

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétní
účetní jednotce**

Lukáš Kruml

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Lukáš Kruml, DiS.

Provoz a ekonomika

Název práce

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétní účetní jednotce

Název anglicky

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Cíle práce

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Manažerské účetnictví, kalkulace, kalkulační vzorec, režijní náklady, rozvrhová základna, oceňování, rozpočty, organizace vnitropodnikového účetnictví, analýza odchylek, rozhodovací úlohy.

Doporučené zdroje informací

Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav

DRURY, C. Management and cost accounting. Hampshire, UK:Cengage Learning EMEA, 2012, 800 s., ISBN 978-1408041802

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha:ASPI, 2007, 432 s., ISBN 978-80-7357-299-0

HRADECKÝ, M., LANČA J., ŠIŠKA, L. Manažerské účetnictví. Praha:Grada Publishing, 2008, 264 s., ISBN 978-80-247-2471-3

KRÁL, B a kol. Manažerské účetnictví. Praha: Management Press, 2010, 660 s., ISBN 978-80-7261-217-8

LANDA, M., POLÁK, M. Ekonomické řízení podniku. Brno:Computer Press, 2008, 198 s., ISBN 978-80-247-4133-8

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 01. 02. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétní účetní jednotce" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 30. 3. 2015

Lukáš Kruml

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Enikö Lörinczové, PhD. za odborné rady, připomínky a shovívavost, které mi poskytla při zpracování této diplomové práce.

Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétní účetní jednotce

Souhrn

Diplomová práce je zaměřena na úlohu manažerského účetnictví a využití jeho metod pro rozhodování a řízení ve vybrané účetní jednotce. Je rozdělena na tři části.

Teoretická část se zabývá vztahem finančního a manažerského účetnictví a jejich vymezením v rámci jednotlivých podnikových procesů. Dále se zabývá ekonomickou strukturou a popisem hospodářských středisek, členěním nákladů z různých hledisek, kalkulací a kalkulačním systémem, podnikovým plánováním a rozpočtováním. V poslední části teoretických východisek jsou charakterizovány jednotlivé etapy kontroly nákladů, stanovení odchylek a nápravných opatřeních.

Praktická část obsahuje obecnou charakteristiku vybrané účetní jednotky, popis současného stavu manažerského informačního systému, ekonomické struktury a členění jednotlivých středisek. Dále jsou v této části popsány jednotlivé výkony společnosti, kalkulační vzorec a druhy kalkulací, plánování a rozpočtování a formy sledování nákladů.

V poslední části „Zhodnocení a návrhy řešení“ jsou na základě teoretických poznatků a provedených zjištění v praktické části identifikovány oblasti s nedostatky. Následně je nastíněn možný postup řešení, který by vedl ke zlepšení jednotlivých problémových oblastí.

Klíčová slova: náklady, manažerské účetnictví, informace, rozhodování, kalkulace, rozpočet, nákladové středisko, členění nákladů, kontrola, manažerský informační systém.

Management Accounting as a Source of Information in a Chosen Company

Summary

This thesis is focused on the role of management accounting in company management decision making in selected accounting entity. It is divided into three parts

The theoretical part clarify the relationship between financial and management accounting and defining them within individual business processes. It also explains the economic structure and describing the cost centers, the costs breakdown from different perspectives, costing system, business planning and budgeting. The last part of theoretical background describes the phases of cost control, determination of deviations and improvement steps.

The practical part contains general characteristics of the selected entity, description of the current state of the management information system, economic structure and the classification of profit/cost centers. Furthermore, this section describes the revenues of the company, costing system and types of calculations, budgeting and methods to monitor the costs.

The last section, named "Evaluation of proposals and solutions", identifies areas with deficiencies and weaknesses. These areas are based on the theoretical knowledge and the findings made in the practical part and are followed by possible solutions, which would lead to the improvement in particular areas.

Keywords: costs, management accounting, information, decision, costing, budget, cost center, cost classification, cost controlling, management information system

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika.....	11
3 Teoretická východiska	12
3.1 Vztah manažerského a finančního účetnictví.....	12
3.1.1 Finanční účetnictví.....	14
3.1.2 Manažerské účetnictví.....	15
3.1.3 Úkoly manažerského účetnictví	16
3.2 Členění nákladů.....	17
3.2.1 Druhové členění	17
3.2.2 Účelové členění.....	18
3.2.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik.....	19
3.2.4 Kalkulační členění.....	19
3.2.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů	20
3.2.6 Ostatní členění nákladů.....	20
3.3 Podniková střediska.....	20
3.3.1 Základní členění.....	21
3.3.2 Odpovědnostní střediska	21
3.4 Kalkulace a kalkulační systém.....	23
3.4.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace.....	24
3.4.2 Základní typy nákladových kalkulací	25
3.4.3 Kalkulační systém	27
3.4.4 Metody přiřazování nákladů	29
3.5 Rozpočetnictví.....	31
3.5.1 Funkce rozpočtů.....	31
3.5.2 Metody sestavení rozpočtů.....	32
3.5.3 Systém podnikových rozpočtů	34
3.5.4 Kontrola rozpočtů	35
3.6 Kontrola nákladů.....	36
3.6.1 Úkoly a etapy kontroly.....	36
3.6.2 Analýza odchylek.....	36
3.6.3 Typy kontrol a návrhy nápravných opatření	37
4 Vlastní práce	39
4.1 Charakteristika účetní jednotky.....	39

4.1.1	Předmět podnikání	40
4.1.2	Organizační a řídicí struktura	40
4.1.3	Ekonomická struktura	42
4.1.4	Vybrané položky z účetních výkazů	42
4.2	Současný stav řešené problematiky.....	44
4.2.1	Manažerský informační systém	45
4.2.2	Členění subjektu.....	46
4.3	Sledování nákladů	49
4.3.1	Druhové členění	49
4.3.2	Účelové členění.....	52
4.4	Popis výkonů.....	58
4.4.1	Nabízené služby	58
4.4.2	Realizace dopravy	59
4.4.3	Výkony v rámci účetnictví.....	60
4.5	Kalkulace.....	60
4.5.1	Alokace nákladů k dané produktové skupině	61
4.5.2	Operativní kalkulace	62
4.6	Plánování a rozpočetnictví	62
4.6.1	Rozpočet.....	63
4.6.2	Forecast	65
4.6.3	Rolling Forecast	65
4.7	Sledování a kontrola nákladů ve společnosti	66
4.7.1	Finanční analytik.....	66
4.7.2	Management.....	67
4.7.3	Investiční plán.....	68
5	Zhodnocení a návrhy řešení	69
5.1	Návrhy řešení	69
5.1.1	Odpovědnosti a pravomoci střediska	69
5.1.2	Sledování nákladů.....	71
5.1.3	Rozpočty	71
5.1.4	Kalkulace	72
5.1.5	Fakturace	73
5.1.6	Porovnání výkonů s celkovými náklady na reprezentaci a cestovné	73
6	Závěr.....	74
7	Seznam použitých zdrojů.....	76
8	Přílohy	78

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Dělení účetních systémů	13
Obrázek č. 2 – Vztah rozvahy, výsledovky a cash flow	15
Obrázek č. 3 – Geneze manažerských systémů	16
Obrázek č. 4 – Úrovně nákladů v rámci kalkulace	24
Obrázek č. 5 – Typový kalkulační vzorec	25
Obrázek č. 6 – Základní typy nákladových kalkulací.....	25
Obrázek č. 7 – Podniková výsledovka s rozlišením fixních a variabilních nákladů.....	27
Obrázek č. 8 – Kalkulační vzorec neúplných nákladů.....	27
Obrázek č. 9 – Kalkulační systém.....	28
Obrázek č. 10 – Řídící struktura společnosti (Top management).....	41
Obrázek č. 11 – Schéma Manažerského informačního systému.....	46
Obrázek č. 12 – Organizační diagram finančního úseku	47
Obrázek č. 13 – Schéma hledisek účelového členění nákladů.....	52
Obrázek č. 14 – Příklad kalkulačního vzorce společnosti	61
Obrázek č. 15 – Příklad plánu Rolling Forecast pro jedno středisko.....	66

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Rozdíly manažerského a finančního účetnictví.....	13
Tabulka č. 2 – Porovnání metod rozpočtování	33
Tabulka č. 3 – Členění odchylek podle faktorů, které jsou výrazem vzniku odchylky	37
Tabulka č. 4 – Vývoj aktiv (v tis. Kč).....	42
Tabulka č. 5 – Vývoj aktiv (v tis. Kč).....	43
Tabulka č. 6 – Základní ukazatele Výsledovky (v tis. Kč).....	43
Tabulka č. 7 – Druhové rozdělení nákladů v roce 2014 (v tis. Kč)	50
Tabulka č. 8 – Vývoj ukazatelů vybraných nákladových druhů (v tis. Kč).....	51
Tabulka č. 9 – Podíl jednotlivých kategorií služeb na službách celkem	51
Tabulka č. 10 – Podíl Allocated a Incurred nákladů na celkových nákladech	56
Tabulka č. 11 – Nákladové oddělení Customer service.....	57
Tabulka č. 12 – Časový harmonogram jednotlivých plánů	65
Tabulka č. 13 – Interní nákladové kategorie druhového členění	67
Tabulka č. 14 – Pravomoci a odpovědnosti střediska - Správa budov	70
Tabulka č. 15 – Porovnání marže z manažerské výsledovky a systému profitability	72
Tabulka č. 16 – Vývoj nákladů na reprezentaci s vývojem objemu výkonů.....	73

Seznam grafů

Graf č. 1 – Vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve sledovaných letech	41
Graf č. 2 – Podíl nákladových kategorií přímých nákladů v roce 2014	54
Graf č. 3 – Rozdělení nepřímých nákladů na oddělení v roce 2014	55

1 Úvod

V dnešní nejisté době charakteristické rychlými změnami v ekonomickém prostředí je pro společnosti stále těžší prosperovat. Je-li podnik schopný rychle reagovat a přispůsobit se těmto změnám a stále rostoucí konkurenci, má šanci být úspěšný. Rychlost takové reakce závisí na kvalitním a pohotovém rozhodování. Základem pro úspěšný rozhodovací proces jsou včasné, přesné a dobře strukturované informace. Nejsnáze dostupné informace společnosti existují v podobě údajů shromažďovaných v účetním informačním systému, který se skládá z účetnictví finančního, manažerského a daňového.

Finanční účetnictví má za úkol věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, je určeno především externím uživatelům a zaměřuje se především na minulost. Jeho výstupy ve formě účetních výkazů, které využívají druhového členění, nejsou zcela použitelné pro kvalitní rozhodování managementu a řízení společnosti.

Manažerské účetnictví, určené zejména pro interní potřebu, je již nedílnou součástí většiny podniků. Jeho hlavním úkolem je dodat správné a včasné informace v podobě analýz, odhadů, předpovědí a doporučení. Uvedené podklady slouží především managementu k rozhodování a řízení společnosti. Kromě informační funkce zastává manažerské účetnictví také další úkoly jako je: třídění, sledování a vyhodnocování nákladů a výnosů, kalkulace, plánování a rozpočetnictví, výkaznictví a reporting, odpovědnostní řízení či investiční plánování.

Dalším důležitým prvkem společnosti, který podporuje kvalitní řízení, je manažerský informační systém. Celý systém má za úkol shromažďovat a uchovávat informace, která jsou později poskytována jeho uživatelům. S jeho pomocí jsou netříděná data obsažená v databázích zpracovávána dle požadavků jednotlivých uživatelů. Výstupem pak mohou být jednotlivé přehledy, tabulky, repoty či grafy. V ideálním případě by měl manažerský informační systém integrovat všechny procesy probíhající ve společnosti.

Uvedená práce na téma „Manažerské účetnictví jako zdroj informací v konkrétní účetní jednotce“ se zabývá úlohou manažerského účetnictví ve zvolené společnosti, jeho jednotlivými úkoly a návaznostmi na manažerský informační systém.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem práce je zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

2.2 Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Vlastní práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jak jsou pozorování a dotazování.

3 Teoretická východiska

Jedním z nejdůležitějších informačních zdrojů pro řízení podniku je účetnictví. To lze charakterizovat jako peněžně vyjádřenou a systematicky uspořádanou soustavu informací, která nepřetržitě zachycuje podnikatelskou činnost. [1, s. 12]

Kromě již uvedeného základního poslání jako informačního zdroje plní účetnictví další neméně důležité funkce:

- daňovou – eviduje podklady pro daňovou povinnost,
- registrační – vede a uchovává soustavné zápisy,
- důkazní – prostředek při vedení sporů,
- ochrannou – kontrola stavu majetku a hospodaření. [2, s. 8]

Účetnictví jako takové poskytuje nepřehledné množství dat, které slouží jako informační zdroj pro jednotlivé uživatele. Ty lze rozdělit do dvou základních skupin na externí a interní. Mezi externí uživatele, kteří se dostanou pouze k údajům finančního účetnictví a informacím zveřejněným ve výročních zprávách, můžeme zařadit: zaměstnance podniku, státní instituce a veřejnou správu, spolupracující podniky či širokou veřejnost. Pokud je v podniku oddělena řídicí a vlastnická funkce, lze sem zařadit i vlastníky podniku.

Interními uživateli pak jsou manažeři, vedoucí pracovníci a případní vlastníci s řídicí funkcí, ti mají přístup k účetnictví finančnímu i manažerskému. [1, s. 14]

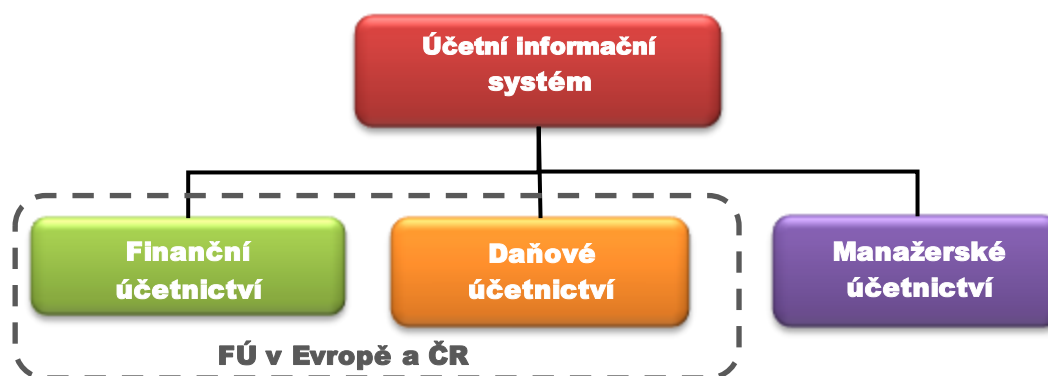
3.1 Vztah manažerského a finančního účetnictví

Dle Petříka [3, s. 27] se dělí základní účetní informační systém na tři jednotlivé druhy: finanční daňové a manažerské, viz obrázek č. 1.

Úkolem **finančního účetnictví** (FÚ) je zachycovat a uchovávat transakce o nákladech, výnosech, pohledávkách, závazcích, hospodářském výsledku a promítnout je do předem stanovených finančních výkazů. Je proto zaměřeno spíše do minulosti.

Pohled na **daňové účetnictví** je v Evropě a USA rozdílný. Zatímco v USA je daňové účetnictví od toho finančního zcela odděleno, v Evropě je jeho součástí a výrazně ovlivňuje jeho postupy a informační poslání.

Obrázek č. 1 – Dělení účetních systémů



Zdroj: vlastní zpracování

Manažerské účetnictví (MÚ) je zaměřeno více do budoucnosti. Jeho hlavním úkolem je dodat správné a včasné informace v podobě analýz, odhadů, předpovědí a doporučení, které slouží managementu k rozhodování a řízení společnosti.

Rozdíly MÚ a FÚ v jednotlivých charakterových vlastnostech porovnává **tabulka č. 1**.

Tabulka č. 1 – Rozdíly manažerského a finančního účetnictví

	Manažerské účetnictví	Finanční účetnictví
Uživatelé	interní	externí
Účel	řízení nákladů, maximalizace zisku	minimalizace daní
Struktura	vnitropodnikové a analytické účty	syntetické a analytické účty
Vypovídací schopnost	maximální	princip opatrnosti
Časové zaměření	do budoucnosti	na minulost
Podoba	šité na míru	upravené zákony
Povaha informací	důvěrné	veřejné
Užití jednotek	naturální a hodnotové	finanční vyjádření

Zdroj: vlastní zpracování

3.1.1 Finanční účetnictví

Finančním účetnictvím (podniku) rozumíme nejčastěji:

- *Uspořádané záznamy o průběhu hospodaření firmy*
- *Činnost, kterou znalí jedinci s potřebnou technikou tyto záznamy vytvářejí [5, s. 285]*

V České republice je FÚ a jeho postupy upraveny především Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., Obchodním zákoníkem, Zákonem o dani z příjmu a dalšími vyhláškami a nařízeními.

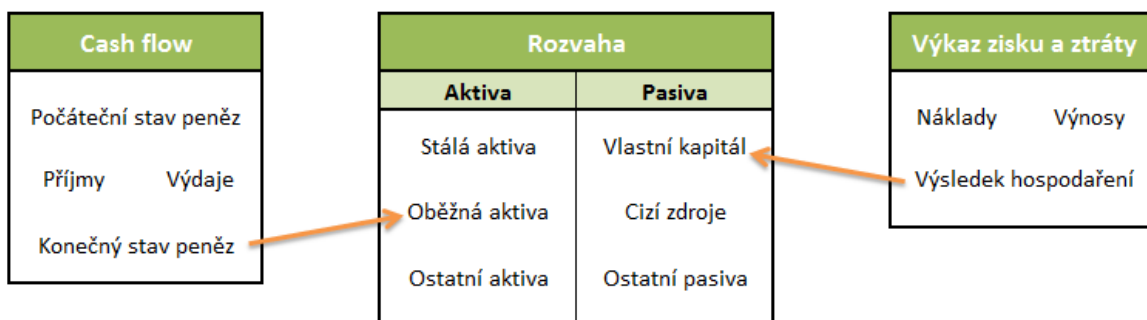
Účelem FÚ je docílit takové situace, kdy sestavená účetní závěrka a její výkazy (především Výkaz zisku a ztráty, Rozvaha, Příloha a Cash flow) odráží věrný a pravdivý stav finančního postavení podniku. Uvedené výkazy jsou ze zákona povinny zveřejňovat ve sbírce listin ty účetní jednotky, které jsou zapsané v obchodním rejstříku. [6, s. 31]

Rozvaha je zobrazením majetku (aktiva) podniku a zdrojů jeho financování (pasiva). Aktiva lze rozdělit do dvou hlavních skupin na dlouhodobý (hmotný a nehmotný) a oběžný majetek (peníze, zásoby, výrobky, nedokončená výroba). Pasiva se dělí na vlastní kapitál (základní jmění, rezervní fond a nerozdělený zisk/ztráta) a cizí zdroje (úvěry a dlouhodobé a krátkodobé závazky).

Výsledek hospodaření za určité období se eviduje ve **výkazu zisku a ztráty** neboli výsledovce. Zisk či ztráta je zjišťována porovnáním nákladů, které představují úbytek majetku a výnosů, které představují přírůstek majetku. Konečný stav výsledovky se poté přenáší do Rozvahy na stranu pasiv, čímž jsou oba výkazy propojeny, viz obrázek č. 2.

Cash flow neboli výkaz o peněžních tocích, jak již napovídá název, je přehledem příjmů a výdajů peněžních prostředků a jejich finančního výsledku. Další důležitou funkcí uvedeného výkazu je zhodnocení finanční stability podniku. Cash flow je stejně jako výsledovka spojena s rozvahou. Konečný stav peněžních prostředků evidujeme v rozvaze na straně aktiv. [7, s. 276]

Obrázek č. 2 – Vztah rozvahy, výsledovky a cash flow



Zdroj: vlastní zpracování dle MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*.

3.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví lze charakterizovat jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu tím, že eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává informace o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhu či opatření, která mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení. [8, s. 11]¹

MÚ není na rozdíl od FÚ regulováno zákonem, jeho podoba je tedy zcela závislá na mnoha rozličných faktorech, jako jsou například potřeby uživatelů a managementu, technické a finanční možnosti či velikost, struktura a cíle dané účetní jednotky.

Prvním stupněm MÚ je **nákladové účetnictví**, to je zaměřeno spíše do minulosti. Jeho úkolem je stanovení vynaložených nákladů a jejich spojitost s uskutečněnými výnosy. Dle zaměření jeho obsahu lze rozčlenit na **výkonové účetnictví**, které je zaměřeno na stanovení nákladů, výnosů, marže a zisku výrobků či služeb a na **odpovědnostní účetnictví**, jež porovnává skutečnost s plány, rozpočty a stanovenými cenami.

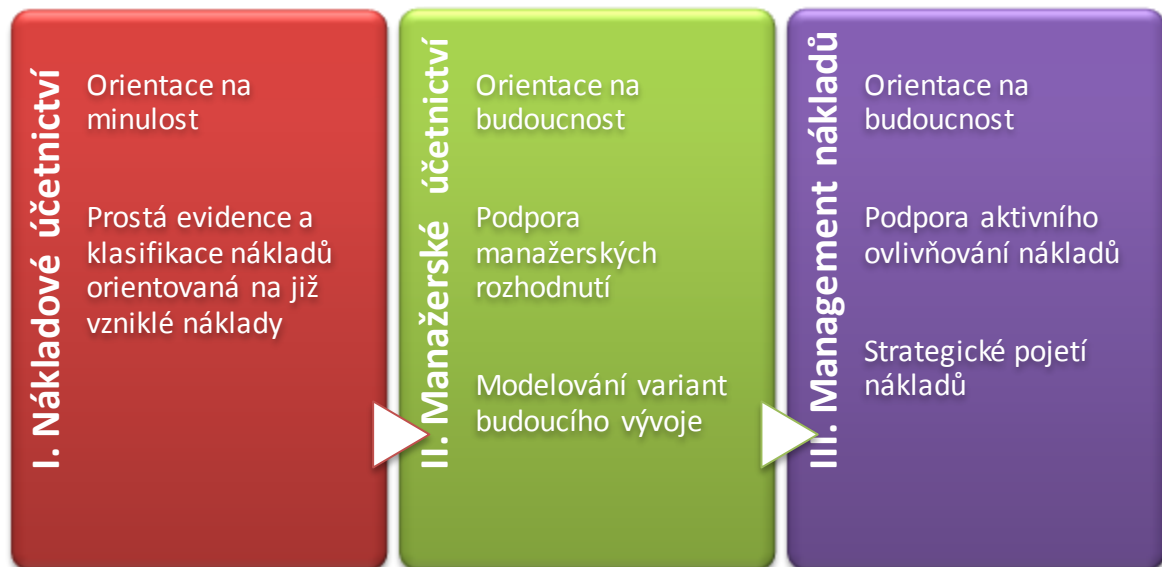
Navazující fází je poté tzv. **účetnictví pro rozhodování**, které rozšiřuje soubor informací, nástrojů a technik o modelování variant budoucího vývoje. Tento stupeň se *historicky označuje jako přerůstání nákladového účetnictví v manažerské*. [9, s. 22]

¹ V uvedené publikaci volně citováno podle: Schroll, R., *Účetnictví pro řízení. Účetnictví 1988*, č. 7

Popesko [4, s. 21] uvádí další navazující stupeň, kterým je management nákladů. Jeho výstižná charakteristika zní: *Soubor nástrojů a metod umožňující aktivní ovlivňování nákladů s orientací na budoucnost*. Tento třetí vývojový stupeň se zaměřuje již na celý hodnotový řetězec² a jeho procesy. Bere v úvahu i předprodukční a likvidační náklady. Taktéž předpokládá, že náklady lze aktivně ovlivňovat, a že místo vzniku nákladů není pouze na daném nákladovém středisku, nýbrž náklady vznikají probíhajícími podnikovými procesy.

Vývoj výše uvedených manažerských účetních systémů pak shrnuje obrázek č. 3.

Obrázek č. 3 – Geneze manažerských systémů



Zdroj: vlastní zpracování dle POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*.

3.1.3 Úkoly manažerského účetnictví

Úkoly MÚ jsou zaměřeny na vnitřní potřeby a řízení podniku a zahrnují především:

- řízení nákladů – strukturování, jejich logické třídění a kontrola;

² Hodnotový řetězec dle Portera

- rozbor výkonů – přiřazení správných nákladů k jednotlivým výkonům;
- poskytování informací o střediscích – zjištění režijních nákladů, jenž jsou podkladem pro sestavení kalkulace;
- kalkulace – stanovení systému kalkulace a udržování kalkulačních metod;
- plánování a rozpočetnictví – sestavování celkových a vnitropodnikových plánů a jejich následné vyhodnocování;
- útvarové odpovědnostní řízení – přiřazení odpovědností za spotřebované náklady a vynaložené výkony;
- investiční plánování – sestavování investičních plánů a kalkulací návratnosti;
- výkaznictví a reporting – sestavování a udržování reportů, klíčových výkonových indikátorů a jejich hodnocení.

3.2 Členění nákladů

Na problematiku nákladů je nahlíženo z několika různých hledisek, existuje proto mnoho definic popisujících tuto veličinu. Například Král [9, s. 44] charakterizuje náklady z pohledu MÚ jako *hodnotově vyjádřeného, účelného vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejícího s ekonomickou činností.*

Členění nákladů je velmi důležité, například Popesko [4, s. 31] uvádí, že *klasifikace nákladů dle různých hledisek je jedním z ústředních témat nákladového a manažerského účetnictví.*

Členění nákladů do homogenních skupin je podmínkou pro jejich účinné řízení. Samotná klasifikace však musí odpovídat účelové potřebě – musí řešit nastalou situaci. [9, s. 64].

3.2.1 Druhovému členění

Druhovému klasifikace nákladů má základ ve finančním účetnictví, je často využívána nejen pro rozbor nákladů, ale i pro sestavování Výsledovky. Mezi základní nákladové druhy můžeme považovat:

- spotřebu materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, sociální a zdravotní pojištění),
- odpisy hmotného a nehmotného investičního majetku,

- použití externích prací a služeb,
- finanční náklady. [4, s. 35]

Pro toto členění je příznačné, že:

- zobrazuje náklady jako prvotní - jsou zobrazeny ihned po vstupu do podniku,
- jsou náklady externí – tvoří je spotřeba výrobků, zboží a služeb subdodavatelů,
- tyto náklady není možné rozčlenit na detailnější – jsou považovány za jednoduché. [9, s. 66]

Přínosem tohoto členění je jeho průkaznost a jednoznačnost porřízení zdrojů. Dalším přínosem je návaznost na finanční účetnictví, především na Výkaz zisku a ztrát, což je vhodné pro elementární kontrolu účetních informací. Nevýhodou je pak omezená možnost zjištění příčiny vynaložení nákladů. [10, s. 57]

3.2.2 Účelové členění

Základním charakteristickým znakem účelově členěných nákladů je doložení u každého vzniklého nákladu konkrétního účelu, na který byly vynaloženy. [1A]

Jelikož druhová klasifikace nákladů nezachycuje, z jakého důvodu byly náklady vynaloženy, je nutné nahlížet na problematiku sledování nákladů z pohledu účelu. Klasifikace dle účelu je hlavním faktorem úspěchu managementu nákladů. Odborná literatura se zmiňuje o podrobnějším členění dle několika hledisek a úrovní.

Klasifikace dle hlediska hospodárnosti rozděluje náklady na:

- **náklady technologické** – vznikají na základě působení technologie nebo s ní nějakým způsobem souvisí;
- **náklady na obsluhu a řízení** – bývají vynaloženy na vytvoření a zajištění technologického procesu a dalších navazujících činností. [4, s. 37]

Dalším hlediskem je členění dle vztahu k úkolu na:

- **jednicové** – souvisí nejen s technologickým procesem, ale hlavně s jednotkou výkonu;

- **režijní** – náklady nelze jednoznačně přiřadit k jednotce výkonu, souvisí s technologickým procesem jako celkem. Mezi počtem výkonů a výší nákladů není přímá úměra. [9, s. 69]

3.2.3 Členění nákladů dle odpovědnosti za jejich vznik

Pro efektivní řízení nákladů je důležité znát nejen důvod vzniku, ale také místo a odpovědnou osobu. Takovým místem je pak podnikové středisko, za které odpovídají jeho pracovníci. Odpovědnostní středisko je součástí tzv. ekonomické struktury podniku, která je svázaná se strukturou organizační. Mezi jednotlivými středisky existují vazby ve formě předávky výkonů vzniklých jejich činnostmi. Středisko odebírající výkon, který je oceněn pomocí tzv. vnitropodnikových cen, vznikají interní náklady. Jejich důležitými vlastnostmi je fakt, že se jedná o náklady:

- **druhotné** (z hlediska podniku jsou na vstupu podruhé, již vstupovaly do střediska, které předešlý výkon realizovalo);
- **složené** (lze je rozložit na jednotlivé nákladové položky, které byly spotřebovány). [8, s. 166]

3.2.4 Kalkulační členění

Pro správné ocenění finálních výkonů ve formě výrobků či služeb je třeba přesně alokovat veškeré náklady k jednotlivým činnostem a výkonům vstupujícím do podnikového procesu. Z pohledu kalkulačního členění rozlišujeme dva rozdílné druhy nákladů, které jsou přiřazovány k předmětu kalkulace a jsou to náklady:

- **přímé**, které souvisí s daným druhem výkonu;
- **nepřímé**, které nejsou přímo přiřaditelné k danému výkonu, ale jsou nutné pro správnou funkci podniku a jeho provoz.

Přímé náklady jsou hlavně náklady jednicové a dále náklady, které lze k výkonu přiřadit prostým dělením. Oproti tomu náklady režijní jsou většinou společné více typům výkonů, proto se při jejich rozpočítávání přičítají nepřímo pomocí vybraných hodnot. [4, s. 38]

3.2.5 Členění nákladů ve vztahu k objemu prováděných výkonů

Cílem tohoto členění nákladů je, na rozdíl od již uvedených klasifikací, orientace na budoucí vývoj. Přesněji je toto členění orientováno na posouzení alternativních variant vývoje budoucích výkonů. Rozeznáváme dvě podstatné množiny nákladů:

- **variabilní**, tedy náklady závislé na objemu výkonů;
- **fixní**, které se změnou objemu výkonů zpravidla nemění. [9, s. 74]

Variabilní náklady mohou mít **proporcionální** vlastnosti, což znamená, že se s růstem objemu výkonů mění přímo úměrně. Dalším druhem jsou tzv. **nadproporcionální** náklady, které rostou rychleji než míra růstu výkonů. Posledním typem jsou **podproporcionální** náklady, které naopak rostou pomaleji než je růst výkonů. [4, s. 39]

Naopak fixní náklady zůstávají při změně objemu výkonů neměnné. Jedná se především o náklady, které nejsou přímo spojené s produkcí. Charakteristické na fixních nákladech je, že jejich absolutní hodnota při různé velikosti výkonů zůstává konstantní, ale jejich hodnota vztahovaná k jednotce produkce při růstu objemu klesá. [4, s. 40]

3.2.6 Ostatní členění nákladů

Dle ostatního členění lze náklady členit na **relevantní** a **irelevantní**. Relevantní jsou přímo závislé na učiněném rozhodnutí. Irelevantní se vlivem žádného rozhodnutí nemění.

Utopenými náklady nazýváme ty, které byly vynaloženy, ale nemohou být žádným rozhodnutím v budoucnosti změněny. [4, s. 42]

Nebo také **oportunitní náklady**, které jsou dle ekonomického pojetí chápány jako náklady ušlé příležitosti. Je to z důvodu, že daná podniková aktivita kvůli omezené kapacitě nedovolí využít podnikové zdroje jiným způsobem. [9, s. 85]

3.3 Podniková střediska

Řízení většího podniku pouze s pomocí rozčlenění celkových nákladů a výnosů není možné. Podnik je nutné rozdělit na menší útvary, jako jsou divize, útvary, oddělení a střediska. Podnikové středisko je stanovený vnitropodnikový útvar, u kterého jsou sledovány náklady (nákladové středisko), výnosy a výsledek hospodaření (hospodářské

středisko). Rozdělení středisek obvykle navazuje na organizační nebo ekonomickou strukturu podniku a je závislé na míře centralizace a decentralizace řízení.

Každé středisko má stanovený rozpočet nákladů, případně výnosů a předeepsané úkoly, které mají formu peněžních či naturálních jednotek. Konsolidovaný rozpočet nákladů poté musí souhlasit s celkovým podnikovým rozpočtem. To potvrzuje i Lazar [11, s. 19], který tvrdí že, *z hlediska rozčlenění podniku na jednotlivá střediska platí základní zásada, že podnik je třeba rozdělit na střediska beze zbytku.*

3.3.1 Základní členění

Základní členění středisek dle tradičního přístupu vychází z charakteru jejich funkce v podnikatelském procesu. Rozlišujeme tak druhy středisek na:

- výrobní střediska, v případě nevýrobního podniku to mohou být střediska určená dle druhu produkovaných výkonů (prací, služeb);
- obslužná a pomocná střediska, mohou to být střediska údržby a oprav, dopravy a logistiky, měření a regulace, zásobování, apod.;
- správní střediska, která zajišťují organizační a ekonomický chod podniku (např. účetní oddělení, lidské zdroje, marketing, prodej). [12, s. 89]

Přiradit jednoznačnou odpovědnost ke všem výkonům není vždy možné, proto existují i tzv. *nedělitelné celopodnikové odpovědnosti*. Pro ty jsou zřízena zúčtovací střediska, na kterých se provádí účetně technické operace, tudíž nejsou přímo vázána na určitý vnitropodnikový útvar. Mezi zúčtovací střediska řadíme:

- středisko financování, kde se zachycují celopodnikové finanční operace;
- středisko neutrální, slouží pro zúčtování mimořádných nákladů a výnosů, které není možné jednoznačně přiřadit k určitému středisku nebo se týká celého podniku;
- středisko prodeje, kde se zaznamenávají náklady na prodané výkony a k nim patřící tržby. [12, s. 89]

3.3.2 Odpovědnostní střediska

S rostoucím významem decentralizovaného řízení a přesunem odpovědnosti na nižší stupně řízení, se lze čím dál, tím častěji setkat s pojmem **ekonomická struktura podniku**.

K uvedenému pojmu Fábírová [13, s. 320] uvádí: *Tvorba ekonomické struktury navazuje na organizační strukturu a doplňuje věcné nástroje řízení o využití motivačně účinných hodnotových nástrojů odpovědnostního řízení. Výsledkem je vytvoření takové ekonomické struktury, jejíž jednotlivé prvky – tzv. odpovědnostní střediska – jsou z větší či menší části zainteresovány na dosažení hodnotových výnosů.*

Z hlediska rozsahu odpovědností a pravomocí určených ekonomickou strukturou rozlišujeme odpovědnostní střediska: nákladová, zisková, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové. [9, s. 398]

Nákladové středisko

Jedná se o základní vnitropodnikové odpovědnostně řízené středisko, na kterém jsou sledovány náklady. Pracovníci takového střediska hospodaří s předem stanoveným rozpočtem nákladů. Ten může mít formu rozpočtu pevného nebo takového, ve kterém se přepočtem zohledňuje výkon střediska. Předpokladem zainteresovanosti pracovníků je určení nákladů, které může útvar ovlivnit svou činností. Tyto náklady jsou poté předmětem pravidelné kontroly včetně analýzy odchylek od rozpočtu. [9, s. 398]

Výnosové středisko

Výnosové středisko lze chápat jako obdobu nákladového střediska z pohledu výnosů. Zainteresovanost jeho pracovníků je zaměřena hlavně na zvyšování objemu prodeje, jelikož středisko nemá kompetence k určování prodejních cen. Stejně tak nemůže přímo ovlivnit výši pořizovací ceny, ani vlastních nákladů prodaných výkonů. [9, s. 401]

Ziskové středisko

Typickou vlastností ziskového střediska je odpovědnost nejen za náklady, ale i za externě vynaložené výnosy. Pracovníci tohoto střediska mají pravomoc spolupracovat s externími dodavateli a odběrateli a mohou tak ovlivnit konečné střediskové náklady, výnosy a zisk. Naopak nemají rozhodovací pravomoci vzhledem k investicím a využití aktiv podniku. Tento typ střediska je v ekonomické struktuře nadřazen nákladovým a výnosovým střediskům. Může to být například divize či prodejní závod výrobního podniku. [13, s. 324]

Rentabilní středisko

Jedná se o vyšší formu ziskového střediska, kdy se jeho odpovědnost rozšiřuje i na oblast pohledávek, závazků a zásob související s prací střediska. Výhodou rentabilního střediska je odpovědnost za řízení odpovídajícího pracovního kapitálu a tím i eliminaci dodatečných zdrojů financování. Zainteresovanost pracovníků je tedy zaměřena k plánované rentabilitě vázaného kapitálu, jehož výše je střediskem ovlivnitelná. [9, s. 399]

Investiční středisko

Pracovníci investičního střediska mají pravomoc a odpovědnost v rozhodování o výši a využití investic. S investičními středisky se lze setkat pouze u velkých podniků, u ostatních toto středisko supluje nejvyšší vedení společnosti. [13, s. 325]

Výdajové středisko

Výdajové neboli rozpočtové středisko je obdoba střediska nákladového, pouze s tím rozdílem, že u tohoto typu střediska nejsou sledovány náklady nýbrž výdaje. Vynaložené prostředky tak představují prospěch pro rozvoj podniku v budoucnosti. Hodnocení střediskových výsledků se děje věcným posouzením budoucí přidané hodnoty pro podnik. [13, s. 322]

3.4 Kalkulace a kalkulační systém

Kalkulace lze zjednodušeně popsat jako rozpočítání nákladů či zisku na výrobek či službu. Například Král [9, s. 120] k charakteristice kalkulace uvádí: *V nejobecnějším slova smyslu se kalkulačí rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práce nebo službu, na činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.*

Kalkulace jako nástroj manažerského účetnictví je:

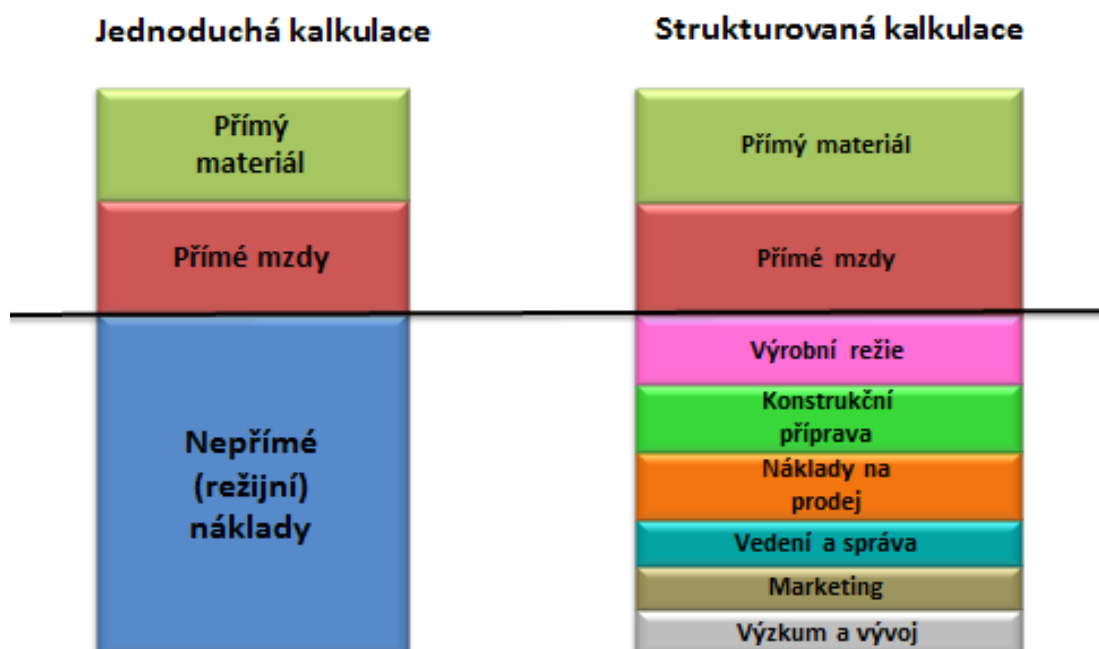
- informační základ pro řízení nákladů jednotlivých výkonů,
- základním kamenem při operativním řízení,
- podklad při volbě struktury a sortimentu produkce,

- určující pro tvorbu cenové politiky,
- podkladem při určování a tvorbě vnitropodnikových cen. [12, s. 175]

3.4.1 Struktura nákladů v rámci kalkulace

Dobře strukturovaná kalkulace obsahuje informaci o celkových nákladech na výkon a zároveň by měla zobrazovat složení jednotlivých nákladových skupin výkonu, viz obrázek č. 4. S takto strukturovanou kalkulací lze pracovat při stanovování úrovně ceny při různých situacích. [4, s. 58]

Obrázek č. 4 – Úrovně nákladů v rámci kalkulace



Zdroj: vlastní zpracování dle POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení.*

Nákladové položky a jejich struktura je v jednotlivých podnicích odlišná a je zobrazena v tzv. kalkulačním vzorci. Ten přehledně zobrazuje jednotlivé položky kalkulace v jistém logickém řazení. Základní typ kalkulačního vzorce je uveden na obrázku č. 5.

Obrázek č. 5 – Typový kalkulační vzorec

1. Jednicový materiál
2. Jednicové mzdy
3. Ostatní jednicové náklady
4. Výrobní (provozní) režie
= Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
= Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
= Úplné vlastní náklady výkonu

Zdroj: vlastní zpracování dle HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA. *Manažerské účetnictví*.

3.4.2 Základní typy nákladových kalkulací

Základní typy nákladových kalkulací dělíme dle výše absorpce nákladů na kalkulaci plných nákladů a kalkulaci neúplných nákladů neboli na absorpční a neabsorpční. Absorpční kalkulace má dvě základní možnosti přiřazení režijních nákladů: kalkulaci přírážkovou a kalkulaci podle aktivit. Celkový přehled je zobrazen na obrázku č. 6.

Obrázek č. 6 – Základní typy nákladových kalkulací



Zdroj: vlastní zpracování dle LANDA, Martin. *Základy účetnictví*.

Pomocí **absorpční kalkulace** se rozpočítávají do výkonů veškeré náklady podniku nebo organizační jednotky, a proto zobrazuje vztah všech spotřebovaných nákladů vztažených ke kalkulační jednotce. Nevýhodou tohoto typu kalkulace je, že nebere v potaz vlastnosti fixních a variabilních nákladů, tím pádem připočítává, dle zvolených rozvrhových základů, podíl fixních nákladů k výkonu. I přes toto omezení má kalkulace neúplných nákladů význam pro:

- *dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti produkováných výkonů,*
- *stanovení cen individuálně vyráběných zakázek,*
- *reálné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob,*
- *rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh (slouží ke zjištění, zda objem produkce zajistí návratnost všech nákladů). [12, s. 178]*

Strukturu, formu a rozdělení absorpční kalkulace na jednotlivé nákladové druhy zobrazuje obrázek č. 5.

Přirážková kalkulace je jedním z nejrozšířenějších způsobů alokace fixních nákladů. Jejím smyslem je objemové přiřazení režijních nákladů k výkonu a výhodou pak široká využitelnost a značná jednoduchost. Způsob výpočtu je dle Popeska [4, s. 69] následující: *Přirážková kalkulace kalkuluje výši režijních nákladů odpovídajících určitému výkonu na základě rozvrhové základny a pomocí ní vyjádřeného přepočítacího koeficientu.*

Kalkulace podle aktivit (aktivity-based costing) je jedna z nejmladších metod. V tuzemských podnicích je využívána jen ojediněle, jelikož je značně komplikovaná a náročná na shromažďování informací. Na druhé straně je její předností velká přesnost a širší využití, nejen pro nákladové ocenění výkonů. Metoda aktivity based costing se dle Popeska [4, s. 61] *snází aplikovat principy příčinné souvislosti do kalkulačního systému firmy tím způsobem, že mapuje a nákladově oceňuje procesy a aktivity, které organizace provádí a popisuje jejich vztah k podnikovým výkonům.*

Neabsorpční kalkulace neboli kalkulace variabilních nákladů alokuje pouze určitou část podnikových nákladů, tzv. variabilní náklady, zbytek fixní náklady se nerozpočítávají. Výhodou tohoto rozdělení je fakt, že na rozdíl od absorpční kalkulace, zohledňuje změny v objemu produkce. Na základě kalkulace variabilních nákladů se proto mění i forma

podnikové výsledovky, kdy se od tržeb odečítají variabilní náklady a vzniká tak nová položka zvaná příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku (někdy je zkráceně nazývána krycí příspěvek či marže). Porovnáním krycího výsledku a fixních nákladů pak dostaneme výsledek hospodaření, tedy zisk či ztrátu, viz obrázek č. 7. [12, s. 178]

Obrázek č. 7 – Podniková výsledovka s rozlišením fixních a variabilních nákladů

+ Tržby za období
- Variabilní náklady
= Příspěvek na úhradu za období
- Fixní náklady z období
= Zisk / ztráta

Zdroj: vlastní zpracování dle HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA. *Manažerské účetnictví*.

Obdobný postup je i při výpočtu a zobrazení příspěvku na úhradu za výrobek, či výrobkovou řadu. Do vzorce se vyplní hodnoty za daný výrobek nebo za určité množství za období. Příklad takového vzorce je na obrázku č. 8. [12, s. 179]

Obrázek č. 8 – Kalkulační vzorec neúplných nákladů

+ Tržní cena	} Variabilní náklady
- Jednicový materiál	
- Jednicová mzda	
- Ostatní jednicové náklady	
- Variabilní část režie týkající se daného výkonu	
= Příspěvek na úhradu za období	

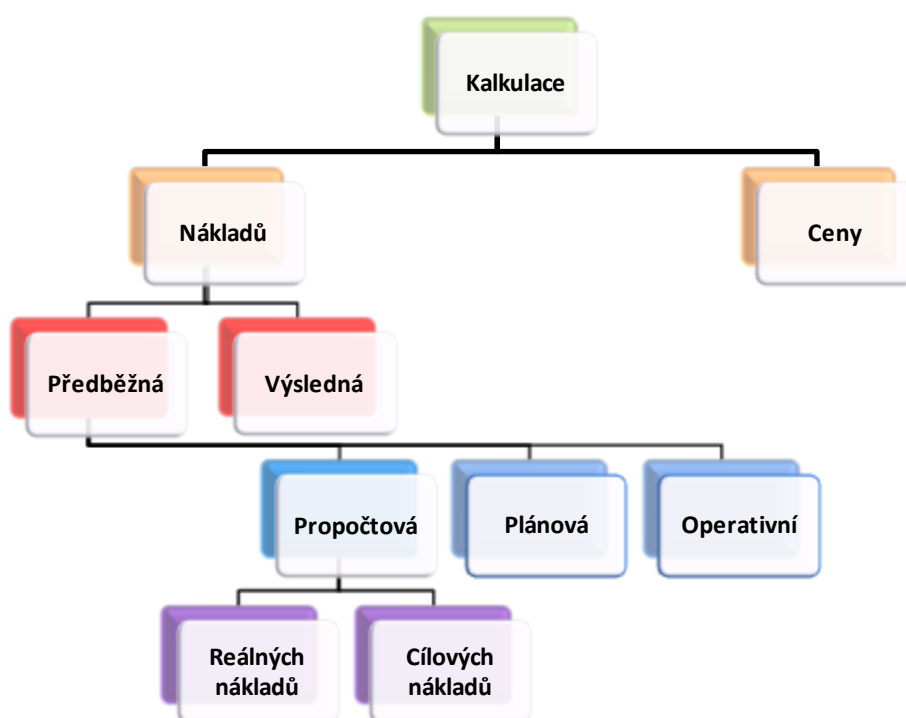
Zdroj: vlastní zpracování dle HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA. *Manažerské účetnictví*.

3.4.3 Kalkulační systém

Jeden kalkulační propočet přiřazující náklady na kalkulační jednici nemůže plnit všechny kalkulační úkoly v rámci podniku. Podnik proto sestavuje několik typů kalkulací,

v závislosti na stanoveném účelu. Veškeré používané kalkulace v podniku a všechny jejich spojitosti vytváří kalkulační systém. Prvky tohoto systému (kalkulace) se odlišují nejen zobrazením dílčích a plných nákladů či metodou stanovení, ale hlavně také dle termínu sestavení a časového horizontu jejich využití. Na základě dalšího hlediska lze kalkulace rozlišit dle účelu, času a formy řízení – strategické, taktické, operativní, preventivní, běžné či následné kontroly. Z výše uvedených kritérií můžeme kalkulační systém rozčlenit dle vztahu kalkulací k časovému horizontu a jejich využití k řízení, viz obrázek č. 9. [9, s. 187]

Obrázek č. 9 – Kalkulační systém



Zdroj: vlastní zpracování dle KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*.

Propočtová kalkulace se sestavuje u nového typu výrobku či výkonu, který ještě nemá dokončenou konstrukční ani technologickou přípravu. Kalkulace se tak sestavuje na základě podkladů, dokumentace, ceny či parametrů obdobných či příbuzných výrobků. [12, s. 183] Cílem tohoto druhu kalkulace je stanovení předběžných nákladů na výrobek a zjištění předběžné ceny v době produkce, tzv. kalkulace cílových nákladů. [9, s. 192]

Plánová kalkulace je sestavována u výrobků či výkonů, které se po delší časové období budou opakovat. Na začátku výroby se určí výchozí spotřební a výkonové normy, které se později zpřesňují o provedené změny a inovace v procesu plánování, postupech, výroby či technických vlastnostech. Plánová kalkulace může mít podobu kalkulace dílčího období, kdy představuje hladinu nákladů v určitém časovém období. Nebo má podobu kalkulace celého hodnoceného období, kdy je tvořena váženým aritmetickým průměrem dílčích kalkulací. [13, s. 226]

Operativní kalkulace je tvořena před plánovaným výkonem na základě podrobných norem spotřeby a času platné v daný okamžik jejího sestavení. Tento druh kalkulace je používán pro stanovení nákladového úkolu výrobním útvarům. Hodnoty režie jsou určeny na základě přírážek či sazeb režijních nákladů v době začátku produkce daného výrobku či výkonu. [12, s. 184]

Výsledná kalkulace je sestavována až po vykonané výrobě určité série, zakázce nebo celé dávky výkonů či výrobků. Jejím účelem je kontrola a porovnání s předešlými operativními kalkulacemi nebo slouží jako podklad pro stanovení a kontrolu cenové tvorby. Význam kalkulace roste především ve výrobních provozech s delším výrobním cyklem či v zakázkově orientované výrobě. [19, s. 187]

Kalkulace ceny se od nákladových kalkulací odlišuje nejen obsahem (zahrnuje i kalkulovanou přírážku/zisk), ale i přístupem. Dle Krále [14, s. 164] se: *od kalkulace nákladů liší nejen obsahem (obsahuje tzv. kalkulovaný zisk), ale výchozím přístupem k její tvorbě, který se projevuje následně i v jejím obsahu. Kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů; cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů.*

3.4.4 Metody přiřazování nákladů

Kalkulační metoda je způsob, jakým rozdělit co nejpřesněji stanovenou či skutečnou výši nákladů na kalkulační jednici. Kalkulační jednice je daný podnikový výkon, který je specifikovaný druhem, jakostí či měrnou jednotkou.

Způsob rozvržení nákladů k určitému výkonu je závislý na druhu nákladu. Jednicové náklady se vzhledem k příčinné souvislosti přičítají ke kalkulačním jednicím přímo, naproti tomu u režijních nákladů je nutné stanovit nepřímou metodu alokace. Příčinnou souvislost u nepřímých nákladů nahrazuje tzv. rozvrhová základna. [13, s. 188]

Metoda kalkulace prostým dělením

Prostým dělením se alokují náklady k výkonům podle vztahu společných nákladů a počtu kalkulačních jednic různých druhů výkonů. Přiřazení nákladů pomocí jednotky množství je vhodné, pokud jsou výkony poměrně stejné z hlediska nákladové náročnosti. Její využití je vhodné především v hromadné výrobě se stejnorodou produkcí. [13, s. 121]

Metoda kalkulace dělením s poměrovými (ekvivalentními) čísly

Tato metoda je používána ve výrobě s několika druhy technologicky podobných výkonů lišící se pouze fyzickými vlastnostmi, jakostí či pracností a u kterých je poměr mezi náklady vyjádřen stálým poměrem.

Přirážková metoda kalkulace

Metoda využívající tzv. rozvrhové základny (naturální či hodnotové) pro rozvržení nepřímých nákladů k daným výkonům. Forma výpočtu přirážkové kalkulace může být sumační nebo diferencovaná.

Sumační forma používá pouze jednu univerzální rozvrhovou základnu, a to za předpokladu stejnoměrného vývoje nepřímých nákladů k této zvolené základně.

Diferencovaná forma přirážkové metody využívá různé rozvrhové základny, které jsou voleny s ohledem na společné vlastnosti rozpočítávaných nákladů a rozvrhové základny. Vlastní rozvrhové základny jsou především peněžní a naturální. U **peněžních základnách** se vyjadřuje přirážka nepřímých nákladů v procentních bodech. Tato základna je méně pracná a méně složitá na zjišťování, ale je také méně přesná a není stálá. **Naturální základny** jsou vyjádřeny v peněžních jednotkách na jednu jednotku naturální a jsou přesnější, ale jejich zjišťování je naopak složitější. [13, s. 126]

Metoda odčítací kalkulace

Tato metoda je používána ve sdružených výroбах s jedním hlavním a několika vedlejšími produkty, které sdílejí výrobní faktory, prostředky a postupy a tak nelze jednoduše zjistit výrobní náklady jednotlivých výrobků. Metoda výpočtu je taková, že od celkových nákladů výrobní jednotky se odčítají náklady na vedlejší produkty. Zbylé náklady tak patří hlavnímu výrobku. [12, s. 195]

Metoda rozčítací kalkulace

Další z metod využívaná ve sdružené výrobě. Předpokladem je výroba dvou či několika druhů stejně hodnotných výrobků z jedné vstupní suroviny. Kalkulace pak vychází z celkových nákladů dané výroby podle předem zvolených poměrových čísel. Poměrovým číslem může být kvantifikovatelná kvalitativní vlastnost nebo prodejní cena jednotlivých produktů. [12, s. 196]

3.5 Rozpočetnictví

Plánování a rozpočetnictví hraje v ekonomickém řízení podniku významnou roli. Nejen že nastiňuje budoucí vývoj, ale je také nástrojem efektivnosti, koordinace a motivace managementu a zaměstnanců. S plány či rozpočty se můžeme velmi často setkat v pracovním i soukromém životě. Pojmy plán a rozpočet by se měly rozlišovat. Pojmem plán je dle Krále [9, s. 264] především chápán jako *obecný proces formulování cílů a cest jejich dosahování - v zásadě bez významného rozlišení subjektu nebo úrovně řízení*. Plán je pak především vyjádřen v naturálních jednotkách. Pojmem rozpočet pak dle definice Hradeckého [12, s. 124] rozumíme: *kvantitativní (číselné), v peněžních jednotkách vyjádřené údaje o očekávané, resp. plánované realitě*.

Samotné rozpočetnictví je zaměřeno na budoucnost a stojí na základních, avšak komplexních úkolech jako je sestavení a vyhodnocení rozpočtů.

3.5.1 Funkce rozpočtů

Rozpočet je nástrojem stanovení celopodnikových, vnitropodnikových (střediskových) i manažerských cílů, proto se můžeme setkat s několika jeho funkcemi:

- *Zefektivnění řídicího procesu* – informace obsažené v rozpočtu ukazují budoucí vývoj a pozici podniku a pomáhají tak v řízení a rozhodování.
- *Koordinace podnikových činností* - rozpočty podporují koordinaci podnikových středisek, a tím i optimalizaci podnikových činností.
- *Poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu* – schválený rozpočet je průběžně porovnáván se skutečností, identifikované odchylky jsou pak součástí nápravných opatření.
- *Motivace k dosažení cílů podniku* – schválený rozpočet a na něj navázané cíle, lze použít, jako finanční stimuly motivují řídicí pracovníky k jejich splnění. [12, s. 124]

3.5.2 Metody sestavení rozpočtů

Mezi dvě základní skupiny metod pro sestavení rozpočtu režijních nákladů můžeme zařadit metodu rozpočtování s nulovým základem (tzv. zero-based budgeting) a metodu využívající údaje z let předešlých.

Metoda rozpočtování s nulovým základem – Zero-based budgeting

Jedná se o postup rozpočtování, při kterém se nevychází z údajů minulosti, nýbrž s očekávanými činnostmi a na ně navázanými výdaji. Užitím této metody se lze vyvarovat kopírování rozpočtů minulých, kde se mohou nacházet nákladové položky pochybného charakteru. Naopak se posuzuje oprávněnost veškerých aktivit a nákladů. Cílem je zprůhlednění tvorby nepřímých nákladů, což většinou vede k rušení neproduktivních a zbytečných činností. [4, s. 218]

Metoda rozpočtování využívající údaje z let předešlých – indexní metoda

Předpokladem této metody je stanovení indexů, které představují růst či pokles nákladů na základě o budoucím vývoji objemu výkonů. Pomocí takto vytvořených indexů se upravují údaje z minulosti.

Obě základní metody mají své výhody a nevýhody, ty jsou přehledně shrnuté v tabulce č. 2.

Mimo již uvedených metod existují i speciální postupy, které se používají především v kombinaci s metodou opírající se o údaje z minulých let.

Tabulka č. 2 – Porovnání metod rozpočtování

Metoda	Výhody	Nevýhody
Indexní	Jednodušší a rychlejší zpracování	Strnulost rozpočtů, možná nehospodárnost
Zero-based budgeting	Zabraňuje setrvačnosti ve vynakládání nákladů, má vyšší informační přínos	Složitější zpracování, časově náročnější

Zdroj: Vlastní zpracování

Metoda variátorů je použitelná při lineárním průběhu funkce nákladů. Variátor je poměr variabilních režijních nákladů a celkových režijních nákladů a udává, *o kolik procent se změní celkové režijní náklady, změní-li se objem výkonů o jedno procento.*

Metoda normativů se opírá o faktory, které mají klíčový vliv na vývoj variabilních nákladů. Jedná se o vztahové veličiny, které mají formu časových jednotek (normohodiny, strojové hodiny) nebo technických parametrů (rozměry, váhové jednotky). Podkladové údaje pro výpočet normativů mohou být ve formě technických propočtů nebo to mohou být statistické údaje z let minulých.

Matematicko-statistické metody využívají korelační vztah mezi měřitelnými výkony a náklady, které jsou závisle proměnné. Mezi tyto metody patří například metoda nejmenších čtverců či metoda dvou bodů. Jejich použitelnost je spíše pro strategické řízení.

Stanovení limitů je způsob rozpočtování vhodný pro nákladové položky, které nesouvisí s výkony střediska. Mohou to být náklady na mzdy, kancelářské potřeby, telekomunikace či dary. Limity se stanoví z relativně navýšených nebo snížených údajů minulých období.

Odborný odhad je metodou využívanou u rozpočtování nákladů, kde by bylo neefektivní použít výpočet pomocí přesných metod nebo kde neexistují podkladové údaje. [12, s. 133]

3.5.3 Systém podnikových rozpočtů

Celý systém jednotlivých dílčích rozpočtů je agregován do tzv. podnikového plánu (též se používá anglický výraz Master Budget).

Tvoří jej tři hlavní části:

- rozpočtová výsledovka,
- rozpočtová rozvaha,
- rozpočet peněžních toků. [12, s. 139]

Rozpočtová výsledovka

Stejně jako ve finančním výkazu zisků a ztrát, se jako základní kritérium rozpočtu považuje hospodářský výsledek. Rozpočtová výsledovka porovnává výnosy a náklady, které jsou ovšem, z důvodu větší vypovídací schopnosti v účelovém členění. Rozpočet výnosů je odvozený od detailního plánu prodeje. Rozpočet nákladů je tvořen agregací jednotlivých dat z operativních rozpočtů a lze rozdělit na tři typy [9, s. 276]:

- rozpočet jednicových nákladů, který je odvozen z plánu výroby;
- rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu, který je odvozen jednak z rozpočtů strategických či servisních středisek, a také z externích informací (licenční či servisní dodavatelské smlouvy);
- rozpočet režijních nákladů, který je minimálně rozdělen na variabilní a fixní část

Rozpočtová rozvaha

Představuje další neméně důležitý nástroj rozpočtu. Stejně jako finanční rozvaha, zobrazuje ta rozpočtová přehled majetku a zdroje jeho financování, liší se ovšem obsahem a strukturou, zejména pak:

- *alternativním oceněním fixních aktiv,*
- *alternativním oceněním produktů podnikové činnosti,*
- *alternativním zobrazením leasingových transakcí (v souladu s IAS či US GAAP),*
- *obecně širší škálou aplikace tzv. hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.* [9, s. 278]

Rozpočet peněžních toků

Rozpočet peněžních toků je navázaný na rozpočtovou rozvahu a ovlivňuje tak výši pohledávek, peněžních prostředků a krátkodobých závazků vykázaných v rozvaze. Důležitost rozpočtu peněžních toků zdůrazňuje Hradecký [12, s. 141], který o něm uvádí: *Rozpočet peněžních toků podporuje svými informacemi rozhodování o financování chodu společnosti a v kombinaci s krátkodobými platebními kalendáři je důležitým nástrojem každodenního řízení likvidity.*

3.5.4 Kontrola rozpočtů

Považujeme-li rozpočet za účinný nástroj řízení, musí být nejen vhodně sestaven, ale musí se dodržovat a být sledováno jeho čerpání. Proto je nevyhnutelné na pravidelné bázi srovnávat aktuální vývoj nákladů s jejich rozpočtovanou hodnotou. Interval a pravidelnost kontroly závisí na typu rozpočtu, u krátkodobého je doporučeno provádět revizi měsíčně, vždy po uzavření výsledků za předešlé období. Zjištěné rozdíly neboli odchylky jsou dvojího původu:

- *nerálně stanoveným úkolem rozpočtu,*
- *odlišným vývojem podmínek v daném období.* [10, s. 132]

S ohledem na charakter střediska a povaze nákladů lze kontrolu provádět porovnáním k rozpočtu pevnému, variantně přepočtenému a lineárně přepočtenému.

Porovnání s **pevným rozpočtem** se využívá hlavně u správních středisek (personální, finanční, technické či vývojové oddělení), kde není přímo měřitelný výkon navázaný na spotřebu nákladů. **Variantně přepočtený rozpočet** se využívá při kontrole středisek, které nemohou ovlivnit objem a strukturu výkonů, a které nerozhodují o využití kapacity. Rozpočtované variabilní náklady se přepočtou podle aktuálního vývoje objemu a struktury výkonů, fixní zůstávají neměnné. **Lineárně přepočtený rozpočet** je vhodný pro kontrolu středisek, které je nutné motivovat k vyššímu výkonu. Předem stanovený rozpočet variabilních i fixních nákladů se přepočte dle skutečného objemu a struktury nákladů. [10, s. 132]

3.6 Kontrola nákladů

Podnikové řízení pomocí hodnotových veličin závisí nejen na správně sestaveném rozpočtu, ale také na kontrole, zda skutečnost odpovídá požadovaným hodnotám naplánovaným v rozpočtu. Kontrola nákladů je proto dalším důležitým úkolem manažerského účetnictví, který zajišťuje realizaci stanovených cílů. Základním cílem kontroly a celého manažerského informačního systému je přehledné a rychlé zjištění skutečných hodnot a případných odchylek.

3.6.1 Úkoly a etapy kontroly

Kontrola plní dle Mikovcové tři **základní úkoly**:

- **informační** – kontrola zabezpečuje, za předpokladu kvalitních a relevantních informací, vytvoření informační základnu pro kvalitní rozhodování;
- **analytickou** – na základě rozboru vzniku odchylek a nežádoucích stavů umožňuje analýzu současného stavu a poučení se z minulosti;
- **preventivní** – odstraněním příčin vzniku odchylek je zabezpečena prevence jejich vzniku [15, s. 135]

Kontrolu lze rozdělit na základní etapy:

1. stanovení kontrolních veličin a mezi toleranci pro odchylky
2. evidence skutečných či očekávaných hodnot
3. propočet odchylek kontrolních veličin
4. analýza odchylek
5. návrh nápravných opatření [15, s. 135]

3.6.2 Analýza odchylek

Odchylka představuje rozdíl mezi výší určité veličiny podle očekávané (rozpočtované) hodnoty a její skutečnou výší. Odchylky mohou mít charakter buď pozitivní (nižší skutečné náklady než standardní náklady nebo vyšší skutečné výnosy z prodeje než standardní výnosy z prodeje), nebo negativní (skutečné náklady jsou vyšší než podle standardů nebo naopak výnosy z prodeje jsou nižší než podle standardů). [10, s. 142]

Dle směru působení v rámci transformačního procesu lze odchylky rozlišit na:

- vstupní (měřeno pomocí nákladů),
- výstupní (měřeno pomocí výnosů). [9, s. 362]

Odchylky dělíme dle důvodu vzniku odchylky na:

- Kvalitativní, které jsou tvořeny změnami v objemových charakteristikách klasifikovaných znaků (množství, objemy, čas);
- Kvantitativní, vyjadřující změny kvalitativních charakteristik (ceny, kurzy, mzdy);
- Struktury, které jsou vyjádřeny změnou ve struktuře výkonů. [9, s. 362]

Členění dle výše uvedených faktorů je uvedeno v tabulce č. 3.

Tabulka č. 3 – Členění odchylek podle faktorů, které jsou výrazem vzniku odchylky

Odchylka	Náklady (vstupy)	Výnosy (výstupy)
Kvantitativní	Změna množství spotřeby materiálu, práce	Změna objemu výkonů
Kvalitativní	Změna ceny materiálu, mzdového tarifu	Změna ceny prodávaných výkonů
Struktury	Změna struktury druhů materiálu, druhu práce	Změny struktury výkonů

Zdroj: vlastní zpracování dle KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*.

Nejčastějšími příčinami odchylek zpravidla bývá: špatné plánování, chybná organizace, nereálně stanovené cíle, mimořádné události, změny v organizaci, zvýšení cen vstupů, restrukturalizace, inovace, nové technologie či materiály. [15, s. 139]

3.6.3 Typy kontrol a návrhy nápravných opatření

Existují tři druhy základních kontrol odchylek:

1. Srovnání **skutečnost – skutečnost** (jedná se o tradiční kontrolu podle principu tzv. zpětné vazby, kdy srovnáváme aktuální skutečnost se shodným obdobím předešlých let, čtvrtletí či měsíců, sledujeme vývoj v čase nebo srovnáváme údaje s konkurencí)
2. Srovnání **skutečnost – plán** (stanovení odchylek od požadovaného stavu a přijetí nápravných opatření)
3. Srovnání **plán – očekávání** (očekávání je v tomto případě myšlena předpověď, která se váže k pozdější realizaci plánu; v rámci vyhodnocení se sledují vlivy, na které je třeba působit pro dosažení plánu). [15, s. 139]

Odchytky zjištěné při kontrolách slouží jako podklad pro rozhodování v řídicím procesu jednotlivých středisek i celého podniku. Pro jednotlivé oblasti musí být zpracovány plány s nápravnými opatřeními. U každého opatření musí být přesně definován postup, termín a odpovědná osoba.

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Sledovaný subjekt "Alfa" byl, stejně jako mnoho dalších společností se zahraniční mateřskou společností, založen po roce 1989. Subjekt je společností s ručením omezeným, byl založen roce 1991 a je zapsán v obchodním rejstříku, vedeném u Městského soudu v Praze v oddílu C. Jejím výhradním společníkem je zahraniční společnost "Beta", která složila vklad 100 000 Kč. Uvedený vklad je evidován jako základní kapitál společnosti "Alfa". U sledovaného subjektu figurují dva jednatele, kteří jednají jménem společnosti společně a podepisují se tak, že k napsané nebo vytištěné obchodní firmě společnosti připojí oba jednatele svůj podpis. [1B]

Předmětem podnikání společnosti "Alfa", zapsaným v OR je: [1B]

- poradenská činnost v oblasti logistiky zasilatelství,
- mezinárodní zasilatelství,
- vnitrostátní zasilatelství - sk. 314,
- zastupování v celním řízení.

Certifikáty a ocenění

Společnost si zakládá na vysoké kvalitě nabízených služeb, na pozitivním přístupu k zákazníkům. Je držitelem několika certifikátů managementu jakosti a bezpečnosti práce:

- ČSN EN ISO 90001: 2008 – Systém managementu jakosti
- ČSN EN ISO 14001: 2004 – Systém environmentálního managementu společnosti
- BSI-OHSAS 18001:2007 – Systém řízení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci
- TAPA – požadavky na bezpečnost přepravovaného zboží
- AEO – Oprávněný hospodářský subjekt-zjednodušené celní postupy / bezpečnost a zabezpečení

Firemní odpovědnost

Společnost Alfa si je vědoma, že svým podnikáním zasahuje do společnosti a životního prostředí, proto přebírá odpovědnost za své působení v místním i celosvětovém měřítku.

Chce být partnerem pro své okolí prostřednictvím vytváření a udržování hodnot, za které se cítí být odpovědná. Jedná se především o tyto hodnoty:

- Poskytované produkty a služby
- Zaměstnanci
- Okolní svět

4.1.1 Předmět podnikání

Služby nabízené společností Alfa pokrývají celou paletu přepravních řešení od dokumentových zásilek po celovozové přepravy. Stejně variabilní je i nabídka rychlosti doručení, kde je nabízeno doručení od následujícího dne až po doručení v blíže nespecifikovaném datu. Společnosti nabízející obdobnou šíři služeb jsou nazývány jako tzv. integrátoři přepravy.

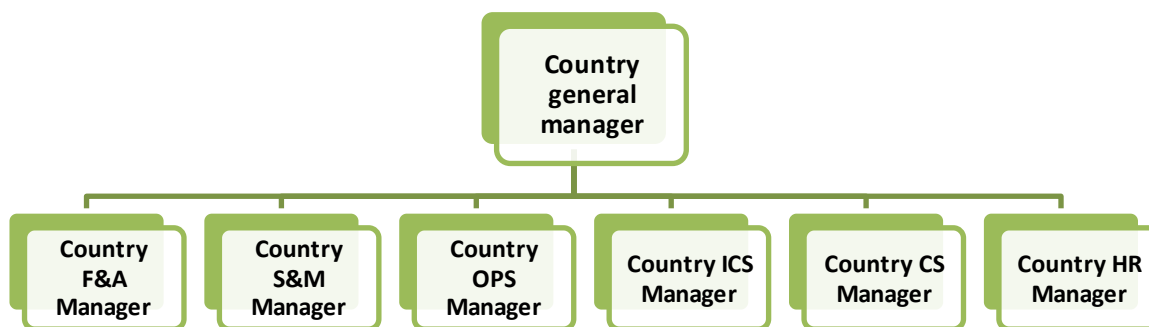
Hlavním zaměřením sledovaného subjektu je nicméně expresní přeprava balíkových zásilek v oblasti B2B.³

4.1.2 Organizační a řídicí struktura

Společnost je organizačně rozdělena dle funkční specializace na šest větších organizačních celků – oddělení: Finance & Administration, Operations, Sales & Marketing, Customer Service, Human resources a ICS. Nejvyšším řídicím orgánem společnosti je generální ředitel, kterému jsou podřízeni jednotliví funkční manažeři. Všichni dohromady tvoří nejvyšší management společnosti, viz obrázek č. 10. Generální ředitel je současně i jednatelem společnosti. Druhou důležitou řídicí osobou společnosti je finanční ředitel, který taktéž zastává funkci jednatele společnosti.

³ Sledovaný subjekt se orientuje i na oblast B2C, kde se stejnou nabídkou služeb snaží získat nový růstový potenciál.

Obrázek č. 10 – Řídící struktura společnosti (Top management)

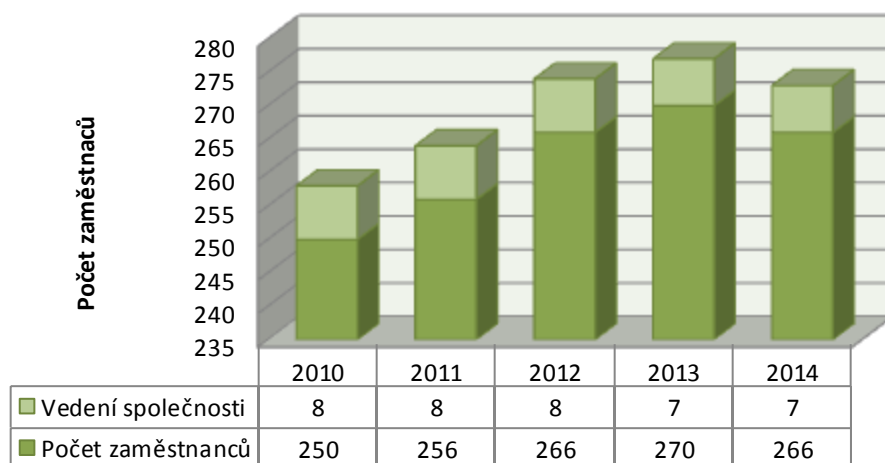


Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti Alfa

Vývoj počtu zaměstnanců

Sledovaný subjekt evidoval v roce 2014 průměrný počet 266 zaměstnanců, z toho je 7 zaměstnanců evidováno ve vedení společnosti⁴. Celkový počet zaměstnanců ve sledovaném období roste, což odpovídá rozvoji společnosti a růstu výkonů. Vývoj počtu zaměstnanců je zobrazen na grafu č. 1.

Graf č. 1 – Vývoj průměrného počtu zaměstnanců ve sledovaných letech



Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti Alfa

⁴ V porovnání s Výroční zprávou nejsou, v položce „vedení společnosti“, zahrnuti pracovníci regionální kanceláře, která je od roku 2010 součástí účetnictví sledovaného subjektu.

4.1.3 Ekonomická struktura

Kromě organizační a řídicí struktury má sledovaný subjekt založenou celou strukturu nákladových středisek (FA)⁵, jež je závazná pro všechny společnosti ve finanční skupině. Jelikož společnost poskytuje služby a nemá žádné jiné výkony, uvedené FA nejsou rozdělovány na jednotlivé typy odpovědnostních středisek a můžeme je tak považovat za střediska ryze nákladová. Každá FA má přidělen název a třímístný číselný kód, podle kterého je snáze identifikována. První číslice definuje nákladovou oblast, pomocí druhého je daná oblast rozdělena na menší celky a poslední číslo označuje konkrétní středisko.

4.1.4 Vybrané položky z účetních výkazů

Struktura majetku (viz tabulka č. 4) ukazuje, že sledovaný subjekt hospodaří s mírně rostoucí hodnotou dlouhodobého majetku. Avšak největší podíl majetku tvoří oběžná aktiva, která jsou z poloviny tvořena krátkodobými pohledávkami z obchodních vztahů a dále z pohledávek za společníky a účastníky sdružení (jedná se o půjčku mateřské společnosti v rámci cashpoolového účtu).

Tabulka č. 4 – Vývoj aktiv (v tis. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
AKTIVA	369 290	474 969	442 292	474 466	601 128
Dlouhodobý majetek	21 601	23 329	22 964	24 952	24 917
Oběžná aktiva	337 903	431 656	409 508	431 825	563 028
Ostatní aktiva	9 786	19 984	9 820	17 689	13 183

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti Alfa

Vlastní kapitál (viz tabulka č. 5) je ve všech sledovaných letech tvořen převážně výsledkem hospodaření běžného účetního období a nerozděleným ziskem z let minulých. Cizí zdroje jsou tvořeny krátkodobými závazky, přesněji závazky z obchodních vztahů a dohadnými účty pasivními. Podíl cizího a vlastního kapitálu, tzn. ukazatel finanční páky,

⁵ Interní označení pro střediska společnosti je „Functional Area“ (FA), volně přeloženo jako funkční oblast. Nákladová střediska (NS) mohou být v této práci označována dle interního názvosloví (FA).

se ve sledovaném období změnil ve prospěch cizího kapitálu. To je důsledek dlouhodobého zaměření na řízení pracovního kapitálu.

Tabulka č. 5 – Vývoj aktiv (v tis. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
PASIVA	369 290	474 969	442 292	474 466	601 128
Vlastní kapitál	186 021	251 123	210 048	214 235	243 272
Cizí zdroje	176 602	219 650	229 099	245 487	336 233
Časové rozlišení	6 667	4 196	3 145	14 744	21 623
Finanční páka	95 %	87 %	109 %	115 %	138 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti Alfa

Z přehledu základních ukazatelů Výkazu zisku a ztráty ve sledovaných obdobích (viz tabulka č. 6) je patrný stabilní růst výnosů i nákladů. Jejich vzájemný poměr vykazuje stabilní růst, s výjimkou v roce 2011 a 2014. Mezi roky 2010 a 2011 rostly náklady pouze 3 %, zatímco výnosy 6 %. Nižší růst nákladů, dle informace z Výroční zprávy 2011, souvisí se zaměřením se na nákladovou efektivnost. Skokový nárůst nákladů i výnosů v roce 2014 je způsoben převzetím prodejních aktivit v zemích bývalého Sovětského svazu a Ukrajiny od mateřské společnosti.

Tabulka č. 6 – Základní ukazatele Výsledovky (v tis. Kč)

	2010	2011	2012	2013	2014
Výnosy	1 654 085	1 766 970	1 814 985	1 912 661	2 489 031
Náklady	1 469 839	1 515 987	1 605 077	1 698 567	2 269 994
Hospodářský výsledek	184 246	250 983	209 908	214 094	219 037
Podíl nákladů k výnosům	88,86 %	85,80 %	88,43 %	88,81 %	91,20%

Zdroj: vlastní zpracování na základě výročních zpráv společnosti Alfa

4.2 Současný stav řešené problematiky

Sledovaný subjekt sestavuje ze zákonné povinnosti účetní závěrku dle českých účetních předpisů. Účetním obdobím je kalendářní rok. Z důvodu potřeb mateřské společnosti sestavuje měsíční a roční závěrku dle IFRS a korporátních účetních standardů. Tímto způsobem sestavují závěrku všechny společnosti ve skupině, což je nutné z důvodu konsolidace nákladů, výnosů a HV směrem na vyšší organizační úroveň. Z tohoto důvodu je u společností ve skupině zavedena standardizace účetních postupů a výkazů. To je prováděno pomocí vnitropodnikových směrnic, sestavováním výkazů dle IFRS a dodržováním všeobecně uznávaných účetních principů (GAAP) země, kde sídlí mateřská společnost Beta. Sledovaný subjekt musí dále dodržovat platné české účetní a daňové zákony, proto je nutné, aby vedl dva samostatné okruhy účetnictví. První dle korporátních směrnic, postupů a nařízení, druhé dle ČÚS. Oba okruhy jsou vedeny samostatně v podnikovém systému SAP ERP 6.0.

První okruh účetnictví je veden pro účely korporátních potřeb a reportingu podle stanovených směrnic, účtové osnovy a platných postupů. Tyto korporátní nařízení jsou pro všechny účetní jednotky v korporaci závazná. Tím je zaručena homogenita vykazovaných dat, které nejsou ovlivněny účetními předpisy jednotlivých zemí a je tak možno informace jednoduše konsolidovat a srovnávat. Korporátní osnova stanovuje syntetická a analytická čísla a názvy účtů, a dále také přesný popis a vymezení účetních postupů.

Druhý účetní okruh je veden z potřeby dodržet účetní a daňové zákony platné v České republice, zejména pak Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.. Účetnictví v tomto okruhu je upraveno o rozdíly, které vznikají z důvodu rozdílných přístupů mezi ČÚS a korporátními účetními předpisy. Mohou to být rozdíly vzniklé z důvodu odlišných účetních postupů či jiných daňových předpisů v jednotlivých zemích, dále z důvodu rozdílného časového rozlišení či jiných termínů uzavření účetních knih v obou okruzích. Dalším typem diferencí je postup sestavování a zobrazování účetních výkazů, kdy mohou být některé účetní případy uvedeny v rozdílných kategoriích rozvahy či výkazu zisku a ztráty. V tomto případě se musí uvedené případy převést do správné kategorie dle ČÚS.

Každá účetní jednotka ve skupině si může ke korporátním účtům přiřadit vlastní alternativní účet a název, což je výhodné pro výstupy z účetnictví určené finanční správě, pro účetní závěrku, uzávěrku a statutární audit.

4.2.1 Manažerský informační systém

Společnost používá pro účetní operace a úkony spojené s nákupem systém SAP ERP 6.0. Použití systému je pro všechny entity v korporaci povinné, liší se pouze počtem na sebe navázaných modulů, které jsou používány, respektive v dané entitě zavedeny. Moduly, které používá sledovaný subjekt, jsou FI, CO a MM/EBP. Zavedení dalších možných rozšíření pro oblasti HR, management kvality či řízení oběhu dokumentů, je závislé na výši finanční investice, na přidané hodnotě a hlavně na potřebě schválení investice v rámci řídicí struktury korporace.

Online přehledy a výstupy ze systému SAP jsou vhodné pro ad hoc rozbor, ale nejsou použitelné pro třídění, analyzování a porovnávání účetních dat v rámci manažerského účetnictví. Společnost má pro tyto účely zakoupenou licenci na „business intelligence“ rozšíření SAP BW (Business Warehouse). Toto rozšíření je využíváno pro tvorbu pravidelných reportů, tvorbu databázových dotazů nebo pro získávání přehledů či detailů dat.

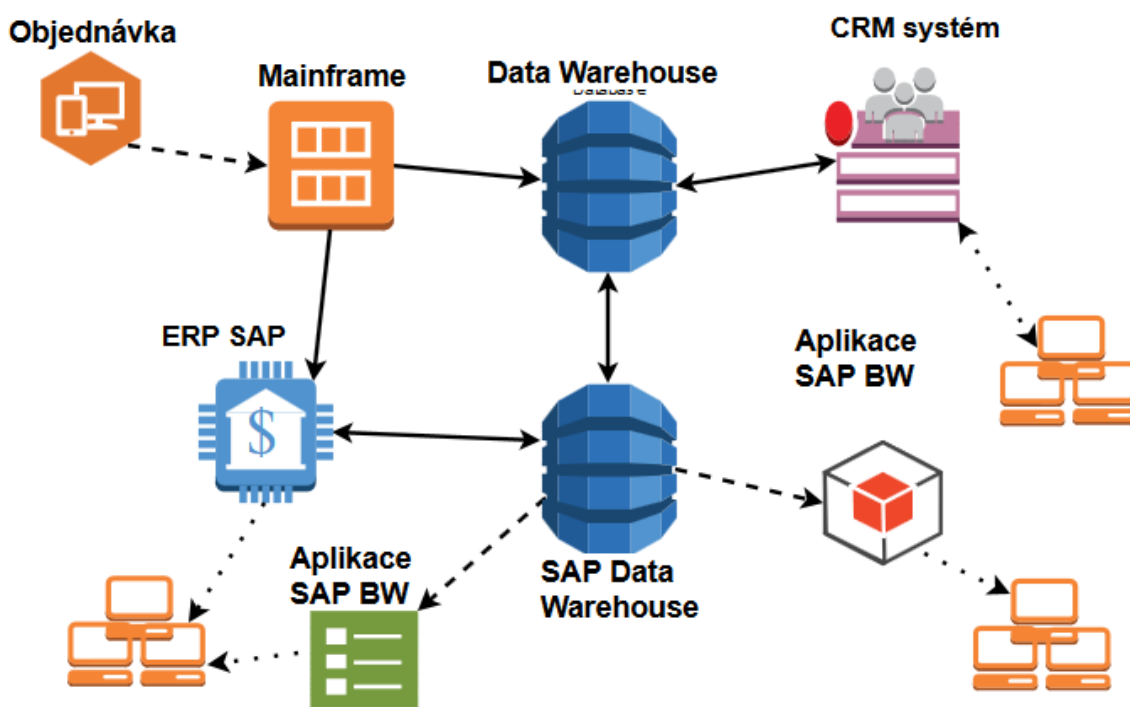
Hojně využívaným programovým vybavením je kancelářský balík MS Office. Některé opakované (týdenní či měsíční) výstupy dat z účetnictví se přes převodní můstek převádějí do aplikace MS Access, případně MS Excel a dále upravují a třídí.

Dalším používaným systémem je tzv. Mainframe, který se používá pro zadávání, správu, sledování a fakturaci zásilek. Jedná se o korporátní software, který je hardwarově nenáročný, jelikož musí správně fungovat po celém světě i na mobilních zařízeních. Do uvedeného systému se zaznamenává vše o zásilce, její stav, poloha, přiřazují se statusy, které slouží jako informace nebo jsou k nim vztaženy příplatky. Do systému se taktéž nahrávají sazby jednotlivých zákazníků či zákaznických skupin. Výstup ze systému potřebný pro FÚ a MÚ je tvořen daty, která slouží jako podklad pro fakturaci externí společností. Dalším nezbytnou částí dat je import do systému SAP, při kterém automaticky dochází k zaúčtování výnosů a na účet odběratele.

Zákaznickou CRM databází používají především oddělení Sales & Marketing a Customer service. Jedná se o speciálně vyvinutou aplikaci pracující na webovém rozhraní. Pomocí této aplikace se shromažďují, zpracovávají a využívají informace o klientech. Tyto informace následně umožňují budovat dlouhodobě prospěšné vztahy se zákazníky, což se odráží ve zvýšených prodejkách a zisku.

Jednotlivé systémy nejsou navzájem přímo propojeny, existují pouze k částečné propojení, a to především přes datové sklady (Data Warehouse). Základní struktura manažerského informačního systému je uvedena na obrázku č. 11.

Obrázek č. 11 – Schéma Manažerského informačního systému



Zdroj: vlastní zpracování

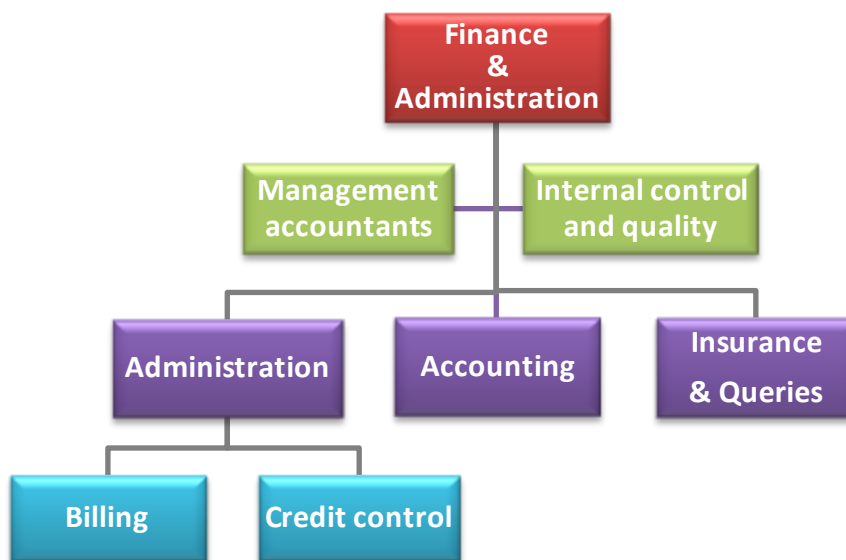
4.2.2 Členění subjektu

Jak již bylo uvedeno v rámci uvedení organizační a řídicí struktury, společnost je dle hlediska funkční specializace rozdělena na šest větších organizačních jednotek (oddělení). Ty se dále dělí v závislosti na počtu zaměstnanců na větší či menší pododdělení a pracovní týmy.

Finance & Administration

Oddělení financí je tvořeno pododděleními Accounting, Administration, Insurance a dále jednotlivými pozicemi jako je Management Accountant, Internal Control and Quality Specialist.

Obrázek č. 12 – Organizační diagram finančního úseku



Zdroj: vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti Alfa

Oddělení **Accounting** má na starosti standardní úkoly spojené s finančním účetnictvím jako je komplexní zpracování došlých faktur, evidence a účtování majetku, správa peněžních prostředků, účtování dle ČÚS a daňových předpisů, platby dodavatelům a komunikace se státní správou.

Oddělení **Administration** je tvořeno pracovním týmem Billing zajišťujícím fakturaci odběratelům, správou ceníků a sazeb, zakládání odběratelských účtů a fakturaci mezi společnostmi ve finanční skupině. Dále je tvořeno týmem, který zajišťuje vymáhání pohledávek a řeší reklamace a dotazy týkající se fakturovaných služeb.

Oddělení **Insurance & Queries** zajišťuje pojištění zásilek klientů, vyřizuje reklamace za ztrátu a poškození zásilek a celních reklamací.

Pozice **Management accountant** má na starosti sledování a kontrolu vývoje nákladů a případných odchylek, týdenní reporting výnosů, měsíční reporting mateřské společnosti, ad-hoc analýzy pro vedení společnosti a sestavování rozpočtů a plánů.

Pozice **Internal control and Quality specialist** má na starosti kontrolu interních procesů, tvorbu a správu řízené dokumentace a přípravu na audit kvality.

Operations

Provozní oddělení Operations zajišťuje vše od vyzvednutí zásilky, přes svoz na depo, třídění, přepravu na místo určení a konečné doručení, dále celní služby, správu budov a bezpečnostní opatření.

Dělí se na tyto pododdělení:

- Depots, které je co do počtu zaměstnanců nejpočetnější, se zabývá hlavní činností společnosti (provozem depa a přepravou zásilek), organizačně se dále dělí na pracovní týmy Depots, PUD a LH.
- Celní oddělení, které zajišťuje komplexní celní služby.
- Security, které se zabývá ostrahu objektů, bezpečností práce a zabezpečení zásilek.
- SQA (Service Quality Assurance) je oddělení, které vyhodnocuje a dohlíží na kvalitu poskytovaných služeb.
- Facility services, které zajišťuje správu budov, nákup materiálu a správu vozového parku.

Human Resources

Personální oddělení zajišťuje komplexní personální a mzdovou agendu pro zaměstnance, což přesněji zahrnuje: poradenství v pracovně právní oblasti, vedení personální agendy v souladu s legislativou, výpočet a výplata mezd, daňová přiznání zaměstnanců, interní školení, návrh a správa systému benefitů. Dělí se na čtyři nákladová střediska: HR Recruitment, Payroll, Training and development a Health and safety.

Customer Service

Zákaznické oddělení neboli Customer service (CS) poskytuje podporu firemním zákazníkům i potencionálním klientům, dělí se na jednotlivé pracovní týmy s přesně vymezenými úkoly.

Středisko **CS frontline** má za úkol vyřizovat přichozí hovory, objednávky, poptávky a ostatní dotazy týkající se přeprav zásilek. Středisko **CS support** řeší problémové zásilky,

komunikuje se zahraničím a informuje zákazníky o stavu zásilky. **CS Major Accounts** je střediskem, které má na starosti komplexní podporu významných klientů.

ICS

ICS neboli oddělení informačních technologií poskytuje hardwarovou podporu, spravuje IT infrastrukturu včetně telekomunikační, a také programovou podporu zákazníků. Je rozděleno na střediska IT helpdesk, které spravuje IT infrastrukturu a zajišťuje podporu zaměstnancům. Středisko CIT je zaměřeno na správu zákaznických řešení a na přímou podporu zákazníků v této oblasti.

Sales & Marketing

Obchodní a Marketingové oddělení je rozděleno do tří pododdělení: Obchod, marketing a podpora. Obchod je tvořen obchodními zástupci pro významné zákazníky, obchodními zástupci pro střední a menší zákazníky a prodejci po telefonu. Je regionálně rozdělen na Čechy a Moravu. Marketing zajišťuje propagaci, podporu prodeje, zákaznické akce a kampaně. Podpora spravuje zákaznickou databázi, připravuje cenové nabídky, vytváří obchodní reporty a přehledy pro zákazníky.

4.3 Sledování nákladů

Řízení nákladů, tzn. třídění a sledování odchylek, je pro společnost klíčové, jedná se o jeden z hlavních faktorů ovlivňujícím hospodárnost společnosti. Náklady lze sledovat na základě FÚ či MÚ, dle jednotlivých hledisek a jejich vzájemných kombinací. Společnost sleduje náklady z hlediska druhového, kalkulačního a účelového členění.

4.3.1 Druhové členění

Náklady tříděné dle jednotlivých druhů mají základ ve FÚ. Toto členění vychází z účetní závěrky, respektive z Výkazu zisku a ztráty sledovaného subjektu.

Ze struktury nákladů, uvedené v tabulce č. 7, je patrná výše jednotlivých skupin nákladů a jejich procentuální podíl v roce 2014. Nejvyšší podíl z celkových nákladů tvoří

nakupované služby, což je dáno povahou prodávaných výkonů (služeb). Z ostatních nákladových druhů jsou významné osobní náklady, které tvoří 10 % z celku. Ostatní nákladové druhy jsou z tohoto celkového pohledu zanedbatelné, jejich poměr se pohybuje do 3 % z celkových nákladů.

Tabulka č. 7 – Druhé rozdělení nákladů v roce 2014 (v tis. Kč)

Nákladový druh	2014	
	v tis. Kč	v %
Služby	1 914 366	84,3%
Osobní náklady	235 101	10,4%
Daň z příjmů za běžnou činnost	59 248	2,6%
Odpisy, rezervy a opravné	24 956	1,1%
Spotřeba materiálu a energie	21 700	1,0%
Daně a poplatky	1 211	0,1%
Ostatní provozní náklady	5 627	0,2%
Ostatní finanční náklady	7 785	0,3%

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti Alfa

Oba výše uvedené hlavní nákladové druhy úzce souvisí s produkovánými výkony. Jejich vývoj a zároveň vybrané ukazatele jsou uvedeny v tabulce č. 8. Ukazatel podílu služeb k celkovým nákladům má rostoucí trend. To lze, společně s klesající přidanou hodnotou, hodnotit jako negativní vývoj. Neboť náklady na služby rostou rychleji než výkony. Meziroční nárůst mezi roky 2013 a 2014 je způsoben převzetím (nákupem) aktivit v zemích bývalého Sovětského svazu od mateřské společnosti. Podíl osobních nákladů k celku (i přes jejich absolutní růst) je klesající, což je pozitivní trend ukazující na rostoucí produktivitu práce.

Tabulka č. 8 – Vývoj ukazatelů vybraných nákladových druhů (v tis. Kč)

Nákladový druh/Ukazatel	2010	2011	2012	2013	2014
Služby	1 172 178	1 187 239	1 293 507	1 371 599	1 914 366
<i>Podíl k celkovým nákladům</i>	80%	78%	81%	81%	84%
<i>Meziroční nárůst</i>	-	1%	9%	6%	40%
<i>Přidaná hodnota</i>	29%	32%	28%	28%	23%
Osobní náklady	205 745	220 961	208 367	227 452	235 101
<i>Podíl k celkovým nákladům</i>	18%	15%	13%	13%	10%
<i>Meziroční nárůst</i>	-	7%	-6%	9%	3%
<i>Osobní nákl. na 1 zam. (tis. Kč)</i>	823	863	772	855	871
Výkony	1 651 395	1 748 372	1 803 127	1 898 275	2 481 929
Počet zaměstnanců	250	256	270	266	270

Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti Alfa

Nákladový druh **Služby** lze poměrově rozdělit na jednotlivé kategorie, viz tabulka č. 9. Z uvedené tabulky je patrné, že podíl přepravních nákladů stále roste na úkor všech ostatních kategorií. Je to z důvodu povahy nabízených služeb a nákladové struktury korporace. Společnost Alfa nakupuje jednotlivé přepravní služby od mateřské společnosti, která provozuje celosvětovou leteckou a přepravní síť.

Tabulka č. 9 – Podíl jednotlivých kategorií služeb na službách celkem

Kategorie služby	2010	2011	2012	2013	2014
Přeprava	85,9 %	85,4 %	86,7 %	87,6 %	88,2 %
Manažerské poplatky	5,7 %	6,0 %	5,6 %	5,3 %	5,4 %
Služby spojené s budovami	2,4 %	2,7 %	2,4 %	2,3 %	1,9 %
IT a datové služby	1,3 %	1,2 %	1,1 %	0,9 %	1,5 %
Licenční poplatky	1,2 %	1,3 %	1,2 %	1,3 %	1,1 %
Ostatní	3,4 %	3,5 %	2,9 %	2,6 %	2,0 %

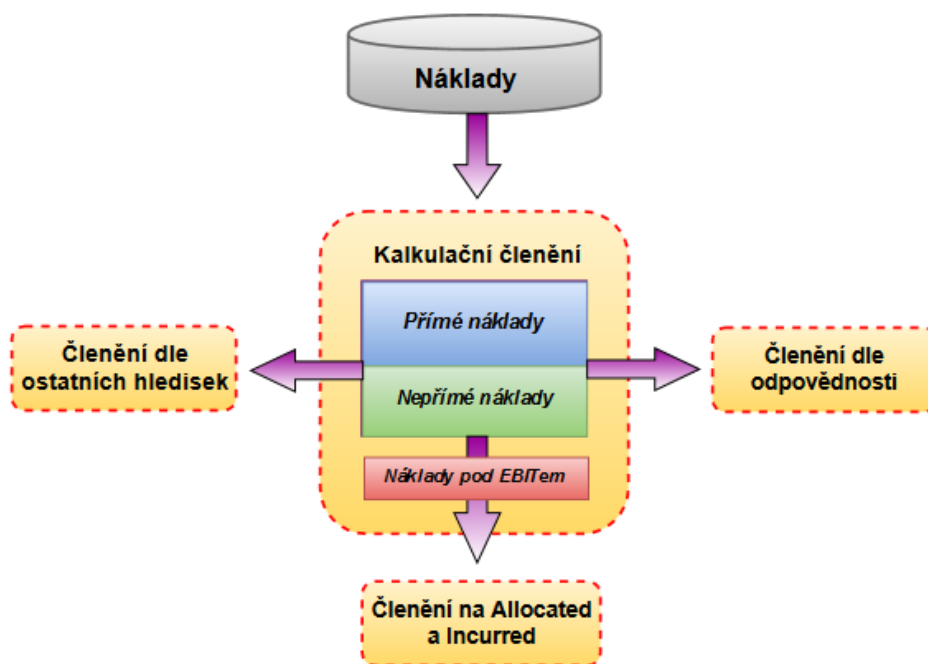
Zdroj: vlastní zpracování na základě výroční zprávy společnosti Alfa

Menší podíl služeb typu „Special services“ je nakupován od dodavatelů mimo korporaci. Poslední část přeprav převážně kurýrního typu nakupuje společnost Alfa od lokálních dodavatelů (přepravců).

4.3.2 Účelové členění

Společnost a její jednotlivé části není možné efektivně řídit podle druhového členění nákladů, proto ve sledovaném subjektu existuje několik klasifikací nákladů dle účelu jejich vynaložení. Jedná se o členění kalkulační, dle odpovědnosti za jejich vznik a podle místa vzniku (ovlivnitelnosti). Jednotlivé hlediska jsou graficky zobrazena na obrázku č. 13 a popsána níže.

Obrázek č. 13 – Schéma hledisek účelového členění nákladů



Zdroj: vlastní zpracování

Kalkulační členění

Tento druh členění vychází z výsledovky manažerského účetnictví, která má stejnou základní strukturu jako výkaz zisku a ztrát dle korporátního reportingového standardu IFRS/GAAP. Uvedená výsledovka je určena nejvyššímu vedení společnosti

(top managementu) a slouží jako první indikace vývoje sledovaných ukazatelů, především zisku, přímých a nepřímých nákladů a nákladů vykázanych tzv. pod EBITem.⁶

Základní dělení nákladů je určené korporátní směrnicí a jedná se o rozdělení nákladů na přímé (direct), nepřímé (indirect) a náklady pod EBITem (under EBIT).

Pohled na **přímé náklady** je ve společnosti poněkud odlišný, než uvádí typový kalkulační vzorec a odborná literatura. Převážná většina nákladů označená jako přímé by se tedy dala charakterizovat jako variabilní a jen menší zlomek jako fixní. Přímé náklady tak můžeme rozdělit na tři typy:⁷

1. náklady přímo přiřaditelné k danému výkonu,
2. náklady závislé na objemu výroby
3. náklady s povahou fixního charakteru

Ad 1. Jedná se především o přepravní náklady – nakupované služby, které jsou přímo přiřaditelné k dané skupině služeb. Jednotlivé služby jsou sdružovány do produktových skupin, tzv. LOB (Line of business), ke kterým jsou dané náklady přímo přiřaditelné. Tato alokace se děje pomocí označení nákladu kódem nazývaným „Cost Centre“ v systému SAP. Jednotlivá Cost Centre jsou tvořena kombinací čísel a písmen, kde první tři čísla určují příslušnost k dané LOB. Další čísla a písmena označují příslušnost k danému depu. Cost Centre je podřízené tzv. Profit Centre, které je zaznamenáno u každého výkonu. Tím pádem jsou náklady automaticky přímo přiřaditelné k dané produktové skupině a výkonu.

Ad 2. Mezi tuto kategorii nákladů můžeme zařadit náklady, které nejsou přímo přiřaditelné k dané službě, nicméně jsou závislé na objemu poskytovaných služeb. Může se jednat

⁶ Náklady pod EBITem lze chápat jako finanční a mimořádné náklady. EBIT je zde brán dle manažerského pohledu z anglofonních zemí a je ekvivalentní provoznímu zisku dle ČÚS.

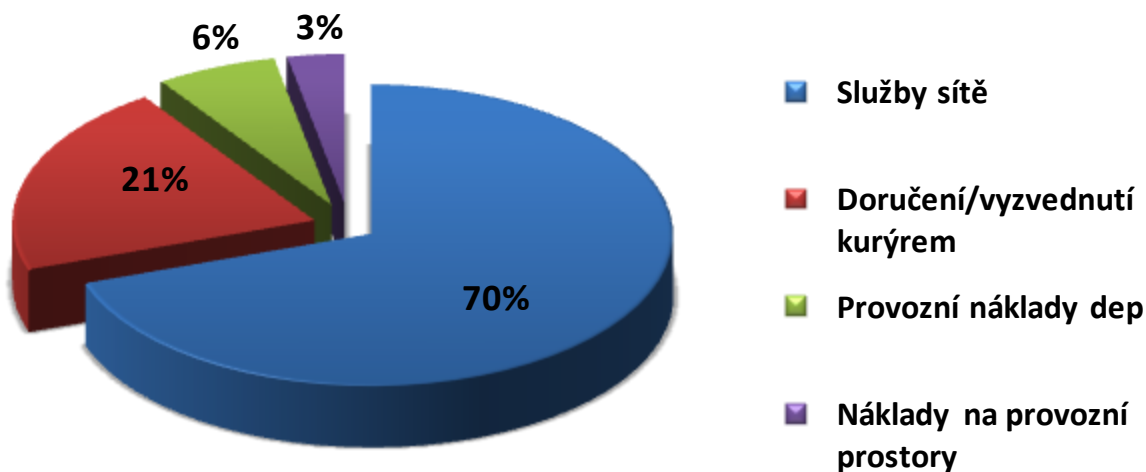
⁷ Uvedené nákladové rozdělení je uvedeno pouze pro popsání a dokreslení pohledu na přímé náklady ve společnosti. Sledovaný subjekt tímto způsobem náklady nerozděluje, nicméně o nich obdobným způsobem přemýšlí vedoucí pracovníci.

například o náklady na finální doručení zásilky kurýrem, třídění a bezpečnostní kontrolu zásilek či základní celní služby poskytované v rámci přepravného.

Ad 3. Do této skupiny lze přiřadit náklady, které mají povahu fixního charakteru, ale je na ně nahlíženo, jako na přímé (provozní) náklady. Jedná se například o leasing manipulační techniky, na provozní plochu rozpočítané nájemné a energie, náklady na provoz oddělení vedoucích pracovníků, režijních zaměstnanců v provozu (oddělení Operations).

Přímé náklady tvoří 80 % celkových provozních nákladů, z nichž se vypočítává manažerský EBIT. Lze je dále do většího detailu roztrždit dle účelu, viz graf č. 2. Z něj je patrné, že největší zastoupení v přímých nákladech mají nakupované služby přepravní sítě a dále doručení/vyzvednutí zásilek kurýrem. Obě tyto kategorie tvoří více než 90 % přímých nákladů. To dává společnosti velmi malý prostor k výraznějšímu ovlivnění celkových přímých nákladů a potažmo i hospodářského výsledku úsporami v provozní oblasti.

Graf č. 2 – Podíl nákladových kategorií přímých nákladů v roce 2014

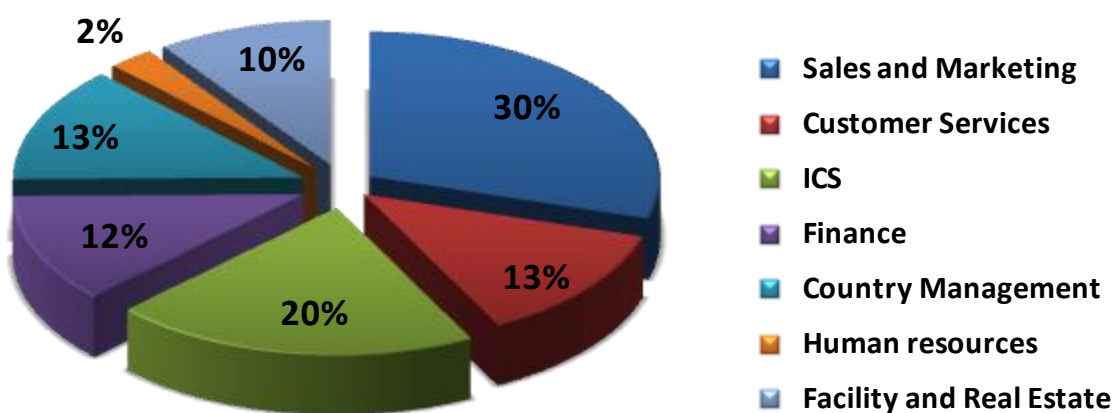


Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

Nepřímé náklady tvoří necelých 20 % z celkových provozních nákladů a jsou složeny jednak z nákladů, jenž mohou být kvalifikovány jako správní a odbytová režie, a také správními poplatky mateřské společnosti za IT a manažerské služby. Nejvyšší podíl na

nepřímých nákladech má, dle grafu č. 3, oddělení Sales & Marketing, což je vzhledem k předmětu podnikání a vysoké konkurenci v oboru, zřejmé. Následující dvě oddělení dle podílu na nepřímých nákladech (ICS a Country management), jsou oddělení tvořená několika zaměstnanci. Vysoký podíl na nepřímých nákladech mají především z důvodu správních poplatků za informační technologie a manažerské služby od mateřské společnosti.

Graf č. 3 – Rozdělení nepřímých nákladů na oddělení v roce 2014



Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

Poslední skupinou nákladů jsou tzv. **under Ebit náklady**, které jsou tvořeny licenčními poplatky za užívání značky společnosti, za správu finančních aktiv či finanční výsledek hospodaření (kurzové zisky či ztráty, hedgeové operace).

Členění na Incurred a Allocated

Z odlišného hlediska lze třídit a sledovat náklady podle toho zda jsou přímo ovlivnitelné či nikoliv⁸ a dělí se na tzv. allocated a incurred.

⁸ Na členění lze nahlížet i jako na třídění podle místa vzniku/přičtení.

Allocated představují náklady přiřazené (alokované) mateřskou společností. Jejich místo vzniku je v rámci přepravní sítě, případně vedení korporace a jsou jednotlivým účetním jednotkám účtované přímo. S ohledem na předchozí členění to mohou být náklady jak přímé, tak nepřímé. Mezi přímé patří především nakupované přepravní služby od mateřské společnosti. Mezi nepřímé pak manažerské poplatky a poplatky za poskytované centrální IT a infrastrukturu.

Incurred jsou náklady bezprostředně vytvořené sledovaným subjektem a jsou jím také přímo ovlivnitelné. Skládají se z přímých lokálních služeb na přepravu a doručení, leasing manipulační techniky, na provozní plochu rozpočítané nájemné a energie, náklady na provoz oddělení vedoucích pracovníků a režijních zaměstnanců v provozu (oddělení Operations). Dále jsou tvořeny nepřímými náklady, které lze charakterizovat jako náklady správní režie.

Struktura nákladů z tohoto pohledu je patrná v tabulce č. 10, ze které vyplývá, že necelých 50 % služeb nakupuje sledovaný subjekt od přepravní sítě mateřské společnosti.

Tabulka č. 10 – Podíl Allocated a Incurred nákladů na celkových nákladech

Třídění nákladů	Kategorie nákladů	Podíl v %
Allocated	Nakupované služby od přepravní sítě	44 %
	IT a manažerské poplatky	5 %
Celkem Allocated		49 %
Incurred	Lokální přepravní náklady	36 %
	Lokální nepřímé náklady	14 %
Celkem Incurred		51 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

Členění podle odpovědnosti za jejich vznik

Pro lepší třídění nákladů a orientaci v nákladech používá sledovaný subjekt nákladová střediska, tzv. functional area (FA). Nákladové středisko je tvořeno třímístným kódem, kde první číslo determinuje nákladové oddělení (např. Finance & Administration, HR, ICS, atd.), druhé určuje širší oblast členění v rámci nákladového oddělení a třetí číslo je

označení konkrétního střediska. Příklad nákladových středisek i s popisem je uveden v tabulce č. 11.

Tabulka č. 11 – Členění nákladové oddělení Customer service

FA	Název
400	Customer Service Management
410	Front line customer services
420	Support customer services (back line)
430	Dedicated customer service
440	SAM customer service - Local
450	SAM customer service - Global

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

K jednotlivým FA jsou náklady přiřazovány dle místa vzniku a dle odpovědnosti za jejich vznik. Při alokaci nákladů se musí dodržovat korporátní směrnice „Business Profit and Loss Definitions“, která popisuje, jaký druh nákladů může být k dané FA přiřazen a dále určuje povolené kombinace účtů FÚ a FA. Důvodem vymezení takto přesné alokace nákladů je především zamezení přiřazení jednicového nákladu na režijní středisko a naopak přiřazení režijního nákladu na jednicové nákladové středisko. Dalším důvodem je srovnatelnost nákladů u jednotlivých entit (zemí) korporace.

Ve společnosti jsou dle FA rozlišovány dva hlavní druhy nákladů: přímé, nepřímé a pod EBITové⁹. Toto rozdělení pomocí FA je základem pro sestavení manažerské výsledovky, která je detailněji popsána v kapitole 4.5.

Členění nákladů dle ostatních hledisek

V podnikovém systému lze ke každému nákladu přiřadit speciální kódy, tzv. Cost či Profit Center. Pomocí těchto kódů lze sledovat náklady podle různě stanovených hledisek,

⁹ Detailnější popis tohoto druhu nákladů je uveden u kalkulačního členění nákladů v rámci této kapitoly

jako je druh výkonu, místo vzniku (depo) či specifický projekt. Sledovaný subjekt má vytvořena Profit Centra z kombinace dep v Praze, Brně, Ostravě a Hradci Králové s jednotlivými LOB. K těmto PC se přiřazují výkony, kde je klíčem místo vyzvednutí či doručení zásilky a dále náklady, které jsou v jednotlivých depech spotřebovávány. V současné době nejsou náklady ani výnosy tříděny či sledovány pomocí těchto Cost či Profit Center, jedinou výjimkou je členění podle druhu výkonu (dle jednotlivých produktových skupin - LOB).

4.4 Popis výkonů

Výkony produkovanými společnostmi Alfa jsou především poskytnuté přepravní služby a dále přidružené doplňkové služby, jako je pojištění, celní služby, balení či skladování.

4.4.1 Nabízené služby

Portfólio nabízených služeb lze rozdělit na dva segmenty, na expresní a speciální služby. Ke všem přepravám je také nabízena celá škála doplňkových služeb jako je „all risk“ pojištění, prioritní doručení, přeprava v suchém ledu, přeprava nebezpečného zboží, atd.

Expresní služby lze dále rozdělit dle typu a rychlosti doručení na rychlejší Expresní a levnější Economy.

Služba **Express** je především letecká přeprava s garantovaným doručením následující či nejbližší možný pracovní den s volbou možnosti doručení v ranních či dopoledních hodinách nebo před koncem pracovní doby.

Služba **Economy** představuje pozemní přepravu (na delší vzdálenosti kombinovanou) s garantovaným doručením v předem stanovený pracovní den s možností doručení dopoledne či před koncem pracovní doby.

Speciální služby, jak již název napovídá, jsou přepravy nestandardní. Patří mezi ně zásilky s extrémně rychlým doručením, individuálně cenově zkalkulované nadrozměrné zásilky nebo přepravy s určitou přidanou hodnotou (skladování, balení, manipulace, atd.). Uvedené speciální služby lze na základě výše uvedeného rozdělit do tří oblastí na: Time critical, Freight a Value added.

Služby **Time critical** jsou poskytovány v nejkratším možném časovém rámci a využívají buď vlastní přepravní síť společnosti (Special Express), nebo jsou přepravovány komerčním letem, či přímo přiděleným vozidlem a kurýrem (Dedicated Services).

Freight služby jsou nabízeny především pro přepravu méně urgentních a spíše objemnějších a těžších zásilek do celého světa. U tohoto typu služeb lze využít jak leteckou, tak pozemní přepravu nebo jejich kombinaci.

Value added služby představují přidanou hodnotu k již uvedeným produktům. Jedná se například o přepravu nebezpečného zboží, studijních a klinických vzorků, přepravu hodnotných zásilek pod bezpečnostním dohledem či strategické skladování s následnou distribucí.

4.4.2 Realizace dopravy

Přeprava zásilek je realizována v rámci domácí a mezinárodní dopravní sítě, pro kterou jsou charakteristické následující body:

- národní a mezinárodní přepravní síť tvořena jednotlivými depy a pravidelnými linkami,
- strategické rozmístění jednotlivých dep a strategických uzlů (překladišť),
- systém doručení a vyzvednutí zásilek.

Společnost Alfa má v České republice strategicky rozmístěný systém dep a překladišť. Mezi nejvýznamnější patří Praha, kde sídlí management společnosti a převážná většina administrativních pracovníků. Pražské depo je napojeno jak na leteckou, tak na pozemní kamionovou síť. Mezi další významné depo patří Brno, které je taktéž napojeno přímo na mezinárodní dopravní síť. Lokální význam co do velikosti mají ještě depa v Hradci Králové a Ostravě. Zbylé depa mají spíše formu překladišť a slouží pouze jako místo pro konsolidaci a rozvoz zásilek ke konečným příjemcům či svoz zásilek od odesílatelů.

Mezi jednotlivými národními i mezinárodními uzly jsou provozovány pravidelné linky, pomocí nichž jsou jednotlivé zásilky doručovány do místa určení. Každá kombinace dvou dep a zároveň typu přepravy (letecká či pozemní) v dopravní síti má přesně stanovenou trasu, po které se zásilky pohybují. To umožňuje nejen přesné sledování umístění zásilky a přesný odhad přepravního času, ale hlavně úsporu přepravních nákladů.

Dopravní síť je společnost, která je vlastněná a provozována mateřskou společností. Jednotlivé entity v rámci korporace síť neprovozují, pouze platí za její používání. Děje se tak pomocí transferových cen.

4.4.3 Výkony v rámci účetnictví

Jednotlivý výkon neboli služba vzniká podáním objednávky zákazníkem a vyzvednutím zásilky. Poté se zásilka zadá (elektronicky či manuálně) do přepravního a fakturačního systému, kde se v závislosti na typu služby, hmotnosti, objemu a dalších kritériích spočítá cena pomocí přidělených zákaznických sazeb. Takto zadané zásilky se následně jednou týdně fakturují a dále automaticky importují do systému SAP, kde jsou zaúčtovány na výnosové účty a určeného zákazníka. Data jsou při importu do systému SAP konsolidována podle zákazníka, produktu a Profit Centra, což je nejvyšší možný detail, který lze poté z účetního systému získat.

Jednotlivé služby mají přiřazený svůj speciální produktový kód, díky kterému je možno je seskupovat do produktových skupin, tzv. LOB (Line of Business). Produkty zařazené pod určitou LOB mají obdobnou povahu (vnitrostátní přeprava, letecká, pozemní, speciální, atd.). Pomocí LOB se rozdělují výkony v manažerské výsledovce, kde se sledují skutečné výkony a také plánují budoucí. Výkony se kontrolují a vyhodnocují na týdenní, měsíční a roční bázi.

4.5 Kalkulace

Kalkulace a kalkulační vzorec navazuje na již předešlé účelové členění nákladů uvedené v kapitole 4.3.2. Kalkulační vzorec jako takový je zobrazen v manažerské výsledovce, kde se jednou měsíčně sleduje efektivita vynaložených nákladů. Je složen z kombinace členění kalkulačního, dle vynaložených výkonů a dle odpovědnosti. Kalkulační vzorec je stanovený korporátní směrnici „Business_Profit_and_Loss_Definitions“. Příklad kalkulačního vzorce je uveden na obrázku č. 14.

Obrázek č. 14 – Příklad kalkulačního vzorce společnosti

Cost item	FA/LOB	Dec 2014
Domestic LH Scheduled	010	955,9
Domestic LH Extra	011	286,7
Domestic Air Feeder	012	264,3
International LH Scheduled	013	0,0
International LH Extra (+ 'SR' LH)	014	63,6
LH Coordination	015	250,8
System Linehaul - Road - Incurred	010-015	1 821,4
HUB / Gateway Warehouse/sorting	072	33,8
Non System LH - Time Critical National	LOB 320	490,2
Non System LH - Time Critical International	LOB 340	4 340,7
Non System LH - Freight - Sea (23)	LOB 470	200,3
Non System LH - Freight - Air (87,88)	LOB 410	1 716,8
Non System LH - Freight - Road (730, 731)	LOB 480	2 863,5
Non System LH - VAS - Storapart (820)	LOB 530	-4,3
Non System LH - VAS - Other (Clinical, S103)	LOB 580	64,5
Non system Linehaul	080	9 671,8
Network Management	000	152,3
Hub Management	070	0,0

Zdroj: interní údaje společnosti Alfa

Sloupec Cost item obsahuje popis nákladu, který je alokován k danému výkonu způsobem uvedeném ve sloupci FA/LOB. Způsob alokace může být proveden rovnou pomocí nákladového střediska Functional Area nebo u společných nákladů FA jsou náklady rozděleny pomocí LOB. Samotná data ve třetím sloupci jsou údaje za prosinec 2014 uvedené v tisících Kč. Úplný kalkulační vzorec je uveden v příloze této práce.

Cílem této celkové kalkulace uvedené v manažerské výsledovce je zjištění hrubé marže (Gross margin), podle které se také řídí stanovování profitability jednotlivých zakázek, zákazníků a zákaznických skupin.

4.5.1 Alokace nákladů k dané produktové skupině

Další sledovaný indikátor je Gross margin na jednotlivé LOB. Tento ukazatel lze vyčíslit pomocí následujícího postupu. Ke každému nákladu, který je identifikován jako přímý a lze rovnou přiřadit k danému typu výkonu, se přiřazuje Cost Centrum. Toto Cost Centrum je podřízené danému Profit Centru, které indikuje daný produkt a tím pádem

dojde k alokování nákladu k danému typu výnosu (LOB). Existují však přímé náklady, které nelze přímo přiřadit k některému z provedených výnosů. Takovým nákladům je pak přiřazeno speciální Cost Centrum, které je později při závěrkových operacích pomocí tzv. RAM (Revenue Allocated Model) rozděleno k jednotlivým LOB. Tato alokace se děje pomocí předem stanovených kalkulačních jednic, které jsou na základě jednotlivých produktů stanoveny na počet zásilek, počet přepravených kusů, počet kilogramů nebo na jejich vzájemnou kombinaci.

4.5.2 Operativní kalkulace

Kalkulace jednotlivých zásilek či zákaznické profitability je tvořena pomocí metody Activity based costing, kdy je k jednotlivým aktivitám (třídění, přeprava, manipulace, doručení, atd.) v rámci procesu přepravy přidělena odpovídající výše nákladů. Každá aktivita má svou kalkulační jednici a předem stanovený jednicový náklad. Jednotlivé jednicové náklady se stanovují na základě dat z finančního účetnictví z předchozího období. Tento proces se nazývá „cost modellig“ a probíhá jednou ročně. V jeho průběhu jsou přímé náklady alokovány k dané kalkulační jednici a jeho výsledkem jsou vypočtené sazby jednotlivých kalkulačních jednic. S těmito sazbami se později kalkulují ceny pro zákazníka či jeho profitabilita.

Výstup z operativní kalkulace bývá v absolutním i relativním měřítku (% Gross margin). Relativní podíl by měl v ideálním případě odpovídat % Gross margin celkové kalkulace v manažerské výsledovce.

4.6 Plánování a rozpočetnictví

Důležitým prvkem manažerského účetnictví je rozpočetnictví a finanční plánování. Sledovaný subjekt má od mateřské společnosti nastaven pevný plán pro jednotlivé části rozpočetnictví. Sestává se z rozpočtu (Budget) na následující rok a následných zpřesňujících plánů v jeho průběhu (Forecast). Mimo tyto aktivity si společnost sama udržuje tzv. rolující plán (Rolling Forecast), který slouží nejen k sledování nákladů, ale také jako podklad pro tvorbu Forecastu a Budgetu.

Sestavené rozpočty a Forecastsy slouží:

- mateřské společnosti, která budgety a forecastsy jednotlivých zemí konsoliduje, aby získala celkový přehled o plánované budoucnosti
- k revizi oprávněnosti nákladů jednotlivých FA
- ke srovnání s nastalou skutečností a případnou korekcí budoucího vývoje

4.6.1 Rozpočet

Samotný proces sestavování rozpočtu je dlouhý a náročný proces, který je ve svém důsledku řízený z vyšších stupňů managementu korporace, což je pro sledovaný subjekt regionální ředitelství pro východní Evropu. Pro zpracování jsou předem stanoveny termíny a také očekávané hodnoty výkonů. Rozpočet samotný je sestavován na jeden rok dopředu, kdy přípravné práce začínají na přelomu září a října, finální rozpočet je pak nutné odevzdat do konce listopadu. Základem pro jeho tvorbu se stávají data za tři kvartály aktuálního roku, ke kterým se přidají poslední tři měsíce z průběžného plánu – forecastu (více viz kapitola 4.6.2). Tvorba rozpočtu je především zpracovávána metodou indexní.

Celkový rozpočet v sobě zahrnuje plán výkonů, plán přímých a nepřímých nákladů, plán počtu zaměstnanců, plán investic (CAPEX). Je proto nutné všechny jednotlivé části a kroky při jeho sestavování časově sladit.

První práce na rozpočtu začínají u **plánu výkonů** (tzv. Revenue Modelu), neboť ty pak svou výší ovlivňují hodnotu přímých nákladů. Plán je sestavován pomocí indexní metody a to na základě výkonů z posledního forecastu. Nejdříve se upravuje o korekce a navýšení dle indikací od významných zákazníků, poté se odhaduje růst výkonů u ostatních zákazníků. Všechny výkony jsou přitom rozděleny na jednotlivé produktové skupiny. Posledním krokem je pak korekce plánu směrem k celkovým číslům obdržným „z hora“. Při jednotlivých úpravách je nutné dbát pozornosti na výši hmotnosti a počtu zásilek. Ty by měly růst/klesat ve stejném trendu jako výkony v peněžních jednotkách. V opačném případě by zde hrozilo negativní ovlivnění plánu přímých nákladů, který je na plán výkonů závislý.

Druhým krokem při sestavování rozpočtu je **plán přímých nákladů**, který je přímo navázán na výši plánovaných výkonů, respektive na plánovaný počet zásilek a hmotností u jednotlivých LOB. Přímé náklady se plánují především indexní metodou v tzv. Cost Modelu, který umožňuje zvolit si různou základnu (celý rok či jednotlivé měsíce), dále lze určit základnu pro rozvrhování, podle které se počítají jednotlivé indexy. V Cost Modelu se obdobně, taktéž pomocí indexní metody, sestavuje **plán nepřímých nákladů**. Ten má podobu členění dle odpovědnosti, tedy na jednotlivá FA. Plán se nesestavuje s podrobností na jednotlivé účty finančního účetnictví, ani na skupiny účtů. Největší dostupný detail jsou nákladové kategorie druhového členění uvedené v kapitole 4.6.4. Při sestavování plánu pro jednotlivá FA je nutné dbát opatrnosti na předešlé jednorázové náklady, které mohou výrazně ovlivnit ty nově plánované. Dále je nutné kontrolovat fáze nákladů v jednotlivých měsících. Základní obrysy plánu nepřímých nákladů jednotlivých FA se získávají na jednání s jednotlivými funkčními manažery, kde je důležité neopomenout významné náklady, které by měly být plánovány nebo které se již nebudou v následujícím období opakovat. Po všech jednáních se získaná data zkonsolidují, porovnávají s předešlým obdobím a kontrolují především směrem k ověření oprávněnosti plánovaných nákladů.

Do plánu přímých a nepřímých nákladů je nutné započítat změny uvedené v **plánu zaměstnanců**, který uvádí plánované změny v počtu zaměstnanců v jednotlivých FA a měsících.

Poslední částí při sestavování rozpočtu je **plán investic**, který v rámci odpisů a leasingu ovlivňuje náklady jednotlivých FA. Sestavuje se také na rok dopředu a zahrnuje detail jednotlivých investičních projektů s uvedením částky a předpokládaného měsíce realizace. Náklady operativního leasingu se z plánu investic připočítají přímo na jednotlivá FA. Dále se provádí výpočet odpisů z nově plánovaných investic a také simulace odpisů již odepisovaného majetku ze systému SAP. Všechny zmíněné odpisy se taktéž přičítají k rozpočtovaným nákladům jednotlivých FA.

Všechny výše uvedené komponenty rozpočtu se složí dohromady a vytvoří se tak rozpočet ve formě manažerské výsledovky. Ke každé jednotlivé části se pak přidávají vysvětlující

a doplňující komentáře k budoucímu vývoji a rozpočtovaným hodnotám. Takto sestavený rozpočet se odesílá k vyšší úrovni řízení korporace ke schválení.

4.6.2 Forecast

Průběžný plán neboli tzv. forecast, je sestavován třikrát ročně v průběhu běžného roku. Jeho podstatou je zpřesnění rozpočtu na základě stávajícího vývoje skutečnosti a přesnějšího odhadu budoucnosti. Navazuje na proces sestavování rozpočtu předešlého roku tak, že koriguje rozpočtované hodnoty. Obsahuje vždy několik měsíců skutečných a několik plánovaných. Počet jednotlivých měsíců a časový harmonogram zpracování je uveden v tabulce č. 12.

Tabulka č. 12 – Časový harmonogram jednotlivých plánů

Typ plánu	Měsíc vyhotovení	Počet měsíců	
		Skutečnost	Plán
Forecast LE1 ¹⁰	Březen	3	10
Forecast LE2	Červen	6	6
Forecast LE3	Září	9	3
Rozpočet	Listopad	0	12

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

Jednotlivé forecasty se sestavují obdobným způsobem jako rozpočet. Jako výchozí hodnoty jsou vždy brány aktuální data z účetnictví společnosti a také data z předešlého forecastu či rozpočtu.

4.6.3 Rolling Forecast

Sledovaný subjekt kromě předešlých plánů, které jsou řízeny především vedením korporace, udržuje svůj vlastní podrobnější plán, tzv. Rolling Forecast. Tento plán má formu seznamu FA, která jsou dále rozdělená na jednotlivé nákladové kategorie (viz příklad uvedený v tabulce č. 11). Každý měsíc po uzavření výsledků se plán

¹⁰ LE je zkratka anglického Latest Estimate (nový/nejpозdnější odhad).

aktualizuje o daný měsíc a dále se upravuje dle předpokladů jednotlivých funkčních manažerů. To znamená, že se zbývající měsíce plánu upravují například o již nastalé či ještě nenastalé náklady nebo o mimořádné očekávané náklady.

Rolling forecast poté slouží nejen jako detailnější roční plán, ale především jako pomocná data pro sestavování forecastu a rozpočtu. Podoba výše uvedeného plánu pro jedno středisko je zobrazena na obrázku č. 15.

Obrázek č. 15 – Příklad plánu Rolling Forecast pro jedno středisko

MONTHLY INPUT		201401	201402	201403	201404	201405	201406	201407	201408	201409	201410	201411	201412
		ACT	ACT	ACT	ACT	ACT	ACT	ACT	FCT	FCT	FCT	FCT	FCT
500	00 NON-SPECIFIED	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	01 SALARIES	155,2	162,4	151,5	185,0	143,0	147,2	140,8	126,5	149,6	161,9	127,2	201,4
	02 OTHER LABOUR	2,3	1,9	1,0	6,0	2,9	2,9	3,9	2,1	1,3	3,7	1,3	1,3
	03 TRAINING & TRAVEL	0,0	8,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,2	1,0	0,2	0,2	0,0
	04 COST OF MATERIAL	1,5	10,2	6,7	13,0	10,7	3,2	8,9	5,5	10,0	7,6	7,6	6,1
	05 SUBCONTRACTORS - TRANSPORT	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
	06 SUBCONTRACTORS - NON-TRANSPORT	1,7	0,3	0,3	0,3	0,9	0,5	3,5	0,9	7,1	0,7	1,8	-0,4
	07 DEPRECIATION	0,0	0,0	0,0	0,3	0,2	0,8	1,0	0,8	0,8	1,0	0,8	0,8
	08 RENT & LEASE EXPENSES	15,8	10,8	12,6	15,7	12,6	12,6	2,1	26,4	11,4	15,8	11,0	11,2
	09 OTHER EXPENSES	1,6	8,7	0,5	0,8	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0	0,8	0,0	0,0
	10 REALLOCATIONS	1,8	1,8	1,6	2,6	1,6	1,6	2,1	1,5	1,5	2,4	2,2	2,0
	TOTAL 500	179,8	204,3	174,3	223,7	172,1	168,8	163,3	164,0	182,7	194,2	152,1	222,5

Zdroj: interní údaje společnosti Alfa

4.7 Sledování a kontrola nákladů ve společnosti

Skutečné přímé i nepřímé náklady jsou ve společnosti sledovány, respektive kontrolovány, podle kombinace jednotlivých hledisek, které jsou uvedeny v předešlých kapitolách. Ve společnosti probíhá několik druhů kontrol nákladů. Ta nejvíce podrobná a komplexní je prováděna finančním analytikem minimálně jednou za měsíc těsně před a těsně po uzavření výsledků. Ostatní kontroly jsou prováděny průběžně managementem společnosti.

4.7.1 Finanční analytik

Při analýze odchylek skutečnost vs. plán a skutečnost vs. minulost se postupuje „od shora dolů“. Nejdříve se srovnávají přímé a nepřímé náklady, případně „accrued a incurred“ náklady nebo jejich vzájemná kombinace. Při odhalení odchylky se postupuje dále do většího detailu na úroveň útvaru či FA. Je-li nalezena odchylka na určitém FA, jsou náklady jednotlivých středisek interně členěny dle jednotlivých nákladových kategorií, což odpovídá druhovému členění. Děje se tak v reportu sestaveném v MS Excel, neboť

podnikový systém SAP obdobné třídění neumožňuje. Seznam nákladových kategorií a krátký popis jednotlivých druhů je uveden v tabulce č. 13, příklad reportu je součástí přílohy této práce. Větším detailem už je analytická evidence dle korporátního IFRS/GAAP. Z důvodu použití korporátních účetních standardů se syntetická evidence k třídění účtů nepoužívá.

Tabulka č. 13 – Interní nákladové kategorie druhového členění

Nákladová kategorie	Popis nákladů
01 Salaries	Mzdy a mzdové náklady
02 Other labour	Ostatní osobní náklady (stravenky, pojištění, zaměstnanecké benefity)
03 Training & Travel	Školení a cestovní náhrady
04 Cost of material	Spotřeba materiálu a energií (PHM, energie, balící materiál, kancelářský a IT materiál, uniformy, ostatní materiál)
05 Subcontractors - transport	Nakupované služby spojené s přepravou
06 Subcontractors - non-transport	Nakupované služby ostatní (bezpečnostní služby, telekomunikace, úklid a správa budov, opravy a udržování)
07 Depreciation	Odpisy majetku (DM, DNM, DHIM)
08 Rent & Lease expenses	Nájmy a leasingy (budovy, auta, manipulační technika, IT a kancelářské vybavení)
09 Other expenses	Ostatní náklady nepřičítané v předešlých kategoriích (auditorské a právní služby, reklama a marketingové dary, sponzoring, pojištění, odpis pohledávek)
10 Reallocations	Realokace nákladů (IT materiál a ostatních přímé náklady)
11 Under EBIT	Licenční poplatky, finanční a mimořádné náklady,

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

4.7.2 Management

Jednotliví manažeři na středním a nižším stupni řízení mají přístup k přehledu čerpání nákladů FA, které jim bylo přiděleno. Přehled nákladů je vytvořen v aplikaci MS Access a ctí strukturu jednotlivých oddělení a středisek. Z důvodu bezpečnosti mají uživatelé aplikace omezený přístup na ostatní FA. Zdrojem dat je FÚ a export jednotlivých účetních zápisů v SAP. Aplikace umožňuje kontrolu nákladů pouze v jednom, právě zvoleném roce, bez možnosti vzájemných porovnání s minulostí, rozpočtem či plánem.

Funkční management má pro své rozhodování umožněný přístup k veškerým datům, reportům a přehledům společnosti, dále také využívá podkladů připravených od svých podřízených či finančních analytiků.

4.7.3 Investiční plán

Investiční plánování, proces pořízení a kontrola čerpání investic, je další z důležitých funkcí manažerského účetnictví. Výše investic ovlivňuje nejen náklady prostřednictvím odpisů, ale hlavně cash flow prostřednictvím výdajů. Sledování čerpání investic je ve společnosti prováděno jednou měsíčně po uzavření výsledků, kdy se kontroluje čerpání jednotlivých investičních akcí a zpřesňuje se průběžný plán.

Pořízení investic je ve sledovaném subjektu upraveno jednak korporátní, a také vnitropodnikovou směrnicí. Limit pro schválení investic uvnitř společnosti je 50 tisíc EUR, ten ovšem neplatí při pořízení automobilů a nemovitostí. Všechny ostatní projekty na tento limit musí být schváleny na vyšším stupni korporace. Investice spadající do gesce sledovaného subjektu, mají nastavený schvalovací proces v podobě podpisu funkčního manažera, finančního manažera a generálního ředitele.

5 Zhodnocení a návrhy řešení

Finanční i manažerské účetnictví je ve sledovaném subjektu na dobré úrovni. Podnikový ERP systém je nastaven přesně pro potřeby jak korporátního účetnictví a výkaznictví, tak pro potřeby účtování a vykazování dle ČÚS. Ovšem na kvalitativně horší úrovni jsou výstupy, které je nutné do jednotlivých aplikací a reportů nahrávat ručně přes převodní můstek v MS Excel, případně pomocí vytvořené aplikace v databázi MS Access.

Za vyloženě slabé místo lze označit spojení jednotlivých systémů mezi sebou, zvláště pak SAP a systému pro zadávání, správu, sledování a fakturaci zásilek.

Současný systém manažerského účetnictví ve společnosti se soustřeďuje na pravidelné sledování nákladů pomocí vytvořených reportů, tvorbu ad hoc analýz a vyhodnocování celopodnikových nákladů, zisku a klíčových indikátorů výkonnosti. Další oblastí, na kterou se manažerské účetnictví zaměřuje, je pravidelné plánování a rozpočetnictví.

Jelikož se jedná o společnost poskytující přepravní služby, jsou v podnikové praxi využívány především předběžné a výsledné kalkulace. Ty slouží pro hodnocení a tvorbu cen jednotlivých přeprav či jako základní vstup pro tvorbu individuálního zákaznického ceníku. Tento typ kalkulací je tvořen pomocí korporátního systému CPS, který využívá kalkulační metody ABC. Dalším obdobným typem pak mohou být kalkulace pro nestandardní zásilky, které jsou přepravovány částečně nebo zcela mimo korporátní síť.

5.1 Návrhy řešení

I když společnost používá pokročilé nástroje a postupy v rámci manažerského účetnictví a podnikového řízení, existují oblasti a slabá místa, které si zaslouží pozornost. Jednotlivé problémové okruhy včetně nástinem možného řešení jsou uvedeny v následujících podkapitolách.

5.1.1 Odpovědnosti a pravomoci střediska

Jednotlivá nákladová střediska společnosti mají rozdílnou odpovědnost a pravomoc vzhledem ke spotřebovávaným nákladovým položkám. V tabulce č. 14 je zobrazen detail nákladů z hlediska odpovědnosti a pravomocí.

Tabulka č. 14 – Pravomoci a odpovědnosti střediska - Správa budov

Nákladová kategorie	Nákladová položka	Možnost ovlivnění	Popis
Mzdy	Mzdové náklady a pojištění	NE	Výše mezd a pojištění je
	Odměny	Částečně	Výše vyplacených odměn
	Přesčasy	Částečně	Počet odpracovaných hodin
Cestovné a školení	Cestovné	NE	Výše náhrad daná zákonem
	Školení	Částečně	Stanovené požadavky - plán školení
Spotřeba materiálu a energií	Pracovní oděvy	ANO	Ovlivnitelné šetrným chováním
	Spotřeba vody a energií	NE	Spotřeba celé společnosti
	Spotřeba PHM	ANO	Ovlivnitelné šetrným chováním
	Náhradní díly	ANO	Možnost výběru dodavatele
	Spotřeba tiskáren	NE	Spotřeba celé společnosti
	Spotřeba úklidových prostředků	Částečně	Ovlivnitelné šetrným chováním
Služby	Archivace	NE	Výběr dodavatele - vedení společnosti
	Telefonní služby	Částečně	Výběr dodavatele - vedení společnosti, méně hovorů
	Poštovné	Částečně	Spotřeba celé společnosti
	Opravy a udržování	ANO	Možnost výběru dodavatele
	Odpadové hospodářství	NE	Výběr dodavatele - vedení společnosti
	Úklidové služby	NE	Výběr dodavatele - vedení společnosti
Odpisy	Odpisy	NE	Investice - vedení společnosti
Nájemné	Nájemné budov	NE	Smlouva - vedení společnosti
	Leasing automobilů	NE	Výběr dodavatele - vedení společnosti

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

U každé nákladové položky je uvedeno, zda má vlastník střediska možnost rozhodovat a tím pádem ovlivnit dané náklady. Žlutě označené řádky jsou navrhované druhy nákladů, u kterých by se uvedené nákladové středisko mohlo podílet v rámci rozhodování. Jedná se o nákladové položky **spotřeba vody a energií, spotřeba tiskáren, archivace dokumentů, odpadové hospodářství a úklidové služby**. Výhody plynoucí s předání pravomoci jsou:

- spolupodílení se na rozhodování a z toho plynoucí větší odpovědnost za utracené náklady,
- možnost hodnocení úspěšnosti hospodaření,
- částečná decentralizace řízení.

5.1.2 Sledování nákladů

Společnost sleduje a třídí náklady podle hlediska kalkulačního, podle odpovědnosti, podle druhu výkonu a dle hlediska vzniku nákladu na vlastní a přidělené přepravní síti (incurred a accrued). Další navrhované třídění nákladů by mohlo být členění dle místa vzniku (depa). Pro sledování nákladů na jednotlivá depa lze jednoduše využít Profit Center, která jsou v účetním systému již založena. Jedinou podmínkou by bylo, začít správně účtovat náklady na správná depa (Profit Centra). Tato změna by mohla vést k úsporám nákladů, pokud by byla doprovázena úpravou organizační struktury, kde by u každého depa, byl zvolen hmotně odpovědný vedoucí.

Vlastnosti Profit Center by se dalo také využít pro sledování projektových nákladů. Případně by přicházelo v úvahu založení tzv. interní objednávky (Internal Order) v systému SAP. Pomocí tohoto interního kódu by šlo jednoduše filtrovat takto označené náklady přímo z účetního systému.

Aktuální funkcionalita aplikace vytvořené v MS Access pro sledování nákladů režijních středisek umožňuje sledovat pouze data za jedno období (rok). Návrhem na zlepšení sledování nákladů jednotlivých středisek a oddělení je tvorba nové aplikace na základě webového rozhraní, kde by bylo možné sledovat náklady za více období najednou. Další přidanou hodnotou by bylo porovnání aktuálních nákladů s rozpočtem, forecastem a předchozím obdobím, což by zvýšilo efektivitu řízení nákladů a rozhodování.

5.1.3 Rozpočty

Ideálním stavem při tvorbě rozpočtů by byla možnost plánování vlastní výše výkonů dle odhadované či vypočtené skutečnosti. Nynější stav, kdy společnost musí výkony dorovnat do očekávané výše regionálního vedení, neodpovídá skutečnosti, ani teoretickým poznatkům, kde je rozpočetnictví uváděno jako prostředek efektivnosti a motivace managementu a zaměstnanců. Dalším negativním jevem je fakt, že by společnost Alfa mohla na základě vlastního odhadu naplánovat vyšší výkony, než je po ní požadováno z regionálního vedení.

Dalším návrhem na zlepšení je změna metody sestavování rozpočtu režijních středisek. Kde místo indexní metody navrhuje autor použití přístupu zvaného „Zero-based budgeting“. Uvedená metoda je z důvodu detailnější práce na jednotlivých položkách nákladů pracnější, nicméně by se díky ní posoudila oprávněnost plánovaných nákladů. Případně by se omezily pochybné nákladové položky nastřádané za mnoho předešlých let.

5.1.4 Kalkulace

Součet výsledných kalkulací jednotlivých zákazníků dle metody ABC ze systému profitability by v ideálním případě měl odpovídat celkové výsledné kalkulaci profitability v rámci manažerské výsledovky.¹¹ Porovnáním jednotlivých relativních hodnot v průběhu roku 2014 v tabulce č. 15 ukazuje na výrazný nepoměr. Bohužel s tímto ovšem nemůže sama společnost nic dělat, jelikož je závislá na korporátním kalkulačním systému.

Tabulka č. 15 – Porovnání marže z manažerské výsledovky a systému profitability

Čtvrtletí	Systém profitability	Manažerská P&L	Rozdíl
2014-01	40%	51%	-10%
2014-02	38%	49%	-10%
2014-03	38%	49%	-12%
2014-04	38%	48%	-9%
Celkem	39%	48%	-9%

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

S čím by se ale sledovaný subjekt měl zabývat, je celková kalkulace jednotlivých produktů Speciálních služeb. V současnosti neexistuje přehled, report či aplikace pro analýzu profitability jednotlivých Speciálních služeb. Uvedená analýza by pomohla identifikovat případný prodělečný produkt, který je „dotován“ z marže ostatních produktů. Problémem při sestavování uvedeného reportu je nutnost konsolidace nekonzistentních dat ze dvou až tří systémů (programů).

¹¹ Uvedené porovnání bylo provedeno na standardních zásilkách, které jsou součástí kalkulačního systému.

5.1.5 Fakturace

Další oblastí, na kterou by se sledovaný subjekt měl zaměřit je přenos fakturačních dat ze systému Mainframe, tedy systémem pro zadávání, správu, sledování a fakturaci zásilek do účetního systému SAP. Tento přenos probíhá automaticky přes noc, vždy jednou týdně po fakturaci. V tomto procesu obvykle nastávají chyby, buď částečné (jednotlivé faktury) nebo celkové (celý fakturační běh). Tyto chybové události se musí následně opravovat ve spolupráci se softwarovými inženýry.

Dalším negativem je nedostatečný detail importovaných dat (výkonů) do systému SAP, kde jsou jednotlivé položky seskupovány podle produktů, zákazníků a faktur, tudíž chybí detail na jednotlivou zásilku. Proto nelze z výstupu ze SAP vytvořit podrobnější analýzu výkonů. Společnost to řeší udržováním externí databáze v MS Access. Problém ovšem nastává při účetní závěrce a auditu, kdy se musí data z obou systémů na sebe reconciliovat.

5.1.6 Porovnání výkonů s celkovými náklady na reprezentaci a cestovné

V příložené tabulce č. 16 je porovnán vývoj nákladů na reprezentaci s vývojem objemu výkonů. Meziroční relativní nárůst nákladů na reprezentaci a cestovné neodpovídá růstu tržeb. Otázka tedy zní, zda výše výdajů na reprezentaci a cestovné má opravdu přímý vliv na zvýšení tržeb. Zde se jedná o jednu z možných oblastí potencionálních úspor nákladů.

Tabulka č. 16 – Vývoj nákladů na reprezentaci s vývojem objemu výkonů

	Rok				Meziroční růst		
	2010	2011	2012	2013	2011	2012	2013
Cestovné	1 816	1 791	1 957	2 013	-1%	9%	3%
Propagační předměty	1 917	2 038	2 272	2 298	6%	12%	1%
Pohoštění, občerstvení	1 399	1 359	1 442	1 459	-3%	6%	1%
Náklady na reprezentaci celkem	5 132	5 189	5 671	5 771	1%	9%	2%
Tržby celkem	1 651 395	1 748 372	1 803 127	1 898 275	6%	3%	5%

Zdroj: vlastní zpracování na základě interních údajů společnosti Alfa

6 Závěr

Cílem práce bylo zpracovat teoretická východiska problematiky manažerského účetnictví jako zdroje informací, aplikace těchto poznatků na poměry konkrétního podniku analýzou současného stavu, následné zhodnocení problémových oblastí a návrhy jejich řešení.

V rámci teoretických východisek je řešena problematika týkající se manažerského účetnictví, jeho úloha v řízení podniku a jeho vztah s účetnictvím finančním. Dále jsou v této části popsány jednotlivé části sledované problematiky, především členění nákladů dle různých hledisek, které umožňuje efektivně sledovat vynaložené náklady. Prostor je věnován i dalším neméně důležitým funkcím manažerského účetnictví jako je ekonomická struktura a rozdělení společnosti na hospodářská střediska, systém kalkulací, plánování a rozpočetnictví, a také kontrola nákladů a analýza odchylek.

Sledovaný subjekt je významnou společností v odvětví logistiky a přepravních řešení. Svým zákazníkům nabízí celou paletu přepravních řešení od dokumentových zásilek po kamionové přepravy. Stejně variabilní je i nabídka rychlosti doručení, kde je nabízeno doručení od následujícího dne až po doručení v blíže nespecifikovaném datu. Hlavním zaměřením je ovšem expresní přeprava balíkových zásilek v oblasti B2B.

V úvodu praktické části je uvedena ekonomická struktura a členění sledovaného subjektu a je popsán manažerský informační systém. Dále jsou v úvodu shrnuty nejvýznamnější položky účetních výkazu za období 2010-2014, z kterých je zřejmé, že podnik hospodáří s mírně rostoucí hodnotou dlouhodobého majetku a že největší podíl na aktivech tvoří oběžná aktiva. Ty jsou z poloviny tvořena krátkodobými pohledávkami z obchodních vztahů a dále z pohledávek za společníky a účastníky sdružení.

Další řešenou oblastí je popis výkonů a členění nákladů. Největší nákladový druh dle Výkazu zisku a ztráty jsou Služby, jejichž podíl dosahuje v roce 2014 téměř 85%. To je dáno povahou poskytovaných služeb, jelikož jejich většina nakupována od mateřské společnosti nebo vlastních dodavatelů. Společnost dále člení náklady dle účelu na „Allocated a Incurred“, to znamená náklady naúčtované od mateřské společnosti a náklady ve vlastní režii. Jednotlivý poměr takto tříděných nákladů je 51 % ku 49 % ve prospěch

nákladů ve vlastní režii. Dle kalkulačního pohledu třídí společnost náklady na přímé, nepřímé a pod EBITem, z tohoto pohledu je 80 % nákladů označeno jako přímé. Posledním typem třídění nákladů je členění dle odpovědnosti za jejich vznik, kdy jsou náklady členěny dle jednotlivých nákladových středisek. Na základě všech uvedených členění nákladů je v práci popsána forma sledování a kontroly nákladů.

Poslední dvě řešené oblasti v praktické části jsou kalkulace a rozpočetnictví. Kapitola „Kalkulace“ se zabývá celkovým kalkulačním vzorcem společnosti a formou operativních kalkulací. V kapitole „Plánování a rozpočetnictví“ jsou popsány jednotlivé druhy rozpočtů a plánů, včetně popisu a postupu zpracování jejich jednotlivých částí.

Sledovaná společnost používá pokročilé nástroje a postupy v rámci manažerského účetnictví a podnikového řízení, existují však oblasti a slabá místa, které si zaslouží pozornost. Na základě vlastní práce byly vybrány jednotlivé oblasti, na které by se měl management společnosti zaměřit. Jsou to oblasti jako odpovědnost a pravomoci jednotlivých hospodářských středisek, sledování nákladů dle místa vzniku (úroveň jednotlivých dep) nebo dle projektů. Dále bylo provedeno porovnání výkonů s celkovými náklady na reprezentaci, kde nebyl prokázán přímý vliv těchto nákladů na vývoj tržeb. Jedná se proto o jednu z možných oblastí potencionálních úspor. Posledním návrhem v rámci členění a sledování nákladů byla navržena tvorba nové aplikace, vhodné pro efektivní sledování a porovnání nákladů s rozpočtem, forecastem či předchozím obdobím. V rámci rozpočtů byla navržena změna sestavování rozpočtu režijních středisek dle metody „Zero-based budgeting“. Dalším návrhem bylo sestavení kalkulace pro jednotlivé produkty Speciálních služeb, jelikož v současnosti neexistuje přehled, report či aplikace pro analýzu profitability jednotlivých produktů.

7 Seznam použitých zdrojů

- [1] FIBÍROVÁ, Jana. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. 2., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-743-0.
- [2] NOVOTNÝ, Pavel. *Základy účetnictví: základní kurz*. Vyd. 1. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007, 235 s. ISBN 978-80-86730-08-0.
- [3] PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.
- [4] POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada,2009. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [5] SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-336-3.
- [6] LANDA, Martin. *Základy účetnictví*. 2., upr. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011, 254 s. ISBN 978-80-7418-117-7.
- [7] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [8] HRADECKÝ, Mojmír a Bohumil KRÁL. *Řízení režijních nákladů*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5.
- [9] KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 80-7261-141-0.
- [10] ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-2759-2.
- [11] LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4133-8.
- [12] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.
- [13] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.
- [14] KRÁL, Bohumil. *Vnitropodnikové účetnictví*. Praha: Trizonia, 1994. ISBN 80-85573-31-8.
- [15] MIKOVCOVÁ, Hana. *Controlling v praxi*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2007. ISBN 978-80-7380-049-9.

Internetové zdroje

[1A] Druhové a účelové členění výsledovky - jaké přináší výhody a nevýhody? *Účetní kavárna* [online]. Praha, 2014 [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d43946v55162-druhove-a-ucelove-cleneni-vysledovky-jake-prinasi-vyho/>

[1B] Justice. *Údaje o vlastnictví společnosti*, [online]. [cit. 2016-03-01]. Dostupný z: www.justice.cz

8 Přílohy

- Příloha 1:** Seznam použitých zkratk
- Příloha 2:** Rozvaha společnosti Alfa z roku 2014
- Příloha 3:** Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa 2014
- Příloha 4:** Kalkulační vzorec
- Příloha 5:** Příklad reportu užívaném ke kontrole nákladů

Příloha 1: Seznam zkratk

MÚ	Manažerské účetnictví
FÚ	Finanční účetnictví
Alfa	Sledovaný subjekt
Beta	Mateřská společnost sledovaného subjektu
OR	Obchodní rejstřík
B2B	Business to Business – označení typu obchodního vztahu
B2C	Business to Consumer – označení typu obchodního vztahu
ICS	Information and Communications Services - oddělení IT ve společnosti
FA	Functional area – anglická zkratka pro hospodářské středisko
IFRS	International Financial Reporting Standards – mezinárodní standardy účetnictví
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles – všeobecně uznávané účetní principy
HV	Hospodářský výsledek
EBIT	Earnings Before Interests and Taxes – zisk před zdaněním a úroky
ČÚS	České účetní standardy
ERP	Enterprise resources planning – podnikový informační systém
HR	Human Resources – oddělení lidských zdrojů ve společnosti
CRM	Customer relationship management - řízení vztahů se zákazníky
PUD	Pick-Up and Delivery – oddělení společnosti zajišťující doručování zásilek
LH	Line-Haul – oddělení společnosti zajišťující spojení mezi jednotlivými depy
SQA	Service Quality Assurance – oddělení společnosti zabývající se zajištěním kvality služeb
CS	Customer Services - oddělení služeb zákazníků
LOB	Line of Business - produktová skupina
RAM	Revenue Allocation Model - model (aplikace) pro alokaci přímých nákladů
CAPEX	Capital Expenditure – investiční náklady/výdaje
ABC	Activity based costing - metoda kalkulace pomocí dílčích aktivit

Příloha 2: Rozvaha společnosti Alfa z roku 2014

ROZVAHA (v celých tisících Kč)					
Označení a	AKTIVA b	31.12.2014			31.12.2013
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	700 139	99 011	601 128	474 466
B.	Dlouhodobý majetek	99 808	74 891	24 917	24 952
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	19 049	16 269	2 780	1 375
B. I. 1.	Software	19 049	16 269	2 780	1 375
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	80 759	58 622	22 137	23 577
B. II. 1.	Stavby	15 086	10 890	4 196	5 879
2.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	65 673	47 732	17 941	17 698
C.	Oběžná aktiva	587 148	24 120	563 028	431 525
C. I.	Zásoby	125	0	125	283
C. I. 1.	Materiál	125	0	125	283
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	1 590	0	1 590	1 614
C. II. 1.	Odložená daňová pohledávka	1 590	0	1 590	1 614
C. III.	Krátkodobé pohledávky	584 179	24 120	560 059	425 339
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	369 465	24 120	345 345	207 764
2.	Pohledávky za společníky a účastníky sdružení	212 678	0	212 678	213 493
3.	Stát - daňové pohledávky	1	0	1	2 682
4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 816	0	1 816	1 083
5.	Jiné pohledávky	219	0	219	317
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	1 254	0	1 254	4 589
C. IV. 1.	Peníze	278	0	278	402
2.	Účty v bankách	976	0	976	4 187
D.	Ostatní aktiva - přechodné účty aktiv	13 183	0	13 183	17 689
D. I.	Časové rozlišení	13 183	0	13 183	17 689
D. I. 1.	Náklady příštích období	10 208	0	10 208	9 555
2.	Příjmy příštích období	2 975	0	2 975	8 134

Označení a	PASIVA b	31.12.2014	31.12.2013
		6	7
	PASIVA CELKEM	601 128	474 466
A.	Vlastní kapitál	243 272	214 235
A. I.	Základní kapitál	100	100
A. I. 1.	Základní kapitál	100	100
A. III.	Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku	40	40
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	40	40
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	24 095	1
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	24 095	1
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	219 037	214 094
B.	Cizí zdroje	336 233	245 487
B. I.	Rezervy	6 041	4 931
B. I. 1.	Ostatní rezervy	6 041	4 931
B. III.	Krátkodobé závazky	330 189	240 552
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	238 953	169 416
2.	Závazky k zaměstnancům	8 524	8 022
3.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	4 479	3 897
4.	Stát - daňové závazky a dotace	11 940	2 881
5.	Krátkodobé přijaté zálohy	27	28
6.	Dohadné účty pasivní	61 896	51 815
7.	Jiné závazky	4 370	4 493
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	3	4
B. IV. 1.	Krátkodobé bankovní úvěry	3	4
C.	Časové rozlišení	21 623	14 744
C. I.	Časové rozlišení	21 623	14 744
C. 1.	Výdaje příštích období	21 623	14 744

Příloha 3: Výkaz zisku a ztráty společnosti Alfa 2014

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY			
(v celých tisících Kč)			
Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		2014 1	2013 2
II.	Výkony	2 481 929	1 898 275
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	2 481 929	1 898 275
B.	Výkonová spotřeba	1 936 066	1 392 692
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	21 700	21 093
B. 2.	Služby	1 914 366	1 371 599
+	Přidaná hodnota	545 863	505 583
C.	Osobní náklady	235 101	227 452
C. 1.	Mzdové náklady	169 875	167 041
C. 2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	51 268	47 731
C. 3.	Sociální náklady	13 958	12 680
D.	Daně a poplatky	1 211	1 026
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	7 680	7 703
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	33	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	33	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	106	50
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	106	50
G.	Zvýšení (+) / snížení (-) rezerv a opravných položek v provozní oblasti	17 170	38
IV.	Ostatní provozní výnosy	0	2 034
H.	Ostatní provozní náklady	5 627	6 735
*	Provozní výsledek hospodaření	279 001	264 613
X.	Výnosové úroky	150	198
XI.	Ostatní finanční výnosy	6 919	12 154
O.	Ostatní finanční náklady	7 785	8 513
*	Finanční výsledek hospodaření	- 716	3 839
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	59 248	54 358
Q. 1.	- splatná	59 224	54 507
Q. 2.	- odložená	24	- 149
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	219 037	214 094
***	Výsledek hospodaření za účetní období	219 037	214 094
***	Výsledek hospodaření před zdaněním	278 285	268 452

Příloha 4: Úplný kalkulační vzorec

Cost item	FA/LOB	Dec 2014
Domestic LH Scheduled	010	955,9
Domestic LH Extra	011	286,7
Domestic Air Feeder	012	264,3
International LH Scheduled	013	0,0
International LH Extra (+ 'SR' LH)	014	63,6
LH Coordination	015	250,8
System Linehaul - Road - Incurred	010-019	1 821,4
HUB / Gateway Warehouse/sorting	072	33,8
Non System LH - Time Critical National	LOB 320	490,2
Non System LH - Time Critical International	LOB 340	4 340,7
Non System LH - Freight - Sea (23)	LOB 470	200,3
Non System LH - Freight - Air (87,88)	LOB 410	1 716,8
Non System LH - Freight - Road (730, 731)	LOB 480	2 863,5
Non System LH - VAS - Storapart (820)	LOB 530	-4,3
Non System LH - VAS - Other (Clinical, S103)	LOB 580	64,5
Non system Linehaul	080	9 671,8
Network Management	000	152,3
Hub Management	070	0,0
TP Commercial Linehaul charge	093	1 936,6
TP Commercial linehaul credit	094	0,0
MTP Transit Hub Operations - Charge	095	2 339,8
MTP Transit Hub Operations - Credit	096	0,0
MTP European Air Network	09G	13 040,6
MTP Express Road Network	098	12 700,4
MTP System Linehaul Charges - Regional Networks	09B	0,8
MTP Inter-Continental Air	09F	3 405,3
MTP Global Network Overhead	09A	51,7
MTP Total	09x	33 475,2
Total Linehaul		45 154,5
PUD planning	110	465,0
PUD costs Standard	111	5 703,8
PUD costs - MA PUD Activities	112	1 446,4
Standard PUD activities (Other PUD)	111-119	7 150,2
PUD agent costs	120	0,0
Associate PUD incurred	150	0,0
Non-standard PUD	160	102,8
Total PUD		7 718,0
OPS Office & Admin	220	71,7
Operations Data Entry	229	155,1
Operations administration	220+229	226,8
OPS WH Export Dept	240	689,2
OPS WH Import Dept	241	604,5
Export part timers	242	292,0
Import part timers	243	244,2
OPS WH - DG	244	131,3
MA supplies	245	37,2
SpS Handling	246	91,5
Operations sorting / warehouse	240-249	2 089,8

Non-standard warehouse costs	281	19,3
Associate Clearance incurred	250	0,0
Clearance - Import	262	833,0
Clearance - Export	263	372,5
Direct Clearance	262-263	1 205,5
Operations support (non-standard OPS)	270	577,3
Operations management	210	425,2
Clearance management	261	105,7
Operations management	210+261	531,0
Total Operations		4 649,7
Occupancy - Warehouse/Depot	900	1 912,8
Security control	932	105,7
Security guarding	933	212,8
Security management	931	96,7
Dom-Int Charge/Credit - Occupancy Depot	934	0,0
Total Occupancy Depot		2 328,1
MTP Country - Charge	29A	15 403,1
MTP Country Credits (-)	29B	-8 632,4
Total MTP Country Charges/credits		6 770,8
Total Networks & Operations cost		66 621,1
Key Accounts Sales (KAM)	303	1 064,1
Key Account Management (KAM)	309	206,2
Territory Sales (TSM)	304	2 848,0
Territory Sales Management (TSM)	310	417,6
Sales support	308	127,2
Special Services	280	856,5
Sales management	301	483,9
Total Sales		6 003,4
CIT	306	181,2
Pricing and Commercial	307	91,7
Marketing operations	334	118,5
BD & RM Management	330	0,0
Total Business Development & Revenue Management		391,4
Front line customer services	410	465,9
Support customer services (back line)	420	431,4
Dedicated customer service	430	460,1
SAM customer service - Local	440	187,7
SAM customer service - Global	450	370,4
Customer Service Management	400	178,2
Claims	702	373,0
Total Customer Service		2 466,7
IT Applications	510	0,0
IT Infrastructure	521	12,2
IT Help Desk	522	260,2
IT Telecommunications	540	135,5
IT Management	500	151,8
IT Local		559,6

IT central recharge	531	3 720,0
IT management fee	532	0,0
IT Allocated	531-532	3 720,0
Total IT & IT telecommunications		4 279,5
Billing	611	308,7
GBS charges / WCM Billing	615	0,0
Disputes	612	24,0
GBS charges / WCM Disputes	616	0,0
Credit control	613	152,7
GBS charges / WCM Credit control	617	0,0
Purchase to Pay	622	113,8
GBS charges / WCM Purchase to Pay	626	0,0
Major accounts administration	614	49,7
Bad Debt Provision	701	119,1
Total Working Capital Management		768,0
F&A management	600	424,7
Accounting and reporting	621	107,0
Treasury and cash allocation	623	132,8
Business Control	624	130,6
Internal Control	625	29,3
Internal audit	710	0,0
FA Finance		824,4
Legal	641	0,0
Risk management and Insurance	642	133,4
Central insurance invoiced	644	167,2
Legal and Insurance	641-644	300,6
Total Finance		1 125,1
General Management	700	786,5
Service Tax on IC charges/credits	704	0,0
One offs cost	703	0,0
Corporate Sustainability	722	77,0
Cross functional projects	730	0,0
Public Relations	351	10,6
Internal communications	850	86,5
Customer Experience and Strategy	331	0,0
Head Office Charges / credits - GHO	791	0,0
Head Office Charges / credits - BU/OU HO	794	1 345,1
Other Management		1 519,2
Total Management		2 305,8
HR Management	800	186,1
Payroll	810	63,5
Training and development	820	52,7
Recruitment	830	100,9
Industrial and employee relations	840	0,0
Health and safety	920	69,1
Total Human Resources		472,3
Purchasing	631	0,0
Real Estate Management	632	0,0
Occupancy - Headoffice	901	1 440,8
General services	910	370,2
Total Facility Management, Real Estate and Purchasing		1 811,0
TOTAL Indirect Costs		19 623,1

Příloha 5: Příklad reportu užívaném ke kontrole nákladů

Amount	Functional Area	Category	Period										from		to		SUM
			2013										January		March		
			201301	201302	201303	201401	201402	201403	201404	2013	2014	Var					
000		01 Salaries	168 380	127 765	105 888	159 245	125 158	136 814	159 786	159 786	159 786	296 144	399 080	102 936			
		02 Other labour	4 389	1 925	2 365	3 796	1 755	2 155	3 770	3 770	3 770	6 314	7 585	1 271			
		03 Training & Travel										0	4 452	4 452			
		04 Cost of material										0	0	0			
		06 Subcontractors - non-transport	1 144	428	761	605	352	361	396	396	396	1 572	1 217	-355			
		07 Depreciation	1 464	1 171	1 171	1 464	1 171	1 171	1 464	1 464	1 464	2 636	3 807	1 171			
		09 Other expenses						804				0	0	0			
		10 Reallocations	5 325	4 328	3 269	4 178	3 610	3 270	5 296	5 296	5 296	9 653	13 422	3 769			
000 Total			180 702	135 616	113 434	169 289	132 046	144 574	170 711	170 711	170 711	316 319	429 563	113 244			
010		05 Subcontractors - transport	1 228 300	1 228 300	1 224 501	1 223 482	1 184 857	1 210 060	1 395 009	1 395 009	1 395 009	2 456 600	3 641 592	1 184 992			
		10 Reallocations	0	0	0	-0	0	0	0	0	0	0	-0	-0			
010 Total			1 228 300	1 228 300	1 224 501	1 223 482	1 184 857	1 210 060	1 395 009	1 395 009	1 395 009	2 456 600	3 641 592	1 184 992			
015		01 Salaries	235 940	204 946	207 333	237 385	185 797	197 278	239 527	239 527	239 527	440 886	624 309	183 422			
		02 Other labour	7 478	4 301	5 021	8 099	4 904	5 024	7 514	7 514	7 514	11 779	17 827	6 047			
		03 Training & Travel	7 315	1 082	1 479	-40	8 732	-7 238	983	983	983	8 397	12 761	4 364			
		04 Cost of material	11 613	13 012	8 925	12 726	9 254	15 857	12 007	12 007	12 007	24 625	29 447	4 822			
		05 Subcontractors - transport										0	0	0			
		06 Subcontractors - non-transport	2 074	4 980	1 774	1 745	2 767	3 145	1 794	1 794	1 794	7 055	6 443	-611			
		07 Depreciation	1 332	1 066	1 066	1 947	1 563	1 891	2 363	2 363	2 363	2 398	4 575	2 177			
		08 Rent & Lease expenses	21 568	20 633	20 633	21 676	16 573	16 573	21 675	21 675	21 675	42 200	55 256	13 056			
		09 Other expenses										0	0	0			
		10 Reallocations	13 233	10 755	8 124	10 383	8 970	8 125	10 512	10 512	10 512	23 988	33 353	9 365			
015 Total			300 554	260 775	254 355	293 920	238 559	240 654	296 376	296 376	296 376	561 328	783 972	222 643			
110		01 Salaries	471 318	384 245	374 454	463 623	388 156	407 985	487 152	487 152	487 152	855 563	1 224 896	369 333			
		02 Other labour	12 554	8 249	8 809	15 121	9 156	9 636	14 906	14 906	14 906	20 802	31 514	10 712			
		03 Training & Travel	6 121	6 140	4 006	40 252	9 344	6 198	47 514	47 514	47 514	12 262	58 508	46 246			
		04 Cost of material	7 672	1 541	19 857	2 175	8 525	2 094	1 437	1 437	1 437	9 212	10 700	1 487			
		06 Subcontractors - non-transport	14 081	12 116	16 305	12 298	12 075	11 124	11 640	11 640	11 640	26 197	35 585	9 388			
		07 Depreciation	3 430	3 334	3 334	5 464	3 183	3 483	4 662	4 662	4 662	6 764	12 419	5 655			
		09 Other expenses	4 017			405	2 347		405	405	405	4 017	2 752	-1 265			
		10 Reallocations	23 964	19 475	14 711	18 803	16 243	14 713	23 831	23 831	23 831	43 439	60 398	16 959			
110 Total			543 157	435 099	441 476	558 140	449 030	455 234	591 547	591 547	591 547	978 256	1 436 772	458 515			