

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Specifické charakteristiky manažerských nástrojů pro manažerské řízení podniku

Specific characteristics of managerial tools for enterprise business management

STUDIJNÍ PROGRAM

Řízení rozvojových projektů

STUDIJNÍ OBOR

Projektové řízení inovací v podniku

VEDOUCÍ PRÁCE

doc. Ing.Martin Zralý, CSc.

KULTOVÁ

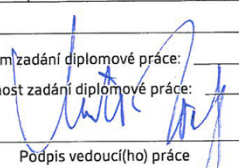

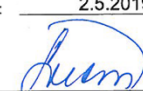
BARBORA

2019

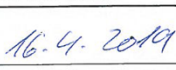
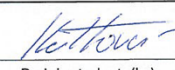
I. OSOBNÍ A STUDIJNÍ ÚDAJE

Příjmení:	Kultová	Jméno:	Barbora	Osobní číslo:	437525
Fakulta/ústav:	Masarykův ústav vyšších studií (MÚVS)				
Zadávací katedra/ústav:	Oddělení ekonomických studií				
Studijní program:	Řízení rozvojových projektů				
Studijní obor:	Projektové řízení inovací v podniku				

II. ÚDAJE K DIPLOMOVÉ PRÁCI

Název diplomové práce:	Specifické charakteristiky manažerských nástrojů pro manažerské řízení podniku		
Název diplomové práce anglicky:	Specific Characteristics of Managerial Tools for Enterprise Business Management		
Pokyny pro vypracování:	<p>Cílem DP je stanovit pružnostní a integrační charakteristiky vybraných manažerských nástrojů. To znamená definovat tyto charakteristiky, analyzovat z obou těchto hledisek vybrané manažerské nástroje, a popsat jejich vlastnosti. Je nezbytné též určit výchozí hypotézu(y) a ověřit její platnost. Přínosem DP bude zpracovaný popis vybraných manažerských nástrojů, umožňující zvýšení jejich využitelnosti ve více oblastech a identifikace jejich pružnostních a integračních vlastností, které dovolí zvýšit míru integrace v systému řízení, což je významné pro zvýšení kompaktnosti a efektivnosti řízení. Osnova: 1: Cíl, úkoly a obsah DP, 2. Analýza problému a definice výzkumné otázky a vhodné hypotézy, 3. Relevantní teorie, 4. Charakteristiky manažerských nástrojů (a jejich pružnostní a integrační vlastnosti), 5. Shrnutí výsledků.</p>		
Seznam doporučené literatury:	<p>(1) Cokins, G. (2009): Performance Management: Integrating Strategy, Execution, Methodologies, Risk, and Analytics, John Wiley&Sons, Inc., (2) Kaplan R. S., Norton D. P. (2000): The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Boston, (3) Zralý, M. (2007): Integration Concept of Management Control and its Contribution to Performance Management, In: Proceedings of EIASM "4th Conference on Performance Measurement and Management Control", Nice</p>		
Jméno a pracoviště vedoucí(ho) diplomové práce:	doc. Ing. Martin Zralý, CSc., MÚVS ČVUT - oddělení ekonomických studií		
Jméno a pracoviště konzultanta(ky) diplomové práce:			
Datum zadání diplomové práce:	13.12.2018	Termín odevzdání diplomové práce:	2.5.2019
Platnost zadání diplomové práce:	30.9.2020		
			
Podpis vedoucí(ho) práce	Podpis vedoucí(ho) ústavu/katedry	Podpis děkana(ky)	

III. PŘEVZETÍ ZADÁNÍ

	
Datum převzetí zadání	Podpis studenta(ky)

Kultová, Barbora. *Specifické charakteristiky manažerských nástrojů pro manažerské řízení podniku*. Praha: ČVUT 2019. Diplomová práce. České vysoké učení technické v Praze, Masarykův ústav vyšších studií.



**MASARYKŮV ÚSTAV
VYŠŠÍCH STUDIÍ
ČVUT V PRAZE**

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou diplomovou práci vypracovala samostatně. Dále prohlašuji, že jsem všechny použité zdroje správně a úplně citovala a uvádím je v příloženém seznamu použité literatury. Nemám závažný důvod proti zpřístupňování této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Praze dne: 23. 08. 2019

Podpis:

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu diplomové práce doc. Ing. Martinu Zralému, CSc. za odborné vedení a cenné rady, které mi umožnily vytvořit tuto práci.

Abstrakt

Diplomová práce na téma „Specifické charakteristiky manažerských nástrojů pro manažerské řízení podniku“ se zabývá integrační a pružnostní charakteristikou vybraných manažerských nástrojů. Mezi tyto nástroje patří: Target Costing, Activity Based Costing, Activity Based Management, Balance Scorecard, Metoda Hodinové nákladové sazby a Účelově upravená tabulka kalkulačního vzorce. V diplomové práci jsou nejprve popsány vlastnosti vybraných manažerských nástrojů a stanoveny integrační a pružnostní hlediska, na jejichž základě jsou metody hodnoceny. Výstupem je slovní hodnocení doplněné o přehlednou tabulku míry integračních schopností. Na základě zjištěných dat jsou zhodnoceny dvě výzkumné otázky a dvě hypotézy. Znění hypotéz je následující - „H1: Pro manažerský nástroj lze sestavit seznam hledisek, která charakterizují míru jeho integračních vlastností“, „H2: Silnější integrační charakteristika manažerského nástroje vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje“. Přínosem diplomové práce je popis vybraných manažerských nástrojů, umožňující zvýšení jejich využitelnosti ve více oblastech a identifikace jejich integračních a pružnostních vlastností, díky kterým je možné zvýšit míru integrace v systému řízení.

Klíčová slova

Manažerský nástroj, integrační charakteristika, pružnostní charakteristika, controlling

Abstract

The Master's thesis on the topic „Specific Characteristics of Managerial Tools for Enterprise Business Management“ focuses on the integral and flexible character of chosen managerial tools. These tools include: Target Costing, Activity Based Costing, Activity Based Management, Balance Scorecard, Method of Hourly cost rate and a Purpose-built calculation formula table. The Master's thesis first of all describes the characteristics of chosen managerial tools and sets integrative and flexible viewpoints for their evaluation. The outcome is a verbal evaluation extended by a well-arranged table scaling integrative abilities. Based on the found data the two placed questions and hypotheses are evaluated. The hypotheses are following - „H1: It is possible to assemble a list of viewpoints for a managerial tool, that characterize its level of integrative qualities, “„H2: A stronger integrational characteristic of a managerial tool leads to a higher level of flexibility of that managerial tool “. The Master's thesis contributes by describing chosen managerial tools, which expands their usage in other fields and the identification of their integrative and flexible characteristics that can be used to increase the level of integration in the management system.

Key words

Managerial Tools, integrative characteristics, flexible characteristics, controlling

Obsah

1	Cíl, úkoly a obsah DP	5
2	Analýza problému, definice výzkumné otázky a vhodné hypotézy.....	7
2.1	Význam integrace v podnikovém řízení	7
2.2	Výchozí vymezení	9
2.3	Výzkumná otázka a hypotézy	10
3	Relevantní teorie	11
3.1	Vymezení pojmů	11
3.2	Charakteristika Controllingového řízení	14
3.3	Stručná charakteristika vybraných manažerských nástrojů .	17
4	Integrační a pružnostní charakteristiky	39
4.1	Vymezení modelu řízeného podnikového systému	39
4.2	Hlediska pro posuzování manažerských nástrojů	42
4.3	Vybrané manažerské nástroje a jejich integrační a pružnostní charakteristiky.....	44
4.3.1	Seznam vybraných manažerských nástrojů	44
4.3.2	Vyhodnocení Integračních a Pružnostních charakteristik vybraných manažerských nástrojů.....	45
4.4	Vyhodnocení výzkumných otázek a hypotéz	60
5	Shrnutí výsledků	62
	Seznam použité literatury	65
	Seznam obrázků	67
	Seznam tabulek.....	68

1 Cíl, úkoly a obsah DP

V této kapitole je podrobněji rozebrán obsah diplomové práce, dále je stanoven cíl práce a úkoly, které povedou k jeho splnění.

Cílem diplomové práce je stanovit pružnostní a integrační charakteristiky vybraných manažerských nástrojů. To znamená definovat tyto charakteristiky, analyzovat z obou těchto hledisek vybrané manažerské nástroje, a popsat jejich vlastnosti. Pro splnění cíle je nezbytné stanovit pružnostní a integrační charakteristiky manažerských nástrojů a jednotným způsobem popsat konkrétní manažerské nástroje. Stanovila jsem si výzkumné otázky a hypotézy, jejichž platnost jsem ověřovala. Přínosem práce je zpracovaný popis vybraných manažerských nástrojů, umožňující zvýšení jejich využitelnosti ve více oblastech a identifikace jejich pružnostních a integračních vlastností, které dovolí zvýšit míru integrace v systému řízení, což je významné pro zvýšení kompaktnosti a efektivnosti řízení.

Objektem zkoumání je systém řízení podniku, jde především o zkoumání možnosti zvýšení míry jeho integrace. Lze předpokládat, že vyvozené závěry bude možné využít i v jiném typu organizací v případě, že využívají controllingový přístup k řízení a aplikují integrované procesní a činnostní řízení. V práci je samozřejmě zohledněno, že každý podnik má vlastní úpravy řízení podniku, především dle charakteru produkčního portfolia a produkčních procesů.

Stanovené integrační a pružnostní charakteristiky manažerských nástrojů jsou nezbytným krokem k zabezpečení vyšší míry integrace v podnikovém systému řízení.

Integrační charakteristiky přímo popisují možnosti propojení manažerských nástrojů, což je klíčový krok ke zvýšení míry integrace.

Pružnostní charakteristiky nepřímo popisují možnosti propojení manažerských nástrojů, protože vedou k víceúčelovému využití určitého manažerského nástroje.

Diplomová práce je dělena do několika kapitol. Tato, první kapitola slouží k seznámení s tématem, ke stanovení cílů a úkolů. Ve druhé kapitole se zabývám analýzou problému a definicí výzkumné otázky a vhodné hypotézy. Třetí kapitola je zaměřena na definici pojmů, charakteristiku Controllingového řízení a stručnou charakteristiku vybraných manažerských nástrojů. Klíčová kapitola celé práce je kapitola čtvrtá. V této kapitole jsem nejdříve vymezila model řízení podnikového systému, na kterém bude aplikace vybraných manažerských nástrojů zvažována. Následně jsem vybrala devět integračních a jedno pružnostní hledisko, na základě kterých, jsou manažerské metody hodnoceny. Z takto získaných dat jsem vyhodnotila výzkumné otázky a ověřila platnost hypotéz.

2 Analýza problému, definice výzkumné otázky a vhodné hypotézy

V následující kapitole je vysvětlen význam integrace v podnikovém řízení a stanovení výzkumných otázek a hypotéz.

V případě manažerského řízení firmy pomocí manažerských nástrojů nastává úskalí, zda podnik manažerské nástroje užívá v jejich plném rozsahu. Diplomová práce má teoretický charakter a ověřuje stanovenou hypotézu, zdali vyšší míra pružnosti manažerských nástrojů vede k vyšší míře integrovanosti.

2.1 Význam integrace v podnikovém řízení

Míra integrace manažerského nástroje v podnikovém řízení má velký vliv na jeho řízení. Zkoumání míry integrace má zásadní dopad pro řízení podniku. Čím více je řízení podniku integrované a propojené, tím lze očekávat efektivnější řízení podniku. Integrovanost manažerského nástroje má také značný vliv při plnění podnikových cílů.

Definice integrace podnikového řízení je nejlépe popsána autorem Zralým. Ve světové literatuře není pojem a problematika integrace v podnikovém řízení podrobněji rozebírána.

„Pojem integrace v podnikovém systému řízení je chápán ve smyslu ošetření všech podstatných vazeb mezi prvky podnikového systému řízení, které jsou nutné pro jeho správné fungování. Pro tyto prvky i vazby platí, že u nich může postupně docházet k jejich sjednocujícímu, souladnému propojení až prolnutí, přičemž podnikový systém řízení bude plně funkční tj., bude schopen plnit určené cíle, fungovat hospodárně a pružně podle stanovených základních pravidel a podstatných požadavků a bude schopen stálého vývoje, reagujícího na měnící se podmínky uvnitř podniku i mimo podnik.“
(Zralý, 2001, 3)

Problematikou integračních charakteristik manažerských nástrojů se ve své disertační práci zabývá Ing. Ondřej Šmíd, Ph.D., který integraci podnikového řízení ve své práci definoval jako

zkoumání a vytváření vazeb mezi zvolenými nástroji jakož i v rámci jednotlivých použitých nástrojů a následné vyhodnocení těchto vazeb s cílem zvýšit kvalitu informací poskytovaných těmito nástroji pro podnikové řízení. Cílem je vyšší říditelnost systému, umožňující dosažení plánovaných cílů. (Šmíd, 2009, 13)

V této diplomové práci s pojmem integrace neboli integrační charakteristika pracuji jako s možností propojení manažerských nástrojů mezi sebou a vzájemné konsolidace manažerských nástrojů, která vede k integrovanosti celého systému, který je tím pádem schopen reagovat na změnu vstupů a v ideálním případě se tyto změny promítnou až do výstupů.

Význam integrace v podnikovém řízení dokládá i benchmarkingová studie, která byla provedena společností Point Consulting, v jejichž řídicím výboru byl Doc. Ing. Martin Zralý, CSc., Doc. Ing. Petr Gallo, CSc., Ing. Ladislav Profota. Benchmarkingová studie byla zaměřena na porovnání používání manažerských nástrojů ve vybraných srovnatelných společnostech. Anketa trvala 6 týdnů a bylo do ní zapojeno 150 respondentů, mezi kterými byli majitelé společností, členové vyššího managementu a finanční ředitelé. Jednalo se o velké a středně velké podniky, které jsou zaměřené na výrobu, obchod, finance a služby na území ČR a SR. Anketa byla zaměřena na konkrétní manažerské nástroje, u kterých účastníci rozhodovali o problémech využívání. Mezi tyto problémy patří - chybějící podpora managementu, chybějící integrace do systému řízení, chybějící potřebná vstupní data, špatná podpora IT, nedostatečná komunikace, nesrozumitelná metoda a nízká akceptace. Ze studie vyplynulo, že největším problémem využívání manažerských nástrojů je chybějící integrace do systému řízení.

2.2 Výchozí vymezení

Předmětem zkoumání je využití vybraných manažerských nástrojů v podnikové aplikaci, s cílem ukázat možnosti jejich propojení pro zvýšení míry integrace v podnikovém řízení.

Výchozí předpoklad pro zkoumání integračních a pružnostních charakteristik manažerských nástrojů je podnikové řízení založené na využití procesního a činnostního přístupu k řízení. Podnik tedy pracuje s dekompozicí jednotlivých klíčových prvků, což v praxi znamená rozdělení na produkt, proces, činnost, projekt, zdroj, případně ještě útvar a funkční oblast.

Předmětem zkoumání integrační role manažerských nástrojů je tedy podnikové řízení, které využívá jako základní koncept přístup, který nazýváme Integrované procesní řízení (zkratka IBPC) s prvky neboli entitami, které jsou uvedeny výše. (Zralý a kolektiv, 2005, 13-29)

Druhým předpokladem zkoumání je manažerský nástroj, který definujeme jako vše, co manažer využívá při své činnosti a s čím pracuje nebo pomocí čeho řídí podnik. V této diplomové práci jsem se zaměřila pouze na metodické nástroje, jinými slovy na metody a specifické typy dokumentů s integrační náplní. V této diplomové práci v kontextu integrovaného procesního řízení jsou uvažovány následující manažerské nástroje:

Průřezové manažerské nástroje/metodologie

- Target Costing
- Activity Based Costing
- Activity Based Management
- Balance Scorecard

Dílčí manažerské nástroje/metody

- Metoda HNS

Typy účelových integračních sestav

- Účelově upravená tabulka kalkulačního vzorce

2.3 Výzkumná otázka a hypotézy

Pro řešení zadaného cíle diplomové práce je stěžejní stanovit výzkumné otázky a hypotézy, které směřují k tvorbě odpovědi na stanovené výzkumné otázky.

Jsou stanoveny dvě výzkumné otázky:

1. Lze popsat integrační charakteristiky manažerských nástrojů a pokud ano, jakým způsobem?
2. Je souvislost mezi integrační charakteristikou a pružnostní charakteristikou manažerských nástrojů?

První výzkumná otázka se zaměřuje na samotnou možnost stanovení integračních charakteristik a zda je možné určit univerzální charakteristiky určené k aplikaci napříč manažerskými nástroji. Charakteristiky je nutné určovat s ohledem k jakému účelu jsou určeny. Účelovost je jednou z důležitých vlastností controllingového řízení.

Druhá otázka se zabývá souvislostí integrační a pružnostní charakteristiky a jejich případnou kohezí. Definice integrační a pružnostní charakteristiky je uvedena v kapitole 1.

Z výzkumných otázek vyplývají hypotézy:

H1: Pro manažerský nástroj lze sestavit seznam hledisek, která charakterizují míru jeho integračních vlastností.

H2: Silnější integrační charakteristika manažerského nástroje vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje.

3 Relevantní teorie

Následující kapitola je zaměřena na klíčové pojmy diplomové práce a stručný popis vybraných manažerských nástrojů. Mezi nejdůležitější pojmy patří pružnostní a integrační charakteristika, proces, činnost, produkt a charakteristika Controllingového řízení.

3.1 Vymezení pojmů

Definice integrace

Význam pojmu integrace je dle akademického slovníku cizích slov dělen do několika oblastí:

- Knižní a obecný význam: scelení, ucelení a sjednocení
- Ekonomický význam: sjednocování samostatných ekonomických jednotek, které fungují na jednotlivém principu
- Biologický význam: spojení, propojení činnosti jednotlivých orgánů v organismu
- Psychologický význam: sjednocení částí psychiky do dynamického a smysluplného celku (Petráčková, Kraus, 2001,338)

Definice pojmu integrace podnikového řízení převzatá od (Zralý,2001,3) je uvedena v kapitole 2.1 a má následující znění:

„Pojem integrace v podnikovém systému řízení je chápán ve smyslu ošetření všech podstatných vazeb mezi prvky podnikového systému řízení, které jsou nutné pro jeho správné fungování. Pro tyto prvky i vazby platí, že u nich může postupně docházet k jejich sjednocujícímu, souladnému propojení až prolnutí, přičemž podnikový systém řízení bude plně funkční tj., bude schopen plnit určené cíle, fungovat hospodárně a pružně podle stanovených základních pravidel a podstatných požadavků a bude schopen stálého vývoje, reagujícího na měnící se podmínky uvnitř podniku i mimo podnik.“

Pojem integrovanost vnímáme jako vlastnost či schopnost propojitelnosti jednotlivých manažerských nástrojů, které následně fungují jako jeden celek. Tím pádem jsou přímo propojeny a mají přímé vazby, které zajistí možnost reagovat na změnu vstupů a v ideálním případě se tato změna promítne až do výstupů, jak hmotných, finančních a naturálních. Tento fakt zvyšuje integrovanost celého systému. Podnik s vysokou integrovaností je schopen promítnat změny u vstupu a připravit se na změny, které budou mít dopad do celého procesu a promítnout je do výstupů (hmotných, naturálních a finančních).

Integrační charakteristika

Integrační charakteristika je klíčovým pojmem této práce, jedná se o propojení manažerských nástrojů mezi sebou. Pro propojení manažerských nástrojů je nutná vysoká integrovanost. V případě, že je podnik schopen integrovanosti, je tento fakt nazýván integračním potenciálem. Manažerské nástroje mohou být propojeny pomocí společných prvků/entit nebo klíčových veličin. Při aplikaci integrace manažerských nástrojů je nezbytné jednoznačně určit prvky, které chceme navzájem integrovat. V opačném, nebo chybném případě celý proces ztrácí smysl. Klíčovými faktory jsou produkt, proces, činnost, útvar a zdroj

Pružnostní charakteristika

Druhým důležitým pojmem diplomové práce je pružnostní charakteristika manažerských nástrojů. Vyšší míra pružnosti manažerského nástroje znamená, že je jej možné použít pro více účelů a má širší spektrum užití. To znamená, že jednou z hlavních vlastností manažerského nástroje je možnost být využitý pro více manažerských aplikací. V praxi to tedy znamená, že manažerský nástroj, který disponuje pružnostní charakteristikou je ze své podstaty možné využívat pro více výstupů. Tento proces se neobejde bez mírných úprav aplikace manažerského nástroje, aby bylo možné jej jednoduše a naplno využít. Kritickým bodem zůstává samotný výběr manažerského nástroje. V případě vhodně zvoleného manažerského nástroje je možné ušetřit čas, energii a nemalé peníze. Dalším benefitem je porovnávání výstupních dat. Mnohem lépe se s daty pracuje, jsou-li lehce porovnatelná a nemusí-li se složitě převádět.

Proces

Proces je série logicky souvisejících činností, nebo úkolů, jejichž prostřednictvím - jsou-li postupně vykonány - má být vytvořen předem definovaný soubor výsledků. (Svozilová, 2011, 14)

Jedná se o sled určitých činností, které jsou vykonávány za účelem vytvoření určitého produktu, či služby. Proces je primárním bodem úspěšného podniku. V případě správně nastavených procesů podnik šetří čas i peníze.

Činnost

Činnost, úkol nebo aktivita je měřitelná jednotka práce, jejímž účelem je transformace vstupního prvku do předem definovaného výstupu. (Svozilová, 2011, 15)

Činnost je pracovní jednotka, kterou můžeme změřit. Vyznačuje se specifickou dobou trvání, posloupnou návazností na další činnosti v procesu a výčtem zdrojů, které jsou jí přiřazeny a které se promítnou v celkových nákladech.

Produkt

Produktem se stává výsledek procesu, jak už v nehmotné, nebo hmotné variantě, který byl stvořen pro uspokojení poptávky a požadavků zákazníka. (Svozilová, 2011, 16)

3.2 Charakteristika Controllingového řízení

Pojem Controlling má několik možných interpretací, nejprve je důležité definovat pojem Controlling jako název útvaru v podniku. Hlavní náplní tohoto útvaru je zejména zpracovávání zpráv neboli reportů a přehledů o průběhu činností, podnikových a vnitropodnikových výsledků. Jedná se o pravidelný i ad - hoc report. Útvar controllingu také připravuje podklady pro běžné rozhodování a podklady pro rozhodování o investičních projektech. Současně má útvar kompetenci tvořit plánování a vyhodnocení celé soustavy plánů, kalkulovat náklady na produkty a celé zakázky a zároveň stanovovat cenu produktů a zakázek, plánovat a následně vyhodnotit provozní rozpočet a zabývá se logistikou v podniku, a to včetně té výrobní, dodavatelské a prodejní.

Controlling lze také interpretovat jako označení reportingu, což je jednou z nejdůležitějších funkcí controllingového řízení, která slouží pro přípravu dalších podkladů pro rozhodování.

V této diplomové práci je pojem controlling používán ve smyslu controllingového řízení, to prochází neustálým vývojem a přizpůsobuje se stále měnícím se podmínkám na trhu a požadavkům na řízení. Schopnost stále se vyvíjet je jeho silnou stránkou. Další předností je pružnost samotných controllingových principů. Systém řízení podniku je nutné utvářet účelově a souvisle zejména podle cílů podniku a charakteru zásadních podnikových procesů. Zmíněné faktory spolu s pružností controllingových principů vedou k unikátní podnikové controllingové aplikaci navržené na míru pro konkrétní podnikové zdroje, produkty, činnosti, procesy. Tento faktor může zásadním způsobem ovlivnit úspěšnost podniku. Při navrhování controllingové aplikace je důležité správně stanovit současnou fázi vývoje, ve které se podnik nachází, aby bylo umožněno správně rozhodnout o jejím dalším vývoji a směru. Správně navržený systém řízení by měl být navržen na principu anticipace budoucích požadavků na řízení. Principem controllingového přístupu řízení je schopnost predikovat problémy a vytvořit vhodná opatření, aby problém vůbec nenastal. Neměla by nastat situace, kdy bude systém řízení reagovat na vzniklý problém až dodatečně. (Zralý, 2018/2019, pptx), (Zralý, 2018,8-11)

Controllingové pojetí řízení

Pro vysvětlení tohoto pojmu použijí definici docenta Zralého.

„Controllingové pojetí řízení je důrazné řízení spojené s pružným plánováním a důsledným vyhodnocováním (Management Control), zaměřené na dosažení určité výkonnosti“ (Zralý, 2019, 9)

Controllingové řízení je typické kladením velkého důrazu na dosažení co nejvyšší míry integrace v systému řízení a zároveň velmi zdůrazňuje význam zvyšování míry integrace pro říditelnost systému řízení podniku.

Výkonnost je měřena pomocí ukazatelů finanční výkonnosti jako je standardní EVA, EBIT, EBITDA, ale také pomocí dalších ukazatelů jako je například produktivita, čas potřebný pro produkt, či naplnění výrobní kapacity.

Výkonnosti je dosahováno pomocí klíčových faktorů, mezi typické řadíme a klademe důraz na následující:

- **řízení podle cílů**, mezi které řadíme podnikové cíle, investiční a projektové cíle, konkrétní cíle pro samostatné okruhy produktů a následný rozpad cílů na jednotlivé úkoly
- **prvotnost požadavků řízení**
- **účelová příprava informací nezbytných pro rozhodování** - informace z manažerského účetnictví, ale také ředitelské zhodnocení váhy informace
- **uspořádanost** - jasné vymezení řízeného systému (procesy, činnosti, produkty, útvary a zdroje)
- **Propojenost věcné a finanční stránky** procesů, produktů, zdrojů, činností a také klíčových faktorů pro řízení - manažersko-technicko-finanční integrace
- **Pružnou a propojenou plánovou soustavu**
- **Vhodně zvolené ukazatele KPI (Key Performance Indicator)**
- **Vhodně zvolené manažerské nástroje**
- **Vhodně zvolené intervaly vyhodnocování**
- **Využití činnostního a procesního přístupu**
- **Časová charakteristika entit**
- **Řízení nákladů v návaznosti na konkrétní faktory**

(Zralý, 2019, 9-10)

Konvergenční controllingový koncept (KCK)

Úspěšnost podnikového řízení je podmíněna vhodným a pevným rámcem, kterým Konvergenční controllingový koncept disponuje. KCK je postaven především na praktických zkušenostech z podnikové praxe napříč odvětvím a vychází ze současných přístupů k řízení podniku. Konvergenční controllingový koncept lze definovat jako rámec pro tvorbu neboli inovaci systému controllingového řízení.

KCK má sedm určujících hledisek, které je možné považovat za integrační hlediska:

- 1) **Cílovost** - propojuje pomocí controllingové linky či mapy cílů dílčí cíle z rozličných perspektiv do konečného finančního cíle.
- 2) **Uspořádanost a integrace** systému řízení
- 3) **Plánování** - soustava plánů propojuje jednotlivé oblasti navzájem, plnění plánů jednotlivých oblastí přímo navazuje na plány v oblasti další, jsou na sobě vzájemně závislé a navazují na sebe
- 4) **Vyhodnocování** - v pravidelných krátkých časových intervalech, prováděné důsledně
- 5) **Nástroje** - výběr vhodných manažerských nástrojů podporuje jejich integrační vlastnosti
- 6) **Standardizace a formalizace postupů** - také disponuje integračním charakterem. Standardizace postupů zajišťuje předpis fungování systému řízení jednotlivých částí
- 7) **Učení se/poučení se** - zde je kladen velký význam na integrační způsob chápání souvislostí napříč dílčími částmi řízeného systému.

Plnění těchto sedmi určujících hledisek je předpokladem pro efektivní řízení výkonnosti. (Zralý, 2019, 15-19), (Zralý, 2018, 11 - 17)

3.3 Stručná charakteristika vybraných manažerských nástrojů

Název: **Target Costing**

Stručná charakteristika:

Target Costing jinými slovy také cílová/limitní kalkulace. Tento manažerský nástroj není v relevantních pramenech příliš popisován zejména z důvodu, že bývá součástí podnikové strategie, a proto si veškeré informace podniky velmi střeží.

Popis manažerského nástroje:

Limitní kalkulace se odvíjí od předem stanovených užitečných vlastností produktu, které jsou propojeny se skupinou zákazníků, na které produkt cílí, jinými slovy s tržním segmentem. Principem metody je nepřekročení předem stanovené ceny, která je odvozena od situace na trhu a konkrétního segmentu zákazníků. Při tvorbě produktu se vychází z předem stanovené výše nákladů, která nesmí být překročena. Maximální výše nákladů je odvozena z ceny, výše požadovaného zisku, fixních nákladů a požadavků na marži. Limitní kalkulace je tedy proces nalezení vhodného technického provedení produktu, navržení vhodného procesu a činností, které jsou nezbytné pro vyhotovení produktu a díky kterým produkt obsahuje předem stanovené parametry a zároveň nepřekročí maximální výši nákladů.

Limitní kalkulaci lze použít při všech fázích života produktu. Ovšem mezi primární fáze řadíme proces vývoje a konstrukce, proces zkoušení produktu a následné udělení certifikátu. Další klíčovou etapou je fáze návrhu, následné přípravy a organizace procesů i činností spjatých s produktem ve fázi výroby, distribuce i servisu.

Ústřední veličiny Limitní kalkulace

Vzhledem k současné turbulentní době je nezbytné si položit následující otázky. Jednou z nejdůležitějších otázek a zároveň klíčovou fází limitní kalkulace je způsob určení užitných faktorů, které se stanou s ohledem na cílový segment klíčové v době životnosti produktu. Vývoj produktu obvykle trvá v řádu měsíců až let a samotná životnost produktu se odhaduje na víceletou. Je tedy nutno počítat s rizikem, že se v průběhu let mohou razantně změnit požadavky cílového segmentu. Následně je nezbytné zaobírat se otázkou, jakým způsobem určit cenu produktu, díky které budou zabezpečeny předpokládané prodeje daného produktu, a to po celou jeho životnost. Riziko změny požadavků cílového segmentu u ceny platí stejně jako u užitných faktorů, zde navíc hrozí riziko vstupu nové konkurence.

Způsob rozdělení celkové hodnoty nákladů v rámci jednotlivých dílů produktu a kvalitní zpětná vazba jsou další ústřední veličiny v limitní kalkulaci.

Maximální využití všech zdrojů, s kterými podnik disponuje. Tím jsou myšleny zdroje lidské, finanční, hmotné a nehmotné. Nejkritičtější bodem je bezesporu výběr výrobní technologie, softwaru, licence, ale dokonce i vlastního know how. V současné době je vývoj technologií velice rychlý, tím pádem během relativně krátkého času může dojít k podstatným změnám.

Maximální možné využití času ve smyslu snahy o zkrácení doby produkce na minimum, a naopak v průběhu produkce využít zdroje na maximum.

Stanovit si, jakým způsobem v průběhu procesů budou posuzovány průběžné náklady.

Poslední dva body se týkají lidských zdrojů. Je velmi důležité, aby pracovníci byli obeznámeni, jakým způsobem nejlépe pracovat s nákladovým limitem. Otázka tedy je, jak docílit změny myšlení pracovníků, aby se naučili s nákladovým limitem správně pracovat. S tím velmi úzce souvisí i motivace pracovníků. Demotivovaný zaměstnanec nepřináší podniku nic dobrého, otázka tedy zůstává, jak správně motivovat zaměstnance. (Zralý, 2011, 49-50), (Synek, 2011, 115)

Název : **Activity Based Costing**

Stručná charakteristika:

Activity Based Costing (ABC) neboli Kalkulace podle nákladů je ekonomicko - manažerský nástroj, který vznikl na základě problémů týkajících se potíží s použitím klasických kalkulačních metod a nárůstem požadavků ze strany manažerů na podrobné informace o kalkulaci nákladů a výnosů jednotlivých výrobků.

Popis manažerského nástroje:

ABC přiřazuje náklady konkrétním objektům dle reálného výkonu jednotlivých činností a aktivit. Dále eliminuje paušální rozdělování nákladů mezi produkty. Prostřednictvím této metody sledujeme náklady a jejich rozdělení v rámci všech činností. V dalším kroku můžeme aplikovat snižování nákladů a jejich optimalizaci. Metoda ABC bazíruje na rozpoznávání skutečných důvodů pro vznik jednotlivých nákladů a jejich rozdělení k určitým procesům a produktům, které se reálně podílely na jejich spotřebě. Rozpoznávání nákladů není jediným výstupem ABC metody. Tato kalkule poskytuje velké množství informací o procesu, činnostech, nákladech a výkonu, které jsou využívány i pro řízení činností, či případnou změnu struktury podnikových procesů. Vzhledem k vývoji ABC a rozšíření jeho využití i mimo kalkule vzniká také nový manažerský nástroj Activity Based Management neboli řízení podle aktivit, o kterém pojednává následující kapitola. (Cokins, 2001,13), (Popesko 2016,135 - 138)

Členění nákladů pro ABC kalkulaci

V procesu členění nákladů je důležité si předem uvědomit, s kterou skupinou nákladů budeme v ABC pracovat. Obecně náklady, s kterými v metodě ABC pracujeme řadíme do tří kategorií. První kategorií jsou přímé náklady. Do druhé kategorie řadíme nealokovatelné náklady, kterými jsou myšleny ty náklady, které se nevztahují pouze ke konkrétním činnostem a procesům. Jde tedy především o fixní náklady na vedení podniku a infrastrukturu. Poslední skupinou jsou náklady přiřazené jednotlivým aktivitám. V podstatě se jedná o režijní náklady, na které se metoda ABC soustředí.

Podmínkou pro úspěšnou aplikaci metody ABC jsou vhodně definované jednotlivé aktivity. Samotné aktivity jsou děleny podle jejich vztahu k podnikovému výkonu, jednotlivé aktivity mají různý dosah, co se vlivu na výkon týče. Svou roli také hraje rozdílná úroveň variability aktivit, to znamená, že výše nákladů na aktivitu je závislá na míře úrovně změny v podniku.

Aktivity mají svou hierarchii, dělíme je na aktivity jednotkové úrovně, které se vykonávají při produkci. Aktivity dávkové úrovně, které jsou přímo svázané s vyrobenou dávkou nebo sérií výrobků. Aktivity na podporu produktů či služeb, které vykonávají podpůrný proces k prodeji. Další skupinou jsou aktivity na zákaznické úrovni, jde o rozšířenou aktivitu na podporu produktů či služeb. Zde jsou aktivity zaměřeny na zákazníka, může se tedy jednat například o marketingový výzkum či zákaznickou podporu. Poslední skupinou jsou aktivity celopodnikové úrovně, kde jde o zajištění chodu a provozu podniku. V této skupině dominují náklady na vedení podniku. (Popesko 2016,142-143)

Principy při zavádění ABC

Klíčem k úspěšnému zavedení ABC metody je správné přiřazení nákladů k dílčím aktivitám a následně k jednotlivým výrobkům či nákladovému objektu. Pro tento proces se používají vztahové veličiny aktivit, které jak uvádí autor Staněk můžeme nazývat příčiny. Vztahové veličiny jsou rozděleny dále do tří skupin. Transakční veličiny jsou nejméně nákladnou veličinou, avšak také nejméně přesnou. Transakční veličina kvantifikuje celkové počty úkonů jednotlivé aktivity. Časová veličina udává objem času, který vykonání aktivity zabralo. Tuto veličinu je vhodné používat zejména v případech, kdy stejná činnost potřebuje v závislosti na stanovišti rozdílnou časovou dotaci. Například seřízení stroje, kdy každý stroj je jinak časově náročný. Při výběru vztahové veličiny je nezbytné zvážit, o jaký charakter aktivit se v daném podniku jedná a tím pádem, která veličina bude nejlépe poskytovat výstupy.

Dalším krokem po výběru vhodné transakční veličiny je výběr jednotky, ve které bude udáván a měřen výkon aktivit. Vztahová veličina a jednotka mohou být totožné, jde především o vymezení míry výkonu jednotlivých aktivit za stanovený čas.

Celý proces zavádění ABC metody se dělí na pět základních etap. První etapou je úprava účetních dat, dále následuje definování struktur Activity Based Costing, ve třetí etapě se přiřazují náklady jednotlivým aktivitám, v předposlední etapě probíhá analyzování aktivit a vymezení vztahových veličin a následná kalkulace konkrétních nákladů aktivit, poslední etapou je přiřazování nákladů aktivit nákladovým objektům. (Popesko, 2016, 143 -144)

Metoda Activity Based Costing poskytuje velký rozsah použití oproti průměrným nákladovým systémům. Jednotlivé etapy poskytují cenné informace, proto lze na základě všech výstupů ABC provádět analýzu všech sfér podnikových činností. Primárně však tato metoda slouží k přesnému určení množství nákladů, které přísluší jedné kalkulační jednici. Prostřednictvím výstupů kalkulace podle aktivit je podnik schopen vyhotovit přesnou analýzu nákladů patřících konkrétním výkonům.

Název: **Activity Based Management**

Stručná charakteristika:

Activity Based Management (ABM) navazuje na předešlou kapitolu s manažerským nástrojem Activity Based Costing. ABM navazuje na kalkulaci nákladů, která je vytvořena pomocí Activity Based Costing a figuruje v rozhodovacím procesu jako podpůrná funkce. Mezi jeho největší přínosy patří způsob, kterým nakládá s daty a následné principy, na kterých stojí práce s těmito daty.

Popis manažerského nástroje:

Jde zejména o uvažování nad nákladovou náročností jednotlivých aktivit. Na základě tohoto stylu myšlení může podnik relativně lehce identifikovat ty aktivity, které jsou výrazně nákladnější a zhodnotit, zda přináší dostatečný přínos v poměru cena výkon. Prostřednictvím těchto dat mohou manažeři učinit razantní rozhodnutí a rozhodovat o budoucnosti jednotlivých aktivit. Takto závažná rozhodnutí je nezbytné doložit relevantními daty, která jsou k dispozici prostřednictvím Activity Based Managementu. (Kráal a kolektiv, 2006, 586)

Nejčastěji využívaným nástrojem při ABM je analýza procesů a aktivit. Logicky to vyplývá z Activity Based Costing, který se zabývá právě výkonem jednotlivých aktivit a tématy týkajících se efektivnosti aktivit a procesů. V současné době se analýza procesů a aktivit používá také jako nástroj, díky kterému se zvyšuje efektivita projektového řízení a přetváření podnikových procesů. Cílem analýzy je nalézt co nejefektivnější uspořádání jednotlivých činností, operací a úkonů v daném podniku. Nutno podotknout, že v této analýze musí být zahrnuto i personální zajištění, bez kterého by činnosti nemohly být vykonávány. Posuzována je také míra případného vlivu na cílového zákazníka.

Jak již bylo popsáno v předešlé kapitole o ABC, základním krokem je identifikace klíčových procesů a aktivit v podniku. Po tomto kroku se však metody liší. Activity Based Management pracuje s analýzou procesů a aktivit odlišně. Analýza se zaměřuje na větší detaily a vzhledem k tomu, že bude posuzována efektivita dílčích aktivit a procesů, je nezbytné, aby byly rozděleny do elementárních činností. Průběh tohoto procesu se odráží od určitých zásad. Klíčovým krokem je praktické zmapování a pozorování postupů díl-

čích procesů a aktivit. Druhou zásadou je zdokumentování současné situace, za které je pozorování provedeno. V žádném případě není vhodné uvádět ideální stav procesů. Konečný výsledek analýzy aktivit a procesů by měl být překontrolován a následně ověřen. (Popesko, 2016, 191)

Velmi častou manažerskou aplikací Activity Based Costingu je způsob podpory jednotlivých strategií i strategických rozhodnutí. Toto tvrzení samozřejmě závisí na úplnosti a dostatečném počtu informací, které má podnik k dispozici. Prostřednictvím regresní analýzy kritických faktorů úspěchu může metoda ABM integrovat firemní strategické plánování s oblastí operativního reportingu.

Další způsob využití metody ABM nastává v situaci, kdy manažeři stojí před rozhodnutím, zda je pro ně výhodnější produkt či službu produkovat samostatně, nebo zakoupit. (Kráal a kolektiv, 2006, 586)

Vzhledem k tomu, že díky metodě ABC máme jasně definované náklady aktivit a výnosy, lze pomocí metody ABM a manažerských rozhodnutí zvyšovat ziskovost výkonů. Mezi manažerská rozhodnutí, prostřednictvím kterých je prováděno zvyšování ziskovosti výkonů, patří například Kapacitní úlohy, které mají za cíl maximalizovat vytíženost fixní kapacity jednotlivých procesů a samozřejmě také podniku jako celku. Cenová rozhodnutí jsou také jedním z manažerských rozhodnutí, jde o stanovení optimální ceny, která vychází z nákladů a zároveň napomáhá k využívání fixní kapacity.

Název: Balance Scorecard

Stručná charakteristika:

Balance Scorecard je manažerský nástroj, který primárně pomáhá k zavedení nové strategie. Autory konceptu se v 90. letech stali Robert S. Kaplan a David P. Norton z Harvard Business School. Hlavní myšlenkou celého konceptu bylo zohlednění významných entit v podniku, jako jsou například procesy, zákazníci a finance.

Popis manažerského nástroje:

Balance Scorecard (BS) je primárně určen k zavádění nové strategie, avšak jeho přínosy a možnosti využití překračují tento rámec. Při aplikaci BS pro zavedení nové strategie podniku je v první řadě nebytné si uvědomit, že v průběhu celého procesu je nutné sledovat směřování podniku a vyhodnocovat data. Proces zavádění strategie je klíčový, stejně tak jako monitorování jejího plnění. V mnohých případech podnik po úspěšném zavedení nové strategie označí celý proces za ukončený a podcení, případně zcela vynechá, tento krok. Pouhá úspěšná implementace strategie nestačí, je žádoucí sledovat její vývoj a regulovat směr, kterým se podnik ubírá. Tímto se dostávám k dalšímu využití metody Balance Scorecard. V případě správně zvolených cílů a měřítek lze tímto manažerským nástrojem sledovat směřování podniku a zároveň je možné ze získaných dat provést jeho měření. Prostřednictvím tohoto kroku získá podnik data, ze kterých vyhodnotí situaci a posléze určí další kroky. Další možnost využití Balance Scorecard je pomocí zvolených cílů kontrolovat, korigovat a regulovat chování podniku, aby došlo k plnění strategie.

Hlavní myšlenkou celého konceptu je soustředit se na správné vytvoření strategických cílů. To má svá pravidla. Nejdůležitější je, aby strategické cíle vycházely z vize a strategie podniku. K jednotlivým strategickým cílům jsou následně přiřazena měřítka, ta jsou finanční a nefinanční a jsou u nich stanoveny skutečné a cílové hodnoty. Předem stanoveného cíle podnik dosáhne prostřed-

nictvím strategických akcí, ty mají jasně stanovenou lhůtu, výši rozpočtu a přiřazenou odpovědnou osobu, tyto akce jsou následně přiděleny k jednotlivým strategickým cílům. (Horváth & Partners, 2002, 2-5)

Nejčastější důvody pro využití konceptu Balance Scorecard

Důvodů pro výběr tohoto konceptu pro zavádění nové strategie je několik, avšak mezi jeho největší benefity patří schopnost zavedení strategie do běžné praxe za co nejkratší čas. Tento benefit je důležitý zejména pro odvětví, ve kterých dochází k častým změnám vnějšího prostředí. V této sféře dochází ke strategickému plánování několikrát do roka. Z toho jasně vyplývá, že je nutné, aby realizace strategie proběhla ve stanovený čas. V tomto typu podniku není při zavádění strategie několikrát do roka prostor pro odsunutí realizace a zdržení začátku účinnosti strategie.

Druhým důvodem je absence kvalitních ukazatelů potřebných pro řízení podniku. V těchto případech bývají data založena pouze na finančních údajích, které nezohledňují vzájemnou interakci mezi jednotlivými procesy a entitami.

Třetím důvodem je nepřehledný reporting bez klíčových dat. Pro vytvoření kvalitního reportingu je důležité zohlednit vzájemné vztahy mezi jednotlivými kroky a propojit ústřední procesy do jednoho celku. Z toho by mělo být na první pohled jasné, které procesy se navzájem ovlivňují. Špatně vytvořený reporting bývá velmi obsáhlý, kde velkou část tvoří pouze soupis finančních ukazatelů o vývoji zisku, nákladů, tržního podílu.

Další důvod pro zvolení aplikace Balance Scorecard je snaha o usnadnění procesu plánování. V tomto případě je nejčastějším problémem nevhodně zvolená délka procesu, která neumožňuje rychle reagovat a okamžitě jednat na nové situace, které se stanou na konkurenčním poli. Dalším problémem, který se často objevuje v procesu plánování je nevhodné zpracování operativních plánů. Střední management v mnohých případech tento krok bere pouze jako

nutné administrativní zlo a zpracované plány nejsou využity v celé míře jejich potenciálu a přínosu. (Horváth & Partners, 2002, 2-5)

Nástrahy v procesu realizace strategie

Balance Scorecard se nezaměřuje na hledání správné strategie ani na fázi plánování a koordinaci operativních procesů, nicméně důvodem pro zavedení Balance Scorecard je transformace strategií do operativních procesů. (Horváth & Partners, 2002, 5)

Klíč k úspěchu je způsobilost podniku rychle reagovat na změny ve strategii. V mnohých oborech jsou předpoklady k úspěchu mezi konkurenty velmi podobné, a proto strategie jednotlivých podniků vychází ze stejné ideologie. Tento fakt staví podniky do situace, že nejúspěšnějším hráčem na trhu se stane ten podnik, který bude schopný nejrychleji a nejefektivněji reagovat na změny v konkurenčním prostředí. Tato reakce spočívá v identifikaci změn, stanovení nové strategie a její rychlé realizace.

Nejčastější problematickou oblastí při realizaci strategie je oblast středního managementu. Jedná se zejména o špatnou informovanost, ze které plyne nejasná představa o podobě strategie, dále pak nevymezení kompetencí a odpovědnosti.

Další problémovou oblastí jsou zaměstnanci obecně. Mezi největší problémy patří špatná informovanost o klíčových činitelích vedoucích k úspěchu na trhu a nesouznění s podnikovou strategií. Výsledkem toho je neefektivní práce, která může v širším měřítku podniku i uškodit. (Horváth & Partners, 2002, 6-8)

Nesrozumitelná strategie

První problémy mohou nastat ještě před samotnou realizací strategie. Mohlo by se zdát, že nejdůležitějším faktorem úspěchu je fakt, zdali pak je strategie správná a vhodně zvolená. V případě nesprávné strategie se nabízí předpoklad, že nebude možné ji realizovat, avšak pokud se jedná o schopný podnik, může nastat situace, že bude realizována i nesprávná strategie. Z toho tedy vyplývá, že primární problém se nachází jinde. Prvořadým pro-

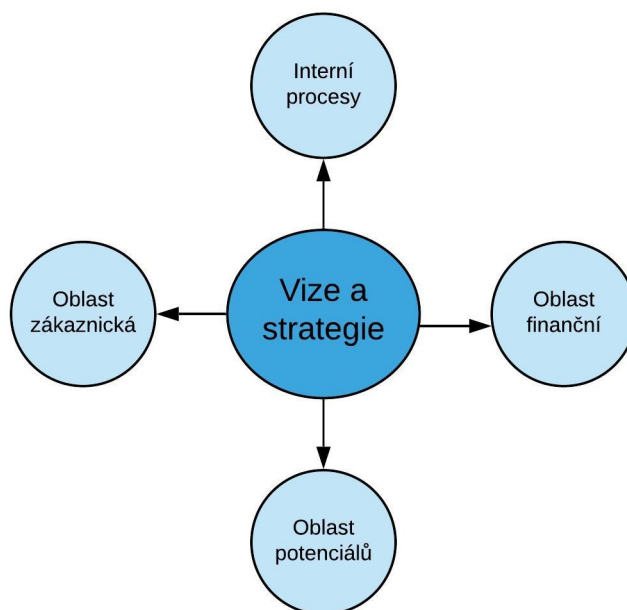
blémem je informovanost a srozumitelnost celého zadání, pokud není strategie srozumitelná a nejsou jasně stanoveny cíle, kterých chce podnik dosáhnout, nastává velký problém. Informovaností není myšlena speciální dokumentace ani konkrétní doporučení a pravidla. Jde především o srozumitelnost a dostatečné vyjasnění cílů. Každý realizátor strategie musí být informován a mít naprosto vyjasněny všechny detaily a časový rámec zavádění strategie.

Nekoncepční propojení řídicích systémů

Dalším úskalím je nepropojení strategického řízení s dalšími systémy podniku. Po změně strategie nenastane žádná změna v oblasti motivace, plánování a sdělení. Koncept shrnujících zpráv pro management podniku bývá obvykle zaměřen na tvrdá data finančních ukazatelů a podstatné personální změny, avšak nejsou zde explicitně vymezeny uskutečněné změny v oblasti strategie. (Horváth & Partners, 2002,5-8)

Perspektivy BSC

Balance Scorecard je dělena na čtyři primární oblasti - finanční, zákaznickou, procesní a perspektivu potenciálů.



Obrázek 1 Perspektivy BSC

Tyto čtyři primární oblasti zásadním způsobem působí na rozvoj a směřování podniku, je proto nutné zohlednit jejich existenci při hodnotícím procesu podniku jako komplexu. Díky Balance Scorecard je možné určit hodnotící kritéria pro jednotlivé oblasti, díky kterým podnik zjistí, jak jednotlivé oblasti ovlivňují výsledky podniku. Takto získaná data lze použít v oblasti motivace vedoucích pracovníků a manažerů jednotlivých divizí. (Horváth & Partners,2002,24), (Kaplan, R. S., Norton, D. P.,2005,49-50)

Finanční perspektiva

Finanční perspektiva neboli finanční oblast střeťává nastavené cíle a měřítka zbylých tří perspektiv. Cíl podniku jako celku je dosáhnout požadovaného zisku, z tohoto důvodu hraje finanční perspektiva velkou roli. Klíčovým faktorem dobře fungující finanční perspektivy je příhodně zvolená strategie měření výsledků. Nastavení finančních cílů by mělo být stanoveno takovým způsobem, aby bylo jejich prostřednictvím možné formulovat míru podnikové výkonnosti, která vychází ze strategie a dále by mělo být možné jejím prostřednictvím ocenit cíle zbylých perspektiv Balance Scorecard.

Směřování finančních cílů se odvíjí od zvolené strategie a také od momentální etapy životního cyklu produktu či služby. Strategie jsou děleny do tří základních fází.

První fází je období **růstu**, ve které se podnik nachází v případě nárůstu prodeje, zavedení nového produktu, či služby, nebo například při nových příležitostech na trhu.

Druhá fáze je období **udržení**, v tomto bodě se vyskytuje podnik s pevnou pozicí na trhu, kterou je schopen si udržet, případně ještě zvětší a upevní své pole působnosti. Z finančního pohledu se podnik snaží maximálně využít svého tržního potenciálu a maximalizovat zisk, případně investovat s vidinou rychlé a jisté návratnosti.

Třetí a poslední fází je **sklizeň**, která se také nazývá fází zralosti. V tomto období se podnik nepouští do rozsáhlých investic. Jak již název napovídá podnik očekává především plody své práce a investic z předešlých dvou fází. (Horváth & Partners,2002,25), (Kaplan, R. S., Norton, D. P.,2005,49-52)

Zákaznická perspektiva

V této perspektivě se podnik zaměřuje v první řadě na stanovení zákaznického segmentu a pokládá si otázku, které uspokojené požadavky zákazníků podniku přinesou největší přínos. Primárním úkolem managementu je stanovit cílový segment, jeho potřeby a vytýčit, jakým způsobem si podnik přeje být vnímán zákazníky. Díky této perspektivě mohou manažeři upravit směr strategie na určité zákazníky, na specifický trh a díky tomu zaručit finanční výnosnost v budoucnu. V současné situaci na trhu, je kladen velký důraz na přístup k zákazníkům, a celou zákaznickou oblast. Pokud se podniku podaří pochopit potřeby zákazníka a správným zákaznickým servisem a přístupem získat jeho loajalitu má velkou šanci uspět na trhu a získat výhodu před konkurencí.

Management podniku má za úkol transformovat poslání v rámci strategie do specifických cílů a zhodnotit, zda vybraný segment je opravdu vhodný. Může se stát, že vybraný segment s potencionálními zákazníky naprosto zapadá do konceptu firmy, ale konkurenční prostředí je natolik silné, že prosadit se na trhu by bylo velmi obtížné.

Zákaznická perspektiva se nezabývá pouze segmentací, ale také otázkami, jakým způsobem bude podnik oslovovat a získávat nové zákazníky. To jde v přímé interakci s vyhověním jejich nárokům, dále také získání a udržení jejich loajality. Do zákaznické perspektivy patří také zákaznický servis, který může zajistit věrnost zákazníka a je nedílnou součástí jména a image podniku. Působení zákaznického servisu je například i v oblasti reklamačního řízení, kde jde především o přístup k zákazníkům, rychlost celého procesu a také o snaze regulovat počet reklamací.



Obrázek 2 Základní měřítka zákaznické oblasti

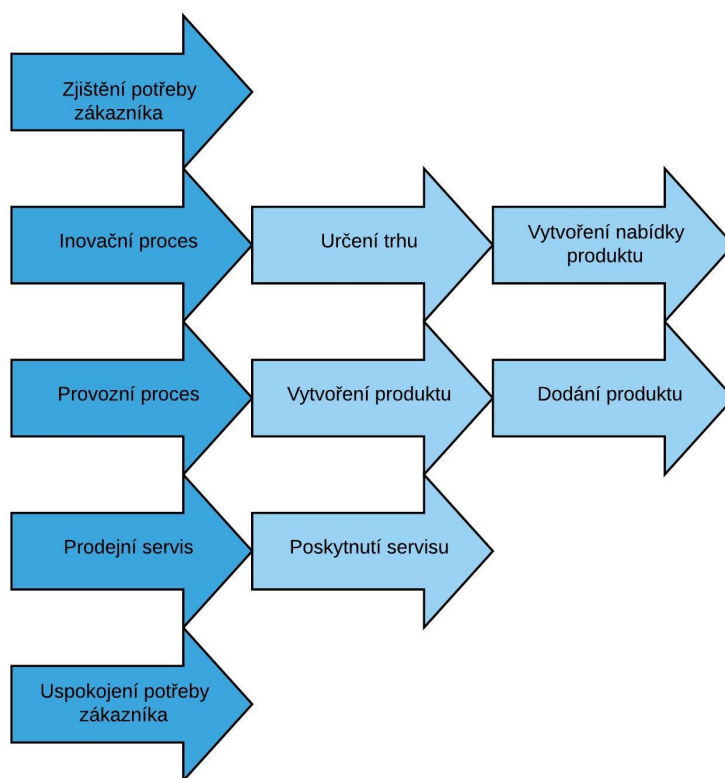
Na obrázku č. 2 jsou vyobrazena základní měřítka zákaznické oblasti. (Kaplan, R. S., Norton, D. P., 2005, 65). **Podíl na trhu** představuje pozici a velikost zastoupení podniku na trhu. Tyto informace lze získat z více zdrojů, nejčastěji to bývají statistické organizace. Podíl na trhu se z pravidla měří rozdílem mezi počtem zákazníků a celkovým počtem zákazníků na trhu. Druhá možnost měření je podíl výnosů z prodeje a výnosů z prodeje celého trhu. Třetím způsobem je podíl objemu prodeje v naturálním vyjádření a celkový počet prodaných výrobků na trhu. **Udržení zákazníků** jinými slovy loajalita zákazníka, jak už bylo řečeno je také jeden z důležitých faktorů. Tato problematika se měří pomocí srovnání dvou období a vychází se z počtu zákazníků, kteří nakupovali v obou dvou období. Pokud data ukáží nenávratnost zákazníků je nezbytné, aby se podnik začal zajímat o důvody, které vedly ke ztrátě zákazníka. **Získávání nových zákazníků** je další důležitý faktor pro rozvoj podniku a udržení pozice na trhu. Oslovování nových zákazníků může být skrz marketingovou komunikaci, nový produkt či službu nebo změnou strategie a tím i cíli podniku. Toto měřítko má za úkol reflektovat, zda podnik získává nové zákazníky a v jakém segmentu. **Spokojenost zákazníků** je velmi úzce spjata s měřítkem udržení zákazníků a získávání zákazníků ostatně tento vztah je vyobrazen na obrázku č. 5. Měření tohoto faktoru probíhá několika způsoby. Nejčastěji využívanou metodou je zpětná vazba pomocí emailu, či zpětné vazby na sociálních sítích. **Ziskovost zákazníků**

doplňuje informace o míře tržního podílu a spokojenosti zákazníků a je ovlivněna dvěma faktory. Jedním faktorem je objem a struktura a tím druhým jsou náklady. Ziskovost zákazníků se měří pomocí vztahu zisku a nákladů spojených s prodejem. (Horváth & Partners, 2002, 25), (Kaplan, R. S., Norton, D. P., 2005, 61 - 68), (Král, B a kolektiv, 2002, 578 - 579)

Procesní perspektiva

Procesní perspektiva je zaměřena na nezbytné výstupy a konečné výsledky procesů, vedoucí k naplnění předem stanovených cílů v oblasti finanční perspektivy i zákaznické perspektivy. Nejedná se o výčet všech podnikových procesů, ale pouze o primární procesy v podniku, které výrazným způsobem ovlivňují realizování strategie, k těmto procesům zahrnujeme také procesy kritické. Hodnotí se rychlost, kvalita a velikost nákladů.

Autoři Kaplan a Norton ve své knize upozorňují na důležitost hodnotového řetězce. Hodnotový řetězec je souhrn na sebe navazujících činností v podniku, které významným způsobem ovlivňují postavení podniku na trhu i zákaznickou perspektivu. Níže uvedený hodnotový řetězec je univerzální muštr, který obsahuje tři hlavní procesy - inovační a provozní proces a poprodejní servis. Každý podnik si následně tento muštr upraví na míru svým procesům.



Obrázek 3 Hodnotový řetězec

V Inovačním procesu se klade důraz na nové potřeby zákazníků a od těchto dat se následně odvíjí celý proces. V inovačním procesu dojde k upravení produktu či služby, aby co nejvíce reflektovala potřeby zákazníka. Provozní proces produkt vytvoří a dodá. Následuje prodejní servis, který zajišťuje péči o zákazníky. (Horváth & Partners, 2002,25), (Kaplan, R. S., Norton, D. P.,2005,89)

Perspektiva potenciálů

Prostřednictvím stanovených cílů v perspektivě potenciálů dochází k vývoji a rozmachu infrastruktury nezbytné pro uskutečnění strategie. V perspektivě potenciálů se pracuje s následujícími zdroji - zaměstnanci podniku, know how, znalosti a dovednosti, inovace a inovační schopnost, dostupné technologické zdroje, práce s informacemi a informačními systémy. Díky těmto zdrojům je potenciál uskutečnění strategie poměrně vysoký, avšak zmíněné zdroje nejsou klíčovým aspektem pouze při realizaci strategie, nýbrž i při vyrovnání se a rychlé adaptabilitě s případnými změnami.

Tato čtvrtá perspektiva je napříč odbornou literaturou nazývaná rozličnými názvy, avšak princip perspektivy zůstává vždy stejný. Můžeme se setkat s pojmenováním typu perspektiva učení se a růstu, tento název ve svých knihách uvádí autoři Kaplan a Norton. Dalšími názvy jsou perspektiva inovací a perspektiva budoucnosti. V této práci uvádím název perspektiva potenciálů z důvodu zaměření na potenciály u každého zdroje. (Horváth & Partners, 2002,25 - 26)

Perspektiva potenciálů hraje velmi významnou roli při plnění stanovených cílů v ostatních třech perspektivách. Kdyby nebylo stanovených cílů v perspektivě procesů, nebylo by možné dosáhnout stanovených efektů ve zbylých perspektivách. Prostřednictvím potenciálů se plní stanovené cíle v ostatních perspektivách, a především napomáhají k plnění strategie. Pro lepší orientaci dělíme tuto perspektivu na tři stěžejní oblasti.

- schopnost zaměstnanců
- schopnosti informačních systémů
- motivace, delegování pravomocí a angažovanost

Úspěšný podnik propojuje všechny tři stěžejní oblasti a permanentně pracuje na jejich zlepšování. Zaměstnanci tvoří podstatnou část úspěchu podniku, jejich schopnosti a míra zainteresova-

nosti do pracovního procesu přinášejí podniku výsledky. Loajální zaměstnanec, kterému záleží na osudu podniku přispívá ke zdokonalování procesů, což vede k větším výnosům.

Užívání informačního systému vede k zefektivnění práce zaměstnanců. Prostřednictvím informačního systému mají zaměstnanci snadný a rychlý přístup k datům, které podnik nasbíral od svých zákazníků. Do těchto dat patří potřeby zákazníků, obsah posledního nákupu a potřebné informace k němu. Do informačního systému spadájí také služby, jako je rezervační systém, informace o vytiženosti podniku nebo internetové bankovníctví. Klíč k úspěchu informačního systému je samozřejmě dostatečná schopnost zaměstnanců s ním pracovat. Zaměstnanci by měli projít školením, ve kterém budou seznámeni s chodem informačního systému a také s jeho výhodami. Zaměstnanci by měli porozumět jeho přidané hodnotě.

Motivace zaměstnanců je alfa a omega dobře fungujícího podniku. Nemotivovaný zaměstnanec nebude nikdy odvádět tak kvalitní práci jako zaměstnanec, který je motivovaný a svou práci vykonává s citem a z přesvědčení. (Horváth & Partners, 2002, 25-26), (Kaplan, R. S., Norton, D. P., 2005, 66-68)

Název: **Hodinová nákladová sazba**

Stručná charakteristika:

Hodinová nákladová sazba neboli zkráceně HNS je nástroj, který se používá již desítky let, avšak její širší využití jako manažerského nástroje nastalo až v posledních dvaceti letech. HNS se využívá při controllingovém řízení podniku. Primárním úkolem HNS je poskytnout relevantní data o nákladech za jednu hodinu dané entity.

Popis manažerského nástroje:

Hodinová nákladová sazba se skládá z nákladů na chod a provoz určité entity (N) v čitateli a kapacitou (KAP) vyjádřenou v hodinách ve jmenovateli. Z uvedeného zlomku můžeme lehce vyvodit, že v ideální situaci bude hodnota HNS co možná nejnižší. Mezi entity řadíme středisko, oddělení, proces, činnost, stroj, pracoviště, profese či další entity řízení podniku.

$$\mathbf{HNS} = \frac{\mathbf{N[Kč]}}{\mathbf{KAP[h]}}$$

Metoda disponuje s naplánovanými i reálnými hodnotami, které porovnává a následně vyhodnocuje. Výsledkem tohoto procesu jsou velmi interní data, která mohou tvořit značnou část konkurenční výhody.

Hlavními důvody užití metody HNS jakožto jednoduchého, ale zároveň efektivního manažerského nástroje v rámci řízení podniku jsou následující:

Na základě výpočtu HNS se lépe provádí investiční rozhodnutí, díky kterému lze jednoduše spočítat potřebnou kapacitu výroby, aby bylo investiční rozhodnutí výhodné. Tento krok je také úzce spjat s rozpočtem jednotlivých entit a očekávaným a skutečným objemem produkce. V současné době při řízení podniku hraje primární roli čas. Tento způsob vedení HNS plně doplňuje a podporuje. V případě rostoucích nákladů na entitu je žádoucí maximální využití kapacity, aby byly náklady na jednotku sníženy. Čím více podnik využívá

kapacitu, tím více klesá hodnota HNS a tím pádem lze snížit i náklady na jednotku produkce. (Zralý, 2008,3)

Prostřednictvím HNS lze jednoznačně dokázat, zda jsou výrobní kapacity dostatečně využity. V tomto případě je HNS nižší, stejně tak jako náklady na jednotku. Míra HNS, využití kapacity a jednicové náklady jsou v přímé interakci. Součástí metody HNS je časový údaj, který je jednou z primárních proměnných při vedení podniku. V případě nároků na větší míru integrace v controllingovém řízení podniku, obzvláště při snaze integrování finančního a nefinančního měřítko. Tím je myšlen náklad entity v korunách + celková kapacita entity v hodinách = nákladová sazba entity [Kč/h] nebo také rozpočet + kapacitní plán entity = díky propojení těchto měřítek získáme náklady na jednotku, nebo také výši hospodárnosti dané entity, či tento výstup může motivovat zaměstnance, a to zejména k vyšším výkonům a snaze o maximální využití dané entity. (Zralý, 2008, 1-4), (Zralý,2011,44-45)

V průběhu let aplikace základní verze Hodinové nákladové sazby, která stanovuje hodnotu pro každou entitu, vznikly další tři nové alternativy, které jsou specificky zaměřené. (Zralý,2011,46)

Položková alternativa se aplikuje především ve vysoce automatizovaných pracovištích, nebo v případě drahé činnosti. Podstatou položkové alternativy je detailní zobrazení struktury nákladů. Nákup nákladných výrobních strojů mají za následek vysoké náklady. Položková alternativa HNS rozdělí náklady do jednotlivých položek, jako například náklady na prostor, na správu, na materiál. (Zralý,2008,5)

Vertikální alternativa je využívána především v případech, kdy jednotlivá pracoviště či části výroby jsou výrazně nákladnější nebo mají odlišné využití kapacity. V tomto případě se sazba rozdělí na dvě úrovně. Vyšší část je společná za celé pracoviště, specifická sazba se věnuje dílčím částem - jednotlivým pracovištím. (Zralý, 2008,6)

Manažersky nejprínosnější je alternativa **Controllingová**. Princip metody spočívá v předem určení těch faktorů, které mohou významným způsobem ovlivnit výši hodinové nákladové sazby. Prostřednictvím předem stanovených faktorů lze zhodnotit jejich míru zainteresovanosti, ta se měří pomocí předem stanovených ukazatelů pro každý faktor. Nejčastěji využívanou variantou je varianta čtyř

faktorová. Mezi tyto čtyři varianty zpravidla řadíme efektivní využití časového fondu, míru vlivu neplánované časové ztráty, produktivitu a změnu nákladů. (Zralý,2008,8)

Název: **Účelově upravená tabulka kalkulačního vzorce**

Stručná charakteristika:

Kalkulační vzorec slouží ke stanovení a zjištění nákladů výkonů a je v každém podniku zcela individuální. Kalkulační vzorec je význačný způsobem zařazení jednotlivých nákladových položek. Důležitou roli hraje také podrobnost členění nákladových položek a jejich vztah k celkové kalkulaci ceny. Všechny tyto faktory jsou ovlivňovány rozhodovacím procesem, k jemuž vyřešení právě kalkulační vzorec přispívá. (Kráal a kolektiv, 2006, 137 - 138)

Popis manažerského nástroje:

Kalkulační vzorec slouží ke kalkulaci nákladů a rozdělení nákladů mezi jednotlivé kalkulační jednice (produkt, prodávaná činnost, zakázka), aby bylo na první pohled zřejmé, jaké náklady a následně zisk generují právě tyto kalkulační jednice. Kalkulační vzorec může být sestaven buď pro kalkulační jednici v jednotkovém vyjádření, nebo souhrnně pro určené množství na dané období, což je plán prodeje daného produktu. Kalkulační vzorec vyobrazuje proces, při kterém vzniká produkt ale také další potřebné podpůrné procesy. V případě změny procesu, činnosti, případně zdroje dochází ke změně hodnoty nákladové položky. Při aplikaci kalkulačního vzorce se co nejvíce využívá metody hodinové nákladové sazby, díky které jsou s maximální přesností rozpočítány jednotlivé náklady mezi kalkulační jednice. Pro maximální přesnost lze do kalkulačního vzorce zakomponovat i konkrétní časy trvání činností.

Manažerská verze kalkulačního vzorce má specifické uspořádání, které obsahuje pro jednotlivé produkty/komponenty jednotkové a souhrnné hodnoty tržeb, nákladových položek a příspěvků na úhradu. Kalkulační vzorec je dělen na několik sekcí. V první se nachází počet prodaných kusů, cena za produkt a očekávané tržby za produkt a zisk v procentech. Výsledkem je příspěvek na úhradu (PÚ1) uveden v korunách. V následující sekci jsou uvedeny náklady přímé variabilní a výsledkem je příspěvek na úhradu (PÚ2). Třetí sekci jsou náklady fixní předvýrobní, výsledkem je příspěvek na úhradu (PÚ3). Následují náklady přímé fixní výrobní, výsledkem je příspěvek na úhradu (PÚ4). Dalšími náklady jsou přímé fixní povýrobní, jejichž výsledkem je (PÚ5). Následují náklady přímé a nepřímé procesní, výsledkem je příspěvek na úhradu (PÚ6). Posledním sedmým příspěvkem na úhradu (PÚ7) jsou společné náklady podniku. Výsledkem kal-

kulačního vzorce je hospodářský výsledek neboli zisk uveden v korunách. Kalkulační vzorec se zpravidla vyhotovuje do přehledné tabulky. Takto strukturovaný kalkulační vzorec může sloužit pro variování klíčových položek, například: ceny produktu, množství, procento plánovaného zisku/produktu, času činnosti/kalkulační jednotice, využití disponibilní kapacity činnosti, ceny nakupovaných dílů/materiálů vše je ve vztahu k plánu prodeje, ke kapacitnímu plánu, k celkovému zisku, k výši příspěvku na úhradu jednotlivých produktů jednotkově i souhrnně, k plánu nákupu. (Zralý, 2019, 50-60)

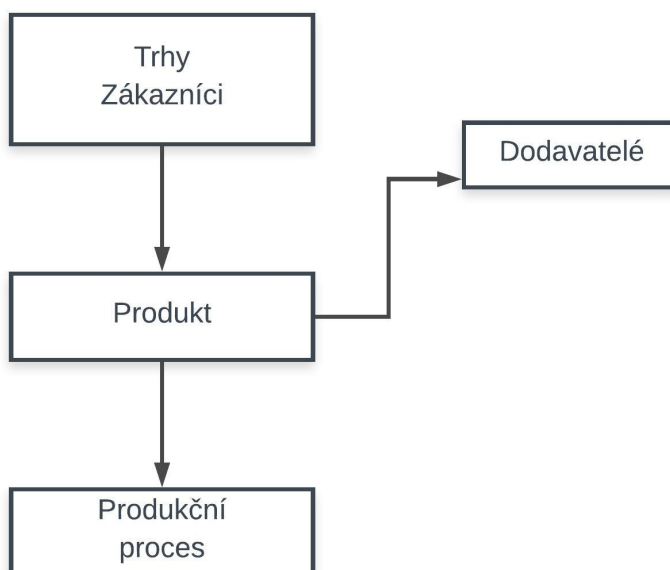
4 Integroční a pružnostní charakteristiky

Tato kapitola je klíčovou částí celé diplomové práce. Je zde vymezen model řízení podnikového systému, na kterém je aplikace vybraných manažerských nástrojů zvažována. Dále jsou stanoveny integrační a pružnostní hlediska, kterými jsou vybrané manažerské nástroje hodnoceny. Ze získaných dat jsou ověřeny, či vyvráceny hypotézy a zodpovězeny výzkumné otázky.

4.1 Vymezení modelu řízeného podnikového systému

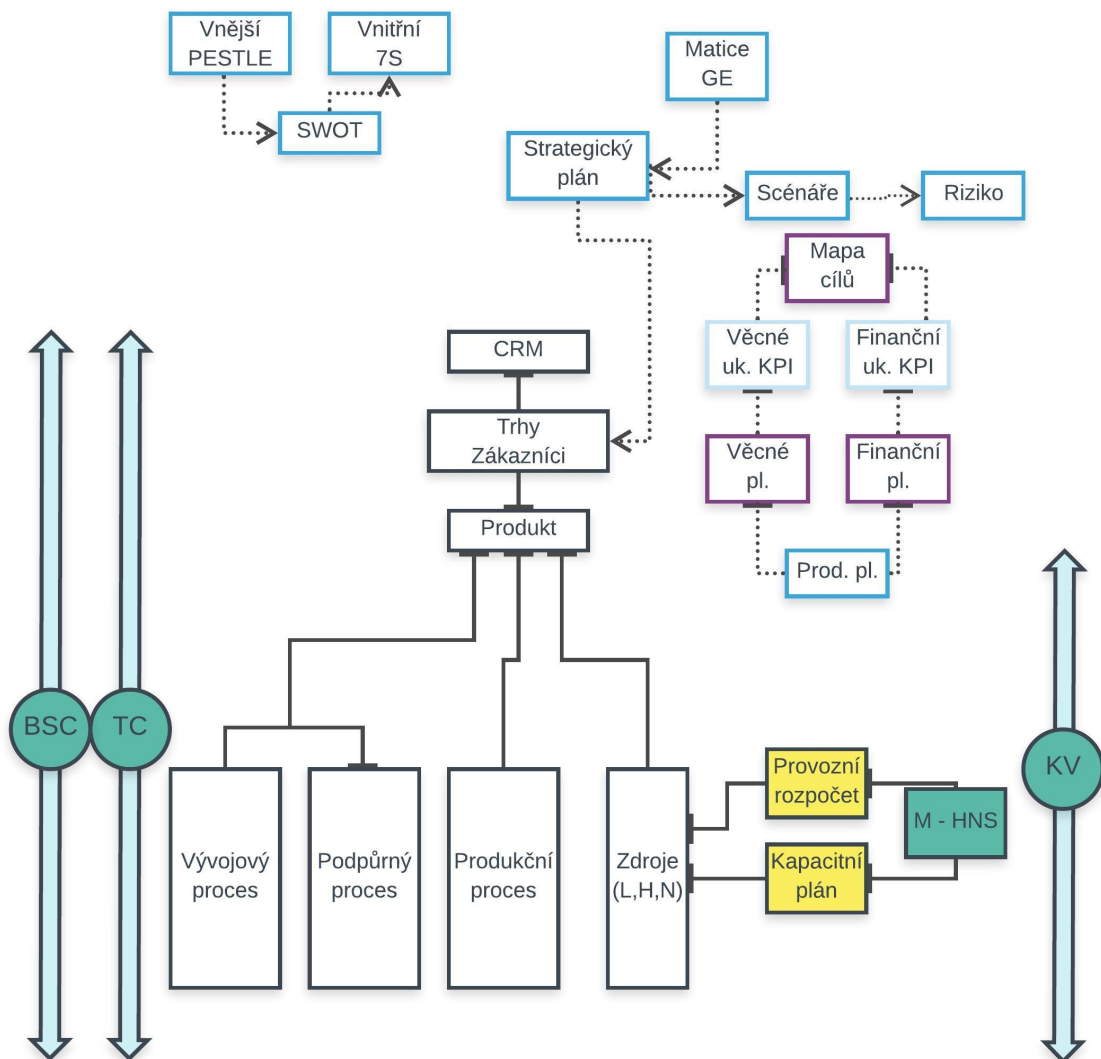
Před samotným krokem stanovení integračních a pružnostních charakteristik manažerských nástrojů je nezbytné nejprve definovat model, na kterém bude aplikace vybraných manažerských nástrojů zvažována. V následujících bodech je uvedeno, jak byl model vytvořen. Pro posouzení integračních a pružnostních charakteristik jsou důležitá tato východiska:

- a) **Integrovaný procesní a činnostní přístup** (IBPC) (3.1), který v souladu s definicí controllingového řízení klade důraz na účelovost struktury a obsahu podnikového řízení s důrazem na zvyšování výkonnosti. Základem je vazba na **Produkt – produkční schéma**.
- b) **Koncept Garyho Cokins**, který vyzdvihuje klíčové propojení mezi **produkty – trhy a zákazníky**, jako propojení klíčových prvků každého perspektivního směřování podniku (Cokins, 2004)
- c) V současné době celosvětové dělby práce čím dál větší roli hrají **dodavatelé**.



Dále také toto schéma, které lze považovat za kostru řízeného systému, je nutné ještě pro názornější využití rozšířit. Konkrétně o přiřazení **zdrojů** k činnostem a procesům. Základní členění zdrojů z manažerského hlediska je následující:

- Lidské
- Hmotné
- Nehmotné



Obrázek 6 Model podnikového systému doplněný o MaNa

Závěrem, klíčovým prvkem, klíčovou entitou je **produkt**. Jeho hlavní vazba navenek podniku je s **Trhy a zákazníci**. Dvnitř podniku pak na **Vývojový, produkční a podpůrný proces/činnosti**. S činnostmi a procesy se pojí **zdroje**.

Tento model slouží k uvažování o integračních a pružnostních charakteristikách a vlastnostech manažerských nástrojů.

4.2 Hlediska pro posuzování manažerských nástrojů

Pro posouzení integračních a pružnostních charakteristik je nezbytné se pokusit jednotným způsobem popsat vybrané manažerské nástroje.

Byla vybrána následující **integrační hlediska**:

1. Stručná charakteristika manažerského nástroje (dle K3)
2. Návaznost na klíčové propojení produkt - produkční proces
3. Návaznost na klíčové propojení produkt - vývojový proces
4. Návaznost na klíčové propojení produkt - trhy a zákazníci
5. Návaznost na klíčové propojení činnost/proces - zdroje

6. Způsob zajištění technicko - finanční integrace
7. Zaměření na užité vlastnosti produktu
8. Zajištění propojení výnosů a nákladů
9. Způsob zajištění vazeb na okolí (trhy, zákazníci, legislativa, financování)

Pružnostní charakteristiky manažerských nástrojů definujeme jako míru schopnosti využití manažerských nástrojů ve více oblastech, či aplikacích a pro více manažerských využití. Z této definice jednoznačně vyplývá základní hledisko a to - počet manažerských oblastí, či aplikací, kde je možné manažerský nástroj využít. Pro lepší přehlednost je pružnostní charakteristika u vybraných manažerských nástrojů hodnocena na bodové stupnici od 1 do 5. Číslo 1 představuje nejmenší počet bodů, číslo 5 zase ten nejvyšší.

Aplikace tohoto hlediska se obtížně obecně stanovuje, vzhledem k faktu, že se vstupní data významně liší v každém konkrétním podniku a jeho podnikovém řízení. Mezi hlavní proměnné patří:

- a) Odvětví
- b) Produktové portfolio a produkční proces, včetně dodavatelských a kooperačních vazeb
- c) Distribuční kanál
- d) Míra samostatnosti podniku
- e) Přístup a způsob řízení podniku řídicími pracovníky a podniková kultura

4.3 Vybrané manažerské nástroje a jejich integrační a pružnostní charakteristiky

4.3.1 Seznam vybraných manažerských nástrojů

Výchozí seznam vybraných a posuzovaných manažerských nástrojů je uveden v kapitole 2.2. Protože jsem vymezila tři typy manažerských nástrojů, které mají integrační povahu:

- (a) Průřezové manažerské nástroje/metodologie
- (b) Dílčí manažerské nástroje/metody
- (c) Typy účelových integračních sestav

Zvolila jsem pro každý typ manažerského nástroje alespoň jednoho představitele.

Ze zásadních manažerských nástrojů průřezového charakteru to jsou:

- Target Costing
- Activity Based Costing
- Activity Based Management
- Balance Scorecard

Jako významný dílčí manažerský nástroj jsem zvolila:

- Metodu Hodinové nákladové sazby

A protože integrační roli mají i některé informační sestavy, tak jsem vybrala:

- Kalkulační vzorec, respektive jeho účelově upravenou strukturu (tabulku), jak odpovídá integračnímu pojetí controllingového řízení.

4.3.2 Vyhodnocení Integračních a Pružnostních charakteristik vybraných manažerských nástrojů

Vyhodnocení integračních a pružnostních charakteristik je provedeno na základě předem stanovených hledisek (kapitola 4.2). Výstupem je slovní hodnocení a souhrnná tabulka pro přehledné srovnání.

Integrační charakteristiky Target Costing

První z posuzovaných manažerských nástrojů je Target Costing, který řadíme mezi průřezové metodologie. Target Costing je limitní kalkulace, jinými slovy, nesmí dojít k překročení předem stanovených nákladů, které jsou odvozeny od předpokládané ceny.

- Návaznost na klíčové propojení produkt - produkční proces a produkt - vývojový proces je velmi silná. Manažerský nástroj Target Costing je používán v každé fázi života produktu, avšak mezi nejdůležitější fáze řadíme proces vývoje, konstrukce a proces zkoušení produktu. Limitní kalkulace přímo ovlivňuje tyto zmíněné fáze procesu.
- Následujícím kritériem je návaznost na klíčové propojení trhů a zákazníků. Toto kritérium Target Costing také splňuje, jelikož jednou z klíčových fází aplikace tohoto manažerského nástroje je způsob určení užitných faktorů. Vývoj samotného produktu je zpravidla záležitostí měsíců, avšak doba životnosti produktu se pohybuje v řádu let. Je tedy nezbytné, aby výsledný produkt uspokojil poptávku cílového segmentu v průběhu let a byly zde zakomponovány případné možné změny požadavků.
- Dalším bodem je klíčové propojení na činnost/proces a zdroje. Target Costing při své aplikaci zohledňuje maximální využití všech zdrojů, aby výrobní proces byl co nejefektivnější, nejrychlejší a nejekonomičtější. Jedním z nejdůležitějších bodů je výběr výrobní technologie, softwaru či know how.
- Propojení technicko - finanční integrace je velmi vysoké vzhledem k tomu, že limitní kalkulace ovlivňuje výběr technického řešení.
- Target Costing je zaměřen na užitné vlastnosti produktu, avšak nejedná se o jeho prvotní zaměření, které je na cenu. Užitné vlastnosti produktu musí uspokojit poptávku vybraného

segmentu v řádu let, tudíž mu je v procesu vývoje věnována pozornost.

- Target Costing jako takový sám nezajišťuje propojení výnosů a nákladů, avšak se všemi těmito daty pracuje. Pro stanovení limitní kalkulace jsou data o výnosech a nákladech naprosto klíčová.
- Způsob zajištění vazeb na okolí je prostřednictvím samotné aplikace manažerského nástroje. Před vytvořením limitní kalkulace proběhne průzkum trhu a stanovení segmentu zákazníků. Vazba na financování je naprosto přímá, vzhledem k podstatě limitní kalkulace a samozřejmě všechny fáze podléhají platné legislativě.

Manažerský nástroj Target Costing splňuje všechna integrační hlediska, tím pádem jeho integrační charakteristiku můžeme považovat za vysokou.

Pružnostní charakteristiky Target Costing

Pružnostní charakteristiku zohledňují pomocí výše stanoveného základního hlediska, kterým je počet manažerských oblastí, či aplikací, kde je možné manažerský nástroj využít. V případě manažerského nástroje Target Costing se jedná o oblast zákaznickou, kdy musí být před samotnou výrobou určen cílový segment a posouzen vývoj poptávky. Dále je používán především v oblasti finanční, kde prostřednictvím Target Costing dochází k určení limitní kalkulace, ke které je nezbytné znát důležitá data o možnostech trhu, nabídce, poptávce a celkové kalkulaci produktu. Target Costing zasahuje i do oblasti technické, kde se v rámci aplikace této metody hledá nejlepší možné technické řešení, které bude nejekonomičtější a zároveň nejefektivnější. Manažerská metoda Target Costing je součástí firemní strategie, takže zahrnuje i tuto oblast. Pružnostní charakteristiku u Target Costing hodnotím na stupnici od 1 do 5 - číslem 5, tedy nejvyšší počet bodů.

Shrnutí výsledků manažerské metody Target Costing

Na základě stanovených hledisek jsem dospěla k závěru, že manažerská metoda Target Costing vykazuje rysy integračních a pružnostních charakteristik. Tento nástroj má integrované jednotlivé fáze řízení a tím pádem přispívá k efektivnějšímu řízení podniku, které pozitivně ovlivňuje plnění podnikových cílů. Target Costing splňuje všech devět integračních hledisek, tím pádem ho považujeme za integrovaný a lze předpokládat, že je možné ho propojit s dalším manažerským nástrojem. Co se pružnostních vlastností týče, s ohledem na stanovená hlediska a výčet oblastí, kde je možné manažerský nástroj aplikovat, je patrné, že tento manažerský nástroj vykazuje pružnostní charakteristiky.

Target Costing

1	✓	4	✓	7	✓
2	✓	5	✓	8	✓
3	✓	6	✓	9	✓

Tabulka 1 Target Costing

Integrační charakteristiky Activity Based Costing

Manažerský nástroj Activity Based Costing (ABC), neboli Kalkulace na činnosti je ekonomicko - manažerský nástroj, který řadíme mezi průřezové metodologie. Manažerská metoda ABC poskytuje rozšířenou verzi klasických kalkulačních metod, ve které jsou podrobné informace o kalkulaci nákladů a výnosů jednotlivých výrobků.

- Návaznost na klíčové propojení produkt - produkční proces a vývojový proces je velmi silné, neboť metoda ABC rozděluje náklady k jednotlivým procesům a produktům. Důraz na znalost produkčního procesu je v tomto případě nejsilnější hledisko.
- Tento manažerský nástroj se nezabývá návazností na klíčové propojení produktu s trhy a zákazníky.
- Zabývá se ale klíčovým propojením činností/procesů se zdroji. Při rozpoznávání nákladů a jejich následném rozdělení mezi jednotlivé činnosti, či procesy jsou zohledněny veškeré zdroje, protože na základě jejich využití a časové dotace jsou následně rozděleny náklady na činnost.
- Tyto informace jsou přínosné i v další rovině než jen při kalkulaci nákladů. Díky ABC lze stanovit finanční náročnost jednotlivých činností a k nim přiřazených zdrojů. Tento fakt se úzce pojí i s dalším hlediskem, kterým je způsob zajištění technicko - finanční integrace. Tyto dvě roviny jsou ve vzájemné interakci při aplikaci ABC.
- Dalším integračním hlediskem je zaměření na užitné vlastnosti produktu, čímž se tento manažerský nástroj nezabývá.
- Naopak zajišťuje propojení výnosů a nákladů. Výstup metody Activity Based Costing je rozšířená verze kalkulace nákladů, která je využívána i při stanovování výnosů a dalších finančních propočtech.
- Posledním hlediskem je způsob zajištění vazeb na okolí, touto problematikou se ABC nezabývá. Tento manažerský nástroj je zaměřen pouze na vnitropodnikové aspekty a problematikou okolních vazeb se vůbec nezaobírá.

Pružnostní charakteristiky Activity Based Costing

Manažersko - ekonomický nástroj Activity Based Costing lze využít v oblasti finanční, procesní a v oblasti lidských a hmotných zdrojů. Nelze jej využít v legislativní zákaznické oblasti. Hodnocení pružnostní charakteristiky je tedy na škále od 1 do 5 - číslem 2.

Shrnutí výsledků manažerské metody Activity Based Costing

Metoda Activity Based Costing nesplňuje všechna integrační hlediska, avšak z celkového počtu devíti hledisek splňuje šest, tím pádem splňuje dvě třetiny vybraných hledisek. Mezi šesti splněnými hledisky jsou ty zaměřené na produkt - produkční proces, produkt - vývojový proces, činnost/proces - zdroje a ty se dají nazvat jako klíčové pro možnost integrace s jiným manažerským nástrojem. Závěr tedy je, že i přes nesplnění všech integračních hledisek je propojitelnost Activity Based Costing s dalším manažerským nástrojem možná. Co se pružnostního hlediska týče, tak je metoda ABC silně orientována na finanční a procesní oblast, ještě spolu s oblastí lidských a hmotných zdrojů. Není tedy možné tento manažerský nástroj označit jako zcela vykazující pružnostní charakteristiky.

Activity Based Costing

1	✓	4	✗	7	✗
2	✓	5	✓	8	✓
3	✓	6	✓	9	✗

Tabulka 2 Activity Based Costing

Integrační charakteristiky Activity Based Management

Manažerský nástroj Activity Based Management (ABM) lze aplikovat až po úspěšně dokončené aplikaci Activity Based Costing. Metoda ABM navazuje na kalkulaci nákladů provedenou ABC a jde především o podpůrný nástroj v rozhodovacím procesu. ABM provádí analýzu procesů a aktivit, pracuje na zvýšení efektivity projektového řízení a dopomáhá k přetváření podnikových procesů.

- Návaznost na klíčové propojení produkt - produkční proces a produkt - vývojový proces je silná, jednak vychází z výsledků Activity Based Costing, který s těmito daty pracuje, ale také Activity Based Management zkoumá a vyhodnocuje efektivity jednotlivých procesů a aktivit.
- Návazností na klíčové propojení produkt - trhy a zákazníci se tento manažerský nástroj nezabývá. V žádné z jeho fází se nezohledňují trhy a zákazníci.
- Naopak návazností na klíčové propojení činnost/proces a zdroj se manažerský nástroj zabývá. V procesu hodnocení efektivity produkčního procesu jsou samozřejmě zohledňovány lidské, hmotné a nehmotné zdroje, aby došlo k jejich maximálnímu využití a nedocházelo k prostojům na výrobní lince, či nevytíženosti pracovníků.
- Následujícím hlediskem je způsob zajištění technicko - finanční integrace. Activity Based Management se touto problematikou zabývá. V průběhu zajišťování efektivity procesů dochází samozřejmě ke zkoumání finanční a technické náročnosti jednotlivých procesů a následně k jejich vylepšení a zefektivnění.
- Ovšem ne všechna hlediska ABM splňuje, tento manažerský nástroj není vůbec zaměřený na užité vlastnosti produktu.
- Také nezajišťuje propojování výnosů a nákladů. Toto hledisko splňuje ABC, avšak ABM pouze pracuje se získanými daty a aktivně se nezaměřuje na propojení výnosů a nákladů.
- Posledním hlediskem je způsob zajištění vazeb na okolí. Activity Based Management pracuje na základě dat získaných prostřednictvím aplikace Activity Based Costing a zároveň zohledňuje okolní faktory a jejich vliv na produkční proces. ABM je ovlivněn situací na trhu, poptávkou zákazníků, současnou legislativou či způsobem financování.

Manažerský nástroj Activity Based Costing splňuje šest z devíti integračních hledisek, lze tedy tvrdit, že vykazuje integrační charakteristiku.

Pružnostní charakteristiky Activity Based Management

Oblasti, ve kterých je možné využít manažerský nástroj Activity Based Management jsou následující, finanční, procesní, v projektovém řízení, řízení lidských zdrojů. Hodnocení pružnostní charakteristiky je na škále od 1 do 5 - číslo 3. Počet nesplněných hledisek je stejný, jako u Activity Based Costing, který získal hodnocení pružnostní charakteristiky pouze 2, avšak ABM splnil deváté hledisko - způsob zajištění vazeb na okolí, a to oproti ABC zvyšuje jeho pružnostní charakteristiku.

Shrnutí výsledků manažerské metody Activity Based Management

Manažerský nástroj Activity Based Management si v oblasti integrace a pružnosti vede ještě o trochu lépe než výchozí manažerský nástroj Activity Based Costing. Z celkových devíti integračních hledisek pozitivně splňuje osm. Lze tedy tvrdit, že se jedná o manažerský nástroj s vysokou mírou integrační charakteristiky a je možné ho propojit s dalšími manažerskými nástroji. Pružnost tohoto nástroje je také vyšší, je možné jej využít a aplikovat v několika manažerských oblastech.

Activity Based Management

1	✓	4	✗	7	✗
2	✓	5	✓	8	✗
3	✓	6	✓	9	✓

Tabulka 3 Activity Based Management

Integrační charakteristiky Balance Scorecard

Manažerský nástroj Balance Scorecard je určen k zavádění nové podnikové strategie. Mezi hlavní myšlenky celého konceptu patří zohlednění významných entit v podniku. Mezi tyto významné entity jsou řazeni zákazníci, procesy a finance. Balance Scorecard je dělena na čtyři primární oblasti - finanční, zákaznickou, procesní a perspektivu potenciálů. Pomocí těchto čtyř perspektiv je ovlivňován rozvoj a směřování podniku.

- Klíčovým propojením produkt - produkční proces a produkt - vývojový proces se Balance Scorecard zabývá v perspektivě procesní. Tato perspektiva se nezabývá celým produkčním procesem nýbrž je zaměřena pouze na nezbytné výstupy a konečné výsledky procesů, které povedou k dodržení předem stanovených cílů v perspektivě finanční a zákaznické. Mezi tyto procesy patří pouze ty, které podstatným způsobem ovlivní realizaci strategie a kritické procesy. Balance Scorecard se zabývá propojením produktu a produkčního procesu a produktu a vývojového procesu, ale nejedná se o tak detailní zaměření jako například u Hodinové nákladové sazby.
- Naopak klíčovým propojením produkt - trhy a zákazníci se Balance Scorecard zabývá detailně. Tomuto vztahu je věnována celá jedna perspektiva, která nese příhodný název, zákaznická perspektiva. Zde se Balance Scorecard zaměřuje na stanovení zákaznického segmentu a jeho potřeb. Prostřednictvím této perspektivy upravují manažeři směr strategie, aby jejím cílem byli skutečně správní zákazníci. V současné situaci na trhu, kdy je velká konkurence, je kladen velký důraz právě na přístup k zákazníkům a celou zákaznickou oblast.
- Klíčovým propojením mezi činností/procesem a zdroji (lidské zdroje, hmotné a nehmotné) se zabývá perspektiva potenciálů. Propojení těchto zdrojů s činnostmi ale také se stanovenými cíli vede k výraznému zvýšení potenciálu uskutečnění strategie.
- Na způsob zajištění technicko - finanční integrace není metoda Balance Scorecard zaměřena. Zabývá se technickými parametry, i když pouze okrajově v procesní perspektivě, finanční stránka je podrobně rozebírána ve finanční perspektivě, ale jejich vzájemnou integrací se BS nezabývá.
- Následujícím hlediskem je zaměření na užité vlastnosti produktu, které jsou v rámci aplikace BS řešeny v zákaznické perspektivě stejně jako vztah produktu a zákazníků. Cílem

- podniku je prodat produkt a utržit zisk, proto se v této perspektivě Balance Scorecard zabývá právě vlastnostmi produktu.
- K zajištění propojení výnosů a nákladů dochází v perspektivě finanční, která se touto problematikou zabývá. Cílem podniku je dosáhnout požadovaného zisku i z tohoto důvodu je finanční perspektiva velmi důležitým faktorem při aplikaci BS.
 - Posledním hlediskem je způsob zajištění vazeb na okolí (trhy, zákazníci, legislativa a financování). Pravděpodobně není vhodnější manažerský nástroj pro splnění tohoto hlediska. Balance Scorecard jak již bylo zmíněné výše, obsahuje čtyři perspektivy. Tyto perspektivy zajišťují vazby na okolí a propojují jednotlivé okruhy do fungujícího celku, kde je zohledněno mnoho faktorů.

Pružnostní charakteristiky Balance Scorecard

Pružnostní charakteristiky Balance Scorecard jsou poměrně vysoké. Tento manažerský nástroj je možné použít v mnoha oblastech, primárně je určen pro zavádění nové strategie, ale díky jednotlivým perspektivám získá podnik cenná data o analýze tržního prostředí. Získá data ohledně kritických procesů a potenciálech v oblasti schopnosti zaměstnanců, schopnosti informačního systému. Na základě dat získaných ze správné aplikace BS lze také motivovat zaměstnance. Díky mapě cílů je možné jednoduše demonstrovat, čeho chce podnik dosáhnout a prostřednictvím čeho se tak stane. Díky této metodě dochází k upřesnění vize podniku. Hodnocení pružnostní charakteristiky je na škále od 1 do 5 - číslo 5, tedy nejvyšší možné.

Shrnutí výsledků manažerské metody Balance Scorecard

Manažerský nástroj Balance Scorecard splnil z devíti integračních hledisek osm. Tomuto výsledku napomáhají jednotlivé perspektivy, které se zaměřují na konkrétní oblast v podniku. Klíčová je samozřejmě správná aplikace této metody, pokud by byl Balance Scorecard špatně aplikován, není možné tvrdit, že podnik dosáhne kýženého výsledku. Naopak pokud budeme hovořit o správné aplikaci, přinese tento manažerský nástroj podniku mnoho důležitých dat, která se mohou stát jeho konkurenční výhodou. Integrační charakteristiky u Balance Scorecard považují za vysoké, což vede k závěru, že možnost propojitelnosti BS s jiným manažerským nástrojem je vysoká.

Balance Scorecard lze využít v mnoha manažerských oblastech a při jeho aplikaci získá podnik mnoho užitečných dat. Z vybraného vzorku manažerských metod Balance Scorecard zatím vykazuje největší pružnostní charakteristiky.

Balance Scorecard

1	✓	4	✓	7	✓
2	✓	5	✓	8	✓
3	✓	6	✗	9	✓

Tabulka 4 Balance Scorecard

Integrační charakteristiky Hodinová nákladová sazba

Cílem Hodinové nákladové sazby (HNS) je poskytnutí relevantních dat o nákladech za jednu hodinu dané entity. HNS je vyjádřena zlomkem, kdy v čitateli jsou vyjádřeny náklady N na danou entitu a ve jmenovateli kapacita KAP vyjádřena v hodinách.

- Jedna z nejsilnějších návazností klíčového propojení je mezi produktem a produkčním procesem. Hodinová nákladová sazba pracuje se všemi daty z produkčního procesu, ať se jedná o středisko, oddělení, celý proces, konkrétní činnost nebo pracoviště a profesi. Výpočet HNS se provádí pro všechny tyto entity a na základě těchto dat je možné určit, která část výrobního procesu konkrétního produktu je nejnákladnější či případně nejméně využívá kapacitu. Produkt a produkční proces, stejně tak vývojový proces je u Hodinové nákladové sazby velmi silně propojen.
- Kde ovšem nedochází k propojení je mezi produktem a trhy a zákazníky. Hodinová nákladová sazba operuje pouze ve vnitropodnikové sféře. Problematikou návaznosti produktu na trhy a zákazníky se nezabývá.
- Následujícím hlediskem a také klíčovým propojením je vztah mezi činností/procesem a zdroji. Hodinová nákladová sazba pracuje na následujícím principu - v situaci, kdy rostou náklady na entitu je vhodné, aby byla využita maximální kapacita, tím budou náklady na jednotku sníženy. Čím více podnik využívá kapacitu, tím je hodnota HNS nižší. Z toho jasně vyplývá, že metoda HNS pracuje s činností a procesem ve vztahu ke všem zdrojům, lidským i těm hmotným a nehmotným.
- Hodinová nákladová sazba jako taková svou aplikací nezajišťuje technicko - finanční integraci, pouze poukazuje na fakt, jakou mají jednotlivé entity sazbu na hodinu. Na základě těchto údajů lze provádět strategická rozhodnutí, která mohou tvořit značnou část konkurenční výhody.
- Následujícím a bohužel nesplněným kritériem, je hledisko o zaměření na užitné vlastnosti produktu. HNS vůbec nebere v potaz kvalitu produktu, jeho užitné vlastnosti nebo výši poptávky. Hodinová nákladová sazba pracuje s naplánovanými i reálnými hodnotami entit, které následně využívá v rozhodovacím procesu o investici. Před tímto rozhodnutím se pomocí výpočtu HNS stanoví potřebná kapacita výroby a následně se určí, zda je investice výhodná, či nikoli.

- V tomto procesu se pracuje s výnosy i náklady, tudíž metoda HNS splňuje další hledisko.
- Posledním hlediskem je způsob zajištění vazeb na okolí. Aplikací této manažerské metody nevznikají vazby na zákazníky, legislativu ani trh. Vzniká ovšem vazba na financování, jak již bylo zmíněno, na základě výstupních dat Hodinové nákladové sazby jsou prováděna investiční rozhodnutí.

Pružnostní charakteristiky Hodinová nákladová sazba

Využití této manažerské metody je v oblasti rozhodovacích procesů, utváření ceny produktu, v analýze a následném zefektivnění výrobního procesu, kontroly využití kapacity všech procesů a činností. Hodinová nákladová sazba může mít rovněž motivační charakter. Zaměstnanci na základě výsledků HNS znají hodinovou cenu provozu podniku, to je motivuje a eliminuje prostoje v pracovním procesu. Hodnocení pružnostní charakteristiky na škále od 1 do 5 - je číslo 3. S ohledem na splněná integrační hlediska.

Shrnutí výsledků manažerské metody Hodinová nákladová sazba

Hodinová nákladová sazba splňuje pět integračních hledisek, tři nespĺňuje a jedno pouze z časti. Integrační charakteristika není tak vysoká jako například u manažerské metody Target Costing, avšak ta hlediska, která jsou splněna, těmi se HNS zabývá velmi detailně, a právě díky tomu vykazuje tato manažerská metoda značné integrační charakteristiky. Díky detailnímu propojení mezi produktem - výrobním procesem, produktem - vývojovým procesem a činností/procesem - zdroji je možné propojení s jiným manažerským nástrojem. Tyto integrační hlediska totiž splňují i další manažerské nástroje, které by bylo možné propojit právě s HNS. Co se pružnostních charakteristik týče, tak ty má HNS velmi vysoké. Počet manažerských oblastí, ve kterých je možné metodu využít je značný. Ve výsledku lze prohlásit, že manažerská metoda Hodinové nákladové sazby vykazuje pružnostní a integrační charakteristiky.

Hodinová nákladová sazba

1	✓	4	✗	7	✗
2	✓	5	✓	8	✓
3	✓	6	✗	9	○

Integrační charakteristiky účelově upraveného Kalkulačního vzorce

Účelově upravený Kalkulační vzorec (KV) slouží ke stanovení a zjištění nákladů výkonů a je v každém podniku zcela individuální. Kalkulační vzorec kalkuluje náklady a následně je rozděluje mezi jednotlivé kalkulační jednice, aby bylo na první pohled jasné, jak je daná kalkulační jednice nákladná a jaký generuje zisk.

- Prvním hlediskem je klíčové propojení produkt - produkční proces. Vzhledem k tomu, že účelově upravený kalkulační vzorec obsahuje výčet úkonů v produkčním procesu, kterým jsou následně přiřazeny náklady, můžeme toto hledisko prohlásit za splněné. KV se zabývá vztahem mezi produktem a produkčním procesem. V případě, že v podniku probíhá i vývojový proces, tedy vztah mezi produktem - vývojovým procesem, je možné tuto část procesu také zakomponovat a rozpočítat v Kalkulačním vzorci a nákladech.
- Oblastí propojení produktu - trhů a zákazníků se účelově upravený Kalkulační vzorec zabývá pouze v rovině očekávaného zisku jednotlivých produktů, ale aktivně svou aplikací neřeší problém poptávky a postavení na trhu.
- Propojení činnosti/procesu a zdrojů (lidských, hmotných i nehmotných) je v účelově upraveném KV viditelné u časové náročnosti jednotlivých činností. V rozšířené verzi KV se uvádí i konkrétní vytížení pracovníků a strojů.
- Způsob zajištění techniko - finanční integrace je v rovině nacenění jednotlivých kroků výroby, kdy jsou rozpočítány jednotlivé činnosti výroby mezi konkrétní produkty. V takto zhotoveném KV je jednoduché identifikovat nejnákladnější činnosti a případně přijít s inovací činnosti.
- V účelově upraveném Kalkulačním vzorci není zakomponováno zaměření na užité vlastnosti produktu.
- Jedním z nejsilnějších integračních hledisek tohoto nástroje je propojení výnosů a nákladů. V žádném jiném manažerském nástroji nejsou takto explicitně propojeny výnosy a náklady, přispívá tomu i přehlednost tabulky kalkulačního vzorce. Výsledkem KV je hospodářský výsledek neboli zisk.
- Posledním hlediskem je způsob zajištění vazeb na okolí (trhy, zákazníci, legislativa a financování). Kalkulační vzorec při své aplikaci nebere v potaz situaci na trhu ani současnou legislativu. V kalkulačním vzorci se počítá s očekávaným ziskem za produkty, tomuto údaji předchází průzkum trhu a cílového segmentu. Je zde tedy určitá vazba na zákazníky a financová-

ní, ovšem nejedná se o přímý dopad samotné aplikace manažerského nástroje.

Pružnostní charakteristiky účelově upraveného Kalkulačního vzorce

Účelově upravený Kalkulační vzorec se nejčastěji využívá pro kalkulaci nákladů, jeho přínos ale překračuje pouze tuto oblast. Z Kalkulačního vzorce je možné vyčíst náklady jednotlivých činností, to může podnik motivovat k úpravě produkčního procesu, či nalezení nejslabšího produktu jejich produkce. Dále je zřejmá disponibilní a využitá kapacita produkčního procesu, což také může podnik využít ve svůj prospěch k optimalizaci některých činností a kroků výroby. Kalkulační vzorec slouží také jako motivační nástroj pro zaměstnance. Tím je myšleno, že v případě, že zaměstnanec zná hodnotu jedné hodiny provozu podniku, či své vlastní práce, motivuje ho to. Dále Kalkulační vzorec slouží jako podklad pro investiční rozhodnutí. Hodnocení pružnostní charakteristiky na škále od 1 do 5 - je číslo 4.

Shrnutí výsledků účelově upraveného Kalkulačního vzorce

Celkové hodnocení účelově upraveného Kalkulačního vzorce je sedm splněných hledisek, jedno částečně a jedno nesplněno. Integrovaná charakteristika tohoto nástroje je tedy dle stanovených kritérií vysoká, tudíž lze teoreticky předpokládat možné propojení s dalšími manažerskými nástroji.

Účelově upravený kalkulační vzorec

1	✓	4	✓	7	✗
2	✓	5	✓	8	✓
3	✓	6	✓	9	○

Tabulka 6 Účelově upravený kalkulační vzorec

Shrnutí hodnocení všech manažerských metod:

V níže uvedené tabulce je přehled vybraných manažerských nástrojů a jejich postoj ke každému integračnímu hledisku.

	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Target Costing	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Activity Based Costing	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✗	✓	✗
Activity Based Management	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✗	✗	✓
Hodinová nákladová sazba	✓	✓	✓	✗	✓	✗	✗	✓	○
Balance Scorecard	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓
Účelově upravený kalkulační vzorec	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	○
	Ano	✓	NE	✗	částečně	○			

Tabulka 7 Souhrnná tabulka

4.4 Vyhodnocení výzkumných otázek a hypotéz

Na začátku diplomové práce (kapitola 2.3) byly stanoveny dvě výzkumné otázky:

1. Lze popsat integrační charakteristiky manažerských nástrojů a pokud ano, jakým způsobem?
2. Je souvislost mezi integrační charakteristikou a pružnostní charakteristikou manažerských nástrojů?

Z výzkumných otázek vyplývají hypotézy:

H1: Pro manažerský nástroj lze sestavit seznam hledisek, která charakterizují míru jeho integračních vlastností

H2: Silnější integrační charakteristika manažerského nástroje vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje

Vyhodnocení výzkumných otázek je následující:

První výzkumná otázka se zabývá samotnou možností popsání integračních charakteristik manažerských nástrojů a eventuálně jakým způsobem. Odpověď na tuto otázku je **ANO, lze popsat integrační charakteristiky manažerských nástrojů**. V kapitole 4.2 je stanoveno devět integračních hledisek na základě kterých jsou pak hodnoceny vybrané manažerské nástroje (kapitola 4.3). Samotnému vymezení integračních hledisek předcházelo vymezení modelu řízeného podnikového systému. Výstupem kapitoly 4.3 je slovní hodnocení jednotlivých manažerských nástrojů a přehledná tabulka.

Druhá otázka se zabývá vzájemnou interakcí pružnostní a integrační charakteristiky. Na základě provedeného šetření je má odpověď na otázku **ANO, existuje souvislost mezi integrační a pružnostní charakteristikou manažerských nástrojů**. S přibývajícím počtem kladně hodnocených integračních hledisek rostla u vybraných manažerských nástrojů i jejich pružnostní charakteristika. Nejvyšší pružnostní charakteristiky vykazovaly manažerské nástroje Balance Scorecard a Target Costing. Balance Scorecard splňoval osm z devíti integračních hledisek. Target Costing splňoval všech devět integračních hledisek.

Ověření platnosti hypotéz

Ověření platnosti hypotézy 1:

H1: Pro manažerský nástroj lze sestavit seznam hledisek, která charakterizují míru jeho integračních vlastností

Před samotným vytvořením integračních hledisek byl definován model, na kterém byla provedena aplikace vybraných manažerských nástrojů a stanoveny dvě důležitá východiska. Na jejich základě jsou integrační hlediska posuzována. V kapitole 4.2 je uveden seznam integračních hledisek, s kterými je posuzována míra integračních vlastností jednotlivých manažerských nástrojů.

Na základě toho lze prohlásit **H1 za platnou**.

Ověření platnosti hypotézy 2:

H2: Silnější integrační charakteristika manažerského nástroje vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje

U vybraných manažerských nástrojů bylo provedeno šetření a posuzování integračních hledisek, následně bylo provedeno posuzování pružnostního hlediska. Po zpracování výsledků byly porovnány výsledky a ze získaných dat vyplynulo následující - se zvyšujícím se počtem splněných integračních hledisek, se zvyšuje míra pružnosti manažerského nástroje.

Na základě výsledku z vybraného vzorku manažerských metod lze prohlásit **H2 za platnou**.

5 Shrnutí výsledků

Cílem diplomové práce je stanovit pružnostní a integrační charakteristiky vybraných manažerských nástrojů a ověřit, či vyvrátit stanovenou hypotézu. Mezi vybrané manažerské nástroje patří: Target Costing, Activity Based Costing, Activity Based Management, Balance Scorecard, Metoda Hodinové nákladové sazby a Účelově upravená tabulka kalkulačního vzorce. V diplomové práci jsou ověřovány následující hypotézy – H1: Pro manažerský nástroj lze sestavit seznam hledisek, která charakterizují míru jeho integračních vlastností“, „H2: Silnější integrační charakteristika manažerského nástroje vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje“.

Diplomová práce je dělena na několik částí, v té první jsou definovány klíčové pojmy, jako je integrace, integrační charakteristika, pružnostní charakteristika, proces, produkt, činnost a také charakteristika Controllingového řízení a Konvergenčního controllingového konceptu. Podstatná část je věnována i stručné charakteristice vybraných manažerských nástrojů. Nejdůležitější kapitolou celé práce je kapitola čtvrtá, nesoucí název Integrační a pružnostní charakteristiky. Před samotným začátkem posuzování integračních a pružnostních charakteristik vybraných manažerských nástrojů je nezbytné vymezit model řízení podnikového systému, na kterém je aplikace vybraných manažerských nástrojů zvažována. Mezi tato východiska patří: integrovaný procesní a činnostní přístup (základem je vazba na produkt – produkční schéma), koncept Garyho Cokins (základem je propojení produktů s trhy a zákazníky), posledním východiskem jsou dodavatelé, ti v současné době hrají čím dál větší roli. Současně je zvolena výchozí struktura: produkty, produkční schéma, trhy a zákazníci. Klíčovým prvkem/entitou je produkt. Hlavní vazbou produktu navenek podniku jsou trhy a zákazníci, dovnitř podniku pak vývojové, produkční a podpůrné procesy, na které jsou napojeny zdroje. Tento model slouží k uvažování o integračních, pružnostních charakteristikách a vlastnostech manažerských nástrojů.

Pro posouzení integračních a pružnostních charakteristik je nezbytné se pokusit jednotným způsobem popsat vybrané manažerské nástroje. Pro tento účel bylo vybráno devět integračních hledisek:

1. Stručná charakteristika manažerského nástroje (dle K3)
2. Návaznost na klíčové propojení produkt - produkční proces
3. Návaznost na klíčové propojení produkt - vývojový proces
4. Návaznost na klíčové propojení produkt - trhy a zákazníci
5. Návaznost na klíčové propojení činnost/proces - zdroje
6. Způsob zajištění technicko - finanční integrace
7. Zaměření na užitné vlastnosti produktu
8. Zajištění propojení výnosů a nákladů
9. Způsob zajištění vazeb na okolí (trhy, zákazníci, legislativa, financování)

Pružnostní charakteristiku manažerských nástrojů definujeme jako míru schopnosti využití manažerských nástrojů ve více oblastech, či aplikací. Z toho jasně vyplývá pružnostní hledisko - počet manažerských oblastí, či využití, kde je možné nástroj využít. Pro lepší přehlednost je pružnostní charakteristika hodnocena na bodové stupnici od 1 do 5 s tím, že číslo 1 je nejmenší počet bodů a číslo 5 zase nejvyšší. Je důležité zmínit, že se aplikace tohoto hlediska obtížně obecně stanovuje, je-li bráno v potaz, že se vstupní data v každém podniku a jeho způsobu podnikového řízení významně liší.

Na základě předem stanovených dat bylo provedeno vyhodnocení integračních a pružnostních charakteristik vybraných manažerských nástrojů. První hodnocenou byla metoda Target Costing, která splnila všech devět integračních hledisek. V hodnocení pružnostní charakteristiky získala plný počet pěti bodů. Druhou hodnocenou metodou je Activity Based Costing. Tato metoda splnila z devíti integračních hledisek šest. Bodové ohodnocení pružnostního hlediska jsou pouze dva body. Třetí manažerskou metodou je Activity Based Management. Tato metoda splnila také šest integračních hledisek, ale z bodové ohodnocení pružnostního hlediska získala tři body. Důvodem je splnění devátého hlediska, které významným způsobem zvyšuje pružnostní charakteristiku. Čtvrtou manažerskou metodou je Balance Scorecard, tato metoda si po Target Costing vedla jako druhá nejlepší. Z celkového počtu devíti integračních hledisek splnila tato metoda osm. Za pružnostní hledisko získala bodů pět, tedy plný počet. Pátou metodou je Hodina nákladové sazby, ta splnila pět integračních hledisek, tři nespĺnila a jedno částečně.

S ohledem na splněná integrační hlediska, získala tato metoda tři body za pružnostní charakteristiku. Poslední manažerskou metodou je Účelově upravený kalkulační vzorec, ten splnil sedm integračních hledisek, jedno částečně a jedno nesplnil. Za pružnostní hledisko získal čtyři body.

Na základě získaných dat jsou zodpovězeny výzkumné otázky. První otázka se zabývá samotnou možností vytvoření integračních hledisek. Odpověď na tuto otázku je kladná, lze stanovit integrační hlediska. Druhá otázka se zaměřuje na vzájemnou propojenost integrační a pružnostní charakteristiky. Odpověď na tuto otázku je také kladná. Ze získaných dat vyplývá, že pružnostní charakteristika závisí na míře integrační charakteristiky. Z těchto výzkumných otázek jsou zvoleny dvě hypotézy. První hypotéza zvažuje možnost vytvoření seznamu hledisek, které charakterizují míru integračních vlastností. Tato hypotéza je prohlášena za platnou. Druhá hypotéza se zabývá otázkou, zda silnější integrační charakteristika vede k vyšší míře pružnosti manažerského nástroje. Tato hypotéza je také označena za platnou.

Výsledkem diplomové práce je ověření hypotézy. Přínosem práce je stanovení integračních a pružnostních hledisek a jejich aplikace. Na základě získaných výsledků a poznatků je možné zvyšovat míru integrace řízení podniku, pracovat s aplikací manažerských nástrojů a vzájemně podporovat jejich integraci.

Seznam použité literatury

1. **Cokins, G.** *Activity - Based Cost Management: An Executive Guide*. New York : John Wiley, 2001. 0-471-44328-X.
2. **Cokins, G.** *Performance management; Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk, and Analytics*. New York : John Wiley. 978-0-470-44998-1.
3. **Fotr, J., Švecová, L. a kolektiv.** *Manažerské rozhodování*. Praha : Ekopress, s. r. o., 2016. 978-80-87865-33-0
4. **Hrach, V.** *Integrace ve vnitropodnikovém řízení*. Praha : ČVUT, 2002, Disertační práce.
5. **Horváth & Partner,** *Balance Scorecard v praxi*. Stuttgart: Profess Consulting s. r. o., 2002. 3-7910-1813-2.
6. **Kaplan, R., Nornton D.** *Balance Scorecard: Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha : Management Press, s. r. o., 2005. 80-7261-124-0.
7. **Král, B. a kolektiv.** *Manažerské účetnictví*. Praha : Management Press, s. r. o., 2006. 80-7261-141-0
8. **Popesko, B, Papadaki, Š.** *Moderní metody řízení nákladů*. Praha : Grada Publishing, a. s., 2016. 978-80-247-5773-5
9. **Plachý, M.** *Technicko - finanční integrace v podnikovém řízení*. Praha : ČVUT, 2010, Disertační práce.
10. **Petráčeková, V. Kraus, J.** *Akademický slovník cizích slov*. ACADEMIA PRAHA, 2001. 80-200-0982-5
11. **Synek, M. a kolektiv.** *Manažerská ekonomika*. Praha : Grada Publishing, a. s., 2011. 978-80-247-3494-1
12. **Svozilová, A.** *Projektový management*. Praha : Grada, 2011. 978- 80-247-3611-2
13. **Svozilová, A.** *Zlepšování podnikových procesů*. Praha : Grada, 2011. 978-80-247-3938-0
14. **Šmíd, O.** *Integrační charakteristiky manažerských nástrojů*. Praha : ČVUT, 2009, Disertační práce.
15. **Zralý, M a kolektiv.** *Management a ekonomika podniku - sbírka úloh pro cvičení*. Praha : Česká technika, 2014. 978-80-01-05460-4
16. **Zralý, M. a kolektiv.** *Controlling a manažerské účetnictví jako nástroj integrace v podnikovém řízení, závěrečná publikace shrnující výsledky stejnojmenného projektu GAČR, 80-0103362-7, Vydavatelství ČVUT v Praze, 2005*
17. **Zralý, M.** *Integration Concept of Management Control and its Contribution to Performance Management, In: Proceedings od*

EIASM "4th Conference on Performance Measurement and Management Control", 978-88-8444-133-0, Nice, France, 2007

18. **Zralý, M.** *Manažerské využití hodinové nákladové sazby*, Praha: 2008. Společnost pro Controlling a podnikové řízení. ISSN 1801-6251.
19. **Zralý, M.** *Pracovní podklady ke kurzu Controllingové řízení*, MUVS 2018, 2019
20. **Zralý, M.** *Pracovní draft k pojetí integrace a pružnosti manažerských nástrojů*, MUVS 2019
21. **Zralý, M.** *Integrace v podnikových informačních systémech*, 2001, ČVUT, Habilitační práce
22. **Zralý, M., Profota, L.** (2003): *Jak jsou řízeny české firmy? Výsledky benchmarkingového projektu „Manažerská navigace“*, Controlling, 4/2003, pp. 3-7, Společnost pro Controlling a podnikové řízení
23. **Zralý, M.** *Podniková ekonomika*, Praha, ČVUT, 2011, 978-80-01-04762-0

Seznam obrázků

Obrázek 1	Perspektivy BSC.....	27
Obrázek 2	Základní měřítko zákaznické oblasti.....	30
Obrázek 3	Hodnotový řetězec.....	31
Obrázek 4	Základní model podnikového systému.....	39
Obrázek 5	Rozšířený model podnikového systému.....	40
Obrázek 6	Model podnikového systému doplněný o MaNa.....	41

Seznam tabulek

Tabulka 2 Target Costing.....	47
Tabulka 3 Activity Based Costing.....	49
Tabulka 4 Activity Based Management.....	51
Tabulka 5 Balance Scorecard.....	54
Tabulka 6 Hodinová nákladová sazba.....	56
Tabulka 7 Účelově upravený kalkulační vzorec.....	58
Tabulka 8 Souhrnná tabulka.....	59

Evidence výpůjček

Prohlášení:

Dávám svolení k půjčování této diplomové práce. Uživatel potvrzuje svým podpisem, že bude tuto práci řádně citovat v seznamu použité literatury.

Jméno a příjmení: Vaše jméno ...

V Praze dne: Klikněte nebo klep-Podpis:
něte sem a zadejte datum.

Jméno	Oddělení/ Pracoviště	Datum	Podpis