

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje
informací v účetní jednotce**

Bc. Jana Rousová

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Jana Rousová

Provoz a ekonomika

Název práce

Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce

Název anglicky

Managerial and Cost Accounting as a Source of Information in an Accounting Unit

Cíle práce

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

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

náklady, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, provozní náklady, finanční náklady, daň z příjmů, fixní a variabilní náklady, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, jednicové náklady, režijní náklady, přímé náklady, nepřímé náklady

Doporučené zdroje informací

ČECHOVÁ, A. Manažerské účetnictví. Brno:Computer Press, 2006, 182 s., ISBN 80-251-1124-5
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., ŠÍŠKA L. Manažerské účetnictví. Praha:Grada, 2008, 259 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

2017/18 ZS – PEF (únor 2018)

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 7. 10. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 10. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 01. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce" jsem vypracovala 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 autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Enikö Lörinczové, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady při zpracovávání mé práce, Ing. Lubošovi Novákovi, CSc. za poskytnutí dat a informací a Ing. Jiřímu Truhlářovi za čas a ochotu při sběru informací a následných konzultací.

Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce

Souhrn

Diplomová práce se zabývá problematikou manažerského účetnictví, jako zdroje informací v podniku. Manažerské účetnictví slouží pro potřeby uvnitř podniku. Jeho součástí je nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví.

V teoretické části jsou na základě prostudování odborné literatury popsány součásti a úkoly manažerského účetnictví, jako je sledování a členění nákladů a jejich kontrola, sledování a členění středisek, popis kalkulačního systému, rozpočetnictví a v závěru teoretické části jsou definovány rozhodovací úlohy.

Ve vlastní práci je charakterizován vybraný podnik, kterým je technologická společnost MEGA a její dceřiné společnosti, především vývojově výzkumná společnost MemBrain. Jsou uvedeny činnosti společnosti, její organizační struktura, finanční a ekonomické ukazatele, popsán používaný účetní software, výkony společnosti, používané kalkulační vzorce, rozpočty, rozhodovací úlohy a konkurenti společnosti.

Na základě získaných poznatků z teoretické části jsou jednotlivé okruhy zhodnoceny a navržena případná řešení.

Klíčová slova: náklady, finanční účetnictví, manažerské účetnictví, fixní a variabilní náklady, druhové členění nákladů, účelové členění nákladů, přímé náklady, nepřímé náklady, kalkulace.

Managerial and Cost Accounting as a Source of Information in an Accounting Unit

Summary

This thesis deals with the issue of managerial accounting as a source of information in the company. Management accounting serves the needs within the enterprise. It includes cost accounting, costing and budgeting.

In the theoretical part, based on the study of literature, the parts and tasks of managerial accounting are described, such as monitoring and cost classification and their control, monitoring and division of centers, description of the costing system, budgeting, and decision tasks are defined at the end of the theoretical part.

The thesis describes the selected company, which is the technological company MEGA and its subsidiaries, especially the development research company MemBrain. The activities of the company, its organizational structure, financial and economic indicators, the accounting software used, company performance, used calculation formulas, budgets, decision-making roles and competitors are presented.

On the basis of knowledge, of the theoretical part of the individual areas, assessed and proposed possible solutions.

Keywords: costs, financial accounting, managerial accounting, fixed and variable costs, species cost classification, purpose breakdown of costs, direct and indirect costs, calculation.

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, nákladového a finančního účetnictví.....	12
3.1.1 Finanční a daňové účetnictví	12
3.1.2 Nákladové účetnictví.....	13
3.1.3 Manažerské účetnictví.....	13
3.1.4 Vztah manažerského a finančního účetnictví	14
3.1.5 Vztah manažerského a nákladového účetnictví	14
3.2 Úkoly manažerského účetnictví	15
3.3 Sledování nákladů	16
3.3.1 Členění nákladů	16
3.4 Sledování výkonů	17
3.5 Útvary (střediska).....	18
3.5.1 Členění útvarů (druhy středisek).....	18
3.5.2 Typy středisek.....	19
3.6 Vnitropodnikové ceny	20
3.6.1 Funkce vnitropodnikových cen.....	20
3.6.2 Typy vnitropodnikových cen.....	20
3.7 Kalkulace	21
3.7.1 Předmět kalkulace	21
3.7.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace.....	21
3.8 Kalkulační systém	22
3.8.1 Předběžná kalkulace	23
3.8.2 Výsledná kalkulace	24
3.9 Rozpočetnictví	26
3.9.1 Funkce rozpočtů.....	28
3.9.2 Metody stanovení rozpočtu režijních nákladů středisek	29
3.9.3 Formy rozpočtů.....	30
3.9.4 Metody kontroly rozpočtů	31
3.10 Kontrola nákladů.....	31
3.10.1 Metoda standardních nákladů	32
3.10.2 Normová metoda.....	32
3.10.3 Analýza odchylek.....	33
3.11 Rozhodovací úlohy.....	34

3.11.1	Rozhodovací úlohy na existující kapacitě	34
3.11.2	Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě.....	35
4	Vlastní práce	37
4.1	Charakteristika účetní jednotky	37
4.1.1	O společnosti	37
4.1.2	Historie společnosti.....	38
4.1.3	Předmět činnosti.....	38
4.1.4	Konkurence, analýza odvětví.....	40
4.1.5	SWOT analýza společnosti.....	42
4.1.6	Organizační struktura	42
4.1.7	Finanční a ekonomické ukazatele	46
4.2	Současný stav řešené problematiky	49
4.2.1	Vedení účetnictví	49
4.2.2	Účetní software	49
4.2.3	Střediska společnosti.....	50
4.2.4	Sledování nákladů	53
4.2.5	Výkony	54
4.2.6	Kalkulace	54
4.2.7	Rozpočty, plány	61
4.2.8	Ocenění vlastních zásob	64
4.2.9	Rozhodovací úlohy.....	64
5	Zhodnocení a návrhy řešení	67
5.1	Sledování nákladů	67
5.2	Kalkulace	67
5.3	Rozpočty.....	70
5.4	Rozhodovací úlohy.....	71
6	Závěr	76
7	Seznam použitých zdrojů	78
	Přílohy.....	80

Seznam obrázků

Obr. 1	Struktura manažerského účetnictví	12
Obr. 2	Členění rozpočtů	28
Obr. 3	Organizační struktura MEGA a. s.	43

Seznam tabulek

Tab. 1	Členění nákladů.....	17
Tab. 2	Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb (v tis. Kč)	46
Tab. 3	Kalkulace úplných nákladů – kalkulace nákladů poskytnutého výkonu.....	55

Tab. 4	Kalkulace neúplných nákladů – kalkulační příspěvek (KP)	57
Tab. 5	Kalkulace technologického celku	58
Tab. 6	Plánované hodnoty dle segmentů.....	62
Tab. 7	Plán Divize membránových procesů pro rok 20XX	62
Tab. 8	Klasifikace investic	65
Tab. 9	Ukázka kalkulace výrobku vlastní výroby	70
Tab. 10	Přehled druhů nákladů střediska Jídelna	73

Seznam zkratk

CF – Cash Flow

CRM – Customer Relationship Management = systém pro řízení vztahu se zákazníkem

DES – Divize ekologie a sanací

DMP – Divize membránových procesů

DPÚ – Divize povrchových úprav

FO – funkční oblast

ISR – integrovaný systém řízení

VaV – Výzkum a vývoj

VaVaI – Výzkum, vývoj a inovace

1 Úvod

Diplomová práce Hodnocení manažerského účetnictví jako zdroje informací v účetní jednotce navazuje na bakalářskou práci Hodnocení kalkulace nákladů v podniku.

Manažerské účetnictví je nástrojem efektivního řízení celého podniku a jeho středisek. Jeho součástí je nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočtnictví. Sledování a analýza nákladů, jejich kalkulace, sestavení a následné vyhodnocení rozpočtů umožňuje řídit hospodárnost výkonů, zvyšovat výtěžnost a účinnost ekonomických zdrojů a tím ovlivňovat i výši hospodářského výsledku, proto je toto téma stále aktuální ve zvyšujícím se konkurenčním prostředí. K růstu podniku, udržení se na trhu nebo k expandování na zahraniční trhy je zapotřebí získávat kvalitní a pravdivé informace o tom, jak podnik prosperuje a jakým směrem se ubírá ekonomický vývoj. K pochopení této problematiky je důležité získat všechny potřebné informace, umět se v nich orientovat a vyvozovat správné závěry a rozhodnutí, a to lze použitím vhodného informačního systému.

Teoretická část práce představuje okruhy týkající se manažerského účetnictví, jimiž jsou náklady, jejich členění a sledování a kontrola, členění útvarů a typy středisek, kalkulační systém, rozpočty, jejich stanovení a kontrola a rozhodující úlohy. Vlastní část je zaměřena na charakteristiku technologické společnosti MEGA a na analýzu manažerského účetnictví, informačního systému, včetně její dceřiné výzkumně vývojové společnosti MemBrain. V závěru práce je zhodnocena problematika sledování nákladů společnosti, kalkulací, rozpočtů a rozhodovacích úloh a jsou navržena případná řešení.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

2.2 Metodika

Tato diplomová práce navazuje na bakalářskou práci „Hodnocení kalkulace nákladů v podniku“.

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

3 Teoretická východiska

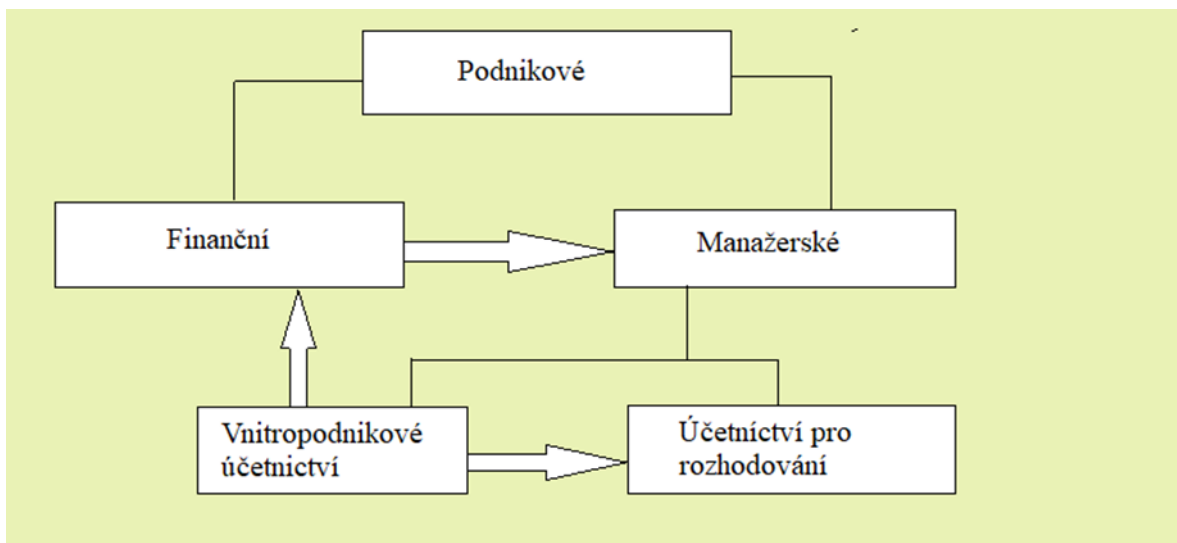
3.1 Vztah manažerského, nákladového a finančního účetnictví

„Jednou ze základních myšlenek, které v současné době významně ovlivňují vývoj účetnictví, je poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je třeba diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší“ (Král, 2010, s. 19).

„Všechna podnikatelská a řídicí rozhodnutí jsou založena na informacích. Proto do značné míry kvalita manažerských rozhodnutí závisí na kvalitě, ale i včasnosti a srozumitelnosti účetních informací“ (Landa, Polák, 2008, s. 3).

„Účetní informace se dělí do tří relativně samostatných subsystémů: na účetnictví finanční, daňové a manažerské. Tyto okruhy se mezi sebou liší jak obsahem, tak zejména svým cílem“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 11).

Obr. 1 Struktura manažerského účetnictví



Zdroj: Landa, Polák (2008, s. 4)

3.1.1 Finanční a daňové účetnictví

Dle Krále (2010, s. 20) je cílem finančního účetnictví zobrazení podnikatelského procesu zejména z hlediska vyjádření informačních potřeb tzv. externích uživatelů, tj. potencionálních a současných vlastníků nepodílejících se na řízení firmy, bank a jiných poskytovatelů cizího

úročeného kapitálu, obchodních partnerů, zaměstnanců a jejich zástupců, burz a ostatních účastníků finančního a kapitálového trhu.

Daňové účetnictví zobrazuje stejný proces s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmu, resp. ostatních daňových a jim na roveň postavených pohledávek a závazků, plynoucích např. ze zákonů o sociálním a zdravotním pojištění.

3.1.2 Nákladové účetnictví

„Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je vlastním jádrem moderně koncipovaného nákladového účetnictví“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 32). Nákladové (vnitropodnikové) účetnictví sleduje skutečně vynaložené náklady a realizované výnosy a jejich vztah k výkonům, procesům, činnostem a útvarům podniku.

„Nákladové účetnictví bylo tradičně koncipováno buď jako výkonové účetnictví, sledující náklady, marže, zisk a další hodnotové charakteristiky výrobků, prací a služeb, nebo jako odpovědnostní účetnictví, které sleduje přínos jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Pro potřebu koordinovat dílčí podnikové aktivity, činnosti a procesy se rozvíjí tzv. procesní nákladové účetnictví, které poskytuje podklady pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů, resp. prvků“ Král (2010, s. 22).

3.1.3 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví (ve francouzsky mluvících zemích je označeno jako účetnictví pro řízení, v německy mluvících zemích jako účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování) poskytuje informace interním uživatelům.

Jeho hlavní role spočívá „ve zjišťování, třídění, analýze a prezentaci (vykázání) informací takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 25).

Drury (2012, s odvoláním na definici American Accounting Association) uvádí, že je to proces identifikace, měření a předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.

„Manažerské účetnictví čerpá a využívá informace z řady informačních zdrojů, tedy i informace stojící mimo účetní systém – marketingové studie, výzkumné studie konkrétních problémových oblastí apod.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 32).

3.1.4 Vztah manažerského a finančního účetnictví

„Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který používají, a odlišnost v časové orientaci jejich měření vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s.18).

„Požadavky externích uživatelů finančního účetnictví a potřeby řízení z pozice managementu, zajišťované informacemi manažerského účetnictví, se pak zpracovatelsky zajišťují dvěma krajními metodickými cestami a jejich kombinací: Král (2010, s. 106)

- v tzv. jednookruhové organizaci účetnictví, která zajišťuje potřeby obou skupin uživatelů formou různě členěné analytické evidence nákladů, výnosů, ale i aktiv, závazků a vlastního kapitálu;
- v tzv. dvouokruhové organizaci účetnictví, v níž se požadavky každé skupiny uživatelů zajišťují v relativně odděleném účetním okruhu“ Král (2010, s. 106). Oddělenost těchto okruhů je výhodná, jelikož informace pro řízení podniku bývají důvěrné a nezveřejňují se.

Král dále uvádí, že informační subsystém manažerského účetnictví je koncipován nejen ve vztahu k potřebám manažerského řízení, ale zároveň jako průkazný podklad pro ocenění změny stavu nedokončené výroby, výrobků a aktivovaných výkonů ve finančním účetnictví.

„V podmínkách středních a větších podniků (zejména výrobního charakteru) je žádoucí využití předností obou součástí, tedy jak finančního, tak i manažerského účetnictví a při uvědomění si nedostatků ve spolupráci s finančním řízením podniku vybudovat účinně fungující systém ekonomických informací a přispět tak k účinnému řízení firmy. V tomto systému mají jednotlivé součásti (finanční účetnictví, manažerské účetnictví a finanční řízení podniku) svoje rovnocenné a významné postavení a přispívají ke komplexnímu informování uživatelů účetních/ekonomických informací o sledovaném podniku. Jak manažerské, tak finanční účetnictví představují spojitě nádoby a umožňují i při respektování rozdílů mezi oběma součástmi ucelený obraz o hospodaření podniku. Právě rozdílné pohledy na vybrané položky umožňují komplexnost pohledu na ekonomiku podniku“ (Černý, 2007, s. 54-55).

3.1.5 Vztah manažerského a nákladového účetnictví

Nákladové účetnictví je základní částí účetnictví manažerského. „Jeho hlavním cílem je dát podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto“ (Král, 2010, s. 21). Přerůstání tradičního nákladového

účetnictví v účetnictví manažerské se historicky spojuje s jeho snahou rozšířit škálu poskytovaných informací o podklady pro rozhodování o budoucnosti podniku.

3.2 Úkoly manažerského účetnictví

Data získávaná z manažerského účetnictví se užívají k vnitřnímu řízení podniku.

Základní úkol manažerského účetnictví „je tvořen řadou dílčích úkolů, jež jsou vzájemně propojeny a navazují na sebe, a které můžeme rozdělit do tří základních skupin:

- 1) zjišťování skutečných jevů a informací,
- 2) kontrola těchto jevů, jejich rozbor a zpracování výstupních informací,
- 3) příprava informací pro samotné rozhodování a následně stanovení úkolů vyplývajících z rozhodovacích procesů“ (Čechová, 2006, s. 5).

Manažeři potřebují informace pro plánování činností, rozhodování, kontrolu činností. Při pokrytí těchto potřeb se manažerské účetnictví orientuje na budoucnost. Klade důraz na to, aby poskytnutá data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení.

Součástí manažerského účetnictví jsou kalkulace, rozpočetnictví a nákladové účetnictví. „Úkoly manažerského účetnictví je možné vyjádřit jako výsledek zpracování informací metodami, vlastními všem třem součástem“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 75).

Podle Krále (1997, s. 27) by manažerské účetnictví mělo poskytovat informace:

- o struktuře nákladů, zejména druhové a účelové,
- o výkonech,
- o útvarech;

dále by mělo zabezpečit dobrou funkci:

- kalkulačního systému,
- útvarového odpovědnostního řízení,
- běžné kontroly nákladů,
- podnikových rozpočtů,
- rozpočtů režie
- rozpočtů střediskových nákladů a výnosů;

a také zabezpečit podklady, popř. výpočty:

- rozhodovacích úloh.

3.3 Sledování nákladů

Jak uvádí Král (2010, s. 46), manažerské účetnictví potřebuje, na rozdíl od finančního účetnictví, mnohem více informací o nákladech, které pracovníci na různých úrovních podnikové hierarchie vyžadují pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o jeho budoucích variantách.

V manažerském účetnictví se náklad charakterizuje jako hodnotově vyjádřený, účelně vynaložený ekonomický zdroj podniku, který účelově souvisí s jeho ekonomickou činností.

3.3.1 Členění nákladů

„Význam jednotlivých členění nákladů vychází vždy z typu rozhodování, které vychází z informací o nákladech“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 99). Podle typu rozhodovacích úloh členíme náklady, které jsou vynaloženy, podle druhu, podle účelu, za jakým jsou vynaloženy, z hlediska příčinného vztahu (kalkulačně) na přímé a nepřímé a podle závislosti na objemu výkonů.

Druhové členění nákladů

Druhově vynaložené náklady jsou prvotní, externí a jednoduché. Tzn., že se v dané aktivitě vyskytují poprvé, vznikají při spotřebě materiálu, subdodávek, externích prací a služeb, použití mzdových a ostatních osobních nákladů, při odpisech dlouhodobého majetku a finančních nákladech. Druhové členění je důležité pro zajištění proporcí stability a rovnováhy mezi zdroji podniku a vnějším okolím, které je schopno zdroje poskytnout.

„Předností druhového členění nákladů je průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby (pořízení) zdrojů podniku“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 101), ale nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů.

Účelové členění nákladů

„Podstatou členění nákladů podle účelu je členění podle jejich vztahu k příslušnému technologickému procesu na“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78):

- *náklady technologické*, které se týkají stanovené kalkulační jednotky, tj. vzniklé pouze v daném technologickém procesu (tj. v procesu přeměny ekonomických zdrojů) při výrobě daného výkonu,
- *náklady na vytvoření, zajištění a udržení podmínek průběhu daného procesu (náklady na obsluhu a řízení)*.

Náklady technologické jsou například spotřeba materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků, spotřeba energie technologického zařízení a jeho odpisy. K nákladům na obsluhu a řízení patří náklady na provoz budov, mzdy řídicích pracovníků a jejich asistentek, materiálové náklady administrativních činností apod.

Tab. 1 Členění nákladů

Hledisko členění nákladů	Náklady	
řízení hospodárnosti	jednicové	režijní
zdroj, který poskytuje výrobky, práce nebo služby	externí (prvotní)	interní (druhové)
vztah k výkonům, které jsou kalkulovány	přímé	nepřímé
závislost na změnách objemu výkonů	variabilní	fixní
odhadování nákladových variant	relevantní (rozdílové a oportunitní)	irelevantní

Zdroj: upraveno dle Krále (2010)

jednicové náklady – příčinně jsou vyvolány vytvořením každé konkrétně definované jednotky výkonu

režijní náklady – vyjadřují společné náklady druhu výkonu, skupiny výkonů, útvarů apod.

přímé náklady – přímo souvisejí s konkrétním druhem výkonu

nepřímé náklady – společné pro více druhů výkonů

variabilní náklady – vynakládány v závislosti na objemu výkonů

fixní náklady – jednorázově jsou vynakládány na určité časové období

3.4 Sledování výkonů

Pro každý předmět nákladového účetnictví se otevírá samostatný účet výkonu, náklady na něm se sledují v členění položek stanoveného kalkulačního vzorce. Výkony jsou sledovány

v naturálních či peněžních jednotkách, např. v kilogramech, litrech, kilometrech, hodinách apod. Jsou to nejenom finální výrobky, ale i příslušenství a náhradní díly, prodané polotovary, práce, služby (poradenské a servisní) atd.

3.5 Útvary (střediska)

Vznik útvarů je důsledkem rozdělení činností beze zbytku v rámci podnikového systému. K vykonávání činnosti se těmto útvarům alokují potřebné zdroje.

„Střediska mohou být zřizována jak podle podnikových funkcí (pořizování, správa, výroba, odbyt) a podle odpovědnostních hledisek s těmito funkcemi spojených, tak také podle hledisek prostorových (dílny, provozy) a v neposlední řadě také podle potřeb technicko-početních (hlavní, vedlejší, pomocná střediska)“ (Synek, Kislingerová, 2015, s. 326).

„Funkčně specializované organizační jednotky mají odpovědnost za plnění dané funkce a mají tomu odpovídající pravomoc. Nejnižší organizační jednotky (nositelé činnosti) vykonávají danou činnost jako součást vyšší organizační jednotky (vnitropodnikového útvaru), která plní v podniku určitou funkci (je nositelem určité funkce)“ (Synek, Kislingerová, 2015, s. 166).

Objektově orientované organizační jednotky se specializují na určitý objekt, např. výrobek, projekt, trh. Tyto jednotky tvoří divizi, mající své vlastní funkčně specializované organizační jednotky. „Divize má svůj cíl, svou strategii pro jeho dosažení a proces, který přispívá k dosažení tohoto cíle“ (Synek, Kislingerová, 2015, s. 168).

3.5.1 Členění útvarů (druhy středisek)

„Na nejobecnější rovině se útvary podniku člení na útvary hlavní, servisní a správní, popřípadě speciální činnosti“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 48).

„Útvary hlavní činnosti... se bezprostředně podílejí na tvorbě externích výkonů, na jejich vytvoření a realizaci, a to v návaznosti, která je určena konkrétními postupy, technologií a organizací činnosti. Útvary hlavní činnosti zabezpečují výkon od okamžiku existence nového výkonu v podobě prototypu, až do okamžiku prodeje“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 48), např. *útvary výroby, marketingu, distribuce a prodeje, logistiky*.

Servisní útvary poskytují vnitropodnikové služby ostatním útvarům. Tyto služby může podnik poskytovat i externím zákazníkům, nebo naopak nakupovat externě, např. *útvary správa budov, vzdělávání, závodní jídelna*.

„Útvary správy a řízení plní základní manažerské funkce, zajišťují řízení celé firmy. Mezi útvary vrcholového řízení zaujímají relativně samostatné postavené útvary, které se zabývají strategickým řízením – útvary strategického marketingu, výzkumu a vývoje atd.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 53), např. *útvary sekretariátu generálního ředitele, controllingu, finančního řízení, personalistiky, výzkumu a vývoje*.

Speciální útvary zajišťují sociální program podniku a sociální služby pro zaměstnance.

Podle Hradeckého (2008, s. 89) není vždy možné určení odpovědnosti podnikového útvaru za určitý jev, zřízena proto bývají tzv. zúčtovací střediska:

- středisko financování, které zabezpečuje podnik potřebným kapitálem a sleduje jeho využití
- středisko neutrální, zachycující mimořádné náklady a výnosy, u nichž není možné přiřadit zodpovědnost určitému útvaru
- středisko prodeje, zachycující náklady na prodané výkony a tržby z jejich prodeje.

3.5.2 Typy středisek

Král (2010, s. 402) rozlišuje střediska dle odpovědnosti na *nákladové, ziskové, rentabilní, investiční, výnosové a výdajové*.

- nákladové středisko – pracovníkům stanoví rozpočty ovlivnitelných nákladů, které kontroluje zpravidla dvojím způsobem: skutečné náklady se porovnají s pevným rozpočtem, nebo s předem stanovenými náklady
- ziskové středisko – pracovníci odpovídají za vynaložené náklady i realizované výnosy ve vztahu k vnějšmu okolí
- rentabilní středisko – odpovídá mj. za výši střediskem vázaného čistého pracovního kapitálu
- investiční středisko – odpovídá mj. za užití investičních prostředků, často se používá u dceřiných společností
- výnosové středisko – činností ovlivňuje zejména výši výnosů z prodeje

- výdajové (rozpočtové) středisko – odpovídá za výdaje, u nichž se předpokládá, že přinesou podniku prospěch v budoucnosti (např. útvary výzkumu a vývoje, vzdělávání zaměstnanců, reklamní).

3.6 Vnitropodnikové ceny

Vnitropodnikové ceny interních výkonů předávaných mezi středisky jsou nástrojem odpovědnostního řízení hospodárnosti, vedoucího k optimálnímu naplnění cílů podniku. Jedná se o vnitřní uznání účelnosti v souladu se zájmy podniku. Vnitropodniková cena by měla být předem stanovena, měla by být relativně stálá a v souladu s ostatními nástroji odpovědnostního řízení. Dle obecného pravidla by měla zahrnovat kalkulované předem stanovené variabilní náklady předávajícího útvaru, případně zvýšené o příspěvek k zisku podniku, který středisko nerealizuje, protože výkon předává interně. „Tvoří se nebo aktualizují současně s tvorbou rozpočtů a slouží ke stanovení úkolů v hodnotovém měřítku“ (Lazar, 2012, s. 24).

3.6.1 Funkce vnitropodnikových cen

- motivace pracovníků dotčených středisek k rozhodování, které je prospěšné nejen pro ně, ale především pro podnik jako celek
- informace pro měření výkonnosti střediska
- vyjádření úrovně pravomoci, odpovědnosti a přínosu středisek podniku

3.6.2 Typy vnitropodnikových cen

Hlavní typy vnitropodnikových cen (Král, 2010, s. 434):

- vnitropodniková cena s připočtením ziskové přírážky
- vnitropodniková cena odvozená z úrovně tržní ceny
- vnitropodniková cena na úrovni plných střediskových nákladů
- vnitropodniková cena na úrovni variabilních nákladů
- vnitropodniková cena na úrovni oportunitních nákladů
- vnitropodniková cena založená na dohodě mezi středisky.

3.7 Kalkulace

Pojem kalkulace lze definovat jako nástroj pro propočítání nákladů, přínosu, zisku, respektive jiných finančních veličin za výrobek, práci nebo službu či jinak naturálně vyjádřený výkon. „Kalkulace, vyjadřující náklady na výrobu výkonů, se prolínají celým procesem řízení podniku. Jako stěžejní informační nástroj kalkulace zejména:

- představují základní informační podklad pro řízení nákladů jednotlivých výkonů
- slouží jako základ při plánování a kontrole v operativním řízení, např. při kontrole jednicových nákladů výkonů, při oceňování stavu a změny stavu hotových výrobků a nedokončené produkce
- jsou jedním z významných podkladů pro rozhodování o struktuře a sortimentu produkováných výkonů
- jsou výchozí základnou pro rozhodování, týkajícího se cenové politiky
- slouží jako podklad pro stanovení vnitropodnikových cen“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 175)
- lze využít k hodnocení různých variant cenových návrhů.

3.7.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace obecně mohou být všechny druhy dílčích i finálních výkonů, které podnik vyrábí nebo provádí. „Předmětem kalkulace jsou v některých případech nejen konkrétní výkony, ale ty jsou dále ještě specifikovány podle odběratele, jemuž je zakázka určena“ (Čechová, 2006, s. 80). Předmět kalkulace je vymezen kalkulačními jednicemi a kalkulovaným množstvím.

3.7.2 Přiřazování nákladů předmětu kalkulace

Podle rozsahu zachycených položek se rozeznává kalkulace úplných nákladů, pokud byly zahrnuty všechny nákladové položky, nebo kalkulace neúplných nákladů.

Kalkulace úplných nákladů

Při kalkulaci úplných nákladů se na kalkulační jednici rozpočítávají všechny nepřímé (režijní) náklady. Ty by měly být v příčinné souvislosti s rozvrhovou základnou.

Rozvrhová základna by měla být dostatečně velká, relativně stálá (časové hledisko), její rozsah by měl být lehce zjištělný. Musí být stejná v předběžné i výsledné kalkulaci. Způsob

rozvrhování závisí na konkrétních podmínkách podniku, technologii a typu výroby. Může být vyjádřena v naturálních, nebo v peněžních jednotkách. Zachycuje jeden, nebo více faktorů.

Kalkulace dělením

Při kalkulaci dělením se přiřazují přímé i nepřímé náklady výkonům a jejich kalkulačním jednicím ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic.

Kalkulace přírážková

Kalkulace přírážková se používá pro kalkulování režijních nákladů při výrobě různorodých výrobků, a to většinou v sériové a hromadné výrobě. Nepřímé (režijní) náklady jsou společné pro všechny výkony. Přičítají se pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny a vypočtených režijních přírážek.

Kalkulace neúplných nákladů

Kalkulace neúplných nákladů je nazývána též metodou variabilních nákladů nebo metodou příspěvku na úhradu. „Členění na fixní a variabilní náklady se stává nejdůležitějším třídícím hlediskem, které je určující i pro řazení nákladových položek ve struktuře kalkulačního vzorce“ (Král, 2010, s. 156).

Tuto metodu lze využít při určování podílu jednotlivých výrobků na tvorbě hospodářského výsledku podniku, optimálního sortimentu výroby a pro zjištění minimální hranice prodejní ceny výrobku. Dále v situaci, kdy je nutné rozhodnout, jestli je vhodnější určitý polotovar vyrobit nebo koupit a při rozhodování o pořadí postupného vyřazování kapacit z provozu.

3.8 Kalkulační systém

Kalkulační systém je definován jako soubor kalkulací v podniku a vazeb mezi nimi. „Kalkulační systém podniku může být jednoduchý až složitý, a to v závislosti na složitosti podnikových činností, jejich uspořádání a v závislosti na potřebách jejich řízení“ (Peterová, Žídková, 2002, s. 10).

„Základním smyslem celého kalkulačního systému je řízení a postupné zpřesňování nákladů na výkon a oddělení příčin a odpovědnosti za náklady a zisk výkonu“ (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 230).

Z hlediska doby sestavování se rozlišují kalkulace předběžné, sestavované před provedením výkonu a kalkulace výsledné, které se sestavují po provedení výkonu a „mají význam především pro následnou kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonů“ (Synek, 2011, s. 115) a „ověření reálnosti operativních kalkulací“ (Landa, Polák, 2008, s. 38).

Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší (Čechová, 2006, s. 91):

- zobrazením plných nebo dílčích nákladů
- metodami přiřazení nákladů jednotce výkonu
- dobou sestavení a časové možnosti využití.

3.8.1 Předběžná kalkulace

Předběžné kalkulace označují souhrnně skupinu kalkulací připravovaných před zahájením výroby. Stanovují nákladovou náročnost tvorby a prodeje jednotlivých výkonů, které jsou předmětem kalkulace.

Do předběžných kalkulací patří kalkulace propočtové, plánové a operativní.

Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla v etapě výzkumu a vývoje nového výkonu, kdy dochází k postupnému upřesňování konstrukčních a technologických parametrů.

- propočtová kalkulace reálných nákladů
- propočtová kalkulace cílových nákladů (target costing): výrobní náklady se počítají tím způsobem, že se od tržní ceny výrobku odečte požadovaná marže (postup stanovení nákladů je tedy obrácený než u metod, kde se cena stanovuje pomocí přírážky).

Doyle (2006, s. 162) porovnává přínosy cílové kalkulace a kalkulace již vzniklých nákladů. Problémy spatřuje v tradičním přiřazování nákladů, kdy se kalkulují náklady na výrobky, o jejichž výrobě již bylo rozhodnuto. „V této fázi už je příliš pozdě na to, aby se provedlo cokoli jiného než jenom alokace skutečně vzniklých nákladů, protože o zhruba 90 procentech celkových nákladů produktu již bylo rozhodnuto“.

Kalkulace plánová se sestavuje na určité časové období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo být v daném období dosaženo. Při sestavování této kalkulace se vychází z existujících podmínek daných konstrukčními vlastnostmi výkonu, technologickými postupy, vývojem cen, atd).

Kalkulace operativní vyjadřuje předem stanovené náklady na kalkulační jednici. Používá se pro krátkodobé řízení jednicových nákladů, při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. „Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace další zpřesnění nákladů podle konkrétních podmínek“ (Šoljaková, 2009, s. 78). Dále se používá při kontrole zajištěnosti ročního plánu nákladů – porovnáním operativní a plánové kalkulace.

3.8.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace obsahuje skutečné náklady vynaložené na celkové množství dokončených výkonů. Sestavuje se po ukončení výroby či jiné činnosti. „Funguje tak jako kontrolní nástroj všech druhů předběžných kalkulací daného výkonu“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 187). Porovnáním kalkulace předběžné a výsledné je získán pohled na výši skutečných nákladů. „Výsledná kalkulace při porovnání s operativní kalkulací slouží zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby ve vynakládání jednicových nákladů“ (Šoljaková, 2009, s. 81).

Výsledná kalkulace má dvě formy, kalkulaci okamžikovou a intervalovou. „Kalkulace okamžiková, tj. průběžná výsledná kalkulace, se sestavuje v kusové či malosériové výrobě ihned po dokončení výroby každého kusu či malé série a kalkulace intervalová, tj. průměrná roční výsledná kalkulace je svými skutečnými průměrnými ročními náklady srovnatelná s průměrnými plánovanými náklady v roční plánové kalkulaci“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 188).

„Význam výsledné kalkulace je větší v takových podmínkách podnikání, které jsou charakteristické delším výrobním cyklem a zakázkovým typem finálního produktu“ (Kráal, 2010, s. 204).

„Vypovídací schopnost výsledné kalkulace je nejvyšší v přímých nákladech, položka nepřímých nákladů je vzhledem k problémům s jejich alokací problematická“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 270).

Podmínky působící na volbu výsledné kalkulace:

- charakter výrobního procesu – organický či heterogenní
- charakter výrobků – homogenní či heterogenní
- členitost výrobního procesu – členitý či nečlenitý

- vztah k zákazníkům – hromadná, sériová či kusová výroba
- existence nedokončené výroby – nemůže vzniknout, nebo je stabilní, nebo kolísající
- sdruženost výroby (klíčový faktor)

Metody výsledné kalkulace:

1. v nesdružené výrobě

- prostá (základní) metoda – vlastní náklady kalkulační jednice jsou vypočítávány prostým dělením celkových nákladů výkonu množstvím kalkulačních jednic
- fázová metoda – výkony vznikají v podmínkách členitého výrobního procesu, vstupy a výstupy jednotlivých fází jsou sledovány odděleně výrobku
- stupňová metoda – polotovary, které jsou výstupy jednotlivých výrobních stupňů, představují samostatnou kalkulační položku
- zakázková metoda – předmět kalkulace je současně kalkulační jednicí. Přímé náklady se již v okamžiku vzniku přiřazují jednotlivým zakázkám, nepřímé náklady se kumulují na účtech režijních nákladů. Podle podmínek v podniku a v řešených rozhodovacích úlohách se náklady společné více zakázkám mohou alokovat na jednotlivé zakázky.

2. ve sdružené výrobě

- odčítací metoda – kalkulace jen hlavního výkonu, výsledkem jsou vlastní náklady, není možné kontrolovat náklady vedlejších výrobků
- rozčítací metoda – zjišťovány vlastní náklady u všech výkonů, které jsou poté rozvrhovány (rozčítány)
- kombinace metod odčítací a rozčítací – ve složitějších výroбах

Tabulka 1 Vztah mezi druhy a metodami kalkulací

Druh kalkulace	Metoda kalkulace
<u>Z časového hlediska:</u> - předběžná kalkulace - operativní - plánová - propočtová - výsledná	Rozdílové metody
<u>Z hlediska úplnosti:</u> do kalkulací se zahrnují a) všechny nákladové položky	Absorpční kalkulace
b) pracuje jen s vybranými	Neabsorpční kalkulace
<u>Z hlediska struktury výroby:</u> a) postupná kalkulace - rozpracovaná výroba prochází několika stupni	Stupňovitá kalkulace dělením Metoda kvantitativní výtěže
b) průběžná kalkulace	Prostá kalkulace dělením Zakázková metoda
<u>Z hlediska využívání kapacity:</u> a) statické kalkulace - nezohledňují využití kapacity	Přirážková metoda
b) dynamické kalkulace - reagují na využití kapacity	Zpřesněná přirážková metoda – po každé změně využití výrobní kapacity se přepočítává režijní přirážka kalkulace neúplných nákladů
<u>Z hlediska úrovně řízení:</u> a) kalkulace nákladů výroby b) kalkulace nákladů výkonu c) kalkulace úplných vlastních nákladů d) kalkulace ceny	Absorpční kalkulace

Zdroj: Vilímová (2001, s. 59)

3.9 Rozpočetnictví

Rozpočetnictví (angl. Budgeting) je soustava rozpočtů, hodnotově vyjádřených cílů, které jsou sestavovány a následně vyhodnocovány. Obsahuje vzájemně provázané střediskové rozpočty a tzv. hlavní podnikový rozpočet (angl. Master Budget), zahrnující rozpočtovou výsledovku (rozpočet nákladů a výnosů), rozpočtovou rozvahu (rozpočet stavových veličin) a rozpočet peněžních toků (rozpočet příjmů a výdajů). Podnikový rozpočet, někdy nazývaný finanční plán, je sestavován za všechny vnitropodnikové útvary a jeho výsledkem je předpokládaný hospodářský výsledek podniku.

Rozpočet je základní nástroj odpovědnostního řízení. Jak uvádí Král (2010, s. 270) s odkazem na Horngrena (Management and Cost Accounting, 2000), rozpočet je strategicky, takticky nebo operativně orientovaný nástroj konkretizace strategických cílů podniku, resp. prostředků

jejich dosažení, vyjádřený ve formě měřítek, jež se orientují na hodnotovou stránku podnikatelského procesu.

Období, za jaké se rozpočet stanovuje, závisí na celkovém podnikatelském cyklu, legislativních podmínkách, daňovém systému, obchodních vztazích apod.

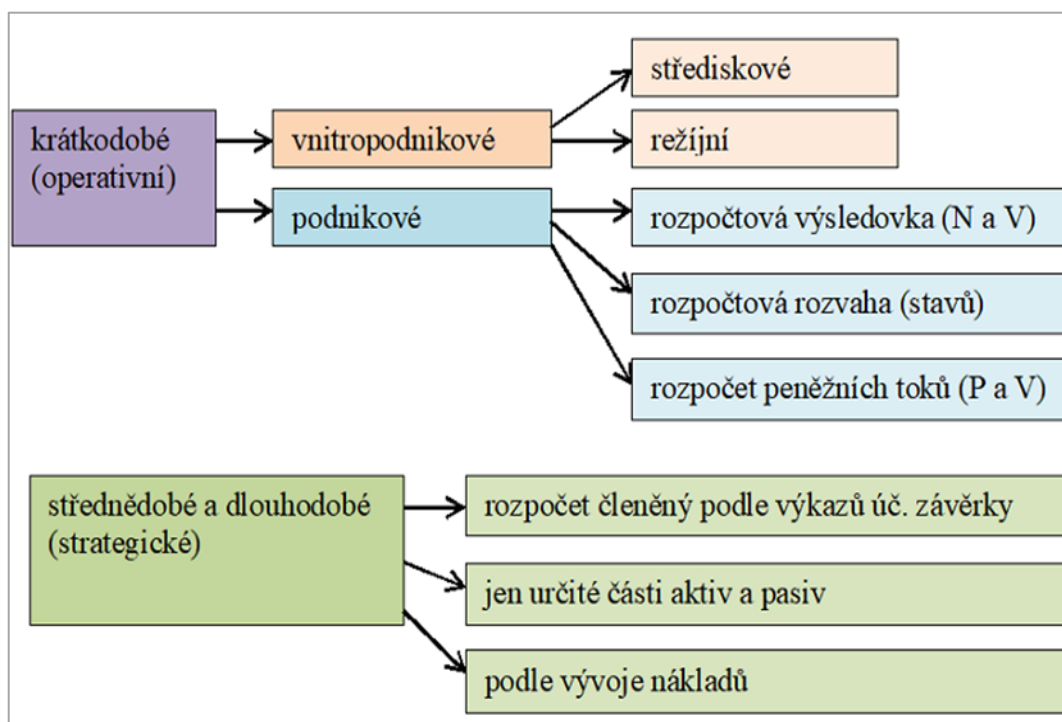
„Controllingové oddělení zpracovává metodické postupy sestavení rozpočtu, které popisují nejen vlastní postup sestavení rozpočtu, ale zahrnují i základní informační zdroje“ (Šoljaková, Fibírová, 2010, s. 102). Metodické postupy sestavení rozpočtu jsou předány všem řídicím pracovníkům, kteří jsou za přípravu rozpočtu zodpovědní.

Strategické rozpočty – jde o zjednodušenou formu vykazování rozpočtových položek za zpravidla dlouhodobější časový úsek (3 – 10leté období), které obsahují peněžní kvantifikaci dopadů strategických plánů podniku.

Operativní rozpočty – navazují na strategické rozpočty, avšak jsou konkrétnější ve struktuře položek i rozdělení na vnitropodnikové úseky a jsou zpracovávány za kratší časové úseky (roční, čtvrtletní apod.). Vnitropodnikové rozpočty se zabývají především náklady, zejména těmi režijními.

Rozpočty nákladů a předběžná kalkulace jsou oboustranně provázány. Rozpočty nákladů jsou orientovány na řízení nákladů režijních, zatímco využití kalkulací na řízení nákladů jednicových.

Obr. 2 Členění rozpočtů



Zdroj: vlastní zpracování dle odborné literatury

3.9.1 Funkce rozpočtů

- zefektivnění řídicího procesu, plánovací funkce
- koordinace podnikových činností, komunikační funkce
- poskytnutí podkladů pro průběžnou kontrolu
- motivace k dosažení cílů podniku

Nejdůležitější změny v podnikatelském procesu jsou realizovány prostřednictvím dlouhodobých plánů a rozpočtů. „Rozpočtové informace vyjadřují budoucí vývoj podnikových aktivit a budoucí finanční pozici podniku“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 124). „Krátkodobé rozpočty zajišťují realizaci (naplnění) dlouhodobých rozpočtů, umožňují posoudit, jak by se měly měnit podmínky v příštích letech a jaká opatření by měla být přijímána jako reakce na měnící se současné podmínky (v porovnání s předpoklady sestavení dlouhodobých plánů a rozpočtů)“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 353). Tím plní plánovací funkci a zefektivňují řídicí proces.

Cílem procesu sestavování rozpočtu je odhalování úzkých míst, např. nedostačující, či nevyužitý zdroje a zjištěním těchto nedostatků jim předcházet. Zároveň je v průběhu

sestavování důležitá komunikace řídicích pracovníků, která také úzce souvisí s koordinací podnikových činností.

Porovnání skutečného vývoje hodnotových veličin s hodnotami stanovenými rozpočtem poskytuje podklady pro průběžnou kontrolu. Řídicí pracovníci tak mohou ovlivňovat a rozhodovat o činnostech, za které zodpovídají.

Pokud se řídicí pracovníci aktivně podílejí na přípravě rozpočtu, mohou ovlivňovat výsledky a následně jsou pak za splnění dosažených cílů také hodnoceni a odměňováni, plní rozpočet funkci motivační.

3.9.2 Metody stanovení rozpočtu režijních nákladů středisek

„Různorodost nákladových položek zahrnovaných do režie se nejvýrazněji projevuje ve variabilitě metod, které se aplikují při jejich rozpočtování. Vzhledem k tomu, že se v praxi navíc používají v řadě kombinací, je i relativně obtížné je systematicky členit. Přesto lze zobecnit, že jejich základními odlišujícími prvky jsou prvotní vstupy, způsob jejich zpracování a výstup – způsob stanovení nákladového úkolu“ (Král, 2010, s. 323). Metody sestavování rozpočtů volíme tak, aby přinášely co možná nejvěrnější obraz průběžných činností, nebyly zatěžovány informačně neúčinnými položkami a plnily koordinační a optimalizační funkce.

Indexní metoda: stanovení rozpočtu na základě skutečnosti v minulém období, pomocí indexů očekávaného nárůstu či poklesu rozpočtových položek režijních nákladů, závislých na objemu výkonů, se upravují údaje o minulosti, které poskytne nákladové účetnictví.

Metoda rozpočtování od nulového základu: stanovení výše nákladů v rozpočtu při tzv. nulovém základu (Zero Based Budget), vychází z odborného odhadu, opírá se o budoucí očekávané údaje.

Aplikace matematických a statistických metod hodnocení časových řad (např. metoda nejmenších čtverců), pro rozlišení fixní a variabilní složky u položek rozpočtu, které obsahují smíšené režijní náklady.

Stanovení rozpočtu pomocí normativu nákladů je tzv. rozpočtování založené na vztahu nákladů k aktivitám (Activity Based Budgeting), které bezprostředně vyvolávají vznik režie. Základem stanovení normativu je tedy volba faktorů, které mají na vývoj nákladů podstatný vliv.

Stanovení rozpočtu na základě určení variátorů vyjadřujících, jaká část smíšeného režijního nákladu dané položky rozpočtu má variabilní charakter vzhledem k úrovni aktivity střediska, a zároveň vyjadřuje, o kolik procent vzroste výše smíšených režijních nákladů, pokud vztahová veličina vzroste o sto procent.

Stanovení výše nákladů v rozpočtu jako limitu fixních režijních nákladů, které se aplikují zpravidla pro jednotlivé složky nebo skupiny fixních nákladů. „Lze je však využít i při řízení hospodárnosti nákladových složek přinášejících dlouhodobý, obtížně odhadnutelný prospěch v budoucnosti ... příkladem těchto limitů jsou rozpočty nákladů na reklamu, vzdělání, reprezentaci a cestovní náklady“ (Král, 2010, s. 329).

3.9.3 Formy rozpočtů

„Forma sestavení rozpočtu závisí na konkrétních podmínkách a na organizačním začlenění útvaru, pro který se rozpočet sestavuje, a zároveň na požadavcích celého rozpočetního systému. Rozpočet dle této závislosti může být sestavován (a používán) jako pevný, nebo přepočítatelně pevný, popř. jako variantní“ (Synek, Kislíngerová, 2015, s. 328).

Pevný rozpočet stanoví fixní a variabilní náklady na určitou aktivitu. Bývá maximem výdajů, které nelze překročit.

Pevný přepočtený rozpočet umožňuje přepočítat celkové rozpočtované náklady, tj. variabilní i fixní části, pomocí předběžné kalkulace plných nákladů výkonu.

Variantní (pružný, flexibilní) rozpočet je rozpočet zpracovaný pro různé varianty budoucího vývoje, počítá samostatně s fixními náklady, které by měly zůstat relativně na stejné úrovni a s variabilními náklady, závislých na objemu produkce. „Systémová aplikace normativů variabilní režie, limitů fixních režijních nákladů variátorů smíšené režie zakládá možnost zpracování variantních rozpočtů, které jsou v současné době považovány za nejúčinnější nástroj řízení režijních nákladů v operativním a taktickém horizontu. Umožňují

totiž stanovit nákladový úkol pro různou úroveň aktivit, činností či výkonů, přičemž berou v úvahu různý stupeň závislosti režii na této úrovni“ (Král, 2010, s. 330). Jsou mj. vhodným nástrojem řízení středisek, které neovlivňují objem a strukturu výkonů, nerozhodují o využití kapacity apod.

3.9.4 Metody kontroly rozpočtů

„Rozpočty slouží nejen ke stanovení předpokládaných hodnot, odhadu výdajů a příjmů, ale také ke kontrole jejich naplňování“ (Čechová, 2006, s. 119), zpřesňování a zrealňování.

Základem kontroly plnění rozpočtů je kvantifikace a analýza odchylek mezi rozpočtovanými údaji a skutečností, zjištění příčin a stanovení odpovědnosti za případné nedodržení rozpočtu. V pravidelných intervalech se porovnává skutečný vývoj nákladů (výnosů, zisku) s jejich rozpočtovanou výší.

Kontrola dodržení rozpočtu režijních nákladů

- 1) prostřednictvím interních výnosů a výsledku hospodaření střediska
- 2) porovnáním skutečných a rozpočtovaných nákladů mimo systém účetního zobrazení

Skutečně dosažené výsledky se zpravidla porovnávají s:

- pevným (absolutním, nepřečteným) rozpočtem, který se při kontrole nákladů nemění, porovnávají se skutečné a předem stanovené náklady, používá se u středisek, nemajících vymezený výkon
- lineárně přečteným rozpočtem, u kterého se přepočítává také fixní složka nákladů, zohledňuje také různou míru využití kapacity
- variantně přečteným rozpočtem, který přepočítává předem stanovené náklady rozpočtu podle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů, fixní náklady jsou uznány v původní rozpočtované výši.

3.10 Kontrola nákladů

„Jedním ze stěžejních úkolů manažerského účetnictví je stanovení žádoucí úrovně hodnotových veličin, zjištění jejich skutečného stavu a průběhu a analýza rozdílů mezi žádoucí úrovní a skutečností“ (Král, 2010, s. 361).

Podrobné sledování a analýza odchylek nákladů, (výnosů, zisku) se označuje jako metoda standardních nákladů a výnosů a analýza odchylek (angl. Standard Costing and Variance Analysis).

Celý systém řízení na základě odchylek lze obecně shrnout do následujících kroků (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 397):

1. stanovení standardů
2. zjištění skutečných výsledků
3. zjištění odchylky mezi standardní a skutečnou hodnotou zkoumané veličiny
4. analýza odchylek
5. přijetí opatření.

3.10.1 Metoda standardních nákladů

Standard je předem stanovená výše hodnotové veličiny (nákladů, ceny, zisku) či naturálně vyjádřeného ekonomického zdroje na jednotku výkonu.

Základem pro stanovení standardů jsou předběžné kalkulace a rozpočty. Důležitým faktorem je způsob stanovení a výše jako úkol a základ pro srovnávání.

Metoda standardních nákladů představuje systém informací pro hodnotové řízení, který se zaměřuje na podrobné sledování a analýzu odchylek mezi standardy a skutečnými výsledky.

Standardy se stanovují buď na jednotku finálního výkonu, nebo na standardní dílčí části výkonů.

Poté se stanoví standardy, které se vztahují k jednotce výkonu, např. prodejní cena výkonu, spotřeba materiálu, energie, apod. Výsledkem jsou standardy jednicových nákladů a variabilní režie. Využit pro ně lze operativní a plánové kalkulace.

Dále se stanoví standardní využití kapacity, tj. standardní objem výkonů. Podílem standardních celkových fixních nákladů a standardního objemu výkonů je standardní výše fixních nákladů na jednotku výkonu. Využit lze především rozpočty.

Při nehomogenní produkci se stanovuje i standardní sortiment výkonů.

3.10.2 Normová metoda

Normová metoda je založena na stanovení norem spotřeby přímých vstupů na konkrétní kalkulační jednici a zjišťování rozdílu mezi skutečnou a normovou výší nákladů. Normová metoda vyvolává zvýšené nároky na zajištění informací o nákladech.

3.10.3 Analýza odchylek

Odchylka představuje rozdíl mezi výší určité veličiny podle standardů a její skutečnou výší. Odchylky mohou být pozitivního nebo negativního charakteru (vyšší nebo nižší skutečné výnosy, nižší nebo vyšší skutečné náklady než standardní).

Cílem analýzy odchylek je zejména (Král, 2010, s. 366):

- zjištění příčiny vzniku odchylek
- zhodnocení jejich dopadu na hodnocenou část podnikatelského procesu ve všech relevantních liniích, které jsou odchylkou ovlivněny (s hlavním zřetelem na výkonový, odpovědnostní a procesní průřez manažerského řízení)
- vytvoření předpokladů pro přijetí takových opatření, která by eliminovala vznik významných, zejména negativních, odchylek v budoucnosti.

„Příčiny vzniku odchylek lze analyzovat na různé úrovni podrobnosti: od vyhodnocení jednotlivých transakcí až po rozdíl mezi standardním (ziskem) a skutečným (ziskem) za měsíc a celý podnik“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 406). Příčinou vzniku může být odlišný vývoj prodejní ceny, variabilních nákladů, fixních nákladů a objemu prodeje.

„Podnik si musí stanovit konkrétní pravidla a metodické postupy pro zjišťování odchylek. Tyto postupy by měly vedle požadavků řídicích pracovníků respektovat i účetní postupy a pravidla používaná v podniku pro vykazování a členění nákladů a výnosů, ocenění zásob – nakupovaných i vlastní výroby atd.“ (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 406).

Odchylky lze členit na:

- odchylky nákladů (vstupů) a výnosů (vystupujících z transformačního procesu)
- kvantitativní odchylky, vyjadřující změny v objemu (např. změna množství výkonů, spotřebovaného materiálu)
- kvalitativní odchylky, vyjadřující změnu kvalitativních parametrů (např. pořizovací ceny materiálu, mzdových sazeb, prodejních cen)
- odchylky ze změny sortimentu, vyjadřující změnu marže v důsledku změny struktury prodávaných výkonů (u nehomogenní produkce)
- tzv. odchylky z výtěžnosti a odchylky ze struktury jakosti.

Zjišťování odchylek pomocí metody:

- Variable Costing
- plných nákladů (Absorption Costing) – ocenění výkonů na úrovni předem stanovených jednotkových variabilních nákladů, které jsou zvýšeny o průměrný standardní podíl fixních výrobních nákladů, připadající na výkon a porovnání se standardní cenou prodávaného výkonu

3.11 Rozhodovací úlohy

Cílem manažerského účetnictví není jen poskytovat informace pro řízení podnikatelského procesu, o jehož základních parametrech již bylo rozhodnuto v minulosti, ale poskytovat také informace pro rozhodování o budoucích variantách podnikání.

„Ačkoliv je každé rozhodnutí originální, mají různé skupiny rozhodovacích úloh společné rysy nejen v algoritmu jejich řešení, ale také pokud jde o informační podklady. Ve složitosti vzájemných vazeb má však zásadní význam rozčlenění těchto úloh do dvou skupin, které se liší zejména charakterem informačních podkladů“ (Král, 2010, s. 456):

rozhodovací úlohy na existující kapacitě a rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě.

3.11.1 Rozhodovací úlohy na existující kapacitě

(krátkodobé, operativní), nevyžadují investiční vklady. Existující kapacitu je třeba využít rozšířením, nebo optimalizací.

Členění úloh podle věcného charakteru rozhodnutí:

- optimalizační, které vedou k nejlepším hodnotovým výsledkům
- vedoucí ke stanovení dolního limitu ceny, které stanovují minimální cenovou úroveň, zejména doplňkových výkonů
- úlohy typu „buď – nebo“, které zhodnocují různé alternativy z hlediska hodnotové optimalizace (např. jestli výrobek či polotovár nepořídít externě, apod.).

Základním kritériem optimalizace jejich řešení je maximalizace zisku, v tomto případě jde o zisk před zdaněním (EBIT).

Úlohy CVP (Cost – Volume – Profit): výchozím bodem řešení rozhodovacích úloh typu CVP je kvantifikace a analýza bodu zvratu, což je takový objem prodeje výkonů, při kterém dosažené výnosy uhradí vynaložené náklady, tzn. podnik vykáže nulový výsledek hospodaření. Tento objem prodeje představuje dolní možnou hranice podnikové produkce.

Platí tedy vztah:

objem prodeje (bod zvratu) = fixní náklady / (prodejní cena za jednotku – variabilní náklady).

„Přínos úloh na existující kapacitě je založen zejména na tom, do jaké míry se potvrdí předpoklady, z nichž se při jejich řešení vychází. Vypovídací schopnost výsledků lze z tohoto hlediska zvýšit tím, že výchozí předpoklady nebudou vymezeny jednoznačně, staticky, ale v určitém rozpětí“ (Král, 2010, s. 471), např. výchozí a optimistická úroveň zisku, nebo výchozí a pesimistická.

Pokud existuje více omezujících podmínek při rozhodování, využívá se lineárního programování. Lineární programování je systém matematických metod, který hledá maximum či minimum účelové funkce, která vyjadřuje kritérium řešené rozhodovací úlohy.

„Na základní propočty, vyjadřující úroveň objemu prodeje, průměrné ceny a žádoucí úroveň fixních a variabilních nákladů, které vedou k dosažení výchozí výše zisku, navazuje kvantifikace procentní úrovně změn těchto faktorů, která zajišťuje buď žádoucí vyšší, nebo ještě přijatelnou minimální úroveň zisku. Vyjádření tohoto manévrovacího prostoru se nazývá analýza citlivosti“ (Král, 2010, s. 485).

Jak Král (2010) dále zdůrazňuje, optimální řešení úloh na existující kapacitě by nemělo být v rozporu s taktickými a strategickými cíli podniku.

3.11.2 Rozhodovací úlohy o budoucí kapacitě

(dlouhodobé) - existující kapacita je nevyhovující, nedostatečná či naopak, její dosavadní životnost končí a je třeba ji změnit. Tyto rozhodující úlohy jsou spjaty s vkladem dlouhodobého kapitálu.

Řešení těchto úloh vychází z ekonomického pojetí nákladů jako maxima hodnoty, které lze dosáhnout z dané alternativy a využívají znalost oportunitních nákladů a výnosů, odhadují peněžní výdaje a příjmy spojené s rozhodnutím a berou v úvahu faktor rizika a času. „Oba aspekty se projevují v úrovni současné hodnoty budoucích peněžních toků jako základní veličiny investičního rozhodování“ (Král, 2010, s. 525).

Mezi nejvýznamnější metody řešení úloh o budoucí kapacitě patří metoda čisté současné hodnoty (rozdíl mezi současnou hodnotou přínosů a současnou hodnotou investičních výdajů), často kombinované s indexem rentability (míra výnosnosti), výpočet vnitřního výnosového procenta (míra zhodnocení kapitálu), zjištění doby návratnosti investice, metoda

průměrných ročních nákladů, metoda odúročených nákladů a metody založené na propočtu perpetuity.

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika účetní jednotky

4.1.1 O společnosti

Akciová společnost MEGA, sídlem Praha 9, Drahobejlova 1452/54, byla založena podle § 172 zák. č. 513/91 Sb. Jediným zakladatelem společnosti je Fond národního majetku České republiky se sídlem v Praze 1, Gorkého nám. 32. V zakladatelské listině učiněné ve formě notářského zápisu ze dne 16. 3. 1992 bylo zároveň rozhodnuto o založení společnosti, schválení jejích stanov a jmenování členů představenstva a dozorčí rady. Zakladatel splatil 100% základní jmění společnosti, které je představované cenou vkládaného hmotného a dalšího majetku uvedeného v zakladatelské listině. Ocenění tohoto majetku je obsaženo ve schváleném privatizačním projektu státního podniku MEGA - Výzkumný a vývojový ústav, Stráž pod Ralskem.

Usnesení mimořádné valné hromady ze dne 17. 8. 2005, kterým byl odsouhlasen přechod vlastnického práva ke všem akciím společnosti ve vlastnictví akcionářů společnosti, odlišných od hlavního akcionáře, na hlavního akcionáře, kterým je Ing. Luboš Novák, CSc.

Společnost má základní kapitál ve výši 62 328 000,-- Kč. Je tvořen 62 328 akciemi o jmenovité hodnotě 1 000,-- Kč. Formy akcií společnosti: akcie na jméno. Bylo vydáno pět hromadných listin nahrazujících jednotlivé akcie takto: jedna hromadná listina nahrazující 31 165 akcií, jedna hromadná listina nahrazující 10 388 akcií, tři hromadné listiny nahrazující 6 925 akcií. Akcie jsou v listinné podobě a nejsou registrované.

Jediným akcionářem společnosti je Ing. Luboš Novák, CSc. se 100% podílem na základním kapitálu, vlastní 62 328 akcií o jmenovité hodnotě 1 000 Kč.

Jejími dceřinými společnostmi jsou:

- MEGA-TEC s.r.o., Bystřice nad Perštejnem, podíl 66%, oborem činnosti jsou dodávky technologií v oblasti elektroforézy a úpravy vod
- OOO MEGA ProfiLine, Stavropol, Rusko, podíl 24%, oborem činnosti jsou dodávky technologických celků na bázi membránových procesů, zejména pro potravinářství (mlékárenství)
- MemBrain s.r.o., Stráž pod Ralskem, podíl 100%, řeší výzkumné a vývojové projekty a zefektivňuje transfer výsledků výzkumu do průmyslové praxe

- TOV MEGA-UKRAINA, Kyjev, Ukrajina, podíl 100%, oborem činnosti jsou dodávky technologických celků na bázi membránových procesů, zejména pro potravinářství (mlékárenství).

Průměrný přepočtený počet zaměstnanců v roce 2018 činil 230 osob za skupinu. Z toho 134 osob v MEGA, 78 osob v MemBrain, 12 osob v MEGA-TEC, 4 osoby v MEGA ProfiLine a 2 osoby v TOV MEGA-UKRAINA.

Společnost je nositelem certifikátů dle norem ČSN EN ISO 9001:2009, ČSN EN ISO 14001:2005 a ČSN OHSAS 18001:2008. Procesy i výrobky společnosti MEGA byly úspěšně certifikovány nejen dle standardů ISO, ale také např. dle GOST-R pro Ruskou federaci.

4.1.2 Historie společnosti

Historie akciové společnosti MEGA se píše od poloviny sedmdesátých let minulého století, kdy byly v rámci tehdejšího Československého uranového průmyslu zřízeny Ústřední laboratoře ČSUP, jež řešily problematiku dopadu uranové těžby a jejího následného zpracování na životní prostředí. V rámci této jednotky vznikla skupina, která se pod vedením Ing. Luboše Nováka, CSc., současného generálního ředitele, jediného člena představenstva a zároveň majitele společnosti, začala věnovat problematice čištění vod a průmyslových roztoků s použitím membránových technologií.

V roce 1985 byla vyrobena první heterogenní membrána jako základní komponenta vlastní technologie. Laboratoře prošly před procesem kupónové privatizace fází samostatného státního podniku. Od roku 1992 působí na trhu firma MEGA jako ryze česká, soukromá, akciová společnost. Přestože již od počátku byl jasný hlavní strategický směr rozvoje společnosti orientovaný na problematiku čištění a úpravy vod (speciálně membránovými procesy), hledala společnost další uplatnění i v jiných oblastech ochrany životního prostředí, čímž postupně rozšiřovala portfolio nabízených služeb. Předchozí zkušenosti byly využity pro vlastní produkci a dle potřeb a přání zákazníků se začaly vyrábět kompletní technologické celky.

4.1.3 Předmět činnosti

Hlavním předmětem činnosti je výroba technologií na úpravu vod, úpravu a přepracování průmyslových roztoků pro potravinářský a farmaceutický průmysl, komplexní služby v oblasti ochrany životního prostředí se zaměřením na tzv. průmyslovou ekologii pro střední a

velké podniky, distribuce a servis barev pro vlastní povrchovou úpravu od výrobce PPG. Dalšími předměty činnosti jsou činnost vědecká a výzkumná, koupě zboží za účelem dalšího prodeje, silniční motorová doprava nákladní, hodnocení nebezpečnosti odpadů, geologické práce, provádění staveb, jejich změna a odstraňování.

Dlouhodobě je firma aktivní ve třech oblastech, ve kterých poskytuje kompletní dodávky kvalitních technologií a komplexní služby. Jedná se obecně o membránové procesy (separace kapalin), povrchové úpravy materiálů a ekologické služby.

Membránové procesy

V oblasti membránových procesů společnost MEGA vyvíjí a vyrábí membrány RALEX®, a to již od roku 1985. Z těchto membrán skládá svazky, které v technologických jednotkách zpracovávají roztoky od zkušebních laboratorních dávek až po velké průmyslové firmy. V této oblasti se využívá kromě bipolárních membrán RALEX také elektrodialýza a elektrodeionizace. Pomocí těchto technologií umožňuje

- upravovat vodu (např. výroba ultračisté vody, která se používá např. v energetice, kde se ohřívá v kotlích, dále se využívá v potravinářství, chemickém a farmaceutickém průmyslu, v laboratořích a nemocnicích, také pitné vody, při odsolování průmyslových odpadních vod, při zpracování kondenzátu z výroby dusíkatých hnojiv)
- demineralizovat syrovátku a další vedlejší produkty výroby mléčných výrobků
- upravit pH vína, džusu a cideru bez chemikálií
- demineralizovat a odkyselovat cukry, separovat a purifikovat cenné látky atd.

MEGA také dodává technologii pro úpravu bioplynu na biometan (bioCNG) založenou na principu membránové separace plynů. Aplikace jsou vhodné jak pro zemědělské a komunální bioplynové stanice, tak i pro úpravu kalových plynů z ČOV. Jednotky RALEX® BU pokrývají kapacity od produkce bioCNG pro vlastní spotřebu v rámci jedné organizace až po produkci biometanu pro vtlačení do sítě.

Povrchové úpravy materiálů

MEGA a dceřinná společnost MEGA-TEC provádí vlastní návrh a projekci technologických linek pro povrchové úpravy, zejména pro kataforézu, práškové lakování, ale i další technologie. Opracovává korozivzdornou ocel, standardní ocel i plasty. Vyrábí vlastní EFC boxy s membránami RALEX pro kataforézní lakovny. Iontově selektivní membrány RALEX mají další využití i v ostatních průmyslových aplikacích včetně energetiky a potravinářství.

Ekologické služby

Pokročilé sanace jsou založené na patentovaných postupech a hlubokých znalostech hydrogeologie. Díky více než 30 letům výzkumu optimalizace chemické těžby je společnost odborníkem na těžbu uranu v komplikovaných podmínkách. Poskytuje poradenství a navrhuje ekologicky šetrný postup těžby s ohledem na báňsko-technologické podmínky.

4.1.4 Konkurence, analýza odvětví

Vzhledem ke specifické činnosti, kterou společnost Mega nabízí skrze svoji technologii membránových procesů nebyl identifikován jediný přímý konkurenční podnik na území ČR. Na základě zjištěných informací od společnosti Mega, pocházejí všechny konkurenční společnosti ze zahraničí. Nejbližším konkurentem společnosti Mega je dle zástupců vedení francouzská společnost Eurodia.

Dle veřejně dostupných informací na internetových stránkách společnosti Eurodia a databáze Amadeus, dosáhly její tržby celkové výše 35 mil. EUR (téměř 1mld. Kč) v roce 2016 a v současné době plánuje dosáhnout celkových tržeb na úrovni 50 mil. EUR, přičemž 80 % celkových tržeb je generováno mimo území Francie. Jedná se tedy o nadnárodní společnost operující po celém světě. Eurodia je zaměřena především na aplikaci membránových procesů v oblasti vína, mléčných výrobků, cukru a na poli ekologicky šetrné chemie.

Přímí zahraniční konkurenti skupiny Mega:

- GE Water (USA)
- Eurodia (FR), Ameridia (USA)
- SchekinoAzot (RU)
- EET Corp. (USA)
- Ionpure (USA)
- SnowPure (USA)
- potencionálně FUJI (NL), Fumatech (D)

Vzhledem k tomu, že tito přímí konkurenti jsou soukromé společnosti, které nemají povinnost zveřejňovat své výsledky hospodaření a jiná finanční data, není možné provést hlubší srovnávací analýzu klíčových finančních ukazatelů. V rámci analýzy odvětví bylo provedeno srovnání vybraných ukazatelů pro společnost Mega a jejího největšího konkurenta na poli membránových procesů společnosti Eurodia.

Přestože obě společnosti jsou si navzájem konkurenty, je třeba zmínit jejich odlišný obchodní model, který značně stěžuje jejich porovnání finanční pozice a výkonosti. Zatímco společnost Eurodia je zaměřena téměř výhradně na zemědělský a potravinářský trh, společnost Mega je mimo jiné zaměřena na oblast barviv a nepřímo navázaná na automobilový trh Divizí povrchových úprav, kde generuje cca polovinu svých tržeb. Rovněž se okrajově věnuje ekologickým sanacím. Tento rozdíl značně nabeurává vypovídací schopnost srovnání ukazatelů jako je bilanční suma, celkové tržby, rentability či dosahované zisky. Společnost Eurodia navíc operuje s rozdílnou kapitálovou strukturou oproti společnosti Mega a ke svému financování využívá více dluhu.

4.1.5 SWOT analýza společnosti

Silné stránky

- Zkušený tým odborníků a nízká fluktuace
- Cenné akumulované know-how a vlastní centrum výzkumu a vývoje
- Tradiční značka a dobrá pověst v oboru
- 3 silné a etablované divize
- Jasná a jednoduchá vlastnická struktura

Slabé stránky

- Nedostatečné využití VaV a transferů
- Napětí na trhu práce (nedostatek odborníků, nezastupitelnost, přetěžování stávajících pracovníků)
- Marketing
- Obchod
- Nedostatečná rychlost od vývoje k realizaci potřebné technologie

Příležitosti

- Rozvoj infrastruktury VaV
- Legislativa
- Trh a celosvětová působnost
- Široká využitelnost membránových procesů v různých aplikacích

Hrozby

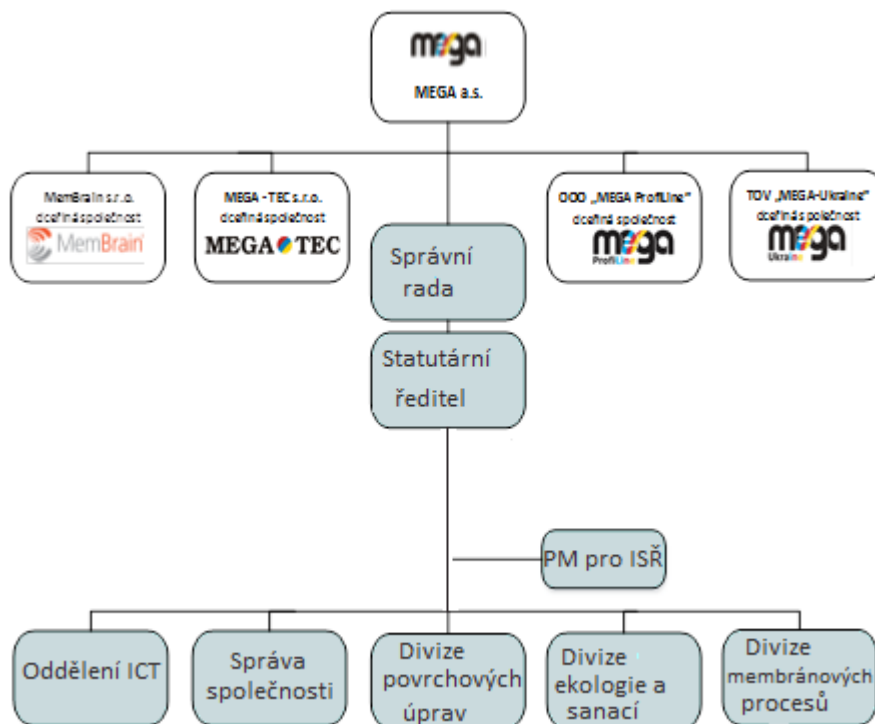
- Sílicí konkurence
- Náročný pracovní trh v ČR
- Změny v potřebách trhu
- Hospodářská krize
- Nedostatečná rychlost servisu při problémech u zákazníků

4.1.6 Organizační struktura

Vnitřní struktura MEGA a.s. je založena na tzv. monistickém systému ve smyslu ust. § 456 a násl. zákona č. 90/2012 Sb., zákon o obchodních korporacích. Statutárním orgánem

společnosti je statutární ředitel. Strategická rada pak má funkci kontrolní a částečně též výkonnou, když určuje základní zaměření obchodního vedení společnosti. Ing. Luboš Novák, CSc., je předsedou (a zároveň jediným členem) správní rady a rovněž zastává funkci statutárního ředitele. Při výkonu funkce statutárního ředitele může rovněž v souladu se stanovami společnosti používat titul generální ředitel.

Obr. 3 Organizační struktura MEGA a. s.



Zdroj: Výroční zpráva za rok 2017

Správní rada

Statutární ředitel (Generální ředitel)

PM pro ISŘ = Představitel managementu pro integrovaný systém řízení

- Oddělení ICT
- Správa společnosti (Odbor správních služeb a Centrální marketing)
 - Odbor správních služeb a Centrální marketing (Sekretariát vedení společnosti GŘ, Sídlo firmy Praha, Centrální marketing, Správa areálu -Dispečink a Jidelna, Oddělení personálně-právní)
 - Odbor ekonomiky, financí a controllingu (Oddělení informatiky (IT), Ekonomika a controlling divizí, Controlling dceřiných společností, Strategické investice)

- Odbor integrovaného systému řízení (Oddělení BOZP a PO bezpečnosti a hygieny práce, Oddělení odpadového hospodářství, Oddělení nakládání s CHLaS, Oddělení metrologie, Oddělení řízení jakosti, Oddělení ekologie, Centrální ISŘ)
- Divize povrchových úprav
 - Správa divize (Technik kvality, Asistentka, Oddělení obchodu a marketingu, Obchodní kancelář Trnava)
 - Středisko elektroforézy
 - Středisko průmyslových barev (Likvidace odpadů, Mixážní stanice)
 - Středisko logistiky (Sklad barev Stráž pod Ralskem, Sklad barev Hodonín, Řidič)
 - Středisko IVECO (Sklad barev IVECO, Sklad barev Vysoké Mýto, Likvidace odpadů)
 - Středisko práškových a speciálních barev
- Divize ekologie a sanací
 - Správa divize (Asistent divize a útvarový zástupce pro jakost)
 - Středisko ekologických služeb
 - Středisko vědy, výzkumu a vývoje
- Divize membránových procesů
 - Ředitel divize

Sekretariát

Technik jakosti

Strategický rozvoj membránového programu

Zahraniční zastoupení

Technický úsek

Technický rozvoj

Řízení projektů

Technologie a inženýring

Projekce

Technologie

Automatizovaný systém řízení (ASŘ)

Obchodní úsek

Marketing a prodej

Zákaznický servis (Aftersales, Servis)

Výrobní úsek

- Nákup a logistika

- Výroba

Technolog EDI, Údržba

Technolog výroby

Technická příprava výroby

Výroba komponent

Montáž

Sklady

Stupně řízení

Podle schválených Stanov společnosti, ve kterých jsou vymezena práva a povinnosti, jsou základními stupni řízení společnosti:

- Správní rada
- Statutární ředitel (Generální ředitel)
- Odbory a Oddělení Správy společnosti
- Divize společnosti
- Střediska a oddělení na divizích

4.1.7 Finanční a ekonomické ukazatele

Tab. 2 Tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb (v tis. Kč)

Výnosy z běžné činnosti podle hlavní činnosti	Tuzemsko	Zahraníčí	Celkem
Tržby za oblast membránových procesů	6 787	47 623	54 409
Míchané barvy	8 323	32	8 355
Tržby za vlastní výrobky celkem	15 110	47 655	62 764
Nájem nemovitostí a movitých věcí	1 247	2 102	3 350
Dodávky technologií	0	112 471	112 471
Přeprava výrobků a zboží	868	7 944	8 812
Servis	593	3 078	3 672
Odstraňování odpadů	4 979	0	4 979
Prodej obědů	1 526	0	1 526
Služby v oblasti ekologie a sanací	11 963	0	11 963
Ostatní služby	11 547	5 815	17 362
Tržby za služby celkem	32 724	131 411	164 135
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb celkem	47 834	179 065	226 899
Barvy	373 677	28 466	402 142
Zboží ostatní	495	0	495
Tržby za prodej zboží celkem	374 171	28 466	466 402

Zdroj: upraveno dle materiálů společnosti

Tržby společnosti z prodeje zboží, výrobků a služeb z běžné činnosti za rok 2017 činily celkem 629 536 tis. Kč, z toho tržby na zahraničních trzích 227 573 tis. Kč.

Na výzkum a vývoj bylo v roce 2017 vynaloženo 12 798 tis. Kč a zaúčtováno do nákladů.

V následujících tabulkách jsou vybrané finanční a ekonomické ukazatele společnosti z let 2013 – 2017.

Tabulka 2 Vybrané položky z účetních výkazů (v tis. Kč)

	2017	2016	2015	2014	2013
Dlouh.majetek	275 919	260 244	246 166	237 109	240 641
- brutto					
- netto	169 459	163 389	161 513	159 367	174 460
Zásoby celkem	78 478	72 396	92 732	86 165	87 791
Pohledávky celkem	243 015	204 806	209 352	233 019	156 455
Peněž. prostředky	1 157	1 223	1 448	1 094	517
- peníze					
- bankovní účty	250 858	233 601	191 114	153 169	118 949
Vlastní kapitál	528 154	500 534	457 806	407 486	327 997
Základní kapitál	62 328	62 328	62 328	62 328	62 328
Výsl. hospodaření běžného období	21 748	29 736	44 029	80 821	72 692
Úvěry	7 060	8 625	9 373	13 122	10 017
- dlouhodobé					
- krátkodobé	184 189	152 633	21 177	28 230	15 259
Tržby celkem	629 536	611 532	748 461	719 608	641 035
Tržby za prodej zboží	402 637	388 073	392 404	388 834	346 891
Tržby vlastní výroby a služby	226 899	223 459	356 056	330 775	294 144
Výkonová spotřeba	501 471	468 204	261 534	204 969	198 172
Mzdové náklady	74 005	67 421	71 794	84 332	76 047
Úroky - nákladové	697	726	926	1 052	1 005
Změna stavu vlastních zásob	-3 392	14 616	4 540	-6 280	-6 665

Zdroj: vlastní výběr z účetních výkazů společnosti

Tabulka 3 Stavové veličiny (v tis. Kč)

	2017	2016	2015	2014	2013
Tržby za výrobky, služby a zboží	629 536	611 532	748 461	719 608	641 035
Ostatní provozní výnosy	14 658	9 812	15 057	13 066	20 567
Osobní náklady	99 331	90 507	114 715	111 478	98 759
EBIT (čistý zisk +daň +náklad.úroky)	29 480	38 695	55 102	101 614	92 975
EBITDA (hrubý provozní zisk)	41 209	51 283	75 218	114 653	104 009
Aktiva	744 175	676 617	657 930	635 777	540 040
- Dlouh. hm. majetek	88 937	90 664	100 690	96 869	109 189
Vlastní kapitál	528 154	500 534	457 806	407 486	327 997
Cizí zdroje	191 249	161 258	192 230	208 894	207 086
- Dlouhodobé závazky	7 060	8 625	25 601	6 165	7 397
- Stát – daňové závazky a dotace	842	2 486	6 254	8 700	15 660
- Bankovní úvěry a výpomoci	1 875	5 624	21 177	41 352	25 276
Počet zaměstnanců (prům. přepočt. stavy)	131 osob	135 osob	141 osob	139 osob	135 osob

Zdroj: upraveno dle interních materiálů společnosti

Tabulka 4 Poměrové ukazatele

	2017	2016	2015	2014	2013
ROA – rentab.celk.aktiv (EBIT/A)	3,96%	5,72%	8,38%	16,22%	17,22%
ROE – rentab.vlast.kapitálu (EAT/VK)	5,58%	6,19%	9,63%	19,83%	22,16%
Celková zadluženost (CZ/A)	25%	24%	29%	33%	38%
Celk.úvěrová zadluženost (BÚV/VK)	0,35%	1,12%	4,62%	10,14%	7,71%
Běžná likvidita	4,28	3,92	3,27	2,66	2,14
Výkony na zaměstnance ((Tržby+OPV)/Zam) Kč	4 807 420	4 602 550	5 415 020	5 217 040	4 900 760
Dotace na zaměstnance (OPV/Zam) Kč	109 390	72 680	106 790	94 000	152 350
Průměrné osobní náklady – měsíční Kč	61 770	55 870	67 800	66 830	60 960

Zdroj: upraveno dle interních materiálů společnosti

Porovnání finančních ukazatelů ukazuje růst celkových tržeb o více než 3 % ve srovnání s rokem 2016, a to zejména v oblasti zboží. Tržby za vlastní výrobky a služby se držely

na úrovních roku 2016. Přesto zde nejsou započteny tržby ze získaných zakázek, které se pouze účetně přesunují do roku 2018, a to pouze z důvodu požadavku na pozdější termín zprovoznění jedné ze zakázek. Tržby za zboží rostly o více než 4 % meziročně, a to i přes uvolnění kurzu ČNB v dubnu 2017. Rozdíl částečně dorovnaly tržby v oblasti služeb a vlastních výrobků.

Meziročně došlo k propadu výkonnostních ukazatelů (ROA, ROE) o více než 30 %. Vlivů na snížení rentability bylo několik, například přenesení velké části zisku z jedné zakázky do dalšího roku, až bude zakázka zcela předána. Na oblast výkonnosti měly dopad i zvýšené náklady v oblasti investic do rozvoje a inovací a podpory business developmentu.

Běžná likvidita je nad doporučenou hranicí 1,5 a celkově v rámci hodnocených období vykazuje meziroční růst až k současné hodnotě 4,28.

4.2 Současný stav řešené problematiky

4.2.1 Vedení účetnictví

Účetnictví společnosti je vedeno a uzávěrky společnosti jsou sestavovány v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví a Českými účetními standardy.

Účetnictví respektuje obecné účetní zásady, především zásadu o oceňování majetku historickými cenami, zásadu účtování ve věcné a časové souvislosti, zásadu opatrnosti a předpoklad o schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách.

Účetním obdobím je kalendářní rok končící 31. 12.

4.2.2 Účetní software

Účetní jednotka používá účetní software ESO 9. Informační systém ESO 9 pokrývá tyto oblasti: účetnictví, finance, plánování, majetek, nákup a prodej, sklady, manažerské výstupy, CRM¹, Controlling, DMS², mzdy a personalistika, kapacitní a materiálové plánování výroby,

¹ CRM – Customer Relationship Management, systém pro řízení vztahu se zákazníkem

² DMS – Document Management System, systém pro správu dokumentů.

work – flow, datové schránky, vazby na portál veřejné správy, čtečky a PDA aplikace, podpora komunikace, aplikace a evidence na míru a jiné.

Vzhledem k použití webové technologie je ovládání intuitivní.

Data z informačního systému ESO 9 jsou předávána do systému GIST Intelligence, který podporuje controllingové činnosti společnosti, tj. proces plánování, hodnocení, navrhování opatření a umožňuje vytvářet uživatelské reporty jako výstup těchto procesů. V tomto controllingovém modulu je řešena problematika Finančního controllingu a Personálního controllingu. Výstupem projektu jsou i definované reporty.

Modul Finance obsahuje tyto funkční oblasti (FO): FO Střediska, FO Rozvaha, FO Ukazatele, FO Režijní sazby. Data ve funkční oblasti jsou aktualizována vazbami buď ze zdrojových systémů, nebo jiných funkčních oblastí. Modul Finance je zaměřen na zpracování dat z účetního systému ESO 9, mj. na analýzu odchylek skutečnosti od zvolených verzí plánu ať již na úrovni finančního plánu, nebo rozpočtů zakázek, dále na tvorbu finančních ukazatelů pro verze plánu a pro skutečnost, alokaci režijních nákladů do zakázek, umožňuje sledovat náklady podle jednotlivých středisek apod.

Modul Personální controlling obsahuje FO Osobní náklady a je mj. zaměřen na vyhodnocení a plánování personálních nákladů jak z hlediska organizační struktury, tak z hlediska alokace kapacit na zakázky.

4.2.3 Střediska společnosti

Společnost MEGA a.s. je velmi specifická rozdílnou činností, která je rozdělena do tří divizí. Každá divize má decentralizované pravomoci a řízení a odpovídá za vlastní činnost. Jedinými sdílenými službami, jsou služby v oblasti správy budov, dispečinku, IT správy odpovědné i za konektivitu a rozvoj, a dále služby v oblasti finanční, zejména účetnictví. Decentralizovány jsou také služby v oblasti ekonomiky, financí a controllingu. Důvodem pro tuto decentralizaci je nezávislé hodnocení a vykazování u jednotlivých činností a dále sjednocování těchto činností a vnitropodnikové financování v celé skupině MEGA.

Další významnou decentralizovanou položkou je středisko odboru inovačního rozvoje, které slouží zejména pro oblast membránových procesů. Náklady na uvedené středisko schvaluje strategická rada. Důvodem pro jeho zřízení jsou nejen aplikace inovací a jejich transferových nákladů vzniklých ve skupině, zejména ve společnosti MemBrain s.r.o., ale slouží také k úhradě nákladů na technické zlepšování a ověřování správné funkčnosti transferovaných výrobků a technologií.

Každá jednotka v rámci společnosti MEGA finančně přispívá na úhradu nákladů centralizovaných služeb formou krycího příspěvku z vytvořené přidané hodnoty.

Střediska Divize membránových procesů (DMP)

Divize je řízena Ředitelem divize membránových procesů, který přímo řídí střediska Sekretariát, Technik jakosti a středisko Strategický rozvoj membránového programu a ředitele Technického, Obchodního a Výrobního úseku divize. Po obchodní stránce řídí i Zahraniční zastoupení a dceřiné společnosti OOO „MEGA ProfiLine“ a TOV „MEGA-Ukraine“. Ekonomická stránka řízení zahraničních zastoupení je plně v kompetenci ředitele Odboru ekonomiky a financí MEGA a.s.

Středisko Sekretariát divize

Základní funkcí střediska je zajistit podpůrné činnosti v oblasti administrativy, personalistiky, správy budov a majetku pro ostatní úseky divize a usnadnit jim hladký průběh každodenních činností souvisejících s výkonem jejich práce.

Středisko Technik jakosti

Základní funkcí střediska je činnost zaměřující se na standardy kvality v oblastech výroby, nákupu strategických surovin a meziproduktů. Technik jakosti představuje útvarového zástupce integrovaného systému řízení (ISŘ), aktivně se podílí na nastavení interních procesů divize, dbá na jejich soulad s mezinárodními normami ISO a provádí kontrolu jejich dodržování.

Je řízeno ředitelem a Podnikovým manažerem pro ISŘ, řídí středisko Technický rozvoj.

Středisko Strategický rozvoj membránového programu

Středisko je řízeno vedoucím strategického rozvoje membránového programu. Buduje postavení firmy na trhu, definuje rizika, analyzuje aktivity konkurence a řídí obchodní činnost u významných obchodních příležitostí.

Řídí rozvoj podnikání a činnosti membránových procesů skupiny MEGA ve smyslu teritoriálního a aplikačního rozšiřování s cílem zajistit zvýšení tržního podílu a tím i počtu obchodních příležitostí.

Technický úsek

Technický úsek je přímo podřízen Řediteli DMP. Svou činností pokrývá proces technického rozvoje, zahrnujícího interní rozvojové projekty a koordinaci externích inovačních aktivit, zejména ve vztahu k dceřiné společnosti MemBrain s.r.o. Zabezpečuje realizaci všech typů projektů, oficiálně schválených vedením divize. Současně zajišťuje projektovou podporu z hlediska konstrukčních a technologických prací.

Úsek je řízen Technickým ředitelem, který přímo řídí vedoucí středisek Technického rozvoje, Řízení projektů a Technologie a inženýringu. Vedoucí středisek dále řídí vedoucí oddělení.

Základní funkcí střediska Technického rozvoje je koordinace technického rozvoje a výzkumně vývojových aktivit s cílem zabezpečit maximální efektivitu transferu inovačních výsledků do obchodní praxe, resp. do tržeb divize.

Základní funkcí střediska Řízení projektů je plnění stanovených cílů interních a externích projektů za podmínek dodržení nákladového rozpočtu a projektového harmonogramu. Primární strategií řízení projektů je nejen dodržení podmínek, daných zadáním projektu, ale i práce vedoucí k plné spokojenosti zadavatele či zákazníka. Z hlediska provozu divize jsou dílčí projekty vedeny s cílem řídit náklady projektů bez negativního dopadu do cash flow projektu i nadřazeného útvaru a se snahou o zvýšení efektivitu práce zaměřené na úsporu plánovaných nákladů.

Mezi základní funkce střediska Technologie a inženýringu patří vytváření podpory obchodních aktivit divize v souladu s požadavky potenciálních zákazníků. Následně při realizaci obchodních projektů tvorba základní technologické a konstrukční dokumentace, spoluúčast při výrobě zařízení a jeho interním testování. Ve fázi zákaznické realizace zabezpečení oživení technologie až do fáze garančního testu a předání zákazníkovi. Mezi základní funkce patří i podpora aktivit technického rozvoje divize a výzkumně vývojových aktivit v rámci externí spolupráce.

Obchodní úsek

Obchodní úsek je organizačně přímo podřízen Řediteli divize. Jeho primární náplní je zajištění tržeb a provozně hospodářského výsledku divize v návaznosti na schválenou strategii divize s podporou efektivních marketingových nástrojů a kvalitní proces uspokojování zákaznických potřeb.

Úsek je řízen Obchodním ředitelem, který přímo řídí vedoucí středisek Marketingu a Prodeje a Zákaznického servisu.

Mezi základní funkce střediska Marketingu a prodeje patří zejména aktivní vyhledávání nových obchodních příležitostí v návaznosti na systematickou analýzu trhu, zodpovědnost za

efektivní realizaci obchodních smluv a kvalitní prezentace společnosti a jejího portfolia u zákazníků a obchodních partnerů.

Základní funkcí střediska Zákaznického servisu je komplexní nabídka služeb pro uspokojení zákaznických potřeb od fáze realizace projektů až do konce jejich životního cyklu. Středisko zodpovídá za budování kvalitního vztahu společnosti se všemi svými zákazníky.

Výrobní úsek

Výrobní úsek je přímo podřízen Řediteli divize. Svou činností pokrývá operativní proces zajištění komerčních i interních projektů, zahrnující výběr dodavatelů, kooperantů, včetně smluvních vztahů, výroby všech komponentů, montáže technologií, balení, proclení a expedice k zákazníkovi. Dále zajišťuje minimální stavy skladů. Je zodpovědný za plnění plánu výroby.

Úsek je řízen Výrobním ředitelem, který přímo řídí vedoucí Střediska Nákupu a logistiky a Střediska Výroby. Vedoucí středisek řídí podřízené nebo vedoucí oddělení.

Středisko Nákupu a logistiky, jeho základní funkcí v DMP je efektivní uspokojování potřeb vyplývajících z plánovaného průběhu základních, obslužných, výrobních i nevýrobních procesů. Je zapotřebí k zajišťování dodávek surovin, základních i pomocných materiálů, nakupovaných výrobků a součástí, polotovarů, náhradních dílů, nářadí, přípravků, režijních materiálů a pomůcek pro řízení a správu DMP. Role nákupu se mění od role podpůrné po strategické. Hlavním úkolem je zajistit, aby bylo správné zboží, ve správném čase, ve správném množství, ve správné kvalitě na správném místě, se správnými náklady.

Středisko Výroby je operativní část divize DMP, jehož základní funkcí je efektivní výrobní proces vedoucí k zajištění objednávek v požadovaném čase, kvalitě a množství.

4.2.4 Sledování nákladů

Náklady se ve společnosti sledují druhově a účelově. Účetní jednotka používá ke sledování nákladů systém GIST Intelligence, který podporuje controllingové činnosti společnosti. Software umožňuje sledování nákladů jednotlivých zakázek, jak podle zakázek samotných, tak podle příčinné souvislosti jejich vzniku. Uvedený software zpracovává data z ERP³

³ ERP – Enterprise Resource Planning, systém pro plánování a řízení podnikových procesů

systemu ESO 9. Má několik funkčních oblastí (střediska, rozvaha, ukazatele, režijní sazby, osobní náklady, analýza prodeje a další). Pomocí tzv. vazebních tabulek může kombinovat data z jednotlivých funkčních oblastí. Vzhledem k použití webové technologie je ovládání intuitivní. Výhodou jsou definované reporty.

4.2.5 Výkony

Výkony se ve společnosti plánují podle strategických plánů, na základě vyhodnocení z CRM systému, podle podkladů – očekávek z jednotlivých podniků, podle uzavřených smluv i odhadem. Výkonem může být jednotlivá membrána i celý technologický celek.

Výkony v dceřiné společnosti MemBrain jsou tržby za smluvní výzkum:

- tržby za služby -inženýrské, konzultační, poradenské - tuzemsko
- tržby za služby -inženýrské, konzultační, poradenské - zahraniční
- tržby za služby -technologické práce (bez MEGA a.s.)
- tržby za služby -pilotáže - tuzemsko
- tržby za služby -pilotáže – zahraničí.

4.2.6 Kalkulace

Vlastní výroba membrán a výroba technologického celku (zvaného také technologie) se nemohou řídit jednotnou kalkulací. Výroba membrán probíhá formou sériové výroby na sklad. Následně navazuje výroba technologických celků dle požadavků zákazníka. Výrobnímu procesu předchází důležitá předvýrobní etapa, která zahrnuje vývoj a návrh technologie hlavním technologem, následuje konstrukční příprava a technická příprava výroby, která zadává detailní specifikace materiálu.

Předmět kalkule

Předmětem kalkule mohou být tyto kalkulační objekty:

- projekt - např. celý projekt VaV (smluvní výzkum) bez ohledu na členění dle zakázek
- zakázka – služby (hodiny práce), zboží, interní zakázka
- produkt – laboratorní a pilotní jednotky, mezioperační kontrola, pilotáž
- činnost – dle vlastního výběru a zadání.

Kalkulační vzorec

Kalkulace membrány probíhá dle kalkulačního vzorce:

- přímý materiál
- přímé mzdy
- ostatní přímé náklady (kooperace)
- výrobní režie (základnou pro výrobní režii jsou v rámci výroby přímé mzdy).

V následujících tabulkách je vidět struktura kalkulačního vzorce pro úplnou a neúplnou kalkulaci používaných především ve společnosti MemBrain. Používají se oba typy kalkulačních vzorců dle jejich určení a specifik.

Položky kalkulačního vzorce pro vývojové, službové, zbožové zakázky:

Tab. 3 Kalkulace úplných nákladů – kalkulace nákladů poskytnutého výkonu

Položka kalkulovaného výkonu	Základna
Přímý materiál	
Kooperace	
Přímé mzdy	
Přímé mzdy pojištění	34% k přímým mzdám
Ostatní přímé náklady (cestovné, služby, bankovní záruky aj.)	
Přímé náklady	
Kalkulační odpisy	Hodiny výkonu
Výrobní režie – kalkulační odpisy	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie – variabilní	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie – fixní	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie - mzdová	Přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní náklady	
Zásobovací režie	Přímý materiál+kooperace
Kalkulační odpisy	Přímý materiál+kooperace
Odbytová režie - mzdy	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy odbyt. režie	Přímé náklady (Mega)
Odbytová režie - ostatní	Přímé náklady (Mega)
Prodejní náklady	
Správní režie 1 (ředitelé, sekretariát, ...)	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy správní režie 1	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Správní režie 2 (jednatelé, vědecká rada, strategická rada, školící středisko)	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy správní režie 2	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Úplné náklady výroby	

Zdroj: upraveno dle interních materiálů podniku

Do položky přímý materiál patří například ionex (měřič iontů), polyethyleny, nerez konstrukce, chemikálie, rozvodová potrubí, elektrické rozvaděče, čerpadla. Do položky kooperace patří kooperační služby, například služby VŠCHT, Výzkumného ústavu anorganické chemie, a.s. a dalších. Do přímých mezd patří mzdy, příplatky a doplatky přímo souvisejících s výkony. Do položky přímé mzdy pojištění patří zdravotní a sociální pojištění týkající se přímých mezd.

Tab. 4 Kalkulace neúplných nákladů – kalkulace krycího příspěvku (KP)

Položka kalkulovaného výkonu	Základna
Tržby	
Slevy + bonusy + skonta	
Výnosy z dotace	
Netto tržby	
Přímý materiál	
Kooperace	
Přímé mzdy	
Přímé mzdy pojištění	34% k přímým mzdám
Ostatní přímé náklady (cestovné, služby, bankovní záruky aj.)	
KP ⁴ I hrubá marže	
Kalkulační odpisy	Hodiny výkonu
Výrobní režie – kalkulační odpisy	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie – variabilní	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie – fixní	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Výrobní režie - mzdová	Přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
KP II výroby	
Zásobovací režie	Přímý materiál+kooperace
Kalkulační odpisy	Přímý materiál+kooperace
Odbytová režie - mzdy	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy odbyt. režie	Přímé náklady (Mega)
Odbytová režie - ostatní	Přímé náklady (Mega)
KP III obchodu a zásobování	
Správní režie 1 (ředitelé, sekretariát, ...)	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy správní režie 1	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
KP IV správy	
Správní režie 2 (jednatelé, vědecká rada, strategická rada, školicí středisko)	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
Kalkulační odpisy správní režie 2	Přímý materiál+kooperace+přímé mzdy+přímé mzdy pojištění
KP V vedení společnosti	
Mimořádné náklady a výnosy	
Ostatní finanční náklady a výnosy	
Změna stavu aktivace	
Korekce kalkulačních odpisů	
Korekce účetních odpisů	
Hosp. výsledek středisek MIC II	
Hospodářský výsledek	

Zdroj: upraveno dle interních materiálů podniku

⁴ KP = krycí příspěvek

Vnitropodnikové náklady jsou obecně součástí režijních (nepřímých nákladů), nelze je proto uplatit v přímých nákladech v souvislosti s realizací projektu. Do přímých nákladů se zahrnuje zejména: přímý materiál, přímé mzdy, kooperační služby a dodávky, zdravotní a sociální pojištění. Za materiál se považují i zásoby vlastní výroby v ocenění přímých nákladů, které jsou spotřebovány v rámci výzkumných projektů. Takto spotřebované polotovary a výrobky se aktivují jako materiál na skladě materiálu pro účely výzkumu a vývoje.

Kalkulace technologického celku je mnohem složitější. Vše začíná na obchodním oddělení, kde je zpracována předběžná kalkulace. Tato kalkulace je nezbytná pro stanovení prodejní ceny. Pro sestavení předběžné kalkulace je důležité specifikovat rozsah dodávky a dodací podmínky. Cenu ovlivňují nejen interní náklady v rámci výroby, ale také sjednané podmínky dopravy technologie do místa určení, rozsah služeb související se zprovozněním a zaškolením pracovníků zákazníka. V tomto případě je již typový kalkulační vzorec nedostačující. Společnost je proto nucena specifikovat kalkulaci mnohem detailněji tak, aby přesně odpovídala potřebám firmy.

Tab. 5 Kalkulace technologického celku

Identifikace	Plán	Skutečnost	Odchylka
X	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Příprava projektu (nabídková fáze)			
X.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
X.1.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
X.1.2	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
X.1.3	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
X.2	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
X.3	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Obchodní náklady			
A.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.1.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.1.2	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.1.3	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.2	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.2.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.2.2	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
A.3	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Engineering a projektové řízení			
B.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.1.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.1.1.1	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč

B.1.1.2	- Cestovné	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.1.2	Zadání do výroby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.2	Dokumentace projektu	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.2.1	Projektová dokumentace - PFD, PID, specifikace	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.2.2	Výkresová dokumentace (modely, výkresy)	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.2.3	Předávací dokumentace	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.3	Dohled výroby zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.3.1	Konstrukční dohled	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.3.2	FAT	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.4	Řízení projektu	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.4.1	Řízení projektu - práce	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.4.2	Cestovné (diety, letenky, ubytování)	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
B.5	Engineering výrobní režie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C	Výroba zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1	Komponenty	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.1	Elektrodialyzéry	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.2	Kolektory a posuvné členy	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.3	Stojan a kluzáky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.4	Čerpadla	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.5	Ventilátory	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.6	Nádrže	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.7	Filtry	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.8	Chladiče	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.9	Instrumentace	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.10	Ventily	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.11	Plasty (trubky, tvarovky)	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.12	Rámy	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.13	Spojovací a těsnící materiál	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.14	Řídicí systém	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.15	Elektro část	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.16	Náhradní díly dle požadavků zákazníka	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.1.17	Ostatní nezařazený materiál	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2	Interní montáž zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.1	Výroba technologie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.1.1	- ocelové konstrukce	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.1.2	- plastová výroba	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.1.3	- elektromontáže	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.2	Výstupní kontroly	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.3	Balení a nakládka	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.2.4	Externí služby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.3	Doprava	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.3.1	Doprava materiálu	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.4	Řízení výroby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
C.5	Výrobní režie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
D	Nákup externích zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
D.1	Komponenty	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
D.1.1	Nákup zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
D.2	Doprava	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
D.2.2	Doprava zařízení do MEGA a.s.	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E	Expedice	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.1	Doprava zařízení na místo montáže	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.1.1	Přepravné	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč

E.1.2	Pojištění	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.1.3	Balení (materiál)	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.1.4	Služby (jeřáb atd.)	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.2	Práce logistika	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
E.3	Cestovné, dispečink	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F	Montáže a zprovoznění v místě	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.1	Montáž a zkoušky v místě	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.1.1	Montáže	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.1.2	Cestovné montáže	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.1.3	Letenky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.2	SAT a uvedení do provozu	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.2.1	Technolog	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.2.2	Cestovné	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.2.3	SW inženýr	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.2.4	Letenky vč. SW inženýr	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.3	Montážní materiál	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.4	Externí montážní práce	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
F.5	Montáž výrobní režie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G	Záruční servis	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1	Servisní prohlídky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1.1	Externí servisní prohlídky dle smlouvy	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1.2	Servisní prohlídky dle smlouvy	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1.2.1	- technolog/technik	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1.2.2	- cestovné	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.1.2.3	- letenky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2	Náhradní díly a ostatní služby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2.1	Výrobky	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2.2	Materiál	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2.3	Služby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2.4	Balení a nakládka	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.2.5	Přepravné	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.3	Výrobní režie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
G.4	Reklamace	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
H	Neplánované vícenáklady	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
H.1	Zaškolení pracovníků zákazníka	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
H.2	Úpravy technologie	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
H.3	Ostatní	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
R	REŽIE SPRÁVNÍ	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
N	NÁKLADY	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
V	VÝNOSY	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
V.1	Tržby	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
V.1.1	Tržby z prodeje zařízení	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
V.1.2	Tržby z prodeje náhradních dílů	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč
Celkem	PROJEKT CELKEM	0,00 Kč	0,00 Kč	0,00 Kč

Zdroj: upraveno dle interního materiálu společnosti

Vytvoření výrobku či zakázky trvá do jednoho roku, stejně tak dotační programy se uzavírají ročně.

Kalkulační jednice

Základní kalkulační jednicí jsou u divize membránového programu výrobky společnosti a jsou určitou podskupinou vyšší kalkulační jednice, a to zakázky. Celková zakázka se skládá z vlastních výrobků, inženýrské práce, nakoupené služby, materiálu apod. Vlastní kalkulační jednice vstupuje v zakázkové kartě do části C - Výroba zařízení (viz. Tabulka Kalkulace technologického celku).

V případě projektu, který obsahuje více zakázek, je možné sestavit plánovou kalkulaci pouze na úrovni projektu, ale pro vyhodnocení bude režijními sazbami zatížena každá konkrétní zakázka.

Plánovaná kalkulace u nižších jednic - výrobků je prováděna 1x ročně, nebo při velké změně vstupních cen materiálů i v průběhu tohoto období. To ovšem nenastává tak často, protože smlouvy s dodavatelem jsou uzavřeny s fixní cenou na období min. 1 roku. Největší změnou bývá změna ceny práce. U vyšší jednicové kalkulace - zakázky se stanovuje plánovaná kalkulace dle jednotlivých kategorií ještě před uzavřením smlouvy se zákazníkem a následně se zjišťují odchylky.

4.2.7 Rozpočty, plány

Majitel společnosti stanovuje koncem každého kalendářního roku cíle pro následující rok v kategorii plánovaný hospodářský výsledek, plánované dosažené tržby a plánovanou ziskovost, ziskovost jako podíl dosaženého zisku před zdaněním a dosažených tržeb. Prioritou je dosažení hospodářského výsledku.

Stanovené parametry jsou následující:

- tržby ve výši xxx mil. Kč
- hospodářský výsledek ve výši xxx mil. Kč, z čehož vyplývá požadovaná ziskovost x%

Tyto základní parametry je nutné detailně rozpracovat do několika rozpočtů.

Zákazníci jsou z různých cílových oblastí, tzv. segmentů, na které jsou kalkulovány odlišné marže. V segmentech je různá úroveň konkurence, která vyžaduje odlišnost přístupu k tvorbě prodejní ceny. Právě toto aplikační použití má vliv na ziskovost, proto ovlivňuje dosažený hospodářský výsledek. Navíc většina dodávek technologických celků je neopakovatelná, řešení je vytvářené na míru.

Tab. 6 Plánované hodnoty dle segmentů

Segment	Plán tržeb (v Kč)	Plánovaný hospodářský výsledek (v Kč)	Plánovaná ziskovost
Mlékárenství	x mil.	X mil.	x%
Energetika	x mil.	X mil.	x%
Farmacie	x mil.	X mil.	x%
Úprava vod	x mil.	X mil.	x%
CELKEM	x mil.	X mil.	x%

Zdroj: upraveno dle interních materiálů společnosti

Po schválení výše uvedených plánů následuje pravidelná rozborová činnost. Detailnější probíhá každý kvartál, operativní každý měsíc. Cílem rozborů je vyhodnocovat, zda se daří naplňovat poslání společnosti či nikoliv. Za finanční plány, rozborovou činnost a rozpočtování je zodpovědné Středisko ekonomiky a controllingu divizí.

V následující tabulce je uveden plán Divize membránových procesů:

Tab. 7 Plán Divize membránových procesů pro rok 20XX

Činnost	Plán, zodpovědnost
Obchodní	Předpokládaná hodnota uzavřených smluv je x mil. Kč . Z toho možné realizované tržby do roku 20XX činí x mil. Kč a provozní zisk necelých x mil. Kč . Zodpovědnost: obchodní ředitel.
Výrobní	Plán vypracován na základě odhadu dle minulých účetních období. Jeho zdrojem není plánovaná výroba jednotlivých výrobků v daném roce. Výrobní úsek se na tvorbě finančního plánu nepodílí. Plán zahrnuje náklady na výrobu komponent ve výši x mil. Kč a náklady na neshodnou výrobu ve výši x tis. Kč . Odvedená výroba na sklad se očekává se výši x mil. Kč . Očekávaný provozní zisk je x mil. Kč . Zodpovědnost: výrobní ředitel.
Mzdy	Plán osobních nákladů ve výši x mil. Kč . V této částce jsou zahrnuty i nové náborů (x tis. Kč). Zodpovědnost: ředitel divize.
Vzdělávání	Plánované náklady na vzdělávací kurzy jsou x Kč . Vedlejší náklady na cestovné necelých x tis. Kč . Oproti roku 20XX se jedná o navýšení téměř o x% . Je nutné ale zohlednit dotace, které se v minulých obdobích na vzdělávání čerpaly. Zodpovědnost: ředitelé úseků.
Nákup drobného majetku	Celkové požadavky jsou ve výši x tis. Kč . Z toho požadavky na IT vybavení činí x tis. Kč . Jednotlivé požadavky na nákup IT na DMP budou posuzovány individuálně s cílem sladit požadavky ICT útvaru s ohledem na výši

	<p>nákladů, za kterou je zodpovědné DMP. Plán na nákup SW (či jeho provoz) je vyčíslen na x tis. Kč a je schválen v plné výši z důvodu jeho nezbytnosti pro práci technického úseku. Zodpovědnost: ředitel úseků.</p>
Opravy a údržby	<p>Zdrojem pro plán oprav a údržby jsou podklady od výrobního ředitele pro výrobní a montážní halu a podklady z Odboru správních služeb pro údržbu budov DMP a Mem. Inovačního Centra II. Plánované náklady na rok 20XX činí x mil. Kč. Zodpovědnost: výrobní ředitel, projektový manažer ABC.</p>
Investice	<p>Pro rok 20XX byly schváleny investice ve výši x mil. Kč. Před jejich realizací je nutné připravit žádost o pořízení investice z důvodu návratnosti a financování. Všechny investice se týkají střediska výroby. Nákladově investice vstupují do hospodářského výsledku ve formě odpisů. Předpokládaná výše odpisů za investice nyní realizované a nové je plánovaná na částku x mil. Kč Zodpovědnost: výrobní ředitel.</p>
Marketing	<p>Povolený limit nákladů na podporu prodeje činí v roce 20XX x mil. Kč. Zodpovědnost: obchodní ředitel.</p>
Odpisy	<p>(bez odpisů z nových investic) se očekává ve výši x mil. Kč. Zahrnuje již i odpisy vyplývající z prodeje budovy MIC II.</p>
Provozní náklady	<p>Náklady nezbytné pro provoz divize. Jedná se o režijní náklady variabilní nebo fixní. Očekávaná výše provozních nákladů je x mil. Kč. Zodpovědnost: ředitel úseků, vedoucí středisek. Součástí plánu jsou i náklady na případné dofinancování provozu dceřiné společnosti MEGA ProfiLine ve výši x mil. Kč. Řízení těchto nákladů je pouze v kompetenci obchod. ředitele.</p>
Zakázky projekty Zakázky garance Zakázky rychloobrátky	<p>Zdrojem pro plán zakázkový jsou podepsané kontrakty/objednávky v segmentech X, Y a Z. Plán zakázek, které jsou v garanci je 0 Kč, jeho případné náklady ponese segment Aftersales. Pro plán rychloobrátek je stanoven minim. roční objem ve výši x mil. Kč, který je nutné zajistit v segmentech A, B a C. Zodpovědnost: produktový manažer DEF, vedoucí prodeje.</p>
Ostatní	<p>V posledních dvou letech se začaly vynakládat náklady na vstupní testování materiálu. Z tohoto důvodu bylo nutné jejich naplánování i v roce 20XX. Po dohodě s výrobním ředitelem se vytvořila rezerva na tyto náklady ve výši x Kč. Zodpovědnost: výrobní ředitel</p>

Zdroj: upraveno na základě interních materiálů společnosti

Plán DMP je rozložen do 12 základních částí. Celkový součet všech plánů je označován výrazem „Forecast“. Celkový součet všech plánů kromě Obchodního je označován „Forecast (won)“ a je označením pro plán, kde jsou tržby u dodávek zařízení zajištěné smlouvou a u rychloobrátek minimálním ročním obratem.

Z důvodu odděleného plánu mezd jsou všechny ostatní plány uvedeny bez mzdových nákladů. Pokud se tedy u konkrétního uvádí provozní zisk, je tím myšlen zisk jako rozdíl tržeb a veškerých přímých variabilních nákladů, které musí firma vynaložit kromě mzdových nákladů.

Metody stanovení rozpočtů ve společnosti

Základní metodou pro stanovení plánu operativního je plán strategický. Uvedený plán je určen na období pěti let. Společnost má nyní stanoven plán na období 2019-2023. Předchozí byl stanoven na období let 2014-2018. Uvedený strategický plán se ovšem reviduje na základě nových poznatků a zkušeností každý rok. Strategický plán je tak nadřazen plánům operativním a ovlivňuje náklady na jednotlivých divizích a střediscích. Základní premisou pro stanovení strategických plánů jsou různé metody u jednotlivých divizí:

- a) DMP – marketingový odhad trhu v rámci jednotlivých segmentů v návaznosti na vyhodnocování poptávek a také primárně v závislosti na transferu nových technologií z vlastního V a V centra;
- b) DPÚ – jedná se o odhad trhu v návaznosti na růst indexu a celkové analýzy trhů v návaznosti na sjednané zákazníky a jejich kontrakty.

4.2.8 Ocenění vlastních zásob

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují přímými náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost. Přímými náklady jsou náklady stanovené podle plánových kalkulací, které zahrnují přímý materiál, polotovary, přímé mzdy, kooperace, ostatní přímé náklady.

Vnitropodniková cena ve společnosti MemBrain je stanovena na úrovni vlastních nákladů, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti – zahrnují pouze výrobní režii, nezahrnují režii správní.

Polotovary se mezi středisky nepředávají, vše se realizuje na jednom místě.

4.2.9 Rozhodovací úlohy

Strategické investice jsou pro společnost investice do výzkumně vývojových aktivit, které mohou být i krátkodobé pro vyčlenění prostředků na rychlé ověření funkčnosti nové

technologie u zákazníka, nebo dlouhodobé – zde se společnost podílí z velké části na financování vlastních zdrojů, zejména u dotačních projektů.

V následující tabulce je uveden příklad ke klasifikaci investic, které se ve společnosti používají. Následně je uvedena možnost volby metody a financování investice.

Tab. 8 Klasifikace investic

	Investice 1	Investice 2	Investice 3	Investice 4
	laboratorní přístroj	pilotní jednotka	IT vybavení	čistička odpad. vod
Podnět	interní prostá obnova	externí nové příležitosti	interní procesy	externí legislativa
Účetně ⁵	DHM	DHM	DNM	DHM
Vztah k rozvoji	obnovovací	rozvojová	regulatorní	regulatorní
Hlavní přínos	úsporná opatření	nové produkční kapacity	snížení rizik	snížení rizik sankcí, zastavení výroby
Věcná náplň	nové laboratorní zařízení	nové zařízení	změny uvnitř organizace	nové okolí
Vzájemný vztah	plně substituční	plně substituční	nezávislé	nezávislé

Zdroj: upraveno na základě interního materiálu společnosti

Hlediska klasifikace investice:

Interní investice vznikají z podnikové potřeby, např. pro úsporu nákladů, obnovu nebo rozvoj z důvodů nedostatku kapacit, nebo pro potřebu umístění volných kapitálových zdrojů k jejich efektivnímu zhodnocení. Externě za účelem rozvoje a růstu a regulace slabých stránek, např. legislativně vynucené investice do ochrany životního prostředí apod.

Obnovovací investice jsou nutné k obnově stávajícího zařízení, např. laboratorního přístroje. Rozvojové investice se používají ke zvýšení schopnosti prodávat další produkty a služby zákazníkům a regulatorní investice se používají k přizpůsobení se novým legislativním změnám.

V tabulce je u Investic 1 a 2 uveden vztah plně substituční, což znamená přijetí jedné a vyloučení přijetí jiné investice (např. volba mezi variantami dodávek). Pokud jsou investice

⁵ DHM-dlouhodobý hmotný majetek
DNM-dlouhodobý nehmotný majetek

nezávislé, může se přijmout více investic (projektů) nezávisle na sobě. Investice mohou být i z části substituční. A také komplementární, u kterých dochází k synergickému efektu.

Ve společnosti MEGA se k hodnocení investic používají tyto metody:

- nevýnosové (analýza užítku, nákladové modely)
- statické (příjem, čistý příjem, průměrné roční cashflow, průměrná roční návratnost, průměrná doba návratnosti a doba návratnosti z rozložených CF)
- dynamické (čistá současná hodnota, vnitřní výnosové procento, index ziskovosti, doba návratnosti z rozložených diskontovaných CF).

Rozdělení zdrojů financování investic:

- interní vlastní (zisk, odpisy)
- interní cizí (podniková banka, rezervy)
- externí vlastní (vklady vlastníka, dotace, dary)
- externí cizí (úvěry bank, finanční leasing)

V roce 2015 společnost zřídila účelově určený fond vlastních zdrojů. Účelem bylo stanovit pravidla financování výzkumu, vývoje a inovací v rámci realizace této činnosti zejména v MEGA a.s. a MemBrain s.r.o. jako výzkumně vývojové základny. Náklady spojené s VaVaI ve společnosti MEGA mohou vzniknout z důvodu realizace dotačního projektu, kde je potřeba vynaložit určitou část nákladů z vlastních zdrojů, nebo z důvodu interního projektu VaVaI.

5 Zhodnocení a návrhy řešení

5.1 Sledování nákladů

Účetní software umožňuje sledování nákladů jednotlivých zakázek, jak podle zakázek samotných, tak podle příčinné souvislosti jejich vzniku. Uvedený software zpracovává data z ERP⁶ systému ESO 9. Má několik funkčních oblastí (střediska, rozvaha, ukazatele, režijní sazby, osobní náklady, analýza prodeje a další). Pomocí tzv. vazebních tabulek může kombinovat data z jednotlivých funkčních oblastí. Vzhledem k použití webové technologie je ovládání intuitivní. Výhodou jsou definované reporty. Analýza nákladů, které v podniku vznikly, je jedním z důležitých úkolů manažerů a vedoucích pracovníků, zavedený informační systém toto umožňuje.

Náklady se sledují na účtech třídy 5, vnitropodnikové účty tříd 8 a 9 se používají pouze u vnitropodnikových nákladů na dispečink. Vzhledem ke specifickým činnostem společnosti by třídy 8 a 9 nebyly vhodné.

Společnost má dále rozděleny náklady na fixní – běžně neovlivnitelné (daně, odpisy), náklady kompenzované ve výnosech (prodané zboží, odpisy pohledávek, kurzové ztráty apod.) a ovlivnitelné, ty pak člení dle objemu významnosti. Nejvyššími náklady jsou náklady mzdové.

5.2 Kalkulace

Rozdělení režijních nákladů a rozvrhová základna

Pokud jsou v rámci projektu nepřímé náklady uznatelné, stanovuje se jejich výše koeficientem. Koeficient správní režie vychází z celkových plánovaných režijních nákladů správního aparátu společnosti na jeden rok, vztažených na korunu plánovaných mezd dané divize za daný rok. Koeficient výrobní režie vychází ze skutečných režijních nákladů střediska výzkumu a vývoje, popř. dalších středisek přímo se podílejících na realizaci projektu vztažený na korunu přímých mezd vyplácených v souvislosti s realizací projektu. Výpočet koeficientu výrobní režie vychází vždy z údajů předchozího kalendářního čtvrtletí a je tedy průběžně aktualizován.

⁶ ERP – Enterprise Resource Planning, systém pro plánování a řízení podnikových procesů

Modul Finance informačního systému společnosti je zaměřen na zpracování dat z účetního systému ESO 9, mj. na alokaci režijních nákladů do zakázek, umožňuje sledovat náklady podle jednotlivých středisek apod.

Každá zakázka je neopakovatelná, řešení je vytvářené na míru. Zákazníci jsou z různých cílových oblastí – segmentů, na které jsou kalkulovány odlišné marže. V segmentech je různá úroveň konkurence, která vyžaduje odlišnost přístupu k tvorbě prodejní ceny. Rozvrhovou základnou byly zvoleny přímé mzdy, pracnost je vždy nejvyšší.

Pro výpočet příslušné hodnoty režie dané zakázky jsou používány plánové roční režijní sazby vztažené k příslušným rozvrhovým základnám, nákladům spotřebovaných na dané zakázce (ve skutečnosti plánová sazba* skutečná rozvrhová základna).

Porovnání předběžných a výsledných kalkulací

Ve sledované společnosti se předběžné a výsledné kalkulace porovnávají rozdílovou metodou, a to nejen na úrovni vlastních nákladů, ale podrobně podle jednotlivých nákladových druhů, odpovědnosti a příčin vzniku odchylek.

Průběžná a výsledná kalkulace vyjadřují skutečnou spotřebu nákladů na zakázku po ukončení měsíce - pro průběžnou (kvartálně se uskutečňují rozsáhlejší rozborů) a po ukončení celé realizace - pro výslednou. Výchozím podkladem jsou skutečné náklady vykázané na zakázku z evidence práce a účetnictví.

V porovnání s plánovou kalkulací, která vyjadřuje předpokládané náklady na realizaci příslušné zakázky, jsou zjišťovány podstatné odchylky od stanovených odhadů s cílem provést příslušná opatření k zamezení jejich dalšího výskytu. Velký význam má průběžná kalkulace, protože umožňuje ještě v průběhu operativní zásahy do realizace. Odpovědnost za sestavení výsledné kalkulace náleží projektovému ekonomovi.

Cílová kalkulace (Target Costing) se v MEGA a.s. používá při kalkulaci technologického celku. Tato kalkulace může vedení společnosti poskytnout zásadní informaci o plánované ziskovosti. V případě cenového vyjednávání se zákazníkem může pružněji reagovat na požadovanou úpravu ceny např. tím, že sníží rezervu po dobu garance. Společnost má zavedený účetní systém evidence středisek a zakázkových čísel, kdy tato kombinace umožňuje snadné vyhodnocení kalkulace (výslednou kalkulaci). Projektovému manažerovi

pomůže s tím, aby měl náklady celé zakázky pod kontrolou. Pro obchodníky může sloužit jako vodítko k tomu, aby při sestavování na nic podstatného nezapomněli. „V poslední době kalkulace *target costing* nahrazuje dosud převážně používanou kalkulaci nákladovou (kalkulaci celkových nákladů)“ (Synek, 2011, s. 115).

Ukázka interního ceníku je uvedena v níže uvedené tabulce. Způsob kalkulace je navázán na konstrukční kusovník, cenu práce, vstupní ceny materiálů a výrobní režii. Společnost by se měla snažit zautomatizovat a zpřesnit odvedené práce na výrobě s plánovanou kalkulací. Zautomatizování by mělo za úkol:

1. odstranit problémy s dílenským zásobníkem – dílenský zásobník (materiál, polotovary), který bude možné kontrolovat k určitému datu s plánovaným rozpočtem
2. zpřesnit rozpočty jednotlivých činností
3. zautomatizování veškerého procesu od nákupu, odvádění, včetně začlenění statistiky
4. zajištění modelace výroby technologií, včetně promítnutí do výrobních prostor a zohlednění dovolené.

Všechny uvedené operace se tak nákladově celkově zpřesní a bude možné reagovat na případné změny ve výrobě a pořizování statistických výkazů z výroby. Proces nyní není tak přesný, spousta údajů se zapisuje ručně.

Důvody zautomatizování:

- statistika výroby bude primárně řízena a vyhodnocována do základního účetního systému ESO 9
- možnost zavedení šarží na skladu 10 – dílenský zásobník = rozpracovaná výroba
- možnost provádět revizi pracovišť za účelem zjištění potřebného počtu zařízení
- nastavení shodného čísla dávky s číslem membrány
- zpřesnění výrobních operací – doplnění číselníku strojů – při odvádění bude označen stroj, na kterém se vyrábělo
- doplnění číselníku parametrů dle zadání požadavků na statistiku výroby.

Tab. 9 Ukázka kalkulace výrobku vlastní výroby

Ozn.	Název	Množ	Nákladová cena	Cena mat.	Cena práce	Labor.	Cena VR	Cena SR	Dat. kalkulace
P01300.2	Člen zemnicí M10x90, kompletní	1KS	552 Kč	68	149		190	145	12.02.2019
P00818	Deska kolektorová EDR-III, horní, Typ 10	1KS	68 980 Kč	66 066	900		1 141	873	12.02.2019
P00817	Deska kolektorová EDR-III, spodní, Typ 10	1KS	74 657 Kč	72 126	782		991	758	12.02.2019
P01147	Deska kolektorová MPure - VSTUP	1KS	486 Kč	179	19	246	24	18	12.02.2019
P01162	Deska kolektorová MPure - VSTUP, sestava	1KS	531 Kč	185	23	272	29	22	12.02.2019
P01147.1	Deska kolektorová MPure - VÝSTUP	1KS	486 Kč	179	19	246	24	18	12.02.2019
P01162.1	Deska kolektorová MPure - VÝSTUP, sestava	1KS	556 Kč	185	25	291	31	24	12.02.2019
P01160	Deska MPure - anodová	1KS	14 709 Kč	14 172	76	291	96	74	12.02.2019
P01161	Deska MPure - katodová	1KS	10 811 Kč	10 299	74	272	94	72	12.02.2019
P01301.1	Deska stahovací EDBM-Y, anodová	1KS	21 350 Kč	4 496	5 204		6 602	5 048	12.02.2019
P01301	Deska stahovací EDBM-Y, katodová	1KS	5 234 Kč	3 926	404		512	392	12.02.2019
P00182	Deska stahovací ED-II - anodová	1KS	64 813 Kč	64 312	155		196	150	12.02.2019
P00182.1	Deska stahovací ED-II - anodová el. 4mm	1KS	74 559 Kč	74 058	155		196	150	12.02.2019
P00182.2	Deska stahovací ED-II - anodová typ Arla	1KS	67 029 Kč	65 457	485		616	471	12.02.2019
P00181	Deska stahovací ED-II - katodová	1KS	20 311 Kč	17 898	745		945	723	12.02.2019

Zdroj: interní materiál společnosti

5.3 Rozpočty

Rozpočty společnosti jsou řízeny Odborem ekonomiky, financí a controllingu, především středisky Ekonomika a controlling divizí a Controlling dceřiných společností.

Základní pracovní náplní podřízených pracovníků střediska Ekonomiky divizí a controllingu společnosti je metodicky řídit tvorbu realizačních rozpočtů a evidenci nákladů na příslušné zakázky, a to včetně dotačních projektů, dále pravidelná analýza plnění rozpočtů a analýza odchylek. Střediska controllingu úzce spolupracují s jednotlivými středisky divizí, se kterými se současně podílejí na přípravě podkladů pro předpoklady plnění tržeb divizí společností MEGA a.s.

Všechny plány jsou členěny druhově a podle ovlivnitelnosti. Tento pohled z hlediska ovlivnitelnosti je velmi důležitý primárně, pro nákladová střediska, zejména pro střediska správy. Ovlivnitelnost nákladů je provázána s motivačním systémem. Je zde nechána velká zodpovědnost za dodržování plánů středisek a zároveň vysoká pravomoc pro rozhodování o dodavateli a ceně. Jediné, co není v kompetenci osoby zodpovědné za středisko,

je stanovení délky odepisování. Tato délka je ale stanovena již před případným nákupem v hodnocení uvedené investice – u částek nad 300 000 Kč.

Plány, především plán tržeb, jsou vypracovávány koncem roku na předpokladech, které se většinou během roku mění. Podaří se například získat nové zákazníky, nebo naopak ztratit v segmentu, který je z hlediska ziskovosti zásadní. Vedení společnosti má z kalkulací podklady o stavu jednotlivých zakázek, i plánovaných a může tak okamžitě reagovat.

Modul Finance informačního systému je zaměřen mj. na analýzu odchylek skutečnosti od zvolených verzí plánu ať již na úrovni finančního plánu, nebo rozpočtů zakázek, dále na tvorbu finančních ukazatelů pro verze plánu a pro skutečnost.

5.4 Rozhodovací úlohy

Rozhodovací úlohy se nemusí týkat jenom investicí, ale všech běžných úkolů, s kterými je možné efektivněji řídit celý podnik, snižovat náklady a zvyšovat výnosy, např. efektivnějším řízením zásob, důkladnou analýzou nákladů, přenecháním určitých služeb externímu dodavateli, nebo nevyužité služby prodávat jiným, vhodným výběrem dodavatelů, informovaností manažerů, podporou určitého výkonu, či skupiny výkonů, jasně vymezenou odpovědností, pravomocí a kompetencí jednotlivých středisek, prezentací společnosti, zlepšením marketingového průzkumu, vyhledáváním nových zákazníků, expandováním na zahraniční trhy, apod.

Řízení zásob

Divize membránových procesů má samostatné středisko Nákupu a logistiky. Jeho základní funkcí v divizi je efektivní uspokojování potřeb vyplývajících z plánovaného průběhu základních, obslužných, výrobních i nevýrobních procesů. Je zapotřebí k zajišťování dodávek surovin, základních i pomocných materiálů, nakupovaných výrobků a součástek, polotovarů, náhradních dílů, nářadí, přípravků, režijních materiálů a pomůcek pro řízení a správu DMP. Role nákupu se mění od role podpůrné po strategické. Hlavním úkolem je zajistit, aby bylo správné zboží, ve správném čase, ve správném množství, ve správné kvalitě na správném místě, se správnými náklady. Středisko dále zabezpečuje realizaci cenových úspor v nakupovaných materiálech, zvyšování jakosti a flexibility nákupu, současně se snižováním nákupního rizika, správnost balení a expedici výrobků, zařízení či technologie k zákazníkovi,

včetně celního řízení, také tvoří nákupní standardy ve spolupráci s Technikem jakosti. Ředitel Výrobního úseku mj. zodpovídá za vztahy s dodavateli, logistiku a implementaci moderních metod řízení nákupu.

Výběr dodavatelů

Při uzavírání dodavatelských smluv společnost musí provádět výběrová řízení, musí se řídit systémem jakosti. Středisko Nákupu a logistiky dále zabezpečuje:

- operativní i strategickou komunikaci, včetně udržování vztahů s novými i současnými dodavateli a subdodavateli
- kvalitu a rozvoj dodavatelů
- hodnocení dodavatelů (dle kritérií a vzorce, na A, AB, B a C)
- rozšiřování portfolia dodavatelů
- reklamační řízení vadných dodávek (dokumentace, komunikace s dodavatelem, náhrady)
- reporting managementu DMP (výroční zpráva dodavatelé, vývoj cen, reklamace, uzavřené smlouvy, počty nových dodavatelů v portfoliu)
- strategický nákup (vyjednávání globálních podmínek s dodavateli, cenové řízení, speciální přístup k významným dodavatelům, monitoring konkurenčních výrobců)

Outsourcing

Jen velmi málo oblastí ve společnosti MEGA je zajišťováno externě. Jedná se pouze o úklidové služby, tisk a kopírování a některé marketingové činnosti, jako je marketingový výzkum. Tyto možné oblasti uvádí i Doyle (20026, s. 58-59), který dále uvádí i další oblasti z marketingových činností, finančních a ostatních funkcí, např. řízení pohledávek, distribuci, fakturaci, správu budov, či stravování. Služby stravování chce majitel zachovat vlastní, mj. z důvodu kvality nabízeného jídla.

Společnost dříve využívala více externích služeb, tyto byly však dražší, než když si je zajišťuje sama.

Prodej služeb pomocných středisek

Ve společnosti by bylo možné prodávat nevyužité služby střediska Jídelna a kantýna externím zákazníkům. Jednalo by se o zvýšení výnosů. Středisko vykazuje vysokou ztrátu v hospodářském výsledku, jak ukazuje níže uvedená tabulka. Primárně slouží k zajišťování

jednoho z benefitů, jež společnost poskytuje svým zaměstnancům – nabídce dotovaného stravování zaměstnancům firem ve skupině s výkonem práce na pracovišti ve Stráži pod Ralskem. Zaměstnanec hradí teplý oběd ve výši 25 Kč, zbytek hradí společnost.

Tab. 10 Přehled druhů nákladů střediska Jídelna

DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	Skutečnost 2017	Strategie 2014-2018	Skutečnost 2018	rozdíl
MZDY	-716 114	-744 960	-359 389	48%
odvody SP + ZP + ostatní sociální	-333 200	-344 525	-172 016	50%
Náklady auta (režie)	0	0	0	
Náklady cestovné	-11 825	-20 000	-5 729	29%
Náklady finanční	-5 240	-6 000	-1 382	23%
Náklady fixní (odpisy)	-73 044	-49 768	-27 891	56%
Náklady ostatní	-106 611	-109 000	-73 111	67%
Náklady služby (režie)	-203 303	-215 048	-108 671	51%
Spotřeba energie (režie)	-155 556	-163 366	-91 167	56%
Spotřeba materiálu (režie)	-1 292 096	-1 337 000	-707 260	53%
Vnitropodnikové náklady (režie)	-1 947	0	-2 543	
CELKEM	-2 898 936	-2 989 668	-1 549 160	52%
Výnosy - správa	1 993 903	2 040 000	1 085 311	

Zdroj: interní materiál společnosti

Náklady celkem	PLÁN	-2 989 668
	SKUTEČNOST	-1 549 160

Výnosy celkem	PLÁN	2 040 000
	SKUTEČNOST	1 085 311

Vzhledem k rozpočtu se sice uspořilo 485 819 Kč, hospodářským výsledkem je ale ztráta 463 849 Kč.

PLÁN	SKUTEČNOST
-949 668	-463 849
-485 819	

Nabízí se možnost přispívání na stravování zaměstnancům stravenkami. Jsou daňově uznatelné až do výše 55 %. V areálu pracoviště ani blízkém okolí se však nenaskytuje

možnost jejich použití a neshoduje se to ani s přáním majitele společnosti teplého oběda pro všechny zaměstnance.

Webové stránky, reklama, marketing

Při vyhledávání na internetu podle klíčových slov předmětů činnosti společnosti je MEGA jako první, nebo mezi prvními. Webové stránky jsou přehledné, v českém, anglickém a ruském jazyce. Informace se aktualizují, jsou zde uvedeny kontakty na všechny divize i dceřiné společnosti, včetně těch zahraničních. Webové stránky spravuje controllingové oddělení.

Zvýšení výnosů ve společnosti by mohlo být obecně zlepšení marketingového průzkumu, reklama, vyhledávání nových zákazníků. To ale neplatí u Divize membránových procesů, kde společnost nedokáže uspokojit velké množství poptávek. V současnosti poptávky uspokojuje do výše 15 %. Řešením by bylo reagovat rychleji a posílení obchodního oddělení o kvalifikované zaměstnance. Tito však musí např. splňovat požadavek technických a chemických znalostí, používat anglický a ruský jazyk.

Informovanost manažerů

Ve společnosti dostávají manažeři středisek dostatek informací od vrcholového vedení ohledně plánovaných aktivit celého podniku. Porady jsou uskutečňovány týdně a měsíčně, čtvrtletně se provádějí rozbory, dále jsou prováděny případné prezentace strategií, připravovaných změn a podobně. Systém odměn je nastaven tak, aby nedocházelo k odměňování pouze na základě vyššího zisku, který by ale byl tvořen např. nedokončenými projekty, které ani nemají šanci být dokončeny.

Zahraniční trhy

V současnosti začala společnost expandovat do zemí střední a jižní Afriky. Zákazníky má i v Egyptě, dále např. v Iráku, Íránu, v Indii má i své obchodní zastoupení. Několik zakázek řeší, nebo již dokončila např. v Brazílii, Chile, Mexiku. V Rusku je její dceřiná společnost OOO MEGA ProfiLine, v Kyjevě TOV MEGA-UKRAINA. Oborem činnosti společností jsou dodávky technologických celků na bázi membránových procesů, zejména pro potravinářství (mlékárenství). V Rusku a Bělorusku má několik významných klientů.

Oběh účetních dokladů

Pro účely zajištění řádné účetní evidence společnosti je nutné sledovat a zachytit v účetnictví veškeré pohyby majetku a závazků. Společnost má k tomuto vytvořenou směrnici, jejichž pravidla upravují závazný metodický postup týkající se vzniku a oběhu účetních dokladů, a to po stránce věcné, formální i časové. Celý proces od samotného přijetí dokladu ke konečnému zaúčtování a založení je velmi zdlouhavý.

Např. faktury došlé klasickou poštou zaměstnanec recepce zanesse do elektronické evidence přijaté pošty v účetním softwaru. Faktury došlé elektronickou poštou vytiskne odpovědný zaměstnanec Oddělení ekonomiky a financí a nejpozději druhý den po přijetí faktury emailem předá na recepci k zaevidování do evidence došlé pošty. Recepce opatří veškeré faktury schvalovacím razítkem, které obsahuje údaj o středisku, zakázce a údaj pro doplnění osob odpovědných za účetní případ (věcná kontrola) a osoby odpovědné za zaúčtování. Takto zpracované přijaté doklady předá recepce pověřenému zaměstnanci, který následně provede jejich fyzickou redistribuci k odpovědným osobám. Věcné a cenové schválení faktur mají odpovědní zaměstnanci provést nejpozději do 3 pracovních dnů a odpovědný zaměstnanec ekonomicko – správního úseku na doklad dále doplní analytický účet strany MD a schválené faktury na Oddělení ekonomiky a financí k zaúčtování.

Celý proces by šel urychlit a zjednodušit naskenováním dokladu při jeho přijetí a zanesení do elektronické evidence, ke které mají všichni uvedení zaměstnanci přístup.

6 Závěr

Cílem této diplomové práce je zhodnotit stav manažerského účetnictví v konkrétní účetní jednotce, zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, sledování nákladů z různých hledisek a poskytování informací pro rozhodovací úlohy a na základě zjištěných skutečností navrhnout případná zlepšení.

Manažerské účetnictví jako zdroj informací slouží pro potřeby uvnitř podniku. Jeho součástí je nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočetnictví. Manažeři potřebují informace pro plánování činností, rozhodování, kontrolu činností. Při pokrytí těchto potřeb se manažerské účetnictví orientuje na budoucnost. Klade důraz na to, aby poskytnutá data měla přímou souvislost s daným problémem a byla dostatečně flexibilní pro jeho variantní řešení.

Sledovaným podnikem je MEGA a. s., která má několik dceřiných společností, např. vývojově výzkumnou společnost MemBrain, s. r. o. Na území ČR nemá žádného přímého konkurenta. Dlouhodobě je firma aktivní ve třech oblastech, ve kterých poskytuje kompletní dodávky kvalitních technologií a komplexní služby. Jedná se obecně o membránové procesy (separace kapalin), povrchové úpravy materiálů a ekologické služby. Tyto činnosti jsou tedy rozděleny do tří divizí. Každá divize má decentralizované pravomoci a řízení a odpovídá za vlastní činnost.

Společnost používá účetní software ESO 9. Data z tohoto systému jsou předávána do systému GIST Intelligence, který podporuje controllingové činnosti společnosti. Software umožňuje sledování nákladů jednotlivých zakázek, jak podle zakázek samotných, tak podle příčinné souvislosti jejich vzniku. Vzhledem k použití webové technologie je ovládání intuitivní. Výhodou jsou definované reporty.

Výkony se ve společnosti plánují podle strategických plánů, na základě vyhodnocení z CRM systému. Výkonem může být jednotlivá membrána i celý technologický celek. Výroba membrán probíhá formou sériové výroby na sklad. Následně navazuje výroba technologických celků dle požadavků zákazníka. Při kalkulaci membrány se používá kalkulace úplných nákladů, nebo kalkulace neúplných nákladů. Pro kalkulaci technického celku se používá kalkulace cílová.

Majitel společnosti stanovuje koncem každého kalendářního roku cíle pro následující rok v kategorii plánovaný hospodářský výsledek, plánované dosažené tržby a plánovanou ziskovost. Po schválení plánů následuje pravidelná rozborová činnost. Detailnější probíhá

každý kvartál, operativní každý měsíc. Cílem rozborů je vyhodnocovat, zda se daří naplňovat poslání společnosti či nikoliv. Za finanční plány, rozborovou činnost a rozpočtování je zodpovědné Středisko ekonomiky a controllingu divizí. Metodou stanovení rozpočtu je odborný odhad, marketingový odhad trhu, odhad trhu v návaznosti na růst indexu.

Společnost MEGA má samostatné Oddělení strategických investic. Oddělení je vytvořeno za účelem sledování nákladů na výzkum, vývoj a inovace nebo jiných investic v návaznosti na strategii společnosti. Společnost má vytvořený soubor pravidel a metody hodnocení investic.

V závěru práce jsou zhodnoceny okruhy týkající se sledování nákladů, kalkulací, rozpočtů a rozhodovacích úloh ve společnosti. Zavedený informační systém umožňuje všechny tyto oblasti sledovat, zpracovávat a vyhodnocovat. Řízení a rozhodování je ulehčeno tím, že každá divize má jasně stanovený cíl a úkol. Každé středisko a jeho pracovníci mají jasně stanovenou náplň práce a funkci, odpovědnost, pravomoc a kompetenci. Návrhem pro zlepšení pro oblast kalkulací a rozpočtů je zautomatizování a zpřesnění odvedených prací ve výrobě. Některé operace se tak nákladově celkově zpřesní a bude možné reagovat na případné změny ve výrobě a pořizovat statistické výkazy z výroby. Dalším návrhem je prodej služeb jídelny externím zákazníkům. Zvýšily by se pak výnosy z této služby a snížila by se ztráta z této činnosti. Jedním z návrhů je i zjednodušení oběhu účetních dokladů, jelikož dosavadní proces je velmi zdlouhavý.

7 Seznam použitých zdrojů

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press, 2006, 194 s. ISBN 80-251-1124-5.

ČERNÝ, Václav. *O vztahu finančního a manažerského účetnictví*. Český finanční a účetní časopis. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2007, 2(4). ISSN 1802-2200.

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost Control - a strategic guide*. Vyd. 1. české. Přeložil Jaroslav WAGNER, Ondřej MATYÁŠ, Michal MENŠÍK. Praha: ASPI, 2006. ISBN 8073571897.

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. 8th ed. London: Thomson Learning, 2012, 800 s. ISBN 9781408041802.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. Vydání 3. doplněné a aktualizované. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.

KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Prospektrum, 1997, 407 s. ISBN 80-7175-060-3.

LANDA, Martin a Michal POLÁK. *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press, 2008, 198 s. ISBN 978-80-251-1996-9.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

PETEROVÁ, Jarmila a Dana ŽÍDKOVÁ. *Kalkulace nákladů a cen*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta ve vydavatelství Credit, 2002, 89, [14] s. ISBN 80-213-0931-8.

SYNEK, Miloslav a kolektiv. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 9788024734941.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 6., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 9788074002748.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 9788072611997.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše a Jana FIBÍROVÁ. *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2010, 224 s. Finance (Grada). ISBN 9788024727592.

VILÍMOVÁ, Anna. *Manažerská ekonomika*. 1. vyd. České Budějovice: Jihočeská univerzita, 2001, 99 s., ISBN 80-704-0474-4.

Přílohy

Pohled na správní budovu společnosti Mega



Průmyslová technologie elektrodialýzy



Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty společnosti

ROZVAHA						
		Název (obchodní firma): _____ s.				
K 31.12.2017		Adresa sídla: _____				
(v tis. Kč)		IČO: _____				
Označení	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč. obd.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001	854 762	-110 587	744 175	676 617
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003	275 919	-106 460	169 459	163 389
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 až 13)	004	25 207	-17 005	8 202	6 257
B. I. 1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	6 289	-4 780	1 509	2 297
B. I. 2.	Ocenitelná práva	006	14 484	-11 491	2 993	3 544
B. I. 2. 1.	Software	007	10 613	-10 255	358	1 186
B. I. 2. 2.	Ostatní ocenitelná práva	008	3 871	-1 236	2 635	2 358
B. I. 3.	Goodwill	009				
B. I. 4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	4 434	-734	3 700	
B. I. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				416
B. I. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. I. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	013				416
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 15 + 18 až 20 + 24)	014	178 392	-89 455	88 937	90 664
B. II. 1.	Pozemky a stavby	015	94 120	-36 032	58 088	60 695
B. II. 1. 1.	Pozemky	016	1 008		1 008	1 002
B. II. 1. 2.	Stavby	017	93 112	-36 032	57 080	59 693
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	018	84 150	-53 423	30 727	29 847
B. II. 3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019				
B. II. 4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020				
B. II. 4. 1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	021				
B. II. 4. 2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	022				
B. II. 4. 3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	023				
B. II. 5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	122		122	122
B. II. 5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	025				
B. II. 5. 2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	026	122		122	122
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027	72 320		72 320	66 468
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	72 260		72 260	66 408
B. III. 2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	029				
B. III. 3.	Podíly - podstatný vliv	030	60		60	60
B. III. 4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	031				
B. III. 5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032				
B. III. 6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033				
B. III. 7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034				
B. III. 7. 1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	035				
B. III. 7. 2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	036				

Označení a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. obd.
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 2	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 39 až 41 + 44 + 46)	037	577 635	-4 127	573 508	512 026
C. I.	Zásoby (ř. 39 až 46)	038	80 612	-2 134	78 478	72 396
C. I. 1.	Materiál	039	13 357	-292	13 065	8 798
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	040	21 027	-1 456	19 571	21 880
C. I. 3.	Výrobky a zboží	041	46 032	-386	45 646	41 703
C. I. 3. 1.	Výrobky	042	3 978	-231	3 747	425
C. I. 3. 2.	Zboží	043	42 054	-155	41 899	41 278
C. I. 4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044				
C. I. 5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	045	196		196	15
C. II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046	245 008	-1 993	243 015	204 806
C. II. 1.	Dlouhodobé pohledávky	047	9 750		9 750	11 630
C. II. 1. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	048				
C. II. 1. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	049	9 750		9 750	11 630
C. II. 1. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	050				
C. II. 1. 4.	Odložená daňová pohledávka	051				
C. II. 1. 5.	Pohledávky - ostatní	052				
C. II. 1. 5. 1.	Pohledávky za společnosti	053				
C. II. 1. 5. 2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054				
C. II. 1. 5. 3.	Dohadné účty aktivní	055				
C. II. 1. 5. 4.	Jiné pohledávky	056				
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky	057	235 258	-1 993	233 265	193 176
C. II. 2. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	058	208 320	-1 993	206 327	175 091
C. II. 2. 2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	059	19 703		19 703	1 880
C. II. 2. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	060				
C. II. 2. 4.	Pohledávky - ostatní	061	7 235		7 235	16 205
C. II. 2. 4. 1.	Pohledávky za společnosti	062				
C. II. 2. 4. 2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063				
C. II. 2. 4. 3.	Stát - daňové pohledávky	064	3 488		3 488	8 052
C. II. 2. 4. 4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	065	18		18	137
C. II. 2. 4. 5.	Dohadné účty aktivní	066				
C. II. 2. 4. 6.	Jiné pohledávky	067	3 729		3 729	8 016
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068				
C. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069				
C. III. 2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070				
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071	252 015		252 015	234 824
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	072	1 157		1 157	1 223
C. IV. 2.	Peněžní prostředky na účtech	073	250 858		250 858	233 601
D.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074	1 208		1 208	1 202
D. I. 1.	Náklady příštích období	075	432		432	442
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	076				
D. I. 3.	Příjmy příštích období	077	776		776	760

Označení a	PASIVA b	řád. c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141) = ř. 001	078	744 175	676 617
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079	528 154	500 534
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 83)	080	62 328	62 328
A. I. 1.	Základní kapitál	081	62 328	62 328
A. I. 2.	Vlastní podíly (-)	082		
A. I. 3.	Změny základního kapitálu	083		
A. II.	Ážio a kapitálové fondy (ř. 85 + 86)	084	68 241	62 370
A. II. 1.	Ážio	085		
A. II. 2.	Kapitálové fondy	086	68 241	62 370
A. II. 2. 1.	Ostatní kapitálové fondy	087	570	570
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	088	67 671	61 800
A. II. 2. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	089		
A. II. 2. 4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	090		
A. II. 2. 5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	091		
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 až 94)	092		
A. III. 1.	Ostatní rezervní fondy	093		
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	094		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (ř. 96 až 98)	095	375 837	346 100
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	096	375 837	346 100
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	097		
A. IV. 3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	098		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	099	21 748	29 736
A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	100		
X.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	191 249	161 258
B.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102		
B. I. 1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	103		
B. I. 2.	Rezerva na daň z příjmů	104		
B. I. 3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105		
B. I. 4.	Ostatní rezervy	106		
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	191 249	161 258
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 až 119)	108	7 060	8 625
C. I. 1.	Vydané dluhopisy	109		
C. I. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	110		
C. I. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	111		
C. I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	112	1 875	5 624
C. I. 3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	113		
C. I. 4.	Závazky z obchodních vztahů	114		
C. I. 5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	115		
C. I. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116		
C. I. 7.	Závazky - podstatný vliv	117		
C. I. 8.	Odložený daňový závazek	118	1 987	2 070
C. I. 9.	Závazky - ostatní	119	3 198	931
C. I. 9. 1.	Závazky ke společníkům	120		
C. I. 9. 2.	Dohadné účty pasivní	121		
C. I. 9. 3.	Jiné závazky	122	3 198	931

Označení a	PASIVA b		Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 až 133)	123	184 189	152 633
C. II. 1.	Vydané dluhopisy	124		
C. II. 1. 1.	Vyměnitelné dluhopisy	125		
C. II. 1. 2.	Ostatní dluhopisy	126		
C. II. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	127	48 631	20 504
C. II. 3.	Krátkodobé přijaté zálohy	128	586	164
C. II. 4.	Závazky z obchodních vztahů	129	126 114	121 867
C. II. 5.	Krátkodobé směnky k úhradě	130		
C. II. 6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131		
C. II. 7.	Závazky - podstatný vliv	132		
C. II. 8.	Závazky - ostatní	133	8 858	10 098
C. II. 8. 1.	Závazky ke společníkům	134		
C. II. 8. 2.	Krátkodobé finanční výpomoci	135		
C. II. 8. 3.	Závazky k zaměstnancům	136	3 811	3 704
C. II. 8. 4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	2 049	1 983
C. II. 8. 5.	Stát - daňové závazky a dotace	138	842	2 486
C. II. 8. 6.	Dohadné účty pasivní	139	154	3
C. II. 8. 7.	Jiné závazky	140	2 002	1 922
D.	Časové rozlišení (ř. 142 až 143)	141	24 772	14 825
D. I. 1.	Výdaje příštích období	142	9 822	5 916
D. I. 2.	Výnosy příštích období	143	14 950	8 909
Sestavil:		Jméno a podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou:		
Datum sestavení:		24.6.2018		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Název (obchodní firma):

Za účetní období 01.01.2017 - 31.12.2017

Adresa sídla:

(v tis. Kč)

IČO:

Označení a	TEXT b	řád. c	Běžné účetní období 1	Minulé účetní období 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	226 899	223 459
II.	Tržby za prodej zboží	02	402 637	388 073
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 až 06)	03	501 471	468 204
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	345 730	334 672
A. 2.	Spotřeba materiálu a energie	05	70 782	57 009
A. 3.	Služby	06	84 959	76 523
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	-3 392	14 616
C.	Aktivace (-)	08	-3 651	-666
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	99 331	90 507
D. 1.	Mzdové náklady	10	74 005	67 421
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady (ř. 12 až 13)	11	25 326	23 086
D. 2. 1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	24 105	21 939
D. 2. 2.	Ostatní náklady	13	1 221	1 147
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	11 729	12 012
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (ř. 16 až 17)	15	11 243	12 588
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	11 243	12 588
E. 1. 2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17		
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18	693	878
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	-207	-1 454
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 až 23)	20	14 658	9 812
III. 1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	802	431
III. 2.	Tržby z prodaného materiálu	22	6 242	3 462
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23	7 614	5 919
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	9 224	3 857
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	232	234
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	4 581	2 391
F. 3.	Daně a poplatky	27	669	612
F. 4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		-3 931
F. 5.	Jiné provozní náklady	29	3 742	4 551
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-) (ř. 01 + 02 - 03 + 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	29 482	32 814

Označení a	TEXT b	řád. c	Běžné účetní období 1	Minulé účetní období 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 až 33)	31	1 502	919
IV. 1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32	1 502	919
IV. 2.	Ostatní výnosy z podílů	33		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 až 37)	35		
V. 1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	36		
V. 2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 40 až 41)	39	1 953	1 912
VI. 1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40	645	618
VI. 2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	1 308	1 294
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42		-50
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 44 až 45)	43	697	726
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45	697	726
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	12 119	4 723
K.	Ostatní finanční náklady	47	16 823	3 054
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-) (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	-1 946	3 824
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48)	49	27 536	36 638
L.	Daň z příjmů (ř. 51 až 52)	50	5 788	6 902
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	5 872	7 130
L. 2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-84	-228
**	Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 49 - 50)	53	21 748	29 736
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 53 - 54)	55	21 748	29 736
*	Čistý obrát za účetní období (ř. 01 + 02 + 20 + 31 + 35 + 39 + 46)	56	659 768	628 898

Jednotka EWDU 6xEDR-II/250 v Leones de Bleek v Argentíně

