

# **Controlling**

## **a finančno-manažérske teórie v praxi**

Rok 2023. Ročník X. Číslo 1

ISSN 1339-5335

DOMINANTA

## **Vedecká rada:**

Prof. Ing. Adriana Csikosová, PhD.

Prof. Ing. Bohuslava Mihalčová, PhD.

Prof. Ing. Nora Štangová, CSc.

Doc. Ing. Peter Gallo, CSc.

Doc. PhDr. Ján Mojdis, CSc.

PhDr. Daniela Hrehová, PhD., MBA,

Ing. Vladimír Homoľa

Ing. Miroslav Babinský

## **Redaktorská rada:**

Doc. Ing. Peter Gallo, CSc.

Ing. Vladimír Homoľa

Ing. Miroslav Babinský

# *Controlling a finančno-manažérske teórie v praxi*

Prešov

© Dominanta

ISSN 1339-5335

OBSAH

<b>Úvod .....</b>	<b>5</b>
<b>Strategické riadenie nákladov v podnikovej praxi .....</b>	<b>6</b>
Úvod .....	6
1 Postup zavedenia procesných kalkulácií do podniku .....	6
2 Zostavenie účtovnej osnovy a transformácia do skupín .....	10
3 Úprava hlavnej knihy a kritériá transformácie .....	10
4 Aktivity, návrh príčin a transformácia druhových nákladov na procesné .....	10
Záverom.....	12
<b>Analýza aktuálnych problémov a rizík investičného rozhodovania ekonomických subjektov a návrhy na zefektívnenie využívania controllingu rizík v praxi (časť 1).....</b>	<b>13</b>
Úvod	14
Teoretické východiská riešenej problematiky .....	15
Finančné rozhodovanie a špecifikácia rizík .....	15
Controlling.....	16
Finančné metódy hodnotenia finančnej situácie podniku.....	17
Finančné symptómy úpadku podniku.....	18
Kompetencie (spôsobilosť) MAS investora na investičné rozhodovanie.....	20
Záver .....	21
<b>Zákazková výroba a kalkulačný systém .....</b>	<b>24</b>
Úvod .....	24
Zákazkový list.....	25
Režijné náklady u zákaziek .....	25
Výpočet nákladov na zákazku - príklad 1: .....	26
Priame a režijné náklady zákazky - príklad 2:.....	27
Zákazková kalkulácia pri zmenených priamych nákladoch .....	28
Záver .....	30
<b>Strategické riadenie nákladov v podnikovej praxi – Activity Based Budgeting .....</b>	<b>32</b>
Úvod .....	33
Postup zavedenia procesného plánovania nákladov do podniku.....	33

Záver .....	43
<b>Manažerský audit – charakteristika a ciele .....</b>	<b>44</b>
Úvod .....	44
Manažerský audit .....	44
Charakteristika manažerského auditu.....	46
Cíle manažerského auditu a analýzy stavu řízení podniku.....	47
Model 7S .....	48
Balanced Scorecard - BSC .....	49
SWOT analýza .....	50
VRIO analýza.....	53

## Úvod

Vítame Vás na stránkach nášho vedeckého časopisu CONTROLLING A FINANČNO – MANAŽÉRSKE TEÓRIE V PRAXI. Poslaním časopisu je publikovať a oboznámiť našich čitateľov s najnovšími alebo veľmi významnými poznatkami z problematiky controllingu, manažmentu, financií, ekonomiky, riadenia ľudských zdrojov, marketingu a ďalších tematických okruhov vychádzajúcich z názvu časopisu. Záznam stránky je súčasťou celosvetovej databázy ISSN spravovanej Medzinárodným centrom ISSN v Paríži [www.issn.org](http://www.issn.org).

Vedecký časopis určený pre odbornú verejnosť a podnikovú prax. Časopis je špecializovaný a možno v ňom publikovať odborné články z vymedzenej problematiky. Publikovať môže každý, kto má obsahovo prijateľný článok z danej problematiky, ktorý osloví vedeckú aj odbornú prax.

Časopis vznikol v roku 2014 v internetovej podobe a články sa publikovali priebežne. Na s prihliadnutím na to, že nie všetci ešte zdieľajú poznatky o moderných formách publikovania a online časopisoch, vydávame náš časopis aj v pravidelných periodických intervaloch, minimálne 2-krát do roka. Veríme, že uspokojíme Váš dopyt po kvalitných informáciách nielen z vedy a výskumu, ale aj z praxe a taktiež uspokojíme našu odbornú prax poznatkami z vedy a výskumu, ktoré môžu využiť vo svojej práci. Sú to spojené nádoby bez ktorých jedna alebo druhá nevie efektívne fungovať.

V tomto čísle sme umožnili publikovať aj veci spojené s interkultúrnou komunikáciou, s digitalizáciou procesov a inováciami. Ak sa Vám články páčia a máte záujem publikovať aj svoje vedecké skúmania alebo odborné veci, ktoré posunú manažment, controlling, či ekonomické vedy vyššie, budeme veľmi radi. Publikovanie je zdarma, ak úspešne prejde recenzným konaním.

**Časopis:** Controlling a finančno-manažérske teórie v praxi. Rok 2023, ročník X, číslo 1. Prešov: Dominanta, ISSN 1339-5335.

**Citačná norma:** PRIEZVISKO. M. 2023. Názov článku. In Controlling a finančno-manažérske teórie v praxi. Rok 2023, ročník X, číslo 1. Prešov : Dominanta. ISSN 1339-5335

# Strategické riadenie nákladov v podnikovej praxi

Peter Gallo

## Abstrakt

V súčasnej ekonomike nadobúda veľký význam efektívne riadenie nákladov. Klasické metódy riadenia nákladov už nepostačujú a preto mnohé organizácie začínajú viac presadzovať netradičné spôsoby kalkulácií, zvlášť procesné kalkulácie – Activity Based Costing. Príspevok objasňuje postup ako pristupovať k procesným kalkuláciám a ako ich správne robiť. Popisuje metodiku tvorby a postup kalkulovania a ich použitia v strategickom riadení.

**Kľúčové slová:** Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Strategické riadenie, nákladový controlling.

## Abstract

In today's economy, effective cost management is gaining great importance. Classical methods of cost management are no longer sufficient, and therefore many organizations are starting to promote non-traditional methods of costing, especially process costing - Activity Based Costing. The post clarifies how to approach process calculations and how to do them correctly. It describes the creation methodology and the calculation procedure and their use in strategic management.

**Keywords:** Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Strategic management, cost controlling.

## Úvod

V manažérskej praxi sa vyskytujú rôzne úlohy. Niekedy je ale potrebné sa veľmi rýchle rozhodnúť a reagovať. Napríklad ste postavený pred úlohu, ako rýchle vyriešiť problémy v hospodárení firmy a nevíete zistiť miesto, alebo aktivitu, za ktorú platíte viac, ako by ste mali. Poznanie týchto slabých miest vám môže napomôcť pri stanovovaní strategických cieľov a riešení ekonomiky firmy. Ako si manažér môže pri takýchto rozhodnutiach pomôcť a lepšie vidieť firmu a náklady na jej aktivity sú práve procesné kalkulácie a procesné riadenie ABC/M..

## 1 Postup zavedenia procesných kalkulácií do podniku

Zaviesť systém riadenia procesných nákladov je veľmi zdĺhavý a drahý, preto mnoho firiem najmä malých a stredne veľkých túto problematiku nerieši. A práve im by monitorovanie nákladovosti pomocou procesných nákladov veľmi pomohlo. V konečnom dôsledku vedie až k tvorbe tzv. procesnej výsledovky, ktorá je v praxi menej známa, ale ak sa vám ju podarí vytvoriť, dostávať report veľmi cenných informácií. Ako môže vyzeráť procesná výsledovka je uvedené na obrázku 1. Ak by sa ale firme podarilo zaviesť aj systém Activity Based Budgeting - ABB bolo by ešte zaujímavejšie, pretože by tento report zobrazoval nielen skutočnosť v oblasti vývoja procesných nákladov a ich štruktúry, ale aj odchýlky od plánu.

Významné odchýlky je potom možné riešiť a ovplyvňovať tak, aby sa dostali do požadovaného stavu. Problematike Activity Based Budgeting sa budeme venovať v ďalšom príspevku.

Uvedená procesná výsledovka sa od bežných výsledoviek odlišuje najmä štruktúrou a rozdelením nákladových položiek. Kým u klasickej výsledovky (výkazu ziskov a strát) je jej štruktúra založená na druhovom členení, tak u procesnej výsledovky lepšie zobrazuje danú skutočnosť a zodpovedá dnešným požiadavkám a to je rozdelenie nákladov na základe

Položka	Hodnota	% z tržieb
<b>Výnosy celkom</b>	<b>1 674 043</b>	<b>100%</b>
Tržby za služby	1 473 356	88%
Zmena stavu	0	0%
Ostatné výnosy	200 687	12%
<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>986 442</b>	<b>59%</b>
Priamy materiál	78 651	5%
Priame mzdy	858 256	51%
ostatný priamy náklad	46 317	3%
<b>REŽIJNÉ NÁKLADY</b>	<b>693 883</b>	<b>41%</b>
Prieskum potrieb zákazníkov	9 573	1%
Ponukové konanie	8 834	1%
Expedičná činnosť	20 520	1%
Výroba	57 566	3%
Prevádzkovanie sietí	7 601	0%
Zisťovanie spokojnosti zákazníka	9 019	1%
Marketingová činnosť	4 449	0%
Personálne riadenie	17 768	1%
Riadenie kvality	21 515	1%
Strategické riadenia	31 945	2%
Plánovanie	29 170	2%
Administratívna činnosť	78 716	5%
IKT	105 796	6%
Skladovanie	72 108	4%
Ochrany a bezpečnosť práce	5 237	0%
Právna činnosť a poradenstvo	8 807	1%
Nákupovanie	4 525	0%
.....		
<b>Nekalkulovaný</b>	<b>1 785</b>	<b>0%</b>
<b>Náklady celkom</b>	<b>1 682 111</b>	<b>114%</b>
<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>-8 067</b>	<b>-1%</b>

**Obrázok 1** Príklad procesnej výsledovky

*Zdroj: vlastné spracovanie*

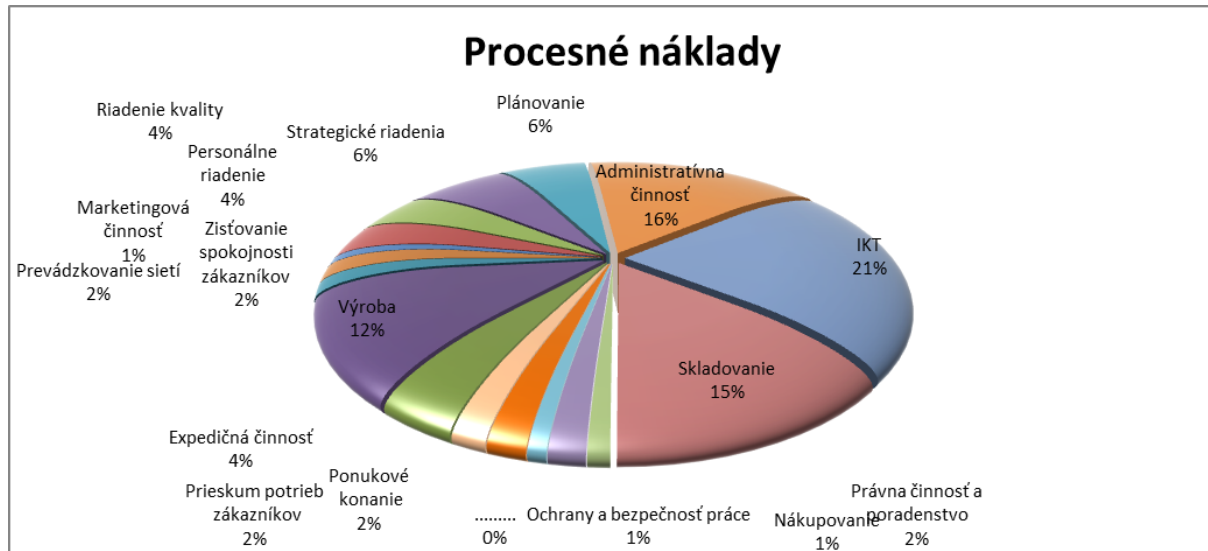
procesov. Manažéri tu môžu vidieť rozdelenie nákladov na priame a nepriame – procesné, resp. režijné. Výnosy sa zapisujú v zjednodušenej forme, čím uľahčujú manažérom jednoduchší pohľad na výsledky firmy. V podstate by mali charakterizovať podnikateľsky a nepodnikateľsky zamerané výnosy.

V prípade priamych nákladov je možno vidieť, aké náklady firma vynakladá priamo v procese výroby a ako draho získava vstupné zdroje. To mu umožňuje reagovať aj na požiadavky dodávateľského trhu a lepšie sledovať objem nákladov smerom k dodávateľom. Zároveň je to možno vidieť aj priame náklady na mzdy vo výrobe alebo prevádzke.

Oblasť procesných nákladov sa v tomto prípade rovná objemu režijných nákladov a to je jediná hodnota, ktorá je spoločná s bežným kalkulačným členením nákladov. V klasickej výsledovke túto hodnotu nevidíme. V súčasnosti ešte aj dnes veľa manažerov pracuje s režijnými nákladmi v klasickej podobe a netransformuje ich do podoby procesných nákladov. V ďalšej časti procesnej výsledovky už vidíme náklady na procesy (aktivity). Procesy sa tu nezostavujú vyčerpávajúcim spôsobom, ale postačuje 15 – 20 najdôležitejších procesov a tieto sa uvádzajú aj v procesnej výsledovke. Pre manažérske rozhodovanie to postačuje. Zobrazenie takejto štruktúry procesných nákladov manažérom ukazuje, koľko ich ten ktorý proces stojí. Môžu uvažovať nad

outsourcingom drahej činnosti, alebo môžu ju aj analyzovať hlbkovo a lepším organizovaním tohto procesu dosiahnuť úspory.

Na obrázku 2 je znázornená štruktúra procesných nákladov, ktorá v grafickej podobe interpretuje toto rozloženie.



**Obrázok 2** Procesné náklady - zloženie

*Zdroj: vlastné spracovanie*

Z daného rozloženia nákladov je možné ihneď vidieť vysoké náklady na administratívnu činnosť a informačno-komunikačné technológie IKT. Ak je toto rozloženie procesných nákladov v súlade so strategickými požiadavkami firmy je to v poriadku. Presne je to možné urobiť práve pomocou metódy ABB a to plánovaním procesných nákladov.

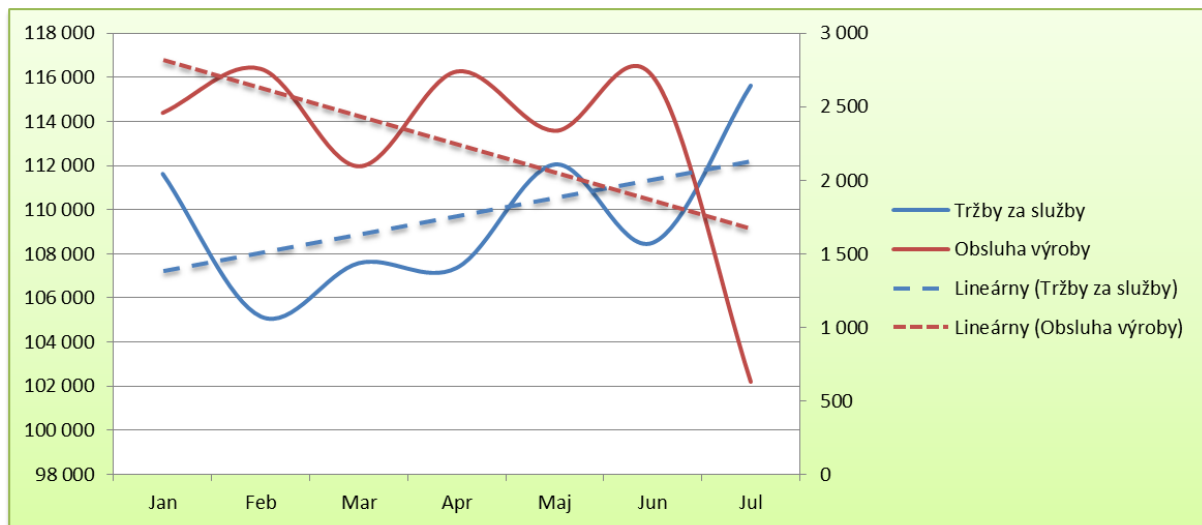
Trend vývoja procesných nákladov je uvedený na obrázku 3. Sledovanie trendov vývoja Vám zabezpečí kontrolu nad procesnými nákladmi a v prípade ich rastu účinné riadenie a odstraňovanie odchýlok kvalifikovanými manažérskymi rozhodnutiami. V prípade, že by manažéri zostali pri druhovom členení nákladov a klasickej výsledovke, či rozbere nákladovosti firmy by tieto trendy nemuseli postrehnúť. Obrázok 3. Trendy vývoja procesných nákladov na základe procesnej výsledovky.

Obrázok 3 ukazuje trend vývoja procesných nákladov v oblasti obsluhy výroby v porovnaní s tržbami. Možno tu vidieť ako postupne klesajú náklady na obsluhu pri rastúcom trende vývoja tržieb. Iná situácia by nastala, keby tento trend bol opačný a náklady by rástli. Manažér by musel prijať kvalifikované manažérské rozhodnutia, ktoré by vrátili firmu do požadovaného stavu. Nevýhodou je, že tu nie je možné porovnanie s plánom, čo použitie metódy Activity Based Budgeting - ABB eliminuje.

Toto bola len krátka ukážka, ako môže manažér pri svojich strategických rozhodnutiach postupovať na báze procesných nákladov a modelu procesného riadenia nákladov zostaveného z definovaných procesov firmy. Vo svojich skúmaníach môžete ísť aj hlbšie a to až do oblasti procesnej kalkulácie. Je to ale trochu náročnejší proces a je ho vhodné použiť, keď potrebujú



manažéri znižovať počet príčin, ktoré vyvolávajú uvedené činnosti. Vedie to potom k problematike zoštíhľovania procesov.



**Obrázok 3** Vývoj procesných nákladov  
*Zdroj: vlastné spracovanie*

Na tvorbu procesného modelu potrebujú manažéri väčšiu zručnosť práce s Excelom a z účtovníctva hlavnú knihu v mesačnom členení. Postačuje aj za aktuálny rok. Postup jej vytvorenia sa dá zhrnúť do nasledovných bodov:

1. Zostavenie účtovnej osnovy a rozdelenie do skupín účtov.
2. Načítanie hlavnej knihy a transformácia do skupín účtov.
3. Hlavnú knihu upravíme podľa skupín nepriamych nákladov a navrhujeme kritériá transformácie.
4. Zostavenie aktivít firmy a návrh príčin, ktoré ich vyvolávajú.
5. Kvantifikácia príčin.
6. Zostavenie výsledovky podľa druhového členenia účtov.
7. Transformácia druhových nákladov na procesné.
8. Korekčné úpravy transformovaných aktivít.
9. Korekčné náklady a výpočet nákladov na príčinu aktivít
10. Zostavenie procesnej výsledovky.
11. Vytvorenie skupín produktov a doplnenie priamych nákladov, cien a objemov.
12. Kvantifikácia príčin podľa výrobných skupín a aktivít za minulé obdobie.
13. Zostavenie kalkulačného vzorca a vyhodnotenie rentability.

Body 11 až 13 skôr patria do úloh controllingu pri zostavovaní manažérskych dokumentov v oblasti procesných kalkulácií na stanovené objekty (produkty, zákazníci a pod.). Kroky 1 až 10 slúžia k tvorbe procesnej výsledovky, ktorú môžu manažéri využiť v procese riadenia a rozhodovania o budúcom smerovaní firmy. Časovo je tento model pomerne nenáročný zostaviť a pri dobrej zručnosti práce v Exceli je to možné urobiť v priebehu jedného či dvoch dní, čím ušetríte množstvo práce so zavedením procesného systému riadenia a taktiež pomôžete firme ušetriť značné finančné prostriedky. Potrebne si je ale uvedomiť, že možnosti modelu sú

obmedzené na výsledky, aké boli uvedené v predošlom texte. No pre potreby efektívneho riadenia to plne postačuje.

## 2 Zostavenie účtovnej osnovy a transformácia do skupín

Výsledný dokument – tabuľka 1 pre tvorbu tohto manažérskeho nástroja a rozčlenenie nákladov vyzerá nasledovne. Vľavo máme analytické účty hlavnej knihy a vpravo ich priradenie k jednotlivých skupinám účtov na báze, na ktorých bude urobená transformácia do definovaných aktivít.

**Tabuľka 1** Transformácia analytických účtov do skupín

Účet	Názov účtu	MD	DAL	Kon. st	Skupina
50130*	Drobný hmotný inv.majetok do 10 000,-			2 551	Režijný materiál
50190*	Ostatné /manká do normy, cenové rozdiely/			7 002	Ostatné prevádzkové náklady
50199*	Zúčtovanie odchýlok			0	Ostatné prevádzkové náklady
50201*	Neuznané náklady na energie			0	Energia
50210*	Spotreba elektrickej energie			21 247	Energia
50220*	Spotreba tepelnej energie			38 845	Energia
50510*	Tvorba a zúčtovanie opravných plošiek k zásobám			-4 182	Ostatné prevádzkové náklady
51110*	Náklady na opravy a udržiavanie			9 297	Opravy a udržiavanie
51120*	Veľké opravy			14 948	Opravy a udržiavanie
51210*	Tuzemské cestovné			1 538	Cestovné
51211*	Zahraničné cestovné			0	Cestovné
51310*	Náklady na reprezentáciu			2 617	Ostatné služby
51801*	Nedaňový náklad			0	Ostatné služby
51810*	Poštovné			13 164	Spoje, telefón
51811*	Telefón			16 849	Spoje, telefón

*Zdroj: vlastné spracovanie*

## 3 Úprava hlavnej knihy a kritériá transformácie

Nasledovná tabuľka 2 charakterizuje proces transformácie do skupín účtov, ktorá budú následne transformované do aktivít a priradené im hodnoty. Náklady zahrňujú len režijné náklady, ktoré sa rovnajú nákladom procesným. Priame náklady vstupujú do procesnej výsledovky priamo. V tabuľke 2 vidíme proces prerozdelenia nákladov skupín na aktivity podľa zvolených kritérií transformácie.

## 4 Aktivity, návrh príčin a transformácia druhových nákladov na procesné

Jednotlivé kroky, ktoré prezentujú transformáciu vytvorených účtovných skupín na aktivity vidno v nasledovných tabuľkách. Tu je uvedená hodnota, ktorou sa transformuje, kritérium transformácie a ich rozdelenie po riadkoch – aktivity a stĺpcoch – vytvorené skupiny účtov. V riadku druhový náklad je uvedená hodnota, ktorá sa transformuje. Súčet hodnôt za všetky

riadky musí byť rovný súčtu hodnôt za všetky stĺpce. Priradenie hodnôt sa robí na základe zvolených kritérií a prerozdelenie sa suma uvedená v riadku druhový náklad.

Využitie týchto modelov je možné nielen v controllingu a manažovaní firmy, ale aj pri procesnej kalkulácii. V tabuľke 4 vidíte prehľad nákladovosti podľa procesov v mesačnom a kumulatívnom členení. Na základe takto zostaveného reportu môže sledovať trendy vývoja procesných nákladov, ale aj ich štruktúru.

**Tabuľka 2** Proces rozdelenia nákladov na aktivity a kritériá transformácie

Skupina	Hodnota	Kritérium pre transformáciu na procesy
Opravy a udržiavanie	24 245	počet zamestnancov
Ostatné prevádzkové náklady	57 661	odborný odhad
Energia	54 083	odborný odhad, plocha, spotrebiče
Cestovné	1 538	počet zamestnancov
Marketing	0	počet zamestnancov
Ostatné služby	44 365	odborný odhad
Spoje, telefón	30 013	počet zamestnancov
Nájomné	4 468	odborný odhad
Ostatné finančné náklady	3 266	odborný odhad
Vzdelávanie	9 246	počet zamestnancov
Osobné náklady	257 477	počet zamestnancov
Dane a poplatky	7 012	odborný odhad
Poistenie	10 350	odborný odhad
Odpisy	162 690	odborný odhad

Zdroj: vlastné spracovanie

**Tabuľka 3** Transformácia skupín účtov na procesy (aktivity)

Aktivita / Skupina transf. nákladov	Opravy a udržiavanie	Ostatné prevádzkové náklady	Energia	Cestovné	Marketing	Ostatné služby	Spoje, telefón	Nájomné	Ostatné finančné náklady	Vzdelávanie
Kritérium transformácie	počet zamestnancov	odborný odhad	odborný odhad, plocha, spotrebiče	počet zamestnancov	počet zamestnancov	odborný odhad	počet zamestnancov	odborný odhad	odborný odhad	počet zamestnancov
Druhový náklad	24 245	57 661	54 083	1 538	0	44 365	30 013	4 468	3 266	9 246
<b>Celkom</b>	<b>494</b>	<b>69</b>	<b>81</b>	<b>16,5</b>	<b>5</b>	<b>100</b>	<b>494</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>574</b>
Prieskum potrieb zákazníkov	9		2	2,5	1	2	9			9
Ponukové konanie	8		2	0	2	2	8			8
Výpracovanie zmluvy	4		1	0		2	4			4
Obstarávanie	0	3	1	0		2	0			0
Vyúčtovanie pre zákazníka	31	0	3	0		10	31			31
Objednávanie služieb	13	2	2	0		2	13			13

Zdroj: vlastné spracovanie

**Tabuľka 4** Vývoj nákladovosti podľa procesov (aktivít)

Položka	Stav	Jan	Feb	...	Okt	Jan	Feb	...	Okt
<b>Výnosy celkom</b>	<b>1 674 043</b>	<b>134 940</b>	<b>262 901</b>		<b>1 494 890</b>	<b>134 940</b>	<b>127 961</b>		<b>179 154</b>
Tržby za služby	1 473 356	133 949	260 137		1 325 318	133 949	126 188		148 038
Ostatné výnosy	200 687	991	2 764		169 572	991	1 773		31 116
<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>986 442</b>	<b>89 897</b>	<b>182 351</b>		<b>902 264</b>	<b>89 897</b>	<b>92 453</b>		<b>84 179</b>
Priamy materiál	78 651	7 496	12 489		71 258	7 496	4 994		7 393
Priame mzdy	858 256	76 526	157 447		786 162	76 526	80 921		72 094
ostatný priamy náklad	421 457	5 187	11 554		41 905	5 187	6 367		4 411
<b>PROCESNÉ NÁKLADY</b>	<b>570 874</b>	<b>56 658</b>	<b>111 448</b>		<b>615 373</b>	<b>56 658</b>	<b>54 790</b>		<b>78 511</b>
Prieskum potrieb zákazníkov	9 573	945	1 846		8 334	945	901		1 240
....									
Plánovanie	29 170	2 656	5 151		25 395	2 656	2 495		3 775
Administratívna činnosť	78 716	6 781	13 068		68 443	6 781	6 288		10 273
IKT	105 796	9 553	18 668		92 836	9 553	9 116		12 960
<b>nekalkulovaný</b>	<b>1 785</b>	<b>0</b>	<b>540</b>		<b>1 471</b>	<b>0</b>	<b>540</b>		<b>314</b>
<b>Náklady celkom</b>	<b>1 299 251</b>	<b>146 555</b>	<b>294 338</b>		<b>1 519 107</b>	<b>146 555</b>	<b>147 783</b>		<b>163 003</b>
<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>312 327</b>	<b>-11 615</b>	<b>-31 437</b>		<b>-24 220</b>	<b>-11 615</b>	<b>-19 823</b>		<b>16 153</b>

Zdroj: vlastné spracovanie

## Záverom

Výskum v oblasti controllingu a efektívneho riadenia nákladov môže v ekonomike podniku zohrávať veľmi významnú úlohu. V nadväznosti na túto problematiku je možné riešiť aj systém ABB (Activity Based Budgeting) – plánovanie procesných kalkulácií a výsledoviek s prepojením na transformovanie nákladových druhov na procesné v procese plánovania.

### Použitá literatúra

GALLO, P. 2013. Strategický manažment a controllingové analýzy. Prešov : Dominanta, 2013, 171 s., ISBN 978-80-967349-6-2

GALLO, P., ZIMA, J., HORVÁTHOVÁ, J. 2012. Controlling a zodpovednostné podnikanie. In: Nekonferenčný vedecký zborník „Nové trendy vo financiách a účtovníctve pre teóriu a prax“, vydaný v rámci projektu KEGA. PU FM. Prešov: 2012. str. 17-25. ISBN 978-80-555-0606-7

GALLO, P. 2010. Activity Based Costing. Zostavenie a implementovanie procesnej kalkulácie do firmy. Prešov: Dominanta 2010, 79 s.

GALLO, P. 2009. Balanced Scorecard. Teória a metodika tvorby systém vo firme. Prešov: Dominanta, 2009. 203 s.

Gallo, P. (2014) Controlling a finančno-manažérske teórie v praxi. [www.dominanta.sk](http://www.dominanta.sk) , ISSN 1339-5335

# **Analýza aktuálnych problémov a rizík investičného rozhodovania ekonomických subjektov a návrhy na zefektívnenie využívania controllingu rizík v praxi (časť 1)**

Miroslava Kubičková

## **Abstrakt**

Cieľom príspevku je formou prípadovej štúdie, stredného slovenského výrobného podniku v úpadku, konkurze, identifikovať riziká investičného rozhodovania malého a stredného (ďalej len MAS) investora a poukázať na validitu využívania nástrojov controllingu pri odhaľovaní rizík, finančných príčin a symptómov úpadku podniku s dopadmi na udržateľnosť ekonomického subjektu v realizačnej fáze investičného rozhodovania. Príspevok je koncipovaný v troch samostatných, ale obsahovo nadväzujúcich častiach. Prvá časť príspevku je teoretická a zaoberá sa teoretickými východiskami investičného rozhodovania, controllingu a metodológie v koncepte prípadovej štúdie MAS investora a stredného podniku. Druhá časť príspevku je analytická a zaoberá sa pred-investičnou fázou investičného rozhodovania investora k 31.12.2012 s aplikáciou vybraných nástrojov controlling na posúdenie finančnej situácie a výkonnosti podniku na predaj. Tretia časť príspevku je taktiež analytická a zaoberá sa realizačnou fázou investičného rozhodovania investora o kúpe podniku až do doby konečného úpadku podniku a podania návrhu na konkurz v máji 2015.

**Kľúčové slová:** Investičné rozhodovanie. Pred-investičná fáza. Finančný controlling. Kompetencia. MAS investor. Riziko. Príčina. Úpadok.

## **Abstract**

The aim of the contribution is in the form of a case study, a medium-sized Slovak manufacturing company in decline, bankruptcy, to identify the risks of the investment decision of a small and medium-sized (hereinafter referred to as MAS) investor and to point out the validity of the use of controlling tools in the detection of risks, financial causes and symptoms of the decline of the company with impacts on sustainability of an economic entity in the implementation phase of investment decision-making. The paper is designed in three separate but content-related parts. The first part of the contribution is theoretical and deals with the theoretical basis of investment decision-making, controlling and methodology in the concept of a case study of a LAG investor and a medium-sized enterprise. The second part of the contribution is analytical and deals with the pre-investment phase of the investor's investment decision as of 12/31/2012 with the application of selected controlling tools to assess the financial situation and performance of the business for sale. The third part of the contribution is also analytical and deals with the implementation phase of the investor's investment decision to buy the company until the time of the final bankruptcy of the company and the filing of the proposal for bankruptcy in May 2015.

**Keywords:** Investment decision-making. Pre-investment phase. Financial controlling. Competence. MAS investor. Risk. Cause. Decline.

## Úvod

V globálnej ekonomike 21. storočia sú často centrom záujmu finančné aj hmotné investície do medzinárodne prepojených ekonomických subjektov cez podielové účasti spoločníkov alebo osobné účasti. Dôvodom sú rozdielne makroekonomické prostredia, ceny výrobných faktorov, demografická situácia, kvalifikovaná pracovná sila a celý rad odlišností a ekonomických výhod z medzinárodného prepojenia podnikov v rôznych druhoch odvetví. Opomenúť však nesmieme aj hrozby ako sú vymožitelnosť práva, podnikateľské prostredie, jazykové bariéry, národné zvyklosti, vyspelosť ekonomiky, hodnotové a kvalifikačné dispozície obyvateľstva a pod. Korporátne, veľké spoločnosti pri medzinárodných hmotných investičných projektoch, ako je kúpa podniku alebo podielu na základnom imaní podniku v inom štáte, oslovujú expertov na vykonanie interných auditov v pred-investičnej fáze investičného rozhodovania. Audítorské služby sú finančne náročné a pre potenciálnych malých a stredných investorov (ďalej len MAS investor), menej dostupné. Finančná náročnosť interného auditu obmedzuje MAS investora k čiastkovej realizácii interného auditu s najnižšími nákladmi, k vlastnej angažovanosti a v dobrej viere vo vlastné schopnosti adekvátneho úsudku k zisteným skutočnostiam z interného auditu, realizuje investičné rozhodnutia.

V teoretickej prvej časti príspevku poskytneme čitateľovi v súvislosti s následnou prípadovou štúdiou teoretické poznatky o oblasti investičného rozhodovania, controllingu, finančných analýz a komplexnej spôsobilosti investora pri zodpovednom investičnom rozhodovaní. Ekonomická neznalosť MAS investora alebo nekompletnosť vykonaného vstupného interného auditu v pred-investičnej fáze môže viesť k nesprávnym záverom a neadekvátnemu investičnému rozhodnutiu s fatálnymi finančnými alebo právnymi následkami pre všetky zúčastnené záujmové skupiny v prípade úpadku kúpeného podniku.

V druhej časti príspevku vykonáme finančnú analýzu finančného stavu slovenského výrobného podniku. Prvá úroveň je analýza základných výsledkov za ročné účtovné obdobia 2008 až 2014, v máji 2015 slovenský podnik podal návrh na vyhlásenie konkurzu. Pri interpretácii zistených základných výsledkov sa zameriame na rok 2012, ktorý bol predmetom interného auditu potenciálneho zahraničného MAS investora z dôvodu zamýšľanej kúpy skupiny podnikov a pokračovaní podnikateľskej činnosti v etablovaných podmienkach oboch podnikov. Druhú úroveň analýzy čiastkových výsledkov za rok 2012 vykonáme skúmaním relevantných účtovných kníh, ktoré potenciálny investor mal alebo mohol mať k nahliadnutiu pri internom audite slovenského podniku, aby odhalil hroziace riziko bankrotu a podnikateľské ciele pôvodných akcionárov. Tretia časť príspevku je zameraná na analýzu finančného vývoja v realizačnej fáze investičného projektu 2013 a 2014, ozdravných krokoch nového akcionára vedúcich k zodpovednému a transparentnému podnikaniu až do fázy úpadku podniku v máji 2015. Analytickú časť prípadovej štúdie ukončíme interpretáciou finančnej situácie podniku za obdobia 2013 a 2014, v realizačnej fáze investičného rozhodovania, symptómov úpadku a príčin bankrotu slovenského výrobného podniku. V časti výsledky a diskusia zhrnieme základné aj čiastkové výsledky finančnej analýzy a poukážeme na validitu vedeckých poznatkov z controllingu rizík a opodstatnenosť efektívneho transferu controllingových

nástrojov do praxe s cieľom poskytnúť čitateľovi a potenciálnym MAS investorom obraz o minimálnej ekonomickej kompetentnosti pri zodpovednom investičnom rozhodovaní.

## **Teoretické východiská riešenej problematiky**

### **Finančné rozhodovanie a špecifikácia rizík**

Podľa Štofčkovej a kol. (2005) môže byť finančné rozhodovanie rozdelené na taktické a strategické. Taktické môže označiť za také, ktoré nevyžadujú veľa peňažných prostriedkov a nemenia činnosť podniku napríklad nákup zariadenia. Naopak strategické rozhodnutia sú také, pri ktorých je potrebná výrazne väčšia investícia peňažných prostriedkov a tým dochádza v podniku k veľkým zmenám. Výsledkom je značná zmena zisku, ktorá je žiaľ spojená s vysokým rizikom. Je preto jasné, že finančné rozhodnutia by mali byť podložené finančnou analýzou. Investičné rozhodovanie, alokácia peňazí do rôznych foriem nepeňažného majetku, je neoddeliteľnou súčasťou finančného manažmentu každého podnikateľského subjektu bez ohľadu na veľkosť podniku. Vedeckým základom finančného manažmentu je teória podnikových, firemných financií (Corporate finance), ktorá sa zaoberá procesmi pohybov peňazí a kapitálu a súvisí s finančným a investičným rozhodovaním (Kiseľová, 2020).

Do stavu podnikových financií v podobe výkazov účtovných závierok sa premietajú hodnotové výsledky celej podnikateľskej činnosti, podnikového riadenia a finančných cieľov. Súčasťou základného finančného cieľa je samotná formulácia základného podnikateľského cieľa vlastníkov podnikateľského subjektu. V súčasnosti možno zaznamenať vo finančnej teórii dva hlavné prístupy, princípy k formulácii základného cieľa podnikateľskej činnosti, k organizácii a riadeniu podniku (Kráľovič, Vlachynský 2011):

- **vlastnícky - základný cieľ podnikateľskej činnosti** je maximalizácia trhovej hodnoty podniku
- **participačný - základný cieľ podnikateľskej činnosti** je maximalizácia trhovej hodnoty podniku pre vlastníkov, ktorá rešpektuje obmedzenia vyplývajúce zo záujmov ďalších účastníkov podnikania ( manažérov, zamestnancov, veriteľov, odberateľov). Základnými kritériami výberu investície je vzťah medzi výnosovosťou, rizikovosťou a likviditou teda doby splatenia investície. Úzko spolu súvisia a ich kombinácia dôležitosti a akceptácie investorom je vždy iná a korešponduje s podnikateľskými cieľmi investora a psychologickou, osobnostnou dispozíciou akceptovať hlavne podstupované riziko a likviditu, ktoré finančné rozhodnutie prináša. Podľa Kiseľovej je cieľom maximalizovať výnosnosť a neprekročiť úroveň rizikivosti, ktorá je pre podnik prijateľná.

Podľa Kiseľovej hmotné investície, podnikové kapitálové investície predstavujú kapitálové výdavky vynaložené na kúpu, výstavbu, modernizáciu, rekonštrukciu alebo obnovu majetku (obstaranie pozemkov, budov, strojov a iných neobežných aktív), ktoré budú prinášať peňažné príjmy v dlhšom časovom období. Organizačná zmena podniku, napr. v súvislosti s reštrukturalizáciou podniku je v rámci klasifikácie považovaná tiež za investičný projekt, keďže vyvolá dlhodobú zmenu v samotnom fungovaní podniku a má dopad na ostatné záujmové skupiny z interného aj externého prostredia podniku. Pred investičná fáza je súčasťou procesu

realizácie investičného projektu a zámeru a jej súčasťou by mala byť technicko-ekonomická štúdia. (Scholleová, 2009). Technicko-ekonomická štúdia ( štúdia uskutočniteľnosti, Feasibility study) je chápaná ako podrobná koncepcia investície s technickými a ekonomickými charakteristikami, ako sú marketingová analýza trhu, analýza vstupov, nároky pracovné, energetické a materiálová zdroje, analýza doterajšieho využitia kapacity podnikového majetku, finančná analýza. Zámerom je finančné vyhodnotenie efektívnosti investície-ekonomické prínosy v relácii k vynaloženým nákladom . V koncepte kúpy podniku je v investičnom procese podstatné preveriť úplnosť a správnosť informácii, investičná vstupná analýza ( hlavne výrobných faktorov, nákladov, výnosov), ktorá v prípade zistenia odchýlok je podkladom pre korekciu stavu. Vstupný audit výsledkov je dobrou základňou pre ocenenie podniku pri zamýšľanom obstaraní podniku kúpou.

**Parciálnym výstupom v procese investičného rozhodovania** do hmotnej investície je **analýza a vyhodnotenie podnikateľského rizika** a ďalších rizík. **Riziko** je „kvantitatívne a kvalitatívne vyjadrenie ohrozenia, stupeň alebo miera ohrozenia, je to kombinácia pravdepodobnosti výskytu špecifického javu (nebezpečnej udalosti) a jeho následku“ (Rybárová, Grisáková, 2010). Z portfólia širokej klasifikácie rizík podľa Kiseľovej a iných, uvádzame relevantné riziká s ohľadom na prípadovú štúdiu. MAS investor medzinárodného holdingu stredného typu by mal rozpoznať **riziko krajiny** (napr. sociálno-ekonomické podmienky, korupcia, právne prostredie, jazyková bariéra a iné špecifiká), **právne a spoločenské riziko** (vytvárajú vlastníci podniku svojim nevedomím a vedomím konaním), **finančné riziko** v podobe prvotnej a druhotnej platobnej neschopnosti a pochádzajúce z obchodných vzťahov v skupine previazaných spoločností, **záložné riziko** (viazanie majetku podnikového, osobného v prospech veriteľov podniku), **riziko podľa poistiteľnosti** (samotné poisťovne realizujú poistenie javov a majetkov podľa analýzy miery rizika), **úrokové riziko** (zmena cena veriteľského kapitálu ), **devízové riziko** (zmena devízových kurzov), **obchodné riziko** (kvalita zmlúv, nedodržanie zmluvných podmienok), **manažérske riziko** (riziko vyplývajúce z kvality manažmentu, ich manažérske prístupy), **vnútorné podnikové riziká** (kvalita podnikových procesov, informačných systémov, pracovného kolektívu, odchod kľúčových pracovníkov...). Z **kategórie technických rizík** je nosné prevádzkové riziko (problémy technického typu súvisiace s hmotným majetkom v kombinácii s pracovníkmi s technickými kompetenciami) a produkčné riziko ( kvalita a dodržanie subdodávok a kooperácií zúčastnených subjektov vo výrobnom procese).

## Controlling

Pojem controlling prenikol do európskej terminológie z USA. Vzhľadom na obťažnosť pri hľadaní jednoslovného výstižného ekvivalentu ho v neanglicky hovoriacich krajinách neprekladajú, podobne, ako napríklad pojem cash flow. Slovným základom pojmu controlling je slovo to control, ktorý môžeme chápať vo význame kontrolovať, preverovať a súčasne vo význame riadiť, ovládať, mať pod kontrolou (FREIBERG, F. 1996).

V procese vývoja controllingových funkcií je možné identifikovať tri základné stupne: 1. controlling zameraný na dodržiavanie vonkajších a vnútorných noriem ako je legislatíva,



smernice a pod. 2: controlling orientovaný na kontrolu hospodárnosti a jej analýzu a 3: controlling cielený na systémy a spôsoby plánovania, regulácie a kontroly podnikových aktivít, teda controlling v riadiacej a inovačnej funkcii (Horwath, P., 2015). Takto koncipovaný controlling je založený na aplikácii controllingových nástrojov, techník a metód analýzy. Integrované informačné systémy a súčasná datová transformácia umožňuje skvalitňovanie kontrolnej a analytickej činnosti v podniku ako pri strategickom tak aj operatívnom riadení podnikateľskej činnosti a zároveň umožňuje kvalitnejšie plánovanie udržateľnosti cez operatívne riadenie.

**Implementovaný controlling** by mal plniť súbory úloh v oblastiach plánovania, nákladového účtovníctva, finančného účtovníctva tvorba správ a prehľadov v informačných systémov, operatívne a špeciálne kontroly a analýzy a v neposlednom rade úlohy organizácie a spravovania. V koncepte prípadovej štúdie investičného rozhodovania investora o hmotnej investícii – kúpe skupiny podnikov, v pred investičnej fáze bolo prioritnou úlohou použitia nástrojov controlling analýza finančnej situácie podniku v čase obstarávania. Investičný controlling zahŕňa komplex činností prebiehajúcich v prípravnej fáze a jeho hĺbka a rozsah je úzko spojená s dotazovaním dát a informácií z podnikového informačného systému a ich sprístupnením z dôvodu priemyselnej špionáže alebo zneužitia v prípade nerealizácie zamýšľanej investície. Investičný controlling v pred investičnej fáze je zameraný na odhaľovanie rizík spojených s prevádzkovými a investičnými potrebami. Investor preveruje predovšetkým správnosť a úplnosť údajov tvoriacich údajovú základňu pre vstupný finančný audit, východiskové predpoklady udržateľnosti po realizácii investície a mieru rizika spojenú so spôsobom a cenou obstarania investície. Pre odhalenie rizík spojených s realizáciou zamýšľanej hmotnej investície v prvom kroku je na mieste zrealizovať controlling finančných rizík. Dôvodom je jednoduchosť a prístupnosť údajovej základne a výsledky finančného controllingu v elementárnej úrovni môžu odhaliť symptómy finančných rizík, ktorých rozsah a vzájomnú previazanosť s ostatnými podnikovými činnosťami investor by mal následne overiť. Základnými elementárnymi nástrojmi finančného controllingu sú metódy finančnej analýzy.

## **Finančné metódy hodnotenia finančnej situácie podniku**

Empíriou overené metódy analýzy finančnej situácie podniku umožňujú získať zásadné aj čiastkové výsledky. Podľa autora Zalaia a kol. (2013), zásadné výsledky vypovedajú o aktuálnom stave a doterajšom vývoji finančnej situácie podniku a čiastkové výsledky, ktoré sa s odlišnou intenzitou podieľali na výsledkoch zásadných. Preto je na mieste spracovávať analýzu v dvoch úrovniach a to v úrovni súhrnných výsledkov a následne v úrovni parciálnych výsledkov. Primárnou je analýza súhrnných výsledkov, ktorá poskytne obraz o finančnom zdraví a výkonnosti podniku, sekundárna analýza parciálnych výsledkov sa bude venovať podrobnejšie „nezdravým“ miestam zisteným v prvej úrovni.

Analyzovať finančnú situáciu v podniku na primárnej úrovni je možné s použitím viacero časom aj empiricky overených metód a predikčných modelov. Metóda relatívnych finančných ukazovateľov vznikla začiatkom 20. storočia v USA. Pomerové ukazovatele sú celosvetovo najpoužívanejšou metódou finančnej analýzy podniku, je súčasťou vstupných analýz podnikov

pri poistení pohľadávok, faktoringu, forfaitingu, odkupovaní pohľadávok, podkladov pre komerčné žiadosti o bankové úvery, leasingy pri investičných projektoch a pod.). Ich výpočtom a analýzou výsledkov získavame obraz o zásadných stránkach finančnej situácie ako sú schopnosť hradiť svoje záväzky, úroveň využitia majetku, štruktúru finančných zdrojov krytia majetku, celkovú výnosnosť vloženého a požičaného kapitálu a trhovú hodnotu podniku. V prípadovej štúdií pôjde skôr o zrealizovanie odkupnej hodnoty, ceny podniku ako o trhovú hodnotu, keďže akcie spoločnosti neboli voľne obchodovateľné na regulovanom trhu. Podľa Kovanicovej D. a kol. 2002, existuje pestrý súbor metód používaných na analyzovanie finančnej situácie podniku.

S ohľadom na kvantifikáciu rizík v pred investičnej fáze projektu kúpy skupiny podnikov je na mieste realizovať finančnú analýzu konsolidovaného celku, zameranú na vnútro skupinové vzťahy, transfery, kompenzácie, ich vzájomné ocenenie a opodstatnenosť. Výsledok takejto analýzy poskytne investorovi komplexnejší obraz o finančnom riziku v spojení s kúpou skupiny podnikov a tiež obraz o ostatných nesystematických rizikách spojených s podnikateľskými cieľmi aktuálnych vlastníkov.

Úlohou výsledkov a ich správnej interpretácie bankrotových predikčných modelov je, z pohľadu investora a veriteľa, predísť potenciálnej finančnej strate zo vzájomných nových alebo existujúcich obchodnoprávných vzťahov s analyzovaným podnikom v prípade predikovanej zlej finančnej situácie ako až bankrotu podniku. Z pohľadu MAS investora je zasa rozpoznať zhoršujúcu sa finančnú situáciu podniku, ktorá môže viesť v dlhodobom alebo aj krátkodobom horizonte k úpadku podniku ak sa podcenia príčiny vzniku a pravdepodobnosť ich vplyvov na stav a vývoj finančnej situácie podniku. Po rozpoznaní symptómov zhoršujúcej sa finančnej situácie podniku by mal MAS investor kompetentne prijať adekvátne opatrenia na zvrátenie nastúpeného prognostického negatívneho trendu. Hlavný nedostatok metódy však spočíva v tom, že hoci je schopná určiť podniky, ktoré pravdepodobne zbankrotujú, nedokáže odhadnúť pravdepodobnosť, s akou táto situácia môže nastať. Podľa autoriek Achim a kol. (2012) je riziko bankrotu podniku úzko spojené s ekonomickým a finančným rizikom. Kým finančné riziko závisí od úrovne zadlženosti, ekonomické riziko závisí na pomere medzi fixnými a variabilnými nákladmi. Dá sa povedať, že vo všeobecnosti, poznanie týchto ukazovateľov nám umožňuje kvantifikovať riziko bankrotu podniku.

To, či má význam využiť predikčné bankrotové modely alebo nie, závisí od toho, či úpadok podniku spôsobuje jedna príčina alebo viacero príčin naraz. Niektoré štúdie zachytili iba najdôležitejšiu príčinu úpadku. Takýto prístup je v rozpore s predpokladom, že k vzniku úpadku vždy prispievajú viaceré príčiny (Dubrovski, 2007). Aj ďalšie empirické štúdie (Mellahi a Wilkinson, 2004) súhlasili s teoretickým predpokladom, že úpadok podniku len zriedka spôsobuje jedna príčina alebo zdroj.

## **Finančné symptómy úpadku podniku**

Podľa autorov Lukason a Hoffman (2014), za normálnych okolností, podnik neskrachuje okamžite, ale prechádza procesom úpadku, ktorý sa v jednotlivých podnikoch líši dĺžkou procesu.

Existujú však aj tvrdenia, napr. Lukason a Hoffman (2014), že v niektorých extrémnych prípadoch, úpadok môže spôsobiť aj jedna príčina, ako nekompetentnosť rozhodovateľov alebo druhotná platobná neschopnosť pri rizikovom portfóliu odberateľov. Dlhodobejší proces úpadku podniku sa dá zistiť výpočtom rôznou kombináciou finančných ukazovateľov z výkazov účtovných závierok, kvalitatívnou a kvantitatívnou analýzou trojbilančného systému výkazov a pod.

V prípade potenciálneho investora, ktorý je vo fáze posudzovania ceny hmotné investície, kúpy podniku, je predpoklad, že bude mať k dispozícii viac ako len ročné účtovné závierky podniku. Interný audit podniku v pred investičnej fáze projektu je jednoznačne prvou podmienkou pre akúkoľvek hmotnú investíciu, ktorá môže spôsobiť finančný úpadok investora alebo ho právne zodpovedne zaviazat' napríklad k zdedeným právnym sporom a nárokom vzniknutých za minulé účtovné obdobia činnosťou predchádzajúcich vlastníkov podniku. Realizácia finančnej analýzy umožňuje diagnostikovať finančnú situáciu podniku a finančné symptómy. Podľa Dubrovski (2007) sú symptómy signály, ktoré predznamenávajú krízu. Ich včasné odhalenie a reakcia zo strany podniku s vhodnými opatreniami môže zmenšiť dôsledky vzniknutej krízy alebo dokonca jej predísť. Je preto zvlášť dôležité neprehliadnuť a nepodceniť tieto signály a nezamieňať si ich s príčinami krízy. Najprv je potrebné pochopiť symptómy krízy, neskôr sú v podniku analyzované a interpretované, aby sa dokázali správne určiť príčiny začiatku krízy. Autori Scarlat a Delcea (2001) zavádzajú nový pojem „syndróm bankrotu“, ktorý definujú ako súhrn súvisiacich symptómov, ktoré charakterizujú určitú situáciu. Analýza skutočných príčin vzniku určitého stavu je mimoriadne dôležitá, keďže tie oblasti (procesy, javy, udalosti), v súvislosti s ktorými majú byť účinky obmedzené alebo vykonané sa identifikujú pomocou analýzy. Riešenie chybných príčin predstavuje ďalší krok zbytočná strata času, peňazí a úsilia, ktorá kritickú situáciu len vyostruje (Dubrovski, 2007).

V doterajších štúdiách boli zaznamenané rôzne definície úpadku a použili sa rôzne pojmy. Napriek tomu, že neexistuje jednotná definícia pojmu úpadok, budeme sa pridržovať definície autorov Dimitras a kol. (1996), podľa ktorých úpadok je situácia, keď podnik nedokáže splácať záväzky svojim veriteľom, prioritné akcie akcionárom, dodávateľom alebo má prečerpaný účet alebo podnik zbankrotoval podľa príslušného zákona.

Dôležitý je aj rozmer príčiny úpadku, či sa jedná o interné, externé príčiny, kvantitatívne, kvalitatívne príčiny, náhodné alebo opakujúce sa príčiny, vedome zapríčinené činnosťami vlastníkov, manažmentu, jedným slovom rozhodovateľmi s kompetenciami. Je potrebné poznamenať, že kvalitatívne príčiny nie je možné identifikovať prostredníctvom finančných výkazov alebo zmien v makroekonomických indikátoroch. Ich charakteristickým znakom je značná subjektivita pri identifikácii príčin. Kvalitatívne príčiny ako sú arogancia, nenásytosť vlastníkov podnikov, nevhodné manažérske kvality a zručnosti patria k hlavným príčinám podnikovej krízy a sú hrozbou pre prežitie podniku.

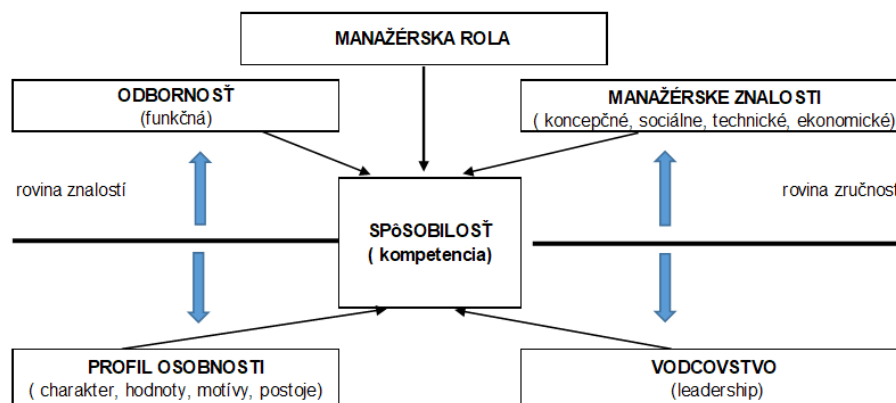
Podľa autorov Lukason a Hoffman (2014) za interné príčiny vzniku úpadku podniku môžeme považovať tie, ktoré sú pod kontrolou manažmentu, ako napríklad marketing, výroba, finančné a ľudské zdroje. Tieto príčiny môžu mať povahu operatívnych (krátkodobých) alebo strategických (dlhodobých) príčin. Podľa doterajšieho výskumu môžeme konštatovať, že

podstatná väčšina podnikových úpadkov má korene v interných príčinách vyplývajúcich z reakcií manažmentu na vznikajúce krízy. Za základné interné príčiny úpadku považuje nedostatočné kompetencie manažmentu, oneskorené reakcie manažmentu, problémy v oblasti personálneho manažmentu, predražená výroba, zanedbané finančné riadenie podniku atď. Dubrovski (2007).

Táto rozsiahla téma týkajúca sa hľadania príčin kríz v podnikoch je ďalej podrobne spracovaná v literatúre Everett a Watson (1998); Hambrick a D'Aveni (1992); Thornhill a Amit (2003).

### Kompetencie ( spôsobilosť ) MAS investora na investičné rozhodovanie.

Kompetencia (ang. competence) vo všeobecnej rovine sa väčšinou stotožňuje so spôsobilosťou a vyjadruje schopnosť zvládnuť nejakú činnosť a dosiahnuť pritom určitú úroveň výkonnosti. Kompetencia profesijná predstavuje súhrn všetkých schopností, zručností, znalostí, skúseností, metód myslenia a spôsobov jednania jedinca, ktoré mu umožňujú úspešne zvládať , často aj v spolupráci s inými, konkrétne úlohy (Jaromír Řezáč, 2009).



**Obrázok 3** Model manažérskych kompetencií  
Zdroj: Řezáč J.2009, str.360

**MANAŽÉRSKE ZNALOSTI** vieme zhrnúť do štyroch úrovní zručností a to:

1. **konceptčné zručnosti** – schopnosť koordinovať všetky ciele a aktivity firmy; ide o schopnosť celostného pohľadu na podnikateľský subjekt vrátane vzájomných väzieb jednotlivých častí a predvídanie, ako zmeny jednotlivých častí ovplyvnia subjekt ako celok;
2. **ľudské ( sociálne ) zručnosti** – schopnosť pochopenia potrieb, záujmov a potenciálu spolupracovníkov a ostatných zúčastnených skupín, ich motivácie a kooperácia s nimi;
3. **technické zručnosti** – schopnosť používať postupy, metódy, techniky a znalosti vo svojom odbore v nadväznosti na využívanie inovácií v informačných technológiách, informačných systémoch;

4. **ekonomické zručnosti** – schopnosť riadiť podnikové financie so zreteľom na výnosnosť, rizikovosť podnikateľskej činnosti a likviditu podnikateľského subjektu; schopnosť včas identifikovať hroziace finančné riziko a zhoršovanie finančnej situácie podnikateľského subjektu. (Řezáč J., 2009).

V prípade MAS investora, ktorý sa rozhoduje pre investičný projekt kúpy podniku je dôležité disponovať spôsobilosťou nielen odbornou v odvetví, v ktorom plánuje podnikat', ale aj prierezovými ekonomickými zručnosťami a vedomosťami. Znalosť elementárnych nástrojov finančného controllingu a ich efektívne využívanie pri posudzovaní finančného zdravia podniku je základom pre ekonomickú kompetentnosť pri investičnom rozhodovaní investora, manažéra, jedným slovom rozhodovateľa. Ďalším dôležitým predpokladom kompetentného rozhodovania je osobná kompetencia, čiže sebareflexia, schopnosť vnímať a chápať svoje pocity a hlavne si uvedomovať ich vplyv na pracovnú výkonnosť ( Řezáč, 2009) a zodpovedné rozhodovanie.

## Záver

Pochopenie univerzálnosti využitia vedeckých poznatkov o zisťovaní finančnej situácie podnikov vo všetkých fázach životného cyklu podniku patrí dnes k základnej prierezovej kompetencii malých a stredných podnikateľov na rozpoznanie finančných rizík, ktoré podnikanie prináša. Investori znalosťou a kvantifikáciou miery a typu finančného rizika, zvyšujú svoju schopnosť tieto riziká kategorizovať na neovplyvniteľné a ovplyvniteľné, nájsť príčiny a eliminovať ich dopady. V kombinácii s profilom investora vzniká jedinečná kombinácia úrovne akceptovania daných rizík a prijatia zodpovednosti za prípadné negatívne dopady na finančný stav podniku v budúcnosti, finančný stav MAS investora a v neposlednom rade dopady na ostatné záujmové skupiny previazané s daným podnikom a samotným investorom. Na druhej strane je možné práve v pred investičnej fáze znížiť relevantné riziká vhodne vybranými nástrojmi, minimalizovať ich dopady na podnik s pohľadom do budúcnosti a v konečnom dôsledku realizovať investičný projekt s korekciami oproti pôvodne zamýšľanému podnikateľskému a finančnému cieľu investora. Nie je cieľom zistenia východiskového stavu od investície odstúpiť, ale správne ju oceniť a zvoliť postup revitalizácie etablovaného podniku.

*Tento príspevok vznikol ako súčasť riešenia grantového projektu VEGA č. 1/0741/20 - Aplikácia variantných metód pri odhaľovaní symptómov hroziaceho bankrotu slovenských podnikov s cieľom udržateľnosti ich rozvoja.*

## Použitá literatúra

**ACHIM, M. V. - MARE, C. - BORLEA, S. N.** 2012. *A statistical model of financial risk bankruptcy applied for Romanian manufacturing industry.* In: *Procedia Economics and Finance*, 2012, 3: 132-137.

**ALTMAN, E. I.** 1968. *Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy.* *The journal of finance*, 1968, 23.4: 589-609.

**ALTMAN, E. I. – HOTCHKISS, E.** 2006. *Financial Distress and Bankruptcy*. New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 0-471-69189-5.

**Cenigová A.**, 2014, *Podvojně účtovnictvo podnikatel'ov*. 13. dop. vyd., Praktická příručka, Bratislava: Ceniga. ISBN 978-80-969946-5-6.

**DIMITRAS, A. I., et al.** 1999. *Business failure prediction using rough sets*. European Journal of Operational Research, 1999, 114.2: 263-280.

**MITRAS, A. I. – ZANAKIS, S. H. – ZOPOUNIDIS, C.** 1996. *A survey of business failures with na emphasis on prediction methods and industrial applications*. In European Journal of Operational Research, 1996.vol. 90, no.3, p. 487-513.

**DUBROVSKI, D. et al.** 2007. *Management mistakes as causes of corporate crises: countries in transition*. In: Managing global transitions, 2007, 5.4: 333-354.

**EVERETT, J. - WATSON, J.** 1998. *Small business failure and external risk factors*. Small Business Economics, 1998, 11.4: 371-390.

**FREIBERG, F.** 1996. *Finančný controlling: Koncepcia finančnej stability firmy*. Bratislava: ELITA, 1996. 2016 s. ISBN: 80-8044-020-4.

**HAMBRICK, D. C. - D'AVENI, R. A.** 1988. *Large corporate failures as downward spirals*. In: Administrative Science Quarterly, 1988, 1-23.

**HARRIGAN, K. R.** 1982. *Exit decisions in mature industries*. Academy of Management Journal, 1982, 25.4: 707-732.

**HORVÁTH, P., GLEICH, R.; SEITER, M.**, 2015. *Controlling*. Vahlen, 2015.

**KISEĽÁKOVÁ, D., ŠOFRANKOVÁ, B.**, 2020 *Moderný finančný manažment podnikateľských subjektov*, Prešov: Bookman. ISBN 978-80-8165-403-9.

**KOTULIČ, R., KIRÁLY, P., RAJČÁKOVÁ, M.**, 2010. *Finančná analýza podniku 2.* pod. vyd., Bratislava: Iura Edition,s.r.o. ISBN: 978-80-8078-342-6

**KOVANICOVÁ, D.** a kol.2002 *Finanční účetnictví- Světový koncept*. Praha: Polygon únor 2002, ISBN 80-7273-062-2.

**KRÁĽOVIČ, J. a K. VLACHYNSKÝ**, 2011. *Finančný manažment*. 3. dopl. vyd. Bratislava: Iura Edition, s.r.o. ISBN-978-80-8078-356-3.

**KRALICEK, P.**, 1993. *Základy finančního hospodaření*. Praha: Linde. ISBN 80-85647-11-7.

**LUKASON, O. - HOFFMAN, R. C.** 2014. *Firm Bankruptcy Probability and Causes: An Integrated Study*. In: International Journal of Business and Management, 2014, 9.11: p80.

**MELLAHI, K. - WILKINSON, A.** 2004. *Organizational failure: a critique of recent research and a proposed integrative framework*. In: International Journal of Management Reviews, 2004, 5.1: 21-41.

**NEUMAIEROVÁ, I., NEUMAIER, I., 2005.** *Index IN 05*. In: Sborník příspěvků mezinárodní 1. vědecké konference „Evropské finanční systémy“. Brno: Masarykova univerzita, 2005. s. 143 – 148. ISBN 80-210-3753-9.

**RYBÁROVÁ, D. A GRISÁKOVÁ, N., 2010.** *Podnikatelské riziko*. Bratislava: Iura Edition, spol.s r.o. ISBN 978-80-8078-377-8.

**ŘEZÁČ, J., 2009.** *Moderní management, Manažér pro 21.století*. Brno: Computer Press, a.s. ISBN: 978-80-251-1959-4.

**SCARLAT, E. - DELCEA, C. 2011.** *Complete analysis of bankruptcy syndrome using grey systems theory*. In: Grey Systems: Theory and Application, 2011, 1.1: 19-32.

**SCHOLLEOVÁ, H., 2009.** *Investiční controlling*. Praha: Grada Publishing, a.s. ISBN 978-80-247-2952-7.

**ŠTOFKOVÁ, J a kol., 2005.** *Financie*. Žilina: EDIS, ŽU v Žiline. ISBN:8080705011.

**THORNHILL, S. - AMIT, R. 2003.** *Learning about failure: Bankruptcy, firm age, and the resource-based view*. In: Organization science, 2003, 14.5: 497-509.

**ZALAI, K. A kol., 2013,** *Finančno-ekonomická analýza podniku*. 8. dop. vyd., Bratislava: Sprint 2 s.r.o. ISBN: 978-80-89393-80-0.

Zákon č.431/2002 Z.z. o účtovníctve

<https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/accountingentity/show/223703#>

<https://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/accountingentity/show/223703>

<https://www.orsr.sk/vypis.asp?ID=9335&SID=8&P=1>

[https://www.orsr.sk/hladaj\\_ico.asp?ICO=36474568&SID=0](https://www.orsr.sk/hladaj_ico.asp?ICO=36474568&SID=0)

<https://www.indexpodnikatela.sk/36474568/index?rok=2009>

## **Kontakt**

**Ing. Miroslava Kubičková**

Katolícka univerzita v Ružomberku

Pedagogická fakulta

Hrabovská cesta 1A

034 01 Ružomberok, Slovenská republika

E-mail: [miroslava.kubickova@ku.sk](mailto:miroslava.kubickova@ku.sk)

# Zákazková výroba a kalkulačný systém

Peter Gallo

## Abstrakt

Príspevok sa zaoberá špecifickou oblasťou zákazkových kalkulácií. Keďže dnes už mnoho produktov sa vyrába na zákazku, je dobré poznať metodiku, ako ju čo najlepšie oceniť. V zákazkovej kalkulácii sú dve skupiny nákladov a to priame a režijné. Kým práca s priamymi nákladmi nie je náročná a dá sa rýchlo urobiť, stanovenie režijných nákladov na zákazku môže byť problematické. Z to dôvodu okrem metodiky ako to vypočítať, uvádzame aj príklady, kde je názorne ukázané ako pristupovať k stanovovaniu režijných nákladov. Ideálne je pre potreby zákazkovej kalkulácie používať ucelený kalkulačný systém previazaný na systém na báze controllingu a v rámci neho stanoviť objem režijných nákladov a postupne ich rozkalkulovať na zákazky.

**Kľúčové slová:** zákazka, kalkulácie, controlling, priame náklady, režijné náklady

## Abstract

The contribution deals with the specific area of custom calculations. Since today many products are made to order, it is good to know the methodology of how to best value it. In custom costing, there are two groups of costs: direct and overhead. While direct cost work is not difficult and can be done quickly, determining job overhead costs can be problematic. For this reason, in addition to the methodology of how to calculate it, we also present examples where it is clearly shown how to approach the determination of overhead costs. It is ideal for the needs of custom costing to use a comprehensive costing system linked to a system based on controlling and within it to determine the volume of overhead costs and gradually break them down into orders.

**Keywords:** order, calculations, controlling, direct costs, overhead costs

## Úvod

Odlíšnou formou, pre riešenie kalkulácií a iných ekonomických operácií, je oproti hromadnej výrobe, zákazková výroba. Táto výroba má svoje špecifiká, ktoré je potrebné vziať do úvahy pri riešení rôznych ekonomických úloh a v rámci nich aj kalkulácie nákladov.

Hlavným rysom zákazkovej výroby je účtovanie podľa jednotlivých zákaziek, pričom priamy materiál a priame mzdy sa účtujú priamo na zákazku a režijné náklady sa účtujú na režijné strediská. Do kalkulačného listu na zákazku sa režijné náklady prenášajú podľa vopred zvoleného kľúča (jedného alebo viacerých podľa charakteru režijných nákladov). Rovnakým spôsobom musí prebiehať aj plánovanie zákaziek, pričom priame náklady sa plánujú na zákazky a režijné náklady na režijné strediská. Tým sa zabezpečí plná kompatibilita medzi účtovným a plánovacím systémom, ako aj systémom predbežných a výsledných kalkulácií. Stredisko výroba sa nezriaďuje, pretože priamy materiál a priamy mzdy sa prenášajú priamo na zákazku.



## Zákazkový list

Dôležitým evidenčným dokladom zákazkovej výroby je zákazkový list, pomocou ktorého je zákazka sledovaná, evidovaná a účtovaná vo výrobnom procese. Pri tejto výrobe je potrebné zaistiť, aby výdajky priameho materiálu boli priradené nie iba k výrobnej dávke, ale aj priamo ku konkrétnej zákazke. Robí sa to pomocou pracovných lístkov alebo inej evidencie pracovných výkonov. Tieto výkony môžu byť zisťované ako pracovná doba odpracovaná na zákazke pri uplatnení časovej mzdy alebo ako sadzobník jednotlivých výkonov pri úkolovej mzde.

Účtovanie môže prebiehať v tzv. zborníkoch nákladov. Moderné systémy už ponúkajú kvalitné databázy aj na zákazkovú kalkuláciu. Nákladovú stranu predstavujú zborníky skutočných nákladov. Oproti nim je postavená výnosová strana, ktorej základom sú zákazkové listy s pripojenými výdajkami priame materiálu a pracovné lístky s evidenciou priamych miezd. Priamy materiál a priame mzdy sa prenášajú vo výške skutočných nákladov a preto sú rovnaké na výnosovej i nákladovej strane. Iná situácia nastáva u režijných nákladov, ktoré sa prenášajú na výnosovú stranu podľa predbežnej kalkulácie a na nákladovú stranu podľa skutočne zaúčtovaných režijných nákladov na strediská. Pri správne a objektívne zostavených rozpočtoch na režijné strediská je tento rozdiel medzi predbežnými a skutočnými režijnými nákladmi minimálny.

### Tieto rozdiely môžu byť spôsobené:

- prekročením alebo úsporou oproti vopred stanoveným nákladom, v tomto prípade je potrebné prijať riadiace opatrenie,
- objektívnymi príčinami, a potom je potrebné použiť nové prepočítané rozpočty a kalkulácie.

## Režijné náklady u zákaziek

Pri zákazkovej výrobe sa zriaďujú režijné strediská a ako už bolo povedané stredisko výroba sa nezriaďuje, keďže je bezpredmetné. Tieto strediská je výhodné zriadiť v dvoch okruhoch, a to procesné strediská a centrálné režijné strediská. V prvom okruhu je najlepšie zriadiť procesné strediská v zmysle procesov ( činností a aktivít ), čím sa dá naplniť aj požiadavka na zavedenie procesnej kalkulácie (ABC) tak, aby každý proces prebiehal v rámci jedného strediska. Pod procesnými strediskami rozumieme strediská, ktoré zabezpečujú výkony na zákazkách, ako napr. brúsenie, ohraňovanie a pod. Počet potrebných procesov na príslušnej zákazke alebo počet hodín výkonu, pretože na jednotlivých zákazkách môžeme daný výkon prevádzať rozdielne dlhý čas, bude kľúčom na rozdelenie režijných nákladov príslušného procesného strediska.

Okrem týchto procesných stredísk je potrebné zriadiť v druhom okruhu aj strediská, na ktoré sa priradia náklady, ktoré nesúvisia s príslušnými procesmi. Dve najdôležitejšie budú: výrobná réžia a správna réžia. Výrobná réžia bude zahŕňať režijné náklady, ktoré súvisia so všetkými výrobnými procesmi a správna réžia bude zahŕňať režijné náklady súvisiace so správou a administratívou. V prípade potreby, ak to firma považuje za dôležité môže byť zriadené aj

režijné stredisko zásobovacie a odbytové (v našom prípade to bolo nepodstatné z hľadiska daného stavu vývoja). Pri rozvrhovaní týchto spoločných nákladov postupujeme v dvoch krokoch:

- prvý krok predstavuje rozvrhnutie týchto režijných nákladov na procesné strediská (priradenie nákladov procesom),
- druhý krok predstavuje priradenie režijných nákladov nositeľom – zákazkám.

### Výpočet nákladov na zákazku - príklad 1:

Máme tri zákazky B1, B2, B3 a výrobnú réžiu T1 a správnu réžiu T2. Všetky výrobky tvoriace zákazky boli odvedené na sklad v počte  $n_1=20$ ,  $n_2=40$  a  $n_3=10$ . Rozvrhovú základňu pre výrobnú réžiu tvoria priame mzdy a pre správnu réžiu priame mzdy + priamy materiál.

P. č.	Názov	Priamy materiál	Priame mzdy	Pr. nákl. celk.	Nepriamy materiál	Nepriame mzdy	Ener-gia	Odpisy DHM	Odpisy KHM	Zák. soc. poisť.	Nevýr. služby	Nepriame nákl. celkom	Náklady celkom
<b>CELKOM</b>		<b>150</b>	<b>200</b>	<b>350</b>	<b>150</b>	<b>50</b>	<b>180</b>	<b>172</b>	<b>49</b>	<b>36</b>	<b>58</b>	<b>695</b>	<b>1045</b>
1	B1	60	50	110								0	110
2	B2	40	70	110								0	110
3	B3	50	80	130								0	130
4	T1 - výr. réžia			0	80	20	120	92	28	28	12	380	380
5	T2 - správna réžia			0	70	30	60	80	21	8	46	315	315

Koeficient výrobnéj rézie je potom = výrobná réžia T1 / priame mzdy = 1,9

Koeficient správnej rézie je potom = správna réžia T1 / (priamy materiál + priame mzdy) = 0,9

Celkové náklady rozvrhnuté na zákazky sú:

P. č.	Kód	Názov	Počet kusov	Priamy materiál	Priame mzdy	Ost. priame náklady	Priame nákl. celkom	Výrobná réžia	Správna réžia	Nepriame nákl. celkom	Náklady celkom
<b>CELKOM</b>			<b>70</b>	<b>150</b>	<b>200</b>	<b>0</b>	<b>350</b>	<b>380</b>	<b>315</b>	<b>695</b>	<b>1045</b>
1	B1		20	60	50		110	95	99	194	304
2	B2		40	40	70		110	133	99	232	342
3	B3		10	50	80		130	152	117	269	399

Náklady na zákazky podľa kalkulačného vzorca:

P. č.	Kód	Názov	Počet kusov	Priamy materiál	Priame mzdy	Ost. priame náklady	Priame nákl. celkom	Výrobná réžia	Správna réžia	Nepriame nákl. celkom	Náklady celkom
<b>CELKOM</b>			<b>70</b>	<b>9,00</b>	<b>12,25</b>	<b>0,00</b>	<b>21,25</b>	<b>23,28</b>	<b>19,13</b>	<b>42,40</b>	<b>63,65</b>
1	B1		20	3,00	2,50		5,50	4,75	4,95	9,7	15,20
2	B2		40	1,00	1,75		2,75	3,33	2,48	5,8	8,55
3	B3		10	5,00	8,00		13,00	15,20	11,70	26,9	39,90

Evidenčný list zákazky (príklad):

ZÁKAZKA:	B1	Výrobný príkaz:	
Priame mzdy:	50,00	Priamy materiál:	60,00
Výrobná réžia:	95,00	Zásob. réžia:	Správna réžia: 99
<b>KALKULAČNÉ PRIRÁŽKY</b>			
Výrobná réžia:	1,90	Zásob. réžia:	Správna réžia: 0,9
<b>KALKULÁCIA PODEĽA KALKULAČNÉHO VZORCA</b>			

Priamy materiál:	60,00		
Priame mzdy:	50,00		
Ost. priame náklady:	0		
Výrobná réžia:	95,00		
Zásobovacia réžia:	0,00		
Správna réžia:	99		
Vlastné náklady výroby:	304,00		
Nábeh (Má dať):	304	Odovzdávanie (DAL):	304

## Priame a režijné náklady zákazky - príklad 2:

<b>Vstupy:</b>		
1.	Počet zamestnancov celkom:	5
	Počet zamestnancov vo výrobe:	3
	Počet zamestnanci v administratíve:	2
	Ročný pracovný fond v hod./os.:	2 000
	Ročný prac. fond celkom v hod.:	10 000
	Hodinová mzdová sadzba v Sk:	40

<b>Rozpočet režijných nákladov:</b>		
2.	nájomné:	360 000
	odpisy SaZ:	625 000
	energia, teplo:	180 000
	režijný materiál:	60 000
	kancel. potreby:	24 000
	mzdy administratívy:	192 000
	poistenie zamestnancov:	240 000
	spoje:	30 000
	reklama:	49 000
	<b>CELKOM</b>	<b>1 760 000</b>

### 3. Režijná prirážka:

- Hodinová režijná sadzba = rozpočet celkom / ročný čas. fond.
- Hod. režijná sadza = 176
- Režijná prirážka k priam. mzdám = hod. réž. sadzba / hod. mzd. sadzba
- Režijná prirážka k priamym mzdám = 440,00%

<b>4. Priame náklady na zákazku:</b>	
priamy materiál A	15 000
priamy materiál B	22 000
<i>priamy materiál celkom:</i>	<i>37 000</i>

### 5. Režijné náklady na zákazku:

- režijné náklady na zákazku = hod. sadzba x počet hodín = 176 x (240+132)
- Réž. náklady na zákazku = 65 472

resp.:

- Réž. náklady na zákazku = priame mzdy x réž. prir. k mzdám / 100
- Réž. náklady na zákazku = 66 000

Poznámka: Rozdiel medzi 65 472,- € a 66 000,- € je daný rozdielnymi mzdovými sadzbami, ktoré sa v podniku používajú!

Pracovník P pracoval na zákazke 240 hod. pri hod. sadzbe 35 €/hod. Pracovník S pracoval na zákazke 132 hod. pri hod. sadzbe 50 €/hod.

- priama mzda pracovník P 240 x 35 8 400
- priama mzda pracovník S 132 x 50 6 600
- priame mzdy celkom 15 000
- Ostatné priame náklady 11 000
- celkové priame náklady 63 000

6. Kalkulácia nákladov na zákazku:		
	priamy materiál	37 000
	priame mzdy	15 000
	ostatné priame náklady	11 000
	režijné náklady	66 000
	<i>vlastné náklady celkom</i>	<i>129 000</i>

7. Ak vyrobíme v zákazke 30 kusov výrobku potom

- $129\,000 : 30 = 4\,300$  € / kus

Ak je cena výrobku 4 500 € potom je jeho zisk 200 Sk na kus.

- $4\,500 - 4\,200 = 200$  € / kus
- Pri predaji 30 výrobkov dosiahol zisk  $200 \times 30 = 6\,000$

### Zákazková kalkulácia pri zmenených priamych nákladoch

V predchádzajúcom príklade boli ročné mzdové náklady 400 000 €, t.j. ročný čas. fond 10000 hod. x hod. sadzba 40 €. Uvažujme, že priame mzdy sú v ďalšom roku 450 000 €. Potom by režijné náklady s prirážkou 440% boli  $450\,000 \times 4,4 = 1\,980\,000$  €. Teda o 220 000 tis. € vyššie ako v predchádzajúcom príklade (1 760 000). To ale nie je správne, lebo sa predpokladala

nezmenená výška režijných nákladov. Zodpovedajúcu režijnú prirážku potom vypočítame nasledovne:

$$1\,760\,000 / 450\,000 = 391,11\%$$

Táto režijná prirážka platí pre podnik v nasledovnom roku. Prírastok miezd bol 50 000 € a o túto čiastku by sa nám znížil zisk pri nezmenených podmienkach.

Tento rok máme 3 zákazky Z1, Z2 a Z3. Režijné náklady zákaziek vypočítame z priamych miezd uvedených v tabuľke.

Celkové náklady rozvrhnuté na zákazky

P. č.	Kód	Názov	Priamy materiál	Priame mzdy	Ost. priame náklady	Priame nákl. celkom	Réžia	Celkové náklady
<b>CELKOM</b>			<b>1 467 000</b>	<b>400 000</b>	<b>129 000</b>	<b>1 996 000</b>	<b>1 760 000</b>	<b>3 756 000</b>
1	Z1		37 000 1 186	15 000	11 000	63 000		63 000
2	Z2		000	275 000	92 000	1 553 000		1 553 000
3	Z3		244 000	110 000	26 000	380 000		380 000
		<u>Režijné náklady</u>					1 760 000	1 760 000

- Výpočet: Režijná prirážka = 440%
- Režijné náklady na zákazku Z1: 15 000 x 4,4 = 66 000
- Režijné náklady na zákazku Z2: 275 000 x 4,4 = 1 210 000
- Režijné náklady na zákazku Z3: 110 000 x 4,4 = 484 000
- Celková réžia 1 760 000

Výpočet nákladov na zákazku:

P. č.	Kód	Názov	Priame náklady	<u>Režijné náklady</u>	Náklady celkom
<b>CELKOM</b>			<b>1 996 000</b>	<b>1 760 000</b>	<b>3 756 000</b>
1	Z1		63 000	66 000	129 000
2	Z2		1 553 000	1 210 000	2 763 000
3	Z3		380 000	484 000	864 000

Príklad 3: NEDOKONČENÁ VÝROBA Z HĽADISKA KALKULÁCIE. Údaje - príklad 1.

Náklady na zákazky podľa kalkulačného vzorca- časť priame mzdy:

**Náklady na zákazky podľa kalkulačného vzorca- časť priame mzdy**

P. č.	Kód	Názov	Priame mzdy na 1 ks DV	Zadané do výroby kusov	Dokončená výroba		Nedokončená výroba			DV+NV
					kusov	€	kusov	Stupeň rozpracovanosti	€	
1	B1		2,50	20,00	10,00	25,00	10,00	0,60	15,00	40,00
2	B2		1,75	40,00	16,00	28,00	24,00	0,80	33,60	61,60
3	B3		8,00	10,00	4,00	32,00	6,00	0,25	12,00	44,00
CELKOM										145,60

DV - dokončená výroba

NV - nedokončená výroba

Stupeň rozpracovanosti je vyjadrený pomerom priamych miezd v NV a DV pre zhodný objem výroby

P. č.	Kód	Názov	Počet kusov	Stupeň rozpracovanosti	Priamy materiál	Priame mzdy	Ost. priame náklady	Priame nákl. celkom	Nepriame nákl. celkom	Náklady celkom
CELKOM					150	200	0	350	695	1045
1	B1		20	0,60	60	50		110		110
2	B2		40	0,80	40	70		110		110
3	B3		10	0,25	50	80		130		130
4	T1	výr. réžia						0	380	380
5	T2	správna réžia						0	315	315

Prirážka výrobných réžií = VR / priame mzdy

$$kvr = 2,60989$$

Prirážka správnej a zásobovacej réžií = SZR / (priame mzdy + priamy materiál)

$$kszr = 1,066$$

**Výrobná réžia pripadajúca na výrobky:**

$$\begin{aligned} VRB1 &= 2,61 \times 40 = 104,40 \\ VRB2 &= 2,61 \times 61,60 = 160,77 \\ VRB3 &= 2,61 \times 44 = 114,84 \end{aligned}$$

**Výrobná réžia pripadajúca na dokončené výrobky:**

$$\begin{aligned} VRB1 &= 2,61 \times 25 = 65,25 \\ VRB2 &= 2,61 \times 28 = 73,08 \\ VRB3 &= 2,61 \times 32 = 83,52 \end{aligned}$$

**Správna a zásobovacia réžia pripadajúca na výrobky:**

$$\begin{aligned} ZSRB1 &= 1,065 \times (40+60) = 106,56 \\ ZSRB2 &= 1,065 \times (61,60+40) = 108,27 \\ ZSRB3 &= 1,065 \times (44+50) = 100,17 \end{aligned}$$

**Správna a zásobovacia réžia pripadajúca na dokončené výrobky:**

$$\begin{aligned} ZSRB1 &= 1,065 \times (30+25) = 58,61 \\ ZSRB2 &= 1,065 \times (28+16) = 46,89 \\ ZSRB3 &= 1,065 \times (32+20) = 55,41 \end{aligned}$$

**Celkové náklady:**

CN = priame mzdy + priamy materiál + VR + SZR =

$$\begin{aligned} CNB1 &= 40 + 60 + 104,4 + 106,4 = 310,96 \\ CNB2 &= 61,40 + 40 + 160,77 + 108 = 370,64 \\ CNB3 &= 44 + 50 + 114,83 + 101 = 309,00 \end{aligned}$$

Celkové náklady 990,60

**Celkové náklady na dokončené výrobky:**

$$\begin{aligned} CNB1 &= 25 + 30 + 65,25 + 58,28 = 178,86 \\ CNB2 &= 28 + 16 + 73,08 + 46,86 = 163,96 \\ CNB3 &= 32 + 20 + 83,52 + 55,38 = 190,93 \end{aligned}$$

Celkové náklady na dokončené výrobky 533,75

**Celkové náklady na nedokončenú výrobu:**

CNNV = celkové náklady - náklady na nedokončenú výrobu

$$\begin{aligned} CNB1 &= 310,96 - 178,86 = 132,10 \\ CNB2 &= 370,64 - 163,96 = 206,67 \\ CNB3 &= 309 - 190,93 = 118,08 \end{aligned}$$

Celk. náklady nedok. výroby: 456,85

## Záver

Ak chceme správne používať zákazkovú kalkuláciu okrem postupov uvedených v príspevku odporúčame používať aj iné druhy kalkulácií. Táto kalkulácia patrí do skupiny kalkulácií úplných vlastných nákladov. Tá predpokladá, že to, čo vyrobíme aj predáme. Na v prípade kalkulácií zákazky je vhodné použiť aj metodiku neúplných kalkulácií založenú na fixných a variabilných nákladov. Ešte lepšie možno však stanoviť náklady na zákazku metódou

procesných nákladov a kalkulácii ABC alebo pri plánovaní využiť kalkuláciu ABB Activity Based Budgeting, ktorá vám pomôže stanoviť plánovanú cenu zákazky. Activity Based Costing vám zasa preverí správnosť kalkulácie na základe skutočných nákladov. Všetky tri metódy je ešte vhodné doplniť marketingovou tvorbou cien. Konečná cena je potom cena kalkulovaná, marketingová a vnímaná zákazníkom. Až na základe týchto troch pohľadov odporúčame stanoviť výslednú cenu zákazky, ktorá by nemala byť nižšia ak sú je marginálne náklady, t.j. zhruba na úrovni variabilných nákladov a primeraného príspevku na úhradu fixných nákladov a zisku.

### **Použitá literatúra**

GALLO, P. 2010. Activity Based Costing. Zostavenie a implementovanie procesnej kalkulácie do firmy. Prešov: Dominanta 2010, 79 s.

GALLO, P. 2010. Kalkulácie. Prešov: Dominanta 2012..

## Strategické riadenie nákladov v podnikovej praxi – Activity Based Budgeting

Peter Gallo ml.

### Abstrakt

V súčasnej ekonomike nadobúda veľký význam efektívne riadenie nákladov. Ak však chceme efektívne riadiť náklady, musíme ich vedieť aj efektívne naplánovať. Klasické metódy riadenia a plánovania nákladov už mnohokrát nepostačujú. V tomto príspevku uvádzame menej známu metódu plánovania nákladov na základe metódy Activity Based Budgeting – procesné plánovanie nákladov. Podstata tohto plánovania spočíva v metóde procesného riadenia nákladov – Activity Based Costing. Túto už pomerne známu a aj v praxi používanú metódu dopĺňa práve metóda ABB – Activity Based Budgeting. Príspevok objasňuje postup ako pristupovať k procesným kalkuláciám pri ich plánovaní a ako ich správne robiť. Popisuje metodiku tvorby a postup kalkulovania a ich použitia v strategickom riadení, t.j. z pohľadu plánovania nákladov a nie riešenia procesnej kalkulácie z pohľadu skutočných nákladov. Podstata je, ako na základe zistených skutočných javov plánovať náklady procesnými postupmi. Tieto postupy je veľmi ťažké dohľadať aj na internete, pre publikujeme návod, ako by to bolo možné riešiť.

**Kľúčové slová:** Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Strategické riadenie, nákladový controlling.

### Abstract

In today's economy, effective cost management is gaining great importance. However, if we want to manage costs, we must also know how to plan them effectively. Classical methods of cost management and planning are often no longer sufficient. In this post, we present a lesser-known method of cost planning based on Activity Based Budgeting methods - process cost planning. The essence of this planning lies in the methods of process cost management - Activity Based Costing. This already relatively well-known and also used in practice method is complemented by the ABB method - Activity Based Budgeting. The post clarifies how to approach process calculations when planning them and how to do them correctly. It describes the creation methodology and the calculation procedure and their use in strategic management, i.e. from the point of view of cost planning and not the process costing solution from the point of view of actual costs. The essence is how, on the basis of the detected real phenomena, to plan costs through process procedures. These procedures are very difficult to find even on the Internet, so we publish a guide on how this would be a possible solution.

**Keywords:** Activity Based Costing, Activity Based Budgeting, Strategic management, cost controlling.



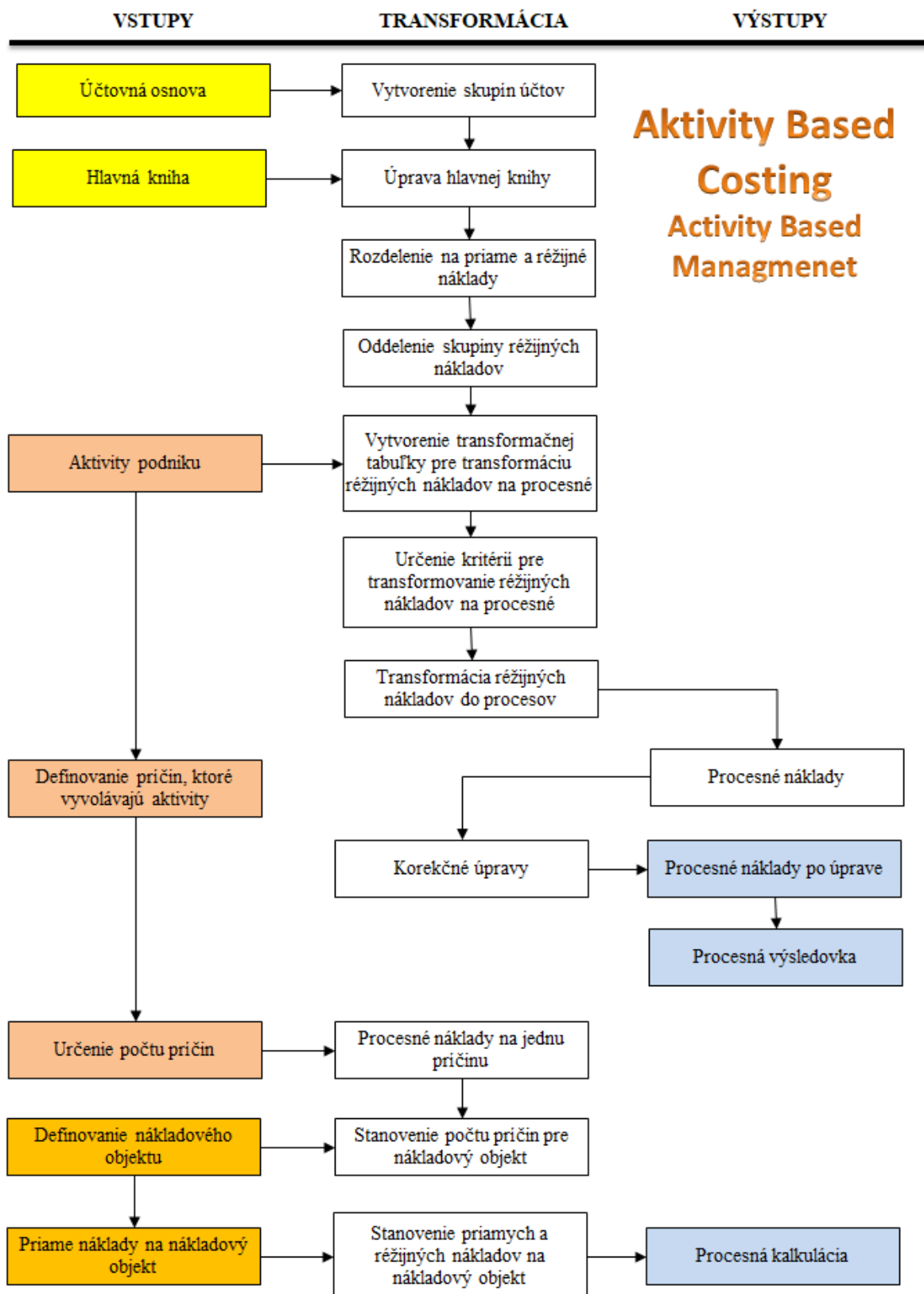
## Úvod

V manažérskej praxi sa v poslednej dobe vyskytujú úlohy, ktoré je potrebné naplánovať a postupy klasického plánovania a rozpočtovania už nepostačujú. Potrebné je veľmi rýchle sa rozhodnúť a reagovať na meniace sa podmienky a zostaviť kvalitný plán, no neviete ako jednotlivé nákladové druhy ovplyvnia procesy. Napríklad máte vyriešiť problém administratívy a neviete správne priradiť nákladovým druhom hodnoty, poznáte ale aktivity, ktoré budete vykonávať. Úlohou je tieto náklady znížiť a rozpísať to do nákladových položiek založených na druhovom členení účtov. Poznanie tohto princípu plánovania vám pomôže zlepšiť ekonomiku podniku a zefektívni váš proces plánovania. Tento postup plánovania môže napomôcť pri stanovovaní a naplňovaní strategických cieľov a riešení ekonomiky firmy. Cieľom je ukázať ako si manažér môže pri takýchto rozhodnutiach pomôcť a lepšie vidieť firmu a náklady na jej aktivity v procese plánovania. Naplánovať hodnoty procesov a pomocou metodiky ABB vidieť, ako sa budú správať jednotlivé nákladové druhy a tiež ako procesné náklady ovplyvnia nákladovú štruktúru je výborným prostriedkom pre riadenie a plánovanie nákladov v podniku.

## Postup zavedenia procesného plánovania nákladov do podniku

Zaviesť systém riadenia procesných nákladov je veľmi zdĺhavý a drahý, preto mnoho firiem najmä malých a stredne veľkých túto problematiku nerieši. Ešte náročnejšie je však zaviesť proces ich plánovania, pretože v praxi takéto systémy neexistujú, alebo sú len na úrovni procesných nákladov bez hlbšej väzby na finančné účtovníctvo. Kým ABC vám pomôže zostaviť procesnú výsledovku, metódou ABB je dokážete aj naplánovať vo väzbe na nákladovú štruktúru podniku. Vytvorenie procesnej výsledovky, ktorá je v praxi menej známa, dostávate report veľmi cenných informácií. Ako môže vyzeráť procesná výsledovka v spojení s plánom je uvedené na obrázku 1. Ak by sa ale firme podarilo zaviesť aj systém Activity Based Budgeting - ABB bolo by ešte zaujímavejšie, pretože by tento report zobrazoval nielen skutočnosť v oblasti vývoja procesných nákladov a ich štruktúry, ale aj odchýlky od plánu. Významné odchýlky je potom možné riešiť a ovplyvňovať tak, aby sa dostali do požadovaného stavu.

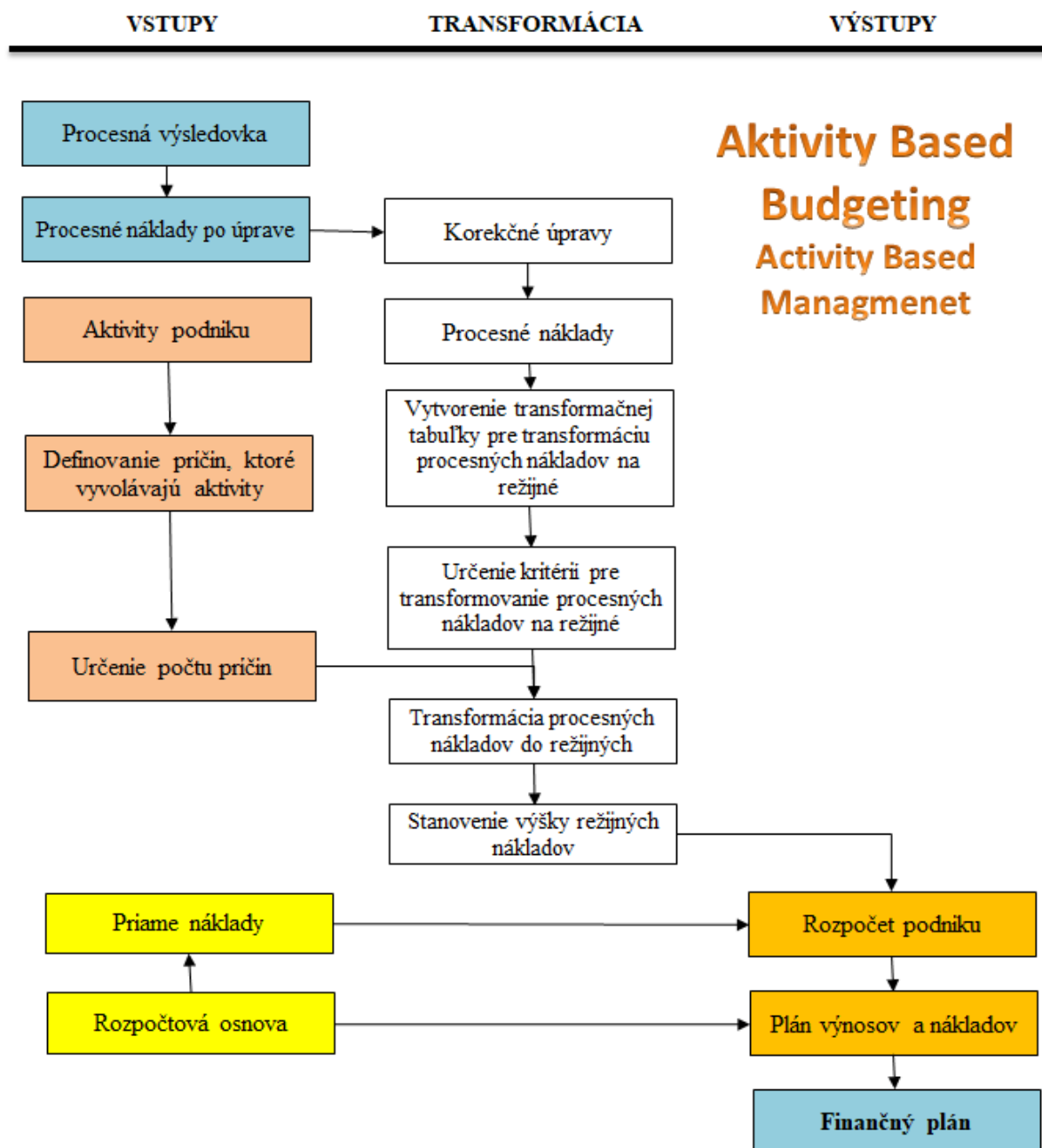
Uvedená procesná výsledovka sa od bežných výsledoviek odlišuje najmä štruktúrou a rozdelením nákladových položiek. Kým u klasickej výsledovky (výkazu ziskov a strát) je jej štruktúra založená na druhovom členení, tak u procesnej výsledovky lepšie zobrazuje danú skutočnosť a zodpovedá dnešným požiadavkám a to je rozdelenie nákladov na základe procesov a porovnáva ju s plánom. Manažéri tu môžu vidieť rozdelenie nákladov na priame a nepriame – procesné, resp. režijné a zároveň porovnať to s plánovaným stavom a vidieť aj jej odraz v nákladovom účtovníctve. Výnosy, ako už bolo uvedené v predchádzajúcom príspevku sa zapisujú v zjednodušenej forme, čím uľahčujú manažérom jednoduchší pohľad na výsledky firmy a ich kontrole.



Obrázok 1 Proces tvorby procesných nákladov - ABC

Zdroj: vlastné spracovanie

Proces premeny procesných nákladov na účty rozpočtovej osnova je uvedený na obrázku 2.



**Obrázok 2** Proces tvorby nákladových druhov pre tvorbu finančného plánu - ABB

*Zdroj: vlastné spracovanie*

V prípade priamych nákladov je možno vidieť, aké náklady firma vynakladá priamo v procese výroby a ako draho získava vstupné zdroje. ABB (Activity Based Budgeting) ich pomáha optimálne naplánovať. To podniku umožňuje reagovať aj na požiadavky dodávateľského trhu a lepšie sledovať objem nákladov smerom k dodávateľom. Zároveň je to možno vidieť aj priame náklady na mzdy vo výrobe alebo prevádzke.

Východiskom pre Activity Based Budgeting je procesná výsledovka. Controllingový tvar procesnej výsledovky je daný ako plán – skutočnosť – odchýlka. Procesnému manažérovi prináleží v ABB úloha riešenia odchýlok a tie zapracovať následne do plánovanej procesnej výsledovky s rozpisom až na úroveň rozpočtovaných nákladov v druhovej skladbe podľa analytických účtov. Veľkosť procesných nákladov sa v tomto prípade rovná objemu režijných nákladov. Potrebné si je uvedomiť, že v klasicknej výsledovke tieto réžie nevidíme, ale v upravenej výsledovke do tvaru priamych a variabilných nákladov áno – obrázok 3.

Procesná výsledovka		Výsledovka podľa úplných vlastných nákladov	
Položka	Hodnota	Položka	Hodnota
<b>Výnosy celkom</b>	<b>3 261 488</b>	<b>Výnosy celkom</b>	<b>3 261 488</b>
Tržby za výroby	3 075 036	Tržby za výroby	3 075 036
Tržby za služby	111 037	Tržby za služby	111 037
Tržby za tovar	136 904	Tržby za tovar	136 904
Zmena stavu	-72 710	Zmena stavu	-72 710
Dotácie	0	Dotácie	0
Ostatné výnosy	11 221	Ostatné výnosy	11 221
<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>1 668 325</b>	<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>1 668 325</b>
Priamy materiál	1 219 444	Priamy materiál	1 219 444
Tovar	53 698	Tovar	53 698
Energia - priama	0	Energia - priama	0
Priame mzdy	394 570	Priame mzdy	394 570
ostatný priamy náklad	613	ostatný priamy náklad	613
<b>PROCESNÉ NÁKLADY</b>	<b>1 202 369</b>	<b>REŽIJNÉ NÁKLADY</b>	<b>1 202 369</b>
Prieskum trhu	3 181	oprava a údržba	14 299
Oslovenie zákazníkov priame	6 289	hygiena	0
Ponukové konanie	551	vzdelávanie	1 081
Uzatváranie zmlúv s odberateľmi	47 888	administratíva	0
TPV	86 468	ostatný prevádzkový materiál	0
Plánovanie výroby s odberateľmi	15 286	náradie	0
Nakupovanie materiálu	122 904	bezpečnosť	0
Preprava externá	3 042	automobily	19 886
Výroba	4 333	drobný majetok	0
Zmenové konanie	241 251	marketing	8 342
Preprava interná	0	vývoj	0
Faktúry a dodacie listy	0	energie	0
Ekonomická činnosť	0	budovy	10 365
Reklamačné konanie	9 608	cestovné	0
Servis	910	poštovné	0
Plánovanie výroby	7 919	prepravné	0
Nakupovanie materiálu	0	telefóny	9 127
Prieskum trhu Tovar	227	nájomné	181 870
Ponukové konanie Tovar	0	certifikácia	0
Nakupovanie materiálu Tovar	0	poradenstvo	32 445
Skladovanie Tovar	0	náklady na obchod	0
Riadenie kvality	0	ostatné služby	0
Riadenie ľudských zdrojov	5 667	informatika	0
Strategické riadenie	0	zamestnanci	37 936
Administratívna činnosť	635 559	poplatky	1 369
Informatika a telekomunikácie	4 187	pokuty a penále	0
Údržba a opravovanie	88	odpisy	562 818
Právne služby	0	poistné	0
Životné prostredie	0	Nepriame mzdy	322 830
Bezpečnosť a hygiena	7 011	<b>Nekalkulované náklady</b>	<b>52 657</b>
<b>nekalkulovaný</b>	<b>52 658</b>	<b>Náklady celkom</b>	<b>2 923 351</b>
<b>Náklady celkom</b>	<b>2 923 352</b>	<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>338 136</b>
<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>338 136</b>		

Obrázok 3 Procesnej výsledovky a výsledovky na báze priamych a režijných nákladov

Zdroj: vlastné spracovanie

Na obrázku vidíme základný rozdiel medzi týmito dvomi typmi výsledovky. Pre úplnosť na obrázku uvádzame controllingový tvar procesnej výsledovky plán – skutočnosť – odchýlka.

Procesná výsledovka			
Položka	Plán	Skut	Odchýlka
<b>Výnosy celkom</b>	<b>3 261 503</b>	<b>3 261 488</b>	<b>100,0%</b>
Tržby za výrobky	3 075 051	3 075 036	100,0%
Dotácie	15	0	0,0%
Ostatné výnosy	11 236	11 221	99,9%
<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>1 668 340</b>	<b>1 668 325</b>	<b>100,0%</b>
Priamy materiál	1 219 459	1 219 444	100,0%
Tovar	53 713	53 698	100,0%
Energia - priama	15	0	0,0%
Priame mzdy	394 585	394 570	100,0%
ostatný priamy náklad	628	613	97,6%
<b>PROCESNÉ NÁKLADY</b>	<b>1 202 384</b>	<b>1 202 369</b>	<b>100,0%</b>
Prieskum trhu	3 196	3 181	99,5%
Oslovenie zákazníkov priame	6 304	6 289	99,8%
Ponukové konanie	566	551	97,3%
Uzavretie zmlúv s odberateľmi	47 903	47 888	100,0%
TPV	86 483	86 468	100,0%
Plánovanie výroby s odberateľmi	15 301	15 286	99,9%
Nakupovanie materiálu	122 919	122 904	100,0%
Preprava externá	3 057	3 042	99,5%
Výroba	4 348	4 333	99,7%
Zmenové konanie	241 266	241 251	100,0%
Preprava interná	15	0	0,0%
Faktúry a dodacie listy	15	0	0,0%
Ekonomická činnosť	15	0	0,0%
Reklamačné konanie	9 623	9 608	99,8%
Servis	925	910	98,4%
Plánovanie výroby	7 934	7 919	99,8%
Bezpečnosť a hygiena	7 026	7 011	99,8%
nekalkulovaný	52 673	52 658	100,0%
<b>Náklady celkom</b>	<b>2 923 367</b>	<b>2 923 352</b>	<b>100,0%</b>
<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>338 151</b>	<b>338 136</b>	

Na obrázku 4 je uvedený skrátený tvar procesnej výsledky vhodnej pre potreby controllingu. Controllér sa rozhodol naplánovať procesnú výsledovku a na základe nej zostaviť rozpočet podniku a vytvoriť plán výnosov a nákladov pre potreby optimalizovania finančného plánu. Ak by ste tento proces riešili klasicky len na úrovni procesnej výsledovky a porovnania plán – skutočnosť a riešenie odchýlok proces je jednoduchý. Problém nastane vtedy, ak to potrebujete rozpisovať priamo na účty. Vtedy vám vznikne problém a to ako prepojiť ABB na rozpočtovníctvo a ako optimálne riadiť náklady na báze druhového členenia účtov vo väzbe na procesy.

Riešenie tohto problému a ako pracovať s ABB si uvedieme v ďalšom texte.

#### Obrázok 4 Controllingový tvar procesnej výsledovky

*Zdroj: vlastné spracovanie*

Predpokladajme, že potrebujeme znížiť náklady na proces a potrebujeme to premietnuť to do rozpočtu podniku. Postupujeme nasledovne:

1. V prvom kroku musíte zostaviť mapu procesov a oceniť akvity metódou Activity Based Costing. Následne je potrebné zostaviť procesnú výsledovku.
2. V druhom kroku je potrebné špecifikovať náklady na aktivity (procesy) a vypočítať cenu každej aktivity. V tabuľke 1 a 2 uvádzame vzor tabuľky pre podporný proces a aktivitu administratívna činnosť.

**Tabuľka 1** Tabuľka aktivít, počet príčin a ich ceny

P.č.	Procesy	Typické kľúčové aktivity	Príčiny, ktoré ich vyvolávajú	Počet príčin za rok	Cena príčiny
1	Podporný proces	administratívna činnosť	počet spracovaných položiek	2 000 000	0,04
2		infraštruktúra	Nmin.	1 213 621	0,14
3	<b>1_Aktivita</b>	príprava nástrojov	Nmin.	3 679 999	0,03
4		fakturácia	počet fakt. položiek	16 302	7,09

Zdroj: vlastné spracovanie

**Tabuľka 2** Náklady na aktivitu, počet aktivít a výpočet celkových nákladov na aktivitu

AKTIVITY	<b>2_KorNak</b>	Náklady pred korekciou	Korekcia	Náklady po korekcii	Príčiny vyvolávajúce spotrebu	Počet príčin	Náklady na jednu príčinu
KROK		3				2	1
<b>Celkom</b>		<b>4 859 814</b>		<b>4 859 814</b>			
Podporný proces	administratívna činnosť	107 198		107 198	počet spracovaných položiek	2 501 534	0,04

Zdroj: vlastné spracovanie

- Znížime počet aktivít napr. na 2 mil. položiek. Tieto aktivity sa vynásobia nákladmi na jednu príčinu a vypočítajú sa náklady po korekcii, ktoré sa následne upraví o korekčné náklady. Tým dostaneme náklady pred korekciou, ktoré zavedieme do transformačnej tabuľky – tabuľka 3.

**Tabuľka 3** Náklady na aktivitu po znížení počtu položiek

AKTIVITY	<b>2_KorNak</b>	Náklady pred korekciou	Korekcia	Náklady po korekcii	Príčiny vyvolávajúce spotrebu	Počet príčin	Náklady na jednu príčinu
KROK		3				2	1
<b>Celkom</b>		<b>4 838 322</b>		<b>4 838 322</b>			
Podporný proces	administratívna činnosť	85 706		85 706	počet spracovaných položiek	2 000 000	0,04

Zdroj: vlastné spracovanie

- Náklady sa následne premietnu do procesnej výsledovky a spočíta sa hospodársky výsledok. Ukážka z procesnej výsledovky je na obrázku 5.
- Transformačnú tabuľku pre transformáciu procesných nákladov do skupín účtov podľa druhového členenie je potrebné nastaviť podľa metodiky ABC, ktorá prebieha metódu ABB. Transformácia procesov na skupiny účtov prebieha v transformačnej tabuľke – tabuľka 4, kde riadky tvoria procesy a aktivity a stĺpce zasa druhové členenie podľa skupín účtov. Na základe transformačných koeficientov uvedených v tabuľke, ideálne v % prebehne transformácia z nákladov na procesy do nákladov podľa účtovných skupín – tabuľka 5.

P. č.	Procesná výsledovka	3_VysPro	Hodnota	% z tržieb
1	Výnosy celkom		10 129 072	100%
2	Tržby za výroby		9 149 046	90%
3	Tržby za služby		122 641	1%
7	Ostatné výnosy		864 965	9%
8	<b>PRIAME NÁKLADY</b>		<b>2 862 777</b>	<b>28%</b>
9	Priamy materiál		98 518	1%
10	Tovar		0	0%
11	Energia		536 484	5%
12	Priame mzdy		1 735 030	17%
13	ostatný priamy náklad		492 745	5%
14	<b>PROCESNÉ NÁKLADY</b>		<b>4 838 322</b>	<b>48%</b>
15	Podporný proces	administratívna činnosť	85 706	1%
16		infraštruktúra	163 851	2%
17		príprava nástrojov	101 266	1%
18		fakturácia	115 527	1%
67	nekalkulovaný		42 887	0%
68	<b>Náklady celkom</b>		<b>7 743 986</b>	<b>84%</b>
69	<b>Hospodársky výsledok</b>		<b>2 385 086</b>	<b>26%</b>

Obrázok 5 Procesná výsledovka po znížení počtu príčin

Zdroj: vlastné spracovanie

Tabuľka 4 Transformačná tabuľka pre transformáciu procesných nákladov na druhové.

Aktivita / Skupina transf. nákladov			hygiena	réžijný materiál	preprava	marketing	oprava a údržba	cestovné	spoje
Kritérium transformácie	4_TrDrAkt	Celkom	počet zamestnancov	odborný odhad	% prejazdených km z celku 100%	odborný odhad	odborný odhad	odborný odhad	počet zamestnancov
<b>Druhový náklad</b>		4 838 322	39 289	12 075	136 407	1 197	191 462	125	12 485
<b>Celkom</b>			<b>153</b>	<b>193</b>	<b>161</b>	<b>39</b>	<b>113</b>	<b>15</b>	<b>46</b>
Podporný proces	administratívna činnosť	39	20	0	0	1	2	0	0
	infraštruktúra	71	10	20	1	1	15	0	0
	príprava nástrojov	20	8	5	0	1	1	0	0
	fakturácia	30	0	0	0	1	10	0	0

Zdroj: vlastné spracovanie

**Tabuľka 5** Transformačná tabuľka pre transformáciu procesných nákladov na druhové v %.

Aktivita / Skupina transf. nákladov			hygiena	režijný materiál	preprava	marketing	oprava a údržba	cestovné	spoje
Kritérium transformácie	5_TrDrAkt	2300%	počet zamestnancov	odborný odhad	% prejazdených km z celku 100%	odborný odhad	odborný odhad	odborný odhad	počet zamestnancov
Procesné náklady / druhové náklady		4 859 814	40 347	12 075	136 407	1 203	192 144	125	12 485
<b>Celkom</b>		<b>4 838 322</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
Podporný proces	administratívna činnosť	85 706	13%	0%	0%	3%	2%	0%	0%
0	infraštruktúra	163 851	7%	10%	1%	3%	13%	0%	0%
0	príprava nástrojov	101 266	5%	3%	0%	3%	1%	0%	0%
0	fakturácia	115 527	0%	0%	0%	3%	9%	0%	0%

Zdroj: vlastné spracovanie

6. Následne sa v transformačnej tabuľke prepočítajú procesné náklady do skupín účtov podľa druhového členenia – tabuľka 6.

**Tabuľka 6** Transformačná tabuľka pre transformáciu procesných nákladov na druhové v €.

Aktivita / Skupina transf. nákladov			hygiena	režijný materiál	preprava	marketing	oprava a údržba	cestovné	spoje
Kritérium transformácie	6_NakSku	361 393 880	počet zamestnancov	odborný odhad	% prejazdených km z celku 100%	odborný odhad	odborný odhad	odborný odhad	počet zamestnancov
Procesné náklady / druhové náklady	Výpočet	4 838 322	39 289	12 075	136 407	1 197	191 462	125	12 485
<b>Celkom</b>		<b>4 838 322</b>	<b>39 289</b>	<b>12 075</b>	<b>136 407</b>	<b>1 197</b>	<b>191 462</b>	<b>125</b>	<b>12 485</b>
Podporný proces	administratívna činnosť	85 706	4 217	-	-	25	2 719	-	-
	infraštruktúra	163 851	2 637	1 251	847	31	25 506	-	-
	príprava nástrojov	101 266	2 110	313	-	31	1 700	-	-
	fakturácia	115 527	-	-	-	31	17 004	-	-

Zdroj: vlastné spracovanie

7. Tieto zmeny sa potom premietnu do výsledovky zostavenej na princípe úplných vlastných nákladov – obrázok 6. V nej vidíme, ako bude pôsobiť zmena počtu príčin u danej aktivity, príp. aj ďalších aktivít na výsledok hospodárenia a náklady. Takto manažérividia spotrebu nákladov podľa nákladových druhov, čo je veľmi dôležitá informácia pre systém rozpočtovníctva a samotný finančný plán v časti plán výnosov



a nákladov. To sa následne prejaví v plánovanej súvahe ako aj vo finančnej projekcii pri jednotlivých ukazovateľoch finančnej analýzy, zvlášť u ukazovateľov rentability.

P.č.	Výsledovka UVN	Hodnota	% z tržieb
1	Výnosy celkom	10 129 072	100%
2	Tržby za výroby	9 149 046	90%
3	Tržby za služby	122 641	1%
4	Tržby za tovar	0	0%
7	Ostatné výnosy	864 965	9%
8	<b>PRIAME NÁKLADY</b>	<b>2 862 777</b>	<b>28%</b>
9	Priamy materiál	98 518	1%
10	Tovar	0	0%
11	Energia	536 484	5%
12	Priame mzdy	1 735 030	17%
13	ostatný priamy náklad	492 745	5%
14	<b>REŽIJNÉ NÁKLADY</b>	<b>4 838 322</b>	<b>48%</b>
15	hygiena	39 289	0%
16	režijný materiál	12 075	0%
17	preprava	136 407	1%
18	marketing	1 197	0%
40	Nepriame mzdy	1 419 570	14%
48	<b>Nekalkulovaný náklady</b>	<b>42 887</b>	<b>0%</b>
49	<b>Náklady celkom</b>	<b>7 743 986</b>	<b>84%</b>
50	<b>Hospodársky výsledok</b>	<b>2 385 086</b>	<b>26%</b>

**Obrázok 6** Výsledovka zostavená na základe úplných vlastných nákladov

*Zdroj: vlastné spracovanie*

8. Výsledovka UVN sa transformuje potom do nákladových skupín – tabuľka 7. Nákladové skupiny sú vlastne položky režijných a priamych nákladov vo výsledovke UVN. Z tohto miesta dochádza ku transformácii na rozpočtované účty, ktorých skutočnosť sa premietne v hlavnej knihe.

**Tabuľka 7** Výsledok transformácie procesov do účtovných skupín.

NV	Skupina	P/R/M/N /V	Hodnota	Skupina	Hodnota	P/R/M/N/V	Kritérium pre transformáciu na procesy
N	priamy materiál	P	98 518	hygiena	39 289	R	počet zamestnancov
N	ostatný priamy náklad	P	492 745	režijný materiál	12 075	R	odborný odhad
N	hygiena	P	39 289	preprava	136 407	R	% prejazdených km z celku 100%
N	režijný materiál	8_HKsku	12 075	marketing	1 197	R	odborný odhad
N	energia	-	536 484	oprava a údržba	191 462	R	odborný odhad
N	preprava	R	136 407	cestovné	125	R	odborný odhad

*Zdroj: vlastné spracovanie*

9. Posledný krok ABB spočíva v rozpise nákladov účtovných skupín na jednotlivé účty, tak ako nám to ukazuje tabuľka 8. Tu vidíme rozpis nákladov na účty v skupine účtov hygiena. Rozpis sa robí percentuálnym podielom, prípadne sa môže urobiť manuálne, ak sú známe skutočnosti, ktoré to účty to najviac zasiahne. Rozpis cez indexy je ale spoľahlivejší, lebo viac zodpovedá metodike tvorby ABC a potom by sa toto malo zachovať aj v metodike ABB.

Účet	Názov účtu	9_HK	Kon. sta	N/V	Skupina	P/R/M/N	ÚčetUpr
501701	Spotreba deratizačného materiálu		172	N	hygiena	R	501701*
501702	Spotr. čistiacich prostriedkov na uprato		6 517	N	hygiena	R	501702*
501703	Spotreba čistiacich prostriedkov		876	N	hygiena	R	501703*

Celý tento proces možno znázorniť dashboardom, ktorý uvádzame na obrázku 7.

1		4 838 322	
	administratívna činnosť	85 706	
2	PROCESNÉ NÁKLADY	4 838 322	48%
	Podporný proces	administratívna činnosť	85 706 19%
3		4 838 322	39 289
			153
	administratívna činnosť	39	20
4		4 859 814	40 347
		4 838 322	5 437
	administratívna činnosť	85 706	20
5	Vypočet	4 838 322	39 289
		4 838 322	39 289
	administratívna činnosť	85 706	4 217
6	REŽIJNÉ NÁKLADY	4 838 322	
	hygiena		39 289
7	Skupina	Hodnota	
	hygiena	39 289	
8	501702 Spotr. čistiacich prostriedkov na uprato	6 517	

**Obrázok 7** Dashboard pre Activity Based Budgeting

*Zdroj: vlastné spracovanie*

V jednotlivých krokoch vidíme, ako sa postupne transformujú procesné náklady na jednotlivé účty tvoriace rozpočet podniku. V skratke možno tento proces zhrnúť ako zefektívnenie procesných nákladov optimalizáciou vykonávaných činností s transformáciou do rozpočtu podniku. V prvom kroku je uvedená výška administratívnych nákladov pri znížení počtu položiek pri vykonávaní aktivity administratívna činnosť. V druhom kroku je znázornená táto položka v procesnej výsledovke. Tretí krok znázorňuje proces transformácie a transformačné kritérium. V štvrtom a piatom kroku už vidíme veľkosť nákladov v procese

transformácie. V šiestom kroku je už uvedená hodnota nákladov na skupine účtov. V tomto prípade hygiena. Údaje je zobrazený vo výsledovke UVN. V siedmom kroku vidíme ako zmena počtu položiek v administratívnej činnosti ovplyvnila výšku nákladov na hygienu a v ôsmom kroku už konkrétnu plánovanú hodnotu na danom účte.

Z daného postupu je možno priamo vidieť ako zníženie položiek v administratívnej činnosti priamo pôsobí na rozpočet podniku. Týmto môžeme znížiť napríklad vysoké náklady na administratívnu činnosť. Ak je toto rozloženie procesných nákladov v súlade so strategickými požiadavkami firmy je to v poriadku. Presne je to možné urobiť práve pomocou metódy ABB a to plánovaním procesných nákladov tak, ako sme to popísali v tomto príspevku.

Na tvorbu procesného modelu ABB potrebujú manažéri väčšiu zručnosť práce s Excelom a z účtovníctva hlavnú knihu v mesačnom členení. Následne musia mať zostavený model ABC a až nasledovne vytvoriť model ABB.

## **Záver**

Výskum v oblasti controllingu a efektívneho riadenia nákladov môže v ekonomike podniku zohrávať veľmi významnú úlohu. Ak do tejto problematiky zahrnieme proces plánovania, tým naplníme podstatu moderného manažmentu. Systém ABB (Activity Based Budgeting) – napomáha nielen procesu plánovania procesných kalkulácií a výsledoviek, ale aj v ich transformácii s prepojením na transformovanie nákladových druhov a účtov.

### **Použitá literatúra**

GALLO, P. 2013. Strategický manažment a controllingové analýzy. Prešov : Dominanta, 2013, 171 s., ISBN 978-80-967349-6-2

GALLO, P. 2010. Activity Based Costing. Zostavenie a implementovanie procesnej kalkulácie do firmy. Prešov: Dominanta 2010, 79 s.

GALLO, P. 2009. Balanced Scorecard. Teória a metodika tvorby systém vo firme. Prešov: Dominanta, 2009. 203 s.

Gallo, P. (2014) Controlling a finančno-manažérske teórie v praxi. [www.dominanta.sk](http://www.dominanta.sk) , ISSN 1339-5335

# Manažerský audit – charakteristika a ciele

Romana Kušnírová

## Abstrakt

V súčasnej dobe, v dobe rastúcich požiadaviek na kvalitu, má manažerský audit nezastupiteľnú úlohu. Ak má podnik efektívne reagovať na meniace sa podmienky a optimálne fungovať, je dôležité, aby celý systém riadenia podniku bol v poriadku. Ako to správne urobiť ukazuje práve manažerský audit. V príspevku uvádzame charakteristiku a obsah manažerskeho auditu a jeho úlohu v modernom riadení. V príspevku okrem charakteristiku manažerskeho auditu uvádzame aj jeho ciele a niektoré ďalšie súvislosti, ktoré s tým súvisia.

**Kľúčové slová:** Audit. Manažerský audit. Ciele auditu. Charakteristika auditu.

## Abstract

Nowadays, in the era of increasing quality requirements, management audit has an irreplaceable role. If the business is to respond effectively to changing conditions and function optimally, it is important that the entire business management system is in order. A management audit shows how to do it correctly. In the article, we present the characteristics and content of management audit and its role in modern management. In the post, in addition to the characteristics of the management audit, we also present its goals and some other contexts related to it.

**Keywords:** Audit. Managerial audit. Audit objectives. Audit characteristics.

## Úvod

Manažerský audit predstavuje zvláštny typ podpory řízení podniku, nikoliv kontrolní orgán, jenž pouze pátrá po chybách a nedostatcích, jako je tomu u ostatních forem auditů. Truneček (2004a)

Manažerský audit tak slouží manažerům a vedení podniku jako nástroj managementu, jelikož má poskytovat nestranné informace o užívaných systémech a přístupech řízení v podniku. (Pande, Rao 2010), Spencer (2010),

## Manažerský audit

V odborné literatuře zabývající se problematikou managementu a manažerského auditu lze nalézt různé definice daného typu auditu. Všechny uvedené definice shodně poukazují na podstatu manažerského auditu. Tím je zhodnocení současně využívaného systému a přístupu řízení podniku a v případě zjištění nevhodně nastaveného řízení podniku dle požadovaného stavu nastavit systém a přístup řízení nový efektivnější.

## Tabulka 1 Definice auditu

Autor	Definice
Rao and Pande, 2010	činnost zabývající se hodnocením podnikových cílů, podnikové mise a strategie, organizační struktury, politiky,

	<b>Manažerský audit je -</b>	programů a podnikových zdrojů, za účelem porovnat skutečný stav řízení podniku se stavem požadovaným, s cílem nalézt odchylky a navrhnout doporučení pro zlepšení řízení podniku
David, 2011		shromáždění a vyhodnocení získaných informací o řídicí činnosti podniku
Law, 2009		nezávislý přezkum řízení podniku, který je vykonán odbornými konzultanty managementu specializujících se pouze na tento typ přezkumu. Přezkum zahrnuje veškeré oblasti spojené s řízením provozu organizace, včetně kontroly výroby, marketingu, managementu, prodeje, financí, personální činnosti atd.
Schartmann, 2007		nezávislá, objektivní, ujišťovací a konzultační činnost navržena tak, aby posoudila účinnost a efektivnost řídicího systému v podniku
Moeller, 2016		nezávislá odborná činnost, jejímž cílem je zhodnotit a posoudit současně užívaný systém řízení v podniku
Kotler, Keller 2016		je komplexním, systematickým, nezávislým a objektivním prověřením manažerského prostředí, cílů, strategií a aktivit podniku s cílem vytipovat problematické oblasti či příležitosti, doporučit a navrhnout plán konkrétních kroků, které by vedly ke zlepšení výkonnosti managementu podniku
Dvořáček, 2005		kritické, systematické a nezávislé posouzení řízení podniku s cílem určit úspěšnost, s jakou jsou dosahovány stanovené podnikové cíle a účinnosti, a hospodárnosti, s jakou jsou využívány podnikové zdroje s posláním poskytnout jasná doporučení, která zlepší nejen současně, ale též především budoucí řízení podniku
Ramasamy, 2013		nezávislý proces, jehož cílem je zejména poukázat na neefektivnost vykonávaných manažerských funkcí, kterými jsou plánování, organizování, vedení, řízení a kontrola, a navrhnout možná zlepšení pro jejich efektivní vykonávání a realizace
Wheelen, Hunger 2012		jeden ze způsobů zpracování analýzy podnikového řízení, kdy audit představuje sestavení seznamu s otázkami z jednotlivých oblastí řízení a oblastí, které řízení ovlivňují, na které je třeba získat objektivní a pravdivé odpovědi
Gantz, 2013		je nezávislá, objektivní ověřovací a poradenská činnost, jejímž cílem je přidat hodnotu a zlepšit fungování organizace. Pomáhá organizaci dosáhnout jejich cílů zavedením systematického a disciplinovaného přístupu k hodnocení a zlepšování efektivity procesů řízení rizik, kontroly a řízení
		Určování úspěšnosti a hospodárnosti, s jakou jsou dosahovány podnikové cíle a využívány podnikové zdroje, a to s posláním poskytnout doporučení pro zlepšení výkonnosti a efektivnosti podniku

Zdroj: vlastní zpracování

## Charakteristika manažerského auditu

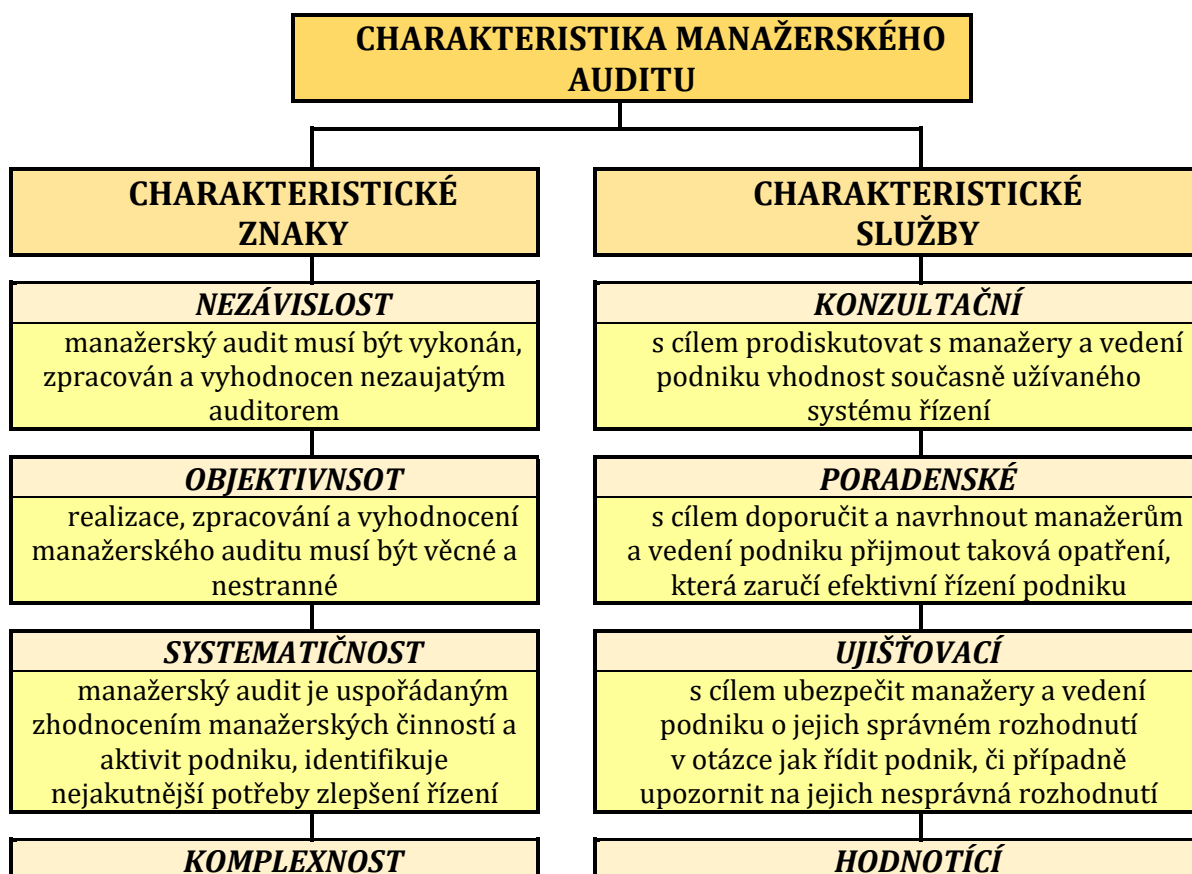
Důležitým typickým znakem pro manažerský audit je fakt, že na rozdíl od ostatních auditů nemá pevně stanovené a závazné auditorské postupy, metody, techniky či standardy, kterými by se měl auditor při výkonu manažerského auditu řídit, ale právě naopak z velké části manažerský audit má kreativní podobu (Truneček, 2004a).

Auditorské postupy, techniky i metody manažerského auditu vždy závisejí na samotném auditorovi, na jeho znalostech, představě, fantazii a samozřejmě též závisí na velikosti, druhu a charakteristických rysech daného podniku. Naopak obsah manažerského auditu závisí převážně na představě vedení podniku a specifických podmínkách daného podniku. Vedení podniku si vždy zvolí, jakou konkrétní oblast ve svém podniku si přeje zanalyzovat a své rozhodnutí dále konzultuje s auditorem, který bude audit vykonávat. (Kumar, Sharma, 2015)

Veškeré činnosti v rámci realizace manažerského auditu musí být vykonávány specializovaným, kvalifikovaným a odborným personálem, který musí nejen znát teorii a zásady podnikového plánování, organizování a řízení, ale musí též mít patřičné poznatky z podnikové praxe. (Kotler, Keller 2016)

Každý vykonávaný manažerský audit, jak uvádí schéma 1, by měl vykazovat následující znaky a poskytovat přinejmenším následující služby.

Schéma 1 Charakteristika manažerského auditu





Zdroj: vlastní zpracování

Pro manažerský audit jsou dále typická tato vymezení:

- orientace více na budoucnost než na minulost,
- zaměření na podnikové cíle, strategii podniku a využívaný styl řízení podniku,
- posouzení vhodnosti užívané organizační struktury podniku,
- analýza jednotlivých manažerských funkcí, tj. stavu plnění požadavků kladených na management podniku,
- využití zejména konzultantský a poradenský přístup s cílem navrhnout nezbytné změny v nejrůznějších podnikových procesech pro efektivnější řízení podniku. (Spencer, 2004)

### Cíle manažerského auditu a analýzy stavu řízení podniku

Dle Trunečka (2004a) jediným základním cílem manažerského auditu je zjištění a zhodnocení současného stavu systému řízení podniku, což představuje nalézt a charakterizovat problematickou oblast v podniku, která „brzdí“ podnik v jeho efektivním řízení.

Pronovost (2000) za cíl manažerského auditu uvádí pomoc vedoucím pracovníkům efektivně řídit podnik a plnit tak podnikové cíle. Pro dosažení stanovených podnikových cílů jim manažerský audit poskytuje služby typu analýza a hodnocení současného stavu řízení, doporučení a návrhy na zlepšení současného stavu řízení a výběr vhodného opatření.

Dle doporučení autorů Analoui, Karami (2003), Trunečka (2004a), Barry, Chau (2010) a Peters, Watermann (2015) pro zhodnocení a analýzu současného stavu řízení podniků je vhodné využít

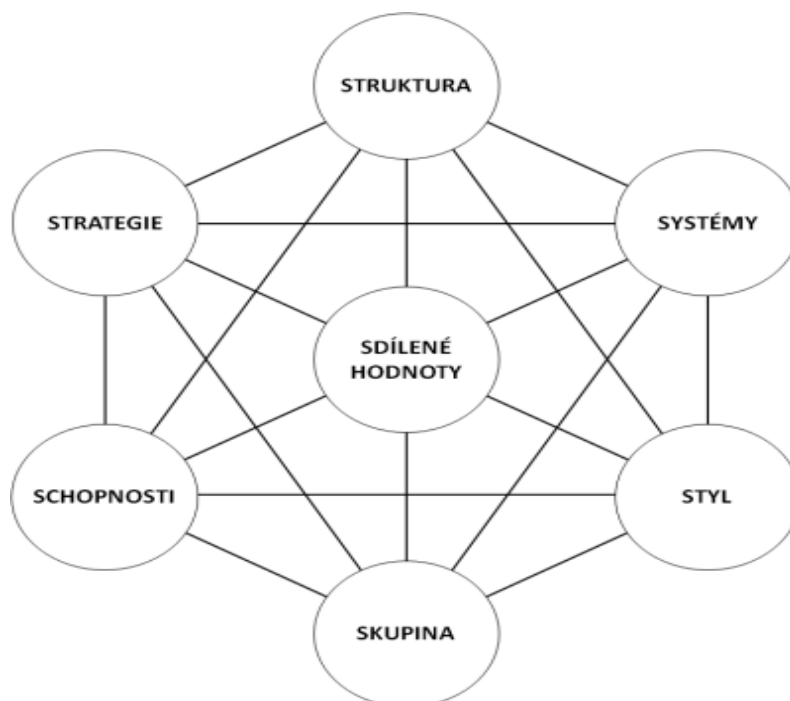
analýzu klíčových faktorů vycházejících z modelu 7S navrženého společností McKinsey. Dle autorů Kaplan, Norton (1996), Niven (2014) a Casciaro (2015) pro zhodnocení a analýzu současného stavu řízení podniků je vhodné využít metodu Balanced Scorecard (BSC). Další autoři Wheelen, Hunger (2012), Hood (2013) a Robbins, Coulter a DeCenzo (2017) vybízejí k využití známé a hojně využívané SWOT analýzy. David (2011) a Bhandari, Verma (2013) navíc doporučují využití podrobnější analýzy vycházející ze SWOT analýzy, a tím je využití IFE Matice. Doporučuje se připojit též analýzu podrobněji hodnotící zdroje podniku – VRIO analýzu.

Většina českých i zahraničních autorů, včetně výše uvedených, se však připojuje k názoru využít vhodnou kombinaci více analýz naráz, a eliminovat tak nevýhody aplikace jednotlivých analýz.

### Model 7S

Model 7S je jedním ze základních nástrojů interní analýzy podniku a analyzuje hlavní komponenty, které se vzájemně podmiňují, ovlivňují a ve svém souhrnu rozhodují, zda bude zajištěno efektivní řízení podniku. Efektivní řízení podniku je zajištěno pouze vzájemnou harmonizací těchto faktorů, kterými jsou struktura, systémy, styl, skupina, schopnosti, strategie a sdílené hodnoty. (Truneček, 2004a)

Obrázek 1 znázorňuje vzájemnou propojenost a harmonizaci sedmi klíčových faktorů.



**Obrázek 1** Model 7s  
Zdroj: Truneček 2004a, str. 75



Analýzou všech vzájemně se prolínajících komponentů lze získat odpovědi na základní otázky z oblasti řízení podniku. Otázky dle autorů Barry, Chau (2010) a Peters, Watermann (2015) bývají nejčastěji následující.

- *Má podnik vhodně a jasně formulovanou podnikatelskou strategii? Funguje užívaná podniková strategie jako systém? Je strategie dostatečně a vhodně rozpracována do krátkodobých postupů či činností?*
- *Má podnik vhodně stanovený svůj cíl (cíle) a vizi podniku? Je zpracován koncept jak dosáhnout podnikového cíle (cílů)?*
- *Využívá podnik své podnikové zdroje efektivně? Má podnik snadný či obtížný přístup k užívaným zdrojům?*
- *Má podnik správně klasifikované a rozčleněné podnikové procesy? Jsou podnikové procesy zajišťovány interně nebo externě?*
- *Má podnik vhodně stanovenou organizační strukturu? Je podnikem využívaná organizační struktura pružná? Je rozpětí řízení, tj. počet přímo podřízených pracovníků jednotlivých manažerů, optimální? Je nastavená míra centralizace popřípadě decentralizace v podniku efektivní? Jsou v podniku jasně vymezeny vztahy podřízenosti a nadřízenosti?*
- *Jsou manažeři podniku dostatečně seznámeni s podnikovou politikou, cíli, vizí, misí a strategií podniku?*
- *Využívají manažeři vhodný styl manažerské práce? Využívají manažeři vhodné manažerské metody a techniky pro řízení podniku? Je daný styl vedení optimální vzhledem ke specifickým pracovního místa a pracovníků samotných?*
- *Využívají manažeři vhodný styl řízení podřízených zaměstnanců? Využívají manažeři možnosti delegování pravomoci na své podřízené zaměstnance? Je využívaná týmová spolupráce? Využívají manažeři vhodný styl komunikace s podřízenými pracovníky? Využívají manažeři vhodný způsob hodnocení svých podřízených pracovníků?*
- *Má podnik optimální počet zaměstnanců a v požadované kvalifikaci? Mají pracovníci možnost kariérního postupu a jsou k němu vhodně motivováni?*
- *Využívá podnik vhodný kontrolní systém? Je využívaný kontrolní systém spolehlivý?*
- *Dokáží podniky správně reagovat na změny svého podnikového okolí? Dokáží podniky získat patřičné konkurenční výhody? Je zpracována taktika, jak se vypořádat s konkurenčním tlakem?*

### **Balanced Scorecard - BSC**

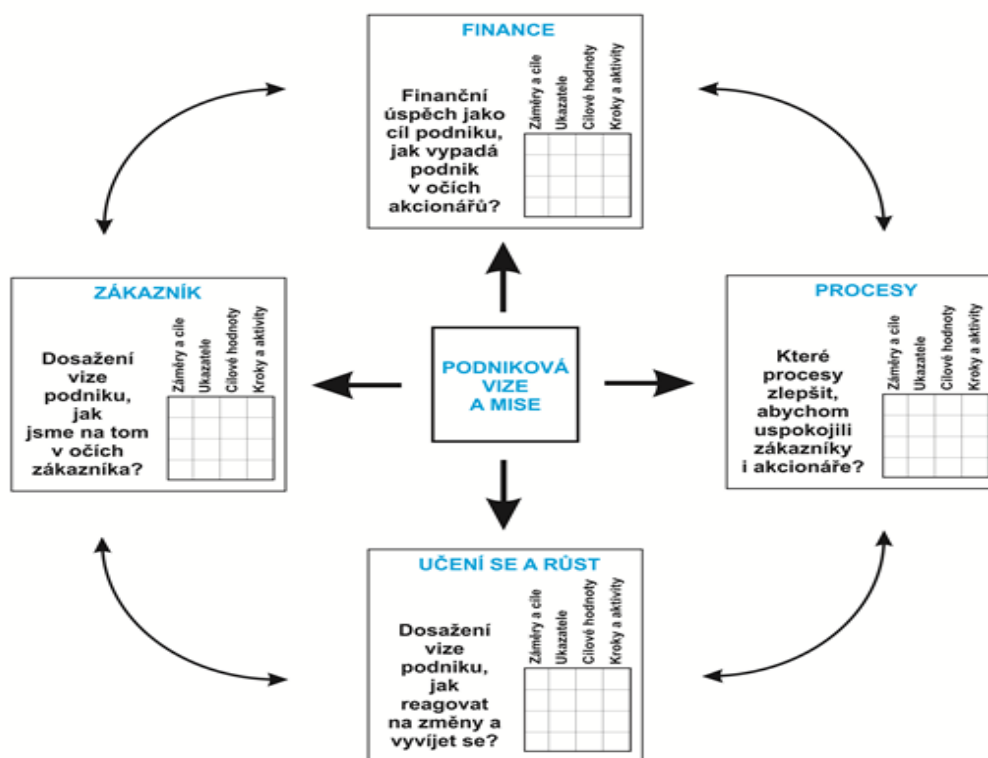
Dle Kaplana, Nortona (2006) metoda Balanced Scorecard je komplexním systémem, který dekomponuje soustavu cílů a záměrů podnikatelské strategie organizační jednotky na nižší úroveň řízení a jejich operativní činnosti. Tato metoda vychází z vize a cílů podnikové strategie. Propojuje je na zvolenou měřítku jak finanční, tak též nefinanční výkonnosti a ty jsou dále zahrnuty do soustavy tzv. perspektiv. Perspektivy ve svém zadání obvykle obsahují: 4 až 7 cílů; měřítko plnění a jejich váhy; záměry k realizaci a iniciativy k plnění. Obvykle jde o tyto čtyři perspektivy: finanční; zákaznickou; interních procesů a učení se a růstu. Tvorba a využívání

BSC je zpravidla záležitostí týmu odborně zdatných pracovníků a v podstatě se jedná o systém řízení a měření výkonnosti organizace, jehož základem je stanovení vyváženého systému vzájemně provázaných ukazatelů výkonnosti podniku, jak je znázorněno na obrázku 2.

Smyslem a důvodem využívání metody BSC je požadavek, aby management na všech úrovních řízení podniku a též i ostatní zaměstnanci byli informováni o aktivitách a jejich stavech, které ovlivňují stávající i budoucí úspěch podniku. Jelikož model BSC zpracovává vedení podniku jako týmový projekt, vzniká tak systém zhodnocení současného systému řízení jako model, který sdílí celý podnik a též jeho okolí a na jehož řešení a sestavení se podílel každý pracovník vyššího postavení.

Za cíle, které byly na základě modelu vytyčeny tak odpovídá celý tým a model BSC tak slouží jako organizační rámec vymezující široce pojaté týmové manažerské řízení. (Niven, 2014)

Z pohledu manažerského auditu manažeři nejčastěji na základě sestavení BSC získají informace zejména z oblasti užívané podnikové strategie, podnikového plánování a alokaci užívaných zdrojů. (Kaplan, Norton 2006)



**Obrázek 2** Balanced Scorecard

*Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů Kaplan 2006*

## SWOT analýza

SWOT analýza je již dlouhodobě užívaným nástrojem pro zhodnocení současného stavu řízení podniku v managementu a využívají ji tisíce podniků. V nejjednodušším pojetí jde o sepsání silných a slabých interních stránek podniku, které podnik sám ovlivňuje a příležitostí a ohrožení

na trhu, kterým se musí podnik přizpůsobit, protože je jimi ovlivňován, a určení své výsledné pozice vycházející z této analýzy, jak znázorňuje schéma 3, kdy nejlepší pozice je v kvadrantu SO - interně silný a externě stabilní. Johnosn, Scholes a Whittington (2008)

Cílem využití SWOT analýzy v manažerském auditu lze vnímat jako využití analýzy pro zhodnocení současného stavu řízení je zaměření pozornosti na takové faktory, které mají z hlediska manažerského auditu strategický význam.

Využití SWOT analýzy v manažerském auditu znamená vymezit takové faktory, které ovlivňují řízení podniku, dále vymezit významnost těchto faktorů a ohodnotit jejich dopad na efektivitu řízení. (Robbins, Coulter a DeCenzo 2017) Podrobnější zpracování SWOT analýzy znázorňuje následující model.

Schéma 2 SWOT matice

SWOT		Interní faktory	
		S	W
Externí faktory	O	SO	WO
	T	ST	WT

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů

Schéma 3 Bodovaná SWOT analýza

SWOT	faktory	váha významnosti	bodové hodnocení	celkové hodnocení
interní prostředí	silné stránky	0,01 - 1,00 $\sum 1,00$	1 až 5	$\sum$ váha x hodnota
	slabé stránky	0,01 - 1,00 $\sum 1,00$	-1 až -5	$\sum$ váha x hodnota
	vyhodnocení interního prostředí	--	--	+ / - převaha silných/slabých stránek
externí prostředí	příležitosti	0,01 - 1,00 $\sum 1,00$	1 až 5	$\sum$ váha x hodnota
	ohrožení	0,01 - 1,00 $\sum 1,00$	-1 až -5	$\sum$ váha x hodnota
	vyhodnocení externího prostředí	--	--	+ / - převaha příležitostí/ohrožení

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů

Více užívanou podrobnou analýzou při zpracování a vyhodnocení manažerského auditu, je matice IFE, jejíž zpracování vychází z bodované SWOT analýzy. Důvodem využití IFE matice v manažerském auditu je zaměření se pouze na problematiku interních faktorů, které jsou hlavními ukazateli zhodnocení současného stavu řízení podniku. (Wheelen, Hunger 2008)

Pro sestavení IFE Matice David (2011), Bhandari, Verma (2013) či Johnosn, Scholes a Whittington (2008) doporučují, jako mnoho dalších zahraničních i českých autorů ve svých odborných publikacích z oblasti managementu, stanovit si 10 až 20 nejdůležitějších silných a slabých stránek, které mají vliv na řízení společnosti v současnosti a též i do budoucna. Princip sestavení matice IFE vychází z bodované SWOT analýzy a obsahuje následujících 5 kroků:

1. Sestavení seznamu silných a slabých stránek či ovlivňujících faktorů z oblasti řízení podniku, který bude obsahovat minimálně 10 a maximálně 20 silných a slabých stránek, které musí být z hlediska řízení podniku velice specifické, nikoliv obecné,
2. Stanovení váhy u každého faktoru, a to od hodnoty 0,00 → nízká důležitost faktoru do hodnoty 1,00 → vysoká důležitost faktoru, kdy celková hodnota váhy musí být rovna právě 1,00,
3. Přiřazení hodnoty každému faktoru, a to od hodnoty 1,00 do hodnoty 4,00, přičemž hodnota 1,00 se přidělí hlavní slabé stránce, hodnota 2,00 se přidělí méně podstatné slabé stránce, hodnota 3,00 se přidělí méně podstatné silné stránce a hodnota 4,00 se přidělí hlavní silné stránce,
4. Vynásobení váhy a hodnoty u každého stanoveného faktoru,
5. Určení celkové hodnoty u každého stanoveného faktoru a stanovení celkového hodnocení ze zpracované analýzy.

Bez ohledu na to, kolik faktorů je v IFE Matici zahrnuto, celkový vážený skóre se může pohybovat od celkové, nízké hodnoty, 1 do celkové, vysoké hodnoty, 4, přičemž průměrné skóre je hodnota 2,5. Celková hodnota výrazně nižší než 2,5 charakterizuje podniky, které jsou interně slabé, zatímco celková hodnota výrazně nad 2,5 indikuje silný a interně stabilní podnik.

**Schéma 4** Matice IFE

faktory	váha	hodnota	celkové hodnocení
<b>silné stránky</b> • ..... • .....	0,00 - 1,00	3 - 4	$\Sigma$ váha x hodnota
<b>slabé stránky</b> • ..... • .....	0,00 - 1,00	1 - 2	$\Sigma$ váha x hodnota
<b>celkové hodnocení (průměrné hodnocení)</b>	<b>1,00</b>	--	<b>1,00 - 4,00 2,50</b>

*Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů*

Vyhodnocením analýzy IFE z hlediska manažerského auditu dle autorů David (2011) a Bhandari, Verma (2013) by měl podnik získat odpovědi na otázky:

- *Má podnik stanovené své podnikové koncepce a podnikové strategie?*
- *Jsou cíle podniku sdělovány komplexně všem zaměstnancům? Jsou cíle stanovené tak, aby se daly měřit?*
- *Dokáží manažeři na všech hierarchických úrovních efektivně plánovat? Dokáží manažeři efektivně delegovat svou pravomoc?*
- *Je organizační struktura podniku sestavena vhodně?*
- *Jsou stanoveny popisy práce jednotlivých zaměstnanců. Jsou tyto popisy práce pro zaměstnance stanoveny srozumitelně?*
- *Je pracovní morálka v podniku vysoká? Je fluktuace a absence zaměstnanců nízká?*
- *Jsou kontrolní mechanismy v podniku nastaveny efektivně?*

Autor Hood (2013) upozorňuje a doporučuje, aby zpracování SWOT analýzy a z ní vycházející IFE Matice z pohledu manažerského auditu bylo zaměřené pouze na podstatná fakta a jevy ovlivňující efektivní řízení podniku, tzn. IFE Matice by neměla obsahovat informace a fakta zahrnované do jiných oblastí. Důležitým předloženým upozorněním je dále fakt, že by IFE matice měla obsahovat pouze podložená a ověřená fakta a informace, aby byla zajištěna její objektivita.

### **VRIO analýza**

Tato čtyřstupňová analýza hodnotí zdroje podniku či případně zdroje konkurentů. VRIO analýzu vyvinul Jay B. Barney jako metodiku hodnocení zdrojů organizace, které dělí na - materiální zdroje, nemateriální zdroje, lidské zdroje a finanční zdroje. Principem dané analýzy je ocenit podnikové zdroje v detailnějším pohledu, z hlediska jejich:

- hodnoty (Value) – hodnotí obecně přínos zdrojů a odpovídá na otázku - Jak je zdroj nákladný a jak snadné je ho získat na trhu?
- vzácnosti (Rareness) – hodnotí dostupnost využívaných zdrojů v podniku a odpovídá na otázku - Jak je zdroj vzácný, případně omezený?
- napodobitelnosti (Imitability) – hodnotí možnost nahraditelnosti využívaných zdrojů v podniku a odpovídá na otázku - Jak je složitý zdroj napodobit?
- organizovanost (Organization) – hodnotí uspořádání a vhodnou alokaci zdrojů v podniku včetně nastaveného systému jejich řízení a využívání a odpovídá na otázku - Podporuje stávající uspořádání, využitelnost zdroje?

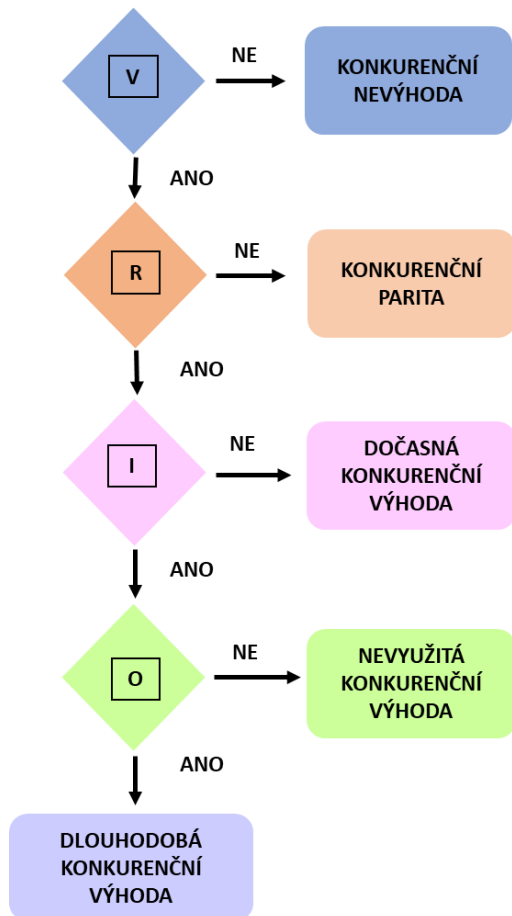
Tyto čtyři kategorie jsou ukazatelem jedinečné hodnoty zdrojů, kterými se vyznačuje každý podnik a jejich analýza dat pomáhá odhalit dlouhodobé výhody pro úspěšné a efektivní řízení podniku, což je cílem této analýzy. Postup při určování důležitosti a významnosti zdrojů je snadný. K tomuto účelu slouží jednoduchý diagram viz obrázek 3. Principem VRIO analýzy je odpovědět na položené otázky specifické pro každou kategorii dle stanoveného pořadí viz. tabulka 1.

**Tabulka 2** Otázky VRIO analýzy

Pořadí	Kategorie	Otázka	Požadované vyhodnocení
--------	-----------	--------	------------------------

1	hodnota V	Vytváří zdroje hodnotu pro podnik (snížením nákladů či zvýšením výnosů)?	ANO
2	vzácnost R	Jsou zdroje ojedinělé (výjimečné a úzce specifické pro podnik)?	ANO
3	napodobitelnost I	Jsou zdroje snadno napodobitelné (lze je jednoduše nahradit jinými)?	ANO
4	organizovatelnost O	Jsou zdroje podnikem vhodně alokovány (využívány všechny v nejvyšší možné míře)?	ANO

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů



Při vyhodnocování analýzy VRIO jsou pro podnik cennými zdroji ty, které pozitivně ovlivňují finanční výsledky. Významné jsou takové zdroje, které vhodně stanoveným principem využívání pomáhají podniku snížit náklady, případně zvýšit výnosy. Nejvíce ceněné zdroje jsou ty, které podniku svým užíváním umožňují obojí.

Všechny výše uvedené analýzy mají společný charakter, čímž je hodnocení vnitřního prostředí podniku. Tím tak splňují požadavek pro možnost využití při realizaci a zpracování manažerského auditu, který je zaměřen na zhodnocení využívaného systému řízení.

**Obrázek 3** Balanced Scorecard

Zdroj: vlastní zpracování

### Použitá literatura

ANALOU, F. and KARAMI, A. 2003 Strategic management in small and medium enterprises. London: Thomson Learning, 2003. 305 s. ISBN 1-86152-962-7.

BARRY, J. W. and CHAU, V. S. 2010. Strategic Management: Principles and Practice. Hong Kong : Cengage Learning EMEA 2010. 325 s. ISBN 978-18-44809-93-6.

CASCARINO, R. 2015. Internal Auditing: An Integrated Approach. 3rd ed. Lansdowne : Juta & Company, 2015. 436 s. ISBN 978-14-85110-59-0.

DAVID F. R. 2011. Strategic Management: Concepts and Cases. 13th ed. New Jersey : Prentice Hall, 2011. 694 s. ISBN 978-01-36120-98-8.

DVOŘÁČEK, J. 2005 Audit podniku a jeho operací. Praha : C. H. Beck, 2005. 165 s. ISBN 80-7179-809-6.

HOOD, J. D. 2013 Competitive SME: Building Competitive Advantage through Marketing Excellence for Small to Medium Sized Enterprises London: Kogan Page 2013. 232 s. ISBN 978-0-7494-6850-7.

JOHNSON, G. – SCHOLLES, K. – WHITTINGTON, R. 2008. Exploring corporate strategy: text and cases. 8th ed. Harlow : Pearson/Prentice Hall, 2008. 622 s. ISBN 978-0-273-71192-6.

KAPLAN, R. S. and NORTON D. P. 2006. Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies. Boston : Harvard Business Review Press, 2006. 320 s. ISBN 978-15-913-9690-1.

KAPLAN, R. S. and NORTON D. P. 1996. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston : Harvard Business Review Press, 1996. 336 s. ISBN 978-08-758-4651-4.

KOTLER, P. T. and KELLER, K. L. 2016 Marketing Management. 15th ed. Boston : Pearson, 2016. 832 s. ISBN 978-01-33856-46-0.

KUMAR, R. and SHARMA, V. 2015. Auditing: Principles and Practice. 3rd ed. New Delhi : PHI Learning, 2015. 580 s. ISBN 978-81-203-5098-4.

LAW J. 2009 A dictionary of business and management. 5th ed. Oxford : Oxford University Press, 2009. 598 s. Oxford quick reference. ISBN 978-01-99234-89-9.

MOELLER, R. R. 2016. Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge. 8th ed. Hoboken : John Wiley, 2016. 832 s. ISBN 978-1-119-01698-4.

NIVEN, P. R. 2014 Balanced Scorecard Evolution: A Dynamic Approach to Strategy Execution. Hoboken : John Wiley, 2014. 368 s. ISBN 978-1-118-72631-0.

PANDE, S. H. and RAO, S. P. 2010. Principles and Practice of Management. Mumbai : Himalaya Publishing House, 2010. 192 s. ISBN 978-66-12812-28-6.

PETERS, T. and WATERMAN, R. H. 2015. In Search of Excellence: Lessons from America's Best-Run Companies. London : Profile Books, 2015. 400 s. ISBN 978-17-81253-40-3.

PRONOVOST, D. 2000. Internal Quality Auditing. Milwaukee : Quality Press, 2000. 140 s. ISBN 978-0-87389-476-0.

RAMASAMY T. 2013. Principles of Management. Mumbai : Himalaya Publishing House, 2013. 191 s. ISBN 978-81-84885-59-0.

ROBBINS, S. P. and COULTER, M. K. 2014. Management. 12th ed., Boston : Pearson, 2014. 720 s. ISBN 978-0-273-78702-0.

SCHARTMANN B. 2007. The Role of Internal Audit in Corporate Governance in Europe: Current Status, Necessary Improvements, Future Tasks. Berlin : Schmidt, Erich Verlag, 2007. 139 s. ISBN 978-35-03100-56-9.

SPENCER, P. K. H. 2010. The Internal Auditing Handbook. 3rd ed. Hoboken: John Wiley, 2010. 10898 s. ISBN 978-11-19201-71-7.

TRUNEČEK, J. 2004a Interní manažerský audit. Praha : Professional Publishing, 2004. 148 s. ISBN 80-86419-58-4.

TRUNEČEK, J. 2004b Management znalostí. Praha : C.H. Beck, 2004. 131 s. ISBN 80-7179-884-3.

WHEELEN, T. L. and HUNGER. D. J. 2012. Strategic management and business policy: concepts and cases. 13th ed. Upper Saddle River : Prentice Hall, 2012. 912 s. ISBN 978-0-13-215322-5.