



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Odpovědnostní účetnictví jako součást odpovědnostního řízení

Vypracovala: Bc. Adriana Doležalová

Vedoucí práce: Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.

České Budějovice 2017

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Adriana DOLEŽALOVÁ**
Osobní číslo: **E15614**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Odpovědnostní účetnictví jako součást odpovědnostního řízení**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cílem práce je analýza procesu odpovědnostního účetnictví v návaznosti na hodnotové ukazatele, které jsou používány pro řízení odpovědnostních středisek, zhodnocení výkonnosti jednotlivých odpovědnostních útvarů a navržení optimalizačních metod řízení včetně návrhů klíčových ukazatelů výkonnosti v této oblasti.

Osnova:

1. Úvod.
2. Organizační struktura podniku, odpovědnostní útvary.
3. Proces odpovědnostního účetnictví.
4. Řízení odpovědnostních středisek ve vybraném podniku.
5. Zhodnocení výkonnosti jednotlivých odpovědnostních útvarů a navržení optimalizačních metod řízení včetně návrhů ukazatelů výkonnosti.
6. Závěr.
7. Přehled použité literatury.
8. Přílohy.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

- Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. Brno: Computer Press.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost accounting*. Hampshire: Cengage Learning.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. a Patera, P. (2015). *Manažerské účetnictví. Nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
- Vaccaro, L., Jansen, J., Van Den Bosch, F. and Volberda, H. (2012). Management Innovation and Leadership: The Moderating Role of Organizational Size. *Journal of Management Studies*. 49(1), 28-51.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Miroslava Vlčková, Ph.D.**
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **8. února 2016**

Termín odevzdání diplomové práce: **15. dubna 2017**


doc. Ing. Ladislav Rolžek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 01
370 05 České Budějovice


doc. Ing. Milan Jilek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 8. února 2016

Prohlášení

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

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

V Českých Budějovicích dne 15. dubna 2017

.....
Bc. Adriana Doležalová

Poděkování

Touto cestou bych velice ráda poděkovala paní Ing. Miroslavě Vlčkové, Ph.D. za její cenné rady a čas, který mi věnovala při psaní této diplomové práce.

Obsah

1	Úvod.....	4
	Literární řešerše	6
2	Manažerské účetnictví	6
2.1	Úkoly manažerského účetnictví	8
3	Odpovědnostní účetnictví	9
3.1	Úloha odpovědnostního účetnictví.....	10
3.2	Význam odpovědnostního účetnictví	11
4	Předpoklady odpovědnostního účetnictví.....	12
4.1	Organizační struktura	12
4.1.1	Horizontální struktura	13
4.1.2	Vertikální struktura	13
4.2	Ekonomická struktura podniku	17
5	Odpovědnostní útvary	20
5.1.1	Nákladové středisko	20
5.1.2	Výnosové středisko	21
5.1.3	Ziskové středisko	21
5.1.4	Investiční středisko.....	22
5.1.5	Rentabilní středisko.....	22
5.1.6	Výdajové středisko	22
5.2	Hodnotové ukazatele	24
5.3	Ocenění vztahů mezi středisky	24
5.4	Ocenění na bázi skutečně vynaložených nákladů	25
5.5	Ocenění na bázi předem stanovených nákladů	26
5.6	Ocenění na bázi tržní ceny.....	26

6	Výsledek hospodaření odpovědnostních středisek	28
6.1	Náklady.....	28
6.2	Výnosy.....	29
6.3	Výsledek hospodaření	29
7	Klíčové ukazatele výkonnosti.....	31
8	Metodika.....	33
8.1	Zdroje použité k vypracování	33
8.2	Cíl práce.....	33
8.3	Postup práce.....	33
8.4	Metody.....	34
	Praktická část	36
9	Charakteristika podniku.....	36
10	Organizační struktura	37
11	Hospodářské odpovědnostní útvary	41
11.1	Vodovody a kanalizace.....	42
11.2	Technický dvůr	42
11.3	Pomocné středisko	43
12	Účetnictví společnosti	44
12.1	Účetní program	44
12.2	Vnitropodnikové účetnictví	45
13	Dotace.....	50
14	Mzdové náklady.....	56
14.1	Rozúčtování mzdových nákladů pomocí provozních tržeb.....	56
14.2	Rozúčtování mzdových nákladů pomocí provozních nákladů	60
15	Ostatní náklady	62
16	Výsledek hospodaření	65
16.1	Středisko Vodovody a kanalizace	66

16.2	Středisko Technický dvůr.....	67
16.3	Pomocné středisko	68
17	Klíčové ukazatele výkonnosti.....	70
18	Závěr.....	72
	Summary	75
	Seznam použité literatury:	76

1 Úvod

Tato práce je zaměřena na odpovědnostní účetnictví. Odpovědnostní účetnictví je součástí účetnictví manažerského, někdy uváděné jako nákladové účetnictví. Manažerské účetnictví, oproti finančnímu, slouží převážně pro interní uživatele.

Právě s větším důrazem na výkonnost podniku vzniklo účetnictví odpovědnostní. Jeho hlavním cílem je takový dlouhodobý stav, kdy činnost každého útvaru a zaměstnance společnosti vede ke splnění strategického cíle jako celku. Mezi další cíle odpovědnostního účetnictví lze zařadit vyčlenění oblastí, které může pracovník svou činností ovlivnit, stanovení dílčích úkolů, a v neposlední řadě vyjádření přínosů útvarů či pracovníků k celkovým výsledkům společnosti.

Lze tedy říci, že odpovědnostní účetnictví slouží k zachycení odpovědnosti jednotlivých středisek a zhodnocení jejich výkonnosti. Zároveň je dobré zaměstnance motivovat k naplnění dílčích cílů společnosti a jejich případné odměnění.

Odpovědnostní účetnictví s sebou nese určité strukturální předpoklady, které můžeme rozdělit do tří etap. Společnost si musí určit pravomoc a odpovědnost jednotlivých útvarů či pracovníků. Dále by se měla zabývat mírou centralizace a decentralizace, a také tvorbou ekonomické struktury společnosti.

K řízení podniku je zapotřebí si stanovit podnikové cíle, kterých by měla společnost v daném období dosáhnout. Tyto cíle jsou dále rozpracovány na jednotlivé cíle, které by měla splnit střediska podniku.

V dnešní době již není trendem sledovat pouze zájmy vlastníků, ale i ostatních subjektů, které jsou spojené s danou společností. Z tohoto důvodu je třeba se zaměřit i na ukazatele nefinanční. Význam těchto ukazatelů je stále větší.

Cílem diplomové práce je analýza procesu odpovědnostního účetnictví v návaznosti na hodnotové ukazatele, které jsou používány pro řízení odpovědnostních středisek, zhodnocení výkonnosti jednotlivých odpovědnostních útvarů a navržení optimalizačních metod řízení včetně návrhů klíčových ukazatelů výkonnosti v této oblasti.

K splnění hlavního cíle, tedy navržení odpovědnostního účetnictví zvolené společnosti, je nutné si nejdříve v teoretické části vysvětlit a pochopit odpovědnostní účetnictví.

Praktická část pak již bude zaměřena na aplikaci odpovědnostního účetnictví vybrané společnosti. Jelikož společnost vede pouze finanční účetnictví, bude zcela nově navrženo účetnictví odpovědnostní na míru podniku. Správné navržení může vést k efektivnějšímu řízení celé společnosti a celkovému rozvoji podniku.

Literární řešerše

Diplomová práce je rozdělena do části teoretické a části praktické. Teoretická část obsahuje vymezení odpovědnostního účetnictví, které je součástí odpovědnostního řízení. Pro danou problematiku jsem použila odbornou literaturu a články uveřejněné v odborných časopisech.

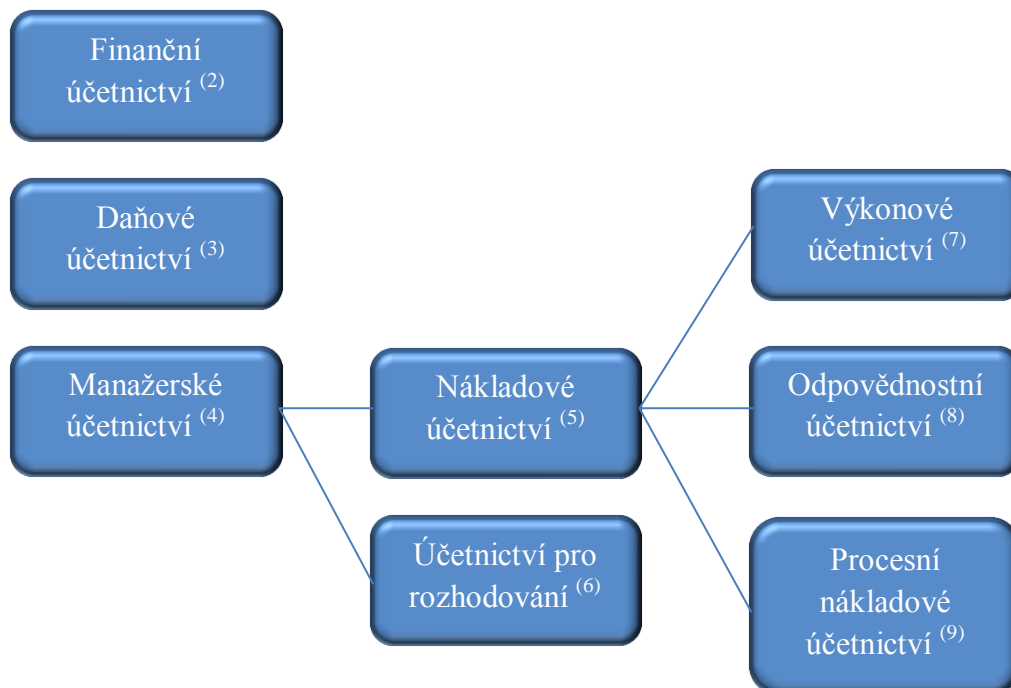
V druhé části diplomové práce se zaměřím na aplikaci odpovědnostního řízení. Aplikace proběhne ve společnosti, která zatím odpovědnostní řízení nemá. Úkolem tedy bude navržení systému odpovědnostního řízení.

2 Manažerské účetnictví

Účetnictví je obecně definováno jako zaznamenávání informací o hospodářských jevech podniku v peněžních jednotkách. Postupem času se původní chápání více rozšířilo a v dnešní moderní době nemá účetnictví jako takové přesnou definici. Můžeme poukázat na znaky, kterými se vyznačuje:

- účetnictví zaznamenává zjištěné určité skutečnosti,
- správnost informací,
- informace jsou tříděné a sumarizované dle daných hledisek,
- informace jsou základem pro hodnocení a rozbor situace,
- výsledky slouží k rozhodování a stanovení úkolů do budoucnosti.

Schéma 1: Systém účetnictví ⁽¹⁾



Zdroj: Král (2010)

⁽¹⁾ Accounting system; ⁽²⁾ Financial accounting; ⁽³⁾ Tax accounting; ⁽⁴⁾ Management accounting; ⁽⁵⁾ Cost accounting; ⁽⁶⁾ Accounting for decision; ⁽⁷⁾ Performance accounting; ⁽⁸⁾ Responsibility accounting; ⁽⁹⁾ Process cost accounting

Na schématu výše je znázorněna struktura systému účetních informací. Nejprve členíme účetní informace podle toho, kdo je uživatelem. Účetnictví tedy rozlišujeme na finanční, daňové a manažerské (Král, 2010).

Manažerské účetnictví je v některých publikacích označováno jako nákladové účetnictví. Uvádí, že nákladové účetnictví plynule přešlo právě do účetnictví manažerského. Stále ale někteří autoři rozlišují účetnictví manažerské a nákladové. Jak můžeme vidět na schématu, manažerské účetnictví se dělí na dva celky. Hlavní funkcí manažerského účetnictví je určení úkolů pro další období.

Jak již bylo řečeno výše, hlavní rozdíl mezi účetnictvím finančním a manažerským, je možné vidět v tom, pro koho je účetnictví určeno. Výsledky finančního účetnictví budou zajímat převážně externí uživatele (např. banky, akcionáře...), zatímco manažerské účetnictví slouží uživatelům interním (Čechová, 2011).

Manažerům slouží informace z manažerského účetnictví pro:

- plánování,
- rozhodování,
- kontrolu činností (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

2.1 Úkoly manažerského účetnictví

Dílčími úkoly je tvořen základní úkol. Jednotlivé dílčí úkoly mají mezi sebou vazby.

Lze je rozdělit do tří skupin:

- zjištění skutečných informací a jevů,
- jejich kontrola, rozbor a zpracování,
- příprava výsledných informací pro rozhodování a stanovení úkolů.

První dvě odrážky souvisí současně i s finančním účetnictvím avšak poslední odrážka je typická pro účetnictví manažerské (Čechová, 2011).

Dříve se používal termín nákladové účetnictví převážně z toho důvodu, že jedním z úkolů je informovat o struktuře nákladů. Vymezuje dvě hlavní struktury nákladů:

- **účelové členění**
Poskytuje informace o účelu vynaloženého nákladu. Slouží k vnitropodnikovému řízení.
- **druhové členění**
Toto členění je zásadní převážně pro finanční účetnictví (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Jako další úkoly manažerského účetnictví můžeme uvést poskytování informací o výkonech, o jednotlivých útvarech společnosti. Dále se jedná o tvorbu kalkulačního systému, odpovědnost útvarů, rozpočetnictví a v neposlední řadě přípravu rozhodování (Čechová, 2011).

3 Odpovědnostní účetnictví

Manažerské účetnictví bylo velice ovlivněno rozvojem, tedy odpovědnostním účetnictvím, v 1. polovině 20. století. Důvodem vzniku odpovědnostního účetnictví byly stále složitější struktury uvnitř společnosti. To bylo vyvoláno tím, že byl kladen větší důraz na výkonnost podniku.

Odpovědnostní řízení dosáhlo velkého významu a uchytilo se na přelomu 20. a 21. století. Charakteristické pro něj byla koncentrace kapitálu a integrace podniků. To vedlo k rozvoji podniků, které měly široký rozsah činnosti, a oddělení majitele společnosti od manažerské činnosti.

Za základní cíl odpovědnostního řízení lze považovat takový dlouhodobý stav, kdy činnost každého útvaru a zaměstnance společnosti vede k splnění strategického cíle jako celku (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Jako další cíle odpovědnostního řízení lze uvést:

- Vyčlenění oblastí, které může pracovník ovlivnit vlastní činností. Útvary, či pracovníci, mohou ovlivnit takové části činnosti společnosti, které vyplývají z jeho odpovědnosti a pravomoci.
- Určení dílčích úkolů, které je třeba splnit v daných oblastech. V této oblasti je vhodné stanovit měřitelná kritéria a hodnoty, kterých je třeba dosáhnout.
- Následné vyjádření přínosu útvarů, případně pracovníků, k výsledkům celého podniku.

Proces zajištění těchto cílů je realizován ve třech etapách:

- U předběžně stanovených cílů společnosti je třeba přeměnit hlavní cíle společnosti na dílčí cíle, které jsou mezi sebou vzájemně spjaty. Dílčí cíle jsou motivační a ovlivnitelné pro útvary a zaměstnance.
- Při kontrole je nutno zajistit kvantifikaci pozitivních a negativních dopadů dílčích úkolů na celkové hospodaření podniku. Dále se jedná o zajištění odpovědnosti pracovníka či útvaru.
- V poslední fázi, kde dochází k analýze a vyhodnocení, je třeba, aby celý proces byl zakončen odměnou či jiným obdobím způsobem za dosažené výsledky (Král, 2010).

Organizace, které jsou decentralizované, vyžadují odpovědnostní účetnictví z toho důvodu, aby byla spojena odpovědnost za rozhodnutí pracovníků na nižších úrovních. Pojem odpovědnostní účetnictví je možné použít pro část organizace i v případě, má-li manažer odpovědnost a kontrolu za náklady, zisk či investice (Garrison, 2010).

Manažer odpovídá za výsledky všech středisek dohromady. Je zřejmé, že k takové odpovědnosti musí mít možnost kontroly a odpovídající pravomoc. Bez takových předpokladů by manažeři postrádali motivaci (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2011).

3.1 Úloha odpovědnostního účetnictví

V rámci odpovědnostního účetnictví se shromažďují a vykazují skutečné a rozpočtované náklady manažerů, kteří jsou odpovědní za střediska. Pro efektivnější kontrolu manažera, jsou aktivity společnosti spíše spojeny s pracovníky než s produktem (Patel, 2013).

K odpovědnostnímu účetnictví je zapotřebí zajistit dostatečnou úroveň informačního zabezpečení. Hlavní úloha spočívá ve vytvoření a využití takového informačního systému, který zaručí:

- Rozčlenění informací, které zahrnují náklady a výnosy, aktiva a pasiva, příjmy a výdaje společnosti, podle odpovědnosti.
- Zobrazení vazeb mezi středisky v ocenění vnitropodnikovém. Zároveň zjistit přínos jednotlivých středisek k výsledku hospodaření za podnik jako celek. Pokud účtujeme v předem stanovených cenách, může nastat problém, že nezjistíme kalkulaci výkonu. Můžeme jí získat pouze mimoúčetně.
- Vyčíslit odchylky mezi předem stanovenými cíli a skutečností a současně podat informace, kdo je za tento rozdíl odpovědný (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

V některých publikacích můžeme nalézt i další úlohy odpovědnostního účetnictví. Jedná se například o:

- vyhodnocení výkonnost a kvality střediskových manažerů,
- spojení mezi stimulací manažerů a stanovenými cíli společnosti.

3.2 Význam odpovědnostního účetnictví

Význam odpovědnostního účetnictví je možné shrnout následovně:

- jednoduché zjištění výkonnosti za střediska,
- tento systém motivuje manažery,
- společnost má dostupné informace, které pak může vyhodnotit a následovně motivovat manažery k lepším výkonům celkového hospodaření společnosti,
- manažeři jednotlivých středisek poskytují správné a relevantní informace, za které jsou rovněž odpovědní,
- odpovědnostní účetnictví napomáhá i při plánování a rozhodování,
- v neposlední řadě je třeba také uvést delegování a kontrolu (Patel, 2013).

4 Předpoklady odpovědnostního účetnictví

Z dané problematiky jasně vyplývá, že hlavním předpokladem pro odpovědnostní řízení je vymezení pravomoci a odpovědnosti. To může s sebou nést několik problémů. Vymezení pravomoci a odpovědnosti nemusí být vždy zcela možné. Rozhodnutí, většinou na vyšších úrovních, vyvolávají vedlejší účinky ovlivňující následná rozhodnutí. Další problém, který by mohl ve společnosti nastat, může být špatná volba rozdělení pravomoci a odpovědnosti (Král, 2010).

Hodnotící kritéria

Kritéria slouží jako úkol pracovníkům či útvarům, kontrola dosažení stanovené úrovně a analýza odchylek. Na hodnotící kritéria jsou kladeny požadavky. Důraz je stahován na ovlivnitelnost. Mezi další požadavky řadíme soulad s podnikovými cíli.

Dále je nutné zohlednit motivační účinnost kritérií. Tento požadavek je úzce spjat se stupněm decentralizace, resp. centralizace.

Strukturální předpoklady

Mezi strukturální předpoklady pro tvorbu odpovědnostního účetnictví řadíme určení struktury podniku, vazby a definování manažerských kompetencí.

Strukturální předpoklady odpovědnostního účetnictví lze rozdělit do tří etap. V první etapě společnost řeší pravomoc a odpovědnost jednotlivých útvarů nebo pracovníků. Dále je vhodné zabývat se mírou centralizace a decentralizace. Do poslední etapy se zahrnuje tvorba ekonomické struktury podniku (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

4.1 Organizační struktura

S tvorbou organizační struktury souvisí činnosti, které přiřazují úkoly zaměstnancům, a také činnosti, které zajistí funkčnost a propojenost mezi pracovníky. Do této problematiky jsou zahrnuty pojmy diferenciací a integrace.

Dedouchová ve své publikaci definuje diferenciací jako způsob přidělení pravomocí, odpovědnosti a rozdělení úkolů jednotlivým pracovníkům podniku. Při horizontální struktuře jsou přiděleny úkoly zaměstnancům. Při vertikální diferenciací jsou rozděleny odpovědnosti a pravomoci.

Pomocí integrace je dosahováno koordinace pracovníků a splnění zadaných úkolů.

Diferenciace a integrace společně zaručují funkčnost organizační struktury (Dedouchová, 2001).

4.1.1 Horizontální struktura

Horizontální organizační struktura byla na konci 21. století považována za nejperspektivnější organizační strukturu.

Tato organizační struktura tvoří předpoklad pro procesní řízení. Cílem procesu je odstranění přebytečných článků a zvolení nejefektivnější cesty mezi různými operacemi. Součástí procesu jsou aktivity zahrnující několik činností, do kterých jsou zapojeny skupiny zaměstnanců.

V rámci horizontální struktury jsou vytvářeny týmy pracovníků. Tyto skupiny se společně snaží dosáhnout předem určeného cíle společnosti. K dosažení hlavního cíle nepřispívají pouze pracovníci, kteří figurují uvnitř podniku, ale také externí jednotky (například dodavatelé, odběratelé, externí odborníci). Pracovní týmy nesou odpovědnost za procesy, případně jen za část procesu (Hučka, Kislíngerová, Malý, 2011).

Horizontální strukturu je možné rozdělit do dvou přístupů:

- **předmětné uspořádání**

Proces výkonu, případně jeho podstatná část, je prováděna v jednom hlavním útvaru.

- **technologické uspořádání**

Výkon je utvářen postupně v jednotlivých dílčích procesech. Útvary jsou specializované na konkrétní činnost, například útvar sklad, výroba, prodej atd.

4.1.2 Vertikální struktura

Vertikální struktura souvisí s mírou centralizace a decentralizace pravomoci a odpovědnosti. Z rozdělení pravomoci a odpovědnosti vyplývá vztah nadřízenosti a podřízenosti mezi pracovníky (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Vrcholový management při zvažování o míře decentralizace, případně centralizace, musí zohlednit jejich výhody a nevýhody. Správné rozhodnutí ovlivňuje několik kritérií a okolností, do kterých spadá charakter činnosti podniku a vztahy mezi útvary.

Jako další kritéria se v publikacích uvádí velikost útvaru a jeho geografické umístění. K decentralizaci se většinou firmy přiklání, pokud jsou útvary větší. Tato kritéria nemusí platit vždy. Decentralizovaný přístup mohou zvolit i útvary s menším počtem pracovníků.

V publikacích můžeme narazit na různé názory. Někteří autoři jsou takového názoru, že současným trendem je upřednostňování decentralizace¹⁰. Zároveň se se dozvídáme, že modernější management preferuje centralizaci¹¹. Dle mého názoru jsou obě tvrzení správná. Některé přístupy a metody vyžadují centralizaci (například just-in-time), naopak oproti tomu určité změny (například diverzifikace činnosti) potřebují přístup decentralizovaný (Šoljaková, Fibírová, 2010).

Moderní pohled na účinnost vedení managementu klade velký důraz na organizační velikost. U organizací menšího typu je dopad silnější, než je tomu ve větších organizacích. Významnou položkou je také kontakt mezi vedením a pracovníky. Čím je organizace větší, tím se komunikace stává složitější (Vaccaro, Janson, Bosch, Volberda, 2012).

Přístup centralizovaný

Jedná se o takové řízení společnosti, kdy vrcholový management přebírá rozhodovací pravomoc a odpovědnost. Vrcholové vedení nařizuje úkoly útvarům, které jsou na nižších pozicích. Jejich úkolem je splnění těchto úkolů a mají pouze funkce výkonné.

V tomto přístupu se používají direktivní metody řízení. Útvary na nižších pozicích podléhají průběžným kontrolám, které jsou prováděny v malém časovém období. V rámci kontroly se zjišťují odchylky, tedy jaký je rozdíl mezi skutečností a plánem (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

Za výhody centralizovaného přístupu lze považovat:

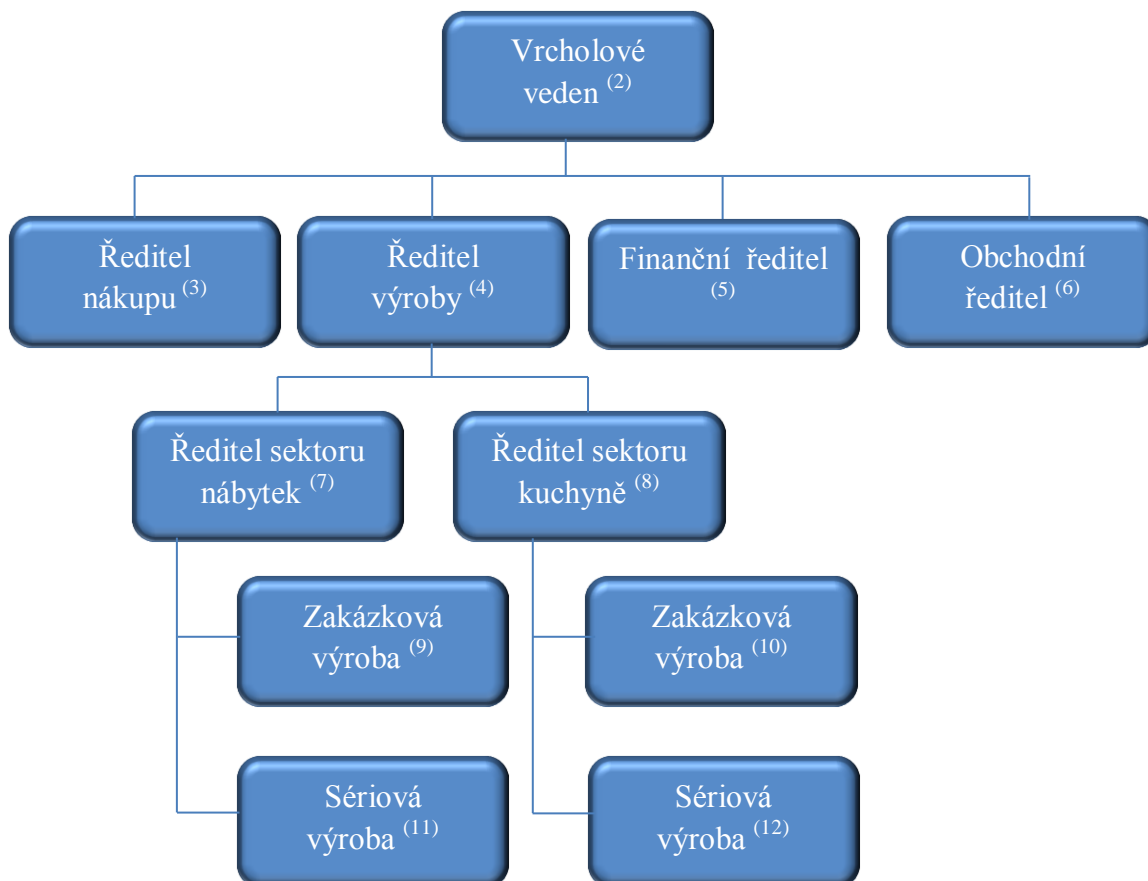
- jednotnost a konzistence v rozhodování,
- není zapotřebí tolik kvalitních a zároveň drahých manažerů,
- vrcholoví manažeři ve své činnosti dávají zřetel převážně na budoucí plány,
- netřeba tak rozsáhlého plánování (Dědina, Odcházal, 2007).

¹⁰ Například Helmut Lang ve své publikaci Manažerské účetnictví

¹¹ Libuše Šoljaková v publikaci Strategicky zaměřené manažerské účetnictví

Centralizace se negativně odráží na motivaci manažerů na nižších a středních úrovních. Manažer se zaměří pouze na splnění zadaných úkolů a ztrácí zájem se více rozvíjet a využívat své schopnosti. Zájem ztrácí z důvodu nízké, případně nulové, volnosti v rámci plnění stanovených cílů. Takový manažer nejedná iniciativně, aktivně, nemá možnost eliminovat rizika a také využít příležitosti (Šoljaková, 2009).

Schéma 2: Centralizace ⁽¹⁾



Zdroj: Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007)

⁽¹⁾ Centralization; ⁽²⁾ Top management; ⁽³⁾ Purchasing manager; ⁽⁴⁾ Production manager; ⁽⁵⁾ Financial manager; ⁽⁶⁾ Business manager; ⁽⁷⁾ Manager of the furniture sector; ⁽⁸⁾ Manager of the kitchen sector; ^(9,10) Custom production; ^(11,12) Series production

Přístup decentralizovaný

Hlavním rysem je přínos jednotlivých středisek k finanční situaci společnosti a také přínos k účinnosti podniku. Pracovníci se iniciativně zapojují, a to vede k efektivnějšímu procesu.

Oproti přístupu centralizovanému, je zde kontrola v delším časovém intervalu. Srovnání se zaměřuje na výsledky středisek, výsledky jiné firmy či na vývoj odvětví (Fibírová, Šoljáková, Wagner, 2007).

Výhody decentralizace:

- snadnější rozhodování na nižších úrovních, a to převážně díky větší informační vybavenosti,
- pružnější rozhodování,
- management střední úrovně pružně reaguje na změny a rychle se rozhoduje,
- nižší management má možnost více rozvíjet své dovednosti,
- rozložení pracovní zátěže na více zaměstnanců,
- vrcholový management se může soustředit na zásadní záležitosti společnosti.

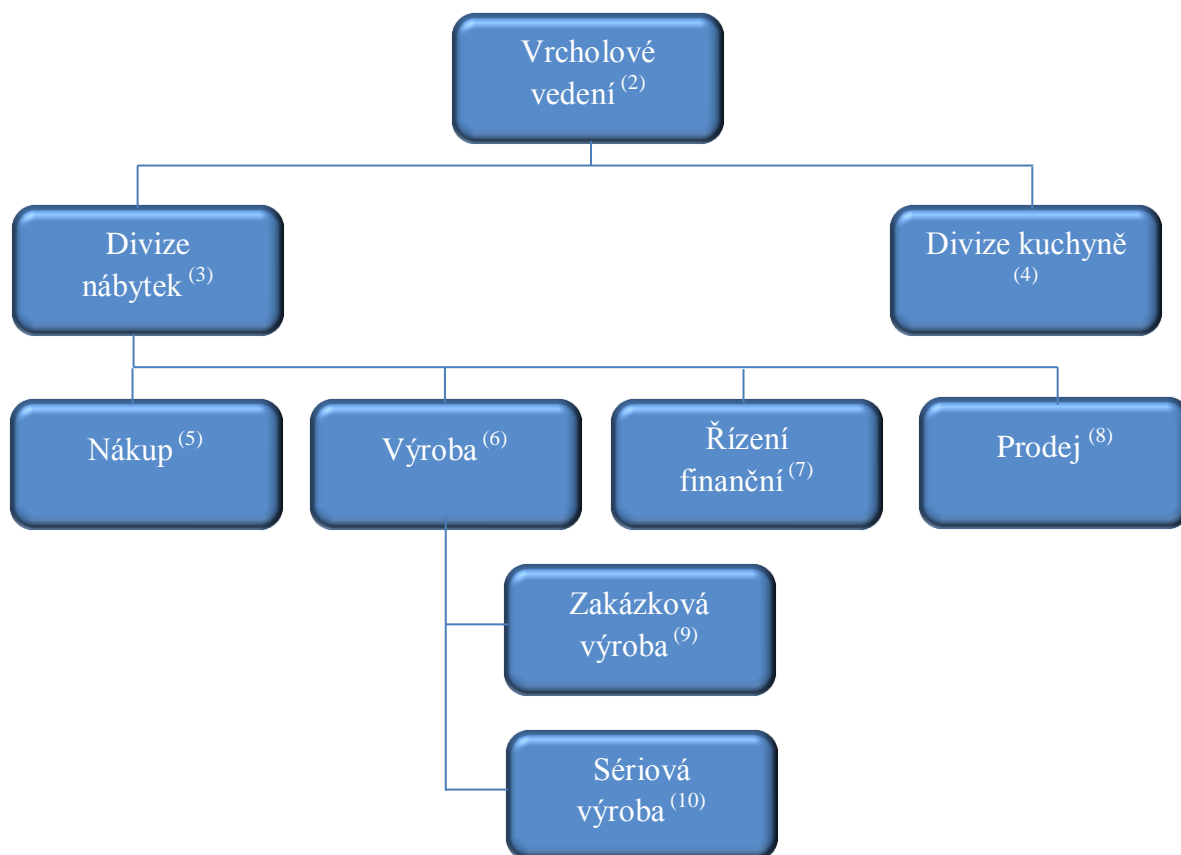
Jako nevýhodu decentralizovaného přístupu můžeme uvést rozdíl mezi cílem podniku a zájmem manažera (manažer postaví svůj cíl do popředí před cílem podniku) (Dědina, Odcházal, 2007).

Další oblast nevýhod decentralizace souvisí s vztahy mezi útvary uvnitř podniku. Útvar nemá vliv svým rozhodováním pouze sám na sebe, ale také ovlivňuje útvary navazující na jeho činnost. Pokud si útvary předávají mezi sebou výrobky, polotovary, případně služby, musí mít společnost stanovené vnitropodnikové ceny. Tyto ceny ovlivní výnosy a náklady daných útvarů. Vedle vnitropodnikových cen existují další ovlivňující aspekty útvarů. Například se jedná o kvalitu, termín dodání (resp. splnění).

Existuje zde riziko, že manažeři útvarů nebudou mezi sebou spolupracovat. Přestanou být loajální. Manažeři se navzájem neupozorní na případná rizika a nebezpečí a nepředávají si různé informace.

Může nastat situace, kdy hlavním tématem projednávání budou vztahy uvnitř společnosti. Tím se zcela či částečně zastíní řešení postavení podniku jako celku (Šoljáková, 2009).

Schéma 3: Decentralizace ⁽¹⁾



Zdroj: Fibírová, Šoljáková, Wagner (2007)

⁽¹⁾ Decentralization; ⁽²⁾ Top management; ⁽³⁾ Furniture division; ⁽⁴⁾ Kitchen division; ⁽⁵⁾ Purchase; ⁽⁶⁾ Production; ⁽⁷⁾ Financial management; ⁽⁸⁾ Sale; ⁽⁹⁾ Custom production; ⁽¹⁰⁾ Series production

4.2 Ekonomická struktura podniku

Na organizační strukturu navazuje ekonomická struktura podniku. Ke sledování činnosti společnosti je třeba rozdělit podnik i po stránce ekonomické, tedy rozdělit jej na jednotlivé útvary, odpovědnostní střediska.

Hospodářské středisko lze považovat za samostatně hospodařící útvar uvnitř podniku, pokud:

- má stanovený úkol, který je vyjádřen v naturálních i peněžních jednotkách,
- sám sledují činnost, množství, strukturu výkonů, ocenění, jakost,

- sleduje své náklady a výnosy,
- vede účetnictví střediska,
- zjišťuje hospodářský výsledek střediska (Lazar, 2012).

Hospodářská střediska se určují podle podmínek společnosti, převážně záleží na druhu a organizaci činnosti. Pokud se jedná o podnik výrobní, pak záleží na technologickém procesu a také na typu výroby.

Vertikální hierarchie může mít následující členění:

- podnik,
- závody,
- provozy,
- hospodářská střediska,
- nákladová střediska (Lazar, 2012).

Každý jednotlivý celek sleduje své náklady a výnosy, a zjišťuje výsledek hospodaření.

Nákladová střediska se dále člení na hlavní, pomocná a všeobecná (Lang, 2005).

Podle typu střediska může členit například:

- výrobní střediska,
- zásobovací střediska,
- správní,
- odbytové.

Výrobní střediska

Uvnitř tohoto střediska je samostatný technologický cyklus. Tímto cyklem lze rozumět řadu operací výrobních a nevýrobních. Za prvotní operaci se považuje odebrání materiálu, případně polotovarů, ze skladu či jiného střediska a končí uskutečněnou službou, dokončenou činností nebo montáží výrobku. Výstupy středisek se nazývají výkony.

Zásobovací střediska

V tomto středisku vznikají náklady na opatřování, příjem, uskladnění a úpravu materiálu a náklady, které jsou spojené s provozováním zásobovacího střediska.

Správní střediska

Správní režie obsahuje náklady na řízení a správu společnosti celkově či jen určité části.

Střediska odbytové

Odbytovou režii jsou myšleny náklady na převzetí, balení, uskladnění a vyexpedování konečných výrobků společnosti. Do nákladů odbytového střediska také patří náklady na průzkum trhu a činnosti s tím spojené (Lazar, 2012).

5 Odpovědnostní útvary

Jak již bylo výše uvedeno, odpovědnostní účetnictví je založeno na rozpoznání a rozdělení daných oblastí odpovědnosti. Právě tyto oblasti jsou označovány jako odpovědnostní střediska. Za jednotlivá střediska a jejich výkon je odpovědný manažer daného segmentu.

Základní typy středisek se odlišují převážně mírou decentralizace. Colin Drury ve své publikaci dělí střediska na 3 typy:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- investiční středisko (Drury, 2015).

V jiných publikacích se rozlišují střediska do 6 skupin. Dále se ještě uvádějí tato střediska:

- rentabilní středisko,
- výnosové středisko,
- výdajové středisko.

5.1.1 Nákladové středisko

Nákladové středisko je charakteristické tím, že pracovníky mají možnost ovlivnit náklady, které vzniknou právě činností pracovníka. Pracovníci ale nemají odpovědnost za externí výkony a za využití aktiv. Z výše uvedeného vyplývá, že společnost musí vymezit náklady, za které je pracovník odpovědný a které může ovlivnit svou činností. Zároveň musí vymezit rozsah pravomoci o množství výkonů.

Nákladové středisko se vyznačuje nízkou odpovědností a úrovní pravomoci. Takovým střediskem může být malé středisko, ale také velké středisko, případně se může jednat o dceřinou společnost koncernu.

V tomto středisku jsou porovnávány předem stanové náklady s výší skutečných nákladů a poté dochází k analýze vzniklých rozdílů.

Není vhodné používat hodnocení pouze na úrovni nákladů a jejich úspoře, ale také se zaměřit na kvalitu výkonů, servisu, dodržování časového harmonogramu, dodržování etiky či například bezpečnosti práce atd. (Fibířová, Šoljáčková, Wagner, 2007).

5.1.2 Výnosové středisko

Jak již název napovídá, jedná se o taková střediska, která mají pravomoc svojí činností ovlivnit velikost externích výnosů. Tato střediska se využívají u útvarů prodejních.

Při činnosti tohoto střediska současně vznikají náklady, proto bývají většinou zřízena střediska jak výnosová, tak i nákladová zároveň. Oproti středisku ziskovému, v tomto případě spolu náklady a výnosy nesouvisí.

Pracovníci sice mají pravomoc ovlivnit externí výnosy, ale cenu jako takovou nemohou ve velké míře ovlivnit. Cena je stanovená dle ceníku dané společnosti, a pracovníci tohoto střediska mají pouze pravomoc pohybovat se v určitém cenovém rozmezí. Jednotlivé prodejní ceny se mohou od sebe lišit například podle dodacích a platebních podmínek, množstvím prodaného výkonu atd.

Vznik výnosového střediska může vést k významnému problému. Pracovníci střediska se mohou zaměřit pouze na zvyšování výnosů, tím pádem budou více upřednostňovat prodej takových výkonů, které mají nejvyšší cenu a přináší tak nejvyšší výnosy, a zároveň mají nízkou marži. Taková činnost by nepřinášela dostatečné prostředky na tvorbu zisku a úhradu fixních nákladů. Tento problém lze vyřešit motivací pracovníků k maximalizaci kalkulované marže (od skutečných tržeb se odečtou předem stanovené předací ceny výkonů) (Šoljáková, Fibírová, 2010).

5.1.3 Ziskové středisko

V ziskovém středisku mají pracovníci pravomoc ovlivnit svou činností výši nákladů a výši externích výnosů. Dále pracovníci řídí celý podnikatelský proces, který zahrnuje následující činnosti:

- rozhodování o objemu a struktuře výkonů,
- rozhodování o interních a externích zdrojích, a jejich pořízení,
- tvorba výkonů,
- prodej výkonů.

Jak již může být zřejmé z uvedených informací, pracovníci střediska vstupují do přímého kontaktu s externími dodavateli a externími odběrateli, a svou činností působí na náklady, výnosy a zisk střediska.

Jejich pravomoc nezahrnuje rozhodování o využití, výši a struktuře aktiv společnosti. Ziskové středisko pod sebou většinou má ještě středisko nákladové a středisko výnosové, které jsou podřízené právě středisku ziskovému. Z toho vyplývá, že ziskové středisko může být odpovědné za středisko nákladové a výnosové (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

5.1.4 Investiční středisko

V tomto středisku jsou pracovníci většinou zodpovědný za náklady a výnosy, ale současně také za rozhodování investiční. Svojí činností jsou schopni ovlivnit právě výši investic (Drury, 2015).

Předpokladem je delegování odpovědnosti a pravomoci, v oblasti investičního rozhodování, z vrcholového managementu na střediska. Pracovníci rozhodují nejen o výši investic, ale také o jejím využití.

Tento typ střediska můžeme nalézt převážně jen u větších podniků. V případě menších podniků se investiční středisko shoduje s vedením společnosti (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

5.1.5 Rentabilní středisko

Ziskové středisko nezodpovídá za pohledávky, závazky a zásoby, které souvisí s činností střediska. Rentabilní středisko oproti tomu zahrnuje pravomoc a odpovědnost za čistý pracovní kapitál, který vede ke zvýšení potřeb zdrojů financování společnosti.

Rentabilní středisko bere v potaz například množstevní slevy, slevy za platbu v hotovosti či delší dobu splatnosti pohledávek. To vede právě ke zvýšení čistého pracovního kapitálu a k nulovým dodatečným nákladům.

5.1.6 Výdajové středisko

V tomto případě středisko nepřináší společnosti prospěch, ale napomáhá ke většímu potencionálnímu rozvoji společnosti. Jako příklad výdajového střediska můžeme uvést

útvár výzkumu a rozvoje, vzdělávání atd. Pracovníci mají pravomoc ovlivňovat svou činností náklady střediska.

Hodnocení takového střediska není zcela jasné a jednoduché. K vyhodnocení výsledků střediska se většinou používá věcné posouzení prospěchu, který plyne podniku jako celku. Výsledky, kterými středisko přispívá k podniku, mohou být zobrazeny v hospodářském výsledku jako náklady uhrazené v daném období, nebo jako náklady uhrazené a aktivované v období budoucím (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007).

5.2 Hodnotové ukazatele

Ukazatele hodnotí výkonnost společnosti jako jednoho celku či jednotlivých hospodářských středisek. Jelikož vlastníci společnosti a střediska mají odlišný zájem a cíle, je vhodné zvolit hodnotové ukazatele jiné pro hodnocení společnosti jako celku a jiné ukazatele pro hospodářská střediska.

Mezi hodnotové ukazatele lze zařadit ukazatel zisku. Jedná se o starší ukazatel, ale stále používaný. Jelikož je to ukazatel stěžejní pro existenci a rozvoj společnosti, používá ho většina firem k hodnocení podniku. Používá se zisk jak před zdaněním, tak i po zdanění. K lepší vypovídací schopnosti o hodnotě podniku, je vhodné zařadit například náklady kapitálu, ekonomický nebo účetní zisk nebo ukazatele, které jsou založené na ekonomickém pojetí zisku (Janišová, Křivánek, 2013).

K hodnotovým ukazatelům nepatří pouze jen zisk, ale mnoho dalších ukazatelů. Jako další lze uvést například náklady, tržby či výnosy atd.

5.3 Ocenění vztahů mezi středisky

Další kapitola je věnována problematice ocenění mezi středisky, tedy vnitropodnikovou cenou (v anglickém jazyce transfer pricing).

Cíl vnitropodnikových cen:

- Předávat informace manažerům, kteří jsou odpovědní za daná střediska. Tyto informace mají motivovat manažery ke správným rozhodnutím.
- Zjistit informace o hospodaření odpovědnostních středisek. Pomocí výsledku hospodaření jsou střediska hodnocena.
- V neposlední řadě se jedná o zajištění pravomoci a odpovědnosti středisek (Drury, 2015).

Vnitropodnikových cen existuje spousta. V praxi se používají pouze některé typy vnitropodnikové ceny pro zúčtování výnosů středisek:

- pevná zúčtovací přírážka režie, pevná zúčtovací sazba režie,
- pevná zúčtovací cena,
- pevná částka ve formě paušálu,
- cena odvozená podle předběžné kalkulace či rozpočtu střediska,

- cena odvozená podle předběžné kalkulace se započtením části zisku,
- cena odvozená podle tržní ceny (Lazar, 2012).

Vnitropodnikové ceny používané pro zúčtování výnosů výkonů:

- operativní kalkulace,
- propočtová kalkulace.

Pevná zúčtovací přírážka režie se uvádí v procentech. Jedná se o zdroje, které byly vynaloženy střediskem (např. jednicová mzda). Hlavně se používá ve výrobních střediscích. Oproti tomu pevná zúčtovací sazba režie se uvádí v Kč a je vztažená na množství.

Pevná zúčtovací částka režie se použije v případě, nemůžeme-li výkon přesně měřit a mezi výkonem na začátku a na konci neexistují vztahy příčinné souvislosti.

U pevné zúčtovací ceny se vnitropodniková cena stanoví na úrovni nákladů, které jsou spojeny zpracováním.

Je-li výkon službou, která se pravidelně opakuje v nepravidelném rozsahu, pak společnost ke stanovení ceny použije pevnou částku formou paušálu (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008).

Jako další ocenění vztahů mezi jednotlivými útvary se nejčastěji uvádí:

- ocenění na základě skutečně vynaložených nákladů,
- ocenění z předem stanovených nákladů.

5.4 Ocenění na bázi skutečně vynaložených nákladů

Jak již z názvu vyplývá, výkony, které jsou předávány mezi útvary, jsou oceněny ve skutečně vynaložených nákladech.

Náklady, podle kterých se oceňuje, musí souviset s výkonem a s jeho provedením v útvaru, ve kterém byly vynaloženy. V této metodě dochází k přeúčtování mezi útvary.

Výsledná kalkulace se porovnává s kalkulací operativní, případně se používá k ocenění zásob, které byly vytvořeny vlastní činností, ve skutečných nákladech.

Nevýhodou tohoto ocenění je nemožnost sledovat odpovědnost za náklady. Tato nevýhoda vyplývá z toho, že náklady jsou závislé na nákladech předchozího útvaru,

kteřé není možné ovlivnit. Převzme-li útvar výkon s vyššími náklady, přenáší se náklady právě na útvar odebírající a již není schopen dodržet hospodárnost.

Kontrola spočívá v porovnání předem stanových nákladů a nákladů skutečně vynaložených. Kontrola probíhá mimo účetní systém.

5.5 Ocenění na bázi předem stanovených nákladů

Nevýhody, které obsahuje ocenění na úrovni skutečně vynaložených nákladů, řeší ocenění v předem stanovených nákladech. Toto ocenění je vhodnější z toho důvodu, že umožňuje řídit náklady v útvarech a motivuje pracovníky ke snižování nákladů.

Zásadní jsou interní výnosy a interní náklady. Interní výnosy vznikají dodávajícímu útvaru a interní náklady vznikají přebírajícímu útvaru při předání výkonu. Interní výnosy jsou považované za kritérium k prospěchu celkového výsledku podniku. K tomu je zapotřebí, aby platily předpoklady:

- výkon je možné ocenit, změřit a vymezit,
- vnitropodniková cena je předem stanovená,
- útvar může ovlivnit čas předání výkonu, množství a kvalitu výkonu,
- výnosy vznikají dodávajícímu útvaru a náklady útvaru odebírajícímu (Fibířová, Šoljaková, Wagner, 2007),

5.6 Ocenění na bázi tržní ceny

Vnitropodniková cena založená na tržních cenách je podobná ceně odvozené z nákladů celkových, které jsou zvýšené o ziskovou přírázku. Ocenění je vhodné pro podnik, který většinu svých výkonů prodává mimo společnost (Křál, 2010).

Tento způsob ocenění používají investiční, rentabilní a zisková střediska. Odvození tržní ceny může být někdy obtížné, například díky jedinečnosti výkonu (Atkinson, 2012).

Výhodou ocenění podle tržní ceny je možnost porovnat výkony s jinými podniky v konkurenčním prostředí.

Naopak zde může nastat problém, kdy rozdíl mezi výnosy a náklady nejsou v pravomoci daného útvaru. Útvar je omezen tím, že musí koordinovat svou činnost s potřebami ostatních útvarů (Kráal, 2010).

Jako další nevýhodu lze uvést fakt, že tržní cena nemusí být společností akceptována. Akceptována nemusí být v případě, kdy tržní cena, oproti nákladům, dosahuje nižší úrovně. V takovém případě je vhodnější zvolit jinou vnitropodnikovou cenu (Atkinson, 2012).

6 Výsledek hospodaření odpovědnostních středisek

Předposlední kapitola je zaměřena na náklady, výnosy a výsledek hospodaření. Tato problematika úzce souvisí s motivačním systémem ve společnosti.

6.1 Náklady

Oblast řízení nákladů obsahuje velké množství rozsáhlých okruhů. V rámci této práce se zaměřím pouze na určité okruhy.

Náklady dělíme na externí a interní. Externí náklady vznikají v případě, nakupuje-li společnost výrobky nebo služby od externích dodavatelů. Externí náklady jsou také nazývané jako náklady prvotní. Druhotné náklady, tzv. interní náklady, vznikají uvnitř společnosti mezi útvary (Král, 2010).

Pro odpovědnostní řízení jsou důležité náklady podle odpovědnosti a místa vzniku. Zároveň je nutné účelové členění nákladů. Přímé náklady můžeme přímo vztáhnout k určitému objektu. Nepřímé náklady nelze přiřadit konkrétnímu objektu. U nepřímých nákladů neexistuje vztah mezi nákladem a objektem, nebo jejich vzájemných vztah nelze identifikovat (Popesko, 2009).

Jedincové náklady lze přiřadit ke kalkulační jednotce, oproti tomu režijní náklady nikoliv. V rámci odpovědnostního řízení nastává problém s alokací režijních nákladů k odpovědnostnímu středisku. V tomto případě lze k přiřazení použít princip příčinné souvislosti, princip únosnosti či princip průměrování.

Princip příčinné souvislosti bere v potaz vztah mezi výkonem a nákladem. Princip únosnosti se zabývá pouze tím, kolik výkon unese nákladů a princip průměrování vychází z průměrných nákladů na výkon (Král, 2010).

Jak již bylo řečeno, porovnáváme předem stanovené náklady s náklady skutečně vynaloženými. U vzniklých odchylek se zjišťuje místo vzniku a odpovědnost.

Při řízení nákladů sledujeme hospodárnost a efektivnost. Hospodárnosti může středisko dosáhnout, je-li výkon vyprodukován v nejnižších nákladech. O efektivnosti mluvíme v případě, jsou-li náklady zhodnoceny (Landa, Polák, 2008).

6.2 Výnosy

Stejně tak, jak tomu bylo u nákladů, i výnosy dělíme na interní a externí. O externím, prvotním, výnosu mluvíme, pokud prodáváme své výkony externím zákazníkům za tržní cenu. Druhotné, interní, výnosy vznikají uvnitř společnosti.

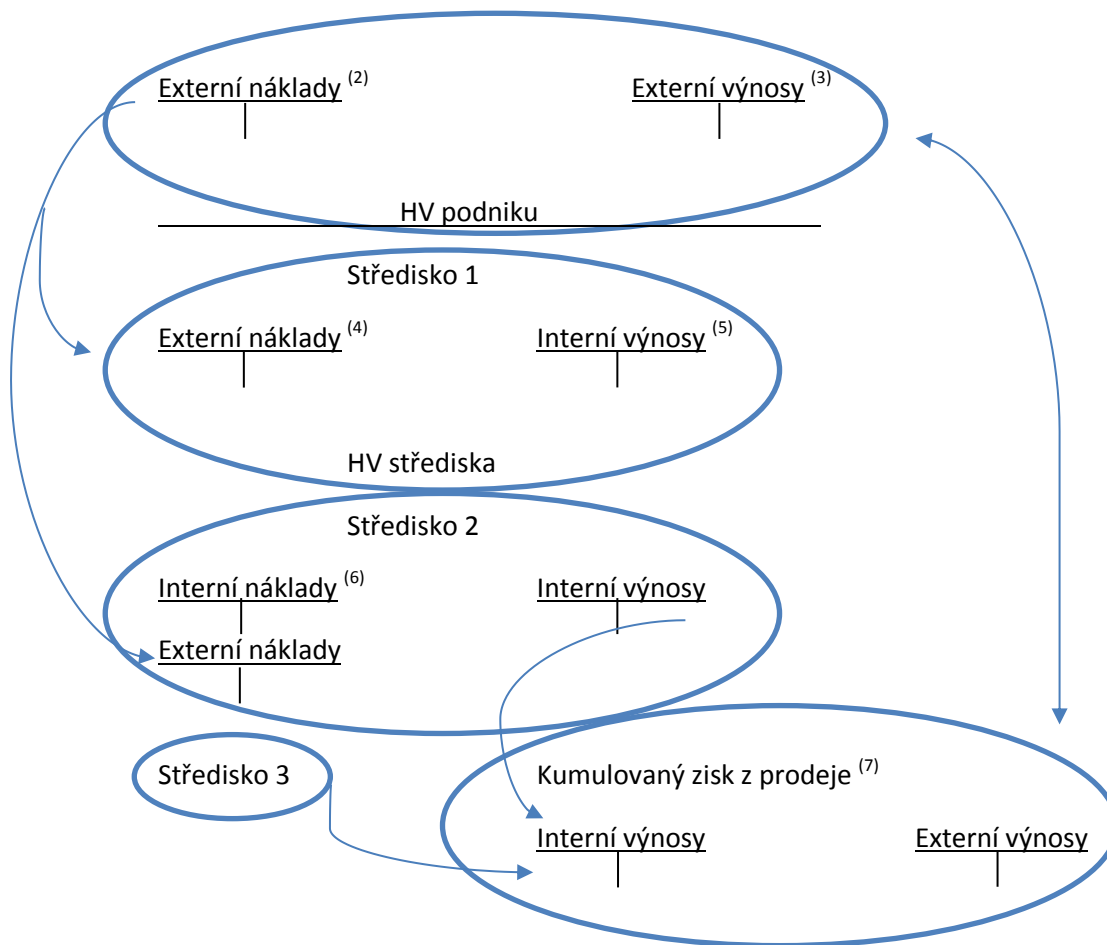
Do externích výnosy nejčastěji patří výnosy za prodané výkony. Tyto výnosy lze ovlivnit cenou a množstvím výkonu, případně změnou struktury výroby či například platebními podmínkami atd. (Fibírová, 2005).

6.3 Výsledek hospodaření

Manažerské účetnictví, oproti finančnímu účetnictví, chce k výsledku hospodaření společnosti jako celku zjistit i přínos jednotlivých útvarů, výkonů případně i aktivit. K výsledku hospodaření za celý podnik se sestavují i zvlášť výsledky hospodaření za jednotlivá střediska. Výsledek hospodaření za jednotlivá střediska a podnik celkově zobrazuje následující schéma.

Výsledek hospodaření společnosti zjistíme, když od celkových výnosů odečteme celkové náklady. Pokud chceme získat výsledek hospodaření jednotlivých středisek, pak odečítáme od interních výnosů náklady, které mohlo středisko ovlivnit. Vnitropodnikový výsledek hospodaření vyjadřuje přínos středisek k výsledku hospodaření podniku. Jedná-li se o větší střediska, pak se jedná o příspěvek k celkovému zisku podniku. U nižších středisek mluvíme o míře hospodárnosti.

Schéma 4: Výsledek hospodaření ⁽¹⁾



Zdroj: Fibírová, Šoljaková (2005)

⁽¹⁾ Profit; ⁽²⁾ External costs; ⁽³⁾ External revenues; ⁽⁴⁾ Center; ⁽⁵⁾ Internal revenues; ⁽⁶⁾ Internal costs; ⁽⁷⁾ The cumulative profit from the sale

V rámci odpovědnostního řízení je nutné rozlišit externí a interní faktory, které ovlivňují výši zisku. Příklad externího faktoru lze uvést tržní cenu a za interní faktor jsou považovány náklady (Fibírová, Šoljaková, 2005).

Na výsledek hospodaření má dále vliv i ocenění výrobků, polotovarů a nedokončené výroby. Jejich zvýšení má za následek zvýšení zisku. Ocenění je tedy regulováno předpisy (Zákon o účetnictví).

7 Klíčové ukazatele výkonnosti

Dříve se úspěšnost společnosti hodnotila pouze pomocí finančních ukazatelů. Moderní metody se zaměřují také na nefinanční ukazatele, kterým je věnována stále větší pozornost při řízení podniku. Každá společnost bude mít jiné ukazatele výkonnosti, jelikož se liší podle činnosti podnikání a charakteristiky společnosti (Parmeter, 2008).

Existují tři druhy měřítek výkonnosti:

- klíčové ukazatele výsledků (KRI – Key Result Indicators),
- ukazatele výkonnosti (PI – Performance Indicators),
- klíčové ukazatele výkonosti (KPI – Key Performance Indicators) (Mikoláš, Peterková, Tvrdíková, 2011).

Klíčové ukazatele výkonnosti dávají odpověď na otázku, co je nutné udělat, aby se společnosti zvýšil výkon. Slouží jako nástroje hodnocení podniku, které je možné porovnat s ostatními podniky. Také může sloužit jako nástroj k zjištění oblastí, které je třeba zlepšit. Klíčové ukazatele výkonnosti přispívají k rozvoji a řízení společnosti (Dvořáček, 2005)

Klíčové ukazatele výkonnosti lze definovat sedmi charakteristikami:

- nefinanční ukazatele,
- opakování měření,
- pro vrcholové vedení,
- pochopení všemi pracovníky,
- odpovědnost k útvaru či jednotlivci,
- ovlivnění ostatních měřítek výkonnosti,
- dopad na faktory úspěchu (Parmeter, 2008).

Klíčové ukazatele výkonnosti bývají v publikacích často vymežovány pomocí SMART.

- S (Specific) – konkrétní,
- M (Measurable) – měřitelné,
- A (achievable) – dosažitelné,
- R (Relevant) – důležité,
- T (Time framed) – vymezené časově.

Společně s klíčovými ukazateli výkonnosti je nutné určení dílčích parametrů procesů, které budou následně sledovány, zpracovány a také analyzovány. Veškeré ukazatele musí společnost zaznamenávat, případně upravovat ve společné databázi (Kocianová, 2004).

8 Metodika

8.1 Zdroje použité k vypracování

Teoretická část byla zaměřena na vymezení základních pojmů a seznámení se s odpovědným účetnictvím. K jejímu vypracování byla použita odborná literatura a odborné články, případně zákony. Druhá část diplomové práce je zaměřena na návrh a analýzu odpovědného účetnictví.

K vypracování praktické části budou použity převážně primární zdroje. Do primárních zdrojů lze zařadit výkazy a jiné materiály poskytnuté analyzovaným podnikem. Zároveň proběhne osobní komunikace s pracovníky ekonomického úseku, kteří na základě souhlasu ředitele poskytnou další potřebné informace.

8.2 Cíl práce

Cílem práce je analýza procesu odpovědného účetnictví v návaznosti na hodnotové ukazatele, které jsou používány pro řízení odpovědných středisek, zhodnocení výkonnosti jednotlivých odpovědných útvarů a navržení optimalizačních metod řízení včetně návrhů klíčových ukazatelů výkonnosti v této oblasti.

Jelikož zvolená společnost nevede manažerské účetnictví, bude v této práci navrženo odpovědné účetnictví. Práce by mohla především přispět k případnému rozvoji společnosti.

8.3 Postup práce

Začátek praktické části bude zaměřen na popis a sepsání základních údajů o společnosti, která budou použita k vypracování praktické části diplomové práce.

S manažerským účetnictvím úzce souvisí organizační struktura podniku, která bude sestavena a následně analyzován její současný stav. Společnost k vedení finančního účetnictví používá účetní program, který bude současně se způsobem vedení účetnictví charakterizován.

Při tvorbě odpovědnostního modelu manažerského účetnictví je nutné rozdělit podnik na jednotlivá hospodářská střediska.

Podnik získal dotaci, která se musí rozdělit na hospodářská střediska, a tím se ovlivní výše nákladů středisek. K zhodnocení hospodářských středisek je nutné rozdělit celkové náklady podniku do jednotlivých útvarů. Rozúčtovány budou náklady mzdové a také ostatní režijní náklady.

Poslední část této diplomové práce bude věnována výsledkům hospodaření. Uvedeny budou tržby a náklady za předposlední rok, rozdělená mezi jednotlivá hospodářská střediska.

8.4 Metody

Mezi metody použitými k vypracování diplomové práce patří metoda analýzy, průzkum, metoda komparace a syntézy.

Průzkum je taková činnost, u níž zjišťujeme vlastnosti či další parametry objektů a jevů. Komparace znamená srovnání dvou a více objektů. Při syntéze se jedná o sloučení dvou nebo více částí.

Vzorečky, které budou použity v této diplomové práci:

$$\text{Poměr investice na celkové investici} = \frac{\text{Investice}}{\text{Celková investice}} \quad (1)$$

$$\text{Poměr jednotlivých nákladů na celkových nákladech hlavního dodavatele} = \frac{\text{Náklad od hlavního dodavatele}}{\text{Celkový náklad od hlavního dodavatele}} \quad (2)$$

$$\text{Poměr provozních výnosů střediska na celkových provozních výnosech} = \frac{\text{Provozní výnosy střediska}}{\text{Celkové provozní výnosy}} \quad (3)$$

$$\text{Poměr provozních nákladů střediska na celkových provozních nákladech} = \frac{\text{Provozní náklady střediska}}{\text{Celkové provozní náklady}} \quad (4)$$

$$\text{Výnosy za pracovní hodinu} = \frac{\text{Celkové výnosy}}{\text{Počet pracovních hodin}} \quad (5)$$

$$\text{Výnosy za pracovní hodinu na pracovníka} = \frac{\text{Výnosy za pracovní hodinu}}{\text{Počet zaměstnanců}} \quad (6)$$

$$\text{Výnosy na pracovníka} = \frac{\text{Výnosy celkem}}{\text{Počet zaměstnanců}} \quad (7)$$

$$\text{Tržby za hodinu} = \frac{\text{Celkové tržby}}{\text{Počet pracovních hodin}} \quad (8)$$

$$\text{Mzdová náročnost tržeb} = \frac{\text{Mzdové náklady}}{\text{Celkové tržby}} \quad (9)$$

$$\text{Mzdové náklady k celkovým nákladům} = \frac{\text{Mzdové náklady}}{\text{Celkové náklady}} \quad (10)$$

$$\text{Celkové náklady na pracovníka} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Počet zaměstnanců}} \quad (11)$$

$$\text{Mzdové náklady na pracovníka} = \frac{\text{Mzdové náklady}}{\text{Počet zaměstnanců}} \quad (12)$$

Praktická část

9 Charakteristika podniku

K vypracování této diplomové práce jsem zvolila společnost s ručením omezeným, která sídlí v kraji Vysočina. Společnost nechce být konkrétně jmenována z důvodu použitých citlivých údajů. Veškeré údaje a informace použité k praktické části této diplomové práce mi budou poskytnuty společností.

Momentálně má firma pouze 18 zaměstnanců, z čehož vyplývá, že se jedná o menší společnost. Tento podnik byl založen v roce 2002, a tedy by se mohlo zdát, že sám o sobě nemá příliš dlouhou tradici. Ale i přesto má společnost ve městě, a také i v okolních obcích, své místo a je důležitá a přínosná pro obyvatele. Firma vznikla přeměnou společnosti. Původně se jednalo o příspěvkovou organizaci působící od roku 1994 a to na základě rozhodnutí Městského zastupitelstva. Zajišťovala údržbu, provoz, výstavbu a obnovu vodohospodářské infrastruktury.

Předmětem společnosti je:

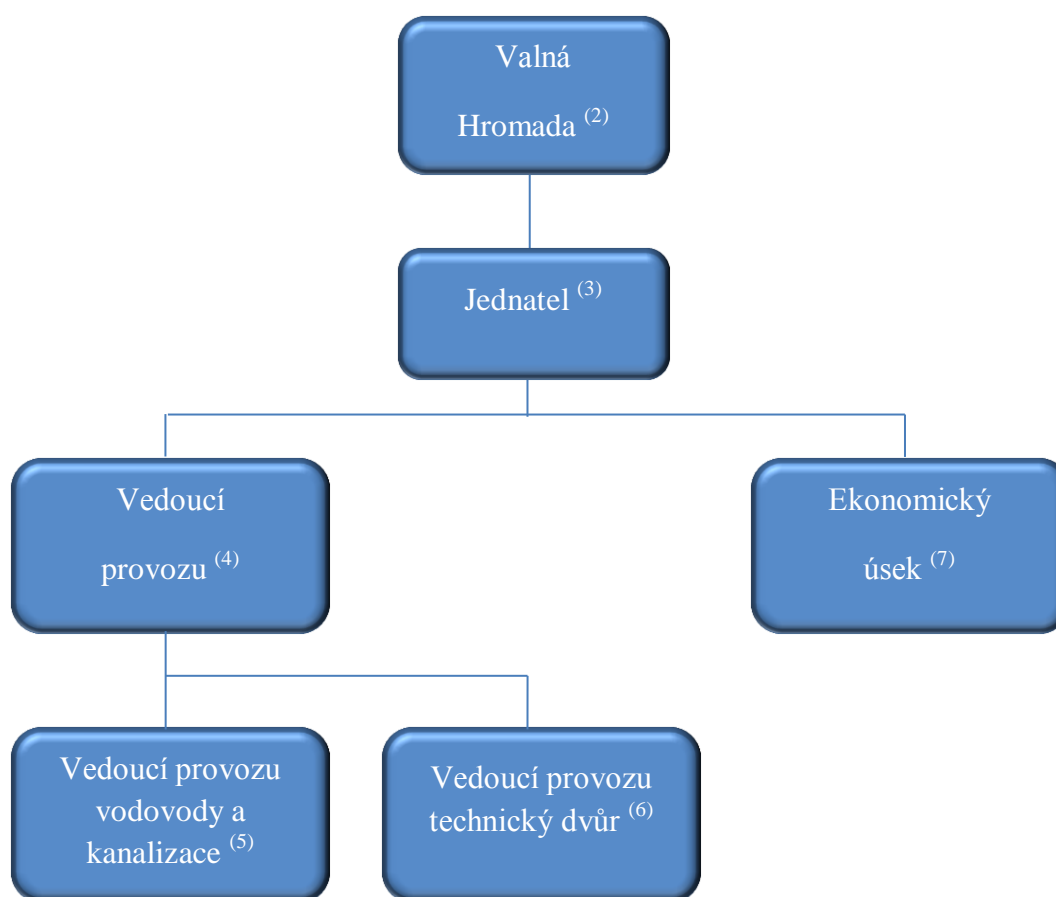
- vodoinstalatérství,
- provádění staveb, změny a odstraňování,
- silniční motorová vozidla,
- montáž, opravy, revize a zkoušky elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Jednodušeji řečeno, služby, které společnost poskytuje lze rozdělit do dvou skupin služeb. Služeb vodného a stočného a služeb technických. Z celkových příjmů tvoří každoročně více jak 50 % vodné a stočné.

10 Organizační struktura

Základem manažerského účetnictví je tvorba a seznámení se s organizační strukturou podniku a také její charakteristikou. Ve vybrané analyzované společnosti nebyla organizační struktura zatím plně sestavena. Podnik vytvořil pouze hrubý návrh organizační struktury. Jelikož se jedná o menší podnik, její organizační struktura není nikterak složitá a dá se vyjádřit jednoduchým schématem, viz obrázek níže.

Schéma 5: Organizační struktura ⁽¹⁾



Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Organization structure; ⁽²⁾ General meeting; ⁽³⁾ Executive director; ⁽⁴⁾ Manager; ⁽⁵⁾ Manager of water and sewerage; ⁽⁶⁾ Manager of Technical yard; ⁽⁷⁾ Economy section

Pod jednotlivé provozovny spadají následující činnosti. Provozovna vodovody a kanalizace:

- provoz vodovodů a kanalizací,
- stavební činnost,
- čistiřny odpadních vod,
- instalatérství.

Provozovna technický dvůr:

- stavební činnost,
- údržba komunikací a veřejné zeleně, skládka a překladiště,
- údržba hřbitova,
- správa a údržba nemovitostí.

Do ekonomického úseku náleží následující činnosti:

- účetnictví,
- personální práce,
- pokladna,
- fakturace,
- skladové účetnictví,
- majetek,
- mzdové účetnictví.

V tomto případě mluvíme o organizační struktuře liniové, která patří mezi nejvíce se vyskytující. Liniová struktura je typická převážně pro menší organizace, s počtem zaměstnanců do padesáti.

Na vrcholu organizační struktury stojí jednatel, který je zároveň ředitelem společnosti. Ředitel dohlíží na tři oblasti. Jedná se o úsek ekonomický a provozovny, které se dále dělí na Vodovody a kanalizace a Technický dvůr. Každá provozovna má svého vedoucího. Ekonomický úsek zahrnuje jak ekonomickou činnost, tak činnost účetní. Jak již bylo řečeno, společnost zaměstnává 18 zaměstnanců a to ve složení:

- 1 ředitel,
- 2 účetní,
- 2 vedoucí provozu,

- 7 zaměstnanců, kteří spadají pod provozovnu vodovody a kanalizace,
- 4 pracovníky patřící k provozovně technický dvůr.

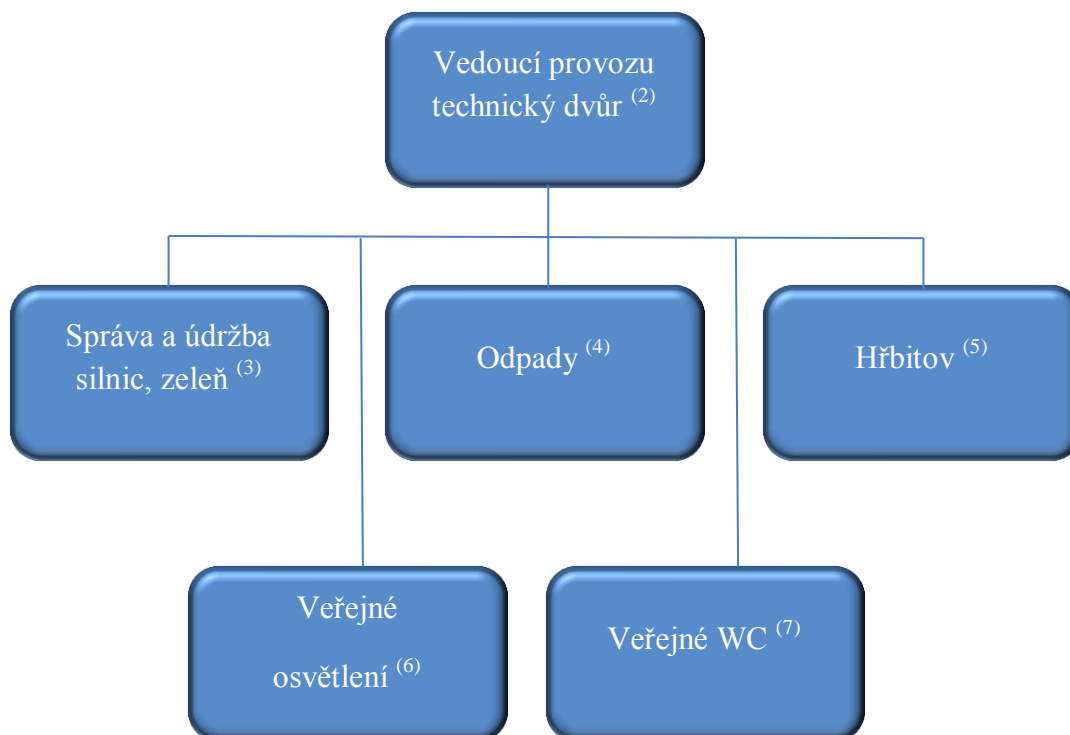
Mezi nevýhody můžeme zařadit nemožnost jediného vedení, špatná rovnováha hlavních funkcí, vysoká míra centralizace, omezení koordinace jednotlivých funkcí v nižších úrovních.

Společnost má dobře stanovenou organizační strukturu. Jelikož se jedná o společnost s menším počtem pracovníků, nemělo by smysl pomýšlet na složitější organizační strukturu.

Vzhledem k velikosti firmy by přicházelo v potaz zvážit možnost o vypuštění ekonomického úseku a využití služeb externí firmy. Použití externího vedení účetnictví by bylo nejspíše více nákladné. Zároveň je zde poměrně velký důraz kladen na náročnost této činnosti.

Organizační strukturu by bylo možné dále rozšířit dle jednotlivých provozoven. V následujícím schématu je rozšířena část organizační struktury u provozovny Technický dvůr.

Schéma 6: Organizační struktura ⁽¹⁾



Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

(1) Organization structure; (2) Manager of water and sewerage; (3) Administration and maintenance of roads, greenery; (4) Waste; (5) Cemetery; (6) Public lighting; (7) Public toilet

11 Hospodářské odpovědnostní útvary

Rozdělení společnosti na jednotlivá hospodářská střediska vede k určení samostatných vnitropodnikových útvarů zodpovědné za vznik výnosů i nákladů. Společnost zadává střediskům úkoly, následně kontroluje jejich dodržení a samozřejmě také zkoumá jejich výsledek hospodaření. Následně můžeme zjistit, jakým dílem přispěla střediska k celkovému hospodářskému výsledku a případně odměnit pracovníky za jejich výsledky.

Společnost již účtuje o hospodářských střediscích. Dvanáct hospodářských středisek má rozdělena následovně:

- Vodné,
- Stočné,
- Vesce,
- Ostatní,
- Vodoinstalatérství,
- Komunikace,
- Zeleň,
- Odpady,
- Hřbitov,
- Veřejné osvětlení,
- Sportoviště,
- Ostatní technické služby.

Pracovníci společnosti nepracují pouze pod jedním střediskem, ale na více střediscích. Mzdové náklady společnost zjišťuje na každého pracovníka.

Z důvodu nepřehlednosti a pro úsporu práce je možné jednotlivá hospodářská střediska společnosti zúžit na menší počet. Mezi pracovníky by probíhala vzájemná spolupráce. Dle organizační struktury a v návaznosti na charakter činnosti podniku lze rozdělit hospodářská střediska takto:

- Vodovody a kanalizace,
- Technický dvůr,
- Ostatní – pomocné středisko.

11.1 Vodovody a kanalizace

Toto středisko vzniklo spojením následujících středisek společnosti:

- vodné,
- stočné,
- Vesce.

Tato společnost dodává občanům pitnou vodu. Jedná se o podzemní vodu, která je akumulována ve čtyřech vodojemech. Ve vodovodním systému má společnost dvě čerpací stanice a jednu tlakovou.

Podnik zároveň zajišťuje městu kanalizaci. Kanalizační řády města jsou svedeny do čistírny odpadních vod, která funguje už od roku 1980.

Výnosy jsou realizované z následujících činností:

- vodné a stočné,
- výstavba a rekonstrukce vodovodních a kanalizačních řádů a přípojek,
- zemní práce,
- vodoinstalátérské práce,
- prodej materiálu,
- provozování vodovodů

Nejvyšší výnos z těchto činností plyne z vodného a stočného.

Náklady střediska Vodovody a kanalizace mají spíše kolísavý trend. Největší část nákladů je vynaložena na položky spotřeba materiálu a energie, dále služby a také položka osobní náklady.

11.2 Technický dvůr

Pro středisko Technický dvůr jsem zvolila spojení těchto středisek podniku:

- komunikace,
- zeleň,
- odpady,
- hřbitov,
- veřejné osvětlení,
- sportoviště,

- ostatní technické služby.

Technický dvůr má ve své pravomoci obtížný úkol, a to poskytovat pro občany a návštěvníky města veřejně prospěšné služby. Hospodářské středisko obhospodařuje veřejný majetek vlastněný městem. Tento majetek pořizují, zajišťují jeho údržbu a provoz a také jeho rozvoj.

Jedná se o majetek, který je zkomponován z pozemkových ploch a porostů, které jsou podél komunikací, komunikace, veřejné osvětlení, dopravní a technické prostředky a další zařízení.

Povinnosti Technického dvora může ukládat obec obecně závaznou vyhláškou. Technický dvůr disponuje s prostředky města na základě příjmů a výdajů, které jsou vztahované k rozpočtu města. Příjmy plynou do rozpočtu a výdaje, poskytnuté z rozpočtu, poskytuje město jako dotace a pokrývají provozní náklady a náklady na investice.

V tomto středisku a ve středisku Vodovody a kanalizace se uskutečňuje zásadní činnost společnosti.

11.3 Pomocné středisko

Do tohoto střediska lze zařadit činnosti, které nemají tolik společného s předchozími středisky, tedy se střediskem Vodovody a kanalizace a střediskem Technický dvůr. Například sem lze zařadit středisko ostatní a vodoinstalatérství.

12 Účetnictví společnosti

V této části práce bude nejdříve popsán účetní program používaný analyzovanou společností. Dále bude analyzován a vybrán jednookruhový případně dvouokruhový účetní systém.

12.1 Účetní program

Společnost k vedení účetnictví používá program Money S3, který je zaměřený na menší společnosti a živnostníky. Zároveň je dobrý i pro neziskové organizace a školy, či zemědělská družstva atd. Používaný je jak u nás v České republice, tak i na Slovensku. Tento účetní program poskytuje společnost CÍGLER SOFTWARE.

Vedle programu Money S3 společnost také využívá ke své práci MS Excel.

Jako velkou výhodou programu lze uvést, že program samotný své uživatele upozorňuje na změny v zákoně, změny v účetnictví.

Program je velice přehledný, a i pro začátečníka jednoduchý. Jedná se o ekonomický software, který je ale rozšířený o doplňky a moduly. Například se jedná o knihu jízd či cestovné. Společnost v programu využívá také možnost vedení majetku, fakturaci, mzdy, sklady. Rovněž mají skvělý přehled o zákaznících, stavu účtu, pokladny, pohledávek a stavu objednávek.

Fakturace

Faktura je velmi důležitá a častá činnost při vedení účetnictví. Program Money S3 se snaží o rychlejší a přehlednější práci s fakturami. Díky programu se tedy snižuje riziko chyby.

Jak tomu bývá zvykem i u jiných programů, před vystavením faktury je nutné přednastavit parametry. Jedná se o parametry dodavatelů a odběratelů, seznam bankovních účtů či parametry samotné fakturace. Do základního nastavení parametrů fakturace patří číslování faktury, předkontace, střediska.

Společnost má přednastavené předkontace. Jelikož neúčtuje pouze o jednom druhu služeb, má ve své předkontaci nastavené analytické účty. Tyto analytické účty má rozdělené podle středisek.

Závazky a pohledávky

Společnost má ve svém seznamu odběratelů a dodavatelů pouze podniky z České republiky. Pro účty 321 – dodavatelé a 311 – odběratelé nepoužívají analytickou evidenci.

Společnost vede evidenci závazků a pohledávek. Na konci každého měsíce si společnost vytiskne seznam z knihy faktur a knihy vystavených faktur a příslušným způsobem seznamy uskladní.

V programu si uživatelé mohou kontrolovat uhrazené a neuhrazené pohledávky a závazky.

Skladová evidence

Společnost pomocí programu vede skladovou evidenci. Pro tyto účely opět používá analytickou evidenci podle hospodářských středisek. Přímo v kartě majetku můžeme nalézt, ke kterému středisku byl majetek přiřazen.

12.2 Vnitropodnikové účetnictví

K vedení vnitropodnikového účetnictví se používají dvě metody. V tomto případě je možné si zvolit mezi jednookruhovou či dvouokruhovou účetní soustavou. Při výběru vnitropodnikového účetnictví je dobré brát v potaz velikost společnosti, předmět činnosti a informace, které společnost požaduje.

V případě vedení jednookruhového účetního systému se používá analytická evidence k jednotlivým účtům syntetickým, které najdeme v účtové osnově pro podnikatele.

Naopak použití dvouokruhového účetního systému spočívá v použití dvou účetních okruhů, které jsou samostatné, ale zároveň propojené. K takovému použití jsou vymezeny osmá a devátá účtová třída účtové osnovy. Typické je vedení dvou odlišných okruhů, a to finančního a nákladového účetnictví, za použití účtů rozdílů a spojovacích účtů.

Spojovací účty jsou takové, které zaznamenávají účetní informace obsažené jak ve finančním účetnictví, tak i v nákladovém účetnictví.

Účet rozdílů se používá při odlišném zobrazení transakcí nákladového a finančního účetnictví. Zobrazují rozdíl mezi těmito dvěma systémy.

V další části bude navržena společností dvouokruhová účetní soustava. Ve vnitropodnikovém účetnictví by měla být kontrolována jednotlivá střediska. Jelikož režijní náklady nejsou soustředěny pouze do daných středisek, ale jsou společné pro více středisek, měly by být soustředěny pouze do jednoho místa (do ekonomického úseku), odkud budou rozúčtovány do jednotlivých středisek.

Jak již bylo řečeno výše, při zavedení dvouokruhové účetní soustavy je třeba použít účtové třídy 8 a 9 účtové osnovy. Účtová skupina 8 se používá k nákladům a účtová skupina 9 k výnosům. Navrženy jsou tyto nákladové účty:

- 801 – Spojovací účet,
- 802 – Náklady střediska vodovody a kanalizace,
- 803 – Náklady střediska technický dvůr,
- 804 – Náklady pomocného střediska,
- 805 – Režijní náklady,
- 806 – Náklady ekonomického střediska.

Výnosové účty:

- 901 – Spojovací účet,
- 902 – Výnosy střediska vodovody a kanalizace,
- 903 – Výnosy střediska technický dvůr,
- 904 – Výnosy pomocného střediska,
- 905 – Rozpouštění režijních nákladů,
- 906 – Výnosy ekonomického střediska.

V následujícím schématu je navržen dvouokruhový účetní systém.

Středisko Vodovody a kanalizace

801 – Spojovací nákladový účet	802 - Náklady	902 - Výnosy
1 a	1 a	4
1 b	2	
1 c	3 a	
1 d		

Středisko Technický dvůr

901 – Spojovací výnosový účet	803 - Náklady	903 - Výnosy
7	1 b	2
	3 b	5

Pomocné středisko

804 - Náklady	904 - Výnosy
1 c	6
3 c	

Režie

805 – Režijní náklady		905 – Rozpouštění režijních nákladů	
1 d		3 a	
		3 b	
		3 c	

Realizace

806 - Náklady		906 - Výnosy	
4		7	
5			
6			

1. Z finančního účetnictví je třeba rozúčtovat první náklady mezi jednotlivá střediska za pomoci spojovacího účtu.
2. Zaúčtování případu, pokud by středisko Technický dvůr poskytl službu středisku Vodovody a kanalizace.
3. Rozpouštění režijních nákladů.
4. Prodej výrobků či služby střediska Vodovody a kanalizace.
5. Prodej výrobků či služby střediska Technický dvůr.
6. Prodej výrobků či služby Pomocného střediska.
7. Zúčtování tržeb.

V tomto případě jsou náklady a výnosy sledovány dle středisek, které za své výsledky zodpovídají. Výsledky nám podávají lepší informace, jelikož jsou zde uvedené i transakce mezi jednotlivými útvary uvnitř podniku.

Na konci každého měsíce by měl ředitel vyžadovat nejen výsledek hospodaření za celou společnost, ale i za jednotlivá střediska. Podle těchto výsledků může zhodnotit přínos středisek k celkovému výsledku hospodaření a případně pracovníky odměnit za jejich práci. Zároveň může porovnávat výsledky středisek s předchozím obdobím.

13 Dotace

V roce 2012 získala společnost dotaci na rekonstrukci městského náměstí, přilehlou vesnici Vesce a také na čističku odpadních vod. Na náměstí se jednalo o plánovanou rekonstrukci, která zahrnovala nové odpady a svody dešťové vody, a také rozvod plynu. Ve Vesce byly vybudovány nové kanalizační řady. Rekonstrukce čistírny odpadních vod města byla schválena z důvodu zvýšení efektivity a snížení požadavků na obsluhu a energii.

Společnost dostala dotaci ve výši 38 903 239, 71 Kč. Dále si sjednala úvěr u České spořitelny v částce 853 857,52 Kč. Celková investice činila 59 269 916,92 Kč. Z celkové investice dostala společnost dotace ve výši přibližně 65,54 % a z toho úvěr byl 1,44 %.

Pouze rozdíl, který vznikne odečtením celkové investice, dotací a úvěru, může společnost následně odepisovat. Tedy společnost mohla zařadit a odepisovat majetek v hodnotě 19 512 819,69 Kč.

Investice, dotace a úvěr zobrazuje tabulka níže.

Tabulka 1: Dotace ⁽¹⁾

Kategorie ⁽²⁾	Investice ⁽⁷⁾	Dotace ⁽⁸⁾	Úvěr ⁽⁹⁾	DHM ⁽¹⁰⁾
Náměstí ⁽³⁾	3 874 743,46	2 602 626,74	55 500,73	1 216 615,99
Vesce ⁽⁴⁾	24 416 462,94	15 432 915,19	351 789,30	8 631 758,45
ČOV ⁽⁵⁾	30 978 710,52	20 867 697,78	446 567,49	9 664 445,25
Celkem ⁽⁶⁾	59 269 916,92	38 903 239,71	853 857,52	19 512 819,69

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Subsidy; ⁽²⁾ Category; ⁽³⁾ Square; ⁽⁴⁾ Vesce; ⁽⁵⁾ Sewage disposal plant; ⁽⁶⁾ Altogether; ⁽⁷⁾ Investment; ⁽⁸⁾ Subsidy; ⁽⁹⁾ Credit; ⁽¹⁰⁾ Long-term tangible property

Pomocí poměru se rozúčtovala dotace a úvěr do jednotlivých investic. Rozúčtování úvěru na jednotlivé položky vypadá následovně:

Výpočet procenta:

- Náměstí – $(3\,874\,743,46 / 59\,269\,916,92) * 100 = 6,50 \%$,
- Vesce – $(24\,416\,462,94 / 59\,269\,916,92) * 100 = 41,20 \%$,
- ČOV – $(30\,978\,710,52 / 59\,269\,916,92) * 100 = 52,30 \%$.

Pomocí vypočteného procenta si rozpočítáme úvěr:

- Náměstí - $0,065 * 853\,857,52 = 55\,500,73$ Kč,
- Vesce - $0,412 * 853\,857,52 = 351\,789,30$ Kč,
- ČOV - $0,523 * 853\,857,52 = 446\,567,49$ Kč.

Stejný způsob výpočtu byl použit i k rozdělení částek u dotace.

Kanalizace na náměstí a ve Vesci byly zařazeny přímo do investic jako nové. Oproti tomu rekonstrukce čističky odpadních vod se musela rozlišit. Část šla do technického zhodnocení a část se zařadila jako nová investice.

Zároveň u čističky odpadních bylo třeba rozúčtovat náklady mezi jednotlivá střediska. Tyto náklady se rozúčtovaly pomocí poměru jednotlivých nákladů a celkových nákladů. Novou kanalizaci, jak na náměstí, tak i ve Vesci, můžeme rovnou zařadit do střediska Vodovody a kanalizace.

Následující tabulka zobrazuje rekonstrukci čističky odpadních vod a rozúčtování jednotlivých nákladů, zařazení do středisek a zároveň informaci, zda se jedná o technické zhodnocení či o nový dlouhodobý majetek.

Tabulka 2: Rekonstrukce čističky odpadních vod ⁽¹⁾

Kategorie ⁽²⁾	Náklady od hlavního dodavatele ⁽¹²⁾	Procentní poměr ⁽¹³⁾ (v %)	Rozúčtování nákladů od ostatních dodavatelů ⁽¹⁴⁾	Náklady celkem ⁽¹⁵⁾	Procentní podíl dotace ⁽¹⁶⁾ (v %)	DHM celkem ⁽¹⁷⁾	Zařazení ⁽¹⁸⁾	Střediska ⁽¹⁹⁾
Provozní budova ⁽³⁾	662 600,00	2,31	52 611,00	715 211,00	31,20	223 126,00	Technické zhodnocení	Technický dvůr
Demolice objektu ⁽⁴⁾	3 950 483,00	13,76	313 388,00	4 263 871,00	31,20	1 330 202,00	Technické zhodnocení	Technický dvůr
Sdružený objekt ⁽⁵⁾	2 636 672,00	9,15	208 394,00	2 835 066,00	31,20	884 458,00	DHM	Technický dvůr
Skládka ⁽⁶⁾	2 292 350,00	7,99	181 974,00	2 474 324,00	31,20	774 917,00	DHM	Technický dvůr
Komunikace a chodníky ⁽⁷⁾	1 135 000,00	3,95	89 963,00	1 224 963,00	31,20	382 154,00	Technické zhodnocení	Technický dvůr

Spojovací potrubí ⁽⁸⁾	587 500,00	2,05	46 689,00	634 189,00	31,20	197 850,00	Technické zhodnocení	Pomocné středisko
Oplocení a terénní úpravy ⁽⁹⁾	474 000,00	1,65	37 579,00	511 579,00	31,20	159 599,00	Technické zhodnocení	Pomocné středisko
Technologická část ⁽¹⁰⁾	16 972 577,20	59,14	1 346 930,00	18 319 507,00	31,20	5 715 139,25	DHM	Pomocné středisko
Celkem ⁽¹¹⁾	28 701 182,20	100,00	2 277 528,00	30 978 710,00	x	9 664 445,25	x	x

Zdroj: interní dokumenty podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Reconstruction of sewage disposal plant; ⁽²⁾ Category; ⁽³⁾ Service building; ⁽⁴⁾ Demolition of object; ⁽⁵⁾ United object; ⁽⁶⁾ Dump; ⁽⁷⁾ Roads and pavements; ⁽⁸⁾ Connecting pipes; ⁽⁹⁾ Fencing and landscaping; ⁽¹⁰⁾ Technological part; ⁽¹¹⁾ Altogether; ⁽¹²⁾ Costs of the main contractor; ⁽¹³⁾ Proportion; ⁽¹⁴⁾ Costs allocation from other suppliers; ⁽¹⁵⁾ Total costs; ⁽¹⁶⁾ Percentage of subsidy; ⁽¹⁷⁾ Total Long-term tangible property; ⁽¹⁸⁾ Placement; ⁽¹⁹⁾ Centre

Hlavním dodavatelem této rekonstrukce byla společnost SYNER VHS Vysočina, a. s.. Náklady od hlavního dodavatele, uvedené v tabulce, jsou převzaté z ceníku, viz příloha 1. Pomocí těchto nákladů byly rozpočítány náklady od ostatních, vedlejších dodavatelů, do jednotlivých kategorií.

Ve třetím sloupci této tabulky jsou uvedena procenta nákladů v daných kategoriích na celkových nákladech od hlavního dodavatele. Pomocí tohoto procenta byly následovně rozpočítány právě náklady od ostatních dodavatelů.

Například výpočet u provozní budovy vypadá následovně.

Procentní podíl:

$$(662\,600 / 28\,701\,182,20) * 100 = 2,31 \%$$

Tímto podílem vynásobíme celkové náklady ostatních dodavatelů:

$$2\,277\,528 * 0,0231 = 52\,611,- \text{ Kč.}$$

Dále je třeba rozpočítat tyto náklady bez vlivu dotace a úvěru v jednotlivých kategoriích. Jak již bylo řečeno, dotaci a úvěr musíme od investice odečíst, protože ji nemůže následně odepisovat. Proto je toto rozpočítání nutné. K tomuto účelu byl vypočten poměr, a to následovně:

$$(9\,664\,445,25 / 30\,978\,710) * 100 = 31,20 \%$$

Tedy se jedná o poměr částky, která byla zaúčtována k zařazení dlouhodobého majetku, a částky celkové investice, týkající se čističky odpadních vod. Vynásobením poměru a nákladů celkem získáme částku, kterou lze použít k zařazení dlouhodobého hmotného majetku k užívání.

U kategorie provozní budova, získáme celkové náklady součtem nákladů od hlavního dodavatele a ostatních dodavatelů.

Celkové náklady činí:

$$662\,600 + 52\,611 = 715\,211,- \text{ Kč.}$$

Dále je třeba použít vypočítaný koeficient:

$$715\,211 * 0,31197 = 223\,126,- \text{ Kč.}$$

Jelikož se v tomto případě jedná o technické zhodnocení, můžeme účetní hodnotu daného majetku navýšit o částku 223 126,- Kč ve středisku Technický dvůr.

Stejný způsob výpočtu byl použit i u dalších položek.

Součet technického zhodnocení u střediska Technický dvůr:

- 1 935 482,- Kč.

Součet technického zhodnocení u střediska Pomocné středisko:

- 6 072 588,25 Kč.

Součet zařazení nového dlouhodobého majetku do užívání ve středisku Technický dvůr:

- 1 656 375,- Kč.

14 Mzdové náklady

Jelikož pracovníci společnosti nepracují pouze pod jedním střediskem, ale ve více střediscích najednou, je třeba rozvrhnout jejich mzdové náklady do daných středisek.

14.1 Rozúčtování mzdových nákladů pomocí provozních výnosů

Mzdové náklady budou rozúčtovány dle poměru provozních výnosů za středisko k celkovým provozním výnosům.

Společnost v roce 2015 vykázala tyto provozní výnosy:

Tabulka 3: Výnosy ⁽¹⁾

Položka ⁽²⁾	2015
Tržby z prodeje služeb – vodné a stočné ⁽³⁾	6 601 324,12
Tržby z prodeje služeb – vodoinstalatérství ⁽⁴⁾	537 799,06
Tržby z prodeje služeb – ostatní ⁽⁵⁾	1 441 610,42
Tržby z prodeje služeb – komunikace ⁽⁶⁾	843 772,93
Tržby z prodeje služeb – zeleň ⁽⁷⁾	926 875,14
Tržby z prodeje služeb – TKO ⁽⁸⁾	268 271,74
Tržby z prodeje služeb – hřbitov ⁽⁹⁾	160 317,00
Tržby z prodeje služeb – veřejné osvětlení ⁽¹⁰⁾	885 841,84
Tržby z prodeje služeb – sportoviště ⁽¹¹⁾	1 066 861,81
Tržby z prodeje služeb - ostatní technické služby ⁽¹²⁾	274 673,68
Tržby z prodeje materiálu – ostatní ⁽¹³⁾	3 968,89
Tržby z prodeje materiálu – vodovody ⁽¹⁴⁾	47 500,76
Ostatní provozní výnosy ⁽¹⁵⁾	2,82
Celkem ⁽¹⁶⁾	13 058 820,21

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Revenues; ⁽²⁾ Item; ⁽³⁾ Revenues from sales of services – water and sewer rates; ⁽⁴⁾ Revenues from sales of services – water services; ⁽⁵⁾ Revenues from sales of services – other; ⁽⁶⁾ Revenues from sales of services – roads; ⁽⁷⁾ Revenues from sales of services – greenery; ⁽⁸⁾ Revenues from sales of services – TKO; ⁽⁹⁾ Revenues from sales of services – cemetery; ⁽¹⁰⁾ Revenues from sales of services – public lighting; ⁽¹¹⁾ Revenues from sales of services – sports ground; ⁽¹²⁾ Revenues from sales of services -other technical services; ⁽¹³⁾ Revenues from sales of material - other; ⁽¹⁴⁾ Revenues from sales of material – water supplies; ⁽¹⁵⁾ Other operationg evenues; ⁽¹⁶⁾ Altogether

Výnosy za jednotlivá střediska popisuje tabulka níže:

Tabulka 4: Výnosy středisek ⁽¹⁾

Středisko ⁽²⁾	2015
Vodovody a kanalizace ⁽³⁾	6 648 827,70
Technický dvůr ⁽⁴⁾	4 430 583,03
Pomocné středisko ⁽⁵⁾	1 979 409,48

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Revenues of centres; ⁽²⁾ Center; ⁽³⁾ Water and sewer; ⁽⁴⁾ Technical yard; ⁽⁵⁾ Auxiliary center

Největší podíl na celkových výnosech má vodné a stočné, v tomto případě středisko Vodovody a kanalizace. Procentní podíl provozních výnosů středisek na celkových provozních výnosech:

- Vodovody a kanalizace – $(6\,648\,827,70 / 13\,058\,820,21) * 100 = 50,91 \%$,
- Technický dvůr – $(4\,430\,583,03 / 13\,058\,820,21) * 100 = 33,93 \%$,
- Pomocné středisko – $(1\,979\,409,48 / 13\,058\,820,21) * 100 = 15,16 \%$.

Celkové mzdové náklady v roce 2015 činily 4 162 348,- Kč. Pracovníci společnosti si každý měsíc zapisují počet hodin, které odpracují v jednotlivých střediscích. V účetnictví používají k odlišení analytickou evidenci. Součet mzdových nákladů za střediska:

- středisko Vodovody a kanalizace vykazovalo tedy náklady v hodnotě 2 119 051,37 Kč,
- u střediska Technický dvůr mzdové náklady činily 1 412 284,68 Kč,
- pomocné středisko mělo mzdové náklady 631 011,96 Kč.

Jako základna k rozúčtování byly použity výnosy. Lze mzdové náklady do jednotlivých středisek rozpočítat pomocí procentního poměru provozních výnosů takto:

- Vodovody a kanalizace – $4\,162\,348 * 0,5091 = 2\,119\,051,37$ Kč,
- Technický dvůr – $4\,162\,348 * 0,3393 = 1\,412\,284,68$ Kč,
- Pomocné středisko – $4\,162\,348 * 0,1516 = 631\,011,96$ Kč.

Za pomoci analytické evidence jsou mzdové náklady rozúčtovány následovně:

- Vodovody a kanalizace – 1 252 856,- Kč,
- Technický dvůr – 1 605 9655,- Kč,
- Pomocné středisko – 1 303 527,- Kč.

Výpočet mzdových nákladů, dle základny a dle analytické evidence, vychází přibližně stejně u střediska Technický dvůr. Naopak u středisek Vodovody a kanalizace a Pomocné středisko, lze vidět rozdíl mezi mzdovými náklady. Tento rozdíl je způsoben díky rozvrhové základně, která byla vytvořena za pomoci výnosů daného roku.

Pokud by společnost rozúčtovala mzdové náklady pomocí rozvrhové základny, Pomocné středisko by nevykazovalo ve výsledku hospodaření tak vysoká ztrátová čísla.

14.2 Rozúčtování mzdových nákladů pomocí provozních nákladů

V této další části rozúčtují mzdové náklady společnosti poměrem účtů provozních nákladů.

V následující tabulce jsou uvedeny provozní náklady dle jednotlivých středisek.

Tabulka 5: Provozní náklady⁽¹⁾

Účet ⁽²⁾	Vodovody a kanalizace ⁽³⁾	Technický dvůr ⁽⁴⁾	Pomocné středisko ⁽⁵⁾
50x	821 187,32	1 514 849,59	459 338,80
51x	439 049,09	901 207,71	254 326,42
52x	1 678 828,00	2 176 242,99	1 797 881,42
53x	500,00	18 180,00	12 110,00
54x	350 745,00	66 489,16	74 932,16
55x	3 491 589,00	109 587,00	149 984,30
Celkem ⁽⁶⁾	6 781 898,41	4 786 556,45	2 748 573,10

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Operating costs; ⁽²⁾ Account; ⁽³⁾ Water supplies and sewerage; ⁽⁴⁾ Technical yard; ⁽⁵⁾ Auxiliary center

V součtu celkové provozní náklady činí 14 317 027,96 Kč. K rozúčtování je třeba si opět stanovit podíly provozních nákladů na celkových:

- Vodovody a kanalizace – $(6\,781\,898,41 / 14\,317\,027,96) * 100 = 47,37 \%$,
- Technický dvůr – $(4\,786\,556,45 / 14\,317\,027,96) * 100 = 33,43 \%$,
- Pomocné středisko – $(2\,748\,573,10 / 14\,317\,027,96) * 100 = 19,20 \%$.

Pomocí těchto procent lze rozdělit celkové mzdové náklady do jednotlivých středisek:

- Vodovody a kanalizace – $4\,162\,348 * 0,4737 = 1\,971\,704,-$ Kč,
- Technický dvůr – $4\,162\,348 * 0,3343 = 1\,391\,473,-$ Kč,
- Pomocné středisko – $4\,162\,348 * 0,1920 = 799\,171,-$ Kč.

Mzdové náklady pro středisko Vodovody a kanalizace pomocí tohoto výpočtu činí 1 971 704,- Kč. Středisko Technický dvůr vykazuje mzdové náklady ve výši 1 391 473,- Kč. Pomocné středisko má mzdové náklady v hodnotě 799 171,- Kč.

Výsledky této metody vychází přibližně stejně jako u výpočtu přechozího. I když tento rozdíl není nijak významný, tato metoda výpočtu se více přibližuje skutečnosti, a proto je společnosti doporučeno při výpočtu mzdových nákladů použít tento způsob.

15 Ostatní náklady

K zjištění výsledku hospodaření je třeba rozúčtovat i některé další režijní náklady. V kapitole výše bylo zjištěno, že rozúčtování mzdových nákladů pomocí základny provozních nákladů je neoptimálnější. Proto k následujícímu výpočtu bude opět použito stejné metody.

Rozúčtovány budou tyto náklady:

- 502 – Spotřeba energie,
- 518 – Ostatní služby,
- 524 – Zákonné pojištění,
- 527 – Zákonné sociální náklady,
- 531 – Silniční daň,
- 538 – Ostatní daně a poplatky,
- 541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- 548 – Ostatní provozní náklady,
- 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- 568 – Ostatní finanční náklady.

Pro tuto metodu byly v předchozí kapitole vypočteny následující poměry pro jednotlivá střediska:

- Vodovody a kanalizace – 47,37 %,
- Technický dvůr – 33,43 %,
- Pomocné středisko – 19,20 %.

Výpočet nákladů do jednotlivých středisek vypadá následovně.

Účet 502 – Spotřeba energie:

- celková hodnota – 1 233 147,58 Kč,
- Vodovody a kanalizace – $1\,233\,147,58 \cdot 0,4737 = 584\,142,01$ Kč,
- Technický dvůr - $1\,233\,147,58 \cdot 0,3343 = 412\,241,24$ Kč,
- Pomocné středisko - $1\,233\,147,58 \cdot 0,1920 = 236\,764,34$ Kč.

Účet 518 – Ostatní služby:

- celková hodnota – 1 297 167,48 Kč,
- Vodovody a kanalizace – $1\,297\,167,48 * 0,4737 = 614\,468,24$ Kč,
- Technický dvůr - $1\,297\,167,48 * 0,3343 = 433\,643,09$ Kč,
- Pomocné středisko - $1\,297\,167,48 * 0,1920 = 249\,056,16$ Kč.

Účet 524 – Zákonné pojištění:

- celková hodnota – 1 375 690,00 Kč,
- Vodovody a kanalizace - $1\,375\,690,00 * 0,4737 = 651\,664,35$ Kč,
- Technický dvůr - $1\,375\,690,00 * 0,3343 = 459,893,17$ Kč,
- Pomocné středisko - $1\,375\,690,00 * 0,1920 = 264\,132,48$ Kč.

Účet 527 – Zákonné sociální náklady:

- celková hodnota – 114 914,41 Kč,
- Vodovody a kanalizace - $114\,914,41 * 0,4737 = 54\,434,96$ Kč,
- Technický dvůr - $114\,914,41 * 0,3343 = 38\,415,89$ Kč,
- Pomocné středisko - $114\,914,41 * 0,1920 = 22\,063,57$ Kč.

Tímto způsobem byly rozúčtovány i další náklady uvedené v seznamu výše.
Rozúčtované náklady do jednotlivých středisek zobrazuje tabulka č. 6.

Tabulka 6: Náklady ⁽¹⁾

Účet ⁽²⁾	Vodovody a kanalizace ⁽³⁾	Technický dvůr ⁽⁴⁾	Pomocné středisko ⁽⁵⁾	Celkem ⁽⁶⁾
502	584 142,01	412 241,24	236 764,34	1 233 147,58
518	614 468,24	433 643,09	249 056,16	1 297 167,48
524	651 664,35	459 893,17	264 132,48	1 375 690,00
527	54 434,96	38 415,89	22 063,57	114 914,41
531	8 479,23	5 983,97	3 436,80	17 900,00
531	4 163,82	2 938,50	1 687,68	8 790,00
538	1 942,17	1 370,63	787,20	4 100,00
541	7 695,26	5 430,70	3 119,04	16 245,00
548	208 524,28	147 159,95	84 519,02	440 203,25
551	1 776 924,63	1 254 012,89	720 222,78	3 751 160,30
568	85 940,03	60 649,68	34 833,20	181 422,90

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Costs; ⁽²⁾ Account; ⁽³⁾ Water supplies and sewerage; ⁽⁴⁾ Technical yard; ⁽⁵⁾ Auxiliary center; ⁽⁶⁾ Altogether

16 Výsledek hospodaření

V rámci podnikového řízení se sestavují výsledky hospodaření nejen za celý podnik, ale také za jednotlivá hospodářská střediska, což napomáhá k zhodnocení účetního období a předvídání budoucího vývoje. Zároveň si společnost ověří, zda byly dosaženy předem stanovené cíle.

K tvorbě výsledku hospodaření jednotlivých středisek byly použity náklady, které byly rozúčtovány do středisek, viz kapitoly výše, a také náklady, které bylo možné určit přímo na daná střediska.

Náklady, které lze rozdělit přímo do hospodářských středisek.

501 - Spotřeba materiálu:

- Vodovody a kanalizace – 304 503,48 Kč,
- Technický dvůr – 759 436,60 Kč,
- Pomocné středisko – 498 288,21 Kč.

511 - Opravy a udržování:

- Vodovody a kanalizace – 134 941,28 Kč,
- Technický dvůr – 128 469,00 Kč,
- Pomocné středisko – 16 121,50 Kč.

513 - Náklady na reprezentaci:

- Pomocné středisko - 17 834,00 Kč.

542 - Prodaný materiál:

- Technický dvůr – 3 723,66 Kč,
- Pomocné středisko – 25 112,41 Kč.

543 – Dary:

- Pomocné středisko – 1 000,00 Kč.

546 - Odpis pohledávky:

- Pomocné středisko – 5 882,00 Kč.

16.1 Středisko Vodovody a kanalizace

Výsledovka střediska Vodovody a kanalizace znázorňuje následující tabulka.

Tabulka 7: Náklady a výnosy – Vodovody a kanalizace⁽¹⁾

Účet ⁽²⁾	2015
50x	888 645,49
51x	749 409,52
52x	2 677 803,31
53x	500,00
54x	216 219,54
55x	1 776 924,63
56x	85 940,03
Náklady celkem ⁽³⁾	6 409 527,73
60x	6 601 324,12
62x	193 497,00
64x	66 000,00
Výnosy celkem ⁽⁴⁾	6 860 821,00
Zisk ⁽⁵⁾	451 293,27

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Costs and revenues – Water supplies and sewerage; ⁽²⁾ Account; ⁽³⁾ Total costs; ⁽⁴⁾ Total revenues; ⁽⁵⁾ Profit

Středisko Vodovody a kanalizace má ze všech středisek největší výnosy. To je dáno převážně díky tržbám za vodné a stočné. Tato položka je významná nejen pro středisko, ale pro společnost celkově. Z toho důvodu středisko Vodovody a kanalizace, jako jediné, vykazuje zisk.

Nejvýznamnější položky v nákladech tvoří mzdové náklady a odpisy.

16.2 Středisko Technický dvůr

Výnosy a náklady tohoto střediska zobrazuje tabulka č. 6.

Tabulka 8: Náklady a výnosy – Technický dvůr ⁽¹⁾

Účet ⁽²⁾	2015
50x	1 171 677,88
51x	562 112,00
52x	1 889 782,05
53x	10 293,10
54x	156 314,31
55x	1 254 012,89
56x	60 649,68
Náklady celkem ⁽³⁾	5 104 841,95
60x	4 426 614,14
64x	93 968,89
Výnosy celkem ⁽⁴⁾	4 520 583,03
Ztráta ⁽⁵⁾	584 258,92

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Costs and revenues – Technical yard; ⁽²⁾ Account; ⁽³⁾ Total costs; ⁽⁴⁾ Total revenues; ⁽⁵⁾ Loss

Středisko Technický dvůr už vykazuje ztrátu. To je dáno vysokými náklady jak mzdovými, tak náklady na spotřebu materiálu a spotřebu energie. Tržby má pouze z poskytnutých služeb a materiálu.

16.3 Pomocné středisko

Výsledovka Pomocného střediska vypadá následovně:

Tabulka 9: Náklady a výnosy – Pomocné středisko ⁽¹⁾

Účet ⁽²⁾	2015
50x	459 338,80
51x	254 326,42
52x	1 797 881,42
53x	12 110,00
54x	74 932,16
55x	149 984,30
56x	39 609,10
Náklady celkem ⁽³⁾	2 788 182,20
60x	1 979 409,48
64x	47 503,58
66x	33 060,83
68x	2 200,00
Výnosy celkem ⁽⁴⁾	2 062 173,89
Ztráta ⁽⁵⁾	921 857,49

Zdroj: výkazy podniku, vlastní zpracování

⁽¹⁾ Costs and revenues – Auxiliary center; ⁽²⁾ Account; ⁽³⁾ Total costs; ⁽⁴⁾ Total revenues; ⁽⁵⁾ Loss

Toto středisko vykazuje největší ztrátu ze všech. Stejně jak tomu bylo u střediska Technický dvůr, i zde největší podíl na nákladech mají mzdové náklady a spotřeba materiálu a energie. Sice středisko vykazuje nejnižší náklady, ale zároveň i nejnižší výnosy.

Výsledek hospodaření má společnost celkově v záporných číslech. Převážně je to dáno velkými odpisy, spotřebou a náklady na pracovníky. I když společnost dostává peníze, které jsou schválené zastupitelstvem města, nikdy ne v dostatečném množství. Během roku většinou společnost žádá o další příspěvky. Jelikož jsou takto limitované, nemohou své služby vykonávat dle jejich představ.

Společnost ve velké míře vykonává veřejné služby. Už to napovídá, že jejich výsledek hospodaření nebude tolik v kladných číslech. Podnik by se měl hlavně zaměřit na své náklady.

17 Klíčové ukazatele výkonnosti

V první řadě je nutné si stanovit obchodní cíle a ty poté převést na čísla, pomocí kterých můžeme hodnotit podnik či středisko a vzájemně je porovnávat. Vzhledem k tomu, že společnost převážně vykonává veřejné služby, měla by své klíčové ukazatele výkonnosti zaměřit na náklady a tržby.

Výnosy za pracovní hodinu

Rok 2015 měl 251 pracovních dnů, tj. 2 008 pracovních hodin. Výnosy za hodinu se vypočítají poměrem celkových výnosů a počtu pracovních hodin.

Výnosy za hodinu = $13\,443\,577,92 / 2008 = 6\,695,-$ Kč.

6 695 korun českých společnost průměrně vydělala za jednu pracovní hodinu.

Výnosy za pracovní hodinu na pracovníka

Pokud předešlé číslo vydělíme počtem pracovníků, pak dostaneme ukazatel výnosy za hodinu na pracovníka.

Výnosy za hodinu na pracovníka = $6\,695 / 18 = 371,94$ Kč.

Jeden zaměstnanec průměrně vydělá za jednu pracovní hodinu 371,94 Kč.

Výnosy na pracovníka

Zároveň lze vypočítat, kolik výnosů připadá na jednoho zaměstnance za rok. Celkové výnosy za rok 2015 byly v hodnotě 13 443 577,92 Kč.

Výnosy na pracovníka = $13\,443\,577,92 / 18 = 746\,865,44$ Kč.

Jeden zaměstnanec vydělal za hospodářský rok 2015 přibližně 746 865,44 Kč.

Tržby za hodinu

Společnost vykázala 13 058 820,21 Kč tržeb za rok 2015. Tento ukazatel se vypočítá jako poměr tržeb a pracovních hodin.

Tržby za hodinu = $13\,058\,820,21 / 2008 = 6\,503,40$ Kč

Společnost získala v roce 2015 průměrně 6 503,40 Kč na tržbách za jednu pracovní hodinu.

Mzdová náročnost tržeb

Ukazatel mzdová náročnost tržeb se vypočítá jako poměr mezd a tržeb. Podnik vyplatil na mzdách 4 162 348 Kč.

Mzdová náročnost tržeb = $4\,162\,348 / 13\,058\,820,21 = 0,3187$.

Tento ukazatel nám říká, že z 31,87 % se mzdy podílejí na objemu tržeb.

Mzdové náklady k celkovým nákladům

Tento ukazatel nám říká, kolik z celkových nákladů tvoří náklady mzdové. Celkové náklady byly 14 498 451,- Kč a z toho mzdové náklady byly 4 162 348,- Kč.

Mzdové náklady k celkovým nákladům = $4\,162\,348 / 14\,498\,451 = 0,2871$

Z celkových nákladů tvořily mzdové náklady 28,71 %.

Celkové náklady na pracovníka

Celkové náklady na pracovníka = $14\,498\,451/18 = 805\,469,50$ Kč.

Na jednoho pracovníka připadaly celkové náklady ve výši 805 469,50 Kč.

Mzdové náklady na pracovníka

Mzdové náklady na jednoho pracovníka = $4\,162\,348 / 18 = 231\,241,60$ Kč.

Na jednoho pracovníka připadá přibližně 231 241,60 Kč mzdových náklad za rok 2015, tj. přibližně 19 270,13 Kč za měsíc.

18 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zkonstruovat odpovědnostní účetnictví podniku. Pro tyto účely byla vybraná společnost, která vede pouze finanční účetnictví a doposud nezavedla nákladové účetnictví.

Práce byla rozdělena do dvou částí. V první části, tedy teoretické, byly vysvětleny základní pojmy odpovědnostního účetnictví. K tomu byla použita odborná literatura a odborné časopisy.

V praktické části byla nejprve popsána zvolená společnost a charakterizován její předmět podnikání. Na přání ředitele společnosti nebyla firma konkrétně jmenována.

V další kapitole této diplomové práce byla provedena analýza současné organizační struktury. Vzhledem k velikosti společnosti není její organizační struktura nikterak složitá. Zároveň bylo možné jí načrtnout i u jednotlivých provozoven. V diplomové práci je načrtnuta organizační struktura u provozovny Technický dvůr. Organizační struktura společnosti je dobře stanovená. Jelikož se jedná o menší společnost, nemá smysl pomýšlet na složitější organizační strukturu.

Na základě organizační struktury a charakteristiky hlavní činnosti podniku byla společnost rozdělena na odpovědnostní útvarů. Společnost již používala rozčlenění na dvanáct útvarů. Z důvodu nepřehlednosti a úspory práce byla společnost rozčleněna pouze do tří odpovědnostních útvarů. Hospodářské odpovědnostní útvarů byly rozděleny takto: Vodovody a kanalizace, Technický dvůr a Pomocné středisko. Tato střediska byla v kapitole následně popsána. Dále byl vylíčen účetní software a navrženo společnosti dvouokruhové vnitropodnikové účetnictví.

Společnost získala dotaci ve významné částce. Pro účely odpovědnostního účetnictví je třeba i tuto dotaci rozúčtovat do jednotlivých středisek. O dotaci se musí snížit pořizovací cena dlouhodobého hmotného majetku, a to se dále projeví v nákladech hospodářských odpovědnostních útvarů v podobě odpisů. Na základě skutečných nákladů byla dotace rozúčtována do hospodářských odpovědnostních útvarů. K rozúčtování byl použit poměr nákladů připadající na jednu investici na celkových nákladech. Dvě ze tří investic se daly rovnou rozdělit do středisek a poslední musela být ještě rozlišena.

Společnost momentálně zaměstnává pouze 18 pracovníků, kteří pracují ve více střediscích najednou. Z tohoto důvodu bylo třeba rozvrhnout mzdové náklady na hospodářské odpovědnostní útvary. Mzdové náklady byly rozúčtovány pomocí dvou základů, a to pomocí poměru obratu účtů provozních výnosů a poměru obratu účtů provozních nákladů.

Skutečnosti, která byla stanovena pomocí analytické evidence, se nejvíce přibližovala metoda rozúčtování s použitím provozních nákladů. Proto byla společnosti doporučena právě tato metoda rozúčtování. Podílem provozních nákladů střediska na celkových nákladech byly vynásobeny mzdové náklady. Celkové mzdové náklady činily 4 162 348,- Kč. Po rozúčtování mzdové náklady střediska Vodovody a kanalizace byly v hodnotě 1 971 704,- Kč, Technický dvůr 1 391 473,- a u Pomocného střediska 799 171,- Kč.

Jelikož nejefektivnější metoda byla metoda s provozními náklady, byly tímto způsobem v další kapitole rozúčtovány i další režijní náklady, které nelze určit přímo na hospodářský odpovědnostní útvar.

V rámci podnikového řízení se sestavuje výsledek hospodaření za podnik jako celek, ale zároveň za hospodářské odpovědnostní útvary. V poslední kapitole jsou vypočítány výsledky hospodaření za jednotlivé hospodářské útvary. K tomu byly použity rozúčtované režijní náklady v předchozích kapitolách a náklady, které bylo možné určit přímo na středisko.

Středisko Vodovody a kanalizace jako jediné vykazovalo zisk. Náklady byly ve výši 6 409 527,73 a výnosy v hodnotě 6 860 821,- Kč. Jeho výsledek hospodaření činil 451 293,27 Kč. Zisku dosáhlo hlavně díky tomu, že největší podíl na celkových tržbách má položka tržby za služby vodné a stočné. V nákladech tvořily největší položky mzdové náklady a také odpisy.

Středisko Technický dvůr už vykazovalo ztrátu ve výši více než půl milionu. To bylo dáno převážně vysokými mzdovými náklady a náklady na spotřebu materiálu a energie. Jeho náklady byly 5 104 841,95 Kč a výnosy celkem 4 520 583,03 Kč.

Nejhůře na tom bylo Pomocné středisko, které mělo ztrátu ve výši skoro jednoho milionu. Nejvyšší nákladové položky byly opět mzdové náklady a náklady spotřeby materiálu a energie. Tržby mělo pouze z poskytnutých služeb a materiálu. Náklady

střediska činily 2 788 182,20 Kč a výnosy činily 2 062 173,89 Kč. Sice toto středisko mělo nejmenší náklady, ale také nejnižší výnosy.

Výsledek hospodaření za celek byl také v záporných číslech. To je hlavně dáno tím, že společnost převážně vykonává veřejné služby. Proto bylo společnosti doporučeno, aby se více zaměřila na své náklady.

V poslední kapitole této diplomové jsou vypočítány klíčové ukazatele výkonnosti. Jelikož společnost vykonává převážně veřejné služby, byly klíčové ukazatele výkonnosti zaměřené hlavně na náklady, tržby a výnosy.

Výnosy za pracovní hodinu byly 6 695,- Kč. Výnosy za pracovní hodinu lze přepočítat na jednoho pracovníka. Jeden zaměstnanec tedy vydělal za jednu pracovní hodinu 371,94 Kč. Zároveň jeden zaměstnanec vydělal za hospodářský rok 2015 přibližně 746 865,44 Kč.

Nejen výnosy lze vypočítat za jednu pracovní hodinu, ale i tržby za jednu pracovní hodinu. Společnost získala v hospodářském roce 6 503,40 Kč na tržbách za jednu pracovní hodinu.

Mzdová náročnost tržeb, která činila 31,87 %, nám říká, jak se mzdy podílejí na objemu tržeb. Z celkových nákladů tvořily mzdové náklady přibližně 28,71 %. Na jednoho pracovníka pak připadaly tyto celkové náklady ve výši 805 469,50 Kč. Tento ukazatel lze porovnat s výnosy na pracovníka, které byly nižší, než náklady na pracovníka. Současně na jednoho pracovníka připadalo 231 241,60 Kč mzdových nákladů za rok, tedy 19 270,13 Kč za měsíc.

Summary

This thesis is focused for accounting responsibility, which purpose is capturing the responsibility of individual economic centers and evaluation of their performance.

The aim is to analyze the process of accounting responsibility in relation to the value indicators that are used for the management of responsibility centers, evaluate the performance of individual departments and design optimization of management methods including proposals for key performance indicators in this area.

The work is divided into two parts. The theoretical part explains the basic concepts of responsibility accounting. The practical part is already focused on the application of responsibility accounting in selected company. First, it is characterized by the company and its line of business. Furthermore, it analyzes the organizational structure of the company, based on results together with the scope of business are proposed economic centers. Individual departments are compiled results of operations and established key performance indicators used to evaluate the performance of departments.

Keywords:

responsibility management, responsibility accounting, economic and organization structure, responsibility centre, performance appraisal.

JEL Classification:

M41 - Accounting

Seznam použité literatury

- [1] Atkinson, A. A. (2012). *Management accounting: information for decision-making and strategy execution*. 6th ed. Boston: Pearson.
- [2] Čechová, A. (2011). *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press.
- [3] Dedouchová, M. (2001). *Strategie podniku*. Praha: C.H. Beck, C.H. Beck pro praxi.
- [4] Dědina, J. (2007). *Management a moderní organizování firmy*. Praha: Grada Publishing, Expert.
- [5] Drury, C. (2015). *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning.
- [6] Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C. H. Beck.
- [7] Fibírová, J. (2005). *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. Praha: ASPI.
- [8] Fibírová, J., & Šoljáková, L., & Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika.
- [9] Fibírová, J., & Šoljáková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI.
- [10] Garrison, R. H., & Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2010). *Managerial accounting*. 13th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- [11] Hradecký, & M., Lanča, J., & Šiška, L. (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada, Účetnictví a daně.
- [12] Hučka, M., & Kislíngerová, E., & Malý, M. (2011). *Vývojové tendence velkých podniků: podniky v 21. století*. Praha: C.H. Beck, Beckova edice ekonomie.
- [13] Janišová, D., & Křivánek, M. (2013). *Velká kniha o řízení firmy: (praktické postupy pro úspěšný rozvoj)*. Praha: Grada.

- [14] Kocianová, R. (2004). *Personální řízení: teoretická východiska a vývoj*, Praha: Eurolex Bohemia.
- [15] Král, B. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press.
- [16] Landa, M., & Polák, M. (2008). *Ekonomické řízení podniku*. Brno: Computer Press.
- [17] Lang, H. (2005). *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, C.H. Beck pro praxi.
- [18] Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, Účetnictví a daně.
- [19] Mikoláš, D., & Peterková, J., & Tvrdíková, M. (2011). *Konkurenční potenciál průmyslového podniku*. Praha: C. H. Beck.
- [20] Parmeter, D. (2008). *Klíčové ukazatele výkonnosti: rozvíjení, implementování a využívání vítězných klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI)*. Praha: Česká společnost pro jakost.
- [21] Patel, A. (2013). *Responsibility Accounting: A Study in Theory and Practice*. Dostupné z: [http://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-\(IJAR\)/file.php?val=March_2013_1362143627_53166_01.pdf](http://www.worldwidejournals.com/indian-journal-of-applied-research-(IJAR)/file.php?val=March_2013_1362143627_53166_01.pdf).
- [22] Popesko, B. (2009). *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, Prosperita firmy.
- [23] Šoljáková, L., & Fibírová, J. (2010). *Reporting*. 3., rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, Finance.
- [24] Šoljáková, L. (2009). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [25] Vaccaro, I., & Jansen, J., & Van Den Bosch, F., & Volberda, H. (2012). *Management Innovation and Leadership: The Moderating Role of Organizational Size*. *Journal of Management Studies*. 49(1), 28-51.
- [26] § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Seznam schémat

Schéma 1: Systém účetnictví	7
Schéma 2: Centralizace	15
Schéma 3: Decentralizace	17
Schéma 4: Výsledek hospodaření	30
Schéma 5: Organizační struktura	37
Schéma 6: Organizační struktura	40

Seznam tabulek

Tabulka 1: Dotace	50
Tabulka 2: Rekonstrukce čističky odpadních vod	52
Tabulka 3: Výnosy	57
Tabulka 4: Výnosy středisek	58
Tabulka 5: Provozní náklady	60
Tabulka 6: Náklady	64
Tabulka 7: Náklady a výnosy – Vodovody a kanalizace	66
Tabulka 8: Náklady a výnosy – Technický dvůr	67
Tabulka 9: Náklady a výnosy – Pomocné středisko	68

Příloha 1

Rekonstrukce ČOV Počátky a kanalizace Vesce a Palackého náměstí

Povinná cenová příloha - část související s podporou ("uznatelné" náklady)

Celková cena díla včetně DPH (část související s podporou)	68 776 677 Kč
DPH (část související s podporou)	11 462 780 Kč
Celková cena díla bez DPH (část související s podporou)	57 313 898 Kč
<small>rekapitulace cen bez DPH</small>	
Prováděcí projektová dokumentace	200 000,00 Kč
Rekonstrukce ČOV Počátky – stavební část	11 728 605,00 Kč
SO 01 – Demolice	294 000,00 Kč
SO 02 – Provozní budova	662 600,00 Kč
SO 03 – Sdružený objekt	2 626 672,00 Kč
SO 04 – Objekt biologického čištění	3 656 483,00 Kč
SO 05 – Skládka kalu	2 292 350,00 Kč
SO 06 – Komunikace a chodníky	1 135 000,00 Kč
SO 07 – Spojovací potrubí	587 500,00 Kč
SO 08 – Oplocení	324 000,00 Kč
SO 09 – Terénní a sadové úpravy	150 000,00 Kč
Rekonstrukce ČOV Počátky – technologická část strojní	13 744 800,00 Kč
Nátok na ČOV	
Hrubé předčištění	2 629 000,00 Kč
Nátok na biologickou linku (v zadání je jeden výkaz na tyto tři objekty)	
Biologické čištění	3 229 900,00 Kč
Dmychárna	678 800,00 Kč
Odvodnění a doprava kalu	5 663 800,00 Kč
Hygienizace odvodněného kalu	770 000,00 Kč
Dezodorizace vzduchu	461 400,00 Kč
Provozní voda	311 900,00 Kč
Potrubí a armatury - tyto položky jsou ve výkazu v každém objektu	- Kč
Provizorní zařízení - tyto položky jsou ve výkazu v každém objektu	- Kč
Rekonstrukce ČOV Počátky – technologická část elektro	2 442 800,00 Kč
Kanalizace Vesce a Palackého náměstí	23 823 702,00 Kč
SO 01 – Stoka N1	1 276 426,00 Kč
SO 02 – Stoka N-2	744 696,00 Kč
SO 03 – Stoka N-3	671 348,00 Kč
SO 04 – Přivaděč P	2 992 726,00 Kč
SO 05 – Stoka V-1	3 244 735,00 Kč
SO 06 – Stoka V-1-1	1 638 196,00 Kč
SO 07 – Stoka V-1-2	776 467,00 Kč
SO 08 – Stoka V-1-2-1	245 755,00 Kč
SO 10 – Stoka V-1-2-3	144 030,00 Kč
SO 11 – Stoka V-1-3, V-1-3a	334 079,00 Kč
SO 12 – Stoka V-2	2 116 554,00 Kč
SO 13 – Stoka V-2-1	1 088 434,00 Kč
SO 14 – Stoka V-2-1-1	245 378,00 Kč
SO 15 – Stoka V-3	1 738 637,00 Kč
SO 06 – Stoka V-3-1	662 581,00 Kč
SO 17 – Stoka D	1 749 932,00 Kč
SO 18 – Stoka D-1	259 007,00 Kč
SO 20 – Stoka D-3	480 499,00 Kč
SO 21 – Stoka D-4 - 1. část	847 224,00 Kč
SO 22 – Stoka D-4-1	281 507,00 Kč
SO 23 – Odlehčovací komora	315 292,00 Kč
SO 24 – Lávka	561 882,00 Kč
Připojky - 1. část	1 408 317,00 Kč
Rezerva 10% z celkových realizačních nákladů	5 173 990,70 Kč