ČESKÉ VYSOKÉ
UČENÍ TECHNICKÉ
V PRAZE

FAKULTA
STROJNÍ

TEZE
DISERTAČNÍ
PRÁCE

ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

FAKULTA STROJNÍ

ÚSTAV ŘÍZENÍ A EKONOMIKY PODNIKU

TEZE DISERTAČNÍ PRÁCE

Model vnitropodnikového řízení nákladů strojírenského podniku

Šárka Findová

Doktorský studijní program: Strojní inženýrství

Studijní obor: Řízení a ekonomika podniku

Školitel: doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.

Teze disertace k získání akademického titulu "doktor", ve zkratce "Ph.D."

Praha 04/2018

Model of internal management of cost in the engineering enterprise

Disertační práce byla vypracována v prezenční formě doktorského studia na Ústavu řízení a ekonomiky podniku Fakulty strojní ČVUT v Praze.

Disertant: Ing. Šárka Findová
Ústav řízení a ekonomiky podniku, Fakulta strojní ČVUT v Praze
Karlovo nám. 13, Praha 2

Školitel: doc. Ing. Theodor Beran, Ph.D.
Ústav řízení a ekonomiky podniku, Fakulta strojní ČVUT v Praze
Karlovo nám. 13, Praha 2

Oponenti:

Teze byly rozeslány dne: .....

Obhajoba disertace se koná dne ..... v ..... hod.

v zasedací místnosti č. 17 (v přízemí) Fakulty strojní ČVUT v Praze, Technická 4, Praha 6 před komisí pro obhajobu disertační práce ve studijním oboru Řízení a ekonomika podniku.

S disertací je možno se seznámit na oddělení vědy a výzkumu Fakulty strojní ČVUT v Praze, Technická 4, Praha 6.

prof. Ing. František Freiberg, CSc.
předseda oborové rady oboru Řízení a ekonomika podniku
Fakulta strojní ČVUT v Praze

1 Úvod

Rozvoj společnosti, globalizace, rostoucí požadavky na kvalitu, tlak na snižování nákladů, síla a dynamika konkurence nutí podniky přizpůsobovat se rychleji a efektivněji potřebám zákazníků. Samotné poznání požadavků zákazníků a trhu, ale především rychlost přizpůsobení se těmto požadavkům může často rozhodnout o prosperitě a budoucnosti podniku. V současné době existuje mnoho metod řízení nákladů, které mají různou provádějící a vypovídací schopnost a které mohou výrazně přispět k tomu, aby podniky a společnosti dokázaly správně a včas rozpoznat hrozící nebezpečí v podobě skrytých faktorů ovlivňujících řízení nákladů, a tedy následně nečekaných výdajů. Při řízení nákladů je nezbytné poznat chování nákladů, brát v úvahu různé možnosti řízení nákladů, předpovídat nepředvídatelné, sledovat odchylky a následně příslušným způsobem reagovat a uspět tak v konkurenčním prostředí.

V této souvislosti je nutno zdůraznit, že správná rozhodnutí pro udržení a zvyšování konkurenceschopnosti jsou závislá na objektivitě kvantifikování podstatných jevů a definovatelných procesů v řízení nákladů a v reprodukčních procesech podniku.

Tématem disertační práce je model vnitropodnikového řízení nákladů ve strojírenském podniku. Práce je rozdělena do dvanácti částí.

Nejprve je stanoven celkový cíl disertační práce, který se skládá ze tří dílčích částí. První část cíle je zaměřena na prokázání převoditelnosti druhových nákladů na kalkulační. Druhý dílčí cíl se soustředí na zjištění a analýzy, resp. hodnocení důležitosti vazeb mezi manažerskými nástroji a třetí část je zaměřena na rozdílnost hospodářských výsledků z účetnictví finančního a vnitropodnikového.

Ve druhé části disertační práce je kritická rešerše současného stavu, tj. stručný obsah související problematiky z vybrané relevantní literatury, a tedy odlišných pohledů různých autorů se zdůrazněním nedostatků, jako jsou například praktické ukázky řešení problémů, systémový přístup, motivace pro změnu používaných manažerských nástrojů a důraz na interdisciplinární charakter řízení nákladů.

Dále jsou stanoveny výzkumné otázky a hypotézy, které budou předloženou prací buď potvrzeny, nebo naopak vyvráceny a v tomto případě uvedeny důvody proč se tomu tak stalo.

Čtvrtá část se zabývá teoretickými východisky systému vnitropodnikového řízení, zdůrazňuje základní předpoklad vnitropodnikového řízení, kterým je

vzájemná provázanost jednotlivých informačních systémů a dále zdůrazňuje, že tyto nástroje vnitropodnikového řízení jsou prostředky, jimiž management podniku působí na nižší úrovně řízení, resp. na vnitropodnikové útvary směrem k naplňování celopodnikových cílů. Dále jsou představeny moderní postupy a metody z oblasti řízení nákladů, které se v současnosti v podnicích běžně využívají, jsou doplněny popisem požadavků na použití (resp. vhodnosti v různých podmínkách podniku) a interpretaci informací, jenž tyto důležité manažerské nástroje vnitropodnikového řízení poskytují.

V páté části je popsána teoretická tvorba modelu řízení nákladů se zaměřením na nákladovou transformaci, součástí je příklad transformace nákladů pomocí metody ABC (alokace nákladů na nákladové objekty). Nejdůležitější podkapitolou páté části je komparace výsledků výpočtů nákladů na jednici pomocí čtyř různých kalkulačních metod.

Šestá část disertační práce se zaměřuje na návrh metodiky analýzy prostoru modelu vnitropodnikového řízení – pomocí maticové analýzy je zkoumán stav informačního systému v oblasti jeho ucelenosti a míry integrovatelnosti.

Sedmá část disertační práce je věnována řešení problematiky převoditelnosti druhových nákladů na kalkulační. Je uveden různý pohled zainteresovaných osob, zdůrazněna potřeba správné evidence nákladů a možnosti rozšíření datové základny, která vychází primárně z účetnictví. Důležitým praktickým poznatkem je, že současné praxi nestačí obvyklá alokace nákladů pomocí kalkulačních metod, ale dělení na náklady účelové a neúčelové, které by neměly být zákazníkovi účtovány, ale naopak do kalkulace produktů je nutné zahrnou oportunitní náklady, jako např. úroky z vlastního kapitálu, ale také úroky z pozemků, neboť v nich má podnik vázaný kapitál.

V osmé části nalezne čtenář genezi vzniku nákladů působením okolí na podnik a rovněž návrh postupu převodu transformace nákladů pomocí strukturního modelu. Na praktických příkladech je aplikována metoda příspěvku na úhradu při rozhodování o výrobním sortimentu a také analýza bodu zvratu, která je rozšířená o nákladové a cenové limity a o koeficient bezpečnosti. V návaznosti na mikroekonomickou teorii, resp. teorii optimalizace je provedena ilustrace stanovení optimální výrobní situace podniku.

Devátá kapitola se zabývá rozdílností hospodářských výsledků z finančního a vnitropodnikového účetnictví. Jsou zobecněny základní charakteristiky obou účetních systémů. Mezi oběma okruhy účetnictví existují rozdíly, které vznikají ze zobrazení podniku jako celku ve vztahu k okolí a rozdíly, které vznikají z vnitřních specifik řízení. Jsou popsána místa, kde může docházet k

rozdílům. Rozdílné obrazy o hospodaření pak mají vliv na strukturu, resp. hodnotu položek účetních bilancí, které slouží jako informační báze pro finanční analýzu. Dále je v kapitole popsána problematika latentních ztrát (latentní – skryté, utajené, nezjevné), jejichž odhalování a zamezování by mělo být jedním z mnoha úkolů podniku, vznikají snad ve všech částech vnitropodnikového řízení. Problém vzniká nejen v oblasti odpisování, oceňování majetku a zásob, ale také ve tvorbě rezerv, tichých rezerv a respektování goodwillu. Další částí kapitoly je návrh možné analýzy oceňovacích rozdílů v oblasti zásob, na který navazuje návrh postupu bilanční analýzy. Součástí deváté kapitoly je také popis problematiky vykazování zisku a Capex jako součásti finanční analýzy.

Desátá kapitola se zabývá účtováním o výrobě, ve které se současně vynořuje otázka vlastního pojetí hospodářského výsledku (založena na bilančně – teoretických úvahách). Význam a motiv je vyjádřen třemi teoretickými východisky: účet hospodářského výsledku se odkazuje na dosažené výnosy a tyto doplňuje náklady jim odpovídajícími, účet hospodářského výsledku se odkazuje na náklady, vzniklé v hospodářské jednotce a tyto doplní odpovídajícími výnosy, a nakonec jde o rozlišení účtu změna stavu zásob z hlediska hospodářského výsledku.

V jedenácté kapitole je aplikována metoda ověřování účetních dat pomocí Benfordova zákona. Frank Benford objevil, že struktura relativních četností číslic v datech není neuspořádaná, ale řídí se určitými zákonitostmi. Ústřední myšlenka spočívá v porovnání empirických hodnot s Benfordovými předpoklady a případná neshoda indikuje neoprávněnou manipulaci s daty nebo chybovost v záznamech. Kapitola se věnuje popisu této problematiky, a rovněž představení návrhu jednoduchého programu pro testování údajů a ukázkou jeho nasazení.

Dvanáctá kapitola je návrh systemizace vnitropodnikového řízení, popis vazeb mezi jednotlivými podnikovými plány a analyzuje vedlejší náklady pořizovací a materiálové režie a je zde navržen systém zpřesňování alokací režií a popsán návrh sestavení rozpočtu nákladů hospodářských středisek, včetně praktického příkladu.

Součástí disertační práce je navržení softwarové podpory pro zabezpečování řízení nákladů. Praktická implementace reálných dát modelu představuje dílčí výsledky prezentované v kapitole Komparativní analýza a volba manažerského nástroje – kalkulační metody.

Poslední část disertační práce obsahuje závěrečná shrnutí, doporučení pro další použití modelu a hlavní teoretické i praktické přínosy disertační práce.

2 Kritická rešerše současného stavu poznání

Předpokladem k vytvoření přehledu o stavu poznání v oboru a o tématu disertační práce je shromáždění a prostudování vybrané relevantní literatury. Následující část obsahuje soupis vybraných publikací podle věcných a formálních hledisek odpovídajících rešeršnímu dotazu. Rešerše je provedena jednak retrospektivně (jednorázový pohled zpět), ale obsahuje také novější publikace v dané oblasti. Pro účely tezí zkráceno.

1) Lazar, J. Manažerské účetnictví a controlling [6]

Dílo se zaměřuje zejména na praktickou charakteristiku vnitropodnikového účetnictví. Již v úvodu autor poukazuje na naléhavost potřeby nástrojů vnitropodnikového řízení a upozorňuje na významnou skutečnost, vliv koncepce vnitropodnikového účetnictví na postup výpočtu ukazatelů ve finanční analýze.

2) Hradecký, M., Lanča, J., Šiška, L. Manažerské účetnictví [5]

Tato publikace má důležitý vztah k tématu disertační práce, především v kapitole 6. věnované rozpočetnictví.

3) Beran, Th. Oceňování výkonů v praxi vnitropodnikového řízení [1]

Publikace Theodora Berana představuje návrh nového systémového pojetí vnitropodnikového oceňování výkonů. Zkoumanou oblastí je vnitropodnikové řízení a jeho nástroje. V knize jsou rozvinuty nově navržené metody oceňování vnitropodnikových výkonů. V publikaci se autor zabývá několika oblastmi problému oceňování.

4) Popesko, B. Moderní metody řízení nákladů (jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení) [9]

Význam této publikace je ve třech hlavních částech. První je věnovaná podrobné kritice tradičních kalkulačních metod. Druhá část je o využití a kritice moderních metod a třetí část je pak v užším slova smyslu kapitola „Moderní systémy rozpočtování“.

5) Bragg, S. M. Controller´s Guide to Costing [2]

Hlavním posláním tohoto díla je poskytnout disponibilní prostředky pro pracovníky treasury, controllingu, účetní, finanční analytiky a auditory. Žádná kalkulační metoda nemůže splnit všechny požadavky všech zmíněných uživatelů, neboť některé z metod či kalkulačních postupů jsou

použitelné jen pro jediný (daný) účel, zatímco jiné kalkulační metody mají širší použitelnost. Z tohoto důvodu musí mít účetní, který účtuje o nákladech, rozsáhlé znalosti všech systémů a vědět, kdy který kalkulační systém, metodu nebo postup použít.

6) Stefanović, R., J. Cost Accounting and Company Management in a World without Walls [10]

V uvedené publikaci se dr. Stefanovičová zabývá úlohou nákladového účetnictví jako informační základny pro řízení společnosti v globálním prostředí. Výkonné integrační vztahy vyžadují systémové vnímání a koordinaci podnikových procesů všech zúčastněných organizací. Manažeři v současných společnostech proto čelí složitým výzvám úspěšného řízení společnosti. Zvláště je zdůrazněno, že z hlediska moderního řízení nákladů je třeba mnoho udělat, aby se zvýšilo řízení nákladů na nejvyšší úroveň moderních postupů.

7) Phillip, J., C. The Application of Innovative Management Accounting Principles for Enhancing Profitability and Competitiveness [8]

Tato studie je prvním výzkumem v oblasti manažerského účetnictví na Jamajce. Cílem studie je zjistit, do jaké míry se ve výrobním odvětví uplatňují inovativní principy manažerského účetnictví (IMAP). Bylo zkoumáno pět výrobních organizací s využitím výzkumného přístupu k případové studii. Výsledky ukazují, že společnosti, které přijaly IMAP, mají spolehlivější informace pro rozhodování, vyšší úroveň ziskovosti a konkurenceschopnosti ve srovnání se společnostmi, které se inovativními principy manažerského účetnictví neřídí.

8) Zimnicki, T. Responsibility Accounting Inspiration for Segment Reporting [12]

V této publikaci se autor zabývá vývojem a vznikem manažerského účetnictví. V článku se píše, že 50. a 60. léta dvacátého století byla obdobím významné diverzifikace hospodářských činností. Vznik velkých společností vedl k problémům nejen s efektivním řízením, ale také s hodnocením ekonomické situace externími uživateli, zejména investory společnosti.

9) Ciumag, M., Ciumag, A. The Role of Batch Costing and Cost, Accounting in the Managerial Process [3]

Autoři ve své publikaci vychází se z předpokladu, že informační systém, jenž je součástí systému řízení jakékoli společnosti, je vždy spjat vědomím, že

zainteresované osoby ví, jak spravovat informace. Jedním z problémů, s nimiž se dnes ekonomické subjekty setkávají, je nedostatek koherentních a dobře strukturovaných informací, které by měly pomáhat při rozhodování manažerům na vyšší úrovni, stejně tak jako na nižších stupních.

10) Drury, C. Management and Cost Accounting, Absorption costing and variable Costing [4]

Publikace se zabývá rozdíly mezi použitím metod kalkulací absorpčních a neabsorpčních (metoda variabilních nákladů. Autor poskytuje návod k vypracování výkazu zisku a ztráty, který je založen na metodě variabilních nákladů a absorpčních nákladů. V publikaci je zohledněn rozdíl v ziscích mezi výpočty zisku proměnlivého a pořizovacího zisku.

11) Mastilak, M., Ch. Cost Pool Classification and Judgment Performance [7]

Podle autora publikace musí manažeři především pochopit vztahy mezi náklady, aby mohli přijímat odpovědná rozhodnutí. Dosavadní publikace předpokládají, že manažerské využívání systému nákladového účetnictví je ovlivněno informacemi přicházejícími ze systému, nikoli však samotným systémem nákladů. Mastilakova studie zkoumá, jak třídění (kategorizace) nákladů ovlivňuje přesnost pochopení vztahů mezi jednotlivými nákladovými položkami.

12) Wordsworth, S., Ludbrook, A., Caskey, F., Macleod, A. Collecting Unit Cost Data in Multicentre Studies [11]

Publikace je z oblasti mezinárodního porovnání systémů a služeb zdravotní péče, které vyvolalo zvýšený zájem o srovnatelnost výsledků nákladů. Tato publikace porovnává přístupy ke shromažďování údajů o jednotkových nákladech v jednotlivých střediscích v rámci zkoumání nákladové efektivnosti v celé Evropě.

Shrnutí poznatků z tuzemské a zahraniční literatury

Hlavním poznatkem po prostudování výše uvedené literatury je, že se autoři věnují různým kalkulačním metodám, ale často je opomíjený celostní (systémový) přístup a vazby mezi jednotlivými nástroji vnitropodnikového řízení. Bez poznání možnosti dekompozice definovaného systému bez důkladné znalosti vstupů, resp. informačních vstupů nelze odhalovat negativní faktory ovlivňující vybrané hodnototvorné ukazatele v rámci reprodukčního procesu. Jak se ukázalo, prostudovaná literatura je více

zaměřena na deskripci metod samých, ale na úkor systematického, resp. celostního propojení.

Z provedené rešerše vyplývá, že jednotlivé metody, resp. nástroje vnitropodnikového řízení jsou propracovávány a v souladu s trendy, především v oblasti kalkulace dochází k jejich modernizaci, vzniku nových metod, ale neobjevuje se explicitní snaha o jejich integraci v rámci systému vnitropodnikového řízení. Zde vzniká mezera, do které mám v úmyslu začlenit obsahovou stránku tématu disertační práce.

3 Definice cíle a hypotéz disertační práce

Celkový cíl disertační práce je tvorba modelu vnitropodnikového řízení.

Dílčí cíle práce jsou:

I. Prokázat převoditelnost druhových nákladů na kalkulační náklady.
II. Popsat vazby vybraných nástrojů manažerského účetnictví z účelového hlediska.
III. Identifikovat vlivy způsobující rozdílnost výsledků hospodaření finančního a vnitropodnikového účetnictví.

Výzkumné otázky:

- Je možná transformace nákladů druhových na kalkulační při použití metody převodní matice?
- Pomocí jakých integračních prvků je možné najít vazby moderních manažerských nástrojů (metod)?

Jaký je důvod pro řešení tohoto problému?

Problém absence vazeb mezi manažerskými nástroji není vyřešen s konečnými konkrétními výsledky a většina autorů popisuje různé nástroje a metody, ale bez konstrukce konceptuálního modelu. Díky rozvoji výpočetních systémů došlo k prudkému vývoji moderních metod řízení nákladů.

Formulace hypotéz

Hypotéza (1):

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

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

Závěr

Disertační práce vyjadřuje aplikaci nového pojetí vnitropodnikového řízení. Primárně vychází z názoru, že nástroje vnitropodnikového řízení nemohou plnit vlastní specifickou funkci bez vzájemných vazeb. Jako určující předpoklad se v této práci vyjevuje oblast dokonalejšího řízení hodnotové stránky reprodukčního procesu.

Prvním přínosem disertační práce je zobecnění vazby mezi technickým, finančním a organizačním aspektem tím, že pomocí vnitropodnikového účetnictví a rozpočtů získáváme vstupní data pro sestavování kalkulací výrobků a služeb, které umožní převod technických údajů o průběhu hmotného toku do ekonomických kategorií. Toto zobecnění má přínos pro tvorbu počátečních podmínek tvorby datových souborů. Jde o zajištění propojení, tedy vazby mezi technickým a finančním aspektem vnitropodnikového řízení.

Druhým přínosem práce je integrace pojetí metod ABC (Activity Based Costing), metody hodinových sazeb jako transformačních nástrojů při sestavování převodu nákladových druhů. Tato vazba představuje vlastní krok transformace druhového členění na kalkulační a je provedena komparace.

Třetím přínosem práce je návrh obecné metodiky, která umožňuje odhalovat a analyzovat významné faktory, způsobující rozdíly mezi hospodářskými výsledky ve finančním a vnitropodnikovým účetnictvím, se zvláštním zřetelem na oceňovací problematiku v účetnictví výroby. Vůči vzniklým rozdílům jsem se vymezila pomocí zobecněných diferenčních determinantů hospodářských výsledků a jejich charakteristik.

Postupné naplňování cílů disertační práce

Prokazování převoditelnosti druhových nákladů na kalkulační náklady, je postupně provedeno v kapitole Problém převoditelnosti druhových nákladů na kalkulační. Provedená analýza vede do teoretické oblasti, která se zabývá východisky pro konstrukci převodových matic. Jako nástroje byly použity převodní matice kalkulačně a druhově členěných nákladů, vycházející z inverzní transformace kalkulačních nákladů na náklady druhové. Při praktickém ověřování se ukázalo, že tento postup je v kalkulační praxi zcela neobvyklý, neboť inverzní transformace nevede k uspokojivé shodě s

výchozím členěním nákladů podle druhů. Teprve detailní analýzou rozdílů u jednotlivých výkonů však lze postupným přeskupováním nákladových položek mezi výkony na základě podrobnějších znalostí a zkušeností řídících pracovníků dosáhnout spolehlivého výsledku. Uvedený přístup umožňuje zkoumat hlouběji příčiny a souvislosti spojené s výsledkem hospodaření vnitropodnikových útvarů.

Další cíl, popsat vazby vybraných nástrojů manažerského účetnictví z účelového hlediska, je naplněn v kapitole 8 Identifikace a analýza prvků a vazeb nástrojů manažerského účetnictví (kalkulačních metod). Analýze a ověření byly podrobeny metody osvědčené, u kterých však dosud není provedena jejich integrace. Docházím k závěru, že zpodrobnění a vyvození variantních modelů je jeden z hledaných příspěvků k ucelenějšímu začlenění do modelu vnitropodnikového řízení. Pro praktické aplikace spočívá význam především v tom, že jde o vstupy do reportů, ale zejména jde o propojení strategie podniku s manažerskou analýzou. Další etapu naplnění tohoto cíle tvoří kapitola 12 Návrh procesu systemizace vnitropodnikového řízení. Z grafického návrhu jsou patrné jednotlivé kroky této systemizace, které se při podrobném naplnění stávají plně využitelnými především pro sféru průmyslových podniků. Ostatně vnitropodnikové řízení není jen ekonomickou záležitostí. Kromě ekonomické (hodnotové) stránky je bezpodmínečně nutno rozvíjet také věcnou stránku vnitropodnikového řízení a z něj především technicko – technologické a výrobní otázky. Je taktéž navržen systém zpřesňování alokací režií a popsán návrh sestavení rozpočtu nákladů hospodářských středisek, včetně praktického příkladu. Tyto návrhy tvoří integračními aspekty.

Cíl – identifikace hlavních vlivů způsobujících rozdílnost hospodářských výsledků z finančního a vnitropodnikového účetnictví – je naplněn v deváté kapitole, resp. v subkapitole 9.1.1 Identifikace tzv. diferenčních determinantů hospodářských výsledků a jejich charakteristiky. V kapitole jsou zobecněny základní charakteristiky obou účetních systémů. Mezi oběma okruhy účetnictví existují rozdíly, které vznikají ze zobrazení podniku jako celku ve vztahu k okolí a rozdíly, které vznikají z vnitřních specifik řízení. Rozdílné obrazy o hospodaření pak mají vliv na strukturu, resp. hodnotu položek účetních bilancí, které slouží jako informační báze pro finanční analýzu. Velká pozornost je věnována problematice latentních ztrát, jejichž odhalování a zamezování by mělo být jedním z mnoha úkolů podniku, vznikají snad ve všech částech vnitropodnikového řízení. Problém vzniká nejen v oblasti odpisování, oceňování majetku a zásob, ale také ve tvorbě rezerv, tichých rezerv a respektování goodwillu. Součástí deváté kapitoly je také popis problematiky vykazování zisku a Capex jako součásti finanční analýzy.

Stanovené hypotézy se potvrdily při zpracování následujících částí disertační práce:

Hypotéza (1):

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

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

Hypotéza (2):

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

Tato hypotéza se potvrdila v kapitole 5.4 Komparativní analýza a volba manažerského nástroje – kalkulační metody. Klíčovým aspektem komparativní analýzy je jednak volba jedné skupiny kalkulačních základen, tedy nepeněžní a peněžní a dále, zda je či není vzat v úvahu procesní přístup. V praktickém ověření (propočet nákladů na kalkulační jednici čtyřmi manažerskými nástroji, tj. kalkulačními metodami) se prokázalo, že podnik má prostor pro volbu kalkulační metody a v případě procesního řízení také prostor pro vhodné rozlišovací úrovně či podrobnosti činností, jejich seskupování či agregaci, opět s pomocí maticového aparátu. V rovině teoretické se jeví jako integrační článek zejména prolínání metody ABC a HRS. Správné stanovení sazeb na činnosti je hledanou vazbou, jež ovlivňuje další oceňovací postupy v celém ABM a stává se tak významnou integrační vazbou.

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

Vlastní publikace související s tématem disertace

1 FINDOVÁ, Š. *Role provozního a finančního účetnictví jako nástroje hodnocení úspěšnosti podniku*, In: 13. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2012, s. 16–21, ISBN 978-80-01-05105-4.

2 MACÍK, K., BERAN, Th., FINDOVÁ, Š. *Využití strukturních modelů jako vhodného integračního nástroje pro hodnocení výkonnosti a rozvoje hospodářských úrovní*, In: 13. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2012, s. 70–75, ISBN 978-80-01-05105-4.

3 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th., MACÍK, K., CHLUBNA, V. *Zpřesňování alokací režií ve vnitřním řízení.* In Trendy a inovatívne prístupy v podnikových procesoch [CD-ROM]. Košice: TU Košice, FS, 2012, díl 1, s. 145-153. ISBN 978-80-553-1126-5.

4 FINDOVÁ, Š. *Využití maticového modelu udržitelného rozvoje (MSD) ve výrobní sféře.* Konference studentské tvůrčí činnosti STČ 2013, ČVUT Praha, ISBN 978-80-01-05105-4.

5 BERAN, Th., FINDOVÁ, Š. *Input-outputs model capable of aggregation,* In: Drive your knowledge, be a scientist, 25. 4. 2013, 9. mezinárodní konference Zlín, UTB Zlín, www.dokbat.utb.cz, 2013, ISBN 978-80-7454-248-0.

6 FINDOVÁ, Š. *Strategie a její vyhodnocování jako počátek zkoumání obchodního potenciálu špičkových technologií*. In: 14. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2013, s. 4–11, ISBN 978-80-01-05353-9.

7 KOŠŤÁLEK, J., FINDOVÁ, Š., BERAN, Th., *Integrace provozního řízení a finančního účetnictví podniku*, In: 14. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2013, s. 51–58, ISBN 978-80-01-05353-9.

8 FINDOVÁ, Š., KOŠŤÁLEK, J. *Role provozního a finančního účetnictví jako nástroje kvantitativního řízení procesů*, In: Mezinárodní vědecká konference: Trendy v podnikání 2013, ZČU, Plzeň, 14. – 15. 11. 2013, ISBN 978-80-261-0321-9.

9 FINDOVÁ, Š., KOŠŤÁLEK, J. *Elimination of Production Losses*, In Conference Merkúr 2013. Obchodná fakulta Ekonomickej univerzity v Bratislave, 2013, vol. 1, p. 81-87. ISBN 978-80-225-3764-3.

10 FINDOVÁ, Š., KOŠŤÁLEK, J. *Aplikace mechanismů ověřujících věrohodnost účetních dat*, In: Sborník příspěvků Mezinárodní Masarykovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2013. Hradec Králové: MAGNANIMITAS. 4. vyd. 2013. ISBN 978-80-87952-00-9, ETTN 042-13-13025-12-6.

11 FINDOVÁ, Š., PRAJER, M. *Latentní ztráty ve vnitropodnikovém řízení,* In: Sborník příspěvků Mezinárodní Masarykovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2013. Hradec Králové: MAGNANIMITAS. 4. vyd. 2013. ISBN 978-80-87952-00-9, ETTN 042-13-13025-12-6.

12 FINDOVÁ, Š. *The economic result in the financial and internal accounting*, In: Sborník příspěvků Konference studentské tvůrčí činnosti STČ 2014, ČVUT v Praze, Fakulta strojní, duben 2014, ISBN 978-80-01-05484-0.

13 MACÍK, K., BERAN, Th., FINDOVÁ, Š. *The use of the matrix model of sustainable development (MSD) in the production sector*, In: Manufacturing Technology, UJEP, Ústí nad Labem, June 2014, Vol. 14, No. 2, p. 217-222, ISSN 1213–2489.**Kód Scopus: 2-s2.0-84907311731**.

14 FINDOVÁ, Š., MACÍK, K., BERAN, Th. *Současné otázky ekonomické teorie a praxe*, In: 15. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno,2014, s. 53–61, ISBN 978-80-01-05537-3.

15 FINDOVÁ, Š., SCHOLZ, P., BERAN, Th. *Balanced Scorecard jako východisko pro hodnocení ekonomické způsobilosti,* In: 15. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2014, s. 4–10, ISBN 978-80-01-05537-3.

16 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *Matice MSD jako technickoekonomická podpora manažerských integračních nástrojů*, In: Trendy v podnikání. 2015, roč. 5, č. 1, čl. 3., s. 23–31. ISSN 1805-0603.

17 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *Cost Transformation in Business Management,* In: Proceedings of 33rd International Conference Mathematical Methods in Economics 2015, Cheb, University of West Bohemia, Czech Republic, 9 – 11 September 2015, pp. 37 – 42, ISBN 978-80-261-0539-8**. Kód WOS 000387898900007**.

18 FINDOVÁ, Š., MACÍK, K., Beran, Th., *Význam technicko-manažerského vzdělání v transferu znalostí,* In: 16. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 2015, s. 34–39, ISBN 978-80-01-05802-2, ISSN 2464-4722.

19 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *The Value Line Concept of Integrated Economy*, Brno: 21st International Scientific Conference ICEM 2016, 2016. s. 424-429. ISBN: 978-80-214-5413-2. **Kód WOS 000408885200053**.

20 FINDOVÁ Š., *Majetková směrnice*, interní dokument společnosti FORTUNA GAME, a.s., 2016.

21 FINDOVÁ, Š., MACÍK, K., BERAN, Th. *Hodnocení ekonomické způsobilosti podniku v kontextu kritického pohledu na finanční analýzu*, In: 17. konference: Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, Brno, 4. 10. 2016, s. 31–44, ISBN 978-80-01-06010-0, ISSN 2464-4722.

22 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *Integration of Accounting and Marketing in Research and Development Activity of an Enterprise*, In: 21st International Scientific Conference ICEM 2016, Smart and Efficient Economy: Preparation for the Future Innovative Economy, May 19. – 20. 2016, Brno, ISBN 978-80-214-5413-2. (11/2016 proceeding to ISI Thompson Reuters for indexing)

23 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *Účetní systém jako nástroj řízení*, In: Sborník příspěvků Mezinárodní Masarykovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2016. Hradec Králové: MAGNANIMITAS. 7. vyd. ISBN 978-80-87952-17-7.

24 FINDOVÁ, Š., BERAN, Th. *The Value Line Concept of Integrated Economy*, Journal of Modern Accounting and Auditing, USA, 2017, Frequency: Monthly, Volume 12, Number 8, August 2016 (Serial Number 135), ISSN: 1548-6583 (Print) 1935-9683 (online), DOI: 10.17265/1548-6583.

25 FINDOVÁ, Š., LHOTA, J. *Problematika vykazování zisku a Capex*, In: Recenzovaný sborník příspěvků Mezinárodní Masarykovy konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky 2017. Hradec Králové: MAGNANIMITAS,7. vyd., (online: http://www.vedeckekonference.cz), ISBN 978-80-87952-22-1.

26 FINDOVÁ, Š., LHOTA, J. *Problematika vykazování zisku a Capex*, In: GRANT Journal, 2018, ročník 06, číslo 02, vědecký recenzovaný časopis, (online: http://www.grantjournal.com), ISSN 1805-062X (CD-ROM), ISSN 1805-0638.

Seznam použité literatury v tezích

[1] BERAN, Th. Oceňování výkonů v praxi vnitropodnikového řízení, Praha: ČVUT, 2010, s. 220, ISBN 978-80-01-04998-3.

[2] BRAGG, S. M. Controller´s Guide to Costing, New Yersey: WILEY, 2005, s. 183, ISBN 0-471-71394-5.

[3] CIUMAG, M., CIUMAG, A. The Role of Batch Costing and Cost, Accounting in the Managerial Process, Universitatea "Titu Maiorescu" Bucuresti, 2008.

[4] DRURY, C. Management and Cost Accounting, Absorption costing and variable costing, Springer, Boston, MA, 1992, ISBN 978-0-412-46390-7.

[5] HRADECKÝ, M., LANČA, J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví, Praha: Grada Publishing, 2008, s. 256, ISBN 978-80-247-2471-3.

[6] LAZAR, J. Manažerské účetnictví a controlling, Praha: Grada Publishing, 2012, s. 271, ISBN 978-80-247-4133-8.

[7] MASTILAK, M., Ch. Cost Pool Classification and Judgment Performance, The Accounting Review, Vol. 86, No. 5, 2011, American Accounting Association, http://www.jstor.org/stable/23045585.

[8] PHILLIP, J., C. The Application of Innovative Management Accounting Principles for Enhancing Profitability and Competitiveness: An Exploratory Study of Jamaican Manufacturers, University of Technology, Jamaica, College of Business and Management, School of Business Administration, 2012.

[9] POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů (jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení), Praha: Grada Publishing, 2009, s. 233, ISBN 978-80-247-2974-9.

[10] STEFANOVIĆ, R., J. Cost Accounting and Company Management in a World without Walls, Faculty of Economics, Belgrade, Serbia, 2011.

[11] WORDSWORTH, S., LUDBROOK, A., CASKEY, F., MACLEOD, A. Collecting Unit Cost Data in Multicentre Studies: Creating Comparable Methods, The European Journal of Health Economics , Vol. 6, No. 1, March, 2005, http://www.jstor.org/stable/20069367.

[12] ZIMNICKI, T. Responsibility Accounting Inspiration for Segment Reporting, Nicolaus Copernicus University, Polsko, 2017, http://repozytorium.umk.pl/handle/item/4302.

V době odevzdání disertace nebyly známy publikované ohlasy.

Anotace

Disertační práce je zaměřena na oblast vnitropodnikového řízení nákladů ve strojírenském podniku. Cílem je prokázání převoditelnosti druhových nákladů na kalkulační, dále identifikace vazeb mezi manažerskými nástroji a deskripce rozdílnosti hospodářských výsledků z účetnictví finančního a vnitropodnikového. V disertační práci jsou zdůrazněny základní předpoklady vnitropodnikového řízení – spolehlivá datová základna a vzájemná provázanost jednotlivých informačních systémů, což je prostředek, jímž management podniku působí na nižší úrovně řízení. Moderní postupy a metody z oblasti řízení nákladů, které se v současnosti v podnicích běžně využívají, jsou v disertační práci doplněny o konkrétní charakteristické požadavky na vhodnost použití v různých podmínkách podniku a není opomenuta interpretace informací, které popsané manažerské nástroje vnitropodnikového řízení poskytují. Práce se věnuje teoretickým východiskům tvorby modelu řízení nákladů se zaměřením na nákladovou transformaci. Na praktickém příkladu je provedena komparace výsledků výpočtů nákladů na jednici pomocí čtyř různých kalkulačních metod a dále je proveden návrh metodiky analýzy prostoru modelu vnitropodnikového řízení – pomocí maticové analýzy. Významnou částí práce je vysvětlení vzniku rozdílných hospodářských výsledků z finančního a vnitropodnikového účetnictví se zobecněním základních charakteristik obou účetních systémů. Jedna kapitola je věnována problematice latentních ztrát, jejichž odhalování a zamezování by mělo být jedním z mnoha úkolů podniku. Následuje návrh možné analýzy oceňovacích rozdílů v oblasti zásob, na který navazuje návrh postupu bilanční analýzy. Součástí práce je také popis problematiky vykazování zisku a Capex jako součásti finanční analýzy. V samostatné části je teoretický přístup k účtování o výrobě, ve kterém se současně objeví otázka vlastního pojetí hospodářského výsledku, která je založena na bilančně – teoretických úvahách, vyjádřených třemi teoretickými východisky. Součástí práce je provedení aplikace metody ověřování účetních dat pomocí Benfordova zákona.

Summary

The dissertation focuses on the area of internal cost management in the engineering enterprise. The objective is to prove the transferability of kinds of costs to calculation costs, to identify the linkages between the managerial tools and to describe the differences in economic results from financial and internal accounting. The dissertation thesis emphasizes the basic prerequisites

for internal management - reliable database and interconnection of individual information systems, which is the means, by which the management of the company operates at lower levels of management. Modern procedures and methods in the field of cost management, which are currently using in enterprises, there is added specific requirements for suitability for use in different business conditions and it is not neglected to interpret the information provided management tools. The thesis deals with the theoretical basis of modelling cost management with a focus on cost transformation. In the practical example, are compared the results from the four different methods, and then propose a methodology for the analysis of the internal management model space - using a matrix analysis. An important part of the thesis is an explanation of the emergence of different economic results from financial and internal accounting with the generalization of the basic characteristics of both accounting systems. One chapter deals with latent loss issues, the detection and prevention of which should be one of many business challenges, follows the proposal of the balance analysis. Part of the thesis is also a description of the issue of profit reporting and Capex as part of the financial analysis. In a separate part, there is a theoretical approach to accounting for production, in which the question of the own concept of economic result, which is based on the balance of theoretical considerations, expressed by three theoretical bases, emerges at the same time. Part of the thesis is the implementation of the method of verification of accounting data using the Benford's Law.