

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Katedra účetnictví

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Vnitropodnikové účetnictví
jako podklad pro manažerské rozhodování

Vedoucí bakalářské práce:
Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.

Autor:
Eva Tesařová

2 0 1 0

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí
Akademický rok: 2008/2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Eva TESAŘOVÁ**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Vnitropodnikové účetnictví jako podklad pro manažerské rozhodování**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cíl:

V teoretické části popsat význam a formy vedení vnitropodnikového účetnictví a jeho vliv na další rozhodování ve společnosti. V praktické části pak tyto předpoklady aplikovat u vybraného podnikatelského subjektu.

Osnova:

1. Význam a podstata vnitropodnikové účetnictví
2. Účetní doklady (finančního a vnitropodnikového účetnictví)
3. Systém účtování v rámci vnitropodnikového účetnictví
4. Účetní výkaznictví (finanční a vnitropodnikové)
5. Využití výsledků vnitropodnikového pro další rozhodování
6. Aplikace uvedených metod u daného podnikatelského subjektu
7. Analýzy výsledků a jejich vypovídací schopnost, návrhy na případná opatření

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 30 - 40 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná


Seznam odborné literatury:

- Král B. a kol.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ 2. vyd, Management Press , Praha, 2008
Landa M.: ORGANIZACE ÚČETNÍCH AGEND VE FIRMĚ, Management Press, Praha, 2005
Šoljaková L.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ PRO STRATEGICKÉ ŘÍZENÍ, Management Press, Praha, 2003
Fibířová, J. a kol.: NÁKLADOVÉ A MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ, ASPI a.s., Praha, 2007
Petřík T.: EKONOMICKÉ A FINANČNÍ ŘÍZENÍ FIRMY, Grada, Praha, 2005
Ryneš P. : PODVOJNÉ ÚČETNICTVÍ 2008, ANAG, spol. s r. o., Olomouc, 2007
Čechová A.: MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ, Computer Press, Praha, 2006
Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění novel
Vyhláška č. 500/2000 Sb., ve znění novel
České účetní standardy pro podnikatele
Odborná periodika: Účetnictví, Účetnictví v praxi, Daně a účetnictví, Finanční, daňový a účetní bulletin

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jaroslav Svoboda, Ph.D.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce: 12. března 2009

Termín odevzdání bakalářské práce: 15. dubna 2010


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.
děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (20)
370 05 České Budějovice


prof. Ing. František Střeleček, CSc., Dr.h.c.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 12. března 2009

Anotace

Tato bakalářská práce je zaměřena na vnitropodnikové účetnictví a jeho vliv na řízení podniku. Teoretická část se zabývá vymezením, strukturou a metodami vnitropodnikového účetnictví. Praktická část je zaměřena na strukturu a způsob vedení vnitropodnikového účetnictví u společnosti Omega a.s. Dále byly provedeny výpočty vybraných finančních ukazatelů, na jejichž základě bylo realizováno vyhodnocení vnitropodnikových útvarů. Získaná účetní data jsou zpracována formou tabulek a účetních výkazů.

Annotation

This thesis is focused on the accounting system and its influence on management. The aim was to apply the method of cost allocation and use of the outputs of internal accounting of the company Omega a.s. Further calculations were made of selected financial indicators on which the assessment was carried out in-house staff. Obtained accounting data are processed by the form of tables and accounts.

Klíčová slova

Vnitropodnikové účetnictví, středisko, náklady, alokace nákladů, finanční analýza, příčinně související náklady

Keywords

Management accounting, department, cost, cost allocation, financial analysis, causally related costs

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svoji bakalářskou práci vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, v souladu s §47 b zákona č. 111/1998 Sb., v platném znění, že souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. Zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem odhalování plagiátů.

České Budějovice 28. srpna 2010

.....

Eva Tesařová

Poděkování

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Jaroslavu Svobodovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této bakalářské práce. Dále děkuji všem pracovníkům zkoumané firmy za poskytnuté informace a konzultace.

OBSAH

ÚVOD	1
Teoretická část	2
1. Význam a podstata vnitropodnikového účetnictví	2
1.1 Co je účetnictví	2
1.2 Funkce účetnictví	3
1.3 Finanční účetnictví	3
1.4 Vnitropodnikové účetnictví	4
1.4.1 Vnitropodnikové útvary	5
1.4.2 Organizační struktura podniku	5
1.4.3 Soustavy vnitropodnikového účetnictví	6
1.5 Vztah finančního a manažerského účetnictví	8
1.6 Účetní záznamy	9
1.6.1 Základní požadavky a definice účetních záznamů	9
1.6.2 Účetní záznam pro vnitropodnikové účetnictví	10
2. Účetní doklady	11
2.1 Základní členění účetních dokladů	11
2.2 Náležitosti účetních dokladů	12
2.3 Účetní doklady pro finanční účetnictví	13
2.4 Účetní doklady pro vnitropodnikové účetnictví	13
2.5 Oběh účetních dokladů	14
3. Systém účtování v rámci vnitropodnikového účetnictví	15
3.1 Účtový rozvrh a účtová osnova	15
3.2 Organizace vnitropodnikového účetnictví	17
4. Účetní výkaznictví	19
4.1 Výkaznictví ve finančním účetnictví	19
4.2 Úplný soubor účetních výkazů	19
4.3 Účetní výkazy a vnitropodnikové účetnictví	21
5. Využití výsledků vnitropodnikového účetnictví pro další rozhodování	23
5.1 Decentralizovaný přístup	23

5.2	Vnitropodnikový výsledek hospodaření.....	24
5.3	Hodnotová kritéria pro řízení firemních středisek	24
5.3.1	Analýza rentability podnikové činnosti	24
6.	Metodický postup.....	27
6.1	Cíl a obsah bakalářské práce	27
6.2	Použité metody.....	27
6.2.1	Metoda pozorování.....	27
6.2.2	Metoda řízených rozhovorů	28
6.2.3	Metoda získání informací z evidence organizace	28
6.3	Metodický postup.....	28
	Praktická část	31
7.	Charakteristika společnosti Omega a.s.....	31
7.1	Základní informace	31
7.2	Informace o vývoji společnosti	31
7.3	Organizační a ekonomická struktura podniku.....	32
7.4	Vnitropodnikové útvary společnosti	34
7.5	Účetní záznamy	37
7.5.1	Oběh účetních dokladů v analyzované společnosti.....	37
7.5.2	Sledování nákladů ve společnosti	38
7.5.3	Alokace nákladů odpovědnému vnitropodnikovému útvaru.....	43
7.5.4	Změna účetních výkazů po alokaci nákladů	48
7.6	Analýza výsledků, návrhy a opatření	58
7.6.1	Výrobní vnitropodnikové útvary	58
7.6.2	Útvary obchodující se zemědělskými komoditami	62
	ZÁVĚR	67
	PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ	70
	SEZNAM OBRÁZKŮ	72
	SEZNAM TABULEK.....	73
	SEZNAM ZKRATEK A OCHRANNÝCH ZNÁMEK.....	74

ÚVOD

Podnik je složitý systém, jehož účelem je vytvářet takové produkty a služby, které pomáhají uspokojovat lidské potřeby. Výrobní faktory, které má podnik k dispozici, jsou kapacitně omezeny. Růst produktivity výrobních faktorů umožňuje vyrábět stále větší objem výrobků a nabízet širokou škálu služeb. Vlivem postupné globalizace ekonomiky, odbouráváním překážek pro pohyb kapitálu, pracovní síly a rozvojem informačních technologií umožňuje firmám nabízet své výrobky téměř po celém světě. Získávání nových trhů a zákazníků je pro firmy stále obtížnější. Pro většinu podniků je jednou z možností, jak si udržet postavení na trhu, zajištění efektivnosti podniku, tzn. zlepšení vnitřního chodu podniku, který umožní zkrátit dodací lhůty, nabízet stále kvalitnější produkty, omezit zásoby a snižovat náklady. Důležitou oblastí, která dodává manažerům informace pro jejich rozhodování je vnitropodnikové účetnictví. Kvalita těchto informací může mít výrazný podíl na konkurenceschopnosti podniku a pomáhá řešit rozhodovací úlohy jak na úrovni vrcholového managementu, tak na úrovni operativního řízení.

Cílem mé bakalářské práce je analyzovat systém vnitropodnikového účetnictví v konkrétním podniku. Práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou.

Teoretická část se zabývá významem a formou vedení vnitropodnikového účetnictví, dále jeho základními principy, členěním a možnostmi použití v praxi. Teoretické poznatky budu čerpat z rešerší odborné literatury, která se věnuje problematice vnitropodnikového účetnictví a alokaci nákladů. Informace o daném podniku budou poskytnuty z interních zdrojů. Ty představují vnitropodnikové směrnice, účetní výkazy pro jednotlivá střediska a rozhovory s odpovědnými pracovníky.

Praktická část je zaměřena na analýzu stavu jednotlivých vnitropodnikových útvarů, následně bude ověřena vhodnost konkrétního systému pro potřeby analyzovaného podniku. Výsledkem mé bakalářské práce bude vyhodnocení těchto informací, jejich využití managementem podniku pro strategické řízení podniku a návrhy na případná opatření.

Teoretická část

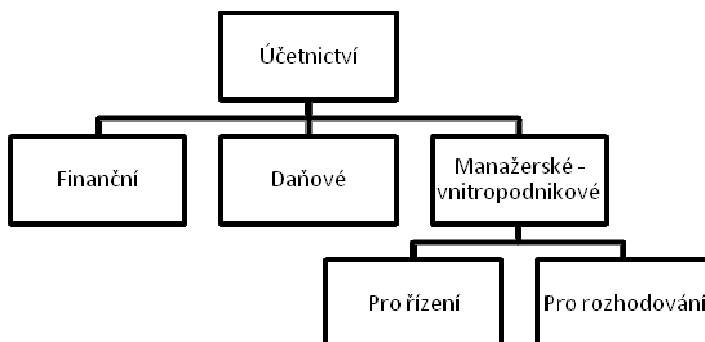
1. Význam a podstata vnitropodnikového účetnictví

1.1 Co je účetnictví

Účetnictví je soustava účetních záznamů, jež vyjadřuje skutečnosti, které probíhají uvnitř subjektu. Účetní záznam musí být průkazný a pravdivý. Účetní záznamy jsou v podniku dále analyzovány a využívány pro manažerské rozhodování ve společnosti. Informace poskytované účetnictvím mohou sloužit externím a interním uživatelům. Externími uživateli jsou například banky, odběratelé, dodavatelé nebo státní instituce. Interními uživateli jsou zpravidla manažeři společnosti.

Účetnictví obsahuje informace, které jsou podkladem pro manažerské rozhodování. Kvalita těchto rozhodnutí je závislá na schopnosti managementu poznat a formulovat problém. Čím kvalitnější informace má management k dispozici, tím kvalitněji může rozhodovat o řízení podniku.

Většina odborníků se shoduje na tom, že lze rozlišit tři základní druhy účetnictví – finanční, daňové a manažerské účetnictví, tento vztah lze znázornit následovně:



Obrázek 1: Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví
Zdroj: Král. B a kol.: Manažerské účetnictví, Management Press, 2003, s. 23

1.2 Funkce účetnictví

Účetnictví plní tyto funkce¹:

- A) poskytuje informace pro potřeby podnikatele, jsou to informace o průběhu hospodaření podniku, zda vytváří zisk nebo ztrátu,
- B) poskytuje informace pro rozhodování a řízení podniku (podle výsledků hospodaření firmy se mohou řídicí pracovníci rozhodovat o budoucích investicích, obchodech, rozvoji nebo naopak o likvidaci podniku),
- C) zajišťuje informací pro daňové účely (tzn. správné stanovení základu daně a tím i daňové povinnosti),
- D) umožňuje kontrolu stavu majetku a hospodaření, tato kontrolní funkce je charakteristická např. u akciových společností, kdy pro akcionáře jako majitele společnosti se účetnictví stává důležitým prostředkem kontroly a ochrany majetku svěřeného do správy profesionálnímu vedení,
- E) slouží jako důkazní prostředek, zejména při vedení sporů mezi věřitelem a dlužníkem.

1.3 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví poskytuje ucelený soubor informací o aktivech a pasivech podniku, o jeho nákladech, výnosech a hospodářském výsledku. Obsahuje informace, které vyjadřují vztah podniku jako celku k vnějšímu okolí podniku, tj. externí vztahy. Výsledkem vedení finančního účetnictví je sestavení a předložení dvou základních výkazů – rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Výkazy spolu s přílohou k účetní závěrce tvoří účetní závěrku. Informace z finančního účetnictví se prostřednictvím účetní závěrky předkládají externím uživatelům. Finanční účetnictví zobrazuje přesnými metodickými postupy hospodaření podniku v průběhu celé jeho ekonomické aktivity. Tato data nemusí vždy podávat věrný obraz o firmě a její ekonomické situaci.

¹ Opletalová A.: Základy účetnictví, Univerzita Palackého v Olomouci 2006, ISBN 80-244-1296-9, s. 7

1.4 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví je systém, který zajišťuje informace pro strategické a operativní řízení podniku. Systém eviduje, třídí a analyzuje informace o ekonomické činnosti podnikatelského subjektu do přehledů a výkazů. Posláním těchto výstupů je informovat management společnosti ex post o výsledcích vnitropodnikových útvarů a přispět tak ke zkvalitnění řídicího procesu.

Vnitropodnikové účetnictví zahrnuje²:

- A) ryze účetní informace, tzn. informace o struktuře nákladů a výnosů, které nejsou zabezpečeny ve finančním účetnictví; toto účetnictví je též označováno jako nákladové,
- B) informace nad rámec účetního systému; součástí vnitropodnikového účetnictví jsou i podklady k řešení různých rozhodovacích úloh; v této oblasti jsou využívány informace jak z nákladového účetnictví, tak i z oblastí, které jsou zpracovávány pomocí matematických a statistických metod.

Vnitropodnikové účetnictví má poskytovat informace pro řízení podniku a jeho jednotlivých částí (útvary).

Účetnictví se dělí na:

- **výkonově orientované**
 - výkonové účetnictví vztahuje náklady k výkonům podniku, vytváří podmínky pro zjišťování skutečných nákladů prováděných výkonů a zajišťuje bezprostřední napojení výsledné kalkulace na soustavu účetnictví,
- **odpovědnostní**
 - odpovědnostní účetnictví zprostředkovává informace o vynaložených zdrojích a vytvořených výkonech jednotlivých vnitropodnikových útvarů (středisek), o výsledcích jejich hospodaření, cílem je jak kontrola nákladů výkonů, tak i kontrola činnosti vnitropodnikových útvarů,

² Král. B., Holínská E., Misterková J., Pospíšilová M.: Vnitropodnikové účetnictví, Trizonia 1994, ISBN 80-85573-31-8, s. 326

- **procesně orientované**
 - procesně orientované účetnictví dělí náklady podle vztahu k činnostem, a to bez ohledu na organizační strukturu, jeden útvar může vykonávat více různých činností nebo jedna aktivita je realizována několika organizačními útvary.

1.4.1 Vnitropodnikové útvary

Činnosti, které jsou nezbytné pro zabezpečení podnikatelského procesu, jsou v podniku zajišťovány vnitropodnikovými útvary. Každý útvar má vymezený charakter činnosti, rozsah pravomocí a odpovědnosti. Provázanost vnitropodnikových útvarů je definována organizační strukturou podniku.

Obecně můžeme útvary členit na útvary hlavní, servisní, správní a speciální.

Útvary hlavní činnosti tvoří podstatu každého konkrétního podnikatelského procesu. Ve výrobním podniku začínají hlavní činnosti nákupem surovin, výrobou a končí distribucí a prodejem. Cílem útvarů pro hlavní činnosti je přispívat k tvorbě zisku podniku jako celku.

Servisní útvary poskytují služby ostatním útvarům uvnitř podniku. Cílem servisních útvarů je poskytovat interní služby za nižší náklady, než při jejich zajišťování externími dodavateli.

Útvary správní plní základní manažerské funkce a zajišťují řízení celé firmy. Mezi tyto útvary patří vrcholový management firmy a útvary divizí. V těchto útvarech lze jen velmi obtížně definovat a měřit výkony.

Speciální útvary jsou u velkých podniků vytvářeny za účelem zajištění např. sociálních programů pro zaměstnance.

1.4.2 Organizační struktura podniku

Organizační struktura přispívá k systematickému zabezpečení manažerských funkcí, včetně stanovení pravomocí, zodpovědnosti, rozhodovací a koordinační funkce. Organizační schéma

firmy se může stát základem pro členění nákladů a výnosů. V analyzované společnosti je funkční organizační struktura podniku.

Funkční organizační struktura vychází z činností nebo z výsledků jednotlivých pracovníků, kteří jsou seskupováni do vnitropodnikových útvarů. Tyto útvary jsou utvářeny podle podobných úkolů, zkušeností, kvalifikace a aktivit.

Organizační struktura je dále základem pro vytvoření vnitropodnikových útvarů a jejich členění pro vedení vnitropodnikového účetnictví. Výkon činností představuje pracovní náplň jednotlivých vnitropodnikových útvarů a oddělení výrobní i nevýrobní povahy.

Vnitropodnikové útvary a jejich činnosti jsou součástí procesů, které vedou k realizaci výkonu. Podle typu můžeme rozlišit několik druhů procesů:

- procesy výrobní
- procesy obslužné
- procesy správní.

Všechny tyto činnosti mají podniku zajistit rychlou reakci na interní i externí změny a snižovat náklady.

1.4.3 Soustavy vnitropodnikového účetnictví

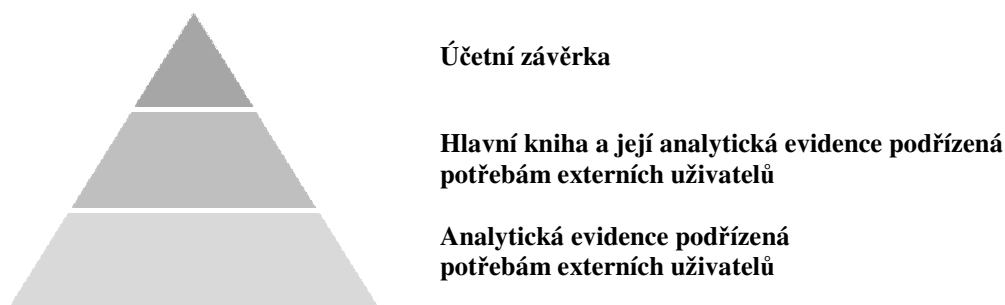
Požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby manažerského řízení, zajišťované informace manažerského účetnictví, se zpracovatelsky zajišťují dvěma možnými postupy a jejich kombinací:

Existují dva základní postupy vnitropodnikového účetního systému:

- soustava jednookruhová
- soustava dvouokruhová

Soustava jednookruhová

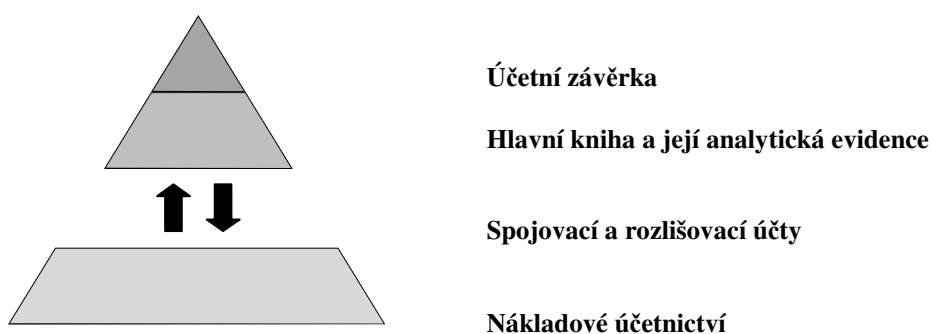
Forma jednookruhové soustavy účetnictví je realizována pomocí analytických účtů k syntetickým účtům finančního účetnictví. V současné době je tento postup velmi používaný, neboť dnešní účetní softwary jsou na jeho aplikaci dobře přizpůsobeny. Účetní programy nejen umožňují analytické dělení účtů, ale jsou schopny o každém účetním případě nést informaci o útvaru, zakázce nebo výkonu, ke kterému se vztahuje.



Obrázek 2: Schematické zobrazení jednookruhové účetní soustavy
Zdroj: Král, B. a kol., Manažerské účetnictví, Management Press, 2008, s. 107

Soustava dvouokruhová

V této soustavě jsou požadavky každé skupiny uživatelů zajišťovány oddělením účetního okruhu. Vnitropodnikové účetnictví je odděleno od finančního účetnictví, tzn. klasické finanční účetnictví je zaznamenáváno na účtech třídy 0 – 7, podle Zákona o účetnictví 563/91 sb., což představuje první okruh. Druhý okruh je účtován na účtech třídy 8 a 9, které jsou určeny pro vnitropodnikové účetnictví. Přes tzv. spojovací účty jsou pak účetní data převáděna do finančního účetnictví.



Obrázek 3: Schematické zobrazení dvouokruhové účetní soustavy
Zdroj: Král, B. a kol., Manažerské účetnictví, Management Press, 2008, s. 103

1.5 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Finanční účetnictví zajišťuje informace pro potřeby externích uživatelů. Cílem finančního účetnictví je např. odhadnout výnosnost kapitálu a schopnost firmy hradit své závazky.

Úkolem vnitropodnikového účetnictví je poskytovat managementu relevantní informace, které mu umožní přijímat správná rozhodnutí. Je určeno pro potřeby interních uživatelů v podniku. Lze jej chápat jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. Manažerské účetnictví je utvářeno též pomocí dalších subsystémů. Jsou to kalkulace, rozpočetnictví a vnitropodnikové účetnictví.

Kalkulace

Kalkulace jsou základním nástrojem manažerského řízení. Pro správné rozhodování je potřeba znát výši a strukturu nákladů na kalkulační jednici. Pokud se kalkulace uskutečňují před provedením výkonů (určení nákladů), označují se jako předběžné. Pokud se kalkulují až po uskutečnění výkonů (zjištění skutečných nákladů), označují se jako výsledná.

Rozpočetnictví

Rozpočty nákladů jsou sestavovány pro jednotlivé vnitropodnikové útvary (střediska). Celek vzájemně provázaných střediskových rozpočtů tvoří rozpočetnictví. Forma sestavení rozpočtu závisí na konkrétních podmínkách a na organizačním začlenění vnitropodnikového útvaru, pro který se rozpočet sestavuje, a zároveň na požadavcích celého rozpočtového systému.

Vnitropodnikové účetnictví

Je to systém zobrazení podnikatelského procesu v jeho úplnosti a nepřetržitosti včetně jeho výsledku. Vnitropodnikové účetnictví vytváří firma, aby měla skutečnou oporu pro efektivní řízení podniku. V každé firmě bude mít vnitropodnikové účetnictví odlišnou strukturu, což je dáno odlišnou činností jednotlivých firem.

Struktura vnitropodnikového účetnictví je určena především³:

- počtem útvarů, u kterých se sledují náklady a výnosy,
- členitosti prvotních nákladů požadavek podniku na sledování prvotních nákladových vstupů,
- počtem a složitostí výkonů, které firma zajišťuje,
- rozsahem vnitropodnikových výkonů a podrobnostmi v jejich členění což se projeví v počtu druhotných nákladů.

1.6 Účetní záznamy

1.6.1 Základní požadavky a definice účetních záznamů

Účetnictví je soustava účetních záznamů. Účetním záznamem se rozumí účetní data, která jsou nositeli informací týkajících se předmětu účetnictví nebo jeho vedení. Každou informaci týkající se předmětu účetnictví nebo jeho vedení jsou účetní jednotky povinny zaznamenávat prostřednictvím účetního záznamu. Účetní záznamy procházejí jako základní stavební prvek celým účetnictvím a vystupují v mnoha podobách od těch nejzákladnějších záznamů o přírůstcích či úbytcích jednotlivých druhů materiálů, zboží atd., až po souhrnné záznamy vyššího řádu, které představují např. účetní doklady, účetní knihy nebo účetní výkazy. Účetní výkazy a výrobní zprávy jsou vrcholem shrnutí účetních záznamů⁴.

Účetní záznam musí splňovat následující podmínky stanovené zákonem o účetnictví, aby mohl být považován za průkazný:

- a) záznam je průkazný, pokud skutečnost odpovídá stavu vykázanému v účetním záznamu,
- b) obsah účetního záznamu je prokázán obsahem jiných účetních záznamů,
- c) obsah a forma je vedena prostřednictvím informačního systému nebo jiným způsobem, který splňuje požadavky průkaznosti a požadavky na ochranu bezpečnosti týkající se obsahu přenášených informací,

³ Krčová S. Ing.: Manažerské účetnictví a controlling, Vysoká škola podnikání a.s. 2006, ISBN 80-86764-50-8, s. 8

⁴ Ryneš P. Ing.: Podvojně účetnictví a účetní závěrka, Nakladatelství ANAG 2008, ISBN 978-80-7263-437-8, s. 49 - 53

- d) účetní záznamy se týkají výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky a je k němu připojen podpisový záznam osoby oprávněné a odpovědné za obsah účetního záznamu, podle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., §11, odst. (1) f) podpisový záznam podle §33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

Účetní záznam v písemné formě podepsaný vlastnoručním podpisem oprávněné osoby, který se shoduje s podpisovým vzorem, se považuje vždy za průkazný. Podpisový záznam může být vlastnoruční podpis podle vyhlášeného podpisového vzoru nebo elektronický podpis podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu. Povinností účetní jednotky je stanovit vnitřním předpisem oprávnění, povinnosti a odpovědnost osob, které jsou oprávněny připojovat podpisový záznam.

Podpisovým záznamem se rozumí účetní záznam, jehož obsahem je vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis založený na kvalifikovaném certifikátu podle zvláštního právního předpisu zákona č. 81/2006 Sb., anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě, který zaručuje průkaznou a jednoznačnou původnost. Na obě formy podpisového záznamu se přitom pohlíží stejně a obě mohou být použity v případech, kdy je vyžadován vlastnoruční podpis. U případů týkajících se výhradně skutečností uvnitř jedné účetní jednotky lze použít jako podpisový záznam vlastnoruční podpis nebo zaručený elektronický podpis anebo obdobný průkazný účetní záznam v technické formě.

1.6.2 Účetní záznam pro vnitropodnikové účetnictví

Právní úprava neřeší podrobně vnitropodnikové účetnictví, pouze stanoví základní úkoly. Pokud účetní záznam splňuje všechny požadavky dle zákona o účetnictví, jsou k němu připojeny další informace, které umožní jeho správné přiřazení z hlediska vnitropodnikových útvarů. Vlastní organizace a náplň vnitropodnikového účetnictví je plně v pravomoci účetní jednotky a stanoví se vnitřní směrnici účetní jednotky.

2. Účetní doklady

2.1 Základní členění účetních dokladů

Účetní doklady zachycující různorodé účetní (hospodářské) operace, které lze klasifikovat z různých hledisek:

- podle místa vzniku:

- vnější – tyto doklady přicházejí do účetní jednotky z okolí např. bankovní výpisy, dodavatelské a odběratelské faktury,
- vnitřní – doklady zachycující vnitropodnikové hospodářské jevy např. příjemka a výdejka materiálu, převodky, mzdy a odvody, jiné interní účetní doklady.

- podle počtu hospodářských operací, které zachycují:

- jednotlivé – zachycují jednotlivou operaci,
- sběrné – zachycují více hospodářských operací na jednom účetním dokladu téhož typu.

- podle druhu

- faktury vystavené
- faktury přijaté
- příjmové pokladní doklady
- výdajové pokladní doklady
- bankovní výpisy
- příjemky
- výdejky
- vnitřní (interní) účetní doklady

2.2 Náležitosti účetních dokladů

Účetní doklady musí mít podle zákona o účetnictví řadu náležitostí, aby byly průkazným prostředkem o provedených operacích:

A) označení účetního dokladu

- všechny doklady musí být označeny způsobem zabezpečujícím vazbu mezi jednotlivými doklady a účetními zápisy v účetních knihách. Splnění tohoto požadavku je jednou z podmínek průkaznosti účetnictví, zákon nestanoví pravidla pro označování účetních dokladů, doporučuje pouze vytvoření takového systému, který odpovídá velikosti firmy a ekonomické činnosti,
- označování dokladů je možné dvojím způsobem buď v jedné číselné řadě, nebo v několika číselných řadách,
- účetní jednotky mají povinnost označovat účetní doklady tak, aby bylo zřejmé, že jsou kompletní,

B) obsah účetního případu a označení jeho účastníků,

C) peněžní částku nebo údaje o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství,

D) okamžik vyhotovení účetního dokladu,

E) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodné s okamžikem vyhotovení účetního dokladu,

F) podpisový záznam osoby odpovědné za účetní případ a osoby odpovědné za jeho zaúčtování,

- osoba odpovědná za účetní případ by měla garantovat věcnou správnost účetního případu (tj. účetní případ skutečně proběhl tak, jak je popsáno na účetním dokladu).

Osoba odpovědná za zaúčtování účetního případu by měla přezkoušet doklad z hlediska formálního a odpovídá za to, že účetní případ je zaúčtován v souladu s účetními předpisy.

2.3 Účetní doklady pro finanční účetnictví

Základem celého účetnictví a jeho výstupů je účetní doklad. Účetní jednotka je povinna vyhotovit účetní doklad bez zbytečného odkladu po zjištění skutečností, které se účetním dokladem zachycují, a to způsobem, kterým je možno určit obsah každého jednotlivého účetního případu s využitím účetních metod a dalších nástrojů, jichž účetnictví využívá.

Účetní doklady zachycují skutečnosti, které mají charakter účetního případu, který dokládají. Údaje na dokladech musí být zapsány prostředkem zaručujícím trvalost zápisu, aby byly po celou dobu své úschovy v účetní jednotce plně čitelné. Doklady, které nemají předepsaný obsah, či nemají zákonné náležitosti, nejsou považovány za průkazné.

Účetní doklad o příslušné účetní transakci je zachycen v účetních knihách formou účetního zápisu.

2.4 Účetní doklady pro vnitropodnikové účetnictví

S účetními doklady v podniku se nesetkávají pouze pracovníci účtáren. Účastníkem hospodářské operace může být kterýkoliv zaměstnanec podniku.

Tyto doklady obsahují navíc důležité informace, které mohou být důležité a mohou s nimi pracovat (v rámci operativního řízení podniku) pracovníci dalších vnitropodnikových útvarů. Postupný průchod dokladů útvary se nazývá oběhem účetních dokladů. Pro přesné a správné vedení vnitropodnikového účetnictví a v zájmu zachování jeho vypovídací schopnosti o hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů musí být jednotlivé účetní doklady doplněny o povinné údaje (dle vnitropodnikové směrnice o oběhu účetních dokladů).

2.5 Oběh účetních dokladů

Aby se účetní doklady zpracovávaly co nejrychleji, je nutné sestavit plán jejich oběhu. Měla by zde být uvedena návaznost práce jednotlivých útvarů a lhůty, v nichž mají s dokladem provést určitý výkon.

Oběh účetních dokladů v podniku je upraven vnitropodnikovou směrnicí. V rámci stanoveného systému o vedení a zpracování účetnictví, je stanovena kompetence a odpovědnost jednotlivých pracovníků za nařizování, schvalování a přezkušování účetních operací, zachycených na účetních dokladech z hlediska věcné a formální správnosti. Musí obsahovat závazný metodický návod zajišťující v účetní jednotce úplnost, průkaznost a správnost vedení účetnictví. Oběh dokladů tvoří důležitý nástroj fungování vnitřního kontrolního systému účetní jednotky.

Základní obsah směrnice o oběhu dokladů:

- A) Druhy účetních dokladů používaných v účetní jednotce v členění dle hospodářských a účetních operací. Specifikovat jednotlivé druhy účetních dokladů, zachycující hospodářské a účetní operace nejvhodněji v členění podle účtových tříd a v rámci nich podle vytypovaných hlavních nositelů hospodářských a účetních operací, a to v souladu s platnou účtovou osnovou, resp. účtovým rozvrhem.
- B) Podpisové vzory osob odpovědných za účetní případ a osob odpovědných za zaúčtování nebo popis operací v informačním systému, který nahrazuje vlastnoruční podpis.
- C) Oběh účetních dokladů, musí obsahovat minimálně následující údaje:
 - název a číselná identifikace účetního dokladu,
 - kdo účetní doklady vystavuje,
 - kdo odpovídá za hospodářské a účetní operace, popř. je nařizuje a schvaluje,
 - kdo přezkuzuje účetní doklady z hlediska jejich správnosti,
 - stručný popis jednotlivých operací oběhu, vystavení účetního dokladu, kdo tyto operace provádí a lhůty pro jejich provedení.

3. Systém účtování v rámci vnitropodnikového účetnictví

3.1 Účtový rozvrh a účtová osnova

Účtový rozvrh

Účtový rozvrh musí být zpracován ve smyslu směrné účtové osnovy uvedené ve vyhlášce č.500/2002 Sb. „Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví“. Obsahuje syntetické a analytické účty a je vytvořen s ohledem na potřeby řízení a kontroly účetní jednotky a s ohledem na příslušná ustanovení zákona č. 586/92 Sb., o dani z příjmů - tj. analytické rozčlenění položek na daňově uznatelné a neuznatelné.

Dále jsou zde promítnuty požadavky na analytické členění podle potřeb dalších orgánů. Na začátku účetního období sestavuje účetní jednotka na základě směrné účtové osnovy účtový rozvrh, v němž uvádí syntetické a analytické účty, pro které bude mít během účetního období náplň. Během účetního období nesmí účty rušit, i když na nich přestane účtovat. Doplnovat účty do účtového rozvrhu lze vždycky. Platnost účtového rozvrhu může být písemně prodloužena na další rok.

V části o účetních knihách a jejich vedení musí být uveden seznam používaných sestav, deníků a knih analytické evidence v členění na knihy zpracovávané prostřednictvím účetního softwaru či elektronicky a knihy vedené ručně. Toto může být doplněno seznamem číselných znaků nebo jiných symbolů a zkratk používaných účetní jednotkou.

Směrná účtová osnova

Účtová osnova je upravena vyhláškou č.500/2002 Sb. „Vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/91 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Tato norma předepisuje její závaznou strukturu. Účtová osnova rozlišuje 10 účtových tříd, které se dělí do účtových skupin.

Základní rámec účtové osnovy:

0 – Dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční

1 – Zásoby

2 – Krátkodobý finanční majetek

3 – Zúčtovací vztahy a časové rozlišení

4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

5 – Náklady

6 – Výnosy

7 – Závěrkové a podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 jsou vyhrazeny pro vnitropodnikové účetnictví, které podnik organizuje podle svých specifických potřeb.

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, ve kterém uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky v dané účetní jednotce.

Účtová osnova pro vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účty jsou v současné době využívány velmi sporadicky. Přesto se bez těchto účtů v minulosti neobešlo účetnictví žádného výrobního podniku. Jejich funkce je především kalkulační, pomáhají při sledování nákladů a výnosů a vnitřního zúčtování mezi středisky.

Účty pro vedení vnitropodnikového účetnictví třídy 8 a 9 lze částečně nahradit pomocí rozsáhlého analytického členění účtových tříd 0 až 7. Analytické účty zajišťují podrobnější rozdělení účetních záznamů, například podle potřeb účetní jednotky, daňových předpisů a účetní závěrky. Důvodem analytického členění je rozlišování jednotlivých hospodářských středisek nebo druhové rozlišení. Při používání analytických účtů se doplňují za trojmístné číselné označení syntetického účtu další číslice. Sumace analytických účtů tvoří zůstatek syntetického účtu.

Účetní programy dnes umožňují sledovat jednotlivé účetní zápisy podle středisek, vnitropodnikových útvarů, nákladových okruhů, zakázek, popř. jiných specifik. Výstupy z účetního systému je možno využívat pro sestavování účetních výkazů, ale též selektovat podle požadovaných kritérií, což umožňuje kvalifikovaněji rozhodovat o dalším rozvoji podniku a jeho útvarů. Nedochozí tak ke zkreslování výstupů, které mohou mít zásadní vliv na strategická rozhodnutí.

3.2 Organizace vnitropodnikového účetnictví

- Analytická evidence k syntetickým účtům

Analytická evidence je podrobnější evidence k syntetickým účtům. Jedná se o účty, které jsou účetní jednotkou vytvořeny pro zajištění vyšší přehlednosti a podrobnosti účetnictví. Vnitropodnikové účetnictví se vede na analytických účtech především k syntetickým účtům v účtové třídě 5 (náklady) a 6 (výnosy), běžně se však používají též analytické účty k syntetickým účtům ostatních tříd. V některých případech, např. při existenci více bankovních účtů, je použití analytických účtů nutné.

Pro potřeby vnitropodnikového účetnictví se prvotní náklady účtují na stejných účtech jako náklady ve finančním účetnictví, další číslo, které je přiřazeno, jako analytická evidence si stanoví podnik sám. Může to být např. číslo hospodářského střediska. Pro evidenci druhotných nákladů a výnosů se zřizují účty 599 - druhotné vnitropodnikové náklady a 699 - druhotné vnitropodnikové výnosy. Souvztažně k těmto účtům vnitropodnikových nákladů a výnosů se používají účty 598 a 698.

- Mimo oblast finančního účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví se vede v samostatném okruhu v účtových třídách 8 a 9. Nákladové a výnosové účty jsou v tomto případě stanoveny v účtovém rozvrhu podniku s popisem účetních případů, které se na jednotlivých účtech zachycují.

V rámci těchto dvou účetních tříd se účetnictví může vést buď v centralizované, nebo decentralizované formě.

Centralizovaná forma znamená, že pro všechna hospodářská střediska jsou vedena v jednom účetním okruhu. Pro všechna střediska se sestavuje pouze jeden společný účtový rozvrh.

Při centralizované formě vedení vnitropodnikového účetnictví odpadají převody mezi jednotlivými středisky a účtuje se přímo do nákladů a výnosů konkrétního vnitropodnikového střediska.

Decentralizovaná forma znamená, že se pro každé hospodářské středisko sestavuje samostatný účtový rozvrh a účetnictví se vede v samostatných účetních okruzích pro každé hospodářské středisko zvlášť. Při účtování v decentralizované formě vnitropodnikového účetnictví se každý účetní případ ve středisku účtuje podvojným zápisem. Příslušné hospodářské středisko musí do svého účetnictví převzít účetní případy z finančního účetnictví a zaúčtovat účetní případy vznikající ze vzájemného styku s ostatními středisky. Vazba s finančním účetnictvím se zachycuje pomocí spojovacích účtů. Dokladem o účtování je pak soupis, převzatých účetních případů z finančního účetnictví. Vzájemné propojení hospodářských středisek se eviduje pomocí účtů **převody střediskové** - dokladem jsou převodky.

4. Účetní výkaznictví

4.1 Výkaznictví ve finančním účetnictví

Účetnictví se soustřeďuje na zobrazení jednotlivých ekonomických jevů, které se následně promítají do obsahu účtů, z nichž se seskupují jednotlivé řádky účetních výkazů. Hlavním cílem účetnictví je podávat věrný a poctivý obraz o hospodářské a finanční situaci podniku.

Účetní výkaznictví i finanční účetnictví jako součásti informačního systému podniku informují o situaci ex post. Podrobněji se informacemi o podnikových činnostech zabývá vnitropodnikové účetnictví včetně výsledných kalkulací. Na budoucí vývoj podniku je zaměřeno finanční plánování, rozpočetnictví a předběžné kalkulace.

Účetní výkazy jsou velmi významným nástrojem komunikace mezi podnikem a externími uživateli, kterým mají poskytnout potřebné informace.

Rozsah zveřejňovaných informací je a priori stanoven §§21 a 21a zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví. Společnosti jsou povinny zveřejnit účetní závěrku, kterou tvoří Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy. Společnosti taxativně určené zákonem jsou povinny sestavit a zveřejnit výroční zprávu, jejíž minimální obsah stanoví zákon.

4.2 Úplný soubor účetních výkazů

Základní soubor účetních výkazů tvoří: rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce.

Náležitosti účetní závěrky v ČR jsou vymezeny zákonem o účetnictví. Účetní závěrka je sestavení účetních výkazů, které podávají informaci o hospodaření firmy.

Mezi výše uvedené výkazy patří:

Rozvaha (balance)

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv na jedné straně a zdrojů financování (pasiv) na straně druhé. Na rozdíl od jiných účetních výkazů, které zachycují hodnoty platné za určité období zobrazuje rozvaha hodnoty platné k určitému okamžiku (stavové veličiny).

Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici - tzn. součet aktiv se musí rovnat součtu pasiv. Obsah, rozsah a formu rozvahy určuje pro podnikatelské subjekty vyhláška č.500/2002 Sb.

Výsledovka (výkaz zisku a ztráty)

Výsledovka je stupňovitě uspořádaný přehled nákladů a výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů. Jednotlivé stupně charakterizují úroveň hospodaření v provozní hospodářské činnosti podniku, finanční činnosti a mimořádné činnosti⁵. Výkaz zisku a ztráty zobrazuje výše uvedené veličiny kumulované za určité období, zpravidla k datu účetní závěrky.

Výkaz o peněžních tocích (Cash flow)

Výkaz o peněžních tocích informuje uživatele o způsobu, jakým účetní jednotka peněžní prostředky vyprodukovala, ale také o způsobu jejich použití. Výkaz ukazuje, jak změny v rozvaze a hodnoty výkazu zisku a ztráty ovlivňují peněžní prostředky, přičemž dělí toky peněžních prostředků na toky peněžních prostředků z provozní, investiční a finanční činnosti podniku. Ke zveřejňování tohoto výkazu v rámci účetní závěrky existují různá rozporuplná stanoviska jednotlivých odborníků. Vezmeme-li v úvahu skutečnost, že v auditovaných společnostech se účetní závěrka a spolu s ní případně i výkaz Cash flow může zveřejnit až k 30.6. následujícího roku, je nutno považovat vypovídací schopnost takového výkazu za velmi diskutabilní.

Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Výkaz o změnách vlastního kapitálu poskytuje informace o transakcích, které přímo ovlivnily strukturu a velikost vlastního kapitálu. Těmi mohou být např. opravy významných chyb, ale také důsledky změn účetních metod.

⁵ Ryneš P. Ing.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka, Nakladatelství ANAG 2008, ISBN 978-80-7263-437-8, s. 242

Nejčastěji jsou změny vlastního kapitálu vyvolány kapitálovými operacemi uskutečněnými vlastníky, např. výplata dividend, změny v základním kapitálu, účtováním o odložené dani z příjmu apod.

Další informace o podniku jsou obsaženy ve výroční zprávě. V České republice sestavují výroční zprávu povinně účetní jednotky, které podléhají auditu. Výroční zpráva má podávat doplňující informace o vývoji činnosti podniku i o jeho současném stavu a upozornit na důležité události, které nastaly. Dále výroční zpráva má nastínit předpokládaný vývoj podniku. Zkušenosti však ukazují, že jednotlivé firmy přistupují k výroční zprávě velmi různorodě. Pro velké a solidní firmy je výroční zpráva významnou příležitostí k prezentaci vlastních úspěchů a k oslovení potenciaálních investorů, pro ostatní je pouze nutným zlem, nehledě na další významné procento firem, které sestavení a zveřejnění výroční zprávy ignorují. V tomto případě se firmy vystavují nebezpečí postihu finančními orgány ve smyslu § 37 zákona 563/1991 Sb. o účetnictví a to až do výše 3% aktiv netto.

Účetní výkazy jsou podstatou účetního výkaznictví. Orientace v účetních výkazech je pro manažera nezbytností a pro kontrolní orgán nutností. Odkrýt chyby v účetních výkazech nebo úmyslně skryté informace je možné pouze tehdy, známe-li zdroje informací, ze kterých tyto výkazy vycházejí.

4.3 Účetní výkazy a vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví zachycuje skutečně vynaložené náklady a zajištěné výnosy a to ve vazbě na jednotlivé dílčí procesy, útvary, nákladové okruhy a zakázky. Vnitropodnikové výkazy jsou upravené podle individuálních potřeb útvarů a podniku jako celku. Důležitým faktorem u těchto výkazů je přehlednost, srozumitelnost, pravdivost a časová pravidelnost. Správně vedené vnitropodnikové účetnictví je základem pro efektivní řízení společnosti. Manažeři jednotlivých vnitropodnikových útvarů, sestavují dlouhodobé finanční plány, které tvoří i účetní výkazy. Vnitropodnikové výkazy umožňují skutečné posouzení firemních výkonů a jejich porovnáním s plány jednotlivých útvarů můžeme přesněji zhodnotit varianty budoucího rozvoje podnikových útvarů. Skutečné hospodářské výsledky za vnitropodnikové útvary jsou předkládány pomocí vnitropodnikových účetních výkazů (výkaz zisku a ztráty, rozvaha, – vše po jednotlivých útvarech).

Odpovědnostní členění nákladů a výnosů podle jednotlivých vnitropodnikových jednotek slouží ke kontrole jejich hospodaření a controllingovým činnostem, tzn. poznání a vyhodnocení žádoucích a nežádoucích odchylek od predikovaných hodnot a přijetí opatření k jejich odstranění. Problematika controllingu a činností předcházejících a následujících by však značně přesáhla rámeček této práce.

5. Využití výsledků vnitropodnikového účetnictví pro další rozhodování

Rozdělením společnosti do jednotlivých vnitropodnikových útvarů dochází i k přerozdělení pravomocí centrálních manažerů na nižší střediskové úrovni, z důvodů zvýšení celkové efektivity a výkonnosti podniku jako celku.

Vrcholové vedení podniku zvolí postupy a kritéria, pomocí nichž bude hodnotit jednotlivá vnitropodniková střediska.

5.1 Decentralizovaný přístup

Důvodem pro zavedení decentralizovaného přístupu je snaha o zlepšení operativního (krátkodobého) i strategického (dlouhodobého) řízení firemních procesů, zefektivnění procesu vnitrofiremní komunikace, zkrácení procesu rozhodování, zkvalitnění operativního řízení, zvýšení motivace manažerů, umožnění kariérního růstu a zvyšování kvality pracovních sil. Decentralizovaný přístup přináší i problémy, zejména stanovení spravedlivých měřítek pro kontrolu a hodnocení výkonů jednotlivých vnitropodnikových útvarů.

Decentralizace vyžaduje rozvinutý a výkonný vnitrofiremní informační systém, který vyvolá růst nákladů na jeho zavedení, údržbu a zachování kontinuity. Před zavedením takového systému do společnosti je třeba zvážit tyto vícenáklady, aby přínos systému převýšil náklady spojené s jeho implementací. Jistá nechuť některých pracovníků k zavedení exaktních metod hodnocení výkonnosti jednotlivých útvarů může mít několik příčin. Může se jednat o zakořeněné návyky z minulých let, ale též o skutečnost, že takové návyky často retardují po velmi dlouhé období a navíc pozitivní efekt změn se zpravidla projeví až v delším časovém horizontu. V praxi je možno se setkat s rozporů mezi jednotlivými manažery při alokaci jednotlivých nákladů a výnosů, zvláště pokud je jejich odměňování závislé na hospodářském výsledku jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Je tedy zřejmé, že správné nastavení motivačních parametrů přímo předurčuje budoucí úspěšnost systému.

Správně nastavený systém by měl podporovat zvyšování výkonnosti a efektivnosti firmy. Vrcholovým manažerům by měl poskytovat reálné zpětné vazby, podporovat integraci cílů jednotlivých vnitropodnikových středisek s celkovými cíli společnosti.

5.2 Vnitropodnikový výsledek hospodaření

Vnitropodnikový výsledek hospodaření je tvořen náklady a výnosy za jednotlivé vnitropodnikové útvary podle jejich odpovědnosti. Podle stupně pravomoci a odpovědnosti konkrétního hospodářského střediska může tento hospodářský výsledek vystupovat ve dvou základních obsahových vymezeních:

- 1) Decentralizovaný přístup vyjadřuje příspěvek střediska k celkovému zisku podniku. Pravomoc a odpovědnost je z velké části převedena na jednotlivá střediska. Jsou zainteresována na vlastních výsledcích – kvantitativní přístup.
- 2) Centralizovaný přístup vyjadřuje příspěvek střediska jako nástroj, který informuje o úrovni hospodárnosti a jakosti. Jak úspěšně středisko splnilo přidělené úkoly (např. výše dosažených prodejů) – kvalitativní přístup.

Střediskový výsledek hospodaření je jedním z měřítek, které umožňuje vyjádřit, jak bylo středisko v části podnikatelského procesu, za které dle své náplně odpovídá a realizuje úspěšné.

5.3 Hodnotová kritéria pro řízení firemních středisek

5.3.1 Analýza rentability podnikové činnosti

1) Ukazatele náročnosti

Ukazatele náročnosti jsou důležité, pro řízení provozu. Lze je také použít jako podklady, pro sestavení přesnějšího plánu nákladů. Ve jmenovateli jsou zpravidla tržby, v čitateli pak

jednotlivé hlavní nákladové druhy. Pro analýzu výnosnosti vnitropodnikových středisek je nutné vybrat takový ukazatel, který pomůže zhodnotit efektivnost činnosti daného útvaru.

Pro vnitropodnikové útvary, které souvisí s vlastními výkony se budou počítat tyto ukazatele:

- **Materiálová náročnost** = $\frac{\text{spotřeba materiálu}}{\text{tržby}}$

Ukazatel materiálové náročnosti informuje o tom, kolik se v podniku spotřebuje materiálu na 1 Kč realizovaných tržeb.

Ukazatel by měl být menší než 1. Pokud budou tržby nižší než spotřeba materiálu, je to pro management důvod pro revizi útvaru, zjištění nedostatků v hospodaření střediska a jejich příčin. Při počítání tohoto ukazatele je nutno vzít v patrnost, že společnost může vyrábět do zásoby (na sklad).

- **Mzdová náročnost** = $\frac{\text{mzdy}}{\text{tržby}}$

Ukazatel mzdové náročnosti informuje o tom, kolik korun mzdy je zaměstnanci vyplaceno za 1 Kč realizovaných tržeb.

Ukazatel by měl být menší než 1. Pokud budou tržby nižší než mzdové náklady, je to pro management důvod pro revizi útvaru, zjištění nedostatků v hospodaření střediska a jejich příčin.

Materiálová a mzdová náročnost bude počítána pro výrobní vnitropodnikové útvary.

- **Rentabilita tržeb (ROS)** = $\frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{tržby}}$

Ukazatel rentability tržeb udává množství zisku, které připadá na 1 Kč realizovaných tržeb.

Ukazatel by měl být větší než 1, v opačném případě je útvar nevhodný (nemá pro podnik přínos). Pro vnitropodniková střediska, která se zabývají obchodem, je důležitý ukazatel rentability tržeb.

Rentabilita tržeb se bude počítat pro výrobní a obchodní vnitropodnikové útvary.

2) Ukazatele produktivity

Ukazatele produktivity vypovídají o výsledku činnosti zpravidla celého podniku.

Pro útvary, které souvisí s vlastními výkony existují tyto ukazatele:

- **Produktivita z přidané hodnoty** = $\frac{\text{přidaná hodnota}}{\text{počet pracovníků}}$

Ukazatel produktivity z přidané hodnoty nám říká, jakou přidanou hodnotu vytvořil 1 pracovník útvary. Pro správné vyhodnocení změny při časovém srovnání je nutno vyhodnotit jednotlivé prvky zahrnuté do výpočtu. Toto hodnocení ukazatele produktivity z přidané hodnoty by však značně přesáhlo rámec této bakalářské práce.

Bude počítán pro výrobní a obchodní vnitropodnikové útvary.

3) Ukazatele účinnosti

Ukazatele účinnosti vyjadřují vztahy mezi výsledkem činnosti podniku a odpovídajícími vstupy.

$$\text{Nákladovost} = \frac{\text{náklady}}{\text{tržby}}$$

Nákladovost tržeb vyjadřuje, kolik nákladů vynaložil podnik na 1 Kč tržeb. Podnik by se měl snažit dosáhnout co nejnižších hodnot tohoto ukazatele.

Bude vypočítána pro výrobní a obchodní vnitropodnikové útvary.

6. Metodický postup

6.1 Cíl a obsah bakalářské práce

Hlavním cílem bakalářské práce je zhodnocení vnitropodnikového účetnictví ve vztahu k účetním výkazům, které jsou využívány managementem společnosti pro další řízení společnosti a rozhodování o jejím dalším rozvoji.

Cílem je zjistit, zda současný způsob účtování ve firmě poskytuje dostatečnou oporu pro účetní výstupy, dalším cílem je zpřesnit informace o nákladech a určit metodu na alokaci nákladů z hlediska příčinné souvislosti⁶.

6.2 Použité metody

6.2.1 Metoda pozorování

Na základě přání vedení společnosti byl obchodní název společnosti změněn na firmu Omega a.s. Podrobné seznámení s podnikatelskou činností společnosti. Pochopení fungování a provázanosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Získání informací z výročních zpráv společnosti a výkazu zisku a ztráty za analyzovaná vnitropodniková střediska. Důležitým aspektem metody je skutečnost, že musí zachovávat objektivitu, systematickosti, důkladnost a respektovat plány managementu společnosti. Metoda je ukončena vlastním zhodnocením, je využívána zejména při alokaci nákladů na jednotlivé podnikové útvary.

⁶ Zdroj: Král, B. a kol., Manažerské účetnictví, Management Press, 2008, s. 131

6.2.2 Metoda řízených rozhovorů

Metoda řízených rozhovorů je používána ke sběru potřebných dat. Informace jsou získávány formou cílených otázek, které jsou kladeny ústně. Tato metoda byla aplikována při osobních konzultacích s finančním ředitelem společnosti a řediteli dalších vnitropodnikových divizí.

6.2.3 Metoda získání informací z evidence organizace

Jedná se o zajištění relevantních dat z účetní databáze analyzované společnosti a získání potřebných účetních výkazů za některá vnitropodniková střediska. Poskytnutí přehledu o organizační struktuře společnosti a principu sledování a členění nákladů a výnosů ve společnosti. Veškerá data potřebná pro tuto práci byla získána z účetního softwaru Helios Orange, který umožňuje sestavit výkaz zisku a ztráty za jednotlivá vnitropodniková střediska. Dalším zdrojem byly výroční zprávy společnosti, kde bylo možné podrobněji pochopit vývoj některých vnitropodnikových útvarů.

6.3 Metodický postup

- A) Identifikace současného systému – na základě výše uvedených metod byl získán přehled o současném principu účtování nákladů a výnosů v analyzované společnosti, a to jak na vnitropodniková střediska, tak i na vnitřní nákladové okruhy, pochopení principu a důvodu tohoto rozdělení (hlavní aspekty jsou ekonomické činnosti jednotlivých podnikových středisek). Zjištění pracovní náplně a odpovědnosti zaměstnanců jednotlivých vnitropodnikových útvarů.
- B) Návrh alternativních variant – v rámci bakalářské práce byla porovnávána varianta původní evidence nákladů s novou metodou alokace nákladů z hlediska jejich příčinné souvislosti.

- C) Stanovení metody pro alokaci nákladů – po zjištění výše druhotných nákladů, byla určena metoda pro jejich přiřazení odpovědnému středisku v rámci podnikové struktury, a to z důvodů jejich příčiny.
- D) Získání dat pro rozpočítání nákladů – veškerá data byla získána z účetního systému společnosti (výkaz zisku a ztráty, skladová evidence, účetní deník, přehled o tržbách, mzdové náklady).
- E) Aplikace zjištěných dat – po rozpočítání příslušných nákladů, jejich implementace ve vnitropodnikovém účetnictví a promítnutí změn do původních účetních výkazů. Implementace výsledků do vnitropodnikového účetnictví. Sestavení nových účetních výkazů a jejich srovnání s účetními stavy před použitím metody alokace nákladů.
- F) Důvod pro metodu – obhájení principu pro určení výše nákladů (z důvodů jejich příčinné souvislosti). Problematika vedení vnitropodnikového účetnictví a jeho přínos a nedostatky pro manažerské rozhodování byly konzultovány s ekonomickým vedením společnosti. Tato metoda má za úkol objektivně, dle příčinné souvislosti, alokovat další související náklady, které jsou v současné době sledovány z důvodů vnitřních rozpočtů (hlídání růstu nákladů), na jednotlivé vnitropodnikové útvary.
- G) Výpočet ukazatelů – zhodnocení výkonnosti firmy pomocí ukazatelů náročnosti, produktivity a účinnosti. Jejich porovnání před a po alokaci nákladů. Ukazatele byly vybrány na základě konzultace s managementem společnosti, o tom co je na jednotlivých útvarech nejvíce zajímavá. Vzorce byly upraveny pro individuální potřebu jednotlivých útvarů. Výsledky budou sloužit pro další rozhodování o finanční situaci a ekonomickém přínosu jednotlivých útvarů. Vysvětlení výsledků finančních ukazatelů je v praktické části této bakalářské práce.

Přehled vzorců, a zdrojů pro výpočet ukazatelů za **vnitropodniková střediska výrobního charakteru**:

- Rentabilita tržeb (ROS) = $\frac{\text{VZZ řádek 61}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$
- Materiálová náročnost = $\frac{\text{VZZ řádek 09}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$

- Mzdová náročnost = $\frac{\text{VZZ řádek 13}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků 1.- XIII.}}$
- Produktivita z přidané hodnoty = $\frac{\text{VZZ řádek 11}}{\text{počet pracovníků}}$
- Nákladovost = $\frac{\text{VZZ řádek A.-R.}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků 1.- XIII.}}$

Přehled vzorců a zdrojů pro jejich výpočet ukazatelů za **vnitropodniková střediska zabývající se obchodováním se zemědělskými komoditami:**

- Rentabilita tržeb (ROS) = $\frac{\text{VZZ řádek 61}}{\text{VZZ řádek 01}}$
- Produktivita z přidané hodnoty = $\frac{\text{VZZ řádek 11}}{\text{počet pracovníků}}$
- Nákladovost = $\frac{\text{VZZ řádek 02}}{\text{VZZ řádek 01}}$

Praktická část

7. Charakteristika společnosti Omega a.s.

7.1 Základní informace

Analyzovaná firma je akciová společnost, která byla založena počátkem roku 2000. Věnuje se aktivitám souvisejícím s výrobou zemědělských hnojiv. Společnost má v tomto oboru velmi široké portfolio. S řadou jejich produktů je spojeno několik patentů. Spolupracuje také s výzkumnými ústavami a zemědělskými univerzitami na řešení výzkumných úkolů a grantů v oblastech výživy a stimulace rostlin.

Hlavním předmětem podnikání dle obchodního rejstříku je: koupě zboží za účelem dalšího prodeje, výroba chemických látek a chemických přípravků, zprostředkování obchodu, výzkum a vývoj v oblasti přírodních, technických nebo společenských věd.

Zabývá se také obchodováním se zemědělskými komoditami. V roce 2008 se společnost rozhodla rozšířit své podnikatelské aktivity též do oblasti potravinářství. Již rok funguje nová pobočka zabývající se posklizňovou úpravou zemědělských plodin, se specializací na mák. V současné době zaměstnává podnik asi 70 stálých zaměstnanců.

7.2 Informace o vývoji společnosti

Podle údajů z výroční zprávy v roce 2008 firma pokračovala v expanzi ve výrobě hnojiv. V obchodu se zemědělskými komoditami se zaměřila především na dodavatele a odběratele s dlouhodobými příznivými vztahy.

Obchod se zemědělskými komoditami byl významně ovlivněn negativním vývojem cen komodit na světových trzích.

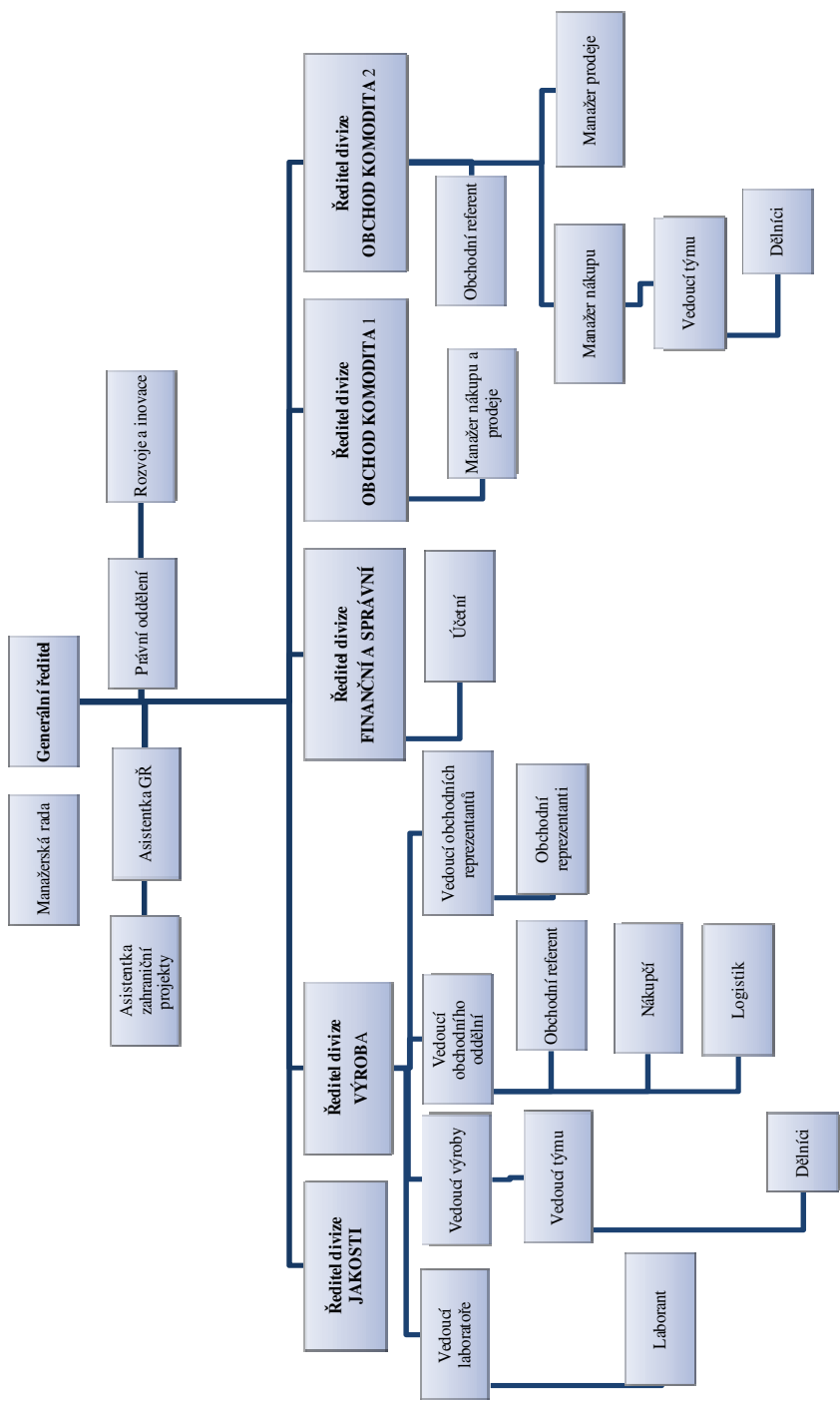
V této oblasti proto firma Omega a.s. dočasně snížila svoji aktivitu. V dalším roce se opět předpokládá další nárůst tržeb, který však vzhledem k aktuální hospodářské situaci nebude příliš významný. Finanční situace firmy je stabilizovaná s převahou vlastního financování.

7.3 Organizační a ekonomická struktura podniku

Společnost je v současnosti organizována na principech divizí, tedy seskupení pracovníků do útvarů podle podobnosti úkolů, zkušeností, kvalifikace a aktivit. V čele každého útvaru stojí odborný ředitel, který má k dispozici tým specialistů - manažerů pro jednotlivé složky.

Struktura podniku odpovídá tzv. liniové organizační struktuře. Její výhodou jsou přímé krátké vazby, které umožňují rychlé rozhodování a značnou operativnost.

Každá složka útvaru má jasně stanovené jediné odpovědné manažery a vedoucí týmů. Jsou zde jednoznačné vazby mezi podřízenými a nadřízenými a každý odborný manažer je vybaven pravomocemi, umožňujícími komplexní řízení jednotky včetně finančního odměňování zaměstnanců útvaru.



Obrázek 4: Organizační struktura společnosti
 Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

Firma dosahuje ročního obratu okolo 400 mil. Kč. Od založení firmy vykazuje obrat růstovou tendenci. Firma Omega a.s. vede podvojný účetnictví, které je zpracováváno na úrovni analytických účtů. Analytické členění se váže vždy k druhu nákladů (např. kancelářské potřeby, oprava strojů, oprava dopravních prostředků, služby mobilních operátorů, PHM, materiál chemie, materiál obaly). S nárůstem obratu firmy se manažerská rada rozhodla k rozčlenění nákladů a výnosů na jednotlivá vnitropodniková střediska. Vzhledem k tomu, že se některá střediska zabývají více činnostmi (několik zemědělských komodit), využívají dále dělení nákladů a výnosů na okruhy a zakázky. Toto podrobné členění má pomoci vyhodnotit činnost jednotlivých středisek. Účetní výstupy jednotlivých útvarů využívají jejich manažeři pro plánování dalšího rozvoje (nákladů). Před ukončením hospodářského roku, musí každý ředitel divize předložit manažerské radě svůj bussines plán s výhledem na 2 roky. V účetnictví je ročně evidováno zhruba 3000 přijatých faktur, stejný počet vydaných faktur, 600 pokladních dokladů a 1000 interních účetních dokladů.

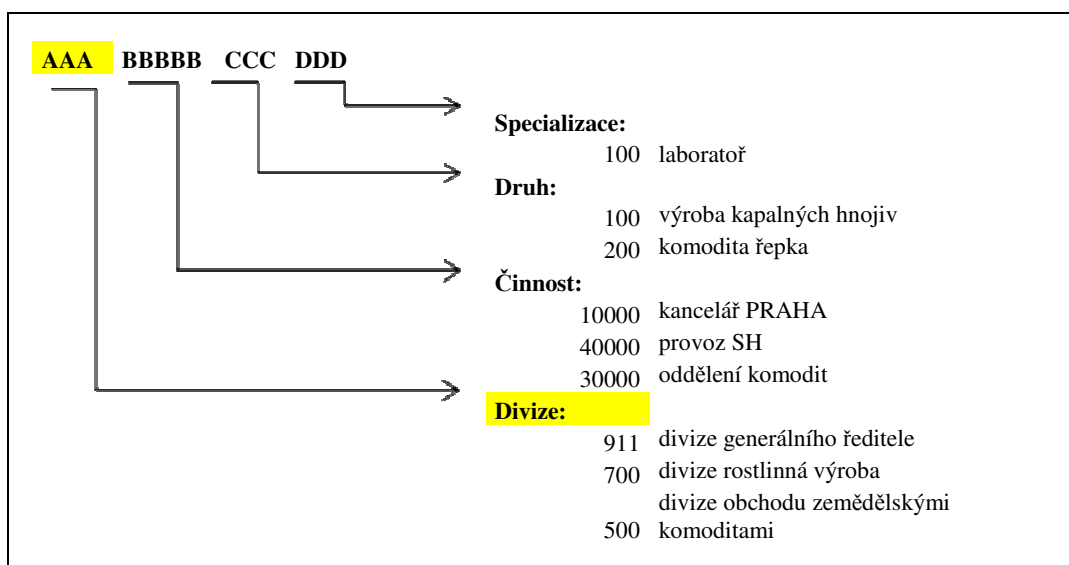
Firma pro účetní evidenci využívá software firmy LCS International a.s. Helios Orange. Toto programové vybavení umožňuje vedení vnitropodnikového účetnictví. Ke každému účetnímu případu je možno zadat vnitropodnikové středisko, nákladový okruh, zakázku, odpovědného zaměstnance popř. státní poznávací značku vozidla.

7.4 Vnitropodnikové útvary společnosti

Používaný software umožňuje oddělit od sebe jednotlivé vnitropodnikové útvary takovým způsobem, že lze sestavit výkaz zisku a ztráty za jednotlivé divize. Jednotlivé divize mají na základě vnitropodnikové směrnice stanoven limit nákladů: např. mzdové náklady, kancelářské potřeby, opravy vozidel, telefonní poplatky, reprezentaci, reklamu. Tyto limity jsou stanoveny procentním podílem z tržeb dané divize. Pokud dojde k jejich přečerpání, musí ředitel divize doložit oprávněnost tohoto navýšení před manažerskou radou společnosti.

Podnik je rozdělen na střediska, jejichž členění odpovídá charakteru činností, které jsou v nich vykonávány. V rámci podniku se používá pro každou divizi vlastní struktura číselného označení a pak další číselné rozlišení dle činnosti v divizi.

První tři číslice představují označení divize, další čtyři číslice označují umístění z hlediska činnosti, další tři číslice druh (zaměření) a poslední tři číslice specializace z hlediska druhového.



Obrázek 5: Formát číselného označení vnitropodnikových útvarů společnosti
Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

Divize společnosti (**AAA**) představují základní rozdělení společnosti podle rozdělení v organizační struktuře. Číslo divize je využíváno pro náklady, které nelze zcela jednoznačně přiřadit (určit přesný poměr) pro jednotlivé činnosti v této divizi.

Divize a činnosti (**AAABBBBB**) jsou vnitropodnikové útvary, jejichž číselné označení vymezuje hlavní činnost střediska. Pod tímto číselným označením se účtují náklady, které nelze jednoznačně určit z hlediska jejich druhu (CCC). Ve společnosti není přesně stanoven (od osoby odpovědné za účetní případ) procentní podíl nebo částka, která by patřila k druhu činnosti vnitropodnikového útvaru např. mzdové náklady ředitele divize a jeho asistentky.

Střediska správy a administrativy odpovídající členění nákladových středisek činnostem, které jsou v nich uskutečňovány. Mezi takto definovanými středisky nedochází k předávání výkonů, jsou jim přiřazovány pouze náklady, které v daném období vyvolaly při plnění zadaných úkolů. Náklady jsou sledovány a kontrolovány až z hlediska stanovených limitů na výdaje např. kancelářské potřeby, telefony, náklady na školení, mzdové náklady ostatních pracovníků.

Divize, činnost a druh (**AAABBBBBCCC**) jsou útvary v podniku, za které se zjišťují a sledují náklady a výnosy. Jsou využívány pro sestavení výkazu zisku a ztráty za útvar.

Pro členění nákladových středisek je rozhodující funkční kritérium. Úsek výroby je rozdělen podle druhu výrobků. Divize obchodu zemědělskými komoditami je rozdělena podle druhu komodity. Při záznamu jednotlivých účetních případů do softwaru je připojeno další sledování nákladů a výnosů, a to z hlediska okruhů a zakázek.

Divize, činnost, druh a specializace (AAA BBBB BCCC DDD) jsou útvary v podniku, které jsou činnostmi zcela jedinečné.

Ve firmě se jedná zatím o jediný útvar tzn. 70040000100100 – Laboratoř.

Střediska analyzované společnosti Omega a.s.

Číslo střediska	Název
500	Divize obchodu zemědělskými komoditami
50010000	Útvar ředitele obchodu zem. komoditami
50020000	Provoz NB
50030000	Oddělení komodit
50030000100	Komodita MÁK
50030000200	Komodita ŘEPKA
50030000300	Komodita SOJOVÝ ŠROT
50070000	Oddělení čistička MÁK
700	Divize rostlinná výroba
70010000	Útvar ředitele divize rostlinná výroba
70020000	Oddělení marketingu
70030000	Oddělení specialistů
70040000	Provoz SH
70040000100	Výroba kapalných hnojiv
70040000100100	Laboratoř
70040000200	Výroba práškových hnojiv
70040000900	Režie provozu SH
70050000	Obchodní oddělení divize RV
70060000	Útvar obchodních reprezentantů
701	NB
911	Divize generálního ředitele
91110000	Kancelář PRAHA
91120000	Kancelář SH
91130000	Kancelář NB
91180000	Právní oddělení
912	Divize tech. ředitele a divize pro jakost
915	Divize rozvoje a inovací
91510000	Útvar řed. divize rozvoje, vývoje inovací
91520000	Oddělení rozvojových projektů
916	Divize ekonomická, finanční a správní
91610000	Útvar ředitele divize EFS
91620000	Oddělení účtáren

Tab. 1 - Vnitropodnikové útvary společnosti
Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

Nákladové okruhy analyzované společnosti Omega a.s.

Číslo	Název
99001	Komodity - sojový šrot
99002	Komodity - řepkový šrot
99003	Komodity - kukuřice
99004	Komodity – slunečnice
99005	Komodity – řepka
99006	Komodity - surový olej sojový
99007	Komodity - jablečné výlisky
99008	Komodity – pšenice
99009	Komodity - surový olej řepkový
99010	Komodity - rafinovaný olej řepkový
99011	Komodity - kukuřičný gluten
99012	Komodity – ječmen

Tab. 2 - Nákladové okruhy společnosti
Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

7.5 Účetní záznamy

7.5.1 Oběh účetních dokladů v analyzované společnosti

Oběh účetních dokladů je v akciové společnosti upraven vnitropodnikovou směrnicí. Přijatá faktura, je zaznamenána v knize došlých faktur. Za tento záznam je odpovědný office manažer dané kanceláře. Dále je doklad předán pracovníkovi, který je odpovědný za věcnou správnost dokladu. Ten musí na dokladu odsouhlasit nejen cenu za daný úkon, ale zejména jej musí doplnit o povinné náležitosti, které slouží pro řádné vedení vnitropodnikového účetnictví. Mezi tyto údaje patří číslo útvaru, u komodit dále nákladový okruh a zakázka. U výdajů, které se týkají mezd nebo personálních nákladů, např. zdravotní prohlídky zaměstnanců, pracovní oděvy, musí být uvedeno číslo zaměstnance (popř. jméno). Po prověření věcné správnosti dokladu jej zaměstnanec podepíše a předá svému nadřízenému, který svým podpisem potvrzuje, že doklad prověřil a schvaluje k úhradě.

Příklad:

Došlá faktura za přepravu zboží musí obsahovat:

- odsouhlasená cena, která musí být přepočtená na sazbu za 1 kg (komodity), přepočtená na 1 ujetý km,
- číslo vnitropodnikového střediska: 50030000 – oddělení komodit
- nákladový okruh: 99011 - komodity - kukuřičný gluten.
- pokud k obchodnímu případu náleží dále příslušná zakázka, musí ji odpovědný pracovník také uvést na dokladu

Vydaná faktura z prodeje zboží:

- číslo vnitropodnikového střediska: 70040000100 - Výroba kapalných hnojiv
- číslo zaměstnance (obchodního reprezentanta), který obchod dojednal (sepsal se zákazníkem závaznou objednávkou)
- u vydaných faktur je číslo obchodního reprezentanta velice důležité, jelikož jejich odměňování je z části vázáno na množství zprostředkovaných obchodů.

7.5.2 Sledování nákladů ve společnosti

Náklady v této akciové společnosti nejsou rozloženy rovnoměrně v průběhu celého roku. Důvodem tohoto nelineárního vývoje nákladů je sezónnost výroby hnojiv a obchodu komoditami. V oblastech prodeje vlastních výrobků je nevyšších obrátů dosahováno od února do května. V oblasti zemědělských komodit dochází k nárůstu obchodu v období sklizně od září do listopadu.

Vzhledem k nepříznivému vývoji výkupních cen zemědělských komodit na světovém trhu, zaznamenala společnost v této oblasti výrazné ztráty. Ke konci roku má společnost pravidelně velké výdaje, které jsou způsobeny nákupem materiálů pro výrobu. Zahájení výroby a prodeje je sezónní záležitostí, která je významně ovlivněna vývojem počasí.

Na začátku sezóny má společnost vázáno velké množství finančních prostředků v zásobách. Vnitropodnikové útvary, které se zabývají výrobou (číselné označení 700BBBBBCCC), mají největší podíl nákladů na spotřebě materiálu a energie.

Vnitropodnikové útvary, které se specializují na obchod mají strukturu nákladů odlišnou. Značná část nákladů je tvořena spotřebovaným zbožím, expediční dopravou a náklady na skladování.

Díky propracovanému systému oběhu účetních dokladů a jejich schvalování před vstupem do účetnictví je možno jednotlivé náklady a výnosy promptně přiřadit konkrétnímu vnitropodnikovému středisku.

Problém nastává u nákladů, které jsou přiřazeny pouze základní divizi. Mezi náklady a výnosy, které nejsou účtovány na jednotlivé vnitropodnikové útvary, ale pouze na jejich základní divize, patří např. odpisy a tržby z prodeje dlouhodobého majetku. Jelikož se jedná o výrobní společnost, není poměr těchto nákladů k celkovým nákladům zanedbatelný. Mají-li si výkazy zachovat vypovídací schopnost, musejí se tyto účetní položky přeúčtovat pomocí interních dokladů na adekvátní střediska. Účetní software používaný ve firmě umožňuje hromadné přeúčtování, takže tento proces by nebyl administrativně příliš náročný. Větší důraz by musel být ovšem kladen na přípravu a konzultaci s odpovědnými pracovníky za jednotlivé vnitropodnikové útvary. V případě softwaru, výrobního zařízení, manipulačního zařízení, výrobních a skladovacích prostor, je jeho přiřazení na konkrétní střediska jednoznačnou záležitostí.

Řada firemních útvarů nevykazuje žádné výnosy. V rámci zpracování vnitropodnikového účetnictví jsou sledovány náklady kvůli jednoznačnému přehledu o jejich hospodaření. Mezi tyto vnitropodnikové útvary patří např. správní útvary (číselné označení 9AABBBBBCCC), např. útvar generálního ředitele - 911, účetní oddělení - 91620000, právní oddělení - 91180000, útvar provozu - 70040000, výzkumu a vývoje - 91520000 apod.

V analyzované akciové společnosti je vnitropodnikové účetnictví využíváno pouze pro sledování nákladů podle účelu (zda vynaložený náklad je přiměřený výsledku činnosti). Mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary nedochází k zúčtování poskytnutých služeb nebo výkonů. Zavedení takového systému účtování by bylo, vzhledem k velikosti společnosti, administrativně nákladné. Řešením ke zlepšení vypovídací schopnosti účetních výkazů pro

jednotlivá střediska by mohla být selekce společných nákladů a stanovení pravidel pro jejich rozúčtování na příslušné vnitropodnikové útvary.

Pro další postup na zlepšení vnitropodnikového účetnictví by mělo dojít k exaktnějšímu přiřazování nákladů a výnosů na jednotlivé vnitropodnikové útvary a to zejména z hlediska jejich příčinné souvislosti. Pro další zpracování v praktické části bude využit přehled z výkazu zisku a ztráty, které zachycují vývoj celé společnosti v letech 2008 a 2007.

Předmětem zpracování v praktické části jsou výkazy za vybrané vnitropodnikové útvary. Pro výrobní a obchodní útvary jsou k dispozici jejich vnitropodnikové výkazy zisku a ztráty. Dále byly z účetního systému poskytnuty přehledy o mzdových a ostatních nákladech útvarů, které budou rozpočítány metodou alokace nákladů. Podrobné údaje o tržbách a množství obchodovaných komodit byly rovněž poskytnuty z interních zdrojů analyzované společnosti. V příloženém výkazu zisku a ztráty (tab. č. 3) jsou náklady a výnosy zbývajících vnitropodnikových útvarů shrnuty ve sloupci ostatní útvary.

číslo řádku		celkový VZZ		komodita mák		komodita sojový šrot		komodita řepka		kapalná hnojiva		prášková hnojiva		ostatní útvary	
		2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007
Výkaz zisku a ztráty analyzované společností Omega a.s. v celých tisících Kč															
Název položky															
I.	Tržby z prodeje zboží	92630	188289	22636	49205	20852	18022	40141	114965	2222	3009	63	69	6716	3019
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	74962	168474	19066	37342	14848	12534	32727	114055	2190	2200	59	61	6072	2282
+	Obchodní marže (I. - A.)	17668	19815	3570	11863	6004	5488	7414	910	32	809	4	8	644	737
II.	Výkony	305201	196436	0	0	0	0	0	0	205325	109773	78873	57002	21003	29661
	1. Tržby za prodej vlastní činnosti	266430	186117	0	0	0	0	0	0	174527	102781	70901	53736	21002	29600
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	38771	10258	0	0	0	0	0	0	30798	6992	7973	3266	0	0
	3. Aktivace	0	61	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	61
B.	Výkonová spotřeba	217655	145664	389	1453	2077	1740	2008	1088	141025	75694	51445	27804	20711	37885
	1. Spotřeba materiálu a energie	182267	105056	77	162	32	28	74	104	132622	68117	48337	25541	1125	11104
	2. Služby	35388	40608	312	1291	2045	1712	1934	984	8403	7577	3108	2263	19586	26781
+	Přidaná hodnota (I. - A. + II. - B.)	105214	70587	3181	10410	3927	3748	5406	-178	64332	34888	27432	29206	936	-7487
C.	Osobní náklady	28998	21173	2130	1272	0	0	0	0	10249	6115	2936	2204	13683	11582
	1. Mzdové náklady	21409	15677	1578	942	0	0	0	0	7552	4513	2146	1619	10133	8603
	2. Odměny členům orgánů společnosti	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	3. Náklady na sociální zab. a zdravotní poj.	7327	5325	552	330	0	0	0	0	2643	1580	751	567	3381	2848
	4. Sociální náklady	262	171	0	0	0	0	0	0	54	22	39	18	169	131
D.	Daně a poplatky	174	193	7	5	0	0	0	0	2	2	1	1	164	185
E.	Odpisy dlouhodobého majetku	4734	4025	29	0	0	0	0	0	1693	1739	626	520	2386	1766
III.	Tržby z prodeje dlouh. majetku a materiálu	15016	1501	0	0	0	0	0	0	10029	969	3709	290	1278	242
	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	590	248	0	0	0	0	0	0	80	19	30	6	480	223
	2. Tržby z prodeje materiálu	14426	1253	0	0	0	0	0	0	9948	950	3680	284	798	19
F.	Zůstatková cena prodaného majetku	15766	1260	0	0	0	0	0	0	10800	959	3995	286	971	15
	1. Zůstat. cena prodaného dlouh. majetku	250	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	250	11
	2. Prodaný materiál	15516	1249	0	0	0	0	0	0	10800	959	3995	286	721	4
G.	Změna stavu rezerv, oprav.položek (prov.)	-67	-4354	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-67	-4354
IV.	Ostatní provozní výnosy	3060	14011	23	0	0	0	0	0	0	118	0	334	3037	13559
H.	Ostatní provozní náklady	1348	15369	43	8	12	17	26	32	18	29	7	9	1242	15274
V.	Převod provozních výnosů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Provozní výsledek hospodářství	72337	48433	995	9125	3915	3731	5380	-210	51598	27131	23577	26810	-13128	-18154

VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	28	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28	0	
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	1606	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1606	0
VII.	Výnosy z dlouhodob. finančního majetku	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodob. finančního majetku	37	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů	39	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a oprav. polož. (fin.)	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
X.	Výnosové úroky	42	531	508	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	531	508	
N.	Nákladové úroky	43	786	1444	0	0	0	0	0	0	0	0	463	724	284	284	536	39	184						184
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1324	732	0	16	51	28	13	9	28	23	8335	6285	3083	1877	3356	1349						649	
O.	Ostatní finanční náklady	45	14853	9547	39	17	40	17	0	2	8335	6285	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-15362	-9751	-39	-1	11	11	13	7	-8770	-6986	-3357	-2406	3037	2617	525	-417						-376	
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	15258	10376	292	802	624	383	629	0	10996	6146	3037	2617	525	-417									
	1. splatná	50	13847	10747	292	802	624	383	629	0	10671	6242	2476	2475	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	2. odložená	51	1411	-371	0	0	0	0	0	0	325	-96	561	142	525	-417									
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	41717	28306	664	8322	3302	3359	4764	-203	31832	13999	17184	21787	-16873	-18113									
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T.	Převod podílu na výsl. Hospod. společníků	59	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	41717	28306	664	8322	3302	3359	4764	-203	31832	13999	17184	21787	-16873	-18113									
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	56975	38682	956	9124	3926	3742	5393	-203	42828	20145	20221	24404	-16348	-18530									

Tab. 3 – Výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti a hlavních vnitropodnikových útvarů vybraných pro analýzu v této práci
Zdroj: Interní materiály podniku (upraveno autorem)

V tabulce číslo 3 jsou k dispozici výkazy zisku a ztráty za období 2007 a 2008 pro hlavní vnitropodniková střediska. Náklady z vnitropodnikových útvarů budou alokovány v závislosti na jejich příčinné souvislosti.

7.5.3 Alokace nákladů odpovědnému vnitropodnikovému útvaru

Náklady střediska 50010000 – Útvar ředitele obchodu se zemědělskými komoditami

Pod tímto vnitropodnikovým střediskem jsou evidovány veškeré náklady, které se týkají ředitele divize obchodu se zemědělskými komoditami. Jedná se o mzdové náklady, odvody a ostatní náklady. Ostatní náklady zahrnují pohonné hmoty, opravy a udržování služebního vozidla, pojištění vozidla, mobilní telefon, připojení na internet.

Řediteli této divize podléhají další vnitropodniková střediska (50030000100-mák; 50030000200-řepka; 50030000300-sojový šrot).

Rozpočítat tyto náklady podle toho, jak se ředitel věnoval jednotlivým útvarům je nerealizovatelné. Pracovní vytíženost a také široký záběr pracovní činnosti zcela vylučuje tento způsob alokace jeho nákladů.

Pro určení výše nákladů k jednotlivým výkonům (střediskům), byl jako klíč pro stanovení jejich výše použit procentuální podíl. Procenta byla určena dle uskutečněných obchodů (výdej ze skladu zboží, vázaný na vydanou fakturu) v závislosti na celkovém množství prodaných komodit se selekcí na jednotlivé druhy obchodovatelného zboží a přímým poměrem po jejich druhové selekci (množství v tunách). Použitím metody alokace nákladů jsou z původního vnitropodnikového střediska převedeny (pomocí interního účetního dokladu) na vnitropodnikové útvary, se kterými přímo souvisí.

Pro rozpočítání nákladů, nebyly použity tržby za jednotlivé komodity, a to z těchto důvodů:

- ředitel obchodu se zabývá na své pozici, obchodem z hlediska objemového množství (tonáž dodávek od jednotlivých obchodních partnerů),
- kupní smlouvy, dodací a platební podmínky, termíny dodávek a doprava zboží je v kompetenci vedoucího obchodního oddělení

- ceny za dohodnuté dodávky nejsou určeny, mění se během roku dle ceny zemědělských komodit na burze

středisko: 50010000			komodita - realizovaný obchod (prodej) v tunách					
název komodity			mák		sojový šrot		řepka	
rok	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
množství / t	19 264	5 746	685	364	2 046	1 496	16 533	3 886
% podíl			3,56%	6,33%	10,62%	26,04%	85,82%	67,63%
celkem v tis. Kč			podíl souvisejících nákladů (v tis. Kč)					
mzdové náklady (VZZ řádek 13)	126	164	4,5	10,4	13,4	42,7	108,1	110,9
odvody (VZZ řádek 15)	44	57	1,6	3,6	4,7	14,8	37,8	38,5
spotřeba materiálu a energie (VZZ řádek 09)	73	81	2,6	5,1	7,8	21,1	62,7	54,8
služby (VZZ řádek 10)	48	67	1,7	4,2	5,1	17,4	41,2	45,3

Tab. 4 – Alokace nákladů střediska 50010000
Zdroj: Autor

V kontextu s pracovní náplní útvaru ředitele divize pro obchodování se zemědělskými komoditami, byly rozpočítány mzdové náklady. Rozvrhovou základnou bylo druhově obchodovatelné množství jednotlivých komodit. Je zcela zřejmé, že největším podílem se na mzdových nákladech podílí řepka, která je jednou z hlavních komodit, se kterou společnost Omega a.s. obchoduje. Ostatní náklady jsou tvořeny dle výše uvedené specifikace.

Náklady střediska 70050000 – Obchodní oddělení divize rostlinné výroby

Obchodní oddělení má v náplni administrativní zajištění veškeré obchodní činnosti. Jednotliví pracovníci se zabývají úkony, které se vztahují i k několika útvarům.

Pro správnou alokaci nákladů na tomto útvaru je nutno vzít v úvahu propojenost tohoto oddělení s několika vnitropodnikovými středisky. Na tomto středisku eviduje společnost náklady celkem na 4 zaměstnance.

Dále budou rozpočítány mzdové a ostatní náklady dle pracovní náplně.

Pracovní náplň zaměstnanců obchodního oddělení RV:

- vedoucí obchodního oddělení – řídí podřízené zaměstnance (obchodní referent, logistik, nákupčí), zajišťuje administrativu z hlediska sepisování kupních smluv, určuje individuální platební podmínky, pracuje se saldokontem odběratelů a jedná se zákazníky, při sjednávání zakázek, jeho činnost se vztahuje k obchodu komoditami i k výkonům divize rostlinné výroby,
- obchodní referent – eviduje objednávky, zajišťuje skladovou evidenci, vystavuje odběratelské faktury, jeho činnost se vztahuje k obchodu komoditami i k výkonům divize rostlinné výroby,
- logistik – zajišťuje expediční dopravu pouze pro výrobky vlastní divize,
- nákupčí – realizuje veškerý nákup surovin pro výrobu včetně jejich dopravy.

Celkové tržby za zboží, byly rozpočítány podle tržeb za jednotlivé obchodní komodity (zboží). U vlastních výkonů byly využity informace o tržbách dle druhů výrobků (střediska 70040000100 a 70040000200).

středisko: 70050000			realizovaný obchod (prodej) v tis.									
			pracovní pozice : vedoucí střediska a obchodní referent									
název komodity a výrobku			mák		sojový šrot		řepka		kapalná hnojiva		prášková hnojiva	
rok	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
tržby za zboží a výkony (VZZ řádek 01,04) v celých tisících Kč	352 045	370 112	49 205	22 636	18 022	20 852	114 965	40 141	112 782	207 547	57 071	78 936
% podíl			13,98%	6,12%	5,12%	5,63%	32,66%	10,85%	32,04%	56,08%	16,21%	21,33%

Tab. 5 – Klíč k rozdělení nákladů střediska 70050000, pozice vedoucí obchodního oddělení a obchodní referent
Zdroj: Autor

Vedoucí obchodního oddělení a obchodní referent mají ve své pracovní náplni obchodování komoditami i administrativní zajištění obchodu s vlastními výkony společnosti Omega a.s. Mzdové náklady na tyto pracovní pozice jsem procentuálně rozpočítala s přímou vazbou na tržby.

Pracovní pozice nákupčí a logistik mají na starosti pouze zajištění vlastní výroby. Primárním úkolem nákupčího je nákup výrobních surovin. Logistik má na starosti expedici výrobků k zákazníkům.

středisko: 70050000		realizovaný obchod (prodej) v tis. pracovní pozice : logistik a nákupčí				
název výrobku		kapalná hnojiva		prášková hnojiva		
rok	2007	2008	2007	2008	2007	2008
tržby za prodej vlastní činnosti (VZZ řádek 05) v celých tisících Kč	156517	245428	102781	174527	53736	70901
% podíl			65,67%	71,11%	34,33%	28,89%

Tab. 6 – Klíč k rozdělení nákladů střediska 70050000, pozice logistik a nákupčí
Zdroj: Autor

V následující tabulce je provedeno rozpočítání nákladů dle procentuálních podílů, které byly spočteny pro pracovní pozice s ohledem na jejich přiřazení na jednotlivé vnitropodnikové útvary.

středisko: 70050000			jméno zaměstnance / náklady celkem (v tis. Kč)							
celkem v tis. Kč			Kloučková vedoucí střediska		Potůčková obchodní referent		Ondrášek logistik		Petřík nákupčí	
pracovní pozice			2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
rok	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
mzdové náklady (VZZ řádek 13)	812	967	222	264	161	192	227	271	202	240
odvody (VZZ řádek 15)	285	338	78	92	56	67	80	95	71	84
spotřeba materiálu a energie (VZZ řádek 09)	62	74	12	18	2	3	3	4	45	49
služby (VZZ řádek 10)	115	137	30	37	4	5	33	41	48	54
% přiřazení mzdových nákladů dle tabulky 5 a 6 s vazbou na pracovní náplň jednotlivých zaměstnanců na středisku č. 70050000										
mák	50030000100		13,98%	6,12%	13,98%	6,12%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
mzdové náklady			31,0	16,1	22,5	11,7	0,0	0,0	0,0	0,0
odvody			10,9	5,6	7,8	4,1	0,0	0,0	0,0	0,0
spotřeba materiálu a energie			1,7	1,1	0,3	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
služby			4,2	5,2	0,6	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0
sojový šrot	50030000300.99001		5,12%	5,63%	5,12%	5,63%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
mzdové náklady			11,4	14,9	8,2	10,8	0,0	0,0	0,0	0,0
odvody			4,0	5,2	2,9	3,8	0,0	0,0	0,0	0,0
spotřeba materiálu a energie			0,6	1,0	0,1	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
služby			1,5	1,9	0,2	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0
řepka	50030000200.99005		32,66%	10,85%	32,66%	10,85%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
mzdové náklady			72,5	28,6	52,6	20,8	0,0	0,0	0,0	0,0
odvody			25,5	10,0	18,3	7,3	0,0	0,0	0,0	0,0
spotřeba materiálu a energie			3,9	2,0	0,7	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0
služby			9,8	12,1	1,3	1,6	0,0	0,0	0,0	0,0
kapalná hnojiva	70040000100		32,04%	56,08%	32,04%	56,08%	65,67%	71,11%	65,67%	71,11%
mzdové náklady			71,1	148,0	51,6	107,7	149,1	192,7	132,6	170,7
odvody			25,0	51,6	17,9	37,6	52,5	67,6	46,6	59,7
spotřeba materiálu a energie			3,8	10,1	0,6	1,7	2,0	2,8	29,6	34,8
služby			9,6	11,9	1,3	1,6	21,7	29,2	31,5	38,4
prášková hnojiva	70040000200		16,21%	21,33%	16,21%	21,33%	34,33%	28,89%	34,33%	28,89%
mzdové náklady			36,0	56,3	26,1	40,9	77,9	78,3	69,4	69,3
odvody			12,6	19,6	9,1	14,3	27,5	27,4	24,4	24,3
spotřeba materiálu a energie			1,9	3,8	0,3	0,6	1,0	1,2	15,4	14,2
služby			4,9	6,0	0,6	0,8	11,3	11,8	16,5	15,6

Tab. 7 – Alokace nákladů střediska 70050000
Zdroj: Autor

Procentuálním podílem byly přiděleny náklady ke střediskům, s nimiž věcně souvisí. Jejich výše byla určena na základě uskutečněných tržeb za zboží a vlastní výkony.

V útvaru obchodního oddělení rostlinné výroby, představují ostatní náklady spotřebu pohonných hmot pro služební vozidla, služby mobilních operátorů, internetová připojení, ubytování na služebních cestách, stravné, poplatky za připojení ke komoditní burze MATIF, poštovné (rozesílání obchodních smluv, faktur a obchodní korespondence).

Po rozpočítání těchto nákladů, budou z původního vnitropodnikového střediska přeúčtovány (pomocí interního účetního dokladu), na vnitropodnikové středisko, se kterým věcně souvisí.

7.5.4 Změna účetních výkazů po alokaci nákladů

Pro bakalářskou práci byly využity údaje za hospodářské roky 2007 a 2008. Pokud by tedy vedení společnosti chtělo využívat výkazy pro řízení společnosti během aktuálního účetního období, musel by být přesně definován časový úsek, kdy budou tyto druhotné náklady přeúčtovány na odpovědnostní vnitropodniková střediska. Za takové časové období je navrhován uplynulý kvartál v aktuálním účetním období. Pak by mohly být výkazy využity pro další rozhodování (pro řízení dalšího vývoje střediska, stanovení rozpočtu, počítání ekonomických ukazatelů, zjištění rentability vnitropodnikového střediska). Jak je patrné z předchozích tabulek, u některých vnitropodnikových středisek dojde ke změnám po zaúčtování těchto souvisejících nákladů až ve statistických. Ty jsou zachyceny ve vnitropodnikových výkazech zisku a ztráty.

Při stávajícím principu účtování nákladů a výnosů jsou ve společnosti tyto položky sledovány pouze z hlediska odpovědnostního, což je nedostatečné při zobrazení hospodářského výsledku vnitropodnikových útvarů, který by měl věrně zobrazovat výsledek jejich činnosti. Mají-li účetní výkazy odrážet skutečnost, musí být do vedení vnitropodnikového účetnictví implementována metoda alokace nákladů.

Výkaz zisku a ztráty analyzované společností Omega a.s. pro vnitropodnikovou střediska (obchod s komoditami) v celých tisících Kč	Číslo řádku	přívodní komodita mák		po alokaci nákladů komodita mák		přívodní komodita sojový šrot		po alokaci nákladů komodita sojový šrot		přívodní komodita řepka		po alokaci nákladů komodita řepka	
		2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007
		50030000100		50030000100		50030000300		50030000300		50030000200		50030000200	
I.	01	22636	49205	22636	49205	20852	18022	20852	18022	40141	114965	40141	114965
A.	02	19066	37342	19066	37342	14848	12534	14848	12534	32727	114055	32727	114055
+	03	3570	11863	3570	11863	6004	5488	6004	5488	7414	910	7414	910
II.	04	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	05	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1.	06	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	07	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.	08	389	1453	406	1464	2077	1740	2118	1756	2008	1088	2124	1208
B.	09	77	162	83	167	32	28	53	37	74	104	131	171
1.	10	312	1291	322	1298	2045	1712	2065	1719	1934	984	1993	1036
2.	11	3181	10410	3165	10399	3927	3748	3886	3732	5406	-178	5290	-298
+	12	2130	7272	2182	1350	0	0	92	45	0	0	216	315
C.	13	1578	942	1616	1000	0	0	68	33	0	0	160	233
1.	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	15	552	330	565	350	0	0	24	12	0	0	56	82
3.	16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4.	17	7	5	7	5	0	0	0	0	0	0	0	0
D.	18	29	0	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E.	19	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
III.	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1.	21	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	22	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F.	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1.	24	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G.	26	23	0	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IV.	27	43	8	43	8	12	17	0	0	26	32	0	0
H.	28	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V.	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
I.	30	995	9125	927	9036	3915	3731	3794	3687	5380	-210	5074	-612
*													

Tabulka číslo 8 zobrazuje změny jednotlivých složek výkazu zisku a ztráty po alokaci nákladů na odpovědné vnitropodnikové středisko a nákladový okruh.

Přiřazení souvisejících mzdových a ostatních nákladů se projevilo snížením výsledku hospodaření před zdaněním. Nejvíce se alokace projevila u řepky, kde po zaúčtování mzdových nákladů všech odpovědných pracovníků došlo ještě k většímu propadu celého útvaru. V roce 2007 se ztráta zvýšila po alokaci nákladů o 198 %. Další výrazné změny nastaly na útvaru máku v roce 2008, kdy přiřazení způsobilo snížení o 7,11 % na řádku 61 výkazu zisku a ztráty. U ostatních útvarů nebyly změny příliš významné.

Dále budou pro tato střediska vypočteny finanční ukazatele a bude provedeno srovnání hodnot před a po alokaci souvisejících nákladů.

Finanční analýza pro vnitropodniková střediska (obchod s komoditami)	přívodní komodita mák		po alokaci nákladů komodita mák		přívodní komodita sojový šrot		po alokaci nákladů komodita sojový šrot		přívodní komodita řepka		po alokaci nákladů komodita řepka	
	50030000100	2008	2007	50030000100	2008	50030000300	2008	50030000300	50030000200	2008	50030000200	2007
Číslo vnitropodnikového střediska												
Číslo nákladového okruhu												
Název položky												
Tržby z prodeje zboží (VZZ řádek 01) v celých tisících Kč	22636		49205	22636	49205	20852	18022	20852	18022	40141	114965	40141
Přidaná hodnota (VZZ řádek 11) v celých tisících Kč	3181		10410	3165	10399	3927	3748	3886	3732	5406	-178	5290
Náklady vynaložené na prodané zboží (VZZ řádek 02) v celých tisících Kč	19066		37342	19066	37342	14848	12534	14848	12534	32727	114055	32727
Počet pracovníků (firemní zdroji)	3		3	3	3	2	2	2	2	2	2	2
Výsledek hospodaření před zdaněním (VZZ řádek 61) v celých tisících Kč	956		9124	888	9035	3926	3742	3805	3698	5393	-203	5087
Rentabilita tržeb (ROS) =	4,22%		18,54%	3,92%	18,36%	18,83%	20,76%	18,25%	20,52%	13,44%	-0,18%	12,67%
Produktivita z přidané hodnoty =	1060,33		3470,00	1055,00	3466,33	1963,50	1874,00	1943,00	1866,00	2703,00	-89,00	2645,00
Nákladovost =	0,84		0,76	0,84	0,76	0,71	0,70	0,71	0,70	0,82	0,99	0,82

Tab. 9 – Finanční analýza pro útvar č. 50030000100 , č. 50030000200 a č. 50030000300
Zdroj: Autor

V tabulce 9 jsou provedeny výpočty zvolených ukazatelů pro vnitropodnikové útvary, které se zabývají obchodem se zemědělskými komoditami. Základem pro jejich realizaci byla data z výkazu zisku a ztráty zpracovaná v tabulce 8 (str. 49 – 50) zachycující hodnoty před a po alokaci souvisejících nákladů.

Ukazatel rentability a produktivity z přidané hodnoty se snížil u všech vnitropodnikových útvarů. Aplikací metody alokace nákladů došlo ke změnám na řádcích výkazu zisku a ztráty, které byly použity pro jejich výpočet.

Nákladovost se ani po přiřazení nákladů nezměnila, jelikož řádky výkazu zisku a ztráty z nichž je tento ukazatel vypočítáván, nebyly touto metodou ovlivněny.

Výkaz zisku a ztráty analyzované společností Omega a.s. pro vnitropodniková střediska (výrobního charakteru) v celých tisících Kč	číslo řádku	původní		po alokaci nákladů		původní		po alokaci nákladů				
		kapalná hnojiva		kapalná hnojiva		prášková hnojiva		prášková hnojiva				
		70040000100	2007	2008	70040000100	2007	2008	70040000200	2007	2008		
Číslo vnitropodnikového střediska	C	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008
Název položky												
I.												
	01	2222	3009	2222	3009	2222	3009	2222	3009	2222	3009	2222
A.	02	2190	2200	2190	2200	2190	2200	2190	2200	2190	2200	2190
+	03	32	809	32	809	32	809	32	809	32	809	32
II.	04	205325	109773	205325	109773	205325	109773	205325	109773	205325	109773	205325
	05	174527	102781	174527	102781	174527	102781	174527	102781	174527	102781	174527
1.	06	30798	6992	30798	6992	30798	6992	30798	6992	30798	6992	30798
2.	07	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3.	08	141025	75694	141159	75806	141159	75806	141159	75806	141159	75806	141159
B.	09	132622	68117	132665	68156	132665	68156	132665	68156	132665	68156	132665
	10	8403	7577	8494	7649	8494	7649	8494	7649	8494	7649	8494
+	11	64332	34888	64198	34776	64198	34776	64198	34776	64198	34776	64198
C.	12	10249	6115	10886	6786	10886	6786	10886	6786	10886	6786	10886
	13	7552	4513	8024	5010	8024	5010	8024	5010	8024	5010	8024
1.	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2.	15	2643	1580	2808	1754	2808	1754	2808	1754	2808	1754	2808
3.	16	54	22	54	22	54	22	54	22	54	22	54
4.	17	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2
D.	18	1693	1739	1693	1739	1693	1739	1693	1739	1693	1739	1693
E.	19	10029	969	10029	969	10029	969	10029	969	10029	969	10029
III.	20	80	19	80	19	80	19	80	19	80	19	80
	21	9948	950	9948	950	9948	950	9948	950	9948	950	9948
1.	22	10800	959	10800	959	10800	959	10800	959	10800	959	10800
2.	23	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
F.	24	10800	959	10800	959	10800	959	10800	959	10800	959	10800
	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G.	26	0	118	0	118	0	118	0	118	0	118	0
IV.	27	18	29	18	29	18	29	18	29	18	29	18
H.	28	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V.	29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
I.	30	51598	27131	50827	26349	50827	26349	50827	26349	50827	26349	50827
*												
Provozní výsledek hospodaření												

VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodob. finančního majetku	33	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodob. finančního majetku	37	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů	39	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a oprav. polož. (fin.)	41	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
N.	Nákladové úroky	43	463	724	463	724	463	724	463	724	284	536	284	536
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	28	23	28	23	28	23	28	23	10	7	10	7
O.	Ostatní finanční náklady	45	8335	6285	8335	6285	8335	6285	8335	6285	3083	1877	3083	1877
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-8770	-6986	-8770	-6986	-8770	-6986	-8770	-6986	-3357	-2406	-3357	-2406
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	10996	6146	10996	6146	10996	6146	10996	6146	3037	2617	3037	2617
	1. splatná	50	10671	6242	10671	6242	10671	6242	10671	6242	2476	2475	2476	2475
	2. odložená	51	325	-96	325	-96	325	-96	325	-96	561	142	561	142
***	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	31832	13999	31061	13217	31832	13999	31061	13217	17184	21787	16795	21423
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T.	Převod podílu na výsl. Hospod. společníků	59	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	31832	13999	31061	13217	31832	13999	31061	13217	17184	21787	16795	21423
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	42828	20145	42057	19363	42828	20145	42057	19363	20221	24404	19831	24040

Tab. 10 – Výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti pro útvár č. 70040000100 a 70040000200

Zdroj: Autor

V tabulce číslo 10 je sestaven výkaz zisku a ztráty pro hlavní vnitropodniková střediska společnosti Omega a.s. Byla provedena alokace mzdových nákladů na útvary, s nimiž věcně souvisí. Na řádku 61 výkazu zisku a ztráty se alokované náklady projeví snížením hospodářského výsledku před zdaněním na všech analyzovaných útvarech.

Dále budou pro tato střediska vypočteny finanční ukazatele a bude provedeno srovnání hodnot před a po alokaci souvisejících nákladů.

Finanční analýza pro vnitropodniková střediska (výrobního charakteru)	původní		po alokaci nákladů		původní		po alokaci nákladů	
	kapalná hnojiva		kapalná hnojiva		prášková hnojiva		prášková hnojiva	
	70040000100		70040000100		70040000200		70040000200	
Číslo vnitropodnikového střediska	2008		2007		2008		2007	
Název položky	2008	2007	2008	2007	2008	2007	2008	2007
Tržby z prodeje zboží, výkonů a ostatní výnosy (VZZ řádek 01,04,19,26,28,31,33,37,39,42,44,46,53) v celých tisících	217604	113892	217604	113892	82655	57702	82655	57702
Mzdové náklady (VZZ řádek 13) v celých tisících Kč	7552	4513	8024	5010	2146	1619	2400	1848
Spotřeba materiálu a energie (VZZ řádek 09) v celých tisících Kč	132622	68117	132665	68156	48337	25541	48357	25560
Náklady (VZZ řádek 02,08,12,17,18,22,25,27,29,32,38,40,41,43,45,47,54) v celých tisících Kč	174775	93747	175546	94530	62436	33298	62826	33662
Přidaná hodnota	64332	34888	64198	34776	27432	29206	27375	29152
Počet pracovníků	16	20	16	20	14	12	14	12
Výsledek hospodaření před zdaněním (VZZ řádek 61)	42828	20145	42057	19363	20221	24404	19831	24040
Rentabilita tržeb (ROS) = $\frac{\text{VZZ řádek 61}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$	19,68%	17,69%	19,33%	17,00%	24,46%	42,29%	23,99%	41,66%
Produktivita z přidané hodnoty = $\frac{\text{VZZ řádek 11}}{\text{počet pracovníků}}$	4020,75	1744,40	4012,38	1738,80	1959,43	2433,83	1955,36	2429,33
Materiálová náročnost = $\frac{\text{VZZ řádek 09}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$	0,61	0,60	0,61	0,60	0,58	0,44	0,58	0,44
Mzdová náročnost = $\frac{\text{VZZ řádek 13}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$	0,03	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03
Nákladovost = $\frac{\text{VZZ řádek A.-R.}}{\text{VZZ } \Sigma \text{ řádků I. - XIII.}}$	0,80	0,82	0,81	0,83	0,76	0,58	0,76	0,58

Tab. 11 – Finanční analýza pro útvar č. 70040000100 a č. 70040000200
Zdroj:

Autor

V tabulce 11 jsou provedeny výpočty ukazatelů vybraných pro hlavní vnitropodnikové útvary, které se zabývají výrobou. Základem pro jejich realizaci byly údaje z výkazu zisku a ztráty uvedené v tabulce 10 (str. 54 – 55), který je zpracován v hodnotách před a po alokaci nákladů.

Ukazatel rentability se snížil u všech vnitropodnikových útvarů v obou letech. Produktivita z přidané hodnoty se také snížila po přiřazení dalších souvisejících nákladů.

Nákladovost, materiálová a mzdová náročnost byly vypočteny pro oba zpracovávané roky, jejich výše se po alokaci nákladů změnila minimálně, jelikož řádky výkazu zisku a ztráty z nichž je tento ukazatel vypočítáván se ani po alokaci souvisejících nákladů nezměnily.

Shrnutí:

V praktické části byly použity pro metodu alokace nákladů útvary ředitele rostlinné výroby (č. 50010000) a obchodního oddělení (č. 70050000). Předmětem byly mzdové a ostatní náklady. Pro tuto bakalářskou práci byly vybrány dva z výše uvedených útvarů, na které byla implementována metoda alokace nákladů. Byly určeny postupy na vyčíslení a zaúčtování těchto nákladů na střediska, se kterými skutečně souvisí. V tabulce 1 (str. 36) je seznam všech vnitropodnikových útvarů, které jsou využívány při přiřazování nákladů a výnosů u společnosti Omega a.s. při vedení vnitropodnikového účetnictví. Použitím metody alokace nákladů a stanovení individuálních postupů na všechny servisní a správní útvary v rámci vnitropodnikového účetnictví v analyzované společnosti, by se projevilo výraznějšími a tím významnějšími změnami ve vnitropodnikových výkazech zisku a ztráty a finančních ukazatelích. Ovšem zpracování dalších útvarů by vedlo k velkému překročení rozsahu této bakalářské práce.

7.6 Analýza výsledků, návrhy a opatření

7.6.1 Výrobní vnitropodnikové útvary

POROVNÁNÍ FINANČNÍCH UKAZATELŮ PRO VÝROBNÍ STŘEDISKA	kapalná hnojiva 70040000100					prášková hnojiva 70040000200						
	před 2007	po alokaci 2007		rozdíl	před 2008	po alokaci 2008		rozdíl	před 2007	po alokaci 2008		rozdíl
		17,69%	17,00%			-0,69%	19,68%			19,33%	-0,35%	
Rentabilita tržeb	17,69%	17,00%	-0,69%	19,68%	19,33%	-0,35%	42,29%	41,66%	24,46%	23,99%	-0,47%	
Produktivita z přidané hodnoty	1744,40	1738,80	-5,60	4020,75	4012,38	-8,37	2433,83	2429,33	1959,43	1955,36	-4,07	
Materiálová náročnost	0,60	0,60	0,00	0,61	0,61	0,00	0,44	0,44	0,58	0,58	0,00	
Mzdová náročnost	0,04	0,04	0,00	0,03	0,04	0,01	0,03	0,03	0,03	0,03	0,00	
Nákladovost	0,82	0,83	0,01	0,80	0,81	0,01	0,58	0,58	0,76	0,76	0,00	

Tab. 12 – Rozdíly ve finančních ukazatelích po alokaci nákladů pro útvary č. 70040000100 a č. 70040000200
Zdroj: Autor

1) ÚTVAR Č. 70040000100 – Kapalná hnojiva⁷

Z každé utržené 1 Kč získalo výrobní středisko 17,69 % zisku (před zdaněním). Po alokaci dalších souvisejících nákladů došlo ke snížení rentability o 0,69 % s každou realizovanou tržbou. V roce 2008 došlo ke zvýšení rentability na 19,68 % a po přiřazení dalších nákladů došlo k poklesu o 0,35 %.

Ukazatel produktivity z přidané hodnoty informuje, jakou přidanou hodnotu vytvořil jeden pracovník vnitropodnikového útvaru. V roce 2007 byla na tomto útvaru produktivita z přidané hodnoty 1744,40 Kč, po alokaci nákladů se snížila o 5,60 Kč, což je pokles o 0,32 %. V dalším roce vykázalo středisko produktivitu 4020,75 Kč a po přiřazení dalších nákladů došlo k poklesu o 8,37 Kč, což je snížení o 0,21 %.

Materiálová náročnost udává, kolik materiálu se spotřebuje na 1 Kč realizovaných tržeb. V roce 2007 na 1 Kč realizovaných tržeb útvar spotřeboval 0,60 Kč materiálu, v roce 2008 byl 0,61 Kč. Při nákupu primárních výrobních surovin byl kladen velký důraz na jejich vstupní cenu. Díky tomu si středisko udrželo nízkou finanční materiálovou náročnost.

Mzdová náročnost informuje o tom, kolik zaplatí firma zaměstnanci za každou 1 Kč realizovaných tržeb. V roce 2007 byla mzdová náročnost ve výši 0,04 Kč, v roce 2008 0,03 Kč, po alokaci se navýšila na 0,04 Kč. Útvar vykazuje velmi nízkou mzdovou náročnost.

Nákladovost udává, kolik nákladů vynaložil podnik na 1 Kč svých tržeb. Na tomto útvaru se nákladovost pohybuje okolo 0,80 Kč nákladů na 1 Kč tržeb. V rámci dobrého hospodaření by měl mít vnitropodnikový útvar co nejnižší hodnotu tohoto ukazatele.

Návrh opatření pro tento útvar:

Útvar výroby kapalných hnojiv má sice nižší rentabilitu tržeb než útvar práškových hnojiv, ale má vysokou produktivitu z přidané hodnoty. Mezi roky 2007 a 2008 došlo k jejímu dalšímu nárůstu o 130 % (srovnání původních hodnot tabulka 11). Důležitým faktorem pro útvar jsou nízké ceny vstupních surovin. Jejich udržení považuji za stěžejní pro dosažení dobrého hospodářského výsledku.

⁷ Tab. 12, s. 58

Dalším doporučením je zpracování marketingového průzkumu, který by se týkal těchto otázek:

- *pomohla by zvýšení prodeje reklamní kampaň mezi zemědělskými podniky (výstavy, odborné semináře, polní dny),*
- *akceptovali by zákazníci zdražení některých výrobků,*
- *co je pro zákazníka rozhodující při výběru zemědělských hnojiv (kvalita, cena, dodací podmínky, doba splatnosti, doplňkové služby).*

2) ÚTVAR Č. 70040000200 – Prášková hnojiva⁸

Z každé utržené 1 Kč získalo výrobní středisko 42,29 % zisku (před zdaněním). Po alokaci dalších souvisejících nákladů došlo ke snížení rentability o 0,63 %. V roce 2008 došlo ke snížení rentability na 24,46 % a po přiřazení dalších nákladů klesla o dalších 0,47 %. Hlavní příčina snížení rentability tržeb na tomto útvaru je větší nárůst nákladů např. výkonová spotřeba, osobní náklady. Dále se zvýšily ostatní finanční náklady, zahrnující zejména kurzové rozdíly. Základní výrobní surovina je dovážena ze zahraničí. Vzhledem k nestabilnímu vývoji měnových kurzů v roce 2008, které byly ovlivněny finanční krizí, vznikly při úhradě zahraničních faktur velké kurzové ztráty. Dovozy ze zemí mimo EU jsou u chemických látek dále zatíženy clem.

Ukazatel produktivity z přidané hodnoty v roce 2007 činil 2433,33 Kč, po přiřazení souvisejících nákladů poklesl o 0,18 %. V roce 2008 byla produktivita z přidané hodnoty na jednoho pracovníka 1959,43 Kč, po alokaci nákladů se snížila o 0,21 %. Mezi roky 2007 a 2008 došlo k poklesu produktivity z přidané hodnoty o 19,49 %.

Materiálová náročnost udává, kolik materiálu spotřebují na 1 Kč realizovaných tržeb. V roce 2007 na 1 Kč realizovaných tržeb útvar spotřeboval 0,44 Kč materiálu a v roce 2008 částka vzrostla na 0,58 Kč, což je navýšení o 31,82 %. Ukazatel by měl být menší než 1, tuto podmínku splnil útvar v roce 2007 i 2008.

Pokles produktivity z přidané hodnoty a nárůst materiálové náročnosti způsobilo zvýšení cen výrobních surovin a energií.

⁸ Tab. 12, s. 58

Mzdová náročnost informuje o tom, kolik zaplatí firma zaměstnanci za každou 1 Kč realizovaných tržeb. V roce 2007 a 2008 se mzdová náročnost pohybovala okolo 0,03 Kč. Ukazatel by měl být menší než 1, v opačném případě je útvar vystaven velkému finančnímu zatížení. Středisko vykazuje nízkou mzdovou náročnost.

Nákladovost vypovídá o tom kolik nákladů vynaložil podnik na 1 Kč realizovaných tržeb. Útvar práškových hnojiv vykazoval v roce 2007 nákladovost ve výši 0,58 Kč, v roce 2008 se zvýšil na částku 0,76 Kč, což je nárůst o 31,0 %.

Návrh opatření pro tento útvar:

Nárůst nákladů na tomto útvaru byl způsoben zvýšením výkonové spotřeby celého útvaru, dále došlo k nárůstu mzdových nákladů. Mzdy na tomto středisku patří mezi jedny z nejnižších, a proto nebudou předmětem navrhovaných úspor tohoto útvaru. V roce 2008 došlo ke zdražení základní výrobní suroviny. Změna dodavatele je dle informací z vedení společnosti zcela nepřípustná. Navrhovala bych vyjednat v rámci dobrých obchodních vztahů např. finanční bonusy za platby předem nebo dodržení splatnosti. Do procesu rozhodování o nákupu výrobních surovin bych implementovala dále vnější faktor. Navrhují sledovat vývoj měnových kurzů (EUR, USD). Tím by se mohly ovlivnit kurzové rozdíly, které vznikají při úhradě zahraničních (dodavatelských) faktur. Další varianta je kalkulovat s těmito ztrátami již při vytváření skladové a prodejní ceny výrobku práškových hnojiv.

7.6.2 Útvary obchodující se zemědělskými komoditami

POROVNÁNÍ FINANČNÍCH UKAZATELŮ PRO KOMODITY	nář 50030000100				sojový šrot 50030000300				řepka 50030000200								
	před 2007		po alokaci 2007		před 2008		po alokaci 2008		před 2007		po alokaci 2007		před 2008		po alokaci 2008		
	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	rozšíř	
Rentabilita tržeb	18,54%	18,36%	-0,18%	4,22%	3,92%	-0,30%	20,76%	20,52%	-0,24%	18,78%	18,25%	-0,53%	-0,18%	-0,53%	13,44%	12,67%	-0,77%
Produktivita z přidané hodnoty	3470,00	3466,33	-3,67	1060,33	1055,00	-5,33	1874,00	1866,00	-8,00	1963,50	1943,00	-20,50	-89,00	-149,00	2703,00	2645,00	-58,00
Nákladovost	0,76	0,76	0,00	0,84	0,84	0,00	0,70	0,70	0,00	0,71	0,71	0,00	0,99	0,99	0,82	0,82	0,00

Tab. 13 – Rozdíly ve finančních ukazatelích po alokaci nákladů pro útvary č. 50030000100, č. 50030000200 a č. 50030000300

Zdroj: Autor

1) ÚTVAR Č. 50030000100 – Mák⁹

Z každé utržené 1 Kč získalo středisko máku 18,54 % zisku (před zdaněním). Po alokaci dalších souvisejících nákladů došlo ke snížení rentability o 0,18 % s každou realizovanou tržbou. V roce 2008 došlo ke snížení rentability na 4,22 % a po přiřazení dalších nákladů poklesla o dalších 0,30 %. Hlavní příčina snížení rentability tržeb na tomto útvaru je velký propad prodejní ceny máku v roce 2008. Společnost měla zásoby z roku 2007, které nakupovala za mnohem vyšší výkupní cenu, než za kolik pak realizovala v roce 2008 obchodní kontrakty.

Ukazatele produktivity z přidané hodnoty byly pro tento útvar v roce 2007 3470,00 Kč přidané hodnoty na jednoho zaměstnance útvaru, v následujícím roce došlo k poklesu na částku 1060,33 Kč, což je o 69,44 %. K dalšímu snížení došlo ještě po alokaci souvisejících nákladů, viz tabulka 13.

Nákladovost vyjadřuje, kolik nákladů vynaloží podnik na 1 Kč realizovaných tržeb. U útvaru máku byla nákladovost v roce 2007 0,76 Kč a v roce 2008 se zvýšila na částku 0,84 Kč, což je nárůst o 10,52 %.

Návrh opatření pro tento útvar:

Pokles rentability a produktivity tohoto vnitropodnikového útvaru byl způsoben globálním vývojem nákupních a prodejních cen zemědělských komodit. Mák je na obchodování velice riziková plodina. V tabulce 14 je zpracován přehled vývoje cen této komodity. Od roku 2006 tržní cena této plodiny rostla, a proto vedení této divize předpokládalo další nárůst i v dalších letech a nakoupilo komoditu do zásoby.

Ve druhém pololetí roku 2008 došlo k obrovskému propadu ceny, který byl ovlivněn:

- *zvýšenou produkcí máku, jelikož jeho cena v posledních letech neustále stoupala, stala se pro zemědělce tato plodina z hospodářského hlediska velice zajímavá, na trhu došlo k nadbytku, který způsobil propad ve výkupní a prodejní ceně máku,*
- *potravinářskou výrobou, pekárny patří mezi nejvýznamnější odběratele potravinářského máku, ale v posledních letech se výrazně snížil sortiment výrobků, které obsahují mák.*

⁹ Tab. 13, s. 62

Jelikož se jedná o produkt, který slouží pro potravinářskou výrobu, je zde také velice důležitá kvalita (jakost) produkce. Pro zajištění kvalitních dodávek navrhuji těsnou spolupráci s pěstiteli. Zemědělce by jistě zajímaly zvýhodněné ceny hnojiv pro jejich rostlinnou produkci. Společnost Omega a.s. poskytuje servis v oblasti posklizňové úpravy máku. Dodavatelům by nabídla zvýhodněné ceny na tyto činnosti. Doplnkové služby mohou být kvalitním základem pro dobré vztahy s dodavateli a dlouhodobou spolupráci. Dobrá jméno společnosti je důležitým aspektem pro její vstup na zahraniční trhy..

2) ÚTVAR Č. 50030000200 – Řepka¹⁰

Z každé utržené 1 Kč prodělává v roce 2007 středisko řepky 0,18 % zisku (před zdaněním). Po alokaci dalších souvisejících nákladů došlo ještě ke zvýšení této ztráty o 0,35 %. V roce 2008 byla rentabilita na 13,44 % a po přiřazení dalších nákladů poklesla o 0,77 %. Tak velký rozdíl mezi rokem 2007 a 2008 je způsoben vývojem tržní ceny této zemědělské komodity. V příloze této bakalářské práce jsem sestavila ze zdrojů Českého statistického úřadu tabulku s vývojem cen semen řepky olejné a máku.

Produktivita z přidané hodnoty se v roce 2007 pohybovala ve výši -89,00 Kč, po alokaci souvisejících nákladů se tato ztrátovost zvýšila na částku -149,00 Kč, což je nárůst o 67,42 %. Tento útvar v roce 2007 nevykazoval žádnou produktivitu z přidané hodnoty, naopak na každého pracovníka prodělával. V roce 2008 se produktivita z přidané hodnoty zvýšila, tzn. každý zaměstnanec vytvořil 2703,00 Kč přidané hodnoty, po alokaci souvisejících nákladů poklesla o 2,15 %.

Nákladovost vyjadřuje kolik, nákladů vynaloží podnik na 1 Kč realizovaných tržeb. Útvar řepky měl v roce 2007 nákladovost 0,99 Kč a v roce 2008 poklesla na částku 0,82 Kč, což je snížení o 17,17 %.

Návrh opatření pro tento útvar:

Veškeré ekonomické procesy na tomto vnitropodnikovém útvaru byly ovlivněny vývojem ceny řepky na komoditních burzách. Do budoucna bych navrhovala pravidelné analýzy komoditního trhu. Najmout externí firmu, která by zajišťovala rozborů cen řepky a spekulovala by o růstu

¹⁰ Tab. 13, s. 62

nebo propadu (prognózu), případně by za společnost Omega a.s. zajišťovala nákupy opcí na řepku.

Pro získání lepšího přehledu o cenovém vývoji je přiložena tabulka od roku 2006 do roku 2008.

		Rok 2006											
		měsíc											
Název	Měrná jednotka	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.	9.	10.	11.	12.
Semeno řepky olejné	tuny	6 194	6 270	6 333	6 420	6 569	6 737	6 654	6 737	6 787	6 875	6 939	7 125
Semeno makové	tuny	24 276	25 860	30 086	33 754	34 205	34 708	neuveveno	28 354	27 163	28 466	35 542	38 019
		Rok 2007											
		měsíc											
Semeno řepky olejné	tuny	7 042	7 080	7 122	6 974	6 877	6 756	7 117	7 307	7 629	8 072	8 502	8 532
Semeno makové	tuny	39 090	40 916	45 825	47 519	46 742	43 552	40 473	45 987	55 576	64 608	65 709	67 534
		Rok 2008											
		měsíc											
Semeno řepky olejné	tuny	9 849	10 193	10 884	10 900	10 956	10 549	9 908	9 442	9 238	8 863	8 491	8 142
Semeno makové	tuny	67 580	75 402	83 799	94 375	96 002	neuveveno	neuveveno	47 134	47 134	40 024	38 720	38 301

Tab. 14 – Ceny zemědělských výrobků v zemědělství - semena makového a řepky olejné v Kč
Zdroj: ČSÚ (upraveno autorem)

3) ÚTVAR Č. 50030000300 – Sojový šrot¹¹

Z každé utržené 1 Kč získalo středisko sojového šrotu 20,76 % zisku (před zdaněním). Po alokaci dalších souvisejících nákladů došlo ke snížení rentability o 0,24 % s každou realizovanou tržbou. V roce 2008 se rentabilita snížila na 18,83 % a po přiřazení dalších nákladů poklesla o dalších 0,58 %. Důvodem snížení rentability tržeb na tomto útvaru je zvýšení nákupní ceny zboží. Obchodní marže se nezvyšovala.

Ukazatele produktivity z přidané hodnoty byly pro tento útvar v roce 2007 1874,00 Kč přidané hodnoty na jednoho zaměstnance útvaru, po alokaci nákladů poklesla o 0,43 %. V následujícím roce došlo k nárůstu na částku 1963,50 Kč po alokaci se snížila o 1,00 %. Mezi jednotlivými roky se produktivita zvýšila o 4,78 % (viz tabulka 13).

Nákladovost vyjadřuje, kolik nákladů vynaloží podnik na 1 Kč realizovaných tržeb. U útvaru sojového šrotu byla nákladovost v roce 2007 0,70 Kč a ve stejné výši si ji udrželo i v roce 2008.

Návrh opatření pro tento útvar:

Pokles rentability a produktivity z mezd na tomto vnitropodnikovém útvaru byl ovlivněn vývojem nákupní a prodejní ceny sojového šrotu. Pro tento útvar jsou 2 zaměstnanci, což je v současné době dostačující. Jeden pracovník nemůže zvládnout rozsah činností tohoto střediska. Pokud by v budoucnu mělo dojít k nárůstu mzdových nákladů, je nutné s nimi kalkulovat již při uzavírání kontraktů na prodej sojového šrotu (zvýšením ceny).

Podle informací z obchodního oddělení je s dodavatelem uzavřena dlouhodobá smlouva. Dojde-li ke snížení prodejní ceny, za který sojový šrot nakupují odběratelé od firmy Omega a. s., jde případná ztráta k tíži akciové společnosti. Nárůst prodejní ceny znamená v opačném případě zvýšení obchodní marže. Nákup a prodej zemědělských komodit je ekonomická činnost, ve které se vývoj tržních cen velice těžko odhaduje. Ke spolupráci bych přizvala odborníka, tzv. brokera, který by za tento vnitropodnikový útvar spekuloval na trhu a zabýval se analýzou cen vybraných zemědělských komodit. Tento specialista by pravidelně sestavoval pro lepší orientaci bulletin, který by sloužil jako jeden ze zásadních podkladů při uzavírání budoucích kontraktů o nákupu a prodeji.

¹¹ Tab. 13, s. 62

ZÁVĚR

Ve své bakalářské práci jsem popsala systém vnitropodnikového účetnictví u konkrétního podniku. Dle zadaného tématu jsem měla posoudit vliv vnitropodnikového účetnictví na další rozhodování ve společnosti. Vnitropodnikové účetnictví je systém, který zajišťuje informace pro management firmy. Ty jsou využívány pro strategické a operativní řízení podniku.

Společnost Omega a.s. se zabývá výrobou zemědělských hnojiv a obchodem se zemědělskými komoditami. Pro tyto činnosti je typickým rysem sezónnost. Zejména vývoj cen zemědělských komodit je ovlivněn řadou vnějších faktorů. Samotná ekonomická činnost v zemědělství je velice specifická a problematická. Veškerá rostlinná a živočišná produkce je ovlivněna počasím a je z části závislá na dotacích a politice EU. Všechny tyto aspekty mají pozitivní i negativní vliv na celou tuto hospodářskou oblast. Produkty společnosti jsou určeny zemědělcům. Vzhledem k tomu, že obchodní činnost je také je vázána na zemědělské výnosy, je získání jasného přehledu o hospodaření a ekonomickém přínosu jednotlivých vnitropodnikových útvarů důležité pro další rozvoj firmy. S nárůstem obrátu v posledních letech se vedení rozhodlo pro zavedení vnitropodnikového účetnictví. V současné době je využíváno k přiřazování nákladů a výnosů s ohledem na jejich odpovědnost. Některé vnitropodnikové útvary jsou sledovány pouze z hlediska nákladů, jelikož nemají žádnou výnosovou činnost. Tato skutečnost se týká středisek, která se zabývají vrcholovým managementem společnosti (generální ředitel, ředitel divize rostlinné výroby, ředitel divize jakosti), vedením účetnictví pro celý podnik (účetní oddělení, finanční ředitel) a vývojem.

Ve své bakalářské práci jsem ukázala postupy a metody při alokaci nákladů, které může firma použít, aby vnitropodnikového účetnictví jednotlivých útvarů odpovídalo skutečnosti. Pro zavedení těchto metod je nutné seznámit se s organizační strukturou společnosti a hierarchií jednotlivých vnitropodnikových útvarů a podrobně prostudovat pracovní náplň středisek a jejich zaměstnanců.

Při prvotním zavedení by sice byly tyto postupy poměrně administrativně náročné. Budou klást vyšší nároky na přípravu a zpracování účetních záznamů. S uvedením do praxe při vedení vnitropodnikového účetnictví v analyzovaném podniku získá firemní management údaje, které věrněji zobrazují skutečnost. Dále je brána v úvahu skutečnost, že všechny výše uvedené

postupy budou ve firmě dlouhodobě využívány. Stanou se kvalitním podkladem pro řízení společnosti a vnitropodnikových středisek.

Vypracovala jsem výkazy zisku a ztráty pro hlavní vnitropodnikové útvary. Po alokaci souvisejících nákladů na odpovědná střediska jsem sestavila nové výkazy zisku a ztráty, kde jsem provedla srovnání oproti původním hodnotám. Na všech mnou porovnávaných útvarech došlo ke snížení hospodářského výsledku.

Útvar výroby kapalných hnojiv měl před alokací nákladů zisk před zdaněním v roce 2008 42.828 tis. Kč, po použití mé metody došlo k jeho snížení o 771 tis. Kč, tj. o 1,80 %. Středisko výroby práškových hnojiv vykazovalo v roce 2008 hospodářský výsledek 20.221 tis. Kč, po alokaci dalších souvisejících nákladů se snížil o 390 tis. Kč, tj. o 1,93 %. Jelikož jsem implementovala tyto metody i na další vnitropodnikové útvary, na každém z těchto útvarů se projeví zvýšením nákladů a následně snížením hospodářského výsledku.

Na základě konzultace s ekonomickým oddělením společnosti jsem zvolila ukazatele, o které by se společnost zajímala při hodnocení výkonnosti jednotlivých středisek. Pro srovnání jsem zpracovala ukazatele před a po alokaci nákladů. Výpočty jsem okomentovala a vysvětlila v praktické části této bakalářské práce.

Vedení společnosti se rozhodlo pro vnitropodniková účetnictví, z důvodů sledování nákladů a výnosů jednotlivých útvarů. Chce-li však management využívat vnitropodnikové účetnictví jako podklad pro řízení a vyhodnocení ekonomického přínosu jednotlivých útvarů, musí změnit stávající způsob vedení vnitropodnikového účetnictví. Některá vnitropodniková střediska se totiž podílí pracovní činností na chodu více útvarů. Navrhla jsem několik postupů a způsobů, jak může společnosti náklady evidované na těchto útvarech účetně přiřadit na ta střediska, se kterými věcně souvisí. Výkazy zisku a ztráty za jednotlivá střediska pak budou obsahovat reálná čísla.

Připomínky a poznatky, které jsem získala zpracováním této bakalářské práce, jsem představila managementu společnosti. Po prostudování mnou předložených materiálů se rozhodli pro použití metody alokace nákladů pro útvary ředitelů jednotlivých divizí. Výhledově bude tato metoda rozšířena na další vnitropodnikové útvary.

Na základě výše uvedených závěrů mohu prohlásit, že se podařilo potvrdit význam vnitropodnikového účetnictví pro další řízení podniku a manažerská rozhodnutí. Společnost Omega a.s. použitím metody alokace nákladů zvýší vypovídací schopnost vnitropodnikových účetních výkazů i ukazatelů při zpracování finanční analýzy jednotlivých středisek.

PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY A ZDROJŮ

- [1.] KRÁL, B. a kol. *Manažerské účetnictví. 2. vyd.* Praha: Management Press, 2008. 614 s. ISBN 978-80-7261-141-6
- [2.] LANDA, M. *Organizace účetních agend ve firmě.* Praha: Management Press, 2005. 162 s. ISBN 80-7261-123-2
- [3.] ŠOLJAKOVÁ, L. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení.* Praha: Management Press, 2003. 146 s. ISBN 80-7261-087-2
- [4.] FIBÍROVÁ, J., WAGNER, J., ŠOLJAKOVÁ, L. *Nákladové a manažerské účetnictví.* Praha: ASPI a.s., 2007 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0
- [5.] PETŘÍK, T. *Ekonomické a finanční řízení firmy.* Praha: Grada Publishing a.s., 2005 371 s. ISBN 80-247-1046-3
- [6.] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví 2008.* Olomouc: ANAG, spol. s r. o., 2007 959 s. ISBN 978-80-7263-437-8
- [7.] ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví.* Brno: Computer Press, 2006 182 s. ISBN 80-251-1124-5
- [8.] OPLETALOVÁ, A. *Základy účetnictví. 1.vyd.* Olomouc : Univerzita Palackého, 2006. 90 s. ISBN 80-244-1296-9.
- [9.] KRČOVÁ, S. *Manažerské účetnictví a controlling 1. Vyd.* Ostrava : Vysoká škola podnikání, 2006. 87 s. ISBN 80-86764-50-8
- [10.] CHRONEK, M. *Informace manažerského účetnictví pro řízení podniku – posouzení výstupů účetního softwaru* Brno : Masarykova univerzita, 2007. 108 s. Diplomová práce
- [11.] SMUTNÝ, J. *Vnitropodnikové účetnictví vybraného podniku* Brno : Masarykova univerzita, 2009. 69 s. Diplomová práce

- [12.] Český statistický úřad, <http://www.czso.cz/csu/2010edicniplan.nsf/p/7006-10>
[cit. 2010-06-26]
- [13.] MAREK, P. a kolektiv *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. Vyd. Praha: Ekopress, s.r.o., 2009 634 s ISBN 978-80-86929-49-1

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Vztah finančního, daňového a manažerského účetnictví

Obrázek 2: Schematické zobrazení jednookruhové účetní soustavy

Obrázek 3: Schematické zobrazení dvouokruhové účetní soustavy

Obrázek 4: Organizační struktura společnosti

Obrázek 5: Formát číselného označení vnitropodnikových útvarů společnosti

SEZNAM TABULEK

- Tab. 1 - Vnitropodnikové útvary společnosti
- Tab. 2 - Nákladové okruhy společnosti
- Tab. 3 - Výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti a hlavních vnitropodnikových útvarů
vybraných pro analýzu v této práci
- Tab. 4 - Alokace nákladů střediska 50010000
- Tab. 5 - Klíč k rozdělení nákladů střediska 70050000, pozice vedoucího obchodního oddělení
a obchodní referent
- Tab. 6 - Klíč k rozdělení nákladů střediska 70050000, pozice logistik a nákupčí
- Tab. 7 - Alokace nákladů střediska 70050000
- Tab. 8 - Výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti pro útvar č. 50030000100,
č. 50030000200 a č. 50030000300
- Tab. 9 - Finanční analýza pro útvar č. 50030000100, č. 50030000200 a č. 50030000300
- Tab. 10 - Výkaz zisku a ztráty analyzované společnosti pro útvar č. 70040000100 a
č. 70040000200
- Tab. 11 - Finanční analýza pro útvar č. 70040000100 a č. 70040000200
- Tab. 12 - Rozdíly ve finančních ukazatelích po alokaci nákladů pro útvar č. 70040000100 a
č. 70040000200
- Tab. 13 - Rozdíly ve finančních ukazatelích po alokaci nákladů pro útvar č. 50030000100,
č. 50030000200 a č. 50030000300
- Tab. 14 – Ceny zemědělských výrobců v zemědělství - semena makového a řepky olejné v Kč

SEZNAM ZKRATEK A OCHRANNÝCH ZNÁMEK

Helios Orange je ochranná známka společnosti LCS Internacional, a.s.

MATIF - International French Futures and Options Exchange (Mezinárodní francouzská komoditní burza)