

Manažerské účetnictví

Program

1. Úvod
2. Význam manažerského účetnictví pro řízení
3. Několik definic
4. Řízení nákladů
5. Podpora typických rozhodování manažerským účetnictvím
6. Jednotlivé složky manažerského účetnictví
7. Shrnutí

Význam manažerského účetnictví pro řízení

- Odlišné role finančního a manažerského účetnictví.
- Manažerské (nákladové, provozní, vnitropodnikové) účetnictví:
 - podpora podnikatelských rozhodnutí
 - co vyrábět;
 - do jakých zdrojů investovat;
 - komu a za jaké ceny prodávat;
 - od koho a za jaké ceny nakupovat.....
 - zcela volná pravidla, závislá jen na potřebách daného podnikání (best practices);
 - pro definování je nutná znalost rozhodovacích procesů a uživatelů informací.

Informační podpora řízení

Řízení:

- plánování: formulace budoucích cílů na základě minulých výsledků a ekonomiky odvětví;
- kontrola: signalizace odchylek od žádoucího (plánovaného) vývoje;
- organizování: vzájemná optimalizace struktury manažerského účetnictví a organizační struktury (zodpovědnostní účetnictví);
- komunikace: sjednocení informací, znalost cílů, úspěšnost jejich dosahování;
- motivace: zvyšování výkonnosti nastavením přiměřených cílů.

Zodpovědnostní účetnictví

- Je založeno na alokaci nákladů podle jejich vzniku na zodpovědnostní střediska tří typů:
 - nákladové středisko (odpovídá za dodržení stanoveného plánu nákladů);
 - ziskové středisko (zodpovědnost za náklady a výnosy);
 - investiční středisko (jako ziskové středisko plus rozhodování o investicích do svých zdrojů).
- Ve vztahu k hmotné motivaci rozlišení nákladů na dané úrovni ovlivnitelných a neovlivnitelných.



Několik definic

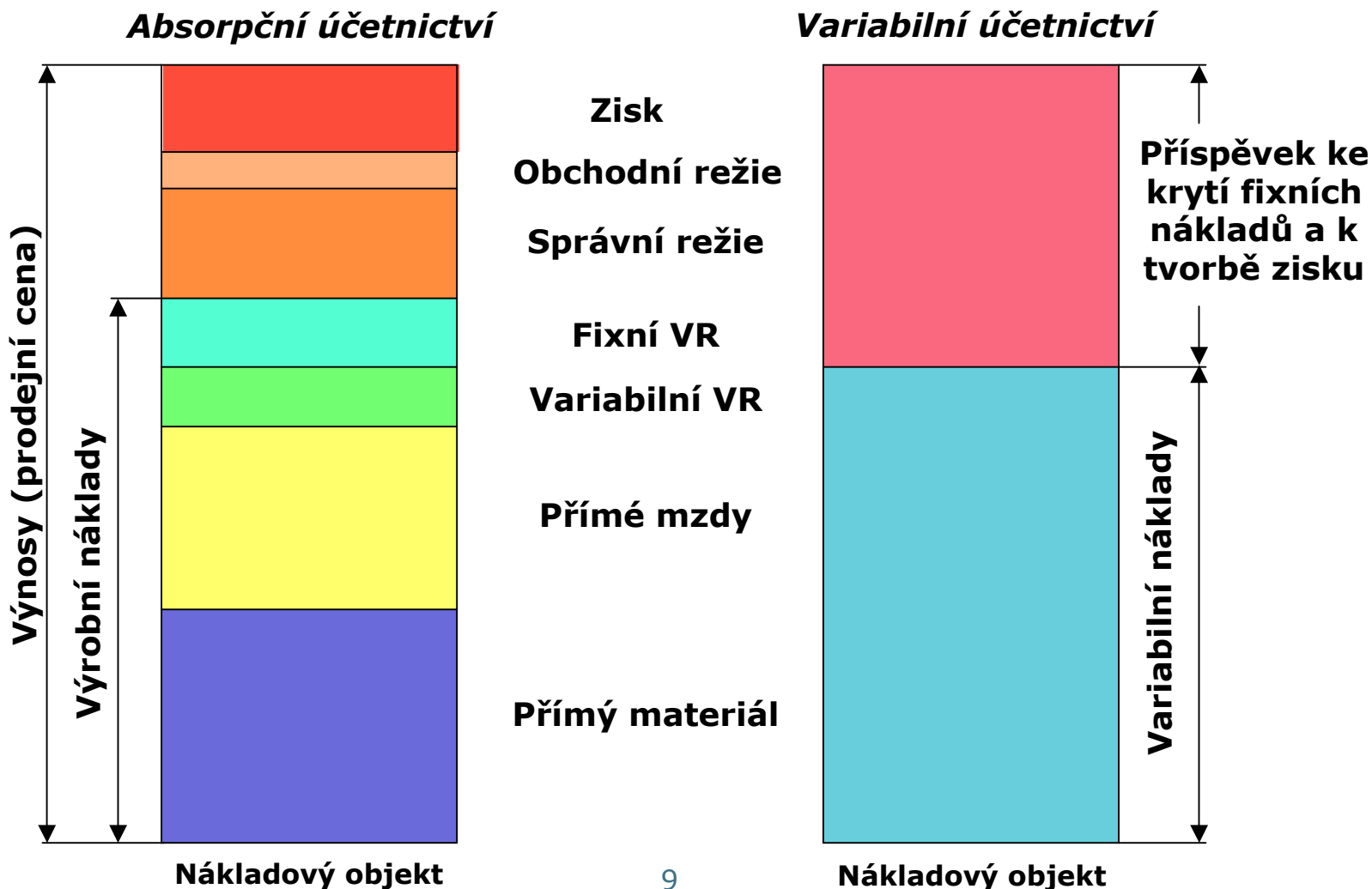
Základní pojmy

- Náklady jsou důsledkem nějaké aktivity podniku.
- Náklady se přiřazují k nákladovému objektu:
 - organizační útvar (měření efektivity jeho činnosti);
 - výrobek / zakázka (hodnocení rentability);
 - zákazník;
 - geografický region;
 - distribuční kanál, apod.
- Kategorie nákladů:
 - podle vztahu mezi nákladem a velikostí aktivity:
 - variabilní a semi-variabilní;
 - fixní a semi-fixní;
 - podle přiřaditelnosti ke konkrétnímu nákladovému objektu:
 - přímé;
 - nepřímé (režijní).

Variabilní a fixní náklady

- Liší se svým chováním v závislosti na velikosti aktivity, která náklady vyvolává. Jejich znalost je důležitá pro rozhodování typu:
 - jaký objem aktivity budeme plánovat?
 - měli bychom raději snížit cenu nebo vyrobit větší počet výrobků?
 - měli bychom naše zaměstnance platit hodinovým platem, úkolovým platem nebo kombinací pevné a variabilní složky mzdy?
 - měli bychom nakoupit další zařízení, abychom zvýšili výrobu?
- Základem je schopnost odhadnout náklady a výnosy pro různé velikosti aktivity a vztah mezi cenou a poptávkou.

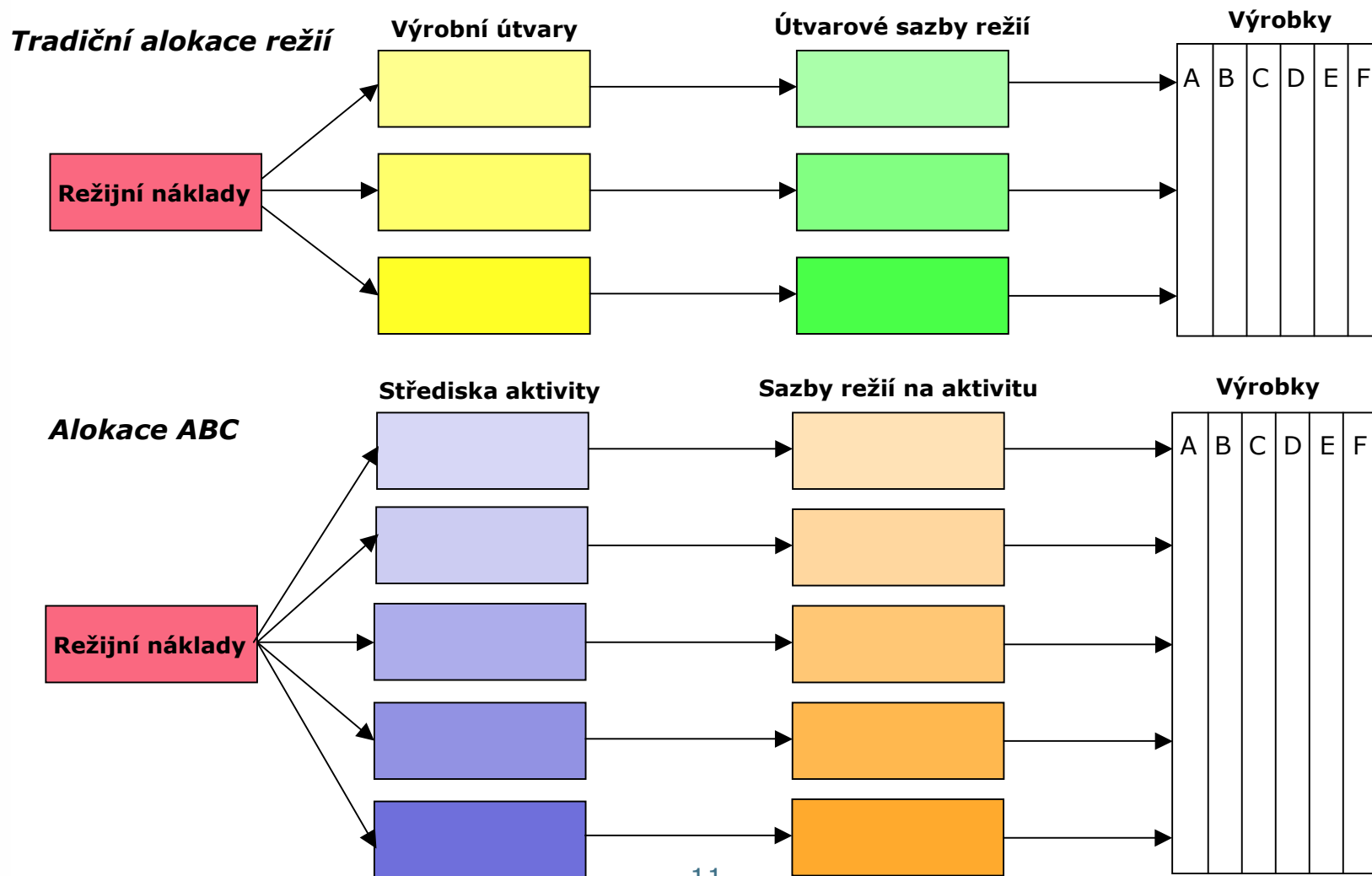
Absorpční vers variabilní účetnictví



Přímé a nepřímé náklady

- Důležitá kategorie ve vztahu ke schopnosti přiřadit náklad přesně k nákladovému objektu:
 - přímé náklady lze ke sledovanému objektu jednoznačně přiřadit;
 - nepřímé (režijní) náklady nemají k nákladovému objektu přímý vztah a pro jejich alokaci se používají různé metody:
 - klíčování pomocí různých rozvrhových základů;
 - metoda ABC.

Alokace režii – tradičně nebo ABC?



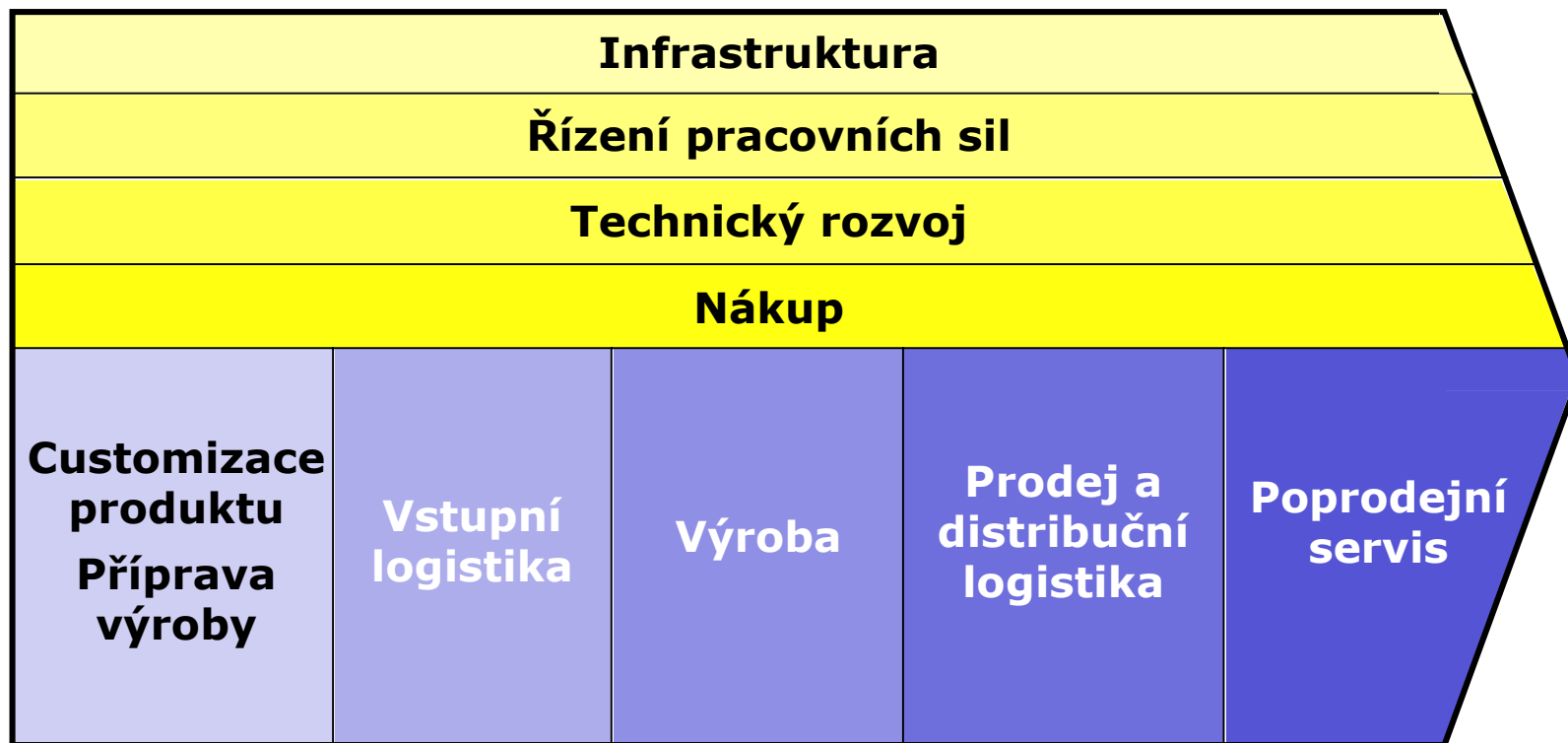
Další kategorie nákladů

- Relevantní a irelevantní náklady (posuzováno vždy ve vztahu ke konkrétnímu rozhodování);
- Nevyhnutelné a volitelné náklady (výnosy zvolené alternativy musí být vyšší, než volitelné náklady);
- Absorbované náklady: nelze je ovlivnit dalším rozhodováním;
- Náklady ztracené příležitosti (pro nedostatkové zdroje s alternativním využitím);
- Přírůstkové/marginální náklady a výnosy.

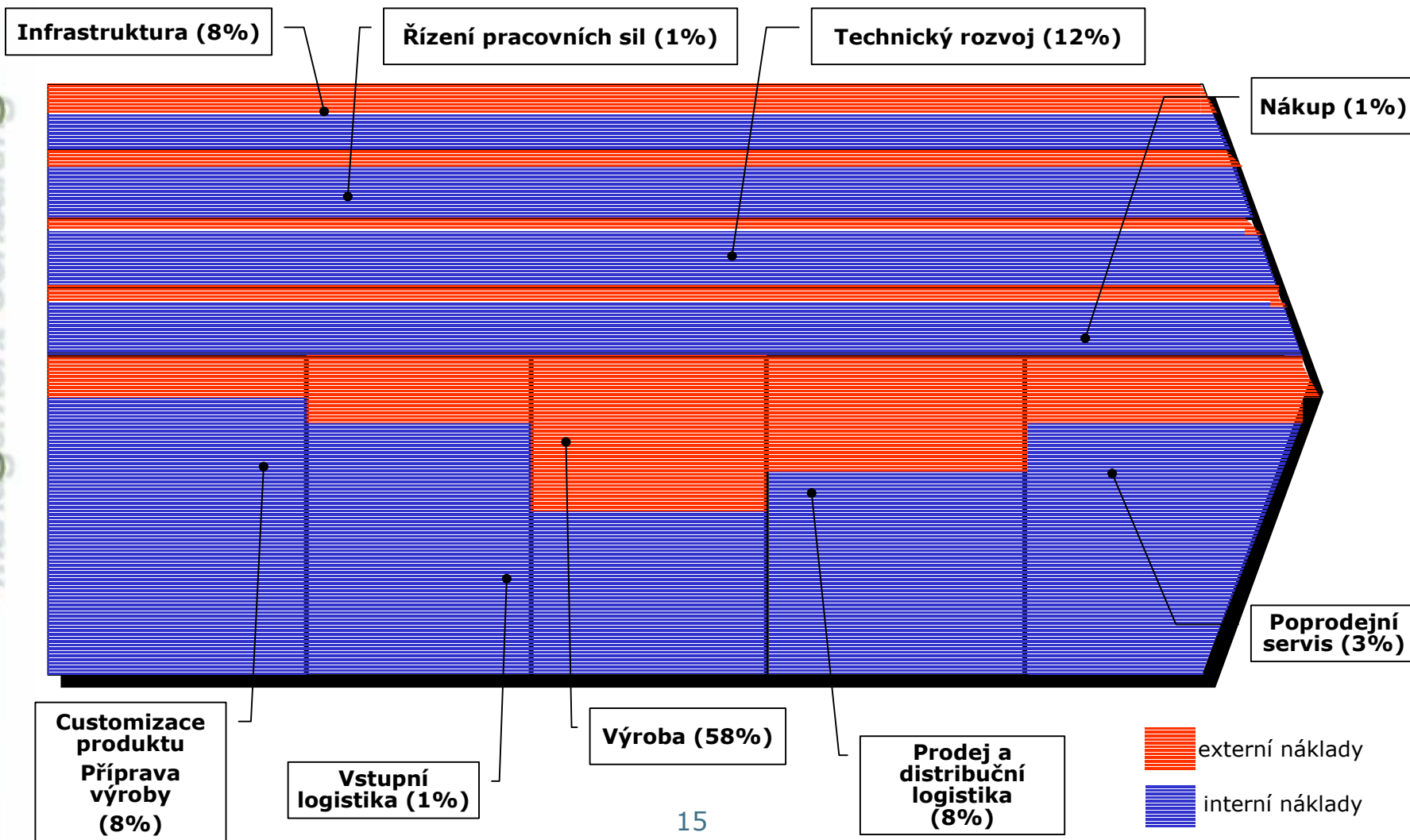


Řízení nákladů

Řetězec tvorby hodnoty



Přiřazení nákladů k hodnototvorným aktivitám



Faktory ovlivňující náklady

Faktory působící na velikost nákladů (cost drivers):

- úspory z objemu výroby;
- získané poznatky a znalosti;
- struktura využití kapacit;
- vzájemné vazby;
- vzájemné vztahy;
- integrace;
- časové plánování akcí;
- volba vhodné politiky;
- geografická poloha;
- institucionální faktory.

Cílové náklady (target costing)

- Metoda snížení nákladů pro stávající zařízení nebo pro vývoj nových produktů.
- Základem je možná tržní cena zařízení, po odpočtu požadovaného příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku zbývají variabilní náklady.
- Celkové variabilní náklady se rozdělí na jednotlivé moduly, komponenty a součástky. Cílem konstruktéra je, navrhnout součástku tak, aby nepřekročil stanovené cílové variabilní náklady.



Měření rentability

Koncept měření rentability zakázky

Prodejní cena zakázky

- spotřeba přímého materiálu
 - osobní náklady výrobních dělníků
 - variabilní výrobní režie
 - materiál, osobní náklady a externí služby vynaložené na balení, expedici a dopravu
-

Příspěvek zakázky (1)

- náklady na konstrukci a přípravu výroby
 - náklady na poprodejní servis
-

Příspěvek zakázky (2)

Příspěvek zakázky na 1 odpracovanou hodinu

Ostatní měřítka rentability

- Rentabilita zákazníka:
 - suma příspěvků na úhradu ze všech realizovaných zakázek minus další přímé fixní náklady, spojené se zákazníkem (náklady obchodní činnosti, finanční náklady, odpisy pohledávek,...);
 - důležitá pro stanovení priorit v obchodní činnosti a pro cenovou politiku.
- Rentabilita prodejního regionu:
 - suma příspěvků na úhradu všech realizovaných dodávek do regionu minus specifické přímé fixní náklady;
 - informace pro zvažování, kam dodávat, kam expandovat, příp. se stáhnout, cenová politika.
- Rentabilita distribučních kanálů.



Podpora typických rozhodování manažerským účetnictvím

Zrušení/přidání segmentu

- Segment: výrobek, typ zákazníka, geografický region, distribuční kanál;
- Analýza relevantních přírůstkových nákladů a výnosů pro každou alternativu;
- Základní pravidlo: segment, který poskytuje příspěvek k úhradě společných a nevyhnutelných nákladů je přínosem pro ekonomiku firmy. Předpoklad: využívané zdroje nemají jinou alternativu, která by poskytovala příspěvek vyšší;
- Použitelné jak pro hodnocení stávajících segmentů, tak pro plány expanze.

Akceptování zakázky „pod běžnou cenou“

- Princip: pokud jsou přírůstkové výnosy vyšší, než přírůstkové náklady, pak zakázka představuje krátkodobý zisk. Za určitých okolností ji lze akceptovat i pokud je cena vyšší, než materiálové náklady.
- Předpoklady:
 - přijetí zakázky „pod běžnou cenou“ neovlivní ceny, dosahované pro tutéž zakázku v budoucnosti;
 - nelze předpokládat, že přijetí této zakázky zabrání přijmout jinou zakázku za běžnou cenu;
 - pro vlastní zdroje nemáme jinou alternativu využití, která by poskytla vyšší příspěvek;
 - fixní náklady jsou pro dané období nevyhnutelné.

Krátkodobý převis poptávky nad kapacitou zdrojů

- Krátkodobě vyšší požadavky, než kapacita zdroje, který má alternativní využití (konstrukce, výrobní dělníci, výrobní technologie) – *limitující faktor*.
- Princip: analýza příspěvku na úhradu všech alternativ využití limitujícího faktoru. Přínos pro společnost je maximalizován využitím limitujícího faktoru pro alternativu s nejvyšším příspěvkem.
- Kvalitativní faktory rozhodování: uzavřené smlouvy se zákazníky.

Vyrábět nebo nakupovat?

- Situace: výrobní zařízení s alternativním využitím pracuje na plnou kapacitu; požadavek na další součástku.
- Volba: nakoupit nebo vyrábět na úkor jiné součástky.
- Postup: k nákladům na výrobu nové součástky je nutno přičíst ztracený příspěvek na úhradu součástky, jejíž výroba byla zastavena (náklady ztracené příležitosti). Tuto sumu nákladů porovnat s náklady na nákup od externího dodavatele.
- Kvalitativní faktory: vztahy k dodavatelům a odběratelům, dodací lhůty a kvalita dodávek z externího zdroje.

Nákup nového zařízení

- Dlouhodobý vliv nákupu na ekonomiku, proto se používají metody hodnocení, založené na výpočtu čisté současné hodnoty.
- Informace z manažerského účetnictví lze použít pro porovnání alternativy provozu starého zařízení a nákupu nového (s lepšími technickými parametry).
- Princip: úspory na relevantních provozních nákladech při stejném objemu výroby plus případná prodejní cena starého zařízení proti kupní ceně nového zařízení.



Jednotlivé složky manažerského účetnictví

Plánování (1)

Smyslem podnikového operativního plánu je:

- podporovat plánování jednotlivých činností;
- koordinovat činnosti jednotlivých útvarů;
- komunikovat cíle vedoucím útvarů, zodpovídajícím za jednotlivé činnosti;
- motivovat pracovníky k dosažení podnikových cílů;
- kontrolovat průběh činností během období;
- hodnotit výkonnost manažerů.

Metody:

- shora dolů;
- zdola nahoru;
- „zero-base budgeting“.

Plánování (2)

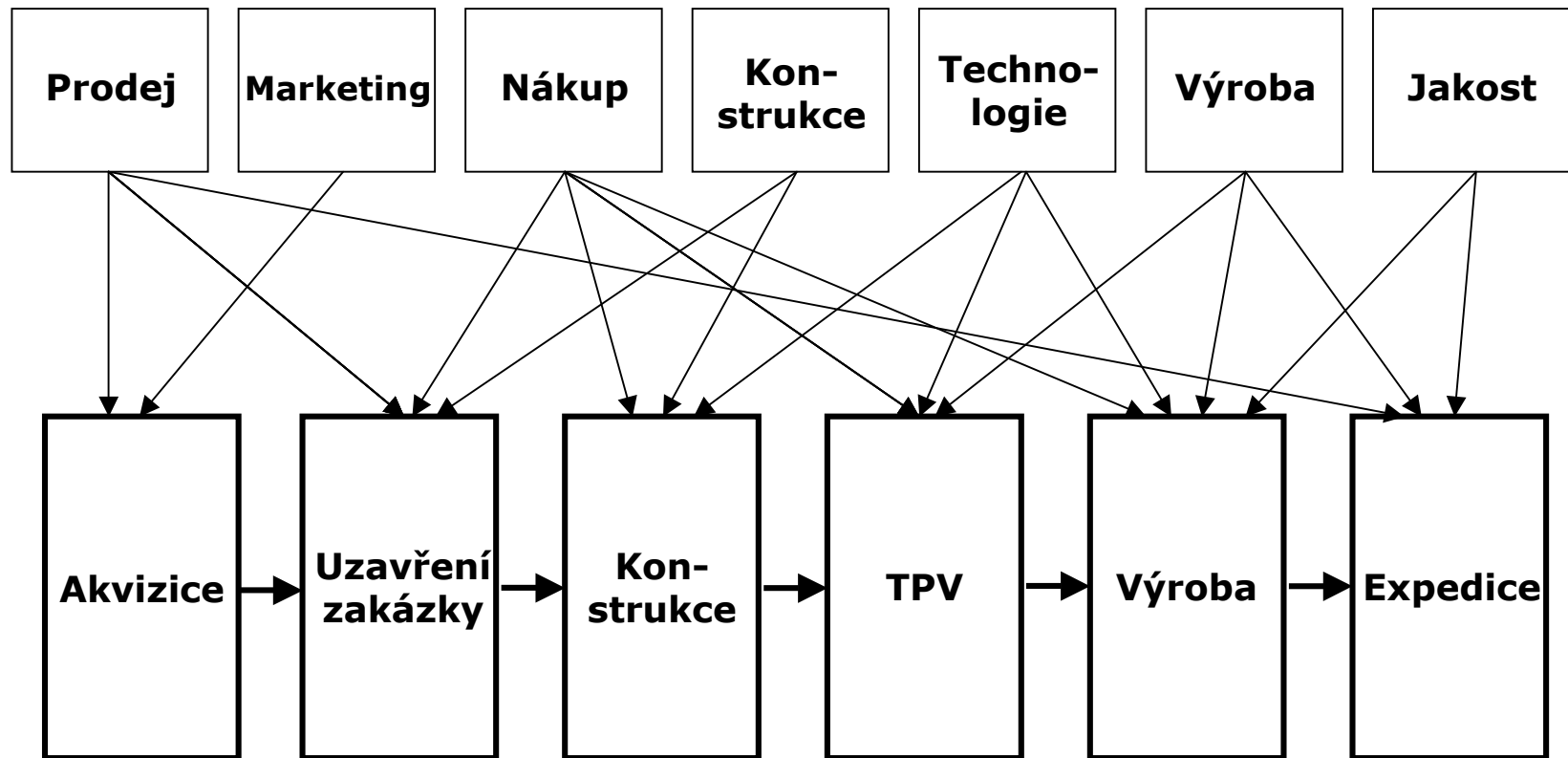
- Základem plánu je finanční plán, založený na požadované návratnosti kapitálu akcionáři/vlastníky.
- Pro účely řízení je vhodné při plánování pohlížet na firmu jako na soubor zdrojů, které vyvíjí aktivity a tím vytváří náklady.
- Firma musí z výnosů podnikání uhradit náklady na tyto zdroje, náklady nakupovaných materiálů a služeb a vytvořit zisk (příspěvek).
- Předmětem plánování by měl být tento příspěvek.
- Plán jako kombinace finančních a nefinančních cílů.

Informace pro kontrolu plnění plánu

- Podpora manažerů při konzistentním rozhodování ve prospěch podniku.
- Pro rozhodování není nikdy informací dostatek, rozhodnutí vždy zahrnuje riziko.
- Informace musí odstranit největší rizika při přiměřených nákladech na informace.
- Dva druhy informací:
 - standardní (každodenní) rozhodování;
 - řešení ad hoc problémů.
- Kontrola na úrovni útvarů a zakázek (kalkulace).
- Významná role nefinančních informací.

Manažerské účetnictví

Zdroje firmy

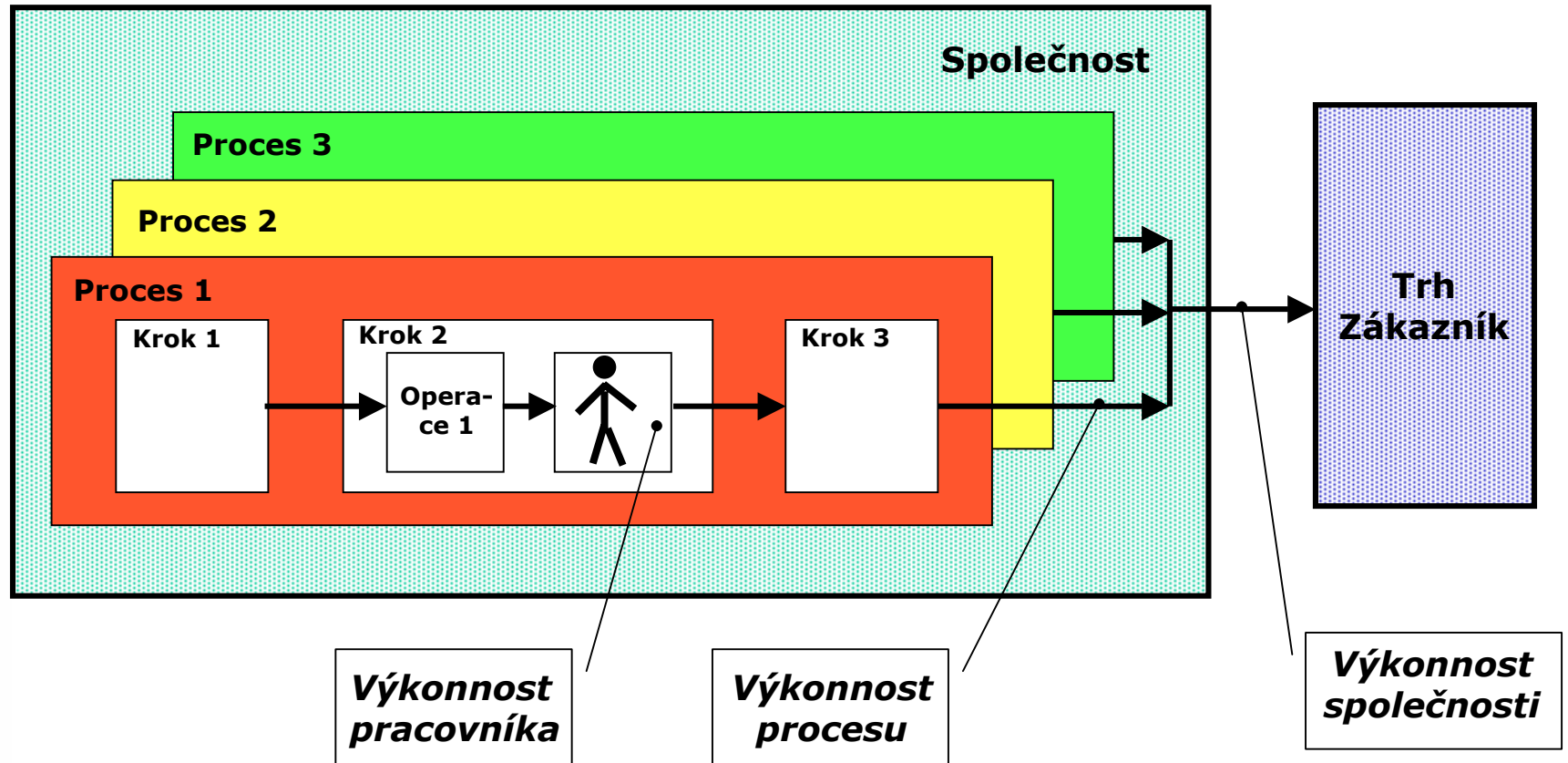


Proces realizace zakázky

Manažerské výkaznictví

- Struktura výkaznictví kopíruje strukturu plánu: poskytnutí zpětné vazby o plnění všech stanovených cílů.
- Nutná koncentrace pozornosti na zakázku. Formální ukončení významných zakázek analýzou výsledků i průběhu zakázky.
- Koncept Balanced Business Scorecards pro definování obsahu plánu a výkazů.
- Úzká souvislost plánu i výkaznictví s podnikovou strategií.

Měření výkonnosti



Role účetního jako podpora pro manažery

- Provozní účetní (controller) musí vedle účetních postupů dobře znát problematiku daného podnikání;
- Musí umět naslouchat potřebám manažerů a jejich požadavky technicky řešit;
- Za výsledky podnikání odpovídá manažer, za informační podporu účetní;
- Existují různé alternativy organizačního začlenění provozních účetních.

Shrnutí

- Manažerské účetnictví je jedním ze zdrojů informací pro řízení;
- Není svázáno účetními předpisy a tak poskytuje prostor pro kreativitu, založenou na logice podnikání;
- Rolí účetního je, pomoci nalézt manažerům informace, které skutečně pro řízení potřebují;
- Systémy manažerského účetnictví nesmí strukturu a obsah informací pevně definovat, ale musí být flexibilní pro stanovení vlastních výstupů.