Vysoká škola ekonomická v Praze

Diplomová práce

2017

Bc. Matěj Mikšík

Vysoká škola ekonomická v Praze

Fakulta podnikohospodářská

Studijní obor: Podniková ekonomika a management

Název diplomové práce:

Analýza a řízení nákladů

Autor diplomové práce: Bc. Matěj Mikšík

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Hana Mikovcová, Ph.D.

P r o h l á š e n í

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma
„*Analýza a řízení nákladů*“
vypracoval samostatně s využitím literatury a informací,
na něž odkazuji.

V Praze dne 25. srpna 2017 Podpis

Poděkování

Rád bych tímto poděkoval paní doc. Ing. Haně Mikovcové, PhD. za vedení mé diplomové práce. Děkuji také svým nejbližším za podporu při psaní práce. Dále také děkuji managementu analyzované společnosti za ochotu, čas a poskytnutí interních dat a informací, bez čehož by tato práce nemohla vzniknout. Také děkuji za znalosti, které jsem při zpracování této práce získal.

Název diplomové práce:

Analýza a řízení nákladů

Abstrakt:

Cílem této práce je analyzovat přístup k řízení a plánování nákladů vybrané organizační jednotky mezinárodní chemické společnosti. Tato organizační jednotka představuje ziskové středisko a k efektivnímu řízení nákladů využívá a spojuje prvky manažerského účetnictví a controllingu. Ke zpracování analýzy byly využity interní databáze společnosti a četné komunikace s managementem a zaměstnanci controllingového oddělení. Práce popisuje, jak jsou jednotlivé nákladové položky účtovány, prognózovány a rozpočtovány. Jako hlavní problém byl identifikován efekt zpoždění v reportovaných datech, jehož příčinou je časová náročnost konsolidace dat. Tento efekt způsobuje odchylky mezi reportovanými a skutečně dosaženými hodnotami nákladů a jeho neznalost může vyústit až v chybná manažerská rozhodnutí.

Klíčová slova:

Manažerské účetnictví, controlling, řízení nákladů, analýza nákladů

Title of the Master´s Thesis:

Analysis and cost management

Abstract:

The aim of this thesis is to analyze the approach to cost management and planning of the selected organizational unit of an international chemical company. This organizational unit represents a profit center and for effective cost management uses and combines elements of management accounting and controlling. The internal databases of the company and numerous communications with the management and employees of the controlling department were used to process the analysis. This thesis describes how the individual cost items are booked, forecasted and budgeted. As a major problem, the effect of delay in reported data was identified, which is caused by the time consuming nature of data consolidation. This effect causes discrepancies between reported and actual cost values, and its ignorance can result in wrong managerial decisions.

Key words:

Management accounting, controlling, cost management, cost analysis

OBSAH

ÚVOD ... 9
TEORETICKÁ ČÁST ... 12
1. MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ ... 12
1.1. Charakteristiky manažerského účetnictví ... 13
1.2. Vazba mezi manažerským účetnictvím a náklady ... 14
2. ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ ... 16
2.1. Princip kontrolovatelnosti ... 16
2.2. Odpovědnostní střediska ... 17
2.2.1. Nákladová střediska ... 18
2.2.2. Zisková střediska ... 18
2.2.3. Investiční střediska ... 19
2.2.4. Další variace středisek ... 20
2.3. Hodnocení výkonnosti ... 21
3. CONTROLLING ... 22
3.1. Cíle controllingu ... 23
3.2. Úlohy controllingu ... 24
3.2.1. Plánování ... 24
3.2.2. Rozpočetnictví ... 25
3.2.3. Kontrola ... 26
3.2.4. Reporting ... 27
3.3. Osoba controllera ... 28
PRAKTICKÁ ČÁST ... 29
4. ZKOUMANÁ SPOLEČNOST ... 29
4.1. Charakteristika podnikatelské činnosti ... 30
4.2. Důvody pro manažerské účetnictví ... 32
5. SCOREBOARD ... 33
6. NÁKLADY NA PRODANÉ ZBOŽÍ ... 36
6.1. Změna v kalkulaci standardů ... 37
6.2. Dílčí závěr ... 40
7. DISTRIBUČNÍ NÁKLADY ... 41
7.1. Konsolidace distribučních nákladů ... 42

7.2. Aktuální hodnoty, rozpočet a prognóza 44
7.3. Specifika v řízení distribučních nákladů 49
7.4. Náklady vráceného zboží 50
7.5. Dubnová revize prognózy 51
7.6. Dílčí závěr 54
8. TRŽNÍ NÁKLADY 56
9. SKLADOVACÍ NÁKLADY 58
9.1. Rozpočet a prognóza 58
9.2. Kalkulace aktuálních hodnot 60
9.3. Dílčí závěr 63
10. NÁKLADY PROVOZNÍHO KAPITÁLU 65
10.1. Rozpočet a prognóza 67
10.2. Vazba mezi SCM a controllingem 67
10.3. Dílčí závěr 68
ZÁVĚR 69
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY 73
SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK 75

ÚVOD

Populace neustále roste, ale planeta Země je pouze jedna. Podle interních záznamů chemické společnosti, která poskytla informace pro zpracování této diplomové práce, připadaly v roce 1900 v Německu čtyři osoby na jednoho farmáře. V roce 2013 to již bylo 115 osob. K tomu lze přičíst hladomor v některých zemích a obezitu v jiných zemích a je zcela zřejmé, jak významnou roli ve společnosti představuje zemědělství. Jenže zemědělství má své limity, které nelze překonat bez chemických společností poskytujících hnojiva, postřiky a další prostředky na ochranu rostlin. Dle této společnosti ztráta z produkce, která není chráněna před plevelem, škůdci a hmyzem, činí zhruba 60 – 75 %. Proto chemie je právě tím, co umožňuje současný a budoucí růst lidské společnosti. Ačkoliv je obecné povědomí o chemických společnostech vesměs negativní, je třeba si uvědomit, že ve správných rukou může být chemie vynikajícím nástrojem. Chemie je jako elektřina. Elektřina je člověku nebezpečná, ale lidé se ji naučili používat. Ví kupříkladu, že elektrickou zásuvku je potřeba přikrýt plastovým krytem. Díky této a podobným znalostem se stala elektřina neocenitelným pomocníkem. Podobně je to i s chemií. Pokud víme, jak s ní správně nakládat, je nesmírně užitečným nástrojem.

Nicméně chemická společnost, stejně jako každá jiná firma, musí být zisková, aby mohla své produkty a služby na trhu poskytovat. Ziskovost přitom vychází ze dvou základních položek – výnosů a nákladů. Tato diplomová práce zkoumá, jak jsou v jedné z mezinárodních chemických společností řízeny právě náklady tak, aby byla společnost zisková, konkurenceschopná, a tudíž ve výsledku i úspěšná. Tato společnost si nepřála být v práci jmenována, nicméně výměnou za to poskytla důvěrné interní informace, bez nichž by tato diplomová práce nemohla vzniknout.

Práce zkoumá manažerské účetnictví z pohledu controllingu ve vybrané prodejní jednotce zkoumané společnosti. Dle Fibírové, Šoljakové, Wagnera a Petery (2015, s. 26) je controller je v podniku odpovědný za informační podporu řízení, jejíž páteří je manažerské účetnictví. Jednou z možností, jak vést manažerské účetnictví, je přiřazení odpovědností jednotlivým podnikovým jednotkám a manažerům.

„Management accounting plays an integral role in the organizational structure by assigning responsibilities through the budgeting process and by providing managerial performance measures.“

(McWatters & Zimmerman, 2016, s. 649)

V případě této práce se jedná o management organizační jednotky, která je odpovědná za vedení podnikatelských aktivit společnosti v oblasti, která se táhne od Polska až po Írán. Autor této práce se nezabývá jen samotnými náklady, ale také nastiňuje, jak vypadá takové řízení obchodních aktivit v mezinárodní společnosti. Autor pracoval v jedné z organizačních jednotek společnosti na analýze nákladů přibližně šest měsíců. Největším úskalím byla především roztroušená znalost a dostupnost informací mezi organizačními jednotkami a zaměstnanci společnosti.

Autor diplomovou práci dělí na dvě hlavní části – teoretickou a praktickou. Cílem teoretické práce je představit, co je to manažerské účetnictví, jaké má charakteristiky a jaká je jeho vazba k řízení nákladů. Hlavní výhodou manažerského účetnictví oproti finančnímu je totiž jeho flexibilita. Manažerské účetnictví slouží pro interní potřeby podniku a může tak být do jisté míry oproštěno od legislativních požadavků, díky čemuž je zaměřeno na ty informace, které manažeři opravdu potřebují pro výkon svého povolání. Teoretická část je následně zaměřena na manažerské účetnictví z hlediska přiřazování odpovědnosti. Je představen princip kontrolovatelnosti, který velmi úzce souvisí s odpovědnostním účetnictvím, jelikož jeho základní myšlenkou je, že manažer má být v ideálním případě hodnocen pouze na základě aktivit a rozhodnutí, které je schopen přímo vlastní činností ovlivnit. Prvním z cílů práce je tedy analyzovat, zda zkoumaná společnost princip kontrolovatelnosti skutečně splňuje. V teoretické části byla popsána také jednotlivá odpovědnostní střediska, jež se člení dle toho, za které položky výkazu zisku a ztrát nesou odpovědnost. Autor si tak i klade za cíl určit, jakým typem odpovědnostního střediska je zkoumaná organizační jednotka vybrané společnosti. Vzhledem k tomu, že řízení nákladů a vedení manažerského účetnictví je typicky v mezinárodních společnostech úkolem controllingového oddělení, autor poslední kapitolu teoretické části věnuje právě problematice controllingu. Popisuje jeho základní cíle a úlohy a také se věnuje osobnostním a profesním požadavkům na controllera jakožto zaměstnance controllingového oddělení.

Hlavní částí této diplomové práce je část praktická, která svým způsobem mapuje autorův výzkum, jakým způsobem vybraná mezinárodní společnost řídí své náklady. Úvod praktické části popisuje, jakým postupem autor analýzu nákladů provedl. Dále je popsána charakteristika společnosti. Společnost k efektivnímu řízení využívá a spojuje odlišné prvky manažerského účetnictví a controllingu. Jak bylo zmíněno, tržní oblast zkoumané organizační jednotky je rozsáhlá, a tudíž pod ní spadá hned několik právnických osob. Tyto právnické osoby musí z legislativních důvodů vést vlastní finanční účetnictví, nicméně pro potřeby konsolidovaného řízení podnikání mezinárodní organizace byla vytvořena interní odpovědnostní infrastruktura. Ta je v rámci společnosti označována jako koncepce tržní výkonnosti a jejím primárním cílem je tvorba hodnoty. Praktická část tak ve výsledku odpovídá na otázku, jakým způsobem je naplněno klíčové KPI tržní výkonnosti společnosti a jakou roli v tomto procesu hrají jednotlivé nákladové položky, které vedou jeho k dosažení, respektive které snižují jeho celkovou hodnotu. Těmito nákladovými položkami jsou náklady na prodané zboží, distribuční náklady, tržní náklady, skladovací náklady a náklady provozního kapitálu. Dle těchto jednotlivých nákladových položek je popsáno, jak jsou rozpočtovány, prognózovány a jak jsou zaúčtovány jejich skutečně dosažené hodnoty. Autor tak dodatečně zkoumá, zda dochází mezi těmito třemi proměnnými k výrazným odchylkám, a případné odchylky vysvětluje a hledá možná doporučení, jak se jim do budoucna vyvarovat. Každé ze zmíněných nákladových položek je věnována samostatná kapitola, která obsahuje také dílčí závěr.

Cílem této diplomové práce je tedy analyzovat přístup k řízení a plánování nákladů vybrané firmy, a tím objasnit, jaké postupy při řízení nákladů využívá a jakým způsobem vede manažerské účetnictví. Veškeré poznatky a získané znalosti jsou nakonec shrnuty v závěru práce.

TEORETICKÁ ČÁST

1. MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Cristian (2014, s. 174) nabízí jednoduchou definici: *„Management accounting is a process through which a company prepares reports for the top management.“* Management společnosti na reportech staví většinu výkonných rozhodnutí. Manažerské reporty ukazují jak množství peněz, které společnost drží, tak i prodeje, výnosy, nákupy materiálů, hodnotu práce v provozu, pohledávky, závazky a další klíčové informace.

Podstata manažerského účetnictví spočívá ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci informací tak, aby umožňovaly řídícím pracovníkům ovládat podnikatelskou činnost, zlepšovat finanční pozici podniku, podporovat jeho výkonnost a celkově tak řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky. (Fibírová, Šoljaková, Wagner & Petera, 2015, s. 31 – 32)

Manažerské účetnictví již dávno neplní roli pouhé přípravy finančních a nefinančních výkazů. Osoby odpovědné za manažerské účetnictví jsou dnes členy samotného managementu a podílí se na rozhodování. Manažerské účetnictví je relevantní, přesné, časově a nákladově efektivní a samo se přizpůsobuje měnícím se podmínkám. (Cristian, 2014, s. 176)

Jednou z fundamentálních myšlenek charakteristických pro současné účetnictví je, že je v něm odlišeno, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Zatímco finanční účetnictví je orientované na externí uživatele a je vázané legislativou, manažerské účetnictví slouží pro různorodé interní potřeby, a je tak pro potřeby podniku do jisté míry svobodnější a flexibilnější. (Král, 2010, s. 19)

Finanční a daňové účetnictví se odlišuje tlakem uživatelů na jednotný výklad a srovnatelnost předkládaných informací, zatímco účetní informace určené manažerům jsou charakteristické tím, že jejich obsah v zásadě není předmětem mimopodnikové regulace. (Král, 2010, s. 20)

Finanční účetnictví slouží také pro banky, akcionáře a investory. Dodržuje různé předpisy zaměřené na ekonomické ocenění, a proto není obvykle dostatečné pro rozhodování. Navíc složka daňového účetnictví je doslova vlastním světem legislativních pravidel. (Cokins, 2013, s. 27)

Manažerské účetnictví pomáhá vytvořit organizační hodnotu, tedy benefity různým zájmovým skupinám, za jejich investice do podniku díky lepším rozhodovacím procesům a řízení členů organizace. Manažeři využívají informace o nákladech při rozhodování o produktech a službách, ale zároveň manažerské účetnictví slouží i k hodnocení samotného manažerova výkonu. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 2)

Manažerské účetnictví není složené z fixního počtu pravidel. Naopak, organizace mají odlišné cíle a jsou složeny z odlišných členů, tudíž žádná univerzální pravidla neexistují. Manažerské účetnictví se musí přizpůsobit každé organizaci. Podnikatelské prostředí současnosti se vyznačuje dynamičností, a tak technologické změny, tvrdá konkurence, globalizace a zákaznické preference nutí organizace ke změnám. Proto se musí i manažerské účetnictví vyvíjet. Kdyby totiž vývoj manažerského účetnictví zaostával za vývojem společnosti, byl by kotvou bránící společnosti v úspěšném vyrovnání se s dynamickým prostředím. *„Organizations must adapt to dynamic environment and management accounting must adapt to a changing organization.“* (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 3)

1.1. Charakteristiky manažerského účetnictví

Cristian (2014, s. 174) zmiňuje několik charakteristik manažerského účetnictví:

- *Analýza příčiny a efektu:* Finanční účetnictví je limitováno jak v přípravě výkazu zisku a ztráty, tak v hledání konečného výsledku. Manažerské účetnictví jde o krok dál, zkoumá totiž i vztah příčiny a konečného efektu.

- *Využívání specifických technik a konceptů:* Manažerské účetnictví využívá speciální techniky a koncepty tak, aby byla účetní data užitečnější. Účetní techniky jsou využívány podle potřeby a zahrnují kupříkladu finanční plánování, standardní náklady, kontrolu rozpočtů, kontrolní účetnictví, hodnocení projektů apod.

- *Základ důležitých rozhodnutí:* Manažerské účetnictví pomáhá při rozlišných rozhodovacích procesech tím, že dodává managementu potřebné informace. Historická data jsou často zkoumána za účelem odhalení jejich dopadu na budoucnost.

- *Dosahování stanovených cílů:* Účetní informace v manažerském účetnictví je využita tak, aby pomohla v dosažení cílů podniku. Historická data jsou použita pro formulování plánů a nastavení cílů. Sledování aktuální výkonnosti a její srovnávání s cílovými hodnotami dává managementu představu o výkonnosti různých oddělení a organizačních jednotek. Pokud se objeví odchylky mezi skutečnými a cílovými hodnotami, jsou provedena nápravná opatření. To vše je možné například díky kontrole rozpočtu či standardním nákladům.

- *Růst efektivity:* Účelem manažerského účetnictví je růst efektivity ve společnosti. Toho může být dosaženo stanovením cílů pro všechna oddělení. Posouzení výkonnosti umožní vedení určit efektivní i neefektivní místa. Následně mohou být provedena nápravná opatření, přičemž kontinuální revize činí pracovníky více nákladově uvědomělými.

- *Poskytování informací, ne rozhodnutí:* Pracovník odpovědný za manažerské účetnictví dodává informace managementu, který se stará o rozhodnutí. To, jak budou data využita, závisí na kalibru a účinnosti vedení.

- *Zaměření na prognózování:* Manažerské účetnictví je zaměřeno na budoucnost. Pomáhá managementu v plánování a prognózování. Historické informace jsou použity pro plánování budoucích kroků.

1.2. Vazba mezi manažerským účetnictvím a náklady

Prací manažerů, a tedy ve výsledku i cílem manažerského účetnictví, je dosahování organizačních cílů. Tím je nejčastěji vytváření zisku vlastníkům a akcionářům. Nicméně kvůli silným konkurenčním tlakům mají organizace jen velmi malou kontrolu nad tržními cenami. Proto důležitou cestou k zvýšení zisku je právě snižování nákladů. To musí mít manažeři neustále na vědomí. Nízkonákladová produkce je jednou z primárních cest úspěchu v globální ekonomice. Existuje několik možností, jakým stylem přistupovat k manažerskému účetnictví za účelem snižování nákladů. Jedním z možných přístupů je tzv. *Activity-based management*. V rámci tohoto přístupu jde o identifikaci a odstranění aktivit, které nevytváří hodnotu, což umožňuje

nárůst zisku právě díky snižování nákladů. Případně je možné identifikovat a optimalizovat současné, hodnotu vytvářející, aktivity. Dalšími přístupem pak je tzv. *Product life cycle*. Ten se zabývá životním cyklem produktu a to způsobem, že popisuje veškeré fáze produktu od počáteční koncepce až po uspokojení posledního zákazníka a odstranění produktu z trhu. Typickým rozhodnutím v rámci tohoto přístupu je kompromis mezi různými fázemi životního cyklu produktu. Například vynaložení více úsilí a nákladů ve fázi plánování může snížit náklady v pozdější fázi spjaté se zákaznickým servisem. Efektivním přístupem ke snižování nákladů je také tzv. *Target costing*. Jde o strategický manažerský proces pro snižování nákladů v brzkých fázích plánování a návrhování produktu. Proces začíná identifikací tržní příležitosti a s tím souvisejícím návrhem produktu či služby. Cílové náklady jsou určeny jako rozdíl mezi cílovou cenou a cílovým ziskem. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 136 – 139)

Manažerské účetnictví tak velmi často asistuje při plánování a odhadování nákladů, přičemž z hlediska nákladů je prvním krokem vždy rozhodnutí, jakým nákladovým objektem je třeba se zabývat. Primárními nákladovými objekty jsou produkty a služby, nicméně mohou jimi být i organizační jednotky, zákazníci, dodavatelé či časové úseky. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 87)

Manažerské účetnictví lze z hlediska nákladů rozdělit do tří kategorií – (1) nákladové účetnictví, (2) reporting a analýza nákladů a (3) podpora rozhodování pří plánování nákladů. Nákladové účetnictví představuje přidělování výdajů k výstupům, jako jsou náklady na prodané zboží či hodnota zásob. Reporting a analýza nákladů za účelem sledování výkonnosti reprezentuje přehled a analýzu toho, co se již v podniku uskutečnilo. Nakonec, podpora rozhodování pří plánování nákladů zahrnuje využití informací o historických nákladech v kombinaci s dalšími ekonomickými informacemi, včetně prognóz a plánovaných změn, přičemž cílem je uskutečnění takových rozhodnutí, která povedou k finančně úspěšné budoucnosti. Manažerské účetnictví tak svým zaměřením na náklady přispívá k dobrému rozhodování a umožňuje vytváření hodnoty. (Cokins, 2013, s. 27)

2. ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ

Pojmem, který se v manažerském účetnictví často objevuje, je odpovědnost. Tam, kde je odpovědnost definována v účetních termínech, což je na manažerské úrovni velmi časté, mluvíme o organizacích využívajících tzv. *odpovědnostní účetnictví*. Odpovědnostní účetnictví je systémem reportingu, který klasifikuje finanční výsledky (a často i další informace) podle manažerů, kteří jsou za ně odpovědní. (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 271)

Odpovědnostní účetnictví se vyznačuje vymezením oblastí, které jednotliví pracovníci či útvary ovlivňují svou činností. Jde o stanovení dílčích úkolů, kterých je třeba v těchto oblastech dosáhnout, a na základě způsobu a úrovně jejich plnění je následně vyjádřeno, jak daná oblast přispívá k celopodnikovým výsledkům. (Král, 2010, s. 396)

Základním pilířem odpovědnostního řízení podniku je konzistentní organizační a ekonomická struktura, jejímž účelem je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které vede k optimálnímu naplňování jeho cílů. S tím úzce souvisí, zda podnik využívá spíše centralizovaného či decentralizovaného přístupu k řízení vnitropodnikových útvarů. Zatímco centralizace znamená soustředění pravomocí i odpovědnostní u vrcholového vedení, a tedy zde není příliš prostor pro komplexní odpovědnostní účetnictví, decentralizace naopak poukazuje na přenesení podstatné části pravomoci a odpovědnosti na hierarchicky nižší útvary. (Král, 2010, s. 400)

2.1. Princip kontrolovatelnosti

Princip kontrolovatelnosti velmi úzce souvisí s odpovědnostním účetnictvím v decentralizované organizační struktuře. *„The idea of holding managers responsible for those decisions for which they are given authority is called the controllability principle.“* (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 206)

S principem kontrolovatelnosti souvisí také tzv. *kontrolovatelné náklady*, za které považujeme právě ty náklady, které jsou ovlivnitelné manažerskými rozhodnutími. Tyto náklady částečně odhalují manažerovy aktivity a měří jeho výkon. Jelikož některé náklady nejsou kontrolovatelné nebo jsou ovlivněny faktory, na které manažer nemá vliv, jsou tyto náklady dány popisem manažerovy pracovní pozice a jeho

odpovědnostmi. Každému manažerovi v organizaci jsou tedy dány určité odpovědnosti, které definují rozsah jeho kontrolovatelných nákladů. Na jejich základě je manažer následně odměňován. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 206)

„Under responsibility accounting, the critical issue is whether the cost or revenue is controllable at the level of responsibility with which it is associated.“ (Weygandt, Kimmel a Kieso, 2015, s. 325)

Šíře kontrolovatelných nákladů souvisí s velikostí manažerovi odpovědnosti a autority. Z hlediska top managementu a šíře jeho autority jsou veškeré náklady kontrolovatelné. S tím, jak klesáme do nižších manažerských pozic, ubývá autorita a odpovědnost, čímž se snižuje i šíře kontrolovatelných nákladů. Obecně náklady, které vzniknou přímo na úrovni odpovědnosti, jsou také na této úrovni kontrolovatelné. (Weygandt, Kimmel a Kieso, 2015, s. 325 – 326)

Z principu kontrolovatelnosti tedy vyplývá, že manažeři by měli být hodnoceni pouze na základě nákladů, které jsou schopni přímo ovlivnit.

2.2. Odpovědnostní střediska

Organizace jsou typicky složeny z mnoha organizačních jednotek, anglicky je možné je označit jako tzv. *sub-units*. Tyto sub-units se často dělí do dalších sub-units, čímž vzniká komplexní organizační struktura. Sub-units v odpovědnostním účetnictví nazýváme jako odpovědnostní střediska. Odpovědnostním střediskem může být pouze jedna osoba, oddělení, funkční oblast jako marketing či finance, ale i celá provozní divize. *„Responsibility accounting is the process of recognizing sub-units within the organization, assigning responsibilities to managers of those sub-units, and evaluating the performance of those managers.“* (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 207)

Odpovědnostní střediska jsou klíčovým elementem systému kontroly finančních výsledků. Odpovědnosti mohou být vyjádřeny jako množství spotřebovaných vstupů, množství vyrobených jednotek výstupu, určitá charakteristika výrobního procesu či v neposlední řadě jako finanční indikátor výkonnosti. Vždy alespoň část odpovědnosti v odpovědnostním středisku je definována ve finančních hodnotách. (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 270)

Někteří manažeři nesou více odpovědnosti než jiní, a tudíž jsou obecně i jejich rozhodovací procesy složitější. Manažeři s menším okruhem odpovědnosti mají nižší

kontrolu nad faktory, které vytváří organizační hodnotu. Odpovědnosti manažera definují typ odpovědnostního střediska, přičemž jednotlivé typy odpovědnostních středisek také určují vhodná měřítka výkonnosti manažera. Tyto střediska lze rozlišit na několik typů, které jsou popsány v následujících podkapitolách tak, jak je popisují McWatters a Zimmerman (2016, s. 208 – 212).

2.2.1. Nákladová střediska

Manažeři nákladových středisek mají většinou nejmenší okruh odpovědnosti. Tito manažeři odpovídají za omezený počet aktiv a většinou nemají právo tyto aktiva oceňovat při prodeji, ani více takových aktiv získávat. Mezi manažery nákladových středisek obecně řadíme manažery interních služeb. Těmi jsou kupříkladu vedoucí personálního oddělení, vedoucí oddělení výzkumu a vývoje či vedoucí výroby.

Nákladová střediska mají obecně stanovené fixní množství zdrojů (typicky rozpočet) a jejich cílem je dosáhnout s daným množstvím prostředků co největšího výstupu. Manažer nákladového střediska obvykle má potřebnou autoritu k tomu, aby měnil kombinaci vstupů, avšak jen do té míry, dokud středisko zachovává rozpočtové omezení.

Manažeři nákladových středisek nejsou odpovědní za stanovení cen ani škálu činností s tím souvisejících. Jejich odpovědností je určovat, jaká kombinace vstupů má být použita k dosažení určitého výstupu. Měřítky výkonnosti jsou celkové náklady, množství a kvalita vyprodukovaného výstupu.

2.2.2. Zisková střediska

Někteří manažeři mají okruh odpovědnosti širší, než je pouhá kontrola nákladů a efektivní využívání přiřazených zdrojů. Typicky manažeři, kteří mají na starost firemní produkty, jsou odpovědni za jejich náklady a ocenění, a tedy i výnosy vedoucí k finálnímu zisku. Tyto manažery označujeme za manažery ziskových středisek. Příkladem mohou být třeba manažeři restaurací a obchodů.

Manažeři ziskových středisek mají dané fixní množství aktiv a obvykle jsou odpovědni za různá rozhodnutí s nimi spjatá. Rozhodují o tom, které produkty je třeba vyrábět, o jejich kvalitě a uplatnění na trhu.

Jedním z hlavních cílů ziskových středisek je vytvářet zisk, tudíž primárním měřítkem výkonnosti je právě to, kolik zisku středisko generuje. Manažeři ziskových středisek mají více odpovědností než manažeři nákladových středisek. V mnoha případech jsou nákladová střediska seskupena tak, aby společně vytvářela ziskové středisko. Manažeři nákladových středisek reportují a zodpovídají se manažerovi ziskového střediska. Například výrobní jednotka a prodejní jednotka mohou být oddělenými nákladovými středisky v rámci jednoho ziskového střediska. Manažer ziskového střediska stanoví vedoucímu výroby, co je třeba vyrábět, a zároveň vedoucímu prodeje určí, kolik peněz je k dispozici k podpoře prodejních aktivit. Vedoucí výroby a vedoucí výroby si pak mohou sami zvolit, jak stanovených cílů dosáhnou. Vedoucí výroby je odměňován dle nákladů vynaložených na výrobu požadovaného výstupu a vedoucí prodeje je ohodnocen dle vygenerovaných tržeb. Následná odměna manažera ziskového střediska je určena dle zisku, který plyne z kombinace úsilí výroby a prodeje.

2.2.3. Investiční střediska

Někteří manažeři mají ještě širší okruh odpovědnosti než manažeři ziskových středisek. Manažeři investičních středisek mají veškeré odpovědnosti jako manažeři ziskových středisek, ale k tomu navíc mohou rozšířit i škálu činností podniku. Manažeři divizí, kteří kontrolují několik linií produktů, jsou považováni obecně za manažery investičních středisek. Tito manažeři si mohou vyžádat více zdrojů od správy společnosti za účelem zvýšení kapacity, vývoje nových produktů nebo expanze do nových geografických oblastí. Pokud jsou tyto požadavky příliš velké, či nejsou konzistentní s politikou organizace, musí být schváleny správou společnosti.

Investiční středisko obvykle obsahuje několik ziskových středisek. Například lokální pobočky maloobchodního řetězce jsou považovány za zisková střediska a regiony představují investiční střediska. Manažer regionální oblasti je odpovědný za všechny lokální pobočky v rámci regionu. Je také odpovědný za identifikování nových příležitostí a otevírání nových poboček. V případě neúspěchu také nese odpovědnost za jejich zavírání.

Volba odpovědnostního centra skrze garantování odpovědností reflektuje organizační hierarchii. Organizace se skládá z investičních středisek, investiční

střediska se skládají ze ziskových středisek a zisková střediska jsou složena z nákladových středisek.

Jako měřítka výkonnosti jsou využívána měřítka jako ROI, ROE či EVA. Obecně však není jednoduché měřítka stanovit. Organizace má obecně mnoho cílů a jedno měřítko tudíž nemůže motivovat manažera k zohlednění všech cílů.

2.2.4. Další variace středisek

Identifikace odpovědnostního střediska není jednoduchá, ne všichni manažeři spadají přesně jen do jedné ze zmíněných třech kategorií. Vedoucí výroby je obecně považován za manažera nákladového střediska, nicméně ovlivňuje také výnosy přes kvalitu a včasné dodání, což je nezanedbatelným prvkem zákaznické spokojenosti, která se následně odráží i do výše tržeb a zisku. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 213)

Dalším typem střediska je výnosové středisko, které je zaměřené na objem prodeje, což je charakteristické například pro vedoucího oddělení prodeje. Nicméně v rámci tohoto a každého dalšího střediska je možné pozorovat další drobné variace. Jen ziskové středisko lze rozlišit na další čtyři podkategorie podle toho, za co všechno nese manažer ve výkazu zisku a ztrát odpovědnost. (Merchant & Van der Stede, 2007, s. 274)

„The definitions of financial responsibility centers are important because they provide managers signals about what financial statement line items they are expected to pay attention to.“ (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 284)

Následující obrázek ukazuje, jak lze ziskové středisko rozdělit na několik dalších typů podle toho, za které položky ve výkazu zisku a ztrát nese manažer odpovědnost. Manažer střediska hrubé marže odpovídá pouze za tržby, náklady na prodané zboží a hrubou marži. Oproti tomu manažer úplného ziskového střediska nese odpovědnost i za další položky, čímž ve výsledku odpovídá i za zisk po zdanění.

Obrázek 1: Čtyři typy ziskových středisek

Výkaz zisku a ztrát	*Středisko hrubé marže*	*Neúplné ziskové středisko*	*Středisko zisku před zdaněním*	*Úplné ziskové středisko*
Tržby	x	x	x	x
Náklady na prodané zboží	x	x	x	x
Hrubá marže	x	x	x	x
Reklamy a propagace		x	x	x
Výzkum a vývoj			x	x
Zisk před zdaněním			x	x
Daň z příjmu				x
Zisk po zdanění				x

x = položky výkazu zisku a ztrát, za které manažer nese odpovědnost

Zdroj: Merchant & Van Der Stede (2007, s. 271)

2.3. Hodnocení výkonnosti

„Performance evaluation is at the center of responsibility accounting.“ (Weygandt, Kimmel & Kieso, 2015, s. 326) Pro hodnocení výkonnosti je kritické zohlednit lidský faktor. Manažeři odpovědnostních středisek by měli mít přímý vliv na proces stanovení rozpočtu oblasti jejich odpovědnosti. Bez možnosti ovlivnění by mohli vidět stanovené cíle jako nerealistické nebo svévolně top managementem nařízené, což by se negativně mohlo podepsat na jejich motivaci stanovených cílů dosáhnout. Hodnocení výkonnosti by mělo být založené pouze na hodnotách, které jsou kontrolovatelné manažerem, jinak efektivita celého hodnocení klesá. Top management by měl podporovat proces hodnocení. Manažeři by příliš rychle ztratili víru v proces, pokud by ho top management ignoroval či obcházel. Zároveň proces hodnocení musí dovolovat manažerům na něj i zpětně reagovat. Hodnocení nemůže být jednosměrné, manažeři potřebují mít možnost bránit svou výkonnost. Hodnocení bez zpětné vazby je neosobní a neefektivní. Hodnocení má identifikovat jak dobrou, tak špatnou výkonnost. Chvála dobré výkonnosti je silným motivačním faktorem a to obzvlášť ve chvíli, kdy zahrnuje i odměny za dosažení rozpočtových cílů. (Weygandt, Kimmel & Kieso, 2015, s. 326 – 327)

„Performance measures are extremely important because rewards are generally based on them. Rewards for individuals within include wages and bonuses, prestige and greater responsibilities, promotions and job security.“ (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 14)

3. CONTROLLING

Systém manažerského účetnictví by měl být navržen tak, aby asistoval při rozhodovacích procesech, kontrole, daňovém a finančním reportingu. Ve větších společnostech jsou přiřazeny tyto odpovědnosti osobě zvané *controller*. Na osobu controllera je delegována odpovědnost za komunikaci a implementaci organizačních účetních postupů. Od controllerů je očekáváno, že budou poskytovat analytický vhled na danou problematiku a přidávat hodnotu k manažerským procesům. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 25)

Úspěšné řízení podnikání v dynamickém prostředí vyžaduje efektivní systém controllingu. Controlling zajišťuje transparentnost podnikového výsledku. *„Controlling is the process of defining objectives, planning and management control so that every decision maker can act in accordance with agreed objectives.“* (Vuko & Ojvan, 2013, s. 44)

V závislosti na jaké úrovni managementu se nacházíme, rozlišujeme mezi operativním a strategickým controllingem. Operativní controlling zahrnuje manažerské aktivity, jako jsou stanovení cílů a plánování v časovém rámci půl až jednoho roku. Hlavními cíli jsou zvyšování účinnosti, likvidita, ziskovost a finanční stabilita. Oproti tomu strategický controlling zahrnuje ty manažerské aktivity, které se skládají z plánování, testování, implementace a monitorování strategií. Je orientovaný na dlouhodobý časový horizont a asistuje managementu v celkové efektivitě podnikatelských aktivit. Hlavními cíli strategického controllingu jsou tržní podíl, budoucí potenciál či nové produkty. (Vuko & Ojvan, 2013, s. 45)

Zatímco zvyšování výnosů je především úkolem marketingového oddělení, řízení nákladů je obvykle v kompetenci controllingu. V oblasti nákladů jsou předmětem analýz především klíčové nákladové položky, skupiny nákladů, jejich vývoj a případná závislost na tržbách a objemech produkce. Dále pak jde o to, jakým způsobem jsou přiřazovány náklady na nositele nákladů. (Mikovcová, 2007, s. 61).

3.1. Cíle controllingu

Controlling má pozitivní dopad na výkonnost podniku a dává podniku schopnost vstřebat změny uvnitř i vně společnosti. Svého účelu dosahuje controlling koordinováním a integrováním podnikových funkcí a poskytováním informací pro zajištění racionálního jednání vedení (právě co se týče plánování a monitoringu). (Vuko & Ojvan, 2013, s. 51)

Dle Eschenbacha a Sillera (2012, s. 40) je hlavním cílem podniku udržení trvalé životaschopnosti a operativnosti. Cílem controllingu pak je podpora managementu v pokusech tyto schopnosti vytvářet, udržet a uplatňovat. Přínos controllingu by se tak dal charakterizovat jako čtyři základní schopnosti podniku:

- *Schopnost anticipace*, kdy se controlling stará o to, aby byly včas připraveny informace o možných budoucích změnách.
- *Schopnost adaptace,* kdy controlling zajišťuje informace o změnách, které již v okolí či uvnitř podniku proběhly.
- *Schopnost koordinace,* kdy controlling postupně schvaluje cíle a jednání v subsystémech podniku.
- *Schopnost proveditelnosti plánů,* kdy má controlling na starost, aby byly uvnitř podniku prosazeny strategické, případně operativní plány, či další záměry a projekty, které byly naplánovány.

Cíle controllingu bychom mohli také rozdělit na přímé a nepřímé. Zatímco přímé cíle jsou v podstatě účel, obsah a rozsah úloh controllingu, nepřímé cíle jsou například finanční cíle či cíle úspěchu, k jejichž dosažení by controlling měl přispívat. (Eschenbach & Siller, 2012, s. 41)

V počátcích rozvoje byl controlling zaměřen zejména na sběr dat a byl tak do jisté míry pasivní. Až postupem času se jeho role změnila a controlling začal být více orientovaný na řízení. Controlling se zaměřil na kontrolu hospodárnosti a vypracování zlepšovacích návrhů. Controlling se začal orientovat na cíle a přímo se podílet na jejich stanovení. Jeho smyslem je vybudování vhodného informačního systému, který poskytuje dostatečné množství kvalitních dat a pomáhá překonat zábrany při plnění cílů.

Controlling není nadále zaměřený na minulost. Ta je zajímavá jen do té míry, do jaké ovlivňuje budoucnost. (Mikovcová, 2007, s. 11 – 12)

3.2. Úlohy controllingu

Základními úlohami controllingu jsou plánování, rozpočtování, kontrola a reporting, přičemž všechny tyto úlohy jsou v zásadě provázané. Tímto způsobem tak podporuje, doplňuje a koordinuje řízení podniku. *„Controlling poskytuje managementu veškerý servis, který je potřebný pro plnění jeho úloh.“* (Mikovcová, 2007, s. 14)

3.2.1. Plánování

Plánování je svým způsobem rozhodování se s předstihem. Lidé jsou většinou zabráni do svých každodenních problémů, a proto nekladou potřebný důraz na strategické a dlouhodobé myšlení. Plánování k tomu poskytuje klíčový impuls. Tlačí manažery k tomu, aby přemýšleli o budoucnosti a dělali svá rozhodnutí dopředu, což ve výsledku vede k jejich lepšímu porozumění podnikových příležitostí a hrozeb, silných a slabých stránek podniku, či různých operativních a strategických rozhodnutí. Plánování tak zaručuje vyšší rychlost reakce organizace na případné riziko. (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 331)

Nosnou částí plánování je fáze analytická a prognostická, kdy je třeba získat relevantní informace o minulosti a současnosti sledovaných veličin. Takovými informacemi mohou být například údaje o situaci na odbytovém a zásobovacím trhu, o výkonnosti a chování konkurence, o finančních možnostech, o hospodářské situaci a podobných záležitostech. Poté následuje fáze koncepční, v jejímž rámci dochází k vypracování plánu, jak dosáhnout žádoucích cílů. Ve strategické úrovni řízení jde především o zajištění existujících potenciálů úspěchu a o vyhledávání a vytváření potenciálů nových. Oproti tomu na operativní úrovni jde o co nejlepší využití již exitujících potenciálů úspěchu a tak ve výsledku o co nejvyšší rentabilitu, likviditu a hospodárnost. (Mikovcová, 2007, s. 27)

Plánování lze rozlišit na tři typy dle toho, z jaké úrovně se odvozují plány jednotlivých plánovacích úrovní. Těmito typy jsou retrográdní, progresivní a protisměrné plánování. Retrográdní (bottom – up) je plánování shora dolů. Celkový

plánovací rámec je stanoven podnikovým vedením a podřízené stupně jej na svých úrovních konkretizují. Díky tomu cíle všech dílčích plánů odpovídají cílům podniku jako celku. Na druhou stranu hrozí, že úkoly zadané top managementem by mohli být pro nižší úrovně nesplnitelné. Druhým typem je tak progresivní plánování (bottom – up), tedy zdola nahoru. Toto plánování začíná na nejnižších úrovních a postupuje směrem nahoru, kdy jsou dílčí plány předávány nadřízeným stupňům, které je koordinují, shrnují a předávají dál, až dokud není dosaženo nejvyšší úrovně. Výhodou je, že plány vychází od těch, kterých se bezprostředně týkají a kteří mají aktuální informace. Problémem je však obtížná věcná a časová koordinace. V ideálním případě tak nastává třetí typ – protisměrné plánování. Toto plánování probíhá formou informačních protitoků. Podnikové vedení sestavuje rámcový plán, od něhož se odvozují plány dílčí. Nižší úrovně plány přezkoumávají s ohledem na jejich realizovatelnost. Plánovací proces trvá tak dlouho, dokud není nalezena shoda na všech úrovních. Následně se plán stává závazný pro všechny úrovně a vzniká odpovědnost konkrétních pracovníků za plnění dílčích cílů. Protisměrné plánování je však relativně časově náročné. (Mikovcová, 2007, s. 114)

Nejběžnějším plánováním v rámci podnikového prostředí je rozpočet.

3.2.2. Rozpočetnictví

„A budget is a formal written statement of management's plans for a specified fututre time period, expressed in financial terms." (Kimmel, Weygand a Kieso, 2005, s. 907) Rozpočet reprezentuje primární metodu komunikace cílů uvnitř organizace. Jakmile je rozpočet přijat, stává se důležitou základnou pro hodnocení výkonnosti. Podporuje efektivitu a brání plýtvání. Je tak svým způsobem i prvkem kontroly. Proces rozpočtování většinou začíná několik měsíců před uvedením rozpočtu v platnost a vychází z výkonnosti organizace v dřívějších obdobích. Rozpočet se sestavuje na základě analýzy účetních záznamů a s využitím historických dat o výnosech a nákladech. Základními přínosy rozpočtování je následující:

- Všechny úrovně managementu plánují vpřed a opakovaně zhmotňují své cíle.
- Rozpočet poskytuje informace pro hodnocení výkonnosti na všech úrovních odpovědnosti.

- Rozpočet vytváří včasný systém varování před potenciálními problémy a vytváří tak čas pro nápravná opatření.
- Rozpočet vede ke koordinaci aktivit v organizaci.
- Rozpočet zvyšuje povědomí managementu o organizačních operacích.
- Cíle organizace jsou provázány s motivací zaměstnanců.

Rozpočet nemusí být nutně stanoven na jeden rok, naopak, může být připraven na jakékoliv časové období. To záleží na povaze rozpočtu, typu organizace a podmínkách podnikání. Například marketingové činnosti mohou být rozpočtovány ročně, zatímco rozšíření továrny může zahrnovat časové období desíti let. Časové období by mělo být dostatečně dlouhé, aby zajistilo dosažitelnost stanovených cílů, a zároveň ne příliš dlouhé na to, aby klesala spolehlivost odhadů. Běžným rozpočtovým obdobím je tudíž jeden rok. Tento rozpočet je často doplněn o měsíční či čtvrtletní rozpočty. (Kimmel, Weygand & Kieso, 2005, s. 907 – 909) *„The budget becomes the benchmark against which to judge actual performance.“* (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 263) Rozpočet tak hraje naprosto klíčovou roli i při hodnocení výkonnosti. Jelikož hodnoty v rozpočtu svým způsobem považovány za ty cílové, skutečně dosažené hodnoty proto jsou s nimi srovnávány. Na základě srovnání je pak možné posoudit a hodnotit, jak dobrá či špatná je aktuální výkonnost.

3.2.3. Kontrola

Jak už ze samotného pojmu *controlling* vyplývá, kontrola je jeho klíčovou funkcí. Kontrola je poslední fází systému řízení podniku a celý proces řízení uzavírá. Kontrolou se rozumí porovnávání několika veličin, kdy jedna z nich je určena jako benchmark a ostatní veličiny jsou vůči ní porovnávány. Smyslem kontroly je určení, jaké chyby se objevily během plánování i samotné realizace plánu. Z tohoto poznání následně vyplývá možnost navrhovat opatření, která by chyby odstranila. Tradičně je kontrola považována za analýzu minulých událostí, v moderním pojetí se však projevuje snaha o včlenění budoucích informací do kontrolního procesu, což by mělo pomoci eliminovat chyby ještě před tím, než skutečně vzniknou. Orientace na budoucnost ale znamená, že nároky na kvalitu informací se zvyšují, a tak podniky musí budovat

komplexní manažerské informační systémy. Kontrola plní tři funkce – informační, analytickou a preventivní. (Mikovcová, 2007, s. 134 – 135)

Mikovcová (2007, s. 135) rozlišuje kontrolu na pět etap:

1) Stanovení kontrolních veličin a mezí tolerancí pro odchylky
2) Evidence skutečných či očekávaných hodnot
3) Propočet odchylek kontrolních veličin
4) Analýza odchylek
5) Návrh nápravných opatření

Z pohledu manažerského účetnictví je pak kontrola chápána jako proces, díky němuž je možné nasměrovat členy uvnitř organizace k organizačním cílům. V případě podnikání jednoho člověka není svým způsobem kontrola nutná, jelikož tento člověk je jak vlastníkem, tak jediným zaměstnancem. Avšak s tím, jak podnikání roste, objevuje se problém určení odpovědností a motivace zaměstnanců k plnění podnikových cílů. Proto je kontrola nutná. Nicméně není možná bez vynaložení dodatečných nákladů. Vyžaduje čas, peníze a úsilí. Kontrola je tak ekonomicky výhodná pouze tehdy, pokud benefity kontroly přesahují její náklady. (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 170)

3.2.4.Reporting

Cílem reportingu je poskytnout všem úrovním managementu informace, které jsou pro jejich rozhodování relevantní. Odpovědnost za reporting nese právě controllingové oddělení, které připravuje a zpracovává data do žádoucí formy. I reporting se v průběhu času vyvíjí. Dříve byl reporting chápan jen jako uchovatel informací, v současnosti se však úkoly reportingu rozšířily o zpracovávání dat a o jejich prezentaci příjemcům informací. Cíl se ale v čase nemění – reporting musí zajistit aktuální a kvalitní informace. Přestože je report finálním výstupem, je třeba uvést, že controlling je neustálým, nepřetržitým a znovu probíhajícím procesem. (Mikovcová, 2007, s. 156)

3.3. Osoba controllera

Controlleři plní dvě základní role v rámci organizace, kterými jsou (1) služba managementu ve smyslu pomáhat liniovým manažerům v jejich rozhodování a kontrolních funkcích za účelem vytváření hodnoty vlastníkům, a (2) dohled nad tím, aby skutky všech v organizaci (a obzvláště manažerů) byly legální, etické a v nejlepším zájmu organizace a jejich vlastníků. Controlleři v rámci firmy (či podnikové jednotky) jsou finančními experty a mnoho z nich je také klíčovými členy manažerského týmu. Do jejich kompetencí totiž spadá nejen příprava plánů a rozpočtů, ale jsou také zahrnuti ve spoustě jiných rozhodnutí, jako jsou alokace zdrojů, stanovení cen a obchodních politik, ba dokonce akvizice či odprodej majetku. (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 631 – 632)

Z šíře úloh controllera vyplývají i nároky na jeho osobní a odborné předpoklady. Mikovcová (2007, s. 17) definuje osobní předpoklady následovně:

- Schopnost odolávat tlaku z nadřízených i podřízených míst
- Schopnost komunikovat a navazovat kontakt
- Schopnost předávat myšlenky a přesvědčovat o nich
- Schopnost analytického i globálního myšlení
- Nezaujatost, spolehlivost a samostatnost
- Schopnost porozumění druhým, schopnost vcítění se

Z toho vyplývá, že být úspěšným controllerem neznamená být pouze mistrem analytiky. Schopnost empatie je pro controllera naprosto klíčová. V reálném podnikovém prostředí nejsou vždy všechny informace jednoduše dostupné, controller musí často komunikovat s různými organizačními jednotkami a zaměstnanci podniku, aby potřebné informace získal. Controller navíc potřebuje i odborné předpoklady. Mikovcová (2007, s. 18) říká, že od controllera se vyžaduje z hlediska kvalifikace ekonomické vzdělání a schopnost využití výpočetní techniky. K tomu potřebuje doplňující teoretické a praktické controllerské vzdělání. Z hlediska odborných znalostí pak controller musí být seznámen s obecným finančním řízením, metodami evidence a kalkulace nákladů, znalostí plánovacích a prognostických metod, a v neposlední řadě také musí oplývat znalostí podniku a podnikového okolí.

PRAKTICKÁ ČÁST

Cílem praktické části je analýza a popis řízení nákladů v prostředí mezinárodní společnosti. Zkoumaná společnost k efektivnímu řízení využívá a spojuje odlišné prvky manažerského účetnictví a controllingu.

Analýza nákladů proběhla s využitím databází společnosti, interních materiálů a prezentací, konzultací s managementem, lokálními i zahraničními controllery, a to osobně, telefonicky a e-mailem. Výměnnou za přístup k citlivým interním informacím se autor managementu společnosti zavázal, že nebude zmíněno jméno společnosti. Jednotlivé hodnoty pak byly vynásobeny náhodně zvoleným koeficientem tak, aby zachovaly výpovědní hodnotu, ale nezobrazovaly přesné číselné údaje, které jsou společností považovány za důvěrné.

4. ZKOUMANÁ SPOLEČNOST

Autor práce respektuje přání společnosti, aby nebyl zmíněn její název, nicméně čtenář by měl alespoň být seznámen s působností a strukturou této organizace. Zkoumaná mezinárodní společnost působí v odvětví chemického průmyslu. Obecně společnost dělí a reportuje své podnikatelské činnosti podle segmentů, v nichž své chemické produkty nabízí, přičemž dále tyto segmenty dělí geograficky tak, aby se vyrovnala s komplexností, které mezinárodní podnikání přináší. Tento styl reportování bychom mohli označit jako reporting dle segmentů. *„Segment reporting is the process of developing accounting reports for the separate units of the organization. The income of each unit is measured to evaluate its performance and that of its managers.“* (McWatters & Zimmerman, 2016, s. 341)

V rámci interní infrastruktury zkoumané společnosti jsou označeny obchodní segmenty jako provozní divize. Tato diplomová práce vznikla v prostředí právě jedné z těchto provozních divizí, která se zabývá chemickými výrobky pro zemědělství, jako jsou různé postřiky, hnojiva a další prostředky na ochranu rostlin. Tato divize působí globálně, následující řádky proto popisují, jak je hierarchicky uspořádána a v jakém článku hierarchie autor provedl analýzu nákladů.

Pokud bychom se na hierarchii shora dolů podívali z hlediska controllingu, rozlišujeme v rámci provozní divize globální controlling, regionální controlling, sub-

regionální controlling a lokální controlling. Autor pro potřeby této práce komunikoval se všemi zmíněnými úrovněmi. Zatímco lokální controlling představuje controlling v rámci jednoho trhu (př. Polsko, Německo, Španělsko), pak sub-regionální controlling označuje soubor trhů (př. střední a východní Evropa, západní Evropa), přičemž v rámci jednoho kontinentu pak tyto sub-regiony tvoří jeden region Evropa, Asie či Severní Amerika. Globální controlling pak sleduje všechny jednotlivé regiony. Každá tato oblast se vyznačuje manažerem, který je za ní odpovědný. Finanční výsledky se následně konsolidují směrem odspodu nahoru, tedy od trhu k provozní divizi.

Tato diplomová práce vznikla v podmínkách jednoho ze sub-regionálních controllingových oddělení, následující podkapitola popisuje jednotlivé charakteristiky obchodní činnosti tohoto sub-regionu.

4.1. Charakteristika podnikatelské činnosti

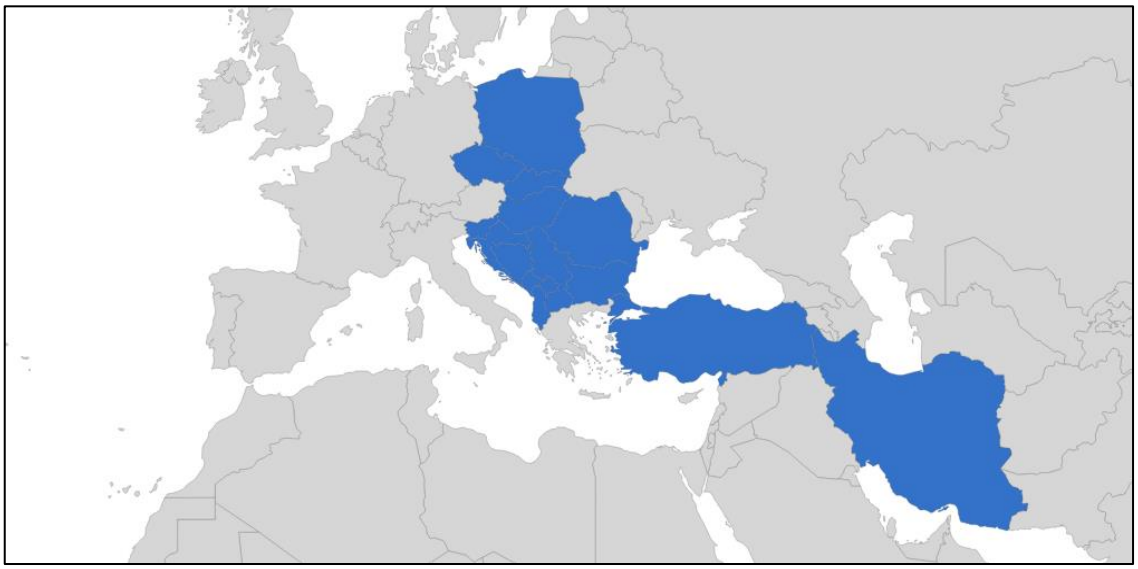
Jak již bylo zmíněno, organizační jednotka zkoumané společnosti podniká v odvětví chemického průmyslu, přičemž cílovou destinací jejich produktů a služeb je zemědělství. Její snahou je tedy poskytovat jednotlivým farmářům produkty na ochranu jejich produkce a přinášet udržitelná a inovativní řešení do zemědělství. Farmáři čelí rozlišným podnikatelským rizikům, která ohrožují jejich ziskovost. Mezi ně patří fluktuace měnového kurzu, volatilita cen zemědělských komodit i samotné počasí. To ve výsledku dopadá i na podnikání samotné společnosti – ať už jako vyšší riziko pozdních plateb, či nižší využití nabízených produktů ústící v nižší tržby.

Sub-region, ve kterém organizační jednotka podniká, pokrývá několik zemí střední a východní Evropy, některé balkánské země a dotýká se i Asie v Íránu. Podnikání je tak specifické diverzitou jak klimatických a zemědělských podmínek, tak i zemědělských tradic a vyspělosti trhu. Proto univerzální přístup není možné zaujmout, naopak je třeba uspokojovat rozlišné potřeby, přizpůsobovat produkty a řešení lokálním podmínkám.

Země, které spadají do oblasti působnosti této podnikatelské jednotky, jsou následující – Česká republika, Slovensko, Polsko, Slovinsko, Maďarsko, Bulharsko, Rumunsko, Turecko a Írán. Další země, které jsou obecně řízeny jako celek, protože představují jednotlivě spíše menší trhy, jsou souhrnně v rámci společnosti označovány jako Area West. Mezi ně patří Chorvatsko, Srbsko, Bosna a Hercegovina, Kosovo,

Slovinsko, Makedonie a Albánie. Nejvýznamnější trhy z hlediska obratu představují Polsko a Maďarsko. Oproti tomu nejrychleji rostoucím trhem je Turecko, které díky diverzitě klimatických podmínek, nabízí společnosti příležitosti k prodeji široké škály svých produktů. Všechny tyto trhy mají jedno společné, jsou řízeny vedením sídlícím v Praze.

Obrázek 2: Oblast působnosti



Zdroj: vlastní zpracování

V každé z těchto zemí působí lokální pobočka společnosti, respektive právnická osoba pod záštitou společnosti či spřízněná právnická osoba, která se vyznačuje svým vlastním managementem. Jde tedy o soubor společností, které se zodpovídají svými aktivitami a výsledky sub-regionálnímu vedení, které souhrnně koordinuje všechny jejich aktivity v této tržní oblasti. Sub-regionální organizační jednotka této společnosti rozlišuje trhy dle způsobu prodeje na dva typy – A-společnosti a C-společnosti. A-společnosti jsou ty, kde na trhu dochází k přímým prodejům zákazníkovi, pod vlastní značkou společnosti a na vlastní účet. Jako C-společnosti jsou označeny ty, které působí na trhu jako zprostředkovatel prodeje konečnému zákazníkovi. C-společnosti působí převážně v balkánských zemích.

4.2. Důvody pro manažerské účetnictví

Jak bylo zmíněno v teoretické části, manažerské účetnictví umožňuje flexibilitu a jednoduchost, oproštění se od všemožných administrativních požadavků a soustředění se na to jedno a zásadní – jak dobře si vlastně jako celek vedeme. Vzhledem k tomu, že zkoumaná organizační jednotka řídí a koordinuje činnost v tolika zemích, je právě tohle pro ni důležité. To ale není vše. Jak je v následujících kapitolách ukázáno, přináší to i další naprosto klíčovou informaci – jaký přesný zisk plyne z prodeje jednotlivých produktů.

Manažerské účetnictví tedy umožňuje konsolidované řízení podnikání. Z charakteru druhu podnikání analyzované společnosti je to navíc naprosto nutné. Agrochemický průmysl se totiž vyznačuje lokálními potřeby zákazníků, které jsou značně ovlivněny sezónností – většina prodeje probíhá od února do dubna. Navíc chemické produkty pro zemědělství obsahují účinné látky, jejichž výroba je časově náročná. Dle interních informací společnosti to může trvat deset i více měsíců. Zatímco výroba účinné látky probíhá kupříkladu v Brazílii, přičemž zároveň uspokojuje globální poptávku, samotná příprava finálního produktu a jeho balení probíhá regionálně. Poté následuje distribuce do jednotlivých zemí prodeje, a tudíž produkt, než dosáhne konečného zákazníka, projde přes několik právnických osob. Konsolidované řízení je tedy na místě.

Nicméně naprosto klíčovým strategickým důvodem pro manažerské účetnictví je, že společnost se tímto způsobem snaží zaměřit své zaměstnance co nejvíce na trh a také je motivovat, aby ze své vlastní iniciativy přispívali k vytváření hodnoty. Společnost tak jako celek aplikuje koncepci, kterou označuje za tzv. *Value Based Management* (VBM), tedy management založený na vytváření hodnoty, přičemž hodnotou je myšleno to, co zůstane z tržeb po uhrazení všech nákladů, daní a závazků společnosti. Tato práce tedy mimo jiné ukazuje, jakým způsobem je VBM naplňován v prostředí jedné z podnikových jednotek mezinárodní společnosti.

5. SCOREBOARD

Merchant a Van Der Stede (2007, s. 632) uvádějí, že jednou z rolí controllingu je tzv. *scorekeeping*, což mimo jiné finanční povinnosti zahrnuje také přípravu reportů finančního výkonu. V samotné společnosti se finanční report, který svým způsobem připomíná modifikovaný výkaz zisku a ztrát, označuje za tzv. *Scoreboard*. Scoreboard jednoduše a přehledně ukazuje výši dosažených tržeb a nákladů, prognózu stavu na konci roku a stanovený roční rozpočet. Scoreboard je tak jádrem všech finančně zaměřených manažerských rozhodnutí.

Jednoduchost finančních měřítek je hodnotná zejména pro top management komplexních, diverzifikovaných firem. „*These managers can usually set corporate goals in financial terms, decompose the corporate goals into multiple financial responsibility centers, and then monitor just one (or just a few) results measures*." (Merchant & Van Der Stede, 2007, s. 270)

Klíčovým KPI zkoumané organizační jednotky společnosti je tzv. *Market Performance after Working Capital Cost*, tedy tržní výkonnost po odečtení nákladů provozního kapitálu. Proč právě toto KPI? Měřit EBIT dle regionu je složité a nevhodné jak pro řízení podnikání, tak pro samotné měření regionální výkonnosti. Regionální EBIT je ovlivněn mnoha aspekty, jako jsou daně, mezipodnikové transferové ceny a další specifické náklady netýkající se tak úplně samotného trhu. Proto se pro většinu provozních divizí společnosti stala klíčovým ukazatelem výkonnosti právě tržní výkonnost a začlenila se i do samotné strategie firmy. Tržní výkonnost je ukázkou, jak každý region přispívá k celkovému úspěchu. Pomocí tržní výkonnosti lze porovnat regionální tržní výsledky a lze měřit a kontrolovat výkonnost jak regionů, tak jednotlivých trhů. Také je díky tomu nastolena jasná transparentnost v odpovědnosti za náklady. Pomocí tržní výkonnosti je možné řídit celý EBIT provozní divize stanovením cílů pro jednotlivé regionální, sub-regionální a lokální podnikové jednotky. Toto KPI je pravidelně reportováno jak provozní divizi, tak samotnému top managementu společnosti. Hodnota KPI je určena odečtením všech nákladových položek od čistých tržeb. Následující obrázek představuje šablonu Scoreboard, která je manažery při podnikovém řízení využívána.

Obrázek 3: Šablona pro tzv. Scoreboard

EURm	YTD 04/2017	FC 2017	BG 2017
Net Sales - 3rd			
Cons. Stand Cogs			
Cons. Gross Profit			
Distribution Cost			
Cons. Gross Margin			
Market Cost			
Selling			
Shipping			
LCM			
Other			
Market Performance			
Working Capital Cost			
MP after WCC			
Total avg Working Capital			
t/o avg Account Receivables			
t/o avg Inventories (before ICPE)			
t/o avg ICPE credit			
Assets Allocation			

Zdroj: interní materiály

Jak lze pozorovat, Scoreboard se skládá ze čtyř sloupců. První sloupec obsahuje názvy jednotlivých finančních položek a začíná čistými tržbami, po nichž následují konsolidované standardní náklady na prodané zboží. Po odečtení těchto nákladů dostaneme první KPI, kterým je konsolidovaný hrubý zisk. Na základě tohoto KPI se tvoří většina zásadních rozhodnutí o portfoliu a jednotlivých produktech nabízených na trhu. Další položkou jsou pak distribuční náklady. Po jejich odečtení od konsolidovaného hrubého zisku získáme druhé KPI, jímž je konsolidovaná hrubá marže. Toto KPI není tak významné jako předchozí, jelikož v poměru k tržbám tvoří distribuční náklady pouze kolem 8 %, což je mnohonásobně méně než v případě nákladů na prodané zboží. Další nákladovou položkou jsou tržní náklady, mezi něž patří prodejní náklady, skladovací náklady, management životního cyklu a ostatní náklady. Po odečtení těchto tržních nákladů dostaneme třetí KPI – tržní výkonnost. Ta se svým způsobem dá přirovnat k EBIT, nicméně je třeba odečíst ještě poslední nákladovou položku, kterou jsou náklady provozního kapitálu. Po jejich odečtení získáváme poslední a nejdůležitější KPI. Jak již bylo výše zmíněno, jedná se o tržní výkonnost po

odečtení nákladů provozního kapitálu. V šabloně je tato položka zvýrazněna modře, podtrhujíc tak svoji významnost. Výše tohoto KPI poukazuje na úspěch a naplnění cílů dané organizační jednotky, přičemž jsou k tomu navázány i manažerské odměny. Jak lze pozorovat, Scoreboard tím ještě nekončí. Ve spodní části tabulky je v detailu rozepsán provozní kapitál, skládající se z pohledávek, zásob, ICPE kreditu a hmotných aktiv. Důkladněji budou jednotlivé položky popsány v následujících kapitolách.

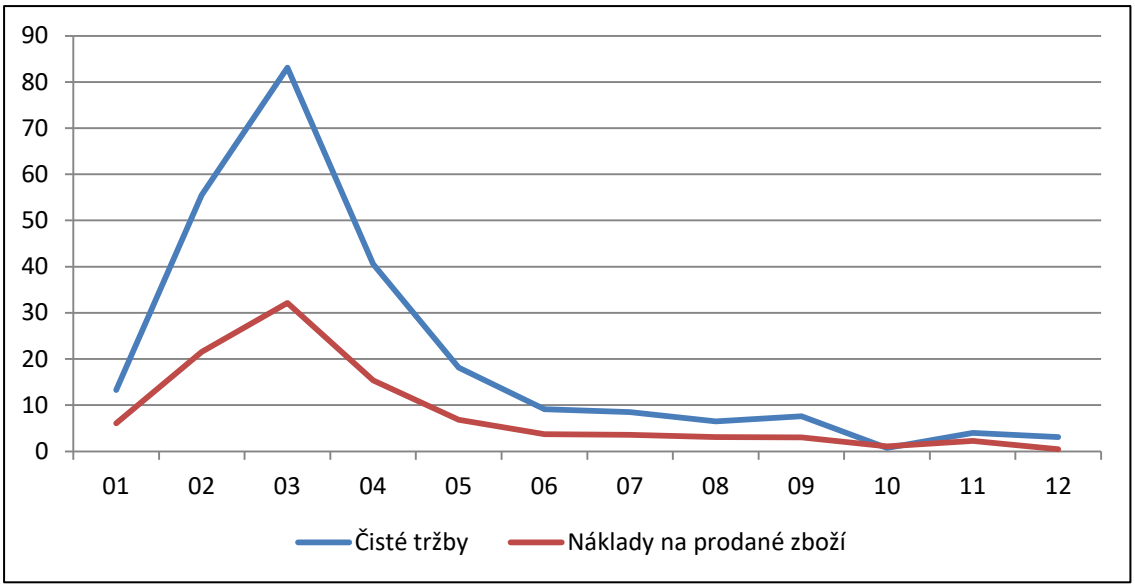
Scoreboard obsahuje další sloupce, jako první zleva lze vidět skutečně dosažené hodnoty od začátku roku po měsíc, ve kterém je reportováno. V tomto případě šablona ukazuje YTD 04/2017, tedy „Year-To-Date April 2017“, což znamená, že bychom zde viděli kumulované hodnoty dosažené od začátku roku do konce dubna 2017. Následující sloupec je vyhrazen pro prognózu, která říká, jakých hodnot všech jednotlivých položek organizační jednotka pravděpodobně dosáhne ke konci roku. Jak sloupec prognózy, tak sloupec aktuálních hodnot je na měsíční bázi aktualizován. Poslední sloupec pak slouží pro zobrazení rozpočtu. Tento sloupec je v podstatě benchmarkem pro oba předchozí sloupce. Jak bylo řečeno v teoretické části, i zde rozpočet reprezentuje primární metodu komunikace cílů uvnitř organizace.

Jde třeba také zmínit, že Scoreboard může být vyobrazen i v jiné perspektivě, než jsou čisté tržby. To vychází z podstaty výše zmíněných A a C-společností. C-společnost totiž funguje na trhu jako zprostředkovatel prodeje konečnému zákazníkovi. Z toho vyplývá, že nejprve zboží od A-společnosti nakoupí C-společnost samotná (respektive může zprostředkovat přímý prodej a naúčtovat si provizi). V perspektivě čistých tržeb jsou tak tyto prodeje C-společnostem oceněny mezipodnikovými transferovými cenami a prodeje od C-společností k zákazníkovi již nejsou do výsledku zahrnuty, aby nedošlo dvojitému zaúčtování jedné aktivity. C-společnost však nakoupené zboží dále prodává na trhu zákazníkovi. Tak vzniká druhá prodejní perspektiva – prodejní výkonnost. V perspektivě prodejní výkonnosti jsou tedy vynechány prodeje C-společnostem za transferové ceny a namísto toho jsou zde započteny pouze prodeje zboží konečným zákazníkům. Z toho tedy vyplývá, že hodnota prodejní výkonnosti bude logicky vyšší než hodnota čistých tržeb, protože v prodejní výkonnosti jsou všechny tržby oceněny tržní cenou, zatímco v perspektivě čistých tržeb jsou některé prodeje oceněny transferovými cenami. Z hlediska prodeje je tak nutné sledovat obě prodejní perspektivy. Oproti tomu náklady jsou do velké míry podobné. Následující kapitoly popisují řízení jednotlivých nákladových položek a věnují se analýze různých problémům, kterým management při jejich řízení čelí.

6. NÁKLADY NA PRODANÉ ZBOŽÍ

Náklady na prodané zboží, anglicky *Cost of Goods Sold*, se společností zkráceně označují jako COGS. Jedná se v podstatě o výrobní náklady, ale tato nákladová položka zahrnuje pouze část veškerých výrobních nákladů společnosti. COGS vyjadřuje pouze výrobní náklady produktů, které byly prodány. Jejich výše je tedy závislá na výši tržeb. Čistě teoreticky, nulové tržby by pro zkoumanou organizační jednotku představovaly i nulové náklady na prodané zboží. Na druhou stranu je to ve Scoreboard nejvýznamnější nákladová položka – oproti ostatním nákladovým položkám na její uhrazení připadne největší část tržeb a také právě po jejím odečtení dostaneme hodnotu hrubého zisku.

Graf 1: Vývoj tržeb a COGS dle měsíců v roce 2016 (mil. €)



Zdroj: vlastní zpracování

COGS se skládají z nákladů na výrobní materiál (materiál, obaly, etikety), variabilních výrobních nákladů (energie, plyn, mýtné), fixních výrobních nákladů (odpisy, údržba, personál) a inbound nákladů. COGS nezahrnují dopravu mezi společnostmi a ani dopravu k zákazníkovi, tyto náklady jsou vyjádřeny v jiných nákladových položkách.

Společnost v současné době pro výpočet výše dosažených nákladů na prodané zboží využívá předem stanovených standardů. Standard představuje náklad na jednu měrnou jednotku produktu. Měrnou jednotkou je převážně litr či kilogram, záleží na

typu produktu. Tyto standardy jsou vždy stanoveny během rozpočtu a následně zafixovány na celý rok. Tedy prodáme-li kupříkladu 1000 litrů určitého produktu, těchto 1000 jednotek se vynásobí standardem, čímž se dostaneme k celkové výši nákladů. Nezáleží přitom na tom, zda došlo k prodeji v březnu či květnu, standard se nemění, i přestože reálná výrobní cena se mohla mezitím změnit. To na jednu stranu přináší výhodu jednoduššího plánování, větší stabilitu v nákladech během roku i jednodušší cenotvorbu, na druhou stranu je však na konci roku třeba počítat s odchylkou mezi standardními náklady a skutečně dosaženými náklady. Hodnota odchylky pak spadá pod globální náklady, a tedy odpovědnost za ni nese oddělení globálního controllingu. Jak bylo zmíněno, zkoumaná organizační jednotka je jednotkou sub-regionální, nemusí se tedy touto odchylkou zabývat. Její odpovědnost je v tomto případě maximalizovat prodané množství a optimalizovat portfolio prodávaných produktů.

Je však nutné zmínit, jak se takový standard počítá. Společnost využívá předurčenou, komplexní kalkulaci. Standard je vypočítán pro každý produkt zvlášť a je založen na několika předpokladech a očekáváních výrobního střediska. Výpočet zároveň předpokládá normální výrobní podmínky a plné využití výrobních kapacit. Plné využití výrobních kapacit – tedy výroba bez přestávky a bez jakýchkoliv výkyvů – je v podstatě nereálným předpokladem. Proč tedy společnost k tomuto kroku přistoupila? Odpověď je poměrně jednoduchá. Nižší využití výrobních kapacit přináší vyšší náklady. Vyšší náklady by znamenaly nižší ziskovost produktu a mohli by tak vést až ke zvýšení ceny. Vyšší cena však může vyústit v nižší prodané množství, což znamená i nižší produkci a tedy další pokles využití výrobních kapacit. Při počítání s jiným než stoprocentním využitím výrobních kapacit bychom se tak teoreticky mohli dostat do negativní spirály využití výrobních kapacit. Pro společnost je tedy z hlediska řízení podnikání jednodušší počítat s plným využitím kapacit a odchylky řídit zvlášť. Nicméně je to možné i díky tomu, že marže je poměrně vysoká, a tedy drobné pohyby ve výrobních nákladech jsou ve své podstatě zanedbatelné.

6.1. Změna v kalkulaci standardů

Jak bylo zmíněno, při kalkulaci standardních nákladů dochází k odchylkám od skutečných nákladů daných produktů. Suma odchylek je započítána do globálních nákladů a nese za ni odpovědnost globální controlling. To je jedním z důvodů, proč

v roce 2016 globální controlling spustil projekt, jehož účelem je snížit tyto odchylky, přiblížit se ke skutečným nákladům a zvýšit transparentnost v nákladech na prodané zboží. Standardní náklady by měli být nahrazeny tzv. *plánovanými náklady*. Autor této práce se podílel na analýze, co by tato změna měla představovat pro zkoumanou organizační jednotku. Následující obrázek představuje cílovou změnu v řízení standardů.

Obrázek 4: Standard COGS -> Plan COGS

COGS	Standard COGS	Plan COGS
Cost of production material Material costs Packaging Labels	No Updates!	Monthly Update on Purchase Prices & FX Rates!
Variable manufacturing costs* Energy, Gas, Steam … Tolling fee		Monthly Update on FX Rates!
Fixed manufacturing costs* Personnel Depreciation Maintenence		
Inbound*		

* predetermined once a year

Zdroj: interní materiály

V současném přístupu jsou stanoveny standardy během rozpočtu a v následujícím roku pak již nedochází k jejich aktualizacím. Jak ukazuje obrázek č. 4, v novém přístupu by měly být veškeré složky nákladů na prodané zboží aktualizovány na měsíční bázi o pohyby měnových kurzů a zároveň náklady výrobního materiálu by měly být aktualizovány i o nákupní ceny. To tedy přiblíží standardy k reálným hodnotám a zvýší transparentnost marže, avšak zároveň to přinese vyšší volatilitu nákladů. Jelikož veškerá KPI zkoumané organizační jednotky vychází z nákladů na prodané zboží, tedy volatilita se promítne i do těchto KPI. To není pro management příjemná zpráva, tato změna jim přináší obtížnější plánování a pravděpodobně i dodatečnou pracovní zátěž. Navíc tento management není odpovědný za výrobu, je odpovědný za prodej. Pokud tedy volatilita povede k nižším či vyšším nákladům, proč by měl být management na základě toho odměněn či potrestán? Tato změna tak znamená dodatečnou zátěž na controllingová oddělení, může vést k diskuzím, proč se

náklady zničehonic změnily a jaká by měla být reakce. To může odvádět pozornost od jiných závažných problémů. Zároveň pokud poklesnou náklady na prodané zboží, jednotlivé lokální pobočky mohou začít vést diskuze o snížení ceny, nicméně cenotvorba v tomto odvětví se odvíjí od tržních podmínek, ne od výše nákladů. Proč tomu tak je?

Jelikož se podnikatelská činnost společnosti v tomto odvětví vyznačuje poměrně vysokou marží, odchylky v nákladech na prodané zboží nemají dopad na tvorbu cen. Navíc změna ceny během sezóny je velmi citlivým tématem. Pokud má dojít například ke zvýšení ceny, distributor musí obdržet pádný argument. Takovým argumentem je třeba vysoká poptávka po prodávaném zboží. Zvýšené náklady však dobrým argumentem nejsou. Navíc prodejní sezóna začíná v únoru, nejpozdějším termínem pro změny cen je tedy leden, přičemž náklady se ve Scoreboard objeví až s tím, když jsou prodeje uskutečněny, tedy od února dál. Jak bylo zmíněno, cenotvorba je založena na tržních podmínkách – odvíjí se od tržních cen, tvorby hodnoty pro farmáře a umístění v celkovém portfoliu společnosti. Ceny se stanovují během přípravy rozpočtu a to většinou podle inflace na trhu. Inflace, tedy růst cenové hladiny, se liší podle zemí, například v Turecku je inflace vysoká, proto i zvyšování cen je tam běžnější než v jiných zemích. Obecně se dá říci, že tam, kde lze ceny zvednout, tam k tomu dochází. Cílem je totiž maximalizace zisku. Proto ani snížení nákladů nedává oprávnění lokální pobočce ke snížení ceny, pokud to vzhledem k tržním podmínkám není nutné.

Jak lze pozorovat na tomto příkladu, někdy přesnější informace mohou být spíše na škodu. Navíc se zavedením změny je třeba vynaložit úsilí a zdroje na změnu informačních systémů a i na samotnou změnu v uvažování zaměstnanců. Proč tedy měnit něco, co dobře funguje? Nevytváří si tak společnost novou výzvu, která vlastně není potřeba? Odpověď se nachází uvnitř společnosti. Ostatní provozní divize tento systém využívají, divize zemědělských produktů nikoliv. Jde tedy o konvergenci přístupů v rámci společnosti.

Kde se tedy takový systém hodí? Spíše do odvětví s nízkou marží, kde je nutné sledovat každý pohyb nákladů. Je vhodný pro podnikání, jako je například obchodování s komoditami, kde jsou ceny založeny na indexech a zákazníci jsou zvyklí na změnu cen. Je vhodný tam, kde je krátké rozmezí mezi výrobou a tržbami. Ani jedno z uvedeného se však netýká tohoto byznysu. Tento byznys není založen na výrobních nákladech a ceně výrobního materiálu, je založen na tvorbě hodnoty pro konečného uživatele. Marže není významně ovlivněna výší nákladů na prodané zboží. Je to byznys

sezónní, kdy není možné měnit cenu během prodejních měsíců. Změna v kalkulaci standardů tedy povede k další integraci provozní divize do infrastruktury a principů společnosti, avšak bude vykoupena jinými problémy. Zcela jistě nesníží konkurenceschopnost, ale ani ji nakonec nezlepší.

6.2. Dílčí závěr

Tato kapitola se zabývala řízením nákladů na prodané zboží. Společnost zde využívá pro kalkulaci celkových nákladů tzv. standardy, tedy předurčené a zafixované náklady na měrnou jednotku produktu. To však při uzavírání finančního roku a reportování dosažených výsledků vede ke značným odchylkám mezi skutečně dosaženými náklady a náklady, které byly vypočteny s využitím standardů. Společnost se tak rozhodla změnit svůj přístup a představila nový způsob řízení – tzv. *plánované náklady*. Standardy by tak měly být každý měsíc aktualizovány o změny měnových kurzů a nákupní ceny materiálu. To sice odchylky významně sníží, nicméně to přinese také nové problémy. Při řízení konsolidovaného hrubého zisku se management totiž do této doby musel potýkat s rizikem změny měnových kurzů pouze v rámci prodejů a tím dané volatility výše tržeb, nyní se však volatilita měnových kurzů promítne i do výše nákladů. To ve výsledku snižuje spolehlivost plánování a přináší dodatečnou pracovní zátěž.

7. DISTRIBUČNÍ NÁKLADY

Distribuční náklady jsou jádrem této analýzy. Zde autor práce vysvětlí důležité aspekty řízení nákladů v mezinárodní společnosti. Management zkoumaného odpovědnostního střediska zde pracuje každý rok s určitým rozpočtem a také s celoroční prognózou, která se na konci každého měsíce aktualizuje. Obojí na měsíční bázi porovnává se skutečně dosaženými hodnotami nákladů, přičemž část distribučních nákladů vzniká mimo oblast odpovědnosti těchto manažerů, což porušuje princip kontrolovatelnosti, jenž byl zmíněn v teoretické části. Pro potřeby této kapitoly autor intenzivně komunikoval s regionálním controllingovým oddělením, tedy s oddělením, které má na starost controlling v rámci evropské působnosti společnosti. Jen díky tomu bylo možné překonat znalostní mezeru mezi regionálním a sub-regionálním controllingem, který v podstatě veškeré hodnoty od regionálního controllingu přijímá.

Distribuční náklady zahrnují komisní poplatky, tedy platby obchodním zástupcům za jejich služby, také různé spotřební daně a celní poplatky, cenu balícího materiálu a především náklady na dopravu zboží k zákazníkovi. Za náklady na dopravu jsou považovány náklady na dopravu odchozího prodaného zboží, doprava zboží do skladů, či náklady spojené s navrácením zboží a balicích materiálů.

Po odečtení distribučních nákladů od konsolidovaného hrubého zisku dostáváme další KPI společnosti – konsolidovanou hrubou marži. Toto KPI bylo představeno v roce 2014, kdy došlo ke změně konceptu, jakým se distribuční náklady počítaly a alokovaly na dané trhy. Do roku 2014 bylo alokaci nutné provádět manuálně a zároveň nebylo možné sledovat distribuční náklady jednotlivých produktů. To se však změnilo, distribuční náklady byly navázány na tržby. Stejně jako v případě nákladů na prodané zboží se tak i tato nákladová položka stala variabilní a závislá na prodaném množství. Tím pádem odpadla povinnost manuální alokace distribučních nákladů na trhy, kde došlo k prodeji zboží, a navíc přibyla možnost rozřazení distribučních nákladů dle daných produktů. Dnes je tedy možné sledovat a řídit náklady na prodané zboží i distribuční náklady z hlediska jednotlivých produktů, přestože je v tomto procesu zapojeno několik odpovědnostních středisek.

K tomu, aby to bylo možné, je opět nutné konsolidované řízení podnikání. Co vůbec představuje konsolidace v případě distribučních nákladů? Jedná se o součet všech distribučních nákladů v hodnotovém řetězci a jejich zařazení na ty trhy, kde dané

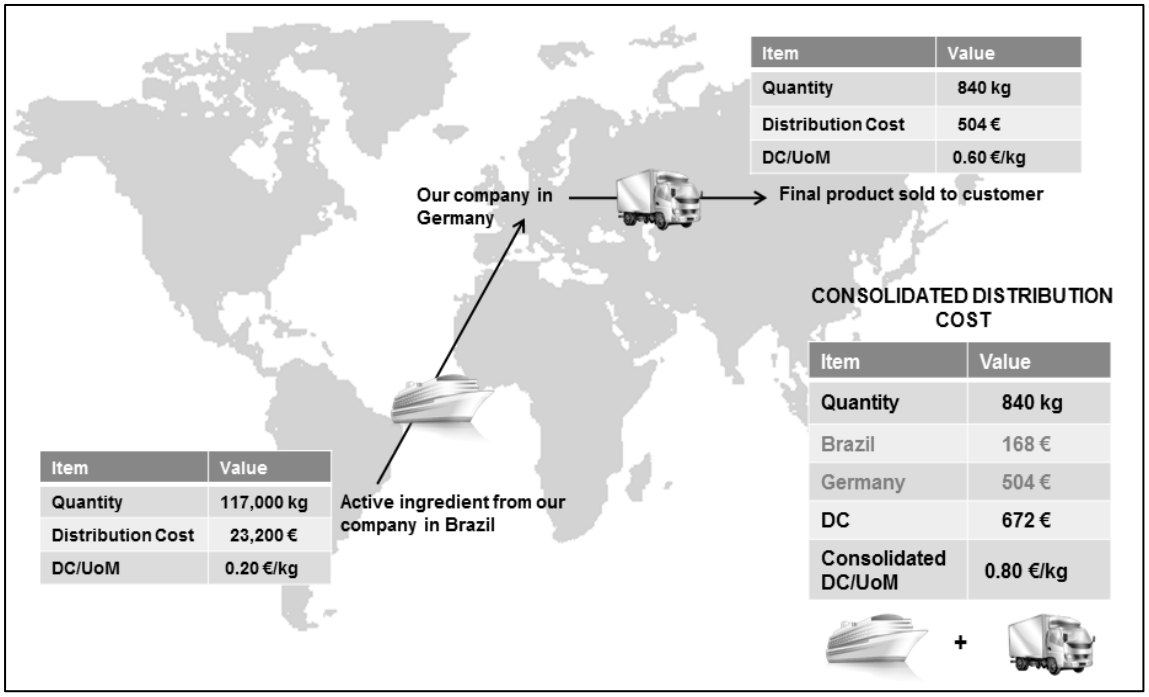
produkty byly prodány zákazníkům. Tato konsolidace probíhá v korporátním softwaru zvaném CBS[1], přičemž za správnost konsolidovaných hodnot odpovídá globální controlling. Tento software přijímá data od lokálních controllerů, konsoliduje je a následně nahrává do databáze APM[2], na jejímž základě pak regionální a sub-regionální controlleři a management vytváří potřebné reporty. CBS i APM je nutné zmínit, protože jen s jejich znalostí lze představit, jak reálně ve společnosti dochází ke konsolidaci a reportování výsledných hodnot, a také co to obnáší a co to může přinášet za problémy. Následující podkapitola se bude zabývat detailnějším vysvětlením konsolidace dat, díky čemuž je možné určit distribuční náklady každého jednotlivého produktu, přestože k výrobě účinné látky obsažené v produktu dochází třeba v Brazílii, přičemž příprava finálního produktu probíhá v Německu, zatímco konečný prodej se odehrává v Turecku nebo České republice. Je nutné také zmínit, že management zkoumané sub-regionální jednotky neměl hlubší povědomí o tom, jak přesně konsolidace probíhá a přebíral hodnoty tak, jak je obdržel do databáze APM.

7.1. Konsolidace distribučních nákladů

Konsolidaci je možné představit jako výpočet celkové výše distribučních nákladů na doručení jedné měrné jednotky produktu ke konečnému zákazníkovi. Tato jednotka se označuje společností jako DC/UoM, anglicky *Distribution Cost per Unit of Measurement,* v překladu distribuční náklady na měrnou jednotku. Distribuční náklady jsou vyjádřeny v eurech a měrnou jednotkou produktu, stejně jako v případě nákladů na prodané zboží, je litr či kilogram daného produktu. DC/UoM se průběžně každý měsíc vypočítává pro každý produkt zvlášť právě v softwaru CBS. Následující obrázek zjednodušeně ukazuje, jak konsolidace distribučních nákladů vypadá.

[1] CBS = název odvozen od „Consolidated Business Steering“, v překladu konsolidované řízení podnikání
[2] APM = název odvozen od „Agricultural Products Management“, v překladu řízení zemědělských produktů

Obrázek 5: Ilustrativní příklad konsolidace distribučních nákladů



Zdroj: interní materiály

Co lze z příkladu vyčíst? V Brazílii bylo vyrobeno 117 000 kg účinné látky, která je obsažena ve finálním produktu doručeném zákazníkovi. Těchto 117 000 kg bylo odesláno do Německa, přičemž přeprava stála 23 000 €. Vydělíme-li množství kilogramů distribučními náklady, zjistíme, že doručení jedné jednotky produktu z Brazílie do Německa stojí 0,20 €/kg. Poté, co je v Německu připraven finální produkt, 840 kg produktu je odesláno zákazníkovi do Polska, přičemž distribuce stojí 504 €. Z Německa do Polska je tedy DC/UoM rovna 0,60 €/kg. Nyní jsme schopni konsolidovat – tedy sečteme 0,20 €/kg a 0,60€/kg. Konsolidace v podstatě představuje odpověď na otázku, kolik peněz celkově společnost vynaložila na distribuci určitého množství produktu k finálnímu zákazníkovi. Poskytuje odpověď na to, kolik nás stálo doručit zákazníkovi jeden kilogram produktu. A přestože produkt prošel přes více právnických osob, umožňuje nám určit hrubou marži našeho produktu.

Toto je velmi zjednodušený, ilustrativní příklad. V realitě je proces mnohem složitější – kupříkladu se využívá účinná látka pro několik produktů a tento poměr je třeba také zohlednit. Také z Německa nemusí být nutně produkt přímo doručen zákazníkovi, většinou je nejprve odeslán dalším právnickým osobám, které se starají o prodej v jednotlivých zemích. Ten stejný produkt je navíc prodáván na více trzích, tedy i v databázi musí být jasně rozlišeno, kde přesně byl produkt prodán. Jak již bylo

řečeno, to vše plní firemní software CBS díky datům, které do něj plynou od lokálních poboček společnosti. CBS tak pro každý produkt vypočítá a uchovává zmíněnou DC/UoM. Poté co dojde k prodeji nějakého množství produktu, vynásobí se DC/UoM tímto prodaným množstvím a výsledná hodnota celkových distribučních nákladů je nahrána do databáze APM. Jak to tedy vypadá v případě zkoumané organizační jednotky? Controller na základě dat z APM zpracuje každý měsíc aktuální Scoreboard a reportuje jej managementu. Management tak dostane informaci, jaká je aktuální výše distribučních nákladů v oblasti jeho působnosti, jaké je procentuální zastoupení distribučních nákladů vůči tržbám a zde se procento neodchyluje od procenta určeného v rozpočtu. Pokud by došlo k významné odchylce, controller by byl pověřen tím, aby ji objasnil. Pravděpodobným dalším krokem by tedy bylo nahlédnutí na výši distribučních nákladů a jejich poměr k tržbám dle jednotlivých trhů a opětovné srovnání s rozpočtem daných trhů, případně srovnání s celoroční prognózou. Tam, kde by se skutečné hodnoty opravdu odchylovali od těch prognózovaných, by bylo nutno kontaktovat lokální controllery a dotázat se na příčiny. Teprve poté, pokud je to vzhledem k okolnostem možné, je na řadě provést nápravná opatření.

7.2. Aktuální hodnoty, rozpočet a prognóza

Jak bylo zmíněno, distribuční náklady obsahují jak lokální náklady, tak náklady, které vznikají mimo obsluhované trhy. To je umožněno právě díky konsolidaci v systému CBS, kde dochází každý měsíc k výpočtu a aktualizaci celoroční průměrné DC/UoM pro každý jednotlivý produkt na základě informace o prodaném množství a jednotlivých distribučních nákladech vynaložených napříč hodnotovým řetězcem v průběhu roku. Vynásobením DC/UoM s celkovým prodaným množstvím pak dostáváme celkovou výši distribučních nákladů. Hodnota distribučních nákladů se následně objeví ve Scoreboard organizační jednotky společnosti. K reportingu ve Scoreboard dochází ke konci každého měsíce. Je tu však nutné počítat s jedním problémem. Jelikož je konsolidace časově náročná, aktuální DC/UoM není ještě na konci měsíce při reportingu dostupná. Proto se pro výpočet celkových distribučních nákladů využívá DC/UoM z předchozího měsíce. Následující rovnice zobrazuje logiku kalkulace distribučních nákladů:

$$\textbf{YTD DC} = \textbf{PM DC/UoM * YTD Quantity sold}$$

YTD DC	… distribuční náklady od počátku roku dodnes
PM DC/UOM	… distribuční náklady na měrnou jednotku z předchozího měsíce
YTD Quantity sold	… prodané množství od počátku roku dodnes

Z toho vyplývá, že management v průběhu roku nedostává tak úplně přesnou informaci o tom, jaké jsou jeho skutečné distribuční náklady, protože poslední reportovaný měsíc je z logiky kalkulace spíše průměrem měsíců předchozích, jelikož využívá průměrnou DC/UoM vypočtenou na základě prodaného množství a distribučních nákladů v minulých měsících. Odchylka však není tak významná, aby předčila důležitost toho poskytnout managementu alespoň přibližnou hodnotu skutečně dosažených nákladů. Navíc, pokud se radikálně nezměnily podmínky distribuce, jako třeba extrémní zvýšení ceny dopravy, dá se tato odchylka považovat za zanedbatelnou. Je však nutné zmínit jedno riziko, které z toho plyne. V případě českého a slovenského trhu dochází totiž k jednomu specifiku, kde společnost nabízí distributorům vstoupit do programu loajality. Náklady na programy loajality následně lokální controlleři zařazují pod distribuční náklady. Náklady jsou do systému vloženy v listopadu a jsou přiřazené k daným produktům, kterých se týkají, přičemž se k nim nemusí vázat žádné dodatečné prodané množství. Programy loajality představují poměrně vysokou nákladovou položku. Z podstaty kalkulační rovnice však vyplývá, že tento efekt se projeví v manažerském reportu až s měsíčním zpožděním. Následující tabulka tento efekt ilustruje v číselných hodnotách pro jeden z produktů, který je prodáván na českém trhu.

Tabulka 1: Efekt zpoždění v reportingu distribučních nákladů

Měsíc	CBS DC/UoM	APM DC/UoM		APM DC/UoM	*	Prodané množství	=	Distribuční náklady (€)
03	0,210	0,390	->	0,390		1200		468
04	0,272	0,210	->	0,210		5620		1182
05	0,264	0,272		0,272		7150		1944
06	0,264	0,264		0,264		7155		1886
07	0,264	0,264		0,264		7155		1886
08	0,264	0,264		0,264		7155		1886
09	0,264	0,264		0,264		7155		1886
10	0,264	0,264		0,264		7155		1886
11	0,719	0,264		0,264		7155		1886
12	0,719	0,719		0,719		7155		5142

Zdroj: vlastní zpracování

První sloupec ukazuje situaci v jednotlivých měsících v průběhu roku 2016 (v prvních dvou měsících nedošlo k žádnému prodeji, proto zde nejsou hodnoty). Druhý sloupec zobrazuje DC/UoM tak, jak vyšla při výpočtu v softwaru CBS – tedy ukazuje skutečné náklady na měrnou jednotku produktu. Třetí a čtvrtý sloupec zachycuje, jaká DC/UoM byla použita pro výpočet celkových distribučních nákladů na daný produkt při reportování v manažerském systému APM – tedy jde o reportované distribuční náklady na měrnou jednotku produktu. Jak lze pozorovat, tato DC/UoM je vždy rovna hodnotě CBS z předchozího měsíce, protože aktuální DC/UoM v době reportování není ještě dostupná z důvodu časové náročnosti konsolidace. Pátý sloupec obsahuje celkové prodané množství od počátku roku. Vynásobením hodnot mezi čtvrtým a pátým sloupcem pak dostáváme poslední sloupec, který zobrazuje celkové distribuční náklady. Ještě než bude popsán problém, který kvůli zpoždění vznikl, autor by rád poukázal na další dva fakty, které je z tohoto příkladu možné vyčíst. Tím prvním je, že pro výpočet distribučních nákladů v březnu, kdy došlo k prvnímu prodeji produktu, byla použita hodnota 0,39 €/kg. Jelikož v té chvíli ještě nebyla dostupná skutečná DC/UoM, byla DC/UoM pro výpočet převzata z celoroční prognózy. To vysvětluje náhlý pokles na 0,21 €/kg v měsíci květnu, kde se již byla použita skutečná DC/UoM, nicméně i ta se vzhledem ke zpoždění se vázala k prodeji z předchozího měsíce. Druhým faktem je, že z května na červen celková hodnota nákladů o pár euro klesla. To je opět způsobeno zpožděním, kdy byla při výpočtu použita předchozí DC/UoM, která byla vyšší než ta následná skutečná. Tyto odchylky jsou však v rámci konsolidovaného řízení, které se pohybuje v řádu miliónů eur, víceméně zanedbatelné.

Jak se tedy zaúčtování programu loajality na daném produktu projevilo? V listopadu český controller vložil do systému dodatečné distribuční náklady, které zvýšily náklady distribuce tohoto produktu z 0,264 €/kg na 0,719 €/kg, což je téměř třínásobné zdražení distribuce. Tato změna se však promítla do výše celkových nákladů až v prosinci. Management zkoumané organizační jednotky tuto informaci v listopadu sice obdržel, nicméně v prosinci ji již nepovažoval za aktuální. Namísto toho viděl pouze výrazné zvýšení distribučních nákladů, protože se tento efekt projevil hned na několika produktech, přičemž se k nim nevázaly žádné nové tržby (tedy odpovídající nárůst v prodaném množství produktů). Efekt zpoždění tak může vést ke špatnému manažerskému rozhodování, frustraci z toho, že se zničehonic na konci roku snížil zisk, a ztrátě času při hledání příčiny neočekávaného zvýšení nákladů, zda to vzniklo lokálně, či nějakou chybou mimo obsluhované trhy. A přitom tento nárůst nákladů byl naprosto opodstatněný. K negativitě celé této situace přispěl také fakt, že tento nárůst nebyl očekáván ani v prosincové prognóze, kde jsou již výsledky celoročního hospodaření víceméně přesné. Proč tomu tak nebylo? To vychází z podstaty prognózování, které má na starost regionální controlling – tedy controlling, který je o dvě úrovně výše, než controlling lokální, a tudíž mezi nimi nedochází k přímé komunikaci. Následující řádky tak budou věnovány okruhu prognózování a rozpočetnictví v rámci distribučních nákladů.

Jako první je třeba zmínit rozpočet, jelikož první celoroční prognóza vzniká na jeho základě. Rozpočet je připravován zhruba mezi červnem a zářím a je tvořen centrálně globálním controllingem. Rozpočet se stanovuje pro každý produkt jednotlivě jako určení očekáváné DC/UoM, která je vypočítána jako průměr z posledních 18 měsíců. Pro rozpočet v roce v 2017 tedy bylo využito období od ledna 2015 do června 2016, kdy pro každý produkt byly celkové distribuční náklady vynásobeny jeho celkovým prodaným množstvím, čímž byla určena hodnota DC/UoM každého produktu zvlášť. Pokud například pro nový produkt nejsou minulé hodnoty dostupné, využije se DC/UoM jiného produktu, který je mu podobný velikostí balení a cílovým trhem. Při rozpočtování je vypočtená DC/UoM každého produktu vynásobena očekáváným prodaným množstvím, hodnoty všech produktů jsou sečteny a tak vzniká první verze celkového rozpočtu na distribuci. Z toho vyplývá, že z hlediska distribučních nákladů je rozpočet spíše výsledkem minulých událostí než předpokladem budoucnosti. Globální controlling však zasílá rozpočty jednotlivým regionálním controlligovým oddělením, které je revidují a mají možnost si zažádat o úpravu. V podmínkách sub-regionálního

controlligu to pak vypadá tak, že ten obdrží část regionálního rozpočtu jako svůj rozpočet. Je tedy třeba již předem komunikovat směrem k jednotlivým lokálním pobočkám na trhu a mít jasno v tom, jaký rozpočet je pro každou z nich potřeba a zda jejich suma odpovídá tomu, co bylo obdrženo od regionálního controllingu. Pokud se očekávání regionálního a sub-regionálního controllingu nesetkají, je třeba hledat řešení – přimět regionální controlling, aby daný rozpočet navýšil či přimět lokální pobočky o snížení jejich očekávání. Proto rozpočetnictví často připomíná spíše politickou bitvu.

První celoroční prognóza vzniká v lednu a zobrazuje celkovou výši distribučních nákladů, jakou můžeme očekávat na konci roku v prosinci. Stejně jako skutečně dosažené hodnoty, i rozpočet se vyplňuje do Scoreboard tak, jak bylo popsáno v kapitole 5. Pro první, lednovou prognózu se využívá stejná hodnota DC/UoM, jako byla použita v rozpočtu. Celková výše distribučních nákladů však může být odlišná oproti rozpočtu, pokud se změnilo očekávání o prodaném množství. Prognóza se každý měsíc aktualizuje. Předchozí měsíce se aktualizují o skutečně dosažené hodnoty a zbytek roku o změny v očekávání. Regionální, tedy v tomto případě controllingové oddělení zaměřené na Evropu, odpovídá za správnost prognózy. Rovnice pro jeden produkt vypadá následovně:

$$\mathbf{FYFC\ DC = ACT\ YTD\ Quantity * ACT\ YTD\ DC/UoM + ROY\ Quantity * FC\ DC/UoM}$$

FYFC DC	… celoroční prognóza distribučních nákladů
ACT YTD Quantity	… prodané množství od počátku roku dodnes
ACT YTD DC/UoM	… skutečné distribuční náklady na měrnou jednotku
ROY Quantity	… očekávané prodané množství ve zbytku roku
FC DC/UoM	… očekáváné distribuční náklady na měrnou jednotku

Celkové prognózované distribuční náklady jsou tak součtem distribučních nákladů všech jednotlivých produktů. Každý produkt je navíc označen interní zkratkou poukazující na to, ve které zemi je prodáván, takže je ve výsledku možné vyčíst i sumu nákladů na každém trhu. Veškeré hodnoty je možné stáhnout z databáze do MS Excel ve formátu, který je adekvátní pro práci s využitím kontingenčních tabulek.

První významná revize prognózy se provádí v dubnu, kdy je již významná část tržeb provedena a je tedy i známa skutečná část distribučních nákladů. K druhé větší

revizi pak dochází v říjnu, kdy už je prodejní sezóna definitivně u konce. Revizi provádí regionální controlling.

7.3. Specifika v řízení distribučních nákladů

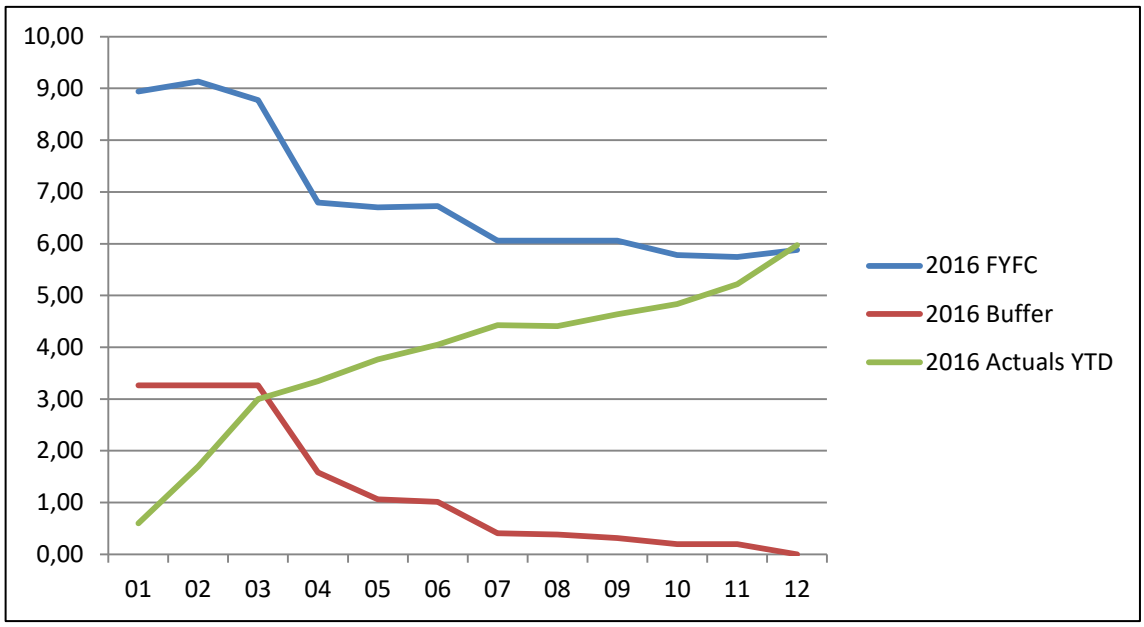
Řízení distribučních nákladů neobsahuje pouze distribuční náklady na jednotlivé produkty, vyskytují se zde i určitá specifika, pomocí nichž je možné zajistit plynulé a bezproblémové řízení těchto nákladů. K těmto specifikům patří tři nákladové položky – distribuční náklady, které není možné přiřadit k produktům; „polštář“ (anglicky *buffer*); a licenční poplatky.

Distribuční náklady, které není možné přiřadit k produktům, se objevují v systému každý rok a představují 15 – 20 % celkových distribučních nákladů. Pro jejich potřebu byl v systému zřízen umělý produkt, na který se všechny tyto náklady alokují tak, aby bylo alespoň možné sledovat celkovou výši této položky a porovnávat ji s hodnotami v předchozích letech. Tyto náklady se objevují v podstatě na všech trzích, a jsou proto dle trhů globálním controllingem rozpočtovány a prognózovány.

Druhým specifikem jsou pak licenční poplatky placené určitým společnostem za licence k produktům, při jejichž tvorbě bylo využito jejich know-how. Tato položka je poměrně neměnná a tvoří kolem 5% celkových distribučních nákladů. Pro zkoumanou sub-regionální jednotku jsou to náklady, které jsou pro ni neovlivnitelné, ale na základě stanov společnosti a interních dohod je musí nést v nákladech.

Posledním specifikem je tzv. *buffer*. Buffer je v podstatě polštářem, který obdrží každý ze sub-regionů za účelem zajištění peněžní výkonnosti a pokrytí nečekaných výdajů. Velikost této položky je určena během rozpočtu a následně je s ním počítáno i v prognóze, kde je postupně snižován s tím, jak rok plyne a klesá jeho potřeba. V prognóze, až do její první revize, jsou v bufferu zahrnuty i zmíněné distribuční náklady, které nelze přiřadit k produktům. Při revizi jsou však tyto dvě položky odděleny a dále se prognózují odděleně. Na konci roku je buffer úplně odstraněn. Vývoj celoroční prognózy (FYFC), velikosti bufferu a skutečně dosažených nákladů distribuce (Actuals YTD) zachycuje následující graf.

Graf 2: Vývoj distribučních nákladů dle měsíců v roce 2016 (mil. €)



Zdroj: vlastní zpracování

Jak lze pozorovat, po revizi prognózy došlo v dubnu ke značnému poklesu v očekávání o výši celkových distribučních nákladů na konci roku 2016. Zásadním poznatkem bylo, že ani tržby nebyly tak vysoké, jak se očekávalo. Druhým důvodem tohoto poklesu bylo, že buffer, který je součástí prognózy, byl snížen zhruba na polovinu. Z grafu lze také vypozorovat, že na konci roku vzhledem ke skutečně dosaženým nákladům byla prognóza poměrně přesná.

7.4. Náklady vráceného zboží

V případě, kdy dochází k navrácení zboží, respektive když společnost přebírá zpět zboží od distributora, distribuční náklady se zvyšují. Zároveň s tím klesá i prodané množství a tím pádem i celkové tržby. To ve výsledku vede i k nižšímu KPI tržní výkonnosti. V rámci distribučních nákladů lze tento jev jasně pozorovat jako zvýšení DC/UoM. Tato situace je v mezinárodní společnosti označována jako tzv. *takeback*. Následující obrázek ji ukazuje.

Obrázek 6: Takeback v situaci dvou různých produktů

Produkt "A"

Měsíc	06	07	08	09	10
Distribuční náklady (€)	62 975	63 135	65 098	67 939	75 017
Prodané množství (kg)	168 072	168 085	156 004	149 237	139 967
DC/UoM (€/kg)	**0,37**	**0,38**	**0,42**	**0,46**	**0,54**

"takeback" => DC/UoM se zvyšuje

Produkt "B"

Měsíc	08	09	10	11	12
Distribuční náklady (€)	44 724	42 406	49 348	49 872	49 872
Prodané množství (kg)	157 269	147 652	126 873	126 194	126 194
DC/UoM (€/kg)	**0,28**	**0,29**	**0,39**	**0,40**	**0,40**

Zdroj: vlastní zpracování

Controller je tedy schopen poměrně jednoduše zjistit, jak moc se vracené zboží podepsalo na růstu nákladů. Pokud se podíváme na situaci produktu „A“, k navrácení zboží došlo během srpna. Bylo vráceno 12 081 kg tohoto produktu a distribuční náklady se zvedly o 1 963 €. Distribuční náklady na jednotku míry tak vzrostly z 0,38 €/kg na 0,42 €/kg. V následujících měsících došlo ještě k výraznějšímu navracení zboží a konečná DC/UoM tak byla 0,54 €/kg. Podobný jev je možné pozorovat i u produktu „B“. Proč je důležité mít povědomí o tomto jevu? Protože s tím, jak se vrací zboží, klesá hrubá marže produktu, tedy ve výsledku i ziskovost produktu. V případě produktů s vysokou marží to nemusí být nutně problém, ale u produktů, kde je marže nízká, může dojít až k tomu, že by nedávalo smysl produkt nabízet k prodeji.

7.5. Dubnová revize prognózy

Jak bylo výše zmíněno, k první významné revizi prognózy dochází v dubnu. Tato podkapitola si klade otázku, zda je pro revizi možné považovat novou prognózu za přesnou a zda hodnoty, které jsou v ní obsaženy, lze pokládat za ty, které se objeví na konci roku. Z grafu č. 2 bylo možné pozorovat, jak se projevila v roce 2016 dubnová revize na celkové výši očekávaných distribučních nákladů. Tehdy došlo k poklesu očekávání zhruba z 9 milionů € na 7 milionů €, přičemž hlavním důvodem byly nižší tržby v prvním kvartálu, což se projevilo v distribučních nákladech. Druhým důvodem bylo snížení bufferu zhruba na polovinu. Nyní se podíváme na revizi, která proběhla

v dubnu 2017. Je po této revizi možné říci, že celkové distribuční náklady na konci roku 2017 nabydou takové výše, jako ukazuje revidovaná dubnová prognóza?

Existuje pravděpodobně několik cest, jak na tuto otázku odpovědět. Tento příklad poměrně jasně ukazuje, že controller musí být často kreativní při řešení problémů. Musí zvažovat různé možnosti, jak se k problému postavit, než svou analýzu započne, protože každá analýza je časově náročná, ať už se týká samotného získávání potřebných dat či jejich následovného zpracovávání. Controller také zajisté potřebuje analytické myšlení. To je v controllingu základem úspěchu.

Následující řádky popisují, jakým způsobem se dá zmíněná otázka zodpovědět. Nejprve je třeba poznat kontext. Při analýze distribučních nákladů je velmi důležité zkoumat i jejich vazbu k tržbám. Jak toho dosáhnout? Stačí třeba vydělit náklady tržbami a získat tak jejich vzájemný poměr – anglicky *cost-to-sales ratio*. Tabulka č. 2 ukazuje, jaké byly skutečně dosažené poměry distribučních nákladů k tržbám v procentech v roce 2015 a 2016 dle jednotlivých trhů. Tyto hodnota nám říkají, kolik procent z celkových tržeb připadne na pokrytí distribučních nákladů. Jelikož ve výsledku zkoumáme i dubnovou prognózu, poslední sloupec zobrazuje, jaké byly poměry na konci dubna 2017. Sloupec opět ukazuje „year-to-date“ hodnoty, tedy hodnoty počítající s obdobím od začátku roku do konce měsíce dubna.

Tabulka 2: Poměr distribučních nákladů k tržbám v % v průběhu let

COUNTRY	2015 Year-End	2016 Year-End	YTD 2017/04
CZ CZECH REPUBLIC	7,16%	7,03%	6,87%
BG BULGARIA	6,46%	6,57%	6,10%
HU HUNGARY	7,68%	7,22%	6,49%
PL POLAND	6,33%	6,44%	6,60%
RO ROMANIA	8,40%	7,84%	7,55%
SK SLOVAKIA	8,57%	7,86%	7,26%
TR TURKEY	8,27%	8,33%	7,02%

Zdroj: vlastní zpracování

Ve většině zemí poměr distribučních nákladů k tržbám klesal, v některých zemích až o jedno procento. To se dá považovat za příjemnou zprávu, znamená to totiž nárůst marže i zisku. Pouze v Polsku se tento poměr lehce zvedl. Dalším logickým krokem je tedy náhled na tyto poměry v dubnové prognóze. Pokud jsou poměry v prognóze v rozmezí hodnot, které jsou v tabulce č. 2, pak ji na úrovni trhů lze považovat za spolehlivou. Tím se zabývá tabulka č. 3.

Tabulka 3: Prognózovaný poměr distribučních nákladů k tržbám v %

COUNTRY	Range in %	2017 FC April	Criteria: FC in range
CZ CZECH REPUBLIC	<6,87 - 7,16>	7,07%	✔
BG BULGARIA	<6,10 - 6,57>	6,38%	✔
HU HUNGARY	<6,49 - 7,68>	7,25%	✔
PL POLAND	<6,33 - 6,60>	7,18%	✘
RO ROMANIA	<7,55 - 8,40>	8,06%	✔
SK SLOVAKIA	<7,26 - 8,57>	8,04%	✔
TR TURKEY	<7,02 - 8,33>	8,26%	✔

Zdroj: vlastní zpracování

První sloupec opět odkazuje na daný trh. Druhý sloupec bere v úvahu hodnoty z tabulky č. 2 a stanovuje rozmezí, v jakém by se měl prognózovaný poměr nacházet. Třetí sloupec zobrazuje vypočítané poměry na základě údajů z dubnové prognózy. Poslední sloupec pak rozlišuje, zda poměr v prognóze spadá do určeného rozmezí. Všechny trhy toto kritérium splňují, a lze proto tvrdit, že je prognóza distribučních nákladů spolehlivá. Pouze Polsko kritérium nesplňuje. Jak se později ukázalo, šlo skutečně o chybu, kdy byla v prognóze obsažena nesprávná hodnota u jednoho z produktů prodávaných v Polsku. Celkově tak lze dubnovou prognózu považovat za spolehlivou, a tedy prognózovaná výše distribučních nákladů se skutečně objeví i na konci roku.

Pro potřeby této kapitoly byly vybrány pouze ty největší trhy, které zkoumaná organizační jednotka společnosti obsluhuje. Autorovým cílem bylo ukázat, jaký princip lze použít při řešení podobného úkolu. Pro opravdu kompletní analýzu by bylo nutné zkoumat i všechny ostatní menší trhy. Tím by však analýza nekončila. Dalším krokem by bylo prozkoumání prognózy na úrovni jednotlivých produktů. Vzhledem k tomu, že společnost prodává desítky produktů, přičemž jeden stejný produkt může mít různě vysoké distribuční náklady podle toho, do jakého trhu je distribuován (čímž dostáváme až stovky kombinací), je většinou následujícím krokem vybrání deseti nejvýznamnějších produktů z hlediska jejich ziskovosti. Poté je pro ně provedena analýza obdobně jako výše popsaná analýza s využitím trhů. Pouze trhy jsou zaměněny za vybrané produkty.

7.6. Dílčí závěr

Tato kapitola zkoumala distribuční náklady, logiku jejich konsolidace a kalkulace. Základním poznatkem je, že do Scoreboard organizační jednotky plynou i distribuční náklady, které vznikly mimo oblast jejich působnosti, a jsou tak pro ni neovlivnitelné, což porušuje princip kontrolovatelnosti tak, jak je představen v teoretické části. Důvodem je to, že díky tomu je společnost schopna určit přesné distribuční náklady každého svého produktu.

Dále bylo představeno, jakým způsobem společnost distribuční náklady rozpočtuje a prognózuje. Autor práce zde dochází k poznatku, že rozpočet, přestože je založen na budoucím předpokládaném prodaném množství zboží, je spíše obrazem minulosti, protože pro kalkulaci jsou využity hodnoty distribučních nákladů z uplynulých osmnácti měsíců. Na druhou stranu je to kompenzováno tzv. *bufferem*, tedy určitou peněžní částkou navíc, která je určena pro pokrytí neočekávaných událostí. Výše potřebného bufferu je postupně snižována v celoroční prognóze tak, jak rok ubíhá a jak je většina zásadních informací známa. Autor však doporučuje managementu společnosti stavět svá rozhodnutí až na dubnové prognóze, kdy již část prodejní sezóny uběhla, a proto jsou do jisté míry již známé přesné hodnoty aktuálních distribučních nákladů. Zároveň buffer je očištěn o distribuční náklady, které není možné přidělit k jednotlivým produktům, a tyto náklady jsou alokovány na speciálně určenou nákladovou položku. Autor také potvrdil, že dubnová prognóza již zobrazuje spolehlivé hodnoty, které lze očekávat na konci roku.

Dále bylo představeno, jak se projevuje v reportingu distribučních nákladů zpoždění mezi softwarem, který náklady konsoliduje, a databází, v níž jsou konsolidované hodnoty reportovány. Toto zpoždění vede k tomu, že aktuální reportovaný měsíc je třeba dopočítat vždy jako průměr měsíců předchozích, což vede k odchylkám mezi reportovanými a skutečně dosaženými hodnotami. Pokud si není management efektu zpoždění vědom, může jej to vést k mylným předpokladům a ve výsledku i k nesprávným rozhodnutím. Je tudíž nutné předpokládat, že každá změna v distribučních podmínkách a nákladech se projevuje na reportovaných hodnotách až s měsíčním zpožděním. Jak říká Mikovcová (2007, s. 162), aktuální informace jsou často nepřesné a se stoupající úplností informací sice vzrůstá jejich přesnost, avšak na úkor aktuality. Základní tezí controllingu je však včasnost zásahu a předcházení

negativním odchylkám, proto požadavek aktuálnosti informací má mnohdy větší váhu než požadavek úplnosti a přesnosti. Proto i v rámci zkoumané společnosti je efekt zpoždění pochopitelný, nicméně je třeba být s ním obeznámen.

Posledním poznatkem pak je, jak se přesně se projevuje na výši nákladů navrácené zboží. Navrácené zboží zvyšuje náklady distribuce a snižuje celkovou marži.

8. TRŽNÍ NÁKLADY

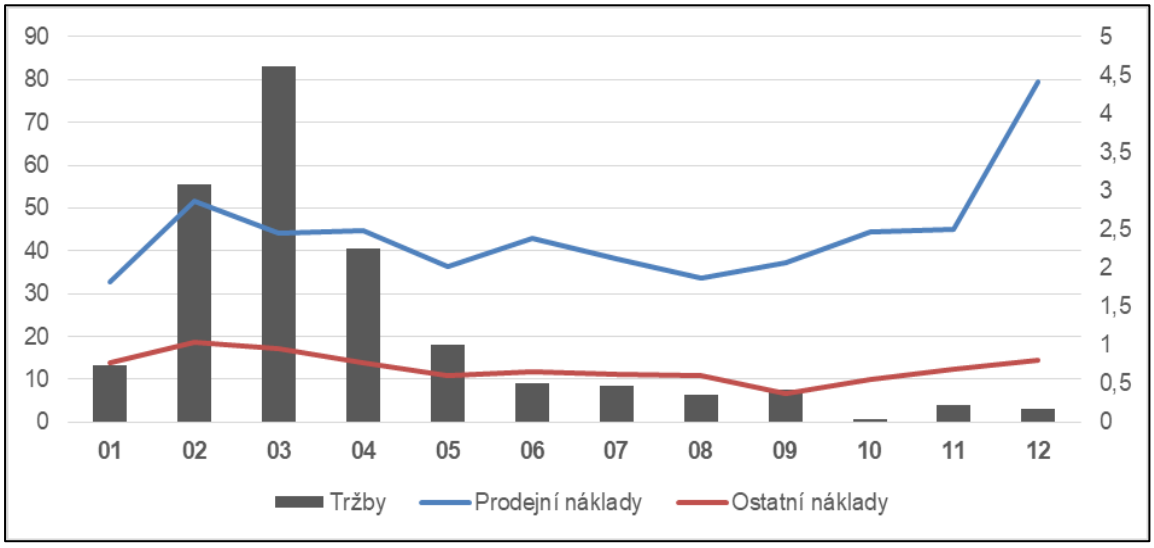
Další nákladovou položkou ve Scoreboard, následující distribuční náklady, jsou tzv. *Market Cost*, což lze přeložit jako tržní náklady či náklady trhu. Tato nákladová položka zahrnuje tři typy nákladů – skladovací náklady, prodejní náklady a ostatní náklady. Ještě v roce 2013 pod ní spadaly i distribuční náklady, než byly odděleny samostatně tak, aby bylo možné sledovat konsolidovanou hrubou marži.

Skladovacím nákladům bude věnována samostatná kapitola. Zde autor pouze zmíní prodejní a ostatní náklady. Autor práce při analýze nekladl přílišný důraz na tyto dvě nákladové položky. Společnost je totiž považuje v podstatě za fixní, jelikož se na rozdíl od nákladů na prodané zboží, distribučních nákladů a skladovacích nákladů nemění s prodaným množstvím.

Prodejní náklady jsou všechny výdaje, které se vážou k prodeji, jako jsou komerční a technické marketingové náklady, inzerování a obecné prodejní náklady. Společnost je rozlišuje na primární a sekundární. Primárními jsou ty, které vznikají při využívání zboží a služeb nakoupených mimo společnost. Největším zdrojem nákladů jsou zde osobní náklady (platy, zdravotní pojištění, výdaje na expatrianty…). Dále jsou zde zahrnuty různé materiálové náklady (kancelářské potřeby), cestovní výdaje, IT náklady a podobně. Za sekundární náklady pak jsou považovány náklady, které reflektují peněžní hodnotu zpracovávání výstupu uvnitř společnosti. Ty se dělí dle zaměření činnosti na správu objektů, lidské zdroje, komunikaci a další.

Ostatní náklady zahrnují administrativní náklady managementu organizační jednotky a úpravy ocenění zásob a pohledávek. Dále sem spadají rozlišné náklady a specifika, která nepatří do jiných nákladových kategorií. Nejčastěji sem plynou náklady, které se například objeví pouze jednou a znovu už se neopakují, jako jsou třeba neočekávané odpisy pohledávek.

Graf 3: Vývoj tržeb, prodejních a ostatních nákladů v roce 2016 (mil. €)



Zdroj: vlastní zpracování

Levá osa se vztahuje k výši tržeb, pravá osa odkazuje na výši nákladů. Jak lze z grafu pozorovat, průběh tržeb a nákladů se liší. Ostatní náklady byly v roce 2016 stabilní, z čehož vyplývá, že se neobjevila žádná neočekávaná událost. Prodejní náklady byly také stabilní, pouze prosinec byl mnohem vyšší než ostatní měsíce a to z důvodu, že v prosinci se vydávají zaměstnanecké odměny a bonusy. Pokud se tedy podíváme na rok 2016 jako celek, dostaneme se k poznatku, že zisk vzniká v první polovině roku, zatímco druhá polovina roku se vyznačuje růstem nutných nákladů na řízení podnikatelské činnosti.

9. SKLADOVACÍ NÁKLADY

Při pohledu do Scoreboard lze vidět, že další položkou jsou tzv. *Shipping Cost*. Doslovný překlad by bylo náklady poštovného. To není nutně špatným překladem, ale vzhledem k tomu, co společnost pod tyto náklady přiřazuje, rozhodl se autor pro označení „Skladovací náklady“. Shipping Cost totiž zahrnují převážně náklady plynoucí ze skladování produktů, z manipulace s produkty v rámci skladu a z přepravy uvnitř společnosti ve smyslu transportu z jedné budovy do druhé.

Skladovací náklady jsou také konsolidovány. Zahrnují tedy jak náklady vzniklé mimo oblast odpovědnosti, tak náklady vzniklé na obsluhovaných trzích. Oproti nákladům na prodané zboží a distribučním nákladům však nejsou počítány na úrovni produktů, ale jsou agregovány na úrovni trhů. Proto i jejich kalkulace je odlišná a do značné míry je při ní využívána hodnota tržeb. Nejprve je třeba si představit, jak se určuje roční rozpočet.

9.1. Rozpočet a prognóza

Důležitým krokem při určení rozpočtu je vypočtení poměru mezi skladovacími náklady a tržbami za posledních 12 měsíců. Jde tedy opět o princip cost-to-sales ratio, jaký využil autor při analýze dubnové prognózy distribučních nákladů. Při tvorbě rozpočtu na rok 2017, k čemuž došlo v září 2016, byly sumarizovány skladovací náklady od září 2015 do srpna 2016. To samé bylo provedeno s tržbami a následně byly tyto dvě hodnoty vyděleny. Rovnice pro výpočet poměru skladovacích nákladů k tržbám pro rozpočet 2017 pro jeden trh vypadá následovně:

$$\textbf{ShC-to-NS ratio} = \Sigma\ ShC_{2015/09\text{-}2016/08} \,/\, \Sigma\ NS_{2015/09\text{-}2016/08}$$

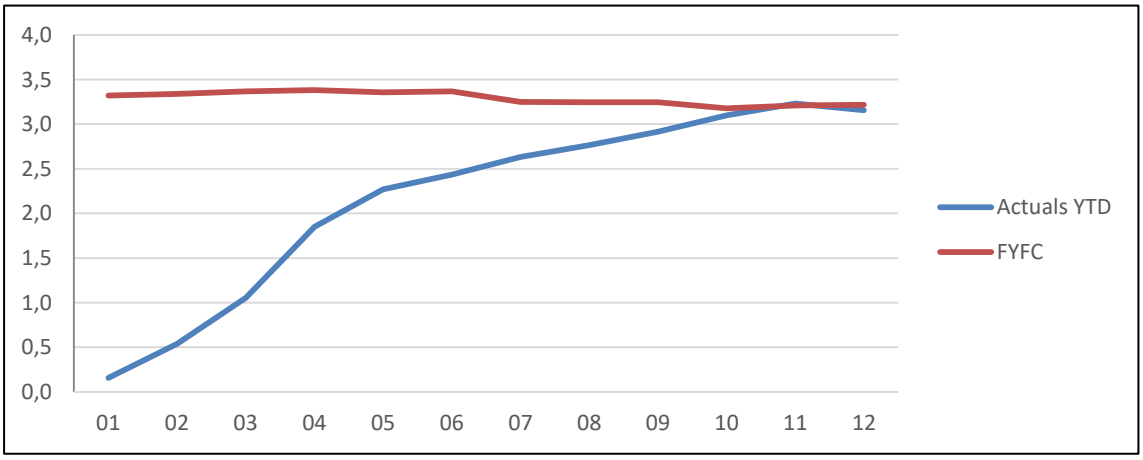
ShC-to-NS ratio	… poměr skladovacích nákladů k čistým tržbám
Σ ShC $_{2015/09\text{-}2016/08}$	… suma skladovacích nákladů za posledních 12 měsíců
Σ ShC $_{2015/09\text{-}2016/08}$	… suma čistých tržeb za posledních 12 měsíců

Tento poměr byl vypočítán pro každou zemi (respektive každý trh) jednotlivě a takto určené poměry byl aplikovány na již rozpočtené čisté tržby pro tyto země v roce

2017, čímž byl získán celkový rozpočet na skladovací náklady pro každou jednotlivou zemi a tím ve výsledku i pro celkové skladovací náklady zkoumané organizační jednotky. Tuto kalkulaci provádí globální controlling, zatímco evropský controlling pouze kontroluje zmíněné poměry pro jednotlivé trhy a případně může žádat o jejich úpravu. Zkoumaná sub-regionální jednotka i jednotlivé lokální pobočky společnosti na daných trzích tak pouze přijímají rozpočet jako daný, aniž by jej mohli nějak výrazně ovlivnit. Povinnost lokálního controllingu naopak zahrnuje monitorování skutečně dosažených skladovacích nákladů a zajištění správného vkládání hodnot do systému.

Poté co je rozpočet schválen, dalším krokem pří řízení těchto nákladů je stanovení prognózy na začátku roku. Stejně jako u ostatních nákladů, i skladovací náklady jsou prognózovány jakožto očekáváná celková výše skladovacích nákladů ke konci roku, přičemž je každý měsíc tato hodnota aktualizována. Prognóza v období od ledna do dubna funguje na stejném principu jako rozpočet. Pro její kalkulaci je využito již stanoveného poměru skladovacích nákladů k čistým tržbám, jak bylo vypočteno během rozpočtu, a tento poměr se násobí očekávanou celkovou hodnotou tržeb na konci roku, přičemž hodnota tržeb se každý měsíc aktualizuje. Jelikož je při kalkulaci stále využitý poměr, který vychází z minulých podmínek, nedá se prognóza považovat za naprosto spolehlivou a spíše se dá očekávat určitá odchylka mezi prognózovanou hodnotou a skutečně dosaženou hodnotou na konci roku. Na druhou stranu skladovací náklady se dají považovat za poměrně stabilní nákladovou položku, proto tato odchylka není nutně významná.

Graf 4: Vývoj skladovacích nákladů dle měsíců v roce 2016 (mil. €)



Zdroj: vlastní zpracování

Graf č. 4 ukazuje růst celkových skladovacích nákladů v roce 2016 (Actuals YTD) a prognózovanou hodnotu těchto nákladů tak, jak se v průběhu měsíců měnila. Jak lze pozorovat, podařilo se poměrně přesně určit již v lednu, jaká bude konečná hodnota. V lednu bylo prognózováno 3,32 milionů euro, skutečná hodnota na konci prosince byla 3,16 milionů euro, jde tedy o odchylku menší než 5 %.

Stejně jako u distribučních nákladů, i zde je prognóza v průběhu roku revidována. K první revizi dochází na přelomu května a června. K druhé revizi pak mezi zářím a říjnem. Ušlé měsíce jsou nahrazeny skutečným hodnotami a zbytek roku je vypočten jako násobek očekávaných čistých tržeb a poměru skladovacích nákladů k čistým tržbám, přičemž tento poměr je vypočten na základě stejného časového období v minulém roce. Stejně jako při rozpočtu, i zde je vše kalkulováno pro každý trh samostatně a pak celkově sečteno. Rovnice pro jeden trh vypadá následovně:

FYFC ShC = ACT YTD ShC + ROY NS * ACT PY ShC/NS ratio

FYFC ShC	… celoroční prognóza skladovacích nákladů
ACT YTD ShC	… skutečné skladovací náklady od počátku roku dodnes
ROY NS	… předpokládané tržby ve zbytku roku
ACT PY ShC/NS ratio	… poměr nákladů a tržeb ve stejném období minulého roku

Takto je tedy řízeno prognózování skladovacích nákladů v průběhu roku. Odpovědnost za něj nese regionální oddělení controllingu, což umožňuje sub-regionálnímu controllingu zaměřit se na jiné věci, jako je dohled nad tím, zda skutečné hodnoty míří k těm prognózovaným. Další podkapitola popisuje, jak se skutečně dosažené skladovací náklady kalkulují.

9.2. Kalkulace aktuálních hodnot

Jak bylo popsáno v kapitole distribučních nákladů, konsolidace nákladů probíhá v korporátním systému CBS a výsledné hodnoty jsou nahrány do manažerského systému APM. Stejně tak to je i v případě skladovacích nákladů, jen logika výpočtu je odlišná. Nicméně problém zpoždění se i zde projevuje a může vést k chybným manažerským rozhodováním, pokud si tohoto efektu nejsme vědomi. Nejprve je nutné

říci, že i skladovací náklady se řídí na principu „Year-To-Date“, tedy jako suma všech nákladů od počátku roku, a stejně jako rozpočet a prognóza jsou počítány dle jednotlivých trhů. Jaká je tedy logika výpočtu? Vzhledem k tomu, že konsolidace je časově náročná, ani zde není možné poskytnout skutečné hodnoty nákladů pro aktuální reportovaný měsíc. Proto v lednu je při kalkulaci využit poměr nákladů k tržbám tak, jak byl určen při rozpočtu, a je vynásoben skutečnými tržbami v měsíci lednu, dávajíc tak hodnotu lednových skladovacích nákladů. V únoru pak jsou již skutečné náklady za leden známy a únorová hodnota je vypočtena jako dvojnásobek ledna. Podobně je tomu v dalších měsících, vždy je vzata celková hodnota nákladů od počátku roku po konec předchozího měsíce a aktuální měsíc je vypočten jakožto průměr předchozích měsíců. Rovnice tedy vypadá následovně (příklad nákladů v červnu):

$$\mathbf{ShC_{Jun} = ShC_{Jan\ -\ May} / 5 * 6}$$

ShC_{Jun} … skladovací náklady v červnu

$ShC_{Jan\ -\ May}$ … skladovací náklady od ledna do května

To nutně vede k tomu, že dochází k odchylce mezi skutečně dosaženými náklady a těmi reportovanými. Až v prosinci (v rámci uzavírání roku) je nahrána do systému přesná hodnota skladovacích nákladů za celý rok. Je však na ní nutné si nějaký čas počkat. K jakému problému to tedy může vést a jak významná je odchylka? To zobrazuje následující tabulka.

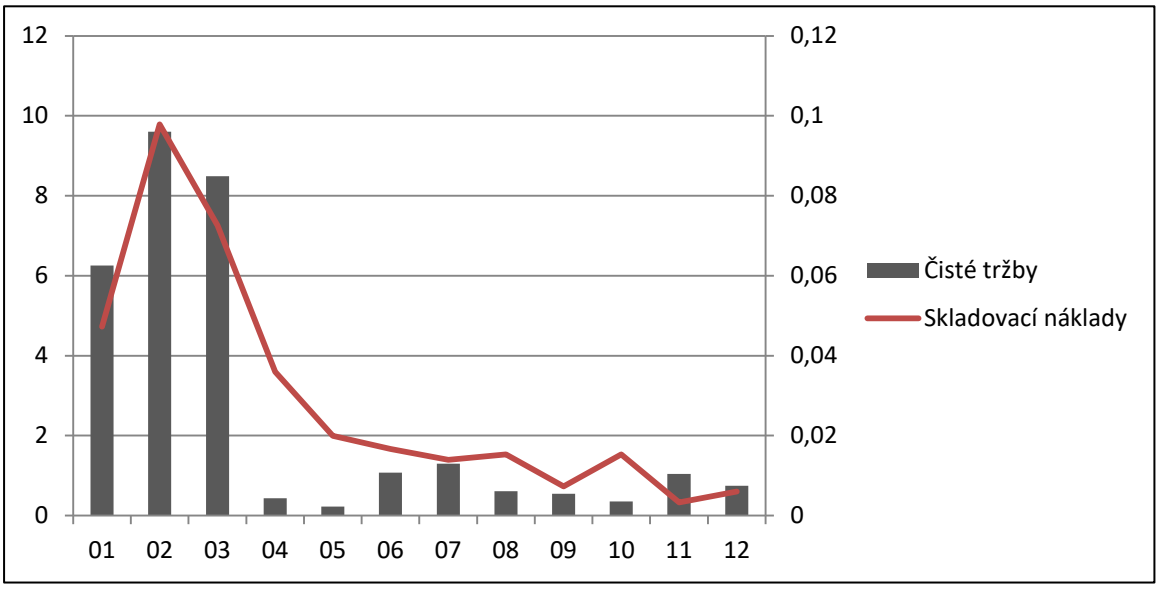
Tabulka 4: Celkové skladovací náklady (tis. €) – červnová situace

Turecko	APM	CBS	Odchylka
2017/01	103	115	**-11**
2017/02	230	226	**4**
2017/03	339	285	**54**
2017/04	380	313	**67**
2017/05	391	345	**46**
2017/06	414		
Rozpočet	411		

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnoty ve sloupci APM jsou hodnoty, které byly reportovány managementu jako výše celkových skladovacích nákladů v Turecku. Hodnoty ve sloupci CBS ukazují hodnoty, které byly skutečně dosaženy, ale při reportingu nebyly kvůli časové náročnosti konsolidace dostupné. Při reportingu v červnu 2017 tak ještě nebyla dostupná skutečná hodnota, proto toto pole je prázdné. Pro nutnost reportingu však byla vypočtena hodnota na základě výše zmíněné kalkulační logiky. Tabulka také obsahuje informaci o rozpočtu, který byl pro skladovací náklady v Turecku určen. Jak lze pozorovat, vypočtená červnová hodnota převyšuje stanovený rozpočet. To nutně znervóznilo tureckou lokální pobočku, která najednou v půlce roku obdržela informaci, že již překročila rozpočet. Nicméně to je v zásadě nesprávná informace. Podíváme-li se na květen, vidíme, že skutečné náklady byly o 46 000 € nižší než ty reportované. Proto nutně i v červnu budou nižší, a tudíž stále pod hranicí rozpočtu. Lokální pobočka samozřejmě má jasné povědomí o svých nákladech, koneckonců musí vést finanční účetnictví pro legislativní potřeby v Turecku, nicméně její výkonnost je v rámci korporace hodnocena na základě Scoreboard, který jí přiřazuje i náklady vzniklé mimo její působnost. Lokální pobočka nemá povědomí o tom, jak jsou tyto náklady přesně počítány a co do nich vše plyne, jelikož to je odpovědnost globálního controllingu, který řídí konsolidaci. To je tedy první fakt – skladovací náklady jsou stále pod hranicí rozpočtu, přestože to tak nebylo reportováno. Nicméně další znepokojivá informace je, že je teprve červen, a převážná část rozpočtu je vyčerpána. Je tedy logické očekávat, že v následujících šesti měsících bude rozpočet překročen? Není tomu tak. Skladovací náklady jsou totiž významně závislé na tržbách. Samotná cena skladování, která se běžně odvíjí od počtu palet na skladě, je poměrně stabilní a tvoří navíc jen malou část těchto nákladů. Velké množství nákladů plyne z manipulace se zásobami – vyskladňování, doplňování zásob, příprava k odeslání produktu a podobně. V některých případech také dochází k tomu, že náklady za skladování jsou do systému nahrány ve chvíli, kdy produkt sklad opustí. A vzhledem k sezónnosti tohoto byznysu, děje se tomu tak právě v prvních šesti měsících roku. Následující graf zobrazuje vývoj skladovacích nákladů a čistých tržeb v Turecku v roce 2016 a jasně poukazuje na tento fakt.

Graf 5: Vývoj skladovacích nákladů v Turecku v roce 2016 (mil. €)



Zdroj: vlastní zpracování

Levá osa se vztahuje k výši tržeb, pravá osa odkazuje na výši skladovacích nákladů. Hodnoty jsou zobrazeny takové, jaké byly v jednotlivých měsících skutečně dosaženy. Jak lze z grafu pozorovat, průběh tržeb a nákladů je téměř totožný. Nejvíce skladovacích nákladů vzniká během prodejní sezóny.

9.3. Dílčí závěr

Tato kapitola se zabývala náklady, které přináší skladování produktů a jejich příprava k odeslání zákazníkovi. Bylo zde představeno, jak se rozpočtují, prognózují a jaká je kalkulace aktuálních hodnot, která probíhá jako konsolidace skladovacích nákladů geograficky dle zemí prodeje, přičemž však zahrnuje i některé náklady, které vznikly mimo oblast odpovědnosti managementu zkoumané organizační jednotky a to z toho důvodu, aby bylo jasně stanoveno, kolik nákladů je třeba vynaložit na dosažení daného objemu prodeje. Stejně jako u distribučních nákladů, i zde se projevuje efekt zpoždění v informačním systému, což může vést ke špatným manažerským rozhodnutím, jak bylo ukázáno na příkladu Turecka, kde zpoždění a logika kalkulace vyústilo v reportovanou hodnotu nejen vyšší, než byla skutečná aktuální hodnota, ale i vyšší, než byl stanovený rozpočet. Stejně jako náklady na prodané zboží a distribuční

náklady i tato nákladová položka je ovlivněna sezónností prodejů, tedy hlavní část nákladů vzniká v první polovině roku v návaznosti na výši tržeb.

10. NÁKLADY PROVOZNÍHO KAPITÁLU

Poté, co jsou odečteny i tržní náklady (tedy prodejní, skladovací a ostatní náklady), lze již říci, jaká je celková tržní výkonnost zkoumané organizační jednotky. Nicméně pro získání hlavního KPI je třeba odečíst ještě jednu a poslední nákladovou položku. Tou jsou náklady provozního kapitálu. Za provozní kapitál jsou považovány zásoby, pohledávky a hmotná aktiva, přičemž jejich průměrná roční hodnota je vynásobená předem stanovenou kapitálovou mírou, čímž je získána hodnota nákladů provozního kapitálu. Kapitálová míra je vypočtena centrálně na základě očekávání akcionářů o svých výnosech, dluhového kapitálového úroku a očekávaného zdanění zisku.

Stejně jako všechny předchozí nákladové položky, i tyto náklady mají jasnou kalkulační logiku a také jsou rozpočtovány a prognózovány. Nejprve je nutné popsat, jaká je logika výpočtu aktuální výše těchto nákladů. Kalkulace spadá do odpovědnosti globálního controllingu. V konceptu tržní výkonnosti jsou tyto náklady počítány pro každý trh jednotlivě a také jednotlivě dle trhu pro zásoby, pohledávky i hmotná aktiva. Nicméně logika kalkulace je vždy stejná. Rovnice výpočtu na konci roku je následující (příklad zásob):

Capital Cost of Inventory = Annual Average Inventory * Capital Cost Rate

Capital Cost of Inventory	… kapitálové náklady zásob
Annual Average Inventory	… průměrné roční zásoby
Capital Cost Rate	… kapitálová míra v %

Stejně tak jsou tedy i vypočteny celkové kapitálové náklady pohledávek a hmotných aktiv. Nicméně je nutné kapitálové náklady reportovat i v průběhu roku na konci každého měsíce, aby management jasně věděl, jak si vzhledem ke svému KPI vede. Logika kalkulace v průběhu roku je v podstatě stejná jako na konci roku, pouze místo průměrně roční hodnoty je použita průměrná hodnota od počátku roku po aktuální reportovaný měsíc. Zároveň musí být v kalkulaci zohledněno i pro kapitálovou míru, v jaké části roku se nacházíme. V kalkulaci je tedy použit pouze její zlomek. Rovnice v průběhu roku vypadá následovně:

YTD CC of Inventory = Average YTD Inventory * CC Rate * YTD months / 12

YTD CC of Inventory	… kapitálové náklady zásob od počátku roku dodnes
Average YTD Inventory	… průměrné roční zásoby od počátku roku dodnes
Capital Cost Rate	… kapitálová míra v %
YTD months	… počet měsíců od počátku roku dodnes

Také je nutné zmínit, jak je kalkulována průměrná výše zásob. Pro její výpočet jsou použity hodnoty zásob z konce každého měsíce. Z logiky kalkulace tedy vyplývá, že kdyby byly zásoby nulové, nevznikaly by ani žádné kapitálové náklady ze zásob. Nicméně to je prakticky nereálné, protože je stále nutné držet určité zásoby pro potřebu případných prodejů a stejně tak ne vždy je všechno prodáno a alespoň něco na skladě zůstává. Klíčem je tedy optimalizace zásob, což však již není odpovědnost controllingu. K tomu je využíván Supply Chain Management. Stejně tak pravděpodobně nikdy nebudou pohledávky nulové. Zákazníci mají vždy určenou nějakou dobu splatnosti. Pokud by tedy bylo cílem snižovat kapitálové náklady pohledávek, bylo by třeba změnit obchodní podmínky a tlačit zákazníky k co nejkratší době splatnosti, což se jednoduše říká, ale mnohem obtížněji praktikuje. Pravděpodobně by se daly nastavit podmínky tak, že by společnost nabízela slevu z celkové ceny produktu, pokud by zákazník dodržel určitou dobu splatnosti. Na toto téma by však bylo potřeba provést další rozsáhlou analýzu.

Specifikem nákladů provozního kapitálu je ICPE credit. ICPE je zkratkou pro tzv. *inter-company profit elimination*, ve volném překladu odstranění mezifiremního zisku. Jde tedy spíše o technickou položku vyjadřující mezifiremní zisk generovaný prodeji mezi právnickými osobami spadajícími pod mezinárodní organizaci. ICPE se odečítá přímo od hodnoty zásob a ve výsledku tak snižuje i náklady provozního kapitálu. Zkoumaná organizační jednotka tuto hodnotu přijímá jakou danou, odpovědnost za její výpočet totiž nese globální controlling.

10.1. Rozpočet a prognóza

V této části se autor zaměří především na rozpočetnictví a prognózování nákladů provozního kapitálu z hlediska zásob a pohledávek. Hmotná aktiva jsou totiž v podstatě fixní a nejsou závislá na obchodních aktivitách jako zásoby a pohledávky. Rozpočetnictví a prognózování pohledávek a zásob probíhá přímo lokálním controllingem na daném trhu ve spolupráci se sub-regionální organizační jednotkou. Jde v podstatě o určení jejich očekávané průměrné roční hodnoty.

Při rozpočtu je průměrná roční hodnota zásob vypočtena na základě předchozích zkušeností a rozpočtených tržeb. Stejně jako u jiných nákladových položek, je potřeba nejprve určit tržby a pak teprve se dají určit k nim vázané náklady. Stejně tak jsou tržby nutné pro určení průměrné roční hodnoty pohledávek. K těm je navíc zohledněna očekáváná míra DSO[3].

Prognózování probíhá stejně jako v předchozích případech každý měsíc a vychází především z platebního chování a zvyků zákazníků. Pokud například lokální pobočka očekává brzké platby, prognóza je na základě této informace upravena. V případě zásob se prognózování odvíjí od výroby a prodeje. Případně pokud lokální pobočka očekává vrácení některého zboží, zahrne tato očekávání i do prognózy jako zvýšení celkové hodnoty.

10.2. Vazba mezi SCM a controllingem

Jak bylo výše zmíněno, optimalizace úrovně držených zásob je odpovědností Supply Chain Managementu (dále jako SCM). Možná tedy poněkud netypicky SCM ve zkoumané organizační jednotce spadá pod controllingové oddělení. Je tudíž třeba věnovat pár slov i právě SCM.

Základní úlohou SCM je zajištění dostupnosti produktů od výroby k prodeji. Jedná se tak o řízení zásob a sledování tzv. *open windows*[4] ve výrobě. SCM však také zajišťuje IT rozvoj, tedy automatizaci procesů přijímání objednávek od zákazníků a zpětné vazby ze skladů. V neposlední řadě pak zkoumá stárnutí produktů a sleduje datum jejich expirace. Se stárnutím produktů se totiž zvyšuje riziko, že je zákazník

[3] DSO = Days Sales Outstanding – průměrný počet dní od provedení tržby po její uhrazení
[4] Volné chvíle ve výrobě, které lze využít pro výrobu aktuálně požadovaných produktů

nebude mít zájem koupit. SCM tak musí podniknout akci ve chvíli, kdy dojde k poznatku, že produkt se blíží k datu expirace. Ve zkratce se dá říci, že má čtyři možnosti jak zasáhnout – v ideálním případě produkty ještě prodat, jinak přepracovat, analyzovat a prodloužit expiraci, a v nejhorším případě produkt zničit.

Zatímco controlling zabezpečuje profitabilitu produktů, SCM zajišťuje jejich dostupnost. Controlling i SCM však jsou prostředkem k nákladové efektivitě. SCM umožňuje nižší náklady díky snižování úrovně zásob, aniž by byla ohrožena spolehlivost jejich dodání konečnému zákazníkovi. Právě to je jeho klíčovou odpovědností a schopností.

10.3. Dílčí závěr

V této kapitole bylo popsáno, jak se kalkulují náklady provozního kapitálu. Ústřední hodnotou je vždy celoroční průměr každé jednotlivé kapitálové položky. Tento průměr je tak počítán pro zásoby, pohledávky a dlouhodobá aktiva a následně je vynásoben předem stanovenou kapitálovou mírou, čímž je získána výše nákladů provozního kapitálu. Náklady provozního kapitálu jsou poslední nákladovou položkou ve Scoreboard, po jejímž odečtení dostává společnost výslednou hodnotu svého hlavního KPI, kterým je tržní výkonnost po odečtení nákladů provozního kapitálu. Hodnota KPI ukazuje, jak si společnost celkově vedla na trhu, do jaké míry dosáhla svých cílů a kolik ekonomické hodnoty během roku vytvořila.

ZÁVĚR

Řízení chemické společnosti, která chce nabízet své produkty za účelem ochrany zemědělské produkce, není jednoduchá záležitost. Taková společnost, aby byla úspěšná, musí vynikat silným portfoliem a být skvělým inovátorem. Musí klást důraz na výzkum a vývoj a být schopná doručit zákazníkům jedinečná řešení. Musí optimalizovat produktivitu a zároveň zajišťovat jak bezpečnost farmářů, tak životního prostředí. To je klíčem úspěchu v tomto byznysu. Nicméně to vše je nákladné, a proto taková společnost musí držet své náklady pevně v rukou, což je do velké míry úkolem controllingového oddělení. Jak bylo v teoretické části popsáno, controlling tuto funkci plní díky tomu, že je často v podniku tím, kdo odpovídá za manažerské účetnictví. Jeho starostí je plánování, rozpočetnictví, reportování a následná kontrola. Role controllera představuje daleko více než pouhé generování dat a jejich nahrávání do podnikových systémů. Controlling jako součást podnikového řízení má za úkol proaktivně vyzývat společnost v oblasti ekonomického rozhodování a tvorby hodnoty. Je tvůrcem dialogu a poradcem uvnitř společnosti.

Autor této práce dostal jedinečnou možnost nahlédnout do zaběhnutého controllingového oddělení mezinárodní společnosti a po domluvě s managementem analyzovat její přístup k řízení nákladů. Analýza proběhla v rámci jedné z nadnárodních prodejních jednotek společnosti. Tato organizační jednotka odpovídá za odbyt zboží v tržní oblasti táhnoucí se od Polska přes střední a východní Evropu až po Írán. Tím pádem pod její vedení spadá hned několik lokálních manažerských týmů, jejichž výsledek je konsolidován a souhrnně zaznamenáván do tzv. *Scoreboard*. Tento manažerský report ve výsledku představuje modifikovaný výkaz zisku a ztrát zmíněné organizační jednotky společnosti. K tomu však přidává i prognózované hodnoty a rozpočet. Scoreboard zobrazuje dosažené čisté tržby a vydané náklady, které jsou rozřazeny jednotlivě do několika nákladových položek. Těmito položkami jsou náklady na prodané zboží, distribuční náklady, tržní náklady, skladovací náklady a náklady provozního kapitálu. Po odečtení všech nákladů od čistých tržeb vychází výsledná hodnota hlavního KPI, které je označováno jako tzv. *Market Performance After Working Capital Cost*. Toto KPI vyjadřuje prémii, respektive hodnotu vytvořenou nad rámec provozního kapitálu, kterou prodejní jednotka přispívá na pokrytí globálních nákladů společnosti a k jejímu celkovému zisku. Zároveň je na toto KPI navázán i

systém odměn. Z tohoto hlediska bylo proto zajímavé zkoumat, do jaké míry jsou odměňování manažeři skutečně schopni ovlivnit náklady, které působí na výslednou výši jejich KPI. To bylo prvním cílem této práce – potvrdit tzv. *princip kontrolovatelnosti,* ze kterého vyplývá, že manažer by měl být hodnocen pouze na základě nákladů, které je schopen kontrolovat a ovlivňovat. Z analýzy však vychází, že tento princip je v zásadě naprosto porušen. Hodnotu nákladů na prodané zboží management v podstatě pouze přebírá, jelikož výroba probíhá mimo oblast jeho působnosti, a je tudíž odpovědností jiných středisek. Navíc i v kalkulaci distribučních nákladů jsou zahrnuty náklady, které nevznikly pouze lokálně v zemi prodeje, ale objevily se například při přepravě účinných látek ze zemí jako USA a Brazílie, které jsou potřebné pro finální produkt. Management analyzované prodejní jednotky tak nese odpovědnost za výši KPI, na niž významně působí náklady, na které tento management nemá žádný vliv. Otázka tak zní, proč tomu tak je. V odpovědi se skrývá jeden velký benefit, který mezinárodní společnosti z takového nastavení vyplývá. Vzhledem k tomu, že náklady na prodané zboží i distribuční náklady jsou počítány pro každý produkt zvlášť, a díky tomu, že jsou do kalkulace zahrnuty veškeré náklady, je možné přesně určit, jak vysoká je hrubá marže produktu, přestože před svým prodejem prošel několika zeměmi a právnickými osobami. To pak následně pomáhá optimalizovat portfolio produktů a tak zvyšovat i ziskovost organizace jako celku.

Druhým cílem bylo určení, jakým typem odpovědnostního střediska je zkoumaná organizační jednotka společnosti. Vzhledem k tomu, že hlavním cílem zkoumané organizační jednotky je maximalizace tržeb a tím ve výsledku i zisku, jedná se o ziskové středisko. Jak tvrdí McWatters a Zimmerman (2016, s. 210), typicky manažeři, kteří jsou odpovědni za oceňování produktů, jsou označováni za manažery ziskových středisek. Právě stanovení a řízení prodejních cen je jednou z hlavních odpovědností i managementu analyzované organizační jednotky, přičemž ceny se běžně stanovují během přípravy rozpočtu, a to většinou v návaznosti na inflaci na daném trhu a další tržní podmínky.

Než autor přejde k výsledkům a doporučením plynoucím z analýzy řízení nákladů v dané společnosti, rád by na tomto místě ještě zmínil další poznatek. V teoretické části bylo odkázáno na Weygandta, Kimmela a Kiesa (2015, s. 326), kteří tvrdí, že manažeři odpovědnostních středisek by měli mít přímý vliv na proces stanovení rozpočtu v oblasti jejich odpovědnosti, jinak by se to mohlo negativně promítnout na jejich motivaci stanovených cílů dosáhnout. Autorova analýza ukazuje,

že přestože ve většině případů první verze rozpočtu je vytvořena centrálně, controlling zkoumané podnikové jednotky jej může diskutovat. K tomu využívá především informací o potřebném či žádoucím rozpočtu jednotlivých poboček působících na trhu. Jde tak o tzv. *protisměrné plánování*, které popisuje Mikovcová (2007, s. 114), jehož hlavní výhodou je právě to, že plánování probíhá formou informačních protitoků, dokud není nalezena shoda. I přestože je protisměrné plánování časově náročné, je také svým způsobem ideální.

Poslední část je zde věnována shrnutí poznatků získaných z analýzy nákladů a případným doporučením společnosti. Ty byly shrnuty v jednotlivých dílčích závěrech, autor proto zde vybírá pouze to nejdůležitější. V rámci nákladů na prodané zboží byla analyzována plánovaná změna v kalkulaci standardů. Standardy by od roku 2018 měly být na měsíční bázi aktualizovány o změny měnových kurzů a nákupní ceny materiálu, protože dosavadní přístup vede ke značným odchylkám mezi náklady vypočítanými s využitím standardů a skutečně dosaženými náklady. Výsledkem je, že to sice odchylky sníží, nicméně to přinese také nové problémy. V současnosti se musí management zabývat volatilitou pouze v rámci tržeb, nyní se však volatilita promítne i do největší nákladové položky. To přinese dodatečnou pracovní zátěž a nižší spolehlivost v plánování. Vzhledem k tomu, že změna je nevyhnutelná, řešením je pouze předběžná příprava. Taková příprava může proběhnout například s využitím simulace, jak by nově plánovaný přístup vypadal na současných datech a jaká rozhodnutí by bylo nutné udělat a jakými se naopak nezaobírat.

Z hlediska distribučních nákladů byl jako nejzásadnější problém identifikován efekt zpoždění v reportovaných datech, který vede k odchylkám mezi reportovanými a skutečně dosaženými hodnotami. Tento efekt se také objevuje u skladovacích nákladů a může vést k nepotřebným manažerským rozhodnutím a zbytečným stresovým situacím, jak bylo představeno na případu Turecka v deváté kapitole. Vzhledem k tomu, že tento problém je spíše technického rázu, základním opatřením je brát efekt zpoždění na vědomí a před případným rozhodnutím kontaktovat vyšší hierarchické jednotky odpovídající za správnost dat s žádostí o přesná data. Druhým doporučením v rámci distribučních nákladů je rozhodovat se na základě celoroční prognózy až po její dubnové aktualizaci, kdy je již valná část skutečných nákladů známa a kdy se tzv. *buffer*, který představuje dodatečnou peněžní částku určenou pro neočekávané události, stane transparentním. V dubnové prognóze jsou totiž od něj odděleny distribuční

náklady, které nelze přiřadit k jednotlivým produktům a namísto toho je pro ně vyčleněna vlastní nákladová položka.

V rámci tržních nákladů a nákladů provozního kapitálu neidentifikoval autor žádné nedostatky. Poznatkem však přece jen bylo, že náklady provozního kapitálu se kalkulují také od konečné výše pohledávek na konci každého měsíce. Pohledávky s dlouhou splatností či pohledávky po splatnosti tak nejen, že zvyšují riziko nesplacení, ale také zvyšují náklady, což se ve výsledku promítá do nižší hodnoty KPI tržní výkonnosti. Společnost tak může případně zvážit možnost nabídnutí dodatečné slevy výměnnou za brzkou splatnost. Na toto téma by však bylo nutné provést další analýzu.

Autor by zde také nakonec rád zmínil, že finálním výstupem pro společnost byla prezentace managementu analyzované organizační jednotky, kde byla všechna důležitá zjištění představena. Celková analýza byla také přepracována do podoby souboru, jenž shrnuje všechny získané poznatky tak, aby tento soubor mohl sloužit do budoucna managementu a zaměstnancům controllingového oddělení jako spolehlivý zdroj informací.

Autor hodnotí až na mírné nedostatky přístup společnosti k řízení nákladů velmi pozitivně. To, že je rozpočetnictví a prognózování do značné míry automatizováno, dává prostor například právě protisměrnému plánování. Jednoznačným plusem je však fakt, že natolik komplexní společnost s globálním působením je schopna koordinovat své aktivity v dynamickém prostředí dnešní ekonomiky a přesně vyjádřit náklady na jednotku produktu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ODBORNÁ LITERATURA:

Eschenbach, R., & Siller, H. (2012). *Profesionální controlling koncepce a nástroje*. Praha: Wolters Kluwer Česká Republika.

Fibírová, J. (2015). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.

Kimmel, P. D., Weygandt, J. J., & Kieso, D. E. (2005). *Principles of accounting: tools for business decision making*. New York: J. Wiley.

Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.

McWatters, C. S., & Zimmerman, J. L. (2016). *Management accounting in a dynamic environment*. New York: Routledge, Taylor & Francis Group.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed). Harlow, England ; New York: Financial Times/Prentice Hall.

Mikovcová, H. (2007). *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2015). *Managerial accounting: tools for business decision making* (7. edition, international student version). Singapore: Wiley.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE:

Cokins, G., C.P.I.M. (2013). *Top 7 trends in management accounting*. Strategic Finance, 95(6), 21-29. Dostupné z: https://search-proquest-com.zdroje.vse.cz/docview/1470957572?accountid=17203

Cristian, D. (2014). *The importance of managerial accounting in managerial accounting system*. Universitatii Maritime Constanta.Analele, 15(21), 173-176. Dostupné z: https://search.proquest.com/docview/1561478039?accountid=17203

Vuko, T., & Ojvan, I. (2013). *Controlling and business efficiency*. Croatian Operational Research Review, 4, 44-52. Dostupné z: https://search.proquest.com/docview/1509212656?accountid=17203

SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK

Obrázek 1: Čtyři typy ziskových středisek 21
Obrázek 2: Oblast působnosti 31
Obrázek 3: Šablona pro tzv. Scoreboard 34
Obrázek 4: Standard COGS -> Plan COGS 38
Obrázek 5: Ilustrativní příklad konsolidace distribučních nákladů 43
Obrázek 6: Takeback v situaci dvou různých produktů 51

Graf 1: Vývoj tržeb a COGS dle měsíců v roce 2016 (mil. €)……..….36
Graf 2: Vývoj distribučních nákladů dle měsíců v roce 2016 (mil. €).....50
Graf 3: Vývoj tržeb, prodejních a ostatních nákladů v roce 2016 (mil. €).....57
Graf 4: Vývoj skladovacích nákladů dle měsíců v roce 2016 (mil. €).....59
Graf 5: Vývoj skladovacích nákladů v Turecku v roce 2016 (mil. €).....63

Tabulka 1: Efekt zpoždění v reportingu distribučních nákladů 46
Tabulka 2: Poměr distribučních nákladů k tržbám v % v průběhu let..... 52
Tabulka 3: Prognózovaný poměr distribučních nákladů k tržbám v % 53
Tabulka 4: Celkové skladovací náklady (tis. €) – červnová situace 61