámci HOPI s.r.o. existuje sada definovaných reportů, které jsou předkládány vedení společnosti v pravidelných termínech na měsíční bázi formou management „review meetingu“⁵⁹. Každé oddělení má k dispozici svoji sadu definovaných reportů, avšak napříč HOPI s.r.o. neexistují standardy reportingu jak z hlediska struktury reportů, používaných parametrů a jejich obsahové náplně, závazná pravidla popisující algoritmy výpočtu ukazatelů a v neposlední řadě i reportovacích procedur. Výše uvedený způsob zabezpečení reportingu znamená zvýšenou časovou náročnost jeho přípravy, vyšší potenciál vzniku chyb a v neposlední řadě i různorodé interpretace předkládaných výstupů. Na obrázku 24 je znázorněn obecný, v praxi ověřený, postup zavádění reportingu ve společnosti.



Obrázek 25. Proces tvorby reportingu (Zdroj: Interní HOPI)

Pro účely manažerského reportingu bude ve společnosti HOPI s.r.o. využíván SAP BO, který plně pokrývá požadovanou funkcionalitu požadavků kladeného ze strany vedení společnosti a také svou konfigurovatelností dokáže zpracovávat velký objem dat. Hlavním datovým zdrojem bude SAP BW, kde má společnost HOPI s.r.o. uloženou základní sadu provozně-ekonomických dat charakterizující provozní, finanční a obchodní procesy. V rámci zpracování manažerského reportingu dojde i k čerpání informací mimo SAP BW, přičemž přesná definice interakce bude až součástí fáze implementace daného okruhu reportingu. Pro vstupování dat ležících mimo standardní datový sklad SAP lze do budoucna využít ve společnosti HOPI s.r.o. široce používané SAP portály, případně zvážit

⁵⁹ Pravidelná porada managementu společnosti, kde je hodnocen výkon středisek a plnění stanoveného plánu. Dále jsou zde probírány problémové oblasti a dochází ke koordinaci dalšího postupu.

nasazení produktu MS Sharepoint firmy Microsoft, kde lze využít uživatelsky praktické funkce jako je „escalace“, „alerting“⁶⁰ a podobně.

Manažerský reporting bude zahrnovat následující typy oblastí reportingu:

- provozní controlling
- finanční controlling
- obchodní controlling

Výchozím podkladem pro definování jednotlivých reportů a struktury výkazů je připravená tabulka obsahující strukturu BSC ukazatelů za sklady, CSO, VAS a dopravu na úrovni jednotlivých úrovní řízení. Při samotné tvorbě jednotlivých typů reportingů bude nezbytné definovat vedle věcného obsahu jednotlivých reportů, výčet jednotlivých ukazatelů a způsob jejich výpočtu; návrh na doplnění a zpřesnění zdrojových dat.

Při implementaci manažerského reportingu bude nezbytné definovat proces jeho sestavení, který bude specifikovat požadované činnosti, odpovědnost a termíny související s dodržáním plánovaných termínů reportingu. Především se jedná o definování odpovědnosti za zaslání podkladů (dat), které se evidují mimo primární informační systém. Do procesu sestavení manažerského reportingu dále patří vytvoření přehledu všech existujících sestav s jasně definovanou odpovědností a termínem jejich generování. Nespornou výhodou je v tomto kroku implementovat i kontrolní mechanismy, které zabezpečí, že generované a následně rozesílané sestavy budou před odesláním zkontrolovány.

Klíčovým faktorem úspěchu bude postupná konsolidace datové základny související s doplněním chybějících parametrů (datových struktur) nezbytných pro výpočet definovaných KPIs. Dále pak aktualizací a zpřesnění metodiky nahrávání vstupních dat, která v současné době nejsou v odpovídající kvalitě a dostupnosti. Vstupní data nejsou stanovena jednotnou metodikou a často nedochází k jejich ověření, krom toho bývá pro jednotlivé provozy problematické dodávat požadovaná data na denní bázi. Pro eliminaci tohoto rizika budou připraveny přehledy požadavků na datovou základnu, kde budou přesně definované požadavky z pohledu metodiky jejich evidence, odpovědnosti za jejich zabezpečení, včetně harmonogramu jejich zavedení.

Při tvorbě manažerského reportingu a zobrazení sestav z hlediska uživatele budou sestavy zařazovány do reportingové pyramidy, která povede ke zpřehlednění používaných reportů z hlediska jejich zařazení do skupin a také úrovní reportingu.

⁶⁰ Tyto funkce umožňují pomocí systému upozornit nadřazené pracovníky.

Před spuštěním manažerského reportingu do rutinního provozu bude nezbytné jednoznačně definovat standardy manažerského reportingu jako je:

- definice přístupových práv
- možnosti kopírování globálních sestav
- zasahování do verifikovaných sestav
- zadávání a tvorba nových globálních sestav
- individuální tvorba uživatelských sestav
- pravidla adresného mailingu sestav.

Tabulka 23 obsahuje reportingovou mapu, která popisuje, v jaké struktuře se mají data na příslušné úrovni reportovat.

Oblast	Skupiny / typy reportů	Kód	Atributy reportu								
			Logistické zakázky	Skupina log. zakázek	Zákazníci	Skupiny zákazníků	Distribuční centra	Teritorium	Společnost	Úsek / nákl. středisko	Ostatní
Finance	Finanční analýza (komplexní report)	F1							X		
	Doba obrátky pohledávek	F2			X				X		
	Doba obrátky závazků	F3							X		
	Pracovní kapitál	F4							X		
	Manažerská výsledovka (se správou / bez správy)	F5					X	X	X	X	X
	Úvěrová angažovanost	F6							X		
	Rezervy	F7			X				X		
	Analýza režijních nákladů	F8					X	X	X	X	X
	Vnitropodnikové účetnictví	F9					X	X	X	X	
Provoz - doprava	Vytížení vozového parku	D1					X	X	X		X
	Hospodářský výsledek dispeřera	D2							X		X
	Hospodářský výsledek vozového parku	D3					X	X	X		X
	Hospodářský výsledek linek	D4					X	X	X		X
	Odhylka kalkulovaného a skutečného HV vozidel	D5							X		X
	Vyhodnocení prázdných kilometrů	D6							X		X
	Vyhodnocení typů dopravy	D7							X		X
	Dostupnost vozového parku / prostoje	D8					X		X		X
	Náklady na jednici výkonu (km, paleta, pal/km, údržba/km)	D9					X		X		X
	Benchmarking dopravy	D10					X		X		
Provoz - sklady	Využití skladu	S1			X	X	X	X	X	X	X
	Chyby v procesu (včasnost expedice, chyby, reklamace)	S2			X	X	X	X	X	X	X
	Zaměstnanci (nepřítomnost, zranění, fluktuace, úrazy)	S3					X		X	X	
	Včasná fakturace	S4			X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - vypikované kartony / celkem kartonů k pikování	S5	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - vyexpedované vozy / vozy celkem	S6	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - počet palet před / po plánu expedice	S7	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - 9999 v CRT	S8	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - včasná exp. / celkem k exp. za směnu	S9	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - UPMH	S10	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - skutečné hodiny / normované hodiny	S11	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Výkonnost - neplánovaná manipulace	S12	X	X			X	X	X	X	X
	Kvalita - míra poškození	S13	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Benchmarking skladů	S14	X	X			X	X	X	X	X
Provoz - VAS	Reklamace a spokojenost zákazníků	V1			X	X					
	Hospodářský výsledek provozu VAS	V2					X	X	X	X	
	Návratnost linek	V3								X	X
	Produktivita (plnění strojních a obslužných norem)	V4					X	X	X	X	
	Vytíženost linky	V5					X	X	X	X	
	Průchodnost linky	V6					X	X	X	X	
	Benchmarking VAS	V7					X	X	X	X	
Provoz - CSO	Ziskovost paletového hospodářství	C1						X	X	X	
	Reklamace zákazníků	C2			X	X					
	Vyhodnocení poškozených, opravených a nových palet	C3					X	X	X	X	X
	Krátkodobé CF z paletové pozice	C4							X		
	Dlouhodobé CF z paletové pozice	C5							X		
	Paletové saldo	C6			X				X		
	Paletová pozice v počtu fyzických palet	C7			X		X		X		X
	Třídění, míra poškození, opravy a vyřazování palet	C8			X		X		X	X	X
	Produktivita (manipulované palety / počet režistů)	C9					X		X	X	
Benchmarking CSO						X	X		X		
Obchod	Vyhodnocení rentability / KP logistických služeb	O1	X	X	X	X		X	X		
	Detailní kalkulace jednotlivých logistických služeb	O2	X	X	X	X		X	X		
	Vývoj tržeb a rentability logistických služeb	O3	X	X	X	X		X	X		
	Ocenění jednotlivých logistických procesů	O4								X	X
	Vyhodnocení rentability / KP produktů VAS	O5			X	X					X
	Hospodářský výsledek logistických služeb	O6	X	X	X	X	X	X	X	X	
	Přehledová sestava pro podporu cenotvorby	O7					X	X	X		X
	Benchmarking logistických služeb	O8	X	X	X	X	X	X	X		

Tabulka 23. Reportingová mapa (Zdroj: Interní HOPI)

Z důvodu velkého objemu zpracovávaných reportů by bylo vhodné zavést pozici reporting manažera, jehož úkolem by bylo spravovat strukturu reportů, jejich obsah, grafickou podobu i seznamy příjemců reportů.

4.13 Využití manažerského účetnictví k řízení HOPI s.r.o.

Obecně má manažerské účetnictví velmi široké využití pro řízení společnosti. Manažerské účetnictví umožňuje vyhodnocování procesů ve společnosti z různých úhlů pohledu. Základním předpokladem pro využití manažerského účetnictví je sběr dat a jejich údržba. Bez datové základny nemá smysl stavět systémy manažerského účetnictví, neboť nebudou mít co zpracovávat. Jaké subsystemy manažerského účetnictví a v jaké míře vždy záleží na rozhodnutí managementu společnosti. Například v malém podniku s jednoduchým provozem může být využito jen některých subsystemů manažerského účetnictví k podpoře plánování a kalkulací. Další subsystemy například pro vnitropodnikové účetnictví, nebo reporting mohou být pro daný podnik nadbytečné, záleží vždy na konkrétním podniku a jeho managementu a jeho požadavcích a potřebách.

Praktická část této práce se věnuje návrhu pro aplikaci jednotlivých subsystemů manažerského účetnictví. Jedná se o novou ekonomickou strukturu podniku, návrh změn ve vnitropodnikovém účetnictví, návrh změn v rámci využití controllingového oddělení a návrh změn v reportingu společnosti.

V podniku s holdingovou strukturou, do něhož HOPI s.r.o. patří, je zavádění systémů manažerského účetnictví odborníky v oboru doporučováno. Pomocí manažerského účetnictví lze vyhodnocovat nákladovost procesů, produktů, lze třídit náklady dle odpovědnosti a místa spotřeby. Data zpracovaná pomocí systémů manažerského účetnictví lze dále využít ke kalkulacím, k cenotvorbě, tvorbě rozpočtů a plánování. V HOPI s.r.o. se počítá se zavedením procesního a odpovědnostního řízení nákladů a ABC modelu kalkulací. Dalším významným krokem je zavádění systémů cenotvorby. Právě navrhované změny struktur manažerského účetnictví uvedené v této práci jsou prvním krokem k širšímu využití manažerského účetnictví v HOPI s.r.o..

5 Závěr

Cílem této diplomové práce je navrhnout změny vnitřních ekonomických struktur podniku, za účelem implementace nových struktur manažerského účetnictví a reportingu ve společnosti. Tyto změny se týkají ekonomické struktury podniku, vnitropodnikového zúčtování, controllingového oddělení a reportingu. Tento cíl se podařilo naplnit.

Metodou pohovorů byl zjištěn aktuální stav manažerského účetnictví a jeho subsystémů ve společnosti. Společnost využívá většinu subsystémů manažerského účetnictví, nejméně rozvinuté je využívání kalkulačních systémů. Největším problémem ve společnosti je absence jednotného metodického uchopení nástrojů manažerského účetnictví a nejednotnost jejich využívání. Zejména nevyužívání základních funkcionalit systému SAP vedlo k nekonzistencím v datové základně a zvýšilo pracnost procesů využívaných k zobrazení vnitropodnikových procesů. Právě aktualizace ekonomické struktury společnosti v systému SAP popisovaná v kapitolách 4.8 a 4.9, vede k využívání funkcionalit systému SAP v plné míře. Tyto změny povedou k obnovení vazeb mezi jednotlivými moduly systému SAP a k odstranění nekonzistencí v datové základně. Dojde ke snížení objemu dat exportovaných mimo primární systém za účelem jejich dalšího zpracování. V návaznosti na aktualizaci ekonomické struktury byly navrženy změny vnitropodnikového zúčtování. Tyto změny jsou popsány v kapitole 4.9. Změny vnitropodnikového zúčtování vycházejí z procesního modelu alokace nákladů. Rozvrhové základny pro jednotlivá střediska vycházejí z objemových ukazatelů procesů prováděných na příslušných střediscích. Kombinace výše uvedených změn má za cíl umožnit vícekriteriální pohled na strukturu nákladů a výnosů podniku a usnadnit tvorbu informačních podkladů pro management společnosti. Souběžně s výše uvedenými změnami je nutné provést revizi výkonových norem a normotvorného procesu, neboť se jedná o důležitý nástroj pro řízení a kvantifikaci výkonů prováděných podnikem.

Na změny ekonomické struktury a vnitropodnikového zúčtování by dále navazovalo plné zavedení kalkulační metody ABC, k tomuto kroku je právě nutné provedení revize výkonových norem. Dále by navazovalo vytvoření metodiky a systému ocenění jednotlivých úkonů prováděných společností. Tato změna by umožňovala zavedení tvorby fakturací pomocí primárního systému a byla by výchozím bodem pro zavedení vnitropodnikové fakturace, která by výrazně omezila rozsah vnitropodnikového zúčtování a vedla by ke zvýšení transparentnosti vnitropodnikových procesů, neboť by existoval přesný záznam o interních výkonech.

Návrhy na změny v organizaci controllingového oddělení, popsané v kapitole 4.11, vycházejí z konzultací s pracovníky a vedením controllingového oddělení, jsou spíše

doporučujícího charakteru, neboť organizace a funkce controllingového oddělení by měla vyhovovat zejména potřebám managementu společnosti. Nejpodstatnějším návrhem je zavedení obchodního controllingu, zejména z toho důvodu přenesení odpovědnosti za objemy zpracované podnikem na obchodní oddělení. Na tuto změnu by následně navazovala změna koncepce tvorby finančního plánu společnosti. Obchodní oddělení by připravovalo plánované objemy na plánované období a podle těchto dat by provozy plánovaly výkony a spotřebu zdrojů nutnou k provedení těchto výkonů.

Návrh na změny systému reportingu popsany v kapitole 4.12 vychází zejména z praktických poznatků a zkušeností pracovníků controllingového oddělení HOPI s.r.o.. Před zavedením reportingu je zcela klíčové provést konsolidaci datové základny. Je nutné definovat procesy ukládání, údržby a zejména zpracování dat. Jako vhodné se jeví i zavedení pozice reporting manažera. Jeho funkce je stručně shrnuta v příslušné kapitole (4.12).

Výstupem práce je návrh změn subsystémů manažerského účetnictví pro konkrétní podnik. Návrhy vychází z konzultací s pracovníky zmíněného podniku a teoretických poznatků posbíraných během studia problematiky manažerského účetnictví. Před skutečnou implementací by bylo nutné provést detailní analýzu zejména v oblasti datové základny, dále definovat přesný postup změn pro prostředí systému SAP a provést analýzu procesů v podniku pro sestavení konkrétních rozvrhových základů pro jednotlivá střediska.

6 Použitá literatura

DRURY, C. Management and cost accounting. 7th ed. London: Thomson Learning, 2007. ISBN 9781844805662.

ESCHENBACH, R. a SILLER, H. *Controlling*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004, s. 76. ISBN 80-735-7035-1.

FIBÍROVÁ, J. Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. Praha: Grada Publishing, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: Nákladové a manažerské účetnictví. 2007 Praha : ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FOTR, J., ŠVECOVÁ L., a kol. Manažerské rozhodování: postupy, metody a nástroje. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 2006, 409 s. ISBN 80-86929-15-9.

HORVÁTH, P. *Controlling*. 12. vyd. München: Vahlen, 2012. 832 s. ISBN 978-3-8006-4455-1.

HUNČOVÁ, M. Manažerské účetnictví: základy. 1. vyd. Ostrava: Mirago, 1999, 125 s. ISBN 80-85922-68-1.

KOVANICOVÁ, H. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

MALÝ, M. - THEODOR, M. – PEKLO, J. Řízení a správa společností: (Corporate governance). 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2002. 111 s. ISBN 80-245-0429-4

MIKOVCOVÁ, H. Kalkulace ABC. *Acta oeconomica Pragensia: Vědecký sborník Vysoké školy ekonomické v Praze* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2008, roč. 16, č. 4, s. 7 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/aop/127>

ROSLENDER, R. – HART, S. J. (2003): In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives. *Management Accounting Research*, 2003, vol. 14, no. 3, pp. 255- 279.

SIMMONDS, K. (1981): Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 1981, vol. 59, no. 4, pp. 26-30.

STEIGAUF, S. Vůdcovství, aneb, Co vás na Harvardu nenaučí. 1. vyd. Praha: Grada, 2011, 368 s. Finanční řízení. ISBN 978-80-247-3506-1.

STROUHAL, J. et al. Účetnictví 2012: Velká kniha příkladů. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

SYNEK, M. Manažerská ekonomika. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1

ŠOLJAKOVÁ, L, et al. Strategic management accounting development during last 30 years. *European Financial and Accounting Journal*, 2012, 2012.2: 24-35.

VOLLMUTH, H. J. Controlling - nový nástroj řízení. 2. upravené vyd. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2002. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

WAWERU, N. M. The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework. *Problems and Perspectives in Management*, 2010, 8.3: 165-182.

7 Ostatní zdroje

www.hopiholding.eu

Interní zdroje podniku

Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. ve znění pozdějších změn a doplňků,

Obchodní zákoník (č. 513/1991 Sb.) ve znění pozdějších změn a doplňků,

Zákone o účetnictví č. 563/1991 Sb. v aktuálním znění,

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v aktuálním znění

8 Seznam obrázků

OBRÁZEK 1. VZTAH FINANČNÍHO, DAŇOVÉHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ (ZDROJ: KRÁL, B. A KOL.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ. 2002)	16
OBRÁZEK 2. VÝVOJ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ FINANČNÍ	16
OBRÁZEK 2. VÝVOJ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ (ZDROJ: IFAC, 1998)	22
OBRÁZEK 3. JEDNOOKRUHOVÁ SOUSTAVA VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ (ZDROJ: KRÁL B. A KOL.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ 2002)	26
OBRÁZEK 4. DVOUOKRUHOVÁ SOUSTAVA VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ (ZDROJ: KRÁL B. A KOL.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ 2002)	26
OBRÁZEK 5. FÁZE SYSTÉMU ŘÍZENÍ (ZDROJ: KRÁL B. A KOL.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ 2010)	35
OBRÁZEK 6. ŠTÁBNÍ ZAŘAZENÍ CONTROLLINGOVÉHO ODDĚLENÍ (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	37
OBRÁZEK 7. LINIOVÉ ZAŘAZENÍ CONTROLLINGOVÉHO ODDĚLENÍ (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	37
OBRÁZEK 8. PRŮŘEZOVÉ ZAŘAZENÍ CONTROLLINGOVÉHO ODDĚLENÍ (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	38
OBRÁZEK 9. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA HOPI HOLDING (ZDROJ: WWW.HOPIHOLDING.EU)	40
OBRÁZEK 10. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA VEDENÍ SPOLEČNOSTI (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	42
OBRÁZEK 11. STRUKTURA LOGISTICKÝCH CENTER PROVOZOVANÝCH SPOLEČNOSTÍ. (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	42
OBRÁZEK 12. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA DC JAŽLOVICE (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	43
OBRÁZEK 13. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA STŘEDISKA DOPRAVY (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	43
OBRÁZEK 14. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA JEDNOTEK VAS (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	44
OBRÁZEK 15. ORGANIZAČNÍ STRUKTURA STŘEDISKA CSO (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	45
OBRÁZEK 16. ZÁKLADNÍ ROZDĚLENÍ NÁKLADOVÝCH STŘEDISEK (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	45
OBRÁZEK 17. SCHÉMA ZÚČTOVÁNÍ (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	51
OBRÁZEK 18. PRINCIPY TVORBY EKONOMICKÉ STRUKTURY (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	54
OBRÁZEK 19. SCHÉMA NOVÉ EKONOMICKÉ STRUKTURY (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	55
OBRÁZEK 20. SYSTÉMY SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	57
OBRÁZEK 21. PLÁNEK AREÁLU JAŽLOVICE (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	68
OBRÁZEK 22. SCHÉMA ZÚČTOVÁNÍ PROFITCENTRA DOPRAVY (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	73
OBRÁZEK 23. SCHÉMA ZÚČTOVÁNÍ PROFITCENTRA MRAZÍRNY (ZDROJ: VLASTNÍ ÚPRAVA)	74
OBRÁZEK 24. PROCES TVORBY REPORTINGU (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	77

9 Seznam tabulek

TABULKA 1. ROZDÍLY MEZI FINANČNÍM A MANAŽERSKÝM ÚČETNICTVÍM (ZDROJ: HRADECKÝ, LANČA, ŠIŠKA: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ, 2006)	18
TABULKA 2. MÍRA VARIABILITY NÁKLADOVÝCH DRUHŮ.(ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	57
TABULKA 3. PŘEHLED ZMĚN VE SKUPINĚ ÚČTŮ 501 (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	59
TABULKA 4. STRUKTURA ČÍSLA NÁKLADOVÉHO STŘEDISKA (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	60
TABULKA 5. KOMBINACE PRO OZNAČENÍ LOGISTICKÝCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	60
TABULKA 6. PŘÍKLADY OZNAČENÍ LOGISTICKÝCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	61
TABULKA 7. KOMBINACE OZNAČENÍ STŘEDISEK VAS (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	61
TABULKA 8. PŘÍKLADY OZNAČENÍ STŘEDISEK VAS ZDROJ: INTERNÍ HOPI	61
TABULKA 9. KOMBINACE ZNAČENÍ STŘEDISEK DOPRAVY (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	62
TABULKA 10. PŘÍKLADY ZNAČENÍ STŘEDISEK DOPRAVY (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	62
TABULKA 11. KOMBINACE ZNAČENÍ POMOCNÝCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	62
TABULKA 12. PŘÍKLADY ZNAČENÍ POMOCNÝCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	62
TABULKA 13. KOMBINACE ZNAČENÍ ADMINISTRATIVNÍCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	63
TABULKA 14. PŘÍKLADY ZNAČENÍ ADMINISTRATIVNÍCH STŘEDISEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	63
TABULKA 15. PŘÍKLADY OZNAČENÍ PROFITCENTER (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	63
TABULKA 16. ČÍSELNÍK ZAKÁZEK (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	64
TABULKA 17. ZAKÁZKY LOGISTIKY (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	65
TABULKA 18. ZAKÁZKY DOPRAVY (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	65
TABULKA 19. KOMBINACE ZAKÁZEK LOGISTIKY A DOPRAVY (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	66
TABULKA 20. ZAKÁZKY VAS (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	66
TABULKA 21. ZAKÁZKY CSO (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	67
TABULKA 22. PŘEHLED STATISTICKÝCH UKAZATELŮ (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	70
TABULKA 23. REPORTINGOVÁ MAPA (ZDROJ: INTERNÍ HOPI)	79

10 Seznam příloh

1. Účtová osnova HOPI s.r.o.