

UNIVERZITA PARDUBICE  
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2014

Kristýna Králová

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Ústav matematiky a kvantitativních metod

Metodika vnitropodnikového účetnictví  
Kristýna Králová

Bakalářská práce  
2014

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2013/2014

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Kristýna Králová**  
Osobní číslo: **E10834**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management ochrany podniku a společnosti**  
Název tématu: **Metodika vnitropodnikového účetnictví**  
Zadávací katedra: **Ústav matematiky a kvantitativních metod**

### Zásady pro vypracování:

Cílem práce bude analýza systému vnitropodnikového účetnictví ve vybrané organizaci a rozbor rozdílů mezi teoretickým pojetím a realitou.

#### Zásady:

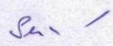
- Rešerše odborné literatury vztahující se k zadanému tématu.
- Analýza vnitropodnikového účetnictví ve vybraném podniku.
- Rozbor rozdílů mezi realitou a obecným pojetím vnitropodnikového účetnictví.
- Návrh případných změn.

Rozsah grafických prací: —  
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická  
Seznam odborné literatury:

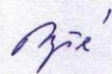
**KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261.217-8.**

**PETRÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.**

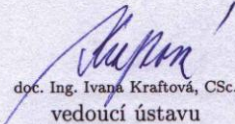
**VYSUŠIL, J. Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu. Praha: Profess Consulting, 2004. ISBN 80-7259-012-X.**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Seinerová**   
Ústav matematiky a kvantitativních metod

Datum zadání bakalářské práce: **30. září 2013**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2014**

  
doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.  
děkanka

L.S.

  
doc. Ing. Ivana Kraftová, CSc.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 3. října 2013

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mě požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30. 4. 2014

Kristýna Králová

## **PODĚKOVÁNÍ**

Ráda bych tímto poděkovala mé vedoucí práce Ing. Kateřině Seinerové za její poskytnuté rady a odbornou pomoc. Dále bych také ráda poděkovala paní Dagmar Ševčíkové a Ing. Luděkovi Francovi, za jejich ochotu, spolupráci a cenné informace, které mi poskytlí k potřebnému srovnání teorie s praxí.

## **ANOTACE**

*Práce obsahuje rozbor metodiky vnitropodnikového účetnictví a to jak po stránce teoretické, tak po stránce praktické v rámci analýzy této problematiky ve vybraném podniku. Dále je práce věnována rozboru zjištěných rozdílů mezi realitou a obecným pojetím. V závěru práce budou navrženy případné změny.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*vnitropodnikové účetnictví, hospodářská střediska, rozpočetnictví, kalkulace, vnitropodniková cena, metoda ABC*

## **TITLLE**

Methodology of Management Accounting

## **ANNOTATION**

*The work includes analysis of methodology of management accounting, with a theoretical and practical approach to analyse the issues in the chosen company. The work is also devoted to the breakdown of differences discovered between reality and general perception. Possible solutions to these issues will be proposed in the conclusion.*

## **KEYWORDS**

*management accounting, economic centers, budgetary, calculation, transfer price, methody ABC*

# OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>12</b>
<b>1 ZÁKLADNÍ POJMY</b> .....	<b>14</b>
1.1 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ VERSUS FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A CONTROLLING .....	14
1.1.1 Úkoly vnitropodnikového účetnictví .....	15
1.2 ZPŮSOBY VEDENÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ .....	15
1.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví .....	15
1.2.2 Vedení vnitropodnikového účetnictví .....	16
1.2.3 Forma vnitropodnikového účetnictví.....	16
1.3 HOSPODÁŘSKÁ STŘEDISKA .....	16
1.3.1 Druhy hospodářských středisek.....	17
<b>2 ROZPOČTY</b> .....	<b>18</b>
2.1 PLÁNY VERSUS ROZPOČTY .....	18
2.2 DRUHY ROZPOČTŮ.....	18
2.3 DRUHY NÁKLADŮ.....	18
2.3.1 Přímé jednicové náklady .....	19
2.3.2 Nepřímé režijní náklady .....	19
2.3.3 Prvotní náklady a druhotné vnitropodnikové náklady.....	20
2.4 VÝNOSY.....	20
<b>3 KALKULACE</b> .....	<b>21</b>
3.1 KALKULAČNÍ JEDNICE.....	21
3.2 ALOKACE NÁKLADŮ.....	21
3.2.1 Metoda ABC.....	22
3.3 DRUHY KALKULACÍ.....	24
3.4 KALKULAČNÍ VZOREC .....	25
3.5 STANOVENÍ NÁKLADŮ U KALKULACÍ PŘEDBĚŽNÝCH .....	26
3.5.1 Kalkulace dělením a dělením dle poměrových čísel .....	27
3.5.2 Kalkulace přírážková.....	27
3.5.3 Vnitropodnikové ceny .....	29
3.6 VZTAHY MEZI KALKULACÍ, ROZPOČTY A VNITROPODNIKOVÝM ÚČETNICTVÍM .....	29
3.7 STANOVENÍ NÁKLADŮ U KALKULACÍ VÝSLEDNÝCH.....	30
3.7.1 Provedené a odvedené výkony .....	30
3.7.2 Podoba výsledných kalkulací .....	30
<b>4 VÝVOJOVÉ TENDENCE A NOVODOBÉ MODIFIKACE</b> .....	<b>32</b>
<b>5 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÝCH PODNICÍCH</b> .....	<b>35</b>
<b>6 DOPRAVNÍ PODNIK MĚSTA PARDUBIC, A. S.</b> .....	<b>36</b>
6.1 CHARAKTERISTIKA.....	36
6.1.1 Historie .....	36
6.1.2 Současnost .....	36
6.1.3 Organizační struktura .....	37
6.2 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	38
6.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví.....	39
6.2.2 Forma a vedení vnitropodnikového účetnictví .....	39
6.2.3 Vedení účtů.....	40
6.2.4 Hospodářská střediska .....	40
6.3 PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY .....	41
6.3.1 Postup při zpracování ročního finančního plánu .....	41
6.3.2 Změny finančního plánu.....	42
6.4 KALKULACE .....	43



6.4.1	Kalkulační vzorec.....	43
6.4.2	Ceny.....	44
6.4.3	Náklady společnosti.....	44
6.4.4	Plánované změny.....	44
6.5	PODNIKOVÁ STATISTIKA .....	45
6.6	REPORTY .....	45
6.7	VYUŽITÍ NOVODOBÝCH MODIFIKACÍ.....	45
6.8	SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ .....	46
<b>7</b>	<b>SYNTHESIA, A. S.....</b>	<b>47</b>
7.1	CHARAKTERISTIKA.....	47
7.1.1	Historie .....	47
7.1.2	Současnost .....	47
7.1.3	Produkty .....	47
7.1.4	Organizační struktura .....	48
7.2	VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ .....	48
7.2.1	Organizace vnitropodnikového účetnictví.....	48
7.2.2	Forma a vedení vnitropodnikového účetnictví .....	49
7.2.3	Vedení účtů.....	49
7.2.4	Hospodářská střediska .....	50
7.3	PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTY .....	51
7.4	KALKULACE .....	51
7.4.1	Kalkulační vzorec.....	51
7.4.2	Vnitropodnikové ceny .....	54
7.4.3	Náklady společnosti.....	54
7.5	PLÁNOVANÉ ZMĚNY .....	54
7.6	PODNIKOVÁ STATISTIKA .....	55
7.7	REPORTY .....	55
7.8	VYUŽITÍ NOVODOBÝCH MODIFIKACÍ.....	55
7.9	SHRNUTÍ A DOPORUČENÍ .....	56
<b>8</b>	<b>SROVNÁNÍ PODNIKŮ .....</b>	<b>57</b>
	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>58</b>
	<b>POUŽITÁ LITERATURA .....</b>	<b>59</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH.....</b>	<b>61</b>

## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Struktura celkových nákladů do roku 1970, v 70. letech a na počátku 21. století .....	22
Obrázek 2: Členění kalkulací.....	24
Obrázek 3: Vývoj hospodářského výsledku DpmP, a. s.....	37
Obrázek 4: Schéma organizační struktury.....	38
Tabulka 1: Srovnání podniku v několika oblastech vnitropodnikového účetnictví.....	57

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

DpmP	Dopravní podnik města Pardubic
MHD	Městská hromadná doprava
JIT	Just in time
USA	Spojené státy americké
TQM	Total quality management
ERP	Enterprise resource planning
BI	Business intelligence
FMÚ	Finanční a manažerské účetnictví
Kč	Koruna česká
ABCM	Activity-Based Cost Management
ABB	Activity-Based Budgeting
ABC	Activity-Based Costing
KPI	Klíčové ukazatele výkonnosti
BOČV	Biologické čistírny odpadních vod
REACH	Registrace, evaluace a autorizace chemických látek
THN	Technickohospodářské normy
ČR	Česká republika
BU	Business Unit

## ÚVOD

V současnosti je dnešní podnikatel ovlivňován neustálými změnami, jako je rozvoj informačních technologií, technický rozvoj či odbourávání bariér pro pohyb kapitálu, je pod tlakem konkurence a v neustálém boji o pozici na trhu. Právě postavení na trhu a vztahy se zákazníky jsou nesmírně důležité, sledování hodnotových výsledků jako takových už není dostačující. Je potřeba zaměřit se na maximální využití kvalifikace zaměstnanců a na vysokou kvalitu jejich výkonů. Nebudeme-li tedy hodnoty pouze sledovat, ale aktivně pracovat na všech ovlivnitelných faktorech, výsledky se projeví, zejména na zisku a celkově i na tržní hodnotě firmy. S těmito změnami se zvyšují i požadavky na systém řízení jako celek a informační systém. Vznikají nové podmínky pro využití manažerského účetnictví, jehož součástí je účetnictví vnitropodnikové. Jeho role zaznamenávání skutečností, vyhodnocování a analýza, jež slouží k určování úkolů a rozhodování, stále zůstává, ale začíná se více orientovat na strategické řízení, dlouhodobé ovlivňování nákladů, výnosů a dalších významných faktorů. Díky již zmíněnému rozvoji, který z velké části ulehčil technické a zpracovatelské stránce, manažerské účetnictví dostalo spíše úlohu co nejlepší vypovídací schopnosti informací a požadavky, související se změnou a stylem řízení, co nejlépe naplnit. Můžeme se setkat s různými modifikacemi, vylepšením nástrojů a metod. Například řízení nákladů metodou ABC nebo rozpočty, analýzy odchylek a kalkulace, vycházející z lean managementu, benchmarkingu, just in time, total quality managementu či reengineeringu tak, aby zapadaly do moderního strategického managementu. [20]

Cílem této práce je analyzovat metodiku vnitropodnikového účetnictví, která není mnoha lidem tak blízká a známá jako účetnictví běžné - finanční. Jejím záměrem je co největší srovnání všeobecně prezentované teorie s praxí ve vybraných podnicích, a to pro co nejlepší pochopení tohoto systému a odhalení skutečných rozdílů. Práce nejprve vymezuje teoretické pojmy, principy a vztahy s ostatními částmi manažerského účetnictví na základě odborné literatury. V části analytické budou zpracovány konkrétní údaje z vybraného podniku poskytujícího služby a podniku výrobního. Pro tuto část práce budou čerpány informace na základě interních zdrojů podniků, dokumentů, cíleným dotazníkem a vedenými rozhovory. Smyslem této práce je také její funkce coby zdroje užitečných informací k zamyšlení se nad výhodností této metodiky, nad jejími klady a zápory a nad případnými změnami a vylepšením v již zaběhlém systému, získat určitý náhled na aktuální přístup a vývoj v oblasti vnitropodnikového účetnictví a jak podniky reagují na současnou situaci. Práce se bude věnovat tomu, zda je využíváno novodobých modifikací a přístupů, čeho se podniky obávají

a co jim brání vyzkoušet některý z přístupů či naopak, s čím mají zkušenost. Konečným výstupem budou rozdíly vyplívající z tvrzení teoretického a skutečnosti v praxi a doporučení konkrétním podnikům na základě získaných informací a analýzy.

# 1 ZÁKLADNÍ POJMY

U vnitropodnikového účetnictví je potřeba důkladně si ujasnit všechny pojmy. Některé dokonce mohou na první dojem vypadat podobně, ale přesto se velmi liší. Důležité je pochopit jejich princip, rozdíly a návaznosti.

## 1.1 Vnitropodnikové účetnictví versus finanční účetnictví a controlling

**Finanční účetnictví** znamená, že účetní jednotka eviduje své účetní případy jako záležitost celku. Slouží daňovým orgánům, akcionářům či věřitelům, kteří se většinou nestarají o to, proč jsou výsledky takové, jaké jsou, ale tyto informace potřebují a požadují. Jsou totiž spjaty s jeho budoucím prospěchem či riziky. Pokud chce podnik sledovat hospodaření uvnitř podniku, provádí to podle jednotlivých výkonů v jednotlivých vnitropodnikových útvarech. Teprve potom mluvíme o vnitropodnikovém účetnictví. [11] [21] [8]

**Vnitropodnikové účetnictví** je částí manažerského účetnictví a díky informacím, které podává a analýze výsledků slouží managementu podniku pro jeho rozhodování a k správnému řízení. Funguje to tak, že se zjistí, jaký podíl mají jednotlivé útvary, výkony a činnosti na úspěšnosti podniku jako celku. [11] [21]

**Controlling** slouží potřebám ekonomicko-manažerského řízení a představuje ucelený informační systém. Je nástrojem pro rozhodování a metodou vnitropodnikového řízení. Sleduje hospodaření vnitropodnikových útvarů. Jedná se o způsob řízení podnikatelského procesu s využitím účetního systému, který zohledňuje požadavky na řízení. Snahou controllingu je zvýšení konkurenceschopnosti a efektivnosti. Je potřeba osoby, která bude informovat o skutečném i žádoucím průběhu, a tou je controller. [2] [3]

Jeho úkolem je koordinovat plánování, kontrolovat a zajistit informační datovou základnu. Ve srovnání controllingu s manažerským účetnictvím je velký rozdíl v tom, že controlling jako metoda či systém řízení integruje všechny funkce systému řízení. Manažerské účetnictví plní spíše funkci informačního nástroje řízení. Má-li být provedeno nějaké srovnání, lze porovnat pouze manažerské účetnictví s informačními nástroji controllingu. Další rozdíl, na který můžeme narazit, je odlišnost informací. Manažerské účetnictví se zajímá o hodnotové charakteristiky, kdežto controlling využívá více informace nepeněžní povahy. [8]

### 1.1.1 Úkoly vnitropodnikového účetnictví

Hlavními úkoly vnitropodnikového účetnictví je poskytovat:

- Údaje finančnímu účetnictví – zejména při oceňování zásob a výkonů vlastní činnosti
- Evidenci o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku hospodářských středisek
- Údaje o výši nákladů na jednotlivé výkony
- Účinnou kontrolu vzniku nákladů – průběžnou i následnou [21]

## 1.2 Způsoby vedení vnitropodnikového účetnictví

Náplň vnitropodnikového účetnictví je oproti finančnímu účetnictví, které je upraveno legislativou, v plné pravomoci účetní jednotky. Jeho organizaci i formu si stanovuje ve své vnitropodnikové účetní směrnici. Podnik si volí nejen způsob vedení, zaměření, ale stanovuje si i účty a jejich označení. [11] [21]

### 1.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví

Existují tři formy organizace vnitropodnikového účetnictví:

**Analytických účty k finančnímu účetnictví** - zde jsou využívány účty účtové třídy 0 až 7 a jsou vedeny analytické účty k nákladům účtové třídy 5 a výnosům účtové třídy 6. Navíc jsou zařazeny účty 599 – Vnitropodnikové náklady a 699 – Vnitropodnikové výnosy pro zaznamenání dodávek výkonů mezi jednotlivými středisky. Účtová třída 8 a 9 se nepoužívá. Tato forma vedení vnitropodnikového účetnictví je označována jako **jednookruhové** účetnictví, jelikož je účetnictví finanční i vnitropodnikové vedeno v jednom okruhu. Tato forma je nejvíce využívána v menších podnicích. [11] [21]

**Samostatný účetní okruh s použitím účtových tříd 8 a 9** - tato forma tvoří oproti analytickým účtům k finančnímu účetnictví v jednom okruhu okruhy dva a je označována jako účetnictví **dvouokruhové**. Finanční účetnictví je vedeno v účtových třídách 0-7 a účetnictví vnitropodnikové v účtových třídách 8 a 9. Jejich obsah, názvy účtových skupin i délku účetního období si určí účetní jednotka sama. Tato forma je vhodnější a více využívána většími podniky. [11] [21]

**Kombinovaná forma** - je-li to pro podnik výhodnější, využívá obou forem organizace. Využívá analytických účtů, ale i dvouokruhového účetnictví pro podrobnější členění nákladů a výnosů. [19]

## 1.2.2 Vedení vnitropodnikového účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je vždy zaměřeno na náklady, výnosy a jejich sledování. Podle toho, dle čeho jsou sledovány, rozlišujeme tyto dva typy:

**Odpovědnostní účetnictví** - u tohoto typu vedení jsou sledována podniková střediska a jejich hospodaření. Náklady a výnosy jsou pozorovány podle odpovědnosti. Základem jsou přesně definované pravomoci. Výsledkem je organizační struktura podniku a hodnotící kritéria odpovědných pracovníků.

**Výkonové účetnictví** - u výkonového účetnictví nejsou náklady a výnosy sledovány dle odpovědnosti, ale jsou sledovány podle vztahu k výkonům v podniku. Jedná se o výrobky, poskytované služby či prováděné práce. Díky výkonovému účetnictví na tyto prováděné výkony zjistíme náklady skutečné. Výkonové účetnictví je ovlivněno celou řadou faktorů, například zda se jedná o výrobu hromadnou, sériovou či kusovou, zda jsou během výroby suroviny přeměňovány ve výkony či vznikají spojením součástí, zda je výroba členitá, sdružená, či jak je dlouhý podnikatelský cyklus. [19]

## 1.2.3 Forma vnitropodnikového účetnictví

U obou typů vedení, tedy jednookruhového či dvouokruhového, si lze ještě zvolit formu:

**Decentralizovanou** - účetnictví je vedeno v každém středisku a vnitřní zúčtování probíhá pomocí účtu Střediskové převody.

**Centralizovanou** - u této formy je účetnictví zajištěno v jedné účtárně. [11] [21]

Další z existujících možností je využití **outsourcingu**. Tedy předat účetní podklady externímu zpracovateli. Tato možnost je výhodná, sníží-li náklady a podnik se zároveň může díky tomuto kroku více soustředit na hlavní činnosti v podniku. [19]

## 1.3 Hospodářská střediska

*„Hospodářské středisko je relativně samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, který sleduje své náklady, výnosy a zjišťuje výsledek hospodaření.“ [21]*

Na základě těchto sledování následuje hodnocení jednotlivých výrobků, služeb a prací a jsou prováděna cenová rozhodnutí. Pozoruje se jejich hospodárnost a efektivnost. [21]

Vstupy a výstupy, tedy střediskové náklady a výnosy jsou evidovány v peněžních jednotkách a rozpočtovány na určité období. Délka časového rozmezí je od jednoho měsíce až



po jeden rok. Stejně tak i předem stanovené úkoly jsou v peněžních jednotkách, ale například u výrobních středisek mohou být i v jednotkách hmotných. [18]

### **1.3.1 Druhy hospodářských středisek**

Zastoupení konkrétního druhu hospodářského střediska v podniku je velmi individuální a záleží na charakteru a potřebách tohoto podniku.

Každé hospodářské středisko má svůj název a organizační číslo. Největší rozdíl v zastoupení různých druhů hospodářských středisek lze sledovat na podnicích nevýrobních versus podniky výrobní, kde jsou nejtypičtější střediska:

#### **Výrobní:**

- Střediska hlavní výroby,
- Střediska pomocné výroby a vedlejších činností - zásobovací, správní pro administrativní záležitosti a odbytové.

#### **Další střediska:**

- nevýrobní,
- zúčtovací – realizační, naturální. [18]

Do střediska nevýrobního se řadí například středisko sportovní či zdravotní. Příkladem středisek zúčtovacích jsou střediska realizační a naturální. Rozdíl je v tom, že středisko naturální je pouze fiktivní útvar. Je zřizován pro případ mimořádných nákladů a výnosů či nákladů, které jsou pro všechny střediska společné. Mezi tyto společné náklady řadíme uhrazené úroky z úvěrů, odstraňování živelné pohromy a podobné záležitosti. Oproti tomu středisko realizační funguje tak, že se zřídí místo jednoho odbytového střediska vlastní realizační středisko sledující náklady a výnosy střediska odbytu a realizační středisko sledující náklady a výnosy realizace celého podniku. [11] [18]

## 2 ROZPOČTY

Další součástí manažerského účetnictví, zaměřenou na budoucnost, jsou rozpočty. Jejich úkolem je za střediska i celý podnik určit úkoly v peněžním vyjádření, tedy výnosy a náklady za všechny výkony. Z rozpočtu celopodnikového se vytváří rozpočty pro vnitropodniková střediska. Podnik si sám určí svůj systém rozpočtů tak, aby mu co nejlépe vyhovoval po stránce informační a nákladové. Jsou také důležitým zdrojem informací pro vytvoření předběžných kalkulací. Díky rozpočtům lze provádět běžnou kontrolu hospodářských středisek na základě porovnání údajů rozpočetnictví se skutečností, tedy s vnitropodnikovým účetnictvím. Pokud je zjištěn rozdíl mezi skutečným objemem výkonů a objemem rozpočtovaným, rozpočet je potřeba přepočítat. Přepočítává se v položkách přímých nákladů a nákladů ostatních, u kterých byly stanoveny technickohospodářské normy, a to podle skutečného objemu produkce. Tyto rozdíly se dále podrobují důkladnému rozboru dle příčin vzniku. [11] [1]

### 2.1 Plány versus rozpočty

Plánování vychází z plánu odbytu na základě marketingového řízení podniku. Vychází se tedy s maximálním ohledem na potřeby zákazníka a od tohoto plánu odbytu se dále odvíjí plán výroby, plán zásobování a práce. Plán výroby a plán práce obsahuje jak přímé náklady, tak nepřímé. Vzniká souhrnný plán, plán nákladů, který zahrnuje plán přímých nákladů i rozpočet nákladů nepřímých. [24]

### 2.2 Druhy rozpočtů

Rozpočty jsou výstupem rozpočetnictví a rozlišují se podle:

- Obsahu – rozpočty nákladů, rozpočty výnosů
- Organizačního stupně – základní (na středisko), souhrnné (základní rozpočty)
- Období – rozpočty krátkodobé, roční, dlouhodobé [11]

### 2.3 Druhy nákladů

V manažerském účetnictví se charakterizují náklady jako hodnotové vyjádření vynaložení ekonomických zdrojů, které je účelné a související s ekonomickou činností, je racionální, přiměřené a dochází k jeho zhodnocení. Ve finančním účetnictví se můžeme setkat s náklady pouze jako s úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků. [8]

Pro využití nákladů v rozpočtech je potřeba jejich rozčlenění na náklady:

- přímé jednicové,
- nepřímé jednicové,
- prvotní,
- druhotné vnitropodnikové. [11]

### **2.3.1 Přímé jednicové náklady**

Jak už název napovídá, jedná se o náklady, které se dají přímo přiřadit jedné jednotce výkonu. Patří sem přímý materiál, který tvoří podstatu výrobku, přímé mzdy a ostatní přímé náklady jako technologické palivo, spotřeba technologické energie, sociální a zdravotní pojištění či přímé mzdy. Díky své přiřaditelnosti k objemu výkonů je rozpočtují snadněji než náklady nepřímé. Tyto náklady lze určit na kalkulační jednici, například jaké množství surovin je potřeba na jeden produkt. Jsou dány technickohospodářskými normami. [11] [18]

Mezi technickohospodářské normy, ze kterých se při sestavování rozpočtu přímých nákladů vychází, patří hlavně normy spotřeby materiálů, tedy přímý materiál. Dále se vychází ze zamýšleného objemu výroby. [21]

### **2.3.2 Nepřímé režijní náklady**

Na zajištění provozu, procesu výroby a mnoho dalších činností v podniku, nezbytných pro jeho správný chod, jsou vynakládány společné náklady. Tyto náklady jsou nazývány režie. Režie výrobní, zásobovací, správní či odbytová. Znatelný rozdíl je i v tom, zda se jedná o podnik výrobní nebo podnik poskytující služby. Nezbytným předpokladem je znalost struktury jednotlivých režii.

Rozpočtování nepřímých režijních nákladů je ve srovnání s náklady přímými obtížnější, protože je nelze přesně přiřadit přesně k objemu výkonů. Jedná se například o materiál, ale ne jako u nákladů přímých, ale o materiál pomocný, využívání energie na vytápění a osvětlení, mzdy administrativních pracovníků a dělníků či odpisy, cestovné, telefon, údržba a opravy nebo nájemné. Nejsou-li k dispozici technickohospodářské normy, vychází se ze zkušeností předešlých let. Používají se z roční odpisové plány, předpokládané spotřeby energie, plánovaný objem oprav a údržby a plánovaný stav technicko-hospodářských a pomocných pracovníků s jejich průměrnými měsíčními mzdami. [11]

Poměrně snadný je výpočet režijních nákladů u nákladů závisících na délce období. Například u nájemného prostor či odpisů. U ostatních druhů se vychází z předcházejícího období v rámci rozboru časových řad. [21]

### **2.3.3 Prvotní náklady a druhotné vnitropodnikové náklady**

Základním rozdílem u tohoto typu rozdělení je, že u nákladů prvotních vznikají náklady v rámci vztahu podniku s okolím, tedy externí povahy, zatímco druhotné vnitropodnikové náklady jsou dány výkony mezi podnikovými středisky. Funguje to tak, že například středisko oprav provede opravu středisku výroba, středisku oprav vznikne vnitropodnikový výnos a středisku výroba vnitropodnikový náklad. O prvotních nákladech se účtuje ve finančním účetnictví, ale účetnictví účtuje jak o prvotních nákladech převzatých z účetnictví finančního, tak o nákladech druhotných. [11]

## **2.4 Výnosy**

K rozpočtování výnosů pro jednotlivá střediska jsou nezbytné dvě základní věci:

- v rámci vlastních nákladů určené vnitropodnikové ceny výrobků/výkonů,
- zamýšlený objem výrobků/výkonů. [21]

### 3 KALKULACE

Kalkulace jsou úzce spjaty s rozpočtováním a vnitropodnikovým účetnictvím. Prostřednictvím kalkulací se zjišťují náklady či ceny výkonů. Výkonu, který lze obsahově a objemově určit, se říká kalkulační jednice. [21]

#### 3.1 Kalkulační jednice

Tento kvantitativně a kvalitativně určený výkon, nezbytný v kalkulacích, je možno vyjádřit více způsoby. Záleží na druhu výkonu. Pokud se jedná o zboží, například kabát, rohlík, je kalkulační jednice vyjádřena množstvím. Oproti tomu služby bývají vyjadřovány časem, tedy například hodina opravy. V praxi však existují i další způsoby a možnosti vyjádření kalkulační jednice. [11]

Tyto výkony mohou být nakupované či vlastní činností vytvořené. Výkony vytvořené vlastní činností jsou určené pro vnitropodnikovou spotřebu a zejména pro odbyt. Zde vzniká další rozčlenění, a to na výkony vnitropodnikové a odbytové. U výkonů nakupovaných se zjišťuje pořizovací cena nakupovaných zásob. Jedná se o nákup materiálu či zboží, dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku. [11]

#### 3.2 Alokace nákladů

Pro co nejpřesnější informace, zejména pro oblast rozhodování, jsou podle určitých principů a relevantnosti náklady alokovány podle:

- Příčinnosti vzniku nákladů
- Únosnosti
- Průměrování
- Rozvrhové základny

Tam, kde je to z hlediska typu výkonu možné, by měl být použit hlavní princip, tedy princip **příčinnosti vzniku** nákladu a to u všech rozhodovacích záležitostí. V rámci tohoto principu jsou k výkonu přiřazovány pouze ty náklady, které tvorbou tohoto výkonu opravdu vznikly. [19]

Bohužel, ne vždy se dá principu příčinnosti vzniku nákladů využít. V takovém případě lze využít princip **únosnosti**. U tohoto principu se vychází z toho, kolik nákladů dokáže výkon pokrýt. Tento princip je nejvíce využíván při obhajobě ceny. [19]

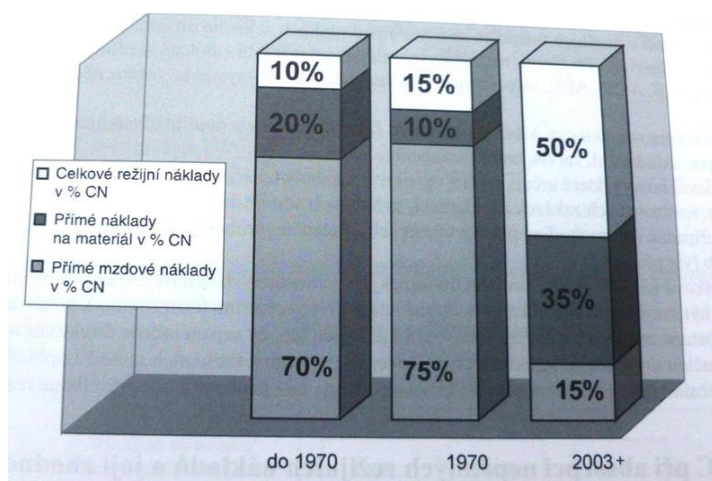
Třetí princip, princip **průměrování**, se používá hlavně u výsledných kalkulací, jedná se o průměrné náklady na výkon. [19]

**Rozvrhová základna** je další možností spojení nákladů a výkonů tam, kde neexistuje příčinný vztah, a tudíž i možnost k výkonu přiřadit náklady, které opravdu vznikly. Tato veličina ale musí být dostatečně velká na to, aby se malé změny a výkyvy neprojevíly výkyvy velkými v nákladech rozvrhovaných. Dále musí být poměrně dobře zjištělná a stabilní a rozvrhované náklady by k ní měly mít co možná největší příčinný vztah co do výše a změn. Rozvrhová základna představuje vztah mezi náklady a výkony zprostředkovaný. Pro rozvrhovou základnu můžeme použít přímý materiál, přímé mzdy či jiné položky, které splňují výše uvedené požadavky. [19]

### 3.2.1 Metoda ABC

V procesním řízení nákladů se také setkáváme s metodou Activity Based Costing, kalkulací podle aktivit, známou pod zkratkou ABC. Hlavním účelem této metody je zpřesnění alokace režijních nákladů. Na manažery je kladen stále větší tlak díky nestabilnímu prostředí a konkurenci, se kterou se většina podniku potýká. Snahou manažerů je najít dosud neodhalené možnosti podnikového hospodaření a dosáhnout co nejvyšší efektivity. [15]

Postupem času se začal velmi zjevně projevovat trend růstu zastoupení režijních nákladů v nákladech celkových. Tento trend je zobrazen na následujícím obrázku:



**Obrázek 1:** Struktura celkových nákladů do roku 1970, v 70. letech a na počátku 21. Století

*Zdroj: [14]*

Tohoto jevu bylo a je využíváno v souvislosti technikou ABCM, známá jako Activity-Based Cost Management, která byla zavedena v osmdesátých letech 20. století profesorem Kaplanem, Cooperem a Johnsonem na Harvard Business School. ABCM je základem ABB,

Activity-Based Budgeting, tedy rozpočtování tvořené aktivitami, které využívá ABC. Dalo by se říci, že ABB je převrácené ABC, a to v tom smyslu, že ABB nejdříve odhaduje objem produkce a z toho vychází potřeba aktivit, způsobujících potřebu zdrojů. [14]

Prvním důležitým krokem je přesné stanovení nákladů spojených s výkony. K tomu slouží **kalkulace** nákladů. Dalším krokem je **ovlivňování** existujících nákladů. Snahou je jejich snižování. Je potřeba mít přehled o tom, které produkty jsou nejvíce ztrátové a které naopak nejvíce ziskové, na kolik přijdou jednotlivé činnosti a zda jsou prováděny opravdu efektivně. Bohužel i na takto samozřejmé informace management často nemá potřebné nástroje a systémy řízení pro zjištění uspokojivých odpovědí. Je častým jevem, že manažeři mají tak omezené informace o příčinnosti a struktuře nákladů, že se soustřeďují na náklady podle druhové klasifikace. To způsobuje to, že se zaměřují na přímé náklady, ale na úkor nákladů nepřímých, režijních. [15]

Aby se eliminovaly veškeré nedostatky a nepřesnosti stanovování nákladů, metoda ABC používá měření **skutečných fyzických výkonů činností**. Kalkulace tyto činnosti sleduje a přiřazuje jim náklady. Vztah mezi výkonem a nákladem, vyjadřovaný rozvrhovou základnou a režijní přírážkou v běžné praxi mnoha podniku je nahrazen skutečnou činností prováděnou za účelem vytvoření výkonu. Metodu ABC lze rozčlenit do 4 kroků:

- Definice aktivit
- Přiřazení nepřímých nákladů k definovaným aktivitám
- Výpočet jednotkových nákladů aktivit
- Přiřazení nákladů aktivit k objektům

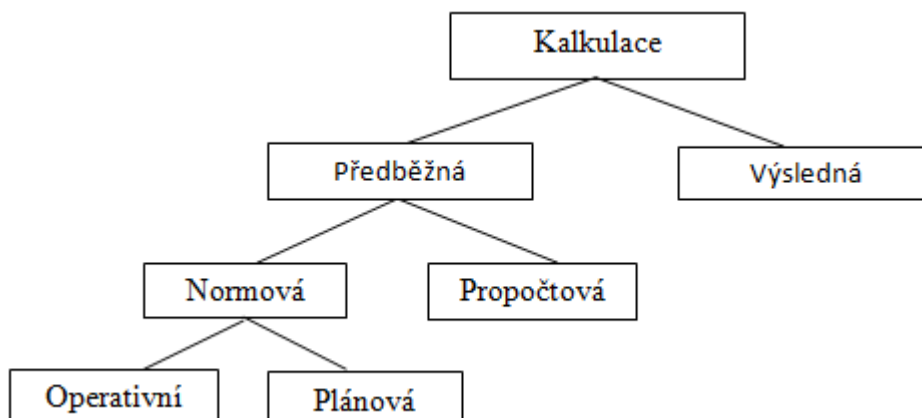
**Definice aktivit** představuje souhrn úkonů, činností, vedoucích ke splnění určitého cíle. Dalším krokem je přiřazení nepřímých nákladů k definovaným aktivitám. Často se můžeme setkat s tzv. maticí nákladů aktivit – Activity-Cost Matrix, která přehledně ukazuje vztah mezi náklady v druhovém členění a definovanými aktivitami. Výstupem je kvantifikace celkových nákladů jednotlivých aktivit. Následujícím krokem je výpočet jednotkových nákladů aktivit. Nejdříve musíme určit **vztahovou veličinu**, tedy měřítko, kterým výkon aktivity lze změřit a výkon za dané období. Následuje podíl celkových nákladů aktivit a míry výkonu aktivity. Výslednou hodnotou jsou náklady na jednotku výkonu aktivity. [15]

Klíčový fakt, díky kterému je ABC kalkulace tak výhodná je nejvíce viditelný ve společnostech, ve kterých jsou patrné velké rozdíly v jednotlivých typech výrobků či náročnosti zákazníků, protože tyto rozdíly není schopná klasická přírážková kalkulace

s jednotnou sazbou zaznamenat tak, jako metoda ABC pomocí adresného přiřazení k definovaným aktivitám. Další z výhod této metody je i možnost detailní analýzy nákladů k výkonu. Provádí se zpětná analýza nákladů. Hledají se nepřiměřené náklady aktivit a manažeři jsou nasměrováni na problémové oblasti. Tato metoda je **náročnější** co do objemu a struktury informací. Před zavedením do podniku je nutné důkladně zvážit všechno klady a zápory tak, aby tento krok byl více efektivní než nákladný. [15]

### 3.3 Druhy kalkulací

Základní členění kalkulací je zobrazeno na následujícím obrázku:



**Obrázek 2:** Členění kalkulací

*Zdroj: Upraveno podle [11]*

**Předběžná kalkulace** - na základě technicko-hospodářských norem přímých nákladů a rozpočtů nákladů nepřímých jsou předpokládány náklady na již zmíněnou kalkulační jednici. Tato kalkulace se sestavuje na počátku, před zahájením výroby. Na jejich základě, mimo jiné, jsou určeny vnitropodnikové ceny. Z vnitropodnikového účetnictví se získávají informace v podobě rozvrhových základů pro alokaci nákladů nepřímých. [21] [19]

**Výsledná kalkulace** - naopak výsledná kalkulace se sestavuje až na konci účetního období. Náklady už nejsou předpokládány, ale skutečné. Ty jsou srovnávány s náklady předem určenými, tedy s těmi z kalkulace předběžné. Pro zjišťování nákladů skutečných je využíváno vnitropodnikové účetnictví. Vzniklé odchylky podávají managementu skutečný obraz skutečnosti o stavu podniku. [21] [19]



U kalkulací se posuzuje míra přesnosti a díky tomuto hledisku vzniká další členění, a to na kalkulace:

**Propočtová kalkulace** - u této varianty se pracuje podle kalkulací výrobků, které lze porovnat nebo je v případě neporovnatelných výrobků používán odhad. Většinou je důvodem tohoto postupu absence technicko-hospodářských norem spotřeby přímých nákladů a přípravy technologické, konstrukční nebo výrobní. Díky tomu nejsou tyto kalkulace moc přesné.

**Normová kalkulace** - u normovaných kalkulací se používají technickohospodářské normy. Tento typ kalkulací je typický pro sériovou a hromadnou výrobu. [11]

Mezi další dělení normových kalkulací patří rozlišení dle norem, které byly použity, a to na kalkulace:

**Plánové** – odvíjejí se z norem plánových, které jsou většinou platné po dobu jednoho roku. Zahrnují podmínky současné, ale i plánované změny technicko-organizačního směru. Plánové kalkulace jsou používány při plánování nákladů.

**Operativní** – jak už název napovídá, kalkulace operativní se sestavují na období kratší než kalkulace plánové. Většinou se jedná o čtvrtletí či měsíc, protože na změnu kalkulací mají vliv změny organizace a postupů. U operativních kalkulací vycházíme z operativních norem, které jsou aktuální v době sestavování kalkulací. [11]

### 3.4 Kalkulační vzorec

Jak už bylo podrobněji zmíněno v části rozpočtů, náklady členíme na přímé a nepřímé. Rozdíl mezi rozpočetnictvím a kalkulacemi je ten, že rozpočetnictví určuje náklady za celý objem výroby, kdežto kalkulace na kalkulační jednici. U přímých nákladů, které lze přesně určit na kalkulační jednici většinou vycházíme podle technickohospodářských norem, mluvíme o přímém materiálu, přímých mzdách a ostatních přímých nákladech. U nepřímých nákladů na kalkulační jednici lze vyjádřit náklady nepřímo. Stanovíme pomocí rozpočtů celkový objem a z něj určíme část připadající na jednu jednotku. Mezi tyto metody patří kalkulace dělením, dělením pomocí poměrových čísel nebo kalkulací přírážkovou. Jedná se o společné náklady pro zajištění režii:

- Zásobovací
- Výrobní
- Správní
- Odbytová [11] [21]

Seskupíme-li předepsané náklady a ostatní položky ceny do kalkulačních položek, vytváříme kalkulační vzorec. Důležitým faktorem je i druh činnosti a organizace. Získaná jednotnost slouží k porovnávání kalkulací. Každá účetní jednotka si sama volí kalkulační vzorec. Ten je poté závazně dán ve vnitřní účetní směrnici. [11]

*„Nejčastěji používané kalkulační položky je možno poskládat do kalkulačního vzorce takto:*

1. *Přímý materiál*
2. *Přímé mzdy*
3. *Ostatní přímé náklady*
4. *Výrobní režie*

#### ***Vlastní náklady výroby***

5. *Zásobovací režie*
6. *Správní režie*

#### ***Vlastní náklady výkonu***

7. *Odbytové náklady*

#### ***Úplné vlastní náklady výkonu***

8. *Zisk*

***Prodejní cena“ [20]***

### **3.5 Stanovení nákladů u kalkulací předběžných**

Metody, kterými se určují náklady na kalkulační jednici, se v rámci kalkulací předběžných liší a jsou závislé na tom, o jaké náklady se jedná, tedy zda určujeme náklady přímé či náklady nepřímé a dalším velmi důležitým faktorem je druh výkonu. Rozhodujícím faktem je, zda se jedná o výkon stejnorodý nebo o výkon různorodý. Od toho se poté odvíjí zvolený typ použité kalkulace. Mezi využívané kalkulace patří kalkulace dělením, kalkulace dělením dle poměrových čísel a kalkulace přírážková. Předběžné kalkulace jsou pro vnitropodnikové účetnictví velmi důležité, a to hlavně pro oceňování výkonů, které byly vytvořeny vlastní činností. Mezi tyto činnosti řadíme nedokončené výrobky, polotovary vlastní výroby a výrobky či výkony dle povahy služeb. [11]

### 3.5.1 Kalkulace dělením a dělením dle poměrových čísel

Chceme-li určit výši nepřímých nákladů na kalkulační jednici, není jednodušší způsob než rozpočtované náklady vydělit plánovaným množstvím výkonů. Podmínkou je však stejnorodost výroby. Pokud je vyráběno několik stejnorodých druhů výkonů, lišící se například jen velikostí, používá se kalkulace dělením s poměrovými čísly. Tato metoda funguje tak, že se určí jeden výkon za základní a na tento výkon bude výroba ostatních přepočtena. [21]

### 3.5.2 Kalkulace přírážková

Pokud se nejedná o výkony stejnorodé či o druhy stejnorodého výkonu, nelze již použít kalkulace dělením nebo dělením podle poměrových čísel. Každý rozdílný druh totiž vyvolává v kalkulačních položkách rozdílnou výši nákladů. Pro tento typ kalkulací se k určení nákladů na kalkulační jednici používá přírážky, která vyjadřuje poměr nákladů k rozvrhové základně. Tu si stanoví účetní jednotka sama. Bývá vyjádřena v naturální či peněžní podobě. [21]

**Naturální podoba** - pokud se jedná o rozvrhovou základnu naturální, vypočítává se v Kč na jednotku rozvrhové základny režijní sazba. Většinou to jsou normohodiny práce dělníků či hodiny strojové. Představme si například dva různorodé výrobky s rozlišnou dobou výroby a rozlišným počtem plánovaných výrobků. Postup je takový, že vynásobíme dobu výroby každého z různorodých výrobků s jeho plánem výroby. Výsledkem budou hodiny potřebné na tuto výrobu u dvou odlišných výrobků. Celkový rozpočet výrobní režie se vydělí tímto počtem potřebných hodin a dostaneme se k hodnotě v Kč, tedy kolik korun připadá na jednu hodinu. Díky této hodnotě vypočteme, kolik korun připadá na jeden výrobek díky vynásobení počtem hodin, potřebných pro výrobu daného výrobku. Mělo by platit, že výrobní režie výrobku vyjádřená v Kč a vynásobená počtem výrobku u obou odlišných produktů se rovná celkové výrobní režii. [21]

Tento postup vypadá v praxi takto:

Potřeba hodin pro výrobek A	...	2 hodiny
Počet plánovaných výrobků A	...	500 ks
Potřeba hodin pro výrobek B	...	6 hodin
Počet plánovaných výrobků B	...	3 000 ks
Celkový rozpočet výrobní režie	...	400 000,- Kč

Rozvrhová základna = (2 hodiny \* 500 ks) + (6 hodin \* 3 000 ks) =  
= 19 000 potřebných hodin pro výrobu plánovaného objemu výrobků A i B

400 000 : 19 000 hodin = 21,- Kč/hodinu práce

Výrobní režie výrobku A ... 21 \* 2 = 42,- Kč

Výrobní režie výrobku B ... 21 \* 6 = 126,- Kč

**Peněžní podoba** - oproti naturální podobě kalkulací přírážkových, s peněžní podobou se setkáme u přímých mezd, přímého materiálu či celkových přímých materiálů. Režijní přírážka se nevyočítává v korunách, ale v procentech z rozvrhové základny. Ta se určí nejdříve. Je-li například rozvrhovou základnou přímý materiál, tento materiál potřebný na jeden kus se vynásobí počtem kusů a to u všech druhů výstupů. Jednotlivé režie, výrobní a správní, se poté vydělí celkovou částkou výstupů. Výsledkem je procentuelní vyjádření. V tomto případě, kdy byl určen rozvrhovou základnou přímý materiál, se budou počítat výsledná procenta z přímého materiálu. Tato přírážka se poté sečte s přímým materiálem a přímými mzdami a dostaneme vlastní náklady výkonu. [21]

Tento postup vypadá v praxi takto:

Produkt A ... přímý materiál 200,- Kč, přímé mzdy 80,- Kč, plánováno 1 000 ks

Produkt B ... přímý materiál 100,- Kč, přímé mzdy 150,- Kč, plánováno 3 000 ks

Společná výrobní režie ... 180 000,- Kč

Společná správní režie ... 10 000,- Kč

Rozvrhová základna = (1 000 ks \* 200,- Kč přímý materiál produktu A)  
+ (3 000 ks \* 100,- Kč přímý materiál produktu B) = 500 000

Režijní přírážka ke správní režii = (10 000 : 500 000) \* 100 = 2 %

2% přírážka z rozvrhové základny = 200,- Kč přímý materiál produktu A \* 0,02 = 4

= 100,- Kč přímý materiál produktu B \* 0,02 = 2

Režijní přírážka výrobní režie = (180 000 : 500 000) \* 100 = 36 %

36% přírážka z rozvrhové základny = 200,- Kč přímý materiál produktu A \* 0,36 = 72

= 100,- Kč přímý materiál produktu B \* 0,36 = 36

Vlastní náklady za produkt A = 200,- Kč přímý materiál + 80,- Kč přímé mzdy + 4,- Kč režijní přírážka správní režie + 72,- Kč režijní přírážka výrobní režie = 356,- Kč

Vlastní náklady za produkt B = 100,- Kč přímý materiál + 150,- Kč přímé mzdy + 2,- Kč režijní přírážka správní režie + 36,- Kč režijní přírážka výrobní režie = 288,- Kč

### 3.5.3 Vnitropodnikové ceny

Již zmíněné předběžné kalkulace mají zásadní roli v oceňování výkonů činností v podniku. Díky předběžným kalkulacím se oceňují výrobky, polotovary vlastní výroby či nedokončená výroba vnitropodnikovými cenami. Používají se i pro oceňování výkonů materiální povahy jako jsou opravy a doprava. Tyto vnitropodnikové ceny mají rozdílný výsledný obsah. Obsahem vnitropodnikové ceny mohou být jen **přímé náklady**, ale také **vlastní náklady výroby** či **vlastní náklady výkonu**. Tyto jednotlivé úrovně rozsahu jsou přehledně vidět v již zmíněném kalkulačním vzorci. Nejméně obsáhlou vnitropodnikovou cenou jsou náklady přímé, vlastní náklady výroby jsou obsáhlejší, zahrnují přímé mzdy, přímý materiál a výrobní režii. Nejvíce však zahrnují vlastní náklady výkonu, ty se skládají z vlastních nákladů výroby a správní režie. [21] [19]

V rámci převodů mezi středisky mohou být výkony oceněny podle **skutečných nákladů**, kdy se tyto náklady přeúčtují ze střediska poskytujícího na středisko odebírací nebo se tyto vztahy ocení na základě **předem stanovené výše** nákladů podle předběžné kalkulace nebo rozpočtu. Další variantou je ocenění výkonů cenou, za kterou je výkon možné pořídit od externích dodavatelů, **cenou tržní**, která umožňuje srovnání s konkurencí. Existuje i možnost **dohody** mezi středisky. Na správné určení vnitropodnikových cen je kladen velký důraz, protože mají vliv na určení výsledku hospodaření. [21] [19]

### 3.6 Vztahy mezi kalkulací, rozpočty a vnitropodnikovým účetnictvím

Vše v podstatě začíná u technicko-hospodářských norem spotřeby přímého materiálu a přímých mezd. Ty jsou základem pro určení přímých nákladů v předběžné kalkulaci. Tyto přímé náklady na kalkulační jednici zase tvoří základ pro výpočet přímých nákladů v rozpočtech. Z rozpočtů zjištěné režijní náklady jsou nezbytné pro výpočet režijní přírážky v procentech a režijní sazby v korunách. Díky tomu se tvoří režijní náklady na kalkulační jednici v předběžné kalkulaci. U vlastních výkonů se stanovují vnitropodnikové ceny, které se stanovují na základě předběžných kalkulací a na základě vnitropodnikových cen vlastních výkonů se určí výnosy středisek ve vnitropodnikovém účetnictví i rozpočetnictví. [11]

### 3.7 Stanovení nákladů u kalkulací výsledných

Oproti kalkulacím předběžným, kalkulace výsledné zjišťují náklady skutečné na kalkulační jednici. Základní podklady potřebné pro sestavení výsledních kalkulací vycházejí z vnitropodnikového účetnictví. Každé výrobní středisko si sestavuje výkaz provedených a odvedených výkonů. Důvodů k sestavování výsledných kalkulací je hned několik. První z nich je ten, abychom mohli následně **zkontrolovat** náklady. Za tímto účelem se srovnávají výsledné kalkulace s kalkulacemi předběžnými. Dále se na základě výsledných kalkulací zjišťuje skutečný zisk na úplné vlastní náklady výkonu, tedy **rentabilita**. Nezbytné jsou výsledné kalkulace pro určení **prodejní ceny** odbytových výkonů. [21]

#### 3.7.1 Provedené a odvedené výkony

U propočtů výsledných kalkulací si je třeba nejdříve ujasnit rozdíly mezi výkony provedenými a odvedenými. [21]

**Výkon odvedený** - znamená, že byl výkon odveden na odbytový sklad, jedná se o výkon dokončený. Zjišťuje se částka odvedených výkonů v korunách. K této částce se dostaneme pomocí součinu odvedených výkonů ve hmotných jednotkách a vnitropodnikové ceny za jednotku výkonu v korunách, která je určena podle předběžné kalkulace. [21]

**Provedené výkony** souvisí s výrobou nedokončenou. Výrobou nedokončenou jsou označovány všechny výkony, které nebyly dokončeny, a to na různé úrovni rozpracovanosti. Částku provedených výkonů v korunách získáme opravou výkonů odvedených o změnu stavu nedokončené výroby v korunách. Oprava odvedených výkonů znamená, že se stav nedokončené výroby k odvedeným výkonům přičte nebo od nich odečte na základě toho, zda se jedná o přírůstek či úbytek nedokončené výroby. Přírůstek nedokončené výroby se k dokončeným výkonům přičte, kdežto úbytek nedokončené výroby se od dokončených výkonů odečítá. [21]

#### 3.7.2 Podoba výsledných kalkulací

Výsledné kalkulace se sestavují po skončení výroby na dokončené a odvedené výkony. Tedy výkony, které byly odvedeny na odbytový sklad. Jelikož v rámci vnitropodnikového účetnictví výrobních středisek se zjišťují skutečné náklady na celý objem provedených výkonů, je potřeba opravy o změnu nedokončené výroby v jednotlivých částech kalkulačního vzorce. Abychom tedy získali náklady na dokončené výkony skutečné, úbytek nedokončené

výroby přičteme k provedeným nákladům skutečným nebo přírůstek nedokončené výroby odečteme od skutečných provedených nákladů. [11]

Po této první části výsledných kalkulací se zjišťuje, do jaké míry se podílejí skutečné náklady na kalkulační jednici dokončených výkonů. Podle konkrétního druhu skutečných nákladů existuje několik typů kalkulace:

**Kalkulace dělením** – týká se nákladů přímých, tyto skutečné přímé náklady se vydělí počtem výkonů dokončených.

**Kalkulace přírážková** – týká se nákladů režijních a je používána, pokud se vyrábí více druhů výrobků. Nejdříve se vypočítá skutečná režijní přírážka v procentech, díky které se určí podíl skutečných režijních nákladů na kalkulační jednici. Procentuelní vyjádření skutečné režijní přírážky získáme podílem skutečných režijních nákladů a skutečné rozvrhové základny v korunách a vynásobené stem. Touto hodnotou vynásobíme skutečnou rozvrhovou základnu na kalkulační jednici v korunách a výsledek vydělíme stem. Výsledkem jsou skutečné náklady na kalkulační jednici v korunách.

**Kalkulace prostým dělením** – tento typ kalkulace se používá, chceme-li určit režijní náklady na kalkulační jednici a ve středisku je vyráběn pouze jeden druh výrobku. [11]

## 4 VÝVOJOVÉ TENDENCE A NOVODOBÉ MODIFIKACE

Postupem času se začal měnit žebříček priorit. Potřeby manažerské přesáhly principy, zásady a metody účetního zobrazení. Stále se zvyšuje potřeba informace rozšířit a získat co nejvíce podkladů pro rozhodování o budoucnosti podniku. Klade se větší důraz na uživatelský charakter informací a co největší propojenost informací s podstatou procesu jako nástroj strategického řízení. Pozadu nezůstává ani snaha o informační kvalitu a vizualizaci vztahů. [8]

Jak bylo zmíněno již v úvodu, můžeme se setkat s různými modifikacemi, vylepšením nástrojů a metod. Například řízení nákladů metodou ABC. Tuto metodu jsme si přiblížili už v části kalkulací a alokace nákladů (kapitola 3.2.1).

Další možností modifikace jsou rozpočty, analýzy odchylek a kalkulace, vycházející z lean managementu, benchmarkingu, just in time, total quality managementu, reengineeringu či value chain analysis, tak, aby zapadaly do moderního strategického managementu. [20]

V některých firmách se osvědčil i modul vnitrobanky. [19]

Tyto modifikace si více přiblížíme.

**Lean management** - často označováno jako „štíhlé řízení“ si můžeme představit jako práci vykonávanou za cílem zvýšit přidanou hodnotu všech činností v podniku pro klienty a co nejvíce omezit plýtvání zdroji.

K dosažení cíle je potřeba stanovit, co má pro klienta opravdovou hodnotu, vytvořit systémy řízené potřebou a snažit se o dokonalost. [9]

**Benchmarking** - má-li podnik hodnotit, jak se mu daří, určitě se nebude řídit jen výší zisku jako takovou, ale bude potřebovat celkové srovnání. K tomuto účelu využije konkurenci, a protože je záměrem každého podniku co největší zdokonalení se, využije k porovnání nejlepší konkurenci. Díky tomu totiž podnik získá nejen srovnání, ale i cenné informace. Zjistí, jak si současně stojí na trhu, ale zároveň se od těch nejlepších může učit, jak co nejlepší úrovně docílit sám.

Celkovým srovnáním je myšlena výkonnost podniku. Benchmark si můžeme představit jako určitou naměřenou hodnotu, která představuje špičku, nejlepšího v dané oblasti. Aby bylo možné porovnávat, musí být stanoveny ukazatele. Tyto ukazatele jsou vybrány v oblastech strategických pro podnik. Po vyhodnocení srovnání jsou zaváděna opatření ke zlepšení výsledků a ta jsou následně zapracována do procesů. [1]



**Just in time** - podstata tohoto termínu se skrývá už v jeho názvu, JIT – Just in time.

JIP je metodou řízení, která má vést k co nejnižším skladovacím a dopravním nákladům. Jednotlivé dodávky do výroby přijdou přesně v okamžik jejich potřeby. Tato metoda je ovšem velmi náročná na koordinaci všech procesů a toků v podniku. [7]

**Total quality management** - často označován zkratkou TQM, je technikou, která je velmi komplexní a jak už naznačuje název této metody, zaměřuje se na řízení kvality.

Díky své komplexnosti a díky řízení kvality ve všech dimenzích života organizace se stává metodou řízení strategického a je podobný přístupu ke kvalitě řady ISO 9000. Počátky TQM sahají do 50. let v USA, ale nejvíce se této technice dařilo v Japonsku. Můžeme se setkat s mnoha druhy TQM, ale základní principy této techniky si lze odvodit již z této zkratky:

**Total** – v podniku jsou zapojeni všichni zaměstnanci.

**Quality** – koncepce principů kvality.

**Management** – principy se projevují na všech úrovních řízení i v manažerských funkcích. [22]

Principy TQM se uplatňují různě v závislosti na organizaci, zemi či podmínkách legislativních, personálních, kulturních či sociálních. Například v Japonsku, kdy se tato metoda uchytila dobře již v jejím počátku, vychází ze 4 ideí. První ideí je, že je potřeba zlepšovat a popsat procesy, změřit je a zajistit jejich opakovatelnost. Tento princip je nazývá **Kaizen**. Druhá idea – **Atarimae Hinshitsu** je předpoklad, že věci budou fungovat tak, jak se předpokládá. Další metoda – **Kansei** předpokládá, že budeme-li sledovat, jak produkt zákazník používá, povede to ke zlepšení produktu. Posledním principem je **Miryokuteki Hinshitsu**, v tomto kroku je kladen velký důraz na celkový vzhled, estetiku a ergonomii. [22]

**Reengineering** - znamená zavést v podniku radikální změny a proměny. Je stimulátorem zásadního zlepšení procesů podnikání, způsobu myšlení a chování. Pro reengineering je využíváno také pojmu BPR – Business Process Reengineering. Záměrem je určitá rekonstrukce hlavních indikátorů výkonnosti. Za ty jsou považovány služby, kvalita a rychlost. V praxi to může vypadat tak, že pokud se v podniku například změní zásadním způsobem technologie, je umožněna také zásadní změna, kde je snahou soustředit se na hlavní procesy a pozornost věnovanou vedlejším procesům zredukovat. Tato změna může být stavěna na změně informačních či komunikačních technologiích. [17]

**Vnitrobanka** - finanční prostředky podniku, které jsou uloženy u peněžních ústavů, jsou rozděleny mezi jednotlivá hospodářská střediska. Právě tento jev vnitrobanka pomáhá sledovat. Mezi vnitrobankou a peněžním ústavem existuje vztah na základě informačního propojení informací přenášených do peněžního ústavu a z peněžního ústavu přijímaných. Pro hospodářská střediska se mohou zavést jednotlivé účty, ale lze zavést i účty centrální a ty pro přehled třídit dle různých hledisek. Mezi účty se převody generují automaticky. [19]

## 5 VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ VE VYBRANÝCH PODNICÍCH

V rámci této bakalářské práce bylo osloveno několik desítek firem., které by díky svým podnikovým charakteristikám, jako je velikost a činnost, mohli vést vnitropodnikové účetnictví. Firmy byly kontaktovány pomocí e-mailů a telefonicky. Nejdříve byla snaha navázat spolupráci zaměřena na firmy z blízkého okolí Pardubic. Důvodem byl plánovaný řízený rozhovor. Později byly kontaktovány i firmy v rámci celé republiky. Bohužel, mnoho podniků se vůbec neozvalo nebo odmítlo spolupracovat z důvodu velké vytíženosti personálu, se kterým by bylo možné navázat kontakt a získat cenné informace.

Nakonec se povedlo navázat spolupráci pouze s Dopravním podnikem města Pardubic, a. s. a se Synthesia, a. s. Tato spolupráce umožnila nahlédnout do vnitropodnikového účetnictví jak v podniku poskytujícím spíše služby – DpmP, a. s., tak v podniku výrobním – Synthesia a. s. Spolupráce probíhala od ledna 2014 formou získání primárních informací elektronickou podobou – e-maily a formou osobní – řízený rozhovor. Pro oba podniky byl vytvořen stejný dotazník, na jehož základě a základě řízeného rozhovoru byla analýza zpracována. Za Dopravní podnik města Pardubic, a. s. byla spolupráce navázána s ekonomicko-obchodním náměstkem. Ve společnosti Synthesia, a. s. byla spolupráce navázána s finanční ředitelkou. Pro rozšíření informací bylo využito i interních dokumentů a sekundárních informací ve formě výročních zpráv a webových stránek.

Cílem analýzy je srovnání praxe s teorií, zhodnocení a případná doporučení.

## **6 DOPRAVNÍ PODNIK MĚSTA PARDUBICE, A. S.**

### **6.1 Charakteristika**

#### **6.1.1 Historie**

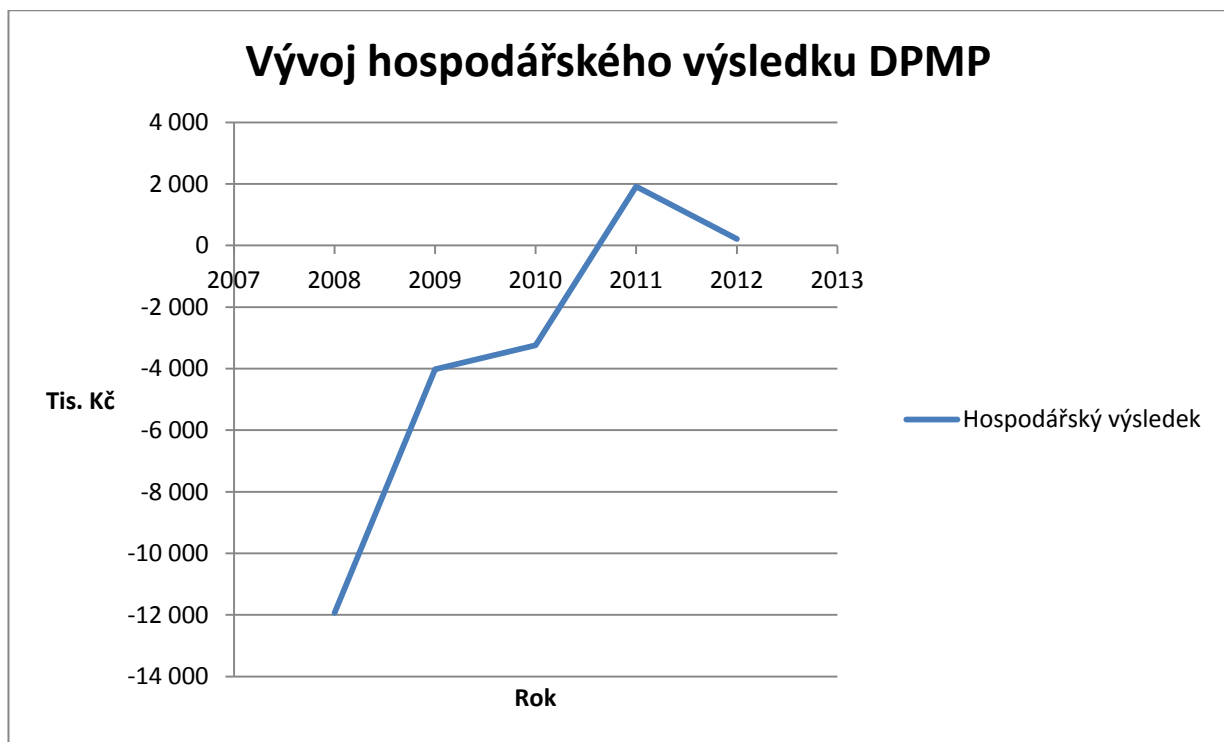
Vznik Dopravního podniku města Pardubice, a. s. (DpmP, a. s.) se datuje k roku 1950. Tenkrát byl zahájen provoz první městské autobusové linky. Rok na to byl provoz rozšířen a byla zřízena taxislužba. V roce 1952 byla zahájena první trolejbusová linka. Během dalších let si DpmP, a. s. prošel velkými změnami a vývojem. [5]

#### **6.1.2 Současnost**

V současné době má DpmP, a. s. nezastupitelnou roli a důležitost, zejména díky jeho hlavní činnosti – městské hromadné dopravě (MHD). Činností, které provádí je však mnohem více. Do dalších činností, prováděných v tomto podniku, patří následující:

- Silniční motorová doprava
- Vnitrozemská vodní doprava
- Provozování autoškoly
- Opravy silničních vozidel
- Klempířství a oprava karoserií
- Výroba, instalace a opravy elektrických spojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení
- Montáž, opravy, revize a zkoušky plynových zařízení a plnění nádob plyny
- Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
- Provozování trolejbusové dráhy na území města Pardubice a Lázně Bohdaneč
- Měření emisí vozidel se vznětovým motorem [24]

Společnost vykazovala v roce 2012 kapitál ve výši 436 955 000,- Kč a zisk ve výši 212 000,- Kč. V minulém účetním období činil zisk 1 920 000,- Kč. I přes tento skok si společnost stojí dobře ve srovnání s předchozími roky, kdy byla stále ve ztrátě. [22]



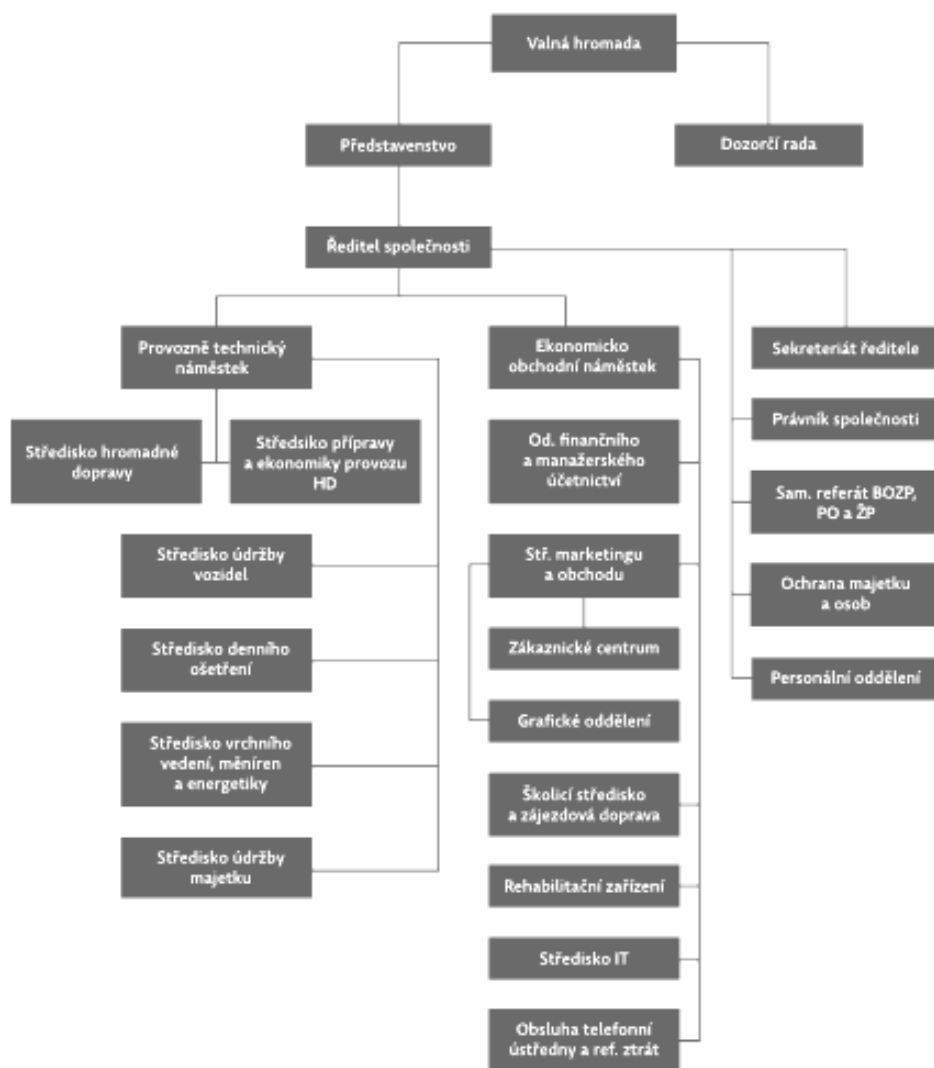
**Obrázek 3:** Vývoj hospodářského výsledku DpmP, a. s.

*Zdroj: Vlastní zpracování [22]*

### 6.1.3 Organizační struktura

Organizační struktura DpmP, a. s. je poměrně rozsáhlá a rozčleněná na několik částí. Nejvyšším orgánem, vykonávajícím nejdůležitější rozhodnutí, je **valná hromada**. Statutárním orgánem je **představenstvo**, které řídí běžnou činnost společnosti a jako orgán kontrolní funguje **dozorčí rada**. Dále je organizační struktura rozdělena do **tří oblastí**.

Přehlednější zachycení organizační struktury a středisek v ní obsažených umožňuje toto schéma:



**Obrázek 4 :** Schéma organizační struktury

Zdroj: [22]

## 6.2 Vnitropodnikové účetnictví

Systém manažerského účetnictví v DpmP, a. s. zobrazuje ekonomické údaje o jednotlivých hospodářských a nákladových střediscích a činnostech. Eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává ekonomické informace o podnikatelské činnosti do přehledů a výkazů, které jsou podkladem pro ekonomické rozhodování.

Společně s plánováním, rozpočtováním a kalkulacemi se používá k dosažení vyšší hospodárnosti činností společnosti, k hlubší kontrole hospodaření společnosti, jednotlivých

organizačních jednotek a činností. Poskytuje informace jak o úsporách, tak o překročení nákladů ve srovnání s kalkulacemi a rozpočty. [13]

Je zdrojem podkladů pro sestavování plánů, kontrolu jejich plnění, pro rozbor hospodaření, poskytuje podrobnější údaje o struktuře hospodářského výsledku a možnost sestavování výsledných kalkulací.

Vnitropodnikové účetnictví společnost provádí od svého vzniku, respektive od svého založení roku 1995. Hlavním důvodem vedení vnitropodnikového účetnictví je zákonná povinnost odděleně účtovat náklady středisek provádějících činnosti nárokové po objednateli dopravního výkonu formou úhrady prokazatelné ztráty, respektive kompenzace. Ostatní činnosti středisek společnosti musí být účtovány odděleně od hlavní činnosti - MHD.

Vnitropodnikové účetnictví DpmP, a. s. pomáhá transparentně zobrazovat skutečný stav věcí s přidanou hodnotou v rámci celé škály manažerského řízení společnosti. Zápory dle názoru podniku v principu nejsou.

Ekonomické propojení hospodářských a nákladových středisek je provedeno formou přeúčtování vnitřních výkonů, které do odebírajícího střediska, respektive činnosti, vstupují jako druhotné náklady. V rámci střediska, respektive činnosti, je plán rozepsán na základě druhového členění nákladů a výnosů stanoveného platnou účetní osnovou. [13]

### **6.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví**

Společnost vede vnitropodnikové účetnictví **jednookruhové**. To znamená, že využívá účtové třídy 0 až 7 a zároveň jsou vedeny analytické účty k nákladům účtové třídy 5 a výnosům účtové třídy 6, tedy 599xxx – Vnitropodnikové náklady a 699xxx – Vnitropodnikové výnosy. Účtová třída 8 a 9 není využívána. Přestože je jednookruhové účetnictví využíváno spíše v menších podnicích, DpmP, a. s. tato forma vyhovuje.

### **6.2.2 Forma a vedení vnitropodnikového účetnictví**

DpmP, a. s. má pouze jednu samostatnou účetní, zvolil si tedy **centralizovaný** způsob vedení účetnictví. Vzhledem k rozsáhlosti podniku, je tato volba optimálním řešením.

Podnik využívá **odpovědnostního** účetnictví. To v praxi znamená, že každý vedoucí zaměstnanec odpovídá v rozsahu své funkce za výběr, realizaci a efektivnost uskutečněných účetních případů. V případě neuspokojivých výsledků dochází k prémiovému postihu. Výše

prémiového postihu je přímo úměrná k míře zavinění a případné způsobené škodě. Posuzuje se i zavinění z nedbalosti.

Tento přístup je poměrně častý, klade na zaměstnance určité požadavky, důraz na zodpovědnost a zároveň motivuje k co nejlepšímu výkonu.

### 6.2.3 Vedení účtů

Jak již bylo zmíněno (kapitola 5.2.1), účetnictví nákladů a výnosů orientované pro rozhodování a hodnocení je vedeno v samostatném okruhu a pro potřeby finančního účetnictví zabezpečuje průkazné podklady:

- O stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností
- Pro vyjádření aktivace vlastních výkonů
- Pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností

Návaznost mezi finančním a manažerským účetnictvím je uskutečňována technickým zpracováním dat v **softwarových aplikacích**.

DpmP, a. s. vede účty **syntetické** dle platné **legislativy**. Jejich obsah je dán vyhláškou a českými účetními standardy pro podnikatele. Toto opatření je závazné pro zaměstnance oddělení finančního a manažerského účetnictví (FMÚ).

Analytické účty si stanovuje dle potřeby a na základě logického výběru kombinace druhého trojčíslí. Účtová osnova analytických účtů je vyhlášována vnitřním předpisem EOÚ „Opatření ekonomicko-obchodního náměstka“.

Analytická evidence je tvořena z několika hledisek:

- Druhové členění nákladů a výnosů
- Členění dle jednotlivých činností
- Členění dle řízení
- Členění pro potřeby finančního účetnictví a statistiky [13]

Použitá analytická evidence i množství hledisek, na která se přihlíží, tvoří dobré podmínky pro maximální vypovídací schopnost a následní využití.

### 6.2.4 Hospodářská střediska

Pro potřeby manažerského účtování se zřizují hospodářská a nákladová střediska, která jsou tvořena dílčími organizačními jednotkami nebo jejich organizačními složkami



definovanými Organizačním řádem DpmP, a.s. Ty jsou ještě členěny do fiktivních středisek dle provozovaných činností. [13]

DpmP, a. s. disponuje více jak 400 zaměstnanci a 22 středisky. [22]

### **6.3 Plánování a rozpočty**

Plánování je nástrojem ekonomického řízení činnosti společnosti a hospodářských a nákladových středisek. Výsledkem jsou jednotlivé **finanční plány** středisek a společnosti jako celek.

Hlavním „rozpočtem“ je finanční plán pro daný kalendářní rok. Na finanční plán navazují **dílčí plány** hospodaření jednotlivých středisek.

Sestavuje se též plán **peněžní bilance** a plán **obnovy a rozvoje investičního majetku**.

Například pro hlavní činnost – MHD, se sestavuje plán kilometrů v jednotlivých provozovaných traktích pro autobusy a trolejbusy. Je jednoduchý, přehledný, výstižný a splňuje velmi dobře potřebnou vypovídací schopnost.

Rozpočty jsou sestavovány jednou **ročně** s tím, že během roku dochází k jejich aktualizaci. Dodržování plánu je kontrolováno na poradě vedení společnosti a na zasedání představenstva a dozorčí rady společnosti.

Porovnání finančního plánu se skutečností je prováděno na základě počítačem zpracovaných hodnot ke dni měsíční účetní závěrky. Výstupní údaje slouží pro operativní rozhodování rozšířeného výkonného vedení společnosti a k přijímání příslušných opatření.

#### **6.3.1 Postup při zpracování ročního finančního plánu**

Finanční plán společnosti je zpracováván jednak jako střednědobý na nejméně tři následná roční období a pro následující roční kalendářní období v členění na čtvrtletí a dílčí měsíční období. Tento plán je vytvořen na základě těchto podkladů:

- Plánu finančních zdrojů
- Plánu výkonů a jejich nákladů
- Plánu toku finančních hotovostí (cash-flow)
- Plánu mezd
- Plánu dodavatelských oprav majetku
- Plánu obnovy a rozvoje investičního majetku

Pro zpracování ročního finančního plánu se stanovuje tento všeobecný postup:

- Stanovení základního předpokládaného rozsahu činnosti MHD a ostatních činností DpmP, a. s.
- Shromáždění požadavků hospodářských a nákladových středisek vyplývajících z předpokládaného rozsahu jejich činnosti a záměrů jejich rozvoje v příslušném účetním období
- Shromáždění návrhu počtu zaměstnanců a z toho vyplývajících požadavků na čerpání mzdových prostředků
- Zpracování návrhu plánu dodavatelských oprav a obnovy
- Zpracování návrhu plánu rozvoje investičního majetku [13]

Na základě variantních návrhů finančního projektu akciové společnosti na úrovni Výkazu zisků a ztrát je sestaven celoroční plán společnosti. Roční plán akciové společnosti je projednán a schválen představenstvem DpmP, a. s. A to včetně stanovení provozního příspěvku a příspěvku na investice pro následující rok z rozpočtu Statutárního města Pardubic.

V návaznosti na schválený finanční podíl z plánovaných prostředků města se provede přehodnocení finančního plánu a následná příprava plánů jednotlivých středisek bude vycházet z plánovaných hodnot nákladů a výnosů celé akciové společnosti na příslušný rok.

Na základě analýzy bylo zjištěno, že se společnost nepotýká s žádnými komplikacemi v rámci schvalování finančního podílu z plánovaných prostředků města a následným přehodnocením finančního plánu.

Projednáním, odsouhlasením a schválením dílčích finančních plánů hospodářských a nákladových středisek s příslušnými vedoucími se stávají tyto plány pro jednotlivá střediska platnými.

### **6.3.2 Změny finančního plánu**

Změny schválených plánů se provádějí pouze výjimečně v řádně zdůvodněných případech. Důvodem mohou být **metodické změny** v oblasti účetní, daňové, cenové nebo zásadní změny v organizaci DpmP, a. s., respektive organizačních jednotek. [13]

Návrhy požadovaných změn zpracovává **plánovač analytik** a výkonnému vedení předkládá vedoucí oddělení plánování, daní a cen.

Návrh na provedení změny finančního plánu schvaluje představenstvo akciové společnosti. Schválené návrhy změn plánu zapracuje plánovač analytik do příslušné části finančního plánu.

## 6.4 Kalkulace

Zpravidla je v DpmP, a. s. používána kalkulace **přirážková** - naturální. Vychází to z faktu, že se nejedná o výkony stejnorodé či o druhy stejnorodého výkonu a díky tomu nemohla být kalkulace dělením či dělením dle poměrových čísel použita. Důvodem je to, že každý rozdílný druh vyvolává odlišnou výši nákladů v kalkulačních položkách. U tohoto typu kalkulace se využívá režijní přirážka vyjadřující poměr nákladů k rozvrhové základně, ta je u DpmP, a. s. vyjádřena v podobě naturální. U této rozvrhové základny naturální je tedy vypočítána v Kč na jednotku rozvrhové základy režijní sazba.

### 6.4.1 Kalkulační vzorec

Pro stanovení plánovaných a skutečných cen výkonů jednotlivých činností hospodářských a nákladových středisek se používá kalkulační vzorec. Druhy kalkulačních vzorců a jejich obsahová náplň pro jednotlivé druhy činností jsou vyhlášovány opatřením ekonomicko-obchodního náměstka.

Co se týče kalkulačního vzorce pro hlavní činnost podniku – **MHD**, je jeho struktura definována legislativou. Dle **nařízení vlády** č. 493/2004 Sb., pro autobusy a dle vyhlášky č. 241/2005 Sb., pro trolejbusy. Dopravní výkony jsou rozepsány dle jednotlivých trakcí, míst a kilometrů v jednotlivých čtvrtletích.

**Zásoby**, které byly vytvořeny činností vlastní, jsou oceňovány náklady **vlastními**. Tedy materiálem, mzdami, ostatními přímými náklady a provozní režii. Stejně je tomu i u dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. [22]

Podnik bude muset brzy povinně kalkulační systém změnit, a to při uzavření nové smlouvy jako vnitřní provozovatel dle zákona o veřejných službách v přepravě cestujících. V letošním roce dojde ke zveřejnění záměru na úředním evropském věstníku. Za 12 měsíců po zveřejnění bude moci novou smlouvu o zajištění veřejných služeb v přepravě cestujících uzavřít. Poté bude následovat úprava kalkulace.

## 6.4.2 Ceny

Základní právní normou je zákon o cenách v platném znění, prováděcí vyhlášky a dále regulační výměry Ministerstva Financí ČR.

Cenové kalkulace DpmP, a. s. jsou zpracovány dle stanoveného kalkulačního vzorce a dle podkladů z účetnictví. Pro účely vnitřního manažerského účetnictví jsou stanoveny interní **hodinové zúčtovací sazby**, které neobsahují správní režii a zisk.

Ceny interních a externích výkonů jsou stanoveny v **Ceníku** výkonů a služeb DpmP, a. s. Ceny externích výkonů uvedené v ceníku jsou minimálními hodnotami pro sjednání cen smluvních. Smluvní ceny externích výkonů se stanovují podle situace na trhu, podle existence konkurence, dle potřeb společnosti, odebraného množství a významu zákazníka. Obchodní závazkové vztahy se řídí obchodním zákoníkem nebo občanským zákoníkem.

## 6.4.3 Náklady společnosti

Podnik se snaží aktivně ovlivňovat náklady a to zejména vhodným nákupem přes veřejné soutěže a výběrová řízení. Veřejné soutěže provádí na základě elektronické aukce (motorová nafta) nebo nakupováním komodit (elektřina, zemní plyn) na komoditní burze. Další činnost, kterou se snaží ovlivnit náklady, jsou organizační změny v personální oblasti. Nejvíce je podnik soustředěn na minimalizaci nákladů v rámci dopravního plánování oběhu vozidel a tvorby optimalizace v turnusech řidičů MHD.

Alokace nákladů je prováděna na základě místa vzniku, přes „trojměřítka“ – středisko, činnost, zakázka (objekt), neboli zakázková evidence nákladů. S tímto typem alokace je společnost nadmíru spokojená.

## 6.4.4 Plánované změny

Podnik nepocítuje potřebu žádné razantní změny či vylepšení již zaběhlých systémů v podniku. Současný systém účtování středisko/činnost/zakázka respektive objekt je dle jejich úsudku plně dostačující.

Vize podniku je směřována především do informačních technologií, a to především vybudování ERP systému - Enterprise Resource Planning. Jde o informační systém, který integruje a automatizuje velké množství procesů souvisejících s relevantními činnostmi podniku. To vše s využitím nástrojů BI – Business intelligence. Jedná se o určité znalosti v oblasti podnikání sloužící k pochopení chování trhu.

V současné době podnik vlastní dnes už ne příliš systémově moderní a uživatelsky komfortní SW systém. I v tomto směru plánuje podnik změny. Vzhledem ke kontrolám finančních plánů a jejich srovnávání se skutečností na základě počítačem zpracovaných hodnot ke dni měsíční účetní závěrky se tento krok jeví jako velmi podstatný.

## **6.5 Podniková statistika**

V DpmP, a. s. jsou využívány pouze nástroje **popisné** statistiky. Pomocí popisné statistiky se sestavuje jednou za čtvrtletí komplexní **rozběr** hospodaření. Podniková statistika slouží také jako datový zdroj pro zákonnou statistiku definovanou legislativou.

Společnost zpravidla používá indexy, průměry nebo poměrové ukazatele a normy. Vzhledem k charakteru hlavní činnosti společnosti se jedná zejména o spotřebu pohonných hmot.

Při bližším prozkoumání podnikových dokumentů, s indexy se v DpmP, a. s. můžeme často setkat při porovnávání vývoje v letech a to ve výročních zprávách u údajů s počty zaměstnanců, náklady na sociální a zdravotní pojištění, mzdových nákladů či odměn.

## **6.6 Reporty**

V rámci reportů je denně sestavován aktuální stav finančních prostředků. Stav pohledávek a závazků jednou týdně. Měsíčně je sestavována výsledovka, přehled tržeb, spotřeba nafty, elektřiny a zemního plynu jako paliva.

## **6.7 Využití novodobých modifikací**

Společnost nevyužívá žádnou z modifikací zmíněných v této práci. Jedná se o outsourcing, metodu ABC, vnitrobanku, kalkulace, rozpočty a analýzy odchylek vycházejících z lean managementu, benchmarkingu, just in time, reengineeringu či total quality managementu. Konkrétní důvody nevyužití těchto možností nebyly uvedeny.

Možnou příčinou nezavedení některé z těchto modifikací může být i fakt, že se DpmP, a. s. několik let potýkal se ztrátou a nemohl si dovolit investice spojené se zaváděním něčeho nového, nebo usoudil, že zavedení by bylo v závěru mnohem nákladnější než by přineslo užitku.

Co se týče metody benchmarking, je zjevné, že tato metoda v rámci MHD využívána nebude, jelikož v tomto směru je podnik v Pardubicích monopolem.

## 6.8 Shrnutí a doporučení

Analýza DpmP, a. s. umožnila náhled do podniku, který je orientován na služby. Bylo zjištěno, že fungování DpmP, a. s. je v souladu s principy vnitropodnikového účetnictví uváděnými v teoretické oblasti. Nevyskytly se tedy žádné zásadní rozdíly mezi teoretickým pojetím a skutečností a ani se neobjevily žádné zcela nezvyklé způsoby, v odborné literatuře nezmiňované.

Podnik zatím nezačlenil žádnou z již uváděných modifikací (kapitola 4). Tento fakt by mohl mít spojitost se skutečností, že společnost se ještě před pár lety potýkala se ztrátou, přestože se její situace se začíná zlepšovat.

Plánovaná je změna v oblasti informační a technologické. Podnik by se měl zaměřit na neustálé zefektivňování a zkvalitňování klíčových procesů a zároveň je potřeba důkladně zvážit nákladovost, náročnost a výsledný efekt.

Analýzou situace a plánů v podniku bylo zjištěno, že podnik plánuje zaměřit se zejména na informační technologie a to především vybudováním ERP systému - Enterprise Resource Planning, informačního systému, který integruje a automatizuje velké množství procesů souvisejících s relevantními činnostmi podniku a to s využitím nástrojů BI – Business intelligence. Jedná se o určité znalosti v oblasti podnikání sloužící k pochopení chování trhu.

## 7 SYNTHESIA, A. S.

### 7.1 Charakteristika

#### 7.1.1 Historie

Historie společnosti Synthesia, a. s. sahá až do roku 1920, kdy vznikla Československá akciová továrna na výbušné látky. Postupem let se do výroby přidávalo stále více produktů. V roce 1928 byl založen sesterský závod v Semtíně, zaměřený na anorganické produkty pro výrobu výbušnin a v roce 1941 byla zahájena výroba závodu v Rybitví, zabývající se výrobou barviv a léčiv. V průběhu dalších let proběhlo nespočet nových výrob a změn. V roce 1994 proběhla transformace podniku na akciovou společnost. V roce 2003 zde vznikly SBUs – Strategické obchodní jednotky. [6]

#### 7.1.2 Současnost

Hlavním předmětem činnosti je výroba, prodej a zpracování chemických výrobků a činnosti tyto aktivity podporující. Společnost si vede velmi dobře. V roce 2012 činil její zisk 251,5 milionu Kč. Ve společnosti je zaměstnáno přes 1 600 osob. [4]

#### 7.1.3 Produkty

Společnost Synthesia, a. s. je rozdělena do čtyř strategických obchodních jednotek (SBU):

- SBU Pigmenty a barviva
- SBU Nitrocelulóza – průmyslová a vojenská nitrocelulóza,  
anorganické kyseliny a soli – pro vlastní i externí využití,  
oxycelulóza.
- SBU Organická chemie – farmacie,  
pesticidy,  
zákaznické syntézy – dle individuálních potřeb  
zákazníka,  
polotovary.
- SBU Energetika – vyrábí a distribuuje energii pomocí horké páry a tepla pro výrobní divize a subjekty v areálu společnosti. [15]

## 7.1.4 Organizační struktura

Organizace v Synthesia, a. s. má následující hierarchii:

- Generální ředitel
- Odborný ředitel/ředitel SBU
- Vedoucí odboru
- Vedoucí oddělení
- Vedoucí referátu (není vždy pravidlem, existuje jich pouze několik)
- Mistr (ve výrobě nebo údržbě)
- Příslušný výkonný pracovník

## 7.2 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je v podniku vedeno od jejího vzniku, tedy od roku 1994. Vzhledem k tomu, že Synthesia, a. s. má mnohem delší tradici a dnešní Synthesia, a. s. vznikla v rámci privatizace státního podniku VCHZ, s. p., kde bylo vnitropodnikové účetnictví také vedeno, lze říci, že vnitropodnikové účetnictví má v této společnosti tradici desítky let. Důvodem je velikost firmy a šíře jejích činností. Vnitropodnikové účetnictví poskytuje nezbytné informace nutné pro manažerské řízení společnosti, bez kterých se firma takového rozměru neobejde.

Jednoznačným kladem vnitropodnikového účetnictví je pro firmu nízká rigidita a možnost přizpůsobit si ho potřebám podniku, avšak zápor je to, že se potýkají s nízkou znalostí zaměstnanců pro jeho nastavení. Nastavení vazeb a celého systému vyžaduje vysokou profesionální znalost a také znalost prostředí. Bohužel se právě toto často ukazuje jako limitující faktor, protože pokud přichází nový člověk z externího prostředí, trvá určitou dobu, než pochopí systém a je schopen čerpat z jeho informací plnohodnotným způsobem. Tento jev je poměrně častý, ale v této firmě je zřejmě prohlouben díky její velikosti.

### 7.2.1 Organizace vnitropodnikového účetnictví

Společnost využívá **kombinovanou** formu organizace vnitropodnikového účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví využívá informací z finančního účetnictví, nákladové a výnosové účty třídy 5 a 6 jsou v případě potřeby doplněny účty. Analytické účty vnitropodnikového účetnictví jsou pouze v třídě 8, přičemž plus záznam znamená náklad a mínus záznam znamená výnos.



Pro potřeby manažerských výstupů z účetnictví jsou vytvořeny skupiny nákladových a výnosových účtů. V praxi to vypadá tak, že několik analytických účtů je vždy seskupeno do jedné skupiny - plánovacích účtů, tyto skupiny jsou základem pro zpracování manažerských výstupů. V této struktuře jsou zpracovávány ty to plány – rozpočty režijních nákladů, rozpočty přímých nákladů a také plány výnosů. Podrobnější analytické účty jsou důležité zejména z hlediska účetnictví, získání podkladů pro zpracování daní a také statistiky. Vyhodnocování plánů a rozpočtů probíhá na úrovni zmíněných skupin.

Touto kombinací podnik dosahuje maximálního přizpůsobení se svým potřebám a tento přístup je ověřen roky praxe.

### 7.2.2 Forma a vedení vnitropodnikového účetnictví

U společnosti je používána **decentralizovaná** forma vedení vnitropodnikového účetnictví, přičemž ale existuje centrální oddělení vnitropodnikového účetnictví, které metodicky řídí pracovníky – účetní v jiných odděleních. Organizace funguje tak, že v rámci organizační struktury Synthesia, a. s. jsou samostatné tři strategické obchodní jednotky (něco jako divize), v rámci každé z nich je oddělení koordinace a plánu (je to vždy skupina pár lidí, kde je controller, rozpočtář a provozní účetní). V centrálním oddělení vnitropodnikového účetnictví jsou provozní účetní pro ostatní útvary mimo výše uvedených SBU (pro správu, provoz, logistiku) a dále účetní pro oblast majetku a centrální příjem faktur.

Společnost využívá **odpovědnosti i výkonové** účetnictví. Primární je však odpovědnostní účetnictví, odpovědnostní střediska jsou většinou oddělení nebo odbory. Hodnotící kritérium je splnění rozpočtu, respektive jeho nepřekročení, režijních nákladů, hodnocení je splnil – nesplnil a je na roční bázi. Tento ukazatel je součástí ukazatelů pro motivaci. Výkonnostní bonusy jsou dle jednotlivých útvarů různé, ale zpravidla cca 30% variabilní složky mzdy.

Forma i vedení vnitropodnikového účetnictví se může jevit na první pohled zbytečně složitá díky částečnému využití všech nabízených způsobů provedení, ale vše je důkladně propojeno a podnik bez obtíží řadu let tímto způsobem funguje.

### 7.2.3 Vedení účtů

Účty jsou zřizovány s ohledem na potřebu sledování informací pro řízení. Existuje-li tedy nějaká důležitá nákladová položka, která je předmětem **zájmu managementu**, je-li zapotřebí například sledovat, kolik stojí provádění laboratorních rozborů odpadních vod nebo jaké jsou náklady na ukládání nebo spalování odpadů, náklady na externí silniční nebo železniční přepravné, jsou vždy zřízeny **samostatné** analytické účty (ve finančním účetnictví je to účet

518). Dále s ohledem na potřebu sledování daňové účinnosti nákladů může být příslušný účet buď **daňově účinný**, nebo daňově neúčinný, v tom případě jsou zřízeny vždy dva.

Označení účtů v praxi vypadá následovně:

7 míst takto:        518 10 10 přepravné silniční

                         518 19 10 přepravné silniční - daňově neúčinné

                         818 10 10 přepravné interní - může mít hodnotu buď plus u střediska, pro které je výkon poskytován nebo mínus, jedná-li se o výnos střediska poskytujícího příslušnou službu, za podnik je ale tento účet vždy nula.

                         518 10 20 přepravné železniční

                         518 10 30 přepravné letecké

Tyto účty jsou potom seskupeny do jedné skupiny účtů: P518 10 00

Znamená to tedy, že **první tři** místa čísla analytického účtu znamenají **návaznost na syntetický účet** ve finančním účetnictví, další **dvě** místa znamenají nějaký **konkrétní** nákladový nebo výnosový **účel** a poslední dvě místa představují ještě **podrobnější vymezení**. Účty začínající P - jsou účty z plánovací struktury a ve své podstatě znamenají určitou sumarizaci několika účtů.

Tento způsob vedení účtů zaručuje podrobný přehled a obsáhlou informační schopnost.

#### **7.2.4    Hospodářská střediska**

Společnost disponuje cca 480 středisky. Z hlediska zastoupení druhů středisek mají výrobní střediska, střediska výrobní režie, střediska správní režie, zásobovací režie, obchodní režie, střediska projekční činnosti a X – neutrální středisko. Toto středisko není zahrnováno do kalkulací a není předmětem alokací.

Společnost je členěna na úseky - v rovině úseků jsou 3 základní strategické obchodní jednotky – **SBU** a dále centrální úseky:

**Technický** - v rámci něj je začleněno i SBU Energetika, dále odbor životní prostředí, odbor Nechemický nákup, odbor Investice a odbor SemtinZone.

**Provozní** - úsek zahrnuje odbor Logistika – sklady, doprava, odbor Havarijně bezpečnostní služby – hasiči, dispečink a odbor Hlavní mechanik – údržba.

**Finanční** - centrální controlling, finance, informační technologie a účetnictví.

**Personální** – mzdy a personalistika.

**Úsek generálního ředitele** - zahrnuje právní útvar, marketing, systémy řízení a sekretariát generálního ředitele.

### **7.3 Plánování a rozpočty**

V podniku jsou sestavovány rozpočty režijních nákladů, plány výnosů a plány přímých nákladů.

Z hlediska času je sestavován roční rozpočet, je závazný a vůči němu je prováděno hodnocení premií. U centrálních útvarů je rok rozplánován na měsíce, u výrobních útvarů je toto rozplánování ročního rozpočtu do měsíců prováděno tak, že je naplánován vždy následující kvartál. Sledování plnění a hodnocení je u všech útvarů měsíční.

### **7.4 Kalkulace**

Ve společnosti Synthesia, a. s. jsou měsíčně sestavovány kalkulace v kumulaci od počátku roku. Sestavovány jsou kalkulace **plánové**, **operativní** a **výsledné**. Jedná se o kalkulaci úplných nákladů. Je prováděna kalkulace **postupná**, kalkulace je tedy sestavována pro každý výrobní stupeň a **komplexní**, u té se jedná o rozpad příslušné kalkulace do úrovně primárních nákladů.

Položky kalkulace přímý materiál, spotřeba polotovarů, energií a normovaných obalů jsou kalkulovány na základě **technickohospodářských** norem, ostatní režijní položky jsou kalkulovány na základě **kalkulace dělením** – dle poměrových čísel.

#### **7.4.1 Kalkulační vzorec**

Synthesia, a. s. využívá kalkulační vzorec v této struktuře:

- Přímý materiál (suroviny)
- Obaly (normované)
- Polotovary
- Energie technologická
- Vedlejší výrobky
- Normovaný režijní materiál

## **Variabilní náklady**

- Personální náklady
- Odpisy
- Opravy a udržování
- Ostatní výrobní režie
- Ostatní náklady
- BČOV – biologické čistírny odpadních vod
- NOV
- STOH
- Spalovna
- Odpadní vody
- Exhalace

## **Fixní náklady**

### Vlastní náklady výroby

- Vlastní náklady výroby
- Správní režie
- Odbytová režie
- Finanční náklady
- Náklady REACH
- Zisk

### Cena

**Suroviny** - v jednotlivých položkách jsou v kalkulaci počítány na základě THN. Přímý materiál v plánové kalkulaci je oceňován jednou cenou platnou v rámci celé organizace stanovenou zásobovačem zajišťujícím její nákup. Ve výsledné kalkulaci je přímý materiál oceněn skutečnou pořizovací cenou za období, jednotnou pro celou organizaci.

**Obaly** - v jednotlivých položkách jsou v kalkulaci počítány na základě THN. Normované obaly v plánové kalkulaci jsou oceňovány cenou platnou v rámci organizace stanovenou zásobovačem zajišťujícím její nákup. Ve výsledné kalkulaci jsou oceněny skutečnou pořizovací cenou za období, jednotnou pro celou organizaci.

**Polotovary** - v jednotlivých položkách jsou v kalkulaci počítány na základě THN. Polotovary jsou v plánových kalkulacích oceňovány předem stanovenými vlastními náklady výroby. Ve výsledných kalkulacích jsou oceněny skutečnými vlastními náklady výroby.

**Energie technologická** - v jednotlivých druzích je počítána na základě THN. Technologická energie je oceňována předem stanovenými vlastními náklady výroby odboru Energetika. V konečných výsledných kalkulacích jsou oceněny skutečnými vlastními náklady výroby. V průběžných výsledných kalkulacích počítaných v průběhu účetního období je oceňována předem stanovenými vlastními náklady výroby.

**Vedlejší výrobky** - v jednotlivých položkách jsou v kalkulaci počítány na základě THN. Vedlejší výrobky jsou oceňovány cenou platnou v rámci organizace, stanovenou na základě ekonomického rozboru ekonomických skupin BU (Business Unit). Před výpočtem plánových kalkulací je možno na základě ekonomického rozboru ceny vedlejších výrobků měnit.

**Normovaný režijní materiál** - v jednotlivých položkách je v kalkulaci počítán na základě THN. Normovaný režijní materiál v plánové kalkulaci je oceňován cenou platnou v rámci organizace stanovenou zásobovačem zajišťujícím její nákup. Ve výsledné kalkulaci jsou oceněny skutečnou pořizovací cenou za období, jednotnou pro celou organizaci.

**Personální náklady** – veškeré náklady související se mzdami.

**Odpisy, opravy a udržování**

**Ostatní náklady** – spotřeba režijních energií, zásobovací režie.

**BČOV, NOV, Odpadní vody, STOH, Spalovna, Exhalace** – ekologické náklady s obsahem vyplývajícím z názvu

**Ostatní výrobní režie** – všechny ostatní náklady související s výrobou nezahrnuté do výše uvedených položek. Mohou to být kancelářské potřeby, ochranné pomůcky, náklady spojů či náklady vedení výroby SBU.

Kalkulační vzorec je díky činnostem prováděným v podniku velmi obsáhlý. Společnost je se svým kalkulačním systémem spokojená a nepociťuje žádnou potřebu změny.

## 7.4.2 Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny jsou v úrovni vlastních nákladů, tedy bez ziskové přírážky a bez nákladů na správní a případně obchodní režii. Ceny vycházejí z plánovaných ročních rozpočtů plánovaných výkonů/výroby.

Zásoby vlastní výroby, tedy nedokončená výroba a hotové výrobky jsou oceňovány tímto způsobem:

**Nedokončená chemická výroba** hodnotou spotřebovaného materiálu a polotovarů.

**Nedokončená zakázková výroba a úkoly technického rozvoje** skutečnými vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a ostatní přímé náklady, přímé mzdy a výrobní režii podle plánové sazby na jednu odpracovanou hodinu.

**Polotovary vlastní výroby a hotové výrobky** se oceňují na bázi vlastních nákladů výroby, které zahrnují přímé materiálové a ostatní přímé náklady včetně spotřebovaných polotovarů a výrobní režie bez správní a odbytové režie.

## 7.4.3 Náklady společnosti

Společnost věnovala velké úsilí dosažení dlouhodobého a stabilního zajištění dodávek u surovin klíčové výroby pro maximální efektivnost v hospodaření. Velkých úspor v oblasti nákupu dosáhla díky uplatňování výběrových řízení včetně využití nákupních e-aukcí.

Náklady jsou alokovány podle rozvrhové základny.

Funguje tu systém schvalování dle kompetencí vedoucích, výběrová řízení a pravidelné projednávání plnění rozpočtů.

Alokovány jsou náklady dle různých rozvrhových základen, které mají nějakou logickou souvislost s náklady – například náklad na pojištění, který je obsažen ve správní režii dle hodnoty pojištěného majetku nebo náklad na personální úsek dle počtu pracovníků. V případě, že není nalezena nějaká další vhodná základna, využívá se nákladů na správní režii dle tržeb a nákladů na výrobní režii dle výrobních nákladů.

## 7.5 Plánované změny

Co se týče změn, podnik je v podstatě spokojený a pokud by se zaměřil na nějakou změnu či zlepšení, vylepšil by oblast automatizace zpracování reportů, kterou by chtěl zvýšit a také by chtěl docílit odstranění duplicit. V rámci těchto cílů chce vytvořit nový reportovací nástroj.

Hodně firem je zaměřeno na stálé modernizování softwarové vybavenosti. Ve firmě je využíváno SAPu a pro kalkulace mají vlastní aplikace. Nad změnami softwaru se zatím neuvažuje.

## 7.6 Podniková statistika

Z hlediska vnitropodnikového účetnictví je v podniku využívána široká škála různých poměrových ukazatelů, ale vždy jde v podstatě o modifikaci určitých obecně známých ukazatelů, nejběžnější jsou:

- **Produktivita práce z hrubého obratu =**

hrubý obrat (výroby)/odpracované hodiny výkonných pracovníků

(poměr hrubého obratu, tj výroby k počtu odpracovaných hodin výkonných pracovníků)

- **Doba obratu zásob, průměrná splatnost pohledávek**

- **KPI v oblasti údržby – nevyužitý čas zaměstnanců v údržbě - „odpadlé hodiny“**

## 7.7 Reporty

V Synthesia, a. s. je zaveden měsíční reporting pro představenstvo, pro vedení a pro střední management – měsíční zprávy SBU, údržby, provozního úseku, Měsíční reporting Finančního úseku, Měsíční reporting IT, Měsíční reporting Životního prostředí. Čtvrtletně je prováděn reporting průmyslové zóny.

## 7.8 Využití novodobých modifikací

Podnik sice využívá outsourcing, ale spíše u činností jako je ostraha, část centrální údržby, služby odvozu a likvidace odpadů, stravování či čištění kanalizací. U činností dalších o tom zatím podnik neuvažuje. Není tedy používán v rámci vedení podniku jako takového.

Metodu ABC v podniku zavedli, ale je používána a vhodná pouze pro některé dílčí případy, kdy jsou prováděna vyhodnocení nákladů a pro podporu rozhodovacích procesů. Jako systematická a zcela plošná metoda pro rozpočtování se v podniku příliš neosvědčila z důvodu značné pracnosti.

Společnost také využívá benchmarkingu, ale nevedla bližší informace.

## 7.9 Shrnutí a doporučení

U podniku Synthesia, a. s. byla analýza o něco obsáhlejší a zajímavější, než tomu bylo u DpmP, a. s. Určitý vliv na tento fakt má určitě velikost podniku a s tím spojené složitější fungování a vedení podniku.

Analýzou bylo zjištěno, že se postupy podniku Synthesia, a. s. nijak významně neliší od všeobecně prezentované teorie. Aby společnost vytvořila co nejlepší podmínky plynulého a efektivního fungování, z jednotlivých možností si často vytváří kombinace. Tyto sklony a praktiky nejsou v teoretické oblasti tak časté a zmiňované. Příkladem je její organizace vnitropodnikového účetnictví, kdy je kombinována jednookruhová organizace s organizací dvouokruhovou. Mezi další patří kombinace centralizovaného a decentralizovaného vedení účetnictví či propojení odpovědnostního a výkonového účetnictví.

Analýza nebyla zaměřena pouze na současný stav, ale i na budoucnost. Společnost zamýšlí zdokonalení v oblasti automatizace zpracování reportů, kterou by chtěli zvýšit a také docílit odstranění duplicit. V rámci těchto cílů plánují vytvořit nový reportovací nástroj.

Společnost se snaží pracovat i s metodami procesního řízení nákladů jako je metoda ABC. Tuto metodu však nezačlenila celoplošně, ale jen částečně a cíleně, což se v závěru projevilo jako velmi dobrý a fungující nápad, který se rychle osvědčil. I přes prosperitu a možnost investovat čas a náklady do některé z dalších modifikací či změn, podnik je v současné době spokojen a nezamýšlí se nad žádnými dalšími změnami.

Je zjevné, že společnost má desetileté zkušenosti s vnitropodnikovým účetnictvím a s touto problematikou si umí velmi dobře poradit. Přesto na léta fungující způsoby úplně nespolečá a myslí dopředu, snaží se spolu s vývojem doby udržet a dál vyvíjet aktuální a dlouhodobě dobrý stav společnosti.



## 8 SROVNÁNÍ PODNIKŮ

Po provedené analýze u DpmP, a. s. a Synthesia, a. s. bylo provedeno i stručné srovnání podniků v rámci několika oblastí vnitropodnikového účetnictví.

**Tabulka 1:** Srovnání podniku v několika oblastech vnitropodnikového účetnictví

<b>Oblast vnitropodnikového účetnictví</b>	<b>DpmP, a. s.</b>	<b>Synthesia, a. s.</b>
<b>Organizace</b>	Jednookruhová	Kombinovaná (jednookruhová+dvouokruhová)
<b>Vedení</b>	Centralizované	Kombinované (centralizované+decentralizované)
	Odpovědnostní	Kombinované (odpovědnostní+výkonové)
<b>Rozsah</b>	400 zaměstnanců, 22 středisek	1 600 zaměstnanců, 480 středisek
<b>Zápory metodiky</b>	Žádné pozorované	Nízká znalost zaměstnanců
<b>Plánované změny</b>	ERP systém+BI, SW systém	Zvýšení automatizace zpracování reportů+odstranění duplicit
<b>Uplatněné modifikace</b>	Žádné	Benchmarking, ABC metoda

*Zdroj: Vlastní zpracování*

## ZÁVĚR

Díky neustálému vývoji a zvyšujícím se požadavkům na vypovídací schopnost manažerského účetnictví je vnitropodnikové účetnictví stále velmi aktuálním tématem a oblastí, kde se nelze zastavit na jednom bodě, ale naopak je nutné stále zvažovat nové dostupné možnosti. Práce s tématem Metodika vnitropodnikového účetnictví měla odhalit rozdíly mezi teorií a praxí, zhodnotit fakta získaná analýzou podniků a poskytnout případná doporučení.

Zjištěným rozdílem mezi teorií a realitou je zejména to, že v literatuře je velmi často zmiňována snaha firem o modernizaci a zavedení modifikací, neustálé snahy o zlepšování, ale v praxi podniky příliš nové modifikace nevyužívají, spíše se drží pevného základu fungování, který už nějakou dobu používají a jsou na něj zvyklí. Je tomu tak zejména u modifikací jako jsou rozpočty, analýzy odchylek a kalkulace, vycházející z lean managementu, benchmarkingu, just in time, total quality managementu či reengineeringu tak, aby zapadaly do moderního strategického managementu.

Pevná základna chodu podniku a léty ověřená praxe, je určitě nezbytným prvkem dobře fungujícího podniku, ale je škoda, že se s tímto ověřeným základem mnoho firem spokojí a nemají ambice vyzkoušet nové přístupy.

Jinou záležitostí je technická stránka a vybavenost softwarová. V tomto směru se firmy snaží neustále o modernizaci.

Co se týče metodiky vnitropodnikového účetnictví jako takové, lze říci, že teoretická východiska se shodují s praxí.

V rámci analýzy obou podniků je viditelné, že vizi budoucnosti mají velmi dobře ujasněnou, mají vytvořený pevný základ fungování a zároveň nestojí na jednom místě, ale dle informací z oblasti teoretické by se dalo předpokládat větší začlenění novodobých modifikací a tím pádem i více informací o konkrétním využití těchto metod z praxe a konkrétní zkušenosti.

Jak řekl A. R. Bernard:

*„Pokud nemáte vizi budoucnosti, pak se vaše minulost bude v budoucnu opakovat.“ [5]*

Závěrem lze konstatovat, že na základě výše provedené analýzy byl cíl práce splněn.

## POUŽITÁ LITERATURA

- [1] Benchmarking. Palatinum [online]. [cit. 2014-04-01]. Dostupné z: <http://www.palatinum.cz/cz/model-business-excellence/benchmarking/>.
- [2] Controlling. In: [online]. [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: [pef.czu.cz/~rosoch/controlling.ppt](http://pef.czu.cz/~rosoch/controlling.ppt).
- [3] Controlling nebo ... Padia [online]. [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://www.padia.cz/controlling-nebo-manazerske-ucetnictvi/>.
- [4] Finance. Synthesia [online]. 2009 [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: <http://www.synthesia.eu/cze/o-spolecnosti/finance>.
- [5] Historie Dpmp. Dpmp [online]. [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: <http://www.dpmp.cz/historie-dpmp/>.
- [6] Historie. Synthesia [online]. 2011 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.synthesia.eu/cze/o-spolecnosti/historie>.
- [7] JIT (Just-in-time). Managementmania [online]. [cit. 2014-04-01]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/just-in-time>.
- [8] KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [9] Lean management. Taskmanager [online]. [cit. 2014-03-30]. Dostupné z: <http://taskmanager.cz/tmpage/cs/lean-management/>.
- [10] Modul Vnitrobanka. Azpro [online]. 2014 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z: <http://www.azpro.cz/modul-vnitrobanka.html>.
- [11] MUNZAR. Přehled učiva k maturitní zkoušce z účetnictví: pro střední školy a pro veřejnost. 4., upr. vyd. Praha: Fortuna, 2006, 215 s. ISBN 80-716-8978-5.
- [12] Organizační struktura. Dpmp [online]. 2009 [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: <http://www.dpmp.cz/organizacni-struktura/>.
- [13] PELIKÁN, Tomáš a Jiří FRANC. DPMP A. S. *Ekonomický řád DPMP a. s.* Pardubice, 2008.

- [14] PETŘÍK, Tomáš. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 115 s. Poradce controllingu. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [15] Procesní řízení nákladů s využitím metody Activity Based Costing. Businessinfo [online]. [cit. 2014-03-23]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/procesni-řízení-nakladu-s-vyuzitim-metody-activity-based-costing-19730.html>.
- [16] Profil společnosti. Synthesia [online]. [cit. 2014-03-25]. Dostupné z: <http://www.synthesia.eu/cze/o-spolecnosti/profil-spolecnosti>.
- [17] Reinženýring procesů (Reengineering). Managementmania [online]. 2013 [cit. 2014-04-03]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/reengineering>.
- [18] Rozpočetnictví a kalkulace. In: [online]. [cit. 2014-02-13]. Dostupné z: [velmont.wz.cz/maturitauce/008.doc](http://velmont.wz.cz/maturitauce/008.doc).
- [19] SMUTNÝ, Jiří. Vnitropodnikové účetnictví vybraného podniku. Brno, 2009. Dostupné z: [http://is.muni.cz/th/100349/esf\\_m/](http://is.muni.cz/th/100349/esf_m/). Diplomová práce. Masarykova univerzita.
- [20] Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Management Press [online]. [cit. 2014-02-05]. Dostupné z: <http://www.mgmtpress.cz/finance-ucetnictvi-bankovnictvi/strategicky-zamerene-manazerske-ucetnictvi/>.
- [21] ŠTOHL, Pavel. Učebnice účetnictví 2009: pro střední školy a pro veřejnost. 8., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 8 sv. ISBN 978-80-87237-21-2.
- [22] Total quality management (TQM). Managementmania [online]. 2013 [cit. 2014-04-03]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/total-quality-management>.
- [23] Výroční zpráva: *dpmp* [online]. 2012 Pardubice, 2013. [cit. 2014-04-08].
- [24] VYSUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování: sladění plánu a skutečnosti pro potřeby controllingu*. Praha: Profess Consulting, 2004, 115 s. Poradce controllingu. ISBN 80-725-9012-X.
- [25] Základní identifikační informace. Dpmp [online]. 2009 [cit. 2014-03-27]. Dostupné z: <http://www.dpmp.cz/organizacni-struktura/>.

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A *Dotazník pro firmy*

## Příloha A Dotazník pro firmy

1. Jak dlouho a z jakých důvodů je v podniku vedeno vnitropodnikové účetnictví?
2. Vedete vnitropodnikové účetnictví **jednookruhové** (analytické účty k finančnímu účetnictví), **dvouokruhové** (samostatný okruh účtových tříd 8 a 9) nebo formu **kombinovanou**?
3. Forma vedení vnitropodnikového účetnictví je **centralizovaná** (jedna účtárna) nebo **decentralizovaná**?
4. Jakým způsobem vedete, stanovujete a označujete **účty** (dle vnitřní účetní směrnice)?
5. Jaké propočty, **ukazatele** používáte?
6. Jaké **normy** používáte? (technickohospodářské)
7. Jak vypadá Vaše **organizační struktura**? Kolik a jaká máte **hospodářská střediska** (výrobní středisko, zásobovací středisko, správní středisko, odbytové středisko, zúčtovací středisko – realizační nebo naturální)?
8. Jaké **druhy rozpočtů** sestavujete?
9. Jak často jsou sestavovány a kontrolovány **rozpočty** hospodářských středisek a do jaké míry jsou splněny?
10. Jaký **druh kalkulací** využíváte?(Propočtové, normové, plánové, operativní, dělením, dělením dle poměrových čísel, přírážkové – naturální či peněžní podoba)
11. Jaká je struktura Vašeho **kalkulačního vzorce**?
12. Podle jakého principu **alokujete náklady**? (příčinnost vzniku nákladů, únosnost, průměrování, rozvrhová základna)

13. Uvažujete nad **změnou** dosavadního kalkulačního systému?
14. Pociťujete potřebu razantní **změny**, vylepšení již zaběhlých systémů v podniku?
15. Jaké jsou Vaše **vize** do budoucna, nápady?
16. Jaké vnímáte vnitropodnikového účetnictví co do **kladů a záporů**?
17. Využíváte **odpovědnostního** nebo **výkonového účetnictví**? V případě odpovědnostního účetnictví, jaká jsou Vaše odpovědnostní střediska, hodnotící kritéria odpovědných pracovníků a uplatňované motivační nástroje?
18. Na základě čeho určujete **vnitropodnikovou cenu**?
19. Jaké **reporty** a jak často jsou sestavovány?
20. Jaké je Vaše **softwarové** vybavení? Zvažujete změnu?
21. Jakým způsobem se snažíte **ovlivňovat náklady**?
22. Do jaké míry využíváte podnikovou **statistiku**?

Využíváte následující? Pokud ano, jaké jsou Vaše zkušenosti? Pokud ne, z jakého důvodu? Zvažujete do budoucna zavedení?

**Vnitrobanka**

**Outsourcing**

**Metoda ABC**

Kalkulace, rozpočty a analýzy odchylek vycházející z:

**lean managementu,  
benchmarkingu,  
just in time,  
total quality managementu,  
reengineeringu.**

