Jak smysluplně využít otevřené účetnictví ve veřejném zadávání

Jan Vašek,
Swati Kushwaha,
Juan-José Salgado,
Jakub Nademlejnský,
Patrik Nátr,
Gabriel König,
Štěpán Černohouz

I přes svou transparentnost a snadnou kombinaci s většinou obvyklých nákupních pák patří metoda otevřeného účetnictví (OÚ) ve veřejném zadávání mezi ty méně využívané. Domníváme se, že je to škoda, především s ohledem na problematiku odpovědného veřejného zadávání a perspektivu nákladů životního cyklu výrobku.

V tomto článku nejdříve OÚ stručně představíme a vysvětlíme, proč se jedná o dvojsečnou zbraň. Následně klíčové principy OÚ v praxi aplikujeme na velkou veřejnou zakázku a ukážeme, jak OÚ přirozeně posiluje filozofii odpovědného veřejného zadávání. Nezůstaneme však pouze u nekritického obdivu, ale dáme slovo i kritickému hlasu, který poukáže na slabiny OÚ v oblasti nákupu stravovacích služeb a nabídneme alternativní způsob nákupu zaměřený na poměr kvalita/cena. Na závěr ukážeme, že slabiny OÚ jsou současně příležitostí, jak profesionalizovat veřejné zadávání bez toho, abychom museli radikálně měnit současné metody a postupy.

I. Otevřené účetnictví v nákupní praxi

Otevřené účetnictví *(Open book accounting)* můžeme definovat jako specifickou metodu manažerského účetnictví, která umožňuje transparentní sdílení finančních i nefinančních informací mezi firmami (Caglio, 2018). Odborná literatura věnuje OÚ poměrně velkou pozornost a považuje jej za velmi efektivní nákupní nástroj, který primárně slouží ke dvěma účelům: u transakčně pojatého nákupu vytváří tlak na snížení ceny, zatímco u partnerského přístupu je katalyzátorem spolupráce v oblasti postupného snižování nákladů (Agndal & Nilsson, 2010).

Z hlediska klasifikace nákupních pák (viz obrázek) patří OÚ mezi ty náročnější a vyžaduje poměrně velké úsilí z hlediska zavedení, monitoringu i realizace. V praxi to funguje tak, že partneři otevřou svou nákladovou strukturu, definují klíčové nákladové faktory a následně spolupracují na jejich optimalizaci ve smyslu snížení nákladů i optimálního řízení rizika. Logicky se tedy jedná o relační nákupní páku, která předpokládá vysokou úroveň důvěry, že protistrana informace nezneužije k vlastnímu prospěchu, případně je nesdělí třetí straně. Vzhledem k citlivosti sdílených dat řídí OÚ obvykle oddělení nákupu a mezioborový tým dostává pouze ty informace, které nezbytně potřebuje pro prioritizaci a realizaci jednotlivých iniciativ. Přestože se OÚ prosazuje především mezi přímými obchodními partnery, nic nebrání jeho rozšíření i na subdodavatele, především pokud se jedná o komplexní, kritické nebo volatilní nákupní kategorie.

Klasifikace metody otevřené účetnictví

Transakční			**Relační**
Jednoduchá			**Komplexní**
Primárně nákup			**Primárně mezioborový tým**
Zaměřeno na dodavatele	**Zaměřeno na styčné plochy**	**Zaměřeno interně**	**Zaměřeno na celý dodavatelský řetězec**

Z předchozí diskuse vyplývá, že OÚ lze bez nadsázky označit za dvojsečnou zbraň. Na jedné straně sice přispívá k rozvoji partnerské spolupráce, umožňuje vytváření efektivnějších interních i externích procesů, pomáhá snižovat náklady i správně řídit riziko, na druhou stranu se však dá snadno zneužít a nesprávná aplikace nadělá více škody než užitku. Následující tabulka přehledně shrnuje klíčové příležitosti i hrozby.

Otevřené účetnictví jako dvojsečná zbraň

Přínos	Když se to dělá dobře	Jak se to dá pokazit
Rozvoj partnerské spolupráce	Dlouhodobá spolupráce založená na vzájemné důvěře a férovém dělení přínosů. Efektivní monitoring běžných dodavatelů.	Oportunismus a silový přístup. Použít na nevhodné nákupní kategorie.
Efektivnější interní a externí procesy	Ochota zlepšovat sdílené procesy, efektivnější vytváření a využití zdrojů. Transparentní nastavení standardů a cílů.	Bez expertizy a zavedení vhodných nástrojů a procesů se nic hmatatelného nestane.
Snižování nákladů	Všechny přímé i nepřímé nákladové faktory jsou identifikovány a vyjádřeny v peněžních jednotkách.	Nástroj na snížení ceny ne-nákladů. Zůstává úzce zaměřeno na interní analýzy a nezohledňuje perspektivu dodavatelského řetězce.
Lepší řízení rizika	Snížení rizika prostřednictvím efektivní kontroly nákladů a alokace rizika v dodavatelském řetězci. Transparentní vyjednávání o změnách.	Zvýšit riziko celého dodavatelského řetězce zatajováním potřebných informací nebo nevhodnou alokací rizika.

Po tomto stručném uvedení do problematiky bychom chtěli ilustrovat využití OÚ v praxi na konkrétním příkladu nákupu stravovacích služeb ve velké veřejné instituci, přičemž zájemcům o hlubší vhled do problematiky OÚ doporučujeme systematický přehled odborné literatury od DhaifAllah a kol. (2016).

II. Využití OÚ při nákupu stravovacích služeb

Prostřednictvím případové studie popíšeme nákup stravovacích služeb založený na metodologii OÚ. Nejdříve stručně představíme zadavatele a definujeme role a kompetence partnerů, které jsou pro pochopení přínosu OÚ zásadní, následně detailně popíšeme výběrové řízení a případovou studii zakončíme popisem současného stavu.

Role a zodpovědnosti

Ve zkoumané organizaci (dále jen *zadavatel*) se denně stravuje přibližně 2 200 zaměstnanců a zhruba stejný počet externistů. V současnosti je formálním provozovatelem stravování zadavatel, který je také přihlášen k EET a inkasuje všechny tržby. Zadavatel hradí v plné výši nájem prostor i spotřebu energií. Poskytovatel stravovacích služeb (dále jen *dodavatel*) je naopak zodpovědný za řízení zaměstnanců, přičemž všechny náklady transparentně přeúčtovává v poměru 1:1. I přesto si zadavatel ponechal velké slovo při náboru, hodnocení a výši odměn zaměstnanců. Dodavatel zajišťuje i nákup surovin a přípravu jídel, protože díky úsporám z rozsahu a množstevním slevám dosahuje výrazně nižších nákupních cen než zadavatel. Nakoupené zboží je opět přefakturováno zadavateli v poměru 1:1.

Všechny nákupy surovin probíhají za ceny dohodnuté v průběhu výběrového řízení, pouze se jedenkrát ročně navyšují dle indexu spotřebitelských cen. Pokud dodavatel do nabídky přidává nová jídla, musí dle smlouvy zajistit suroviny nejvyšší kvality za co nejnižší cenu. Pokud však zadavatel s navrženou cenou nesouhlasí a doloží, že se nejedná o obvyklou tržní cenu, musí dodavatel nabídnout cenu nižší.

Přestože je tento systém zdánlivě komplikovaný a poměrně náročný na zasmluvnění i uvedení do života, v průběhu realizace zakázky tato absolutní transparentnost eliminuje prakticky všechny spory, resp. definuje, jak se případné spory efektivně řeší.

Výběrové řízení

Výběrové řízení na nákup stravovacích služeb bylo pro zadavatele jednou z největších zakázek za posledních 10 let. I proto si nákupní oddělení na předběžné tržní konzultace najalo zkušeného konzultanta z oboru gastronomie a stravování, který nejen asistoval při definici zadávacích podmínek, hodnocení nabídek a vytváření smlouvy, ale na základě svých zkušeností zadavateli doporučil nákup formou OÚ.

V praxi zadávací řízení proběhlo tak, že zadavatel nejdříve zpracoval obrovský seznam jídel a surovin, který nechal v rámci zakázky dodavatele nacenit za jejich reálné nákupní ceny. Dodavatelé tedy museli otevřít své účetnictví a ukázat své reálné nákupní ceny včetně množstevních slev a dodatečných bonusů nad rámec oficiálně fakturovaných cen. Nedílnou součástí zakázky byla také velmi přísná technická a hygienická kritéria (viz Příloha 1).

Současně si zadavatel vymínil, že dodavatel bude odměňován procentem z reálných tržeb, a to až do maximální výše 15 % dle následujícího klíče:

- 6 % tržeb obdrží dodavatel jako fixní odměnu za službu,
- 5 % je odměna za dodržování kvalitativních standardů,
- 4 % jsou vázána na spokojenost strávníků.

Způsob měření spokojenosti strávníků mohl navrhnout každý dodavatel, podléhal však schválení zadavatele.

Realizace zakázky

Současný systém vyžaduje stálou podporu dvou zaměstnanců zadavatele, kteří se starají o: (a) dodržování stravovacích a hygienických standardů, na které je vázána odměna dodavateli, (b) kontrolu podkladů pro přefakturaci surovin a osobních nákladů, (c) schvalování jídelních lístků, (d) komunikaci s odbory, (e) kontrolu rozpočtů a následnou úpravu prodejních cen jídel, (f) sdílení informací na intranetu, (g) všechny další operativní činnosti, jakož i neustálé zlepšování stravovacích služeb.

Strávníci přijali nového dodavatele velmi kladně. Je to logické, protože dodavatel je systémem odměňování motivován vařit chutná jídla, vymýšlí různé tematické týdny a grilování, vaří ze sezonních surovin, a díky okamžité zpětné vazbě ví, která jídla strávníkům chutnají, a ta zařazuje na jídelníček častěji. Strávníci mohou jídlo hodnotit hned po odevzdání tácu prostřednictvím své identifikační karty. Navíc jsou k hodnocení motivováni pravidelným slosováním o drobné ceny. Nespornou výhodou pro zadavatele je i vysoká predikovatelnost nákladů a možnost ovlivnit výběr jídel i cenotvorbu.

Na druhé straně, příprava zakázky byla mimořádně časově náročná. Zároveň zadavatel potřebuje dva zaměstnance na plný úvazek, kteří se starají o chod systému, což významně zvyšuje celkové fixní náklady. Třetí slabinou, kterou nikdo neočekával, jsou fixní ceny nakupovaných surovin, které lze navýšit pouze jednou ročně o index spotřebitelských cen. Bohužel, index v současnosti roste pomaleji než ceny surovin a způsobuje dodavateli poměrně citelné finanční ztráty.

III. Kompatibilita OÚ s odpovědným zadáváním

Od 1. 1. 2021 musejí všichni zadavatelé, bez ohledu na velikost, zohlednit již v zadávacích podmínkách principy společensky a environmentálně odpovědného veřejného zadávání. Abychom prozkoumali kompatibilitu OÚ s odpovědným zadáváním, požádali jsme o vyjádření přední expertku *Institutu odpovědného veřejného zadávání*. V průběhu rozhovoru se potvrdilo, že OÚ je díky svému důrazu na transparentní sdílení informací nejen kompatibilní s odpovědným zadáváním, ale dokonce vytváří synergický efekt.

Navíc, mnozí dodavatelé cateringu jsou na požadavky odpovědného zadávání zvyklí, považují je za součást své hodnotové nabídky, či dokonce firemní politiky. Bohužel, na překážky odpovědného nákupu narážíme především u zadavatelů. Zatímco na západ od našich hranic je podpora místních, čerstvých a bio potravin běžná, u nás si s ní zatím zadavatelé nevědí úplně rady. Stejně tak chybí zkušenosti, jak vyžadovat certifikaci ekologicky šetrné výroby, zaměstnávání znevýhodněných osob, zapojení sociálních podniků, jak poskytnout praxi studentům hotelových škol a učilišť. Především disciplína potom chybí u zavádění jednoduchých opatření, jako je náhrada balené vody kohoutkovou, eliminace jednorázového nádobí, nenásilná redukce nabídky cukrovinek a přeslazených nápojů, preference fair trade výrobků nebo zavedení vegetariánských jídel. Konečně, zásadní bariérou je i cenové hledisko, protože veřejní zadavatelé jsou zvyklí nakupovat za co nejnižší ceny, čemuž odpovídá i nabízená kvalita potravin. A situaci neulehčují ani maximální doplatky za jídlo ve školách.

IV. Kritický komentář experta

V zájmu objektivity jsme požádali o komentář k zavádění OÚ ve stravovacích službách experta ze soukromé sféry, který stravovací služby zažil z „obou stran barikády“, jednak jako nákupčí surovin pro poskytovatele stravovacích služeb, jednak na postu manažera zodpovědného za nákup stravovacích služeb pro velkou instituci.

Oportunismus dodavatele

Nákup stravovacích služeb formou OÚ zní určitě zajímavě a z pohledu zadavatele se zdá být vše jasné a transparentní. Vždyť dodavatel odkryje karty a ukáže své reálné náklady na suroviny, práci i marži! Bohužel, dodavatelé vymysleli celou řadu kliček, jak své reálné náklady významně zkreslit. K těm nejoblíbenějším a nejobtížněji dohledatelným patří tzv. Listing, neboli finanční odměna za zařazení sortimentu do nabídky (viz oddíl Obcházení OÚ v praxi), kdy subdodavatel dodavateli poskytuje širokou paletu finančních i nefinančních pobídek, z nichž mnohé vůbec neprocházejí účetnictvím, zejména:

- jednorázová finanční odměna za preferenci výrobků subdodavatele,
- zpětné vyplacení bonusu formou objednávky služeb,
- surovina zdarma při splnění množstevních podmínek,
- finanční podpora marketingu, marketingové předměty typu chladicí boxy s logem subdodavatele zdarma,
- výhodnější cena pro jinou zakázku.

V. Alternativní metoda nákupu

Vzhledem k systematickému oportunistickému chování dodavatelů doporučuje expert alternativní metodu nákupu založenou na poměru cena/výkon. V praxi můžeme tento přístup ilustrovat na příkladu nákupu stravovacích služeb ve velké energetické společnosti, která v podnikové restauraci s kavár-

Obcházení OÚ v praxi

(1) Cateringová společnost nakoupí maso od prověřeného řezníka za sjednanou cenu minus množstevní bonus. Tento údaj se také objeví v účetnictví. Současně však od dodavatele dostane bonus za to, že odebere nejen steaky, ale i klobásky pro jiného zákazníka. Navíc se k dodávce přihodí několik desítek kilo masa zdarma. Díky těmto „čachrům“ může dodavatel snížit své celkové náklady na surovinu o cca 10 %.

(2) Dalším příkladem jsou pochutiny, které se nezpracovávají, ale pouze přeprodávají. Zde dodavatel zákazníkovi předloží reálný náklad na láhev vody 10 kč s tím, že ji bude prodávat za 12. Na papíře tedy na jedné lahvi vydělá 2 Kč. Ve skutečnosti však má cateringová společnost dlouhodobou smlouvu s výrobcem nápojů, prostřednictvím které dostává mnoho nefinančních úlev, jako je marketingová podpora, předem vyplacená částka za podepsání dlouhodobé smlouvy, nebo zaplacená reklama. Po započtení všech těchto sum, které prakticky nelze přiřadit ke konkrétnímu nákupu, vychází skutečný náklad na láhev vody až o 50 % níže.

nou zaměstnancům nabízí snídaně, obědy, různé doplňkové produkty i catering.

S přihlédnutím k omezeným kapacitám se společnost rozhodla stravovací služby zajistit tou nejjednodušší metodou: na základě předchozích zkušeností vytvořil mezioborový tým podrobnou specifikaci a nákup oslovil celkem 13 poskytovatelů. Mezi hlavní podmínky tendru patřilo: zajištění snídaní, obědů a provozu kavárny, nabídka doplňkového sortimentu a příležitostného cateringu, sestavení šestitýdenního menu, v rámci kterého se jídla neopakují, reference a možnost jídlo ochutnat v již existujících provozech a jedno jídlo s maximální cenou 100 Kč, což odpovídá hodnotě zaměstnanecké stravenky.

Nabídku podalo pět srovnatelných firem, přičemž vítěz nabídl nejzajímavější a nejpestřejší výběr jídel díky kombinaci tradiční české kuchyně, vegetariánských pokrmů, minutek a těstovin. Společnost s dodavatelem uzavřela smlouvu na 3 roky s výpovědní lhůtou 3 měsíce, která jasně definuje všechny aspekty spolupráce. Zákazník nese náklady na vybavení restaurace, opravy a údržbu majetku, energie, vodu a pojištění. Současně může ovlivnit personální obsazení a kdykoli vyměnit šéfkuchaře či vedoucího provozu. Dodavatel zase hradí všechny mzdové a osobní náklady, suroviny, pracovní oděvy, úklid, odpad a další.

Zákazníka nezajímá, kolik stojí suroviny nebo kolik dodavatel vydělá, pokud splní všechny smluvní požadavky. Řízení smlouvy a řešení operativních problémů je v kompetenci oddělení údržby a nákup se zapojuje pouze při závažných problémech nebo flagrantním porušení smlouvy. Tento *laissez-faire* přístup vyhovuje oběma stranám, protože je jednoduchý na administrativu, nenutí dodavatele sdílet citlivá komerční data, a dokonce dodavateli umožňuje vařit i pro třetí strany.

Zaměstnanci pravidelně hodnotí kvalitu jídla, čistotu a ochotu personálu. V případě spokojenosti nehradí dodavatel nájemné. Pokud by však pravidelné hodnocení zaměstnanců dopadlo špatně, musí dodavatel zaplatit zadavateli nájemné ve výši 300 000 Kč ročně, přičemž při jednoznačně negativním hodnocení může zákazník smlouvu bez sankcí okamžitě vypovědět. V rámci běžné kontroly zákazník namátkově monitoruje ceny vstupních surovin formou neformální diskuse s alternativními dodavateli. Poslední průzkum potvrdil, že ceny surovin i jídel odpovídají trhu a není potřeba přijímat nápravná opatření.

Podle nákupčí je jedinou slabinou současného systému nedostatečná kontrola hygieny a pracovních podmínek zaměstnanců dodavatele, což je způsobeno nedostatkem volných kapacit. Do budoucna také nákupčí uvažuje o rozšíření specifikace o gramáž jednotlivých pokrmů, požadovanou kvalitu surovin i společenskou odpovědnost ve smyslu nakládání s odpady či férového zacházení s pracovníky. V žádném případě však nákupčí nechce měnit základní filozofii výběru dodavatele založenou na principu optimální cena/výkon.

VI. Analýza a diskuse

V této části se budeme věnovat třem potenciálním slabinám OÚ při nákupu stravovacích služeb: administrativní náročnosti procesu, oportunismu dodavatele a obtížné adaptaci na měnící se podmínky.

Administrativní náročnost procesu

Pokud srovnáme OÚ s „tradiční" metodou nákupu, zabere řádově více času a vyžaduje nezanedbatelné lidské zdroje. Pečlivější analýza však ukazuje, že realita je zcela odlišná. 1) Díky průkopníkovi máme k dispozici zadávací podmínky, seznam surovin, návrh smlouvy, možnost vyměnit si zkušenosti. Ve srovnání s alternativní metodou nákupu tedy nevyžaduje žádné výrazné dodatečné úsilí. 2) Vzhledem k velikosti zkoumané organizace dává smysl zaměstnat pracovníky odpovědné za řízení a monitoring stravování interně. Nic však nebrání menším institucím, aby tyto činnosti přesunuly na dodavatele a pouze je periodicky kontrolovaly, případně aby je outsourcovaly na třetí stranu, podobně jako se to děje u stavebního dozoru. 3) Příklad alternativní nákupní metody, kde chybí kontrolní mechanismy, by měl být varováním pro všechny instituce. Problém nezmizí tím, že jej budeme ignorovat. 4) OÚ nám umožňuje transparentně zavést, monitorovat a případně vynutit principy odpovědného zadávání. U tradiční metody nákupu naopak hrozí, že opatření zůstanou pouze na papíře, protože zcela chybí efektivní kontrolní mechanismy.

Oportunismus dodavatele

Daleko závažnějším argumentem proti OÚ je nebezpečí oportunistického chování dodavatele, tedy situace, kdy dodavatel poruší smlouvu, kdykoli k tomu dostane příležitost. I toto tvrzení však musíme odmítnout, protože k podvádění dochází pouze proto, že veřejní zadavatelé neznají reálné ceny na trhu, a to v kategorii, za kterou veřejný sektor ročně vydá miliardy korun. OÚ tedy pouze upozorňuje na současný neuspokojivý stav a doslova vyzývá k programu soustavného zlepšování třeba tím, že zadavatelé (1) převezmou zodpovědnost za nákup některých standardních surovin, (2) začnou sdílet informace o cenách a nabídce na dodavatelském trhu v reálném čase, (3) identifikují a eliminují oportunistické dodavatele, (4) začnou sdílet příklady dobré praxe a (5) napřou úsilí tam, kde skutečně utíkají peníze.

Adaptace na měnící se podmínky

Poslední velkou slabinou OÚ je nevhodná adaptace na měnící se podmínky. Tím, jak se neustále rozevírají nůžky mezi indexem a reálnými cenami surovin, můžeme očekávat tři neblahé scénáře: 1) dodavatel vypoví smlouvu (pravidlo: *smlouva nedává ekonomický smysl*), 2) dodavatel má tak velkou marži, že ho zvýšení cen nemůže ohrozit (pravidlo: *nakupujeme příliš draze*), 3) dodavatel začne podvádět, aby ztráty kompenzoval (pravidlo: *zoufalí lidé dělají zoufalé věci*).

Avšak i zde musíme konstatovat, že neelastičnost není způsobena OÚ, ale špatně koncipovanou smlouvou, která vůbec nezohledňuje volatilitu zemědělských produktů. Naopak důsledná aplikace OÚ by problém zcela eliminovala, protože každý pohyb ceny surovin by se okamžitě přenesl do ceny jídel. Na první pohled to teď možná vypadá, že automatický eskalátor by byl pro zákazníka vrcholně nevýhodný. Ovšem musíme si uvědomit, že cenový pohyb může být směrem nahoru i dolů, takže v případě sezonních produktů pro zadavatele obvykle představuje výraznou slevu oproti rigidnímu katalogu. Vhodnou úpravou jídelního lístku lze potom zcela eliminovat předražené suroviny a zvýšit hodnotu pro koncového zákazníka bez negativního vlivu na rozpočet zadavatele nebo marži dodavatele.

Fluktuace versus volatilita versus růst cen zemědělských surovin

V nákupu zemědělských surovin rozlišujeme mezi cenovou fluktuací, volatilitou a růstem. Cena mnoha zemědělských komodit je sezonní, to znamená, že v čase pravidelně a předvídatelně fluktuuje. Např. melouny stojí v zimě i 20x více než v létě. Termínem cenová volatilita zase označujeme náhlou a neočekávanou změnu ceny, která je způsobená nepředvídatelnými vlivy, jako jsou cla, uzavření hranic, nadúroda nebo spekulace. Rajčata tak mohou jeden den stát deset korun a za týden čtyřicet. Konečně, růst cen znamená zvýšení cenové hladiny, které může být vysoko nad úroveň inflace.

Katalog cen surovin by měl obsahovat mechanismy pro efektivní řízení všech tří případů: 1) uvádět typickou sezonní a mimosezonní cenu a zohlednit ji při dlouhodobém plánování menu, 2) operativně reagovat na volatilitu a přizpůsobit jí krátkodobé plánování menu, spravedlivě si rozdělit úsporu/vícenáklady, 3) obsahovat cenový eskalátor, který zohlední disproporční růst/snížení cen některých zemědělských surovin nad rámec běžného indexu spotřebitelských cen.

Závěr

Transparentnost je nepřítelem všech, kdo podvádějí nebo využívají svou informační převahu. V tomto článku jsme se pokusili ukázat, že OÚ je užitečná nákupní metoda pro identifikaci nákladových faktorů a jejich následné řízení. Je to také skvělá příležitost ke sdílení know-how v rámci veřejného zadávání a nastartovat dynamiku soustavného zlepšování. OÚ lze skvěle zkombinovat s náklady životního cyklu, metodikou Design to Cost, Best Value nebo inovační partnerství a je ideálním nástrojem, jak urychlit zavádění odpovědného veřejného zadávání.

K využití plného potenciálu OÚ musíme mít důvěru, že protistrana poskytuje pravdivé informace a naše data nezneužije. Nesmíme však být naivní! Pro řízení komplexních obchodních případů vždy potřebujeme efektivní kontrolní mechanismy, které případný oportunismus protistrany včas odhalí a tvrdě proti němu zasáhnou. ■

Reference

Agndal, H., Nilsson, U. (2010). Different open book accounting practices for different purchasing strategies. *Management Accounting Research*, 21 (3), 147–166.

Caglio, A. (2018). To disclose or not to disclose? An investigation of the antecedents and effects of open book accounting. *European Accounting Review*, 27 (2), 263–287.

DhaifAllah, B., Auzair, S. M., Maelah, R., Ismail, M. D. (2016). Inter-organizational cost management and open book accounting: a review. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 9 (1), 67–96.

Nákladová kritéria:

- nákladová cena surovin (300 položek): 60 %,
- cena spotřebního materiálu (70 položek) – BIO plasty, inventář: 15 %,
- cena doplňkového zboží (50 položek) – cukrovinky, RACIO, nápoje, mléčné výrobky: 25 %.

Technická kritéria:

- Požadavky na relevantní reference v oblasti:
  a) závodního stravování,
  b) cateringu.
- Požadavky na realizační tým:
  a) 1x vedoucí úseku stravování a služeb s praxí min. 5 let,
  b) 1x zástupce vedoucího úseku stravování a služeb s praxí min. 2 roky,
  c) 1x šéfkuchař s praxí min. 10 let,
  d) 1x zástupce šéfkuchaře s praxí min. 5 let,
  e) 1x vedoucí směny/úseku s praxí min. 3 roky,
  f) 1x provozní účetní s praxí min. 3 roky.
- Transparentnost dodavatelského řetězce:
  dodavatel používá a může certifikátem doložit postupy pro řízení dodavatelského řetězce:
  - systém plynulého zásobování, nebo
  - řízení zásob dodavatelem, nebo
  - efektivní reakce na požadavky zákazníka, nebo
  - jednotné plánování na základě společné predikce budoucího vývoje, nebo
  - standardy IFS, nebo BRC nebo ISO 22 000.
- Předložení mikrobiologického rozboru:
  dodavatel předloží laboratorní protokol (max. 6 měsíců starý) bezpečnosti produktu a úrovně SVP (HACCP), z nichž bude patrné splnění níže vymezené úrovně.