

# AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 7/2020



**Téma: Manažerské účetnictví**

aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze  
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní  
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

## Obsah

### AKTUALITY

Z červnového zasedání Výkonného výboru KA ČR .....	2
Ze zářijového zasedání Výkonného výboru KA ČR .....	2
Komora pořádá školení on-line.....	3
Opakovaná výzva Nominace do volených orgánů KA ČR prodlouženy do 12. října 2020 .....	3
Sněm auditorů se blíží .....	4
Návrh programu sněmu 19. listopadu .....	4
Setkání s osobností Ing. Jiřím Rusnokem .....	5
Ověření zprávy o vztazích auditorem po novele zákona o obchodních korporacích.....	5

### TÉMA ČÍSLA – MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Editorial .....	6
Hledá se dokonalá kalkulace. Zn. spěchá! (Jaroslav Wagner).....	7
Rozpoznání a ocenění vnitropodnikových vztahů v manažerském účetnictví (Jana Fibírová, Libuše Šoljaková).....	10
Přínosy Business Intelligence pro controlling a reporting (Jan Jeník, Libuše Šoljaková) .....	12
Co to je data science (Michal Hruška) .....	15
Využití metody ABC v kalkulaci environmentálních nákladů (Petr Petera).....	17
O výkonnosti organizací veřejného sektoru (Ondřej H. Matyáš).....	21
Rozhovor s Lukášem Uhlem Příběh Zootu v době covidové .....	25

### NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o kontrole kvality.....	13, 18, 22, 26
---	----------------

### LIDÉ A FIRMY

Tomáš Pivoňka stále v čele Českého institutu interních auditorů .....	27
--	----

Toto číslo vyšlo 7. 10. 2020

## Co zatřáslu naší profesi



Michal Štěpán

Úvodník na mne obvykle vychází na podzim. Abych si osvěžil paměť a náhodou se neopakoval, podíval jsem se, o čem jsem psal tou dobou loni. Bylo to na téma, co zatřese naší profesí v blízké budoucnosti. Psal jsem o možných změnách iniciovaných regulátory, potřebami uživatelů či rozvojem digitálních technologií.

Samozřejmě jsem netušil, že o půl roku později námi zatřese něco úplně jiného. Malá neviditelná potvora jménem COVID-19. Letos se tedy chci zastavit u toho, jaké atributy naší profese stávají cíl situace zvýrazňuje a vyostřuje.

Důkazní informace. Téměř ze dne na den jsme přešli na „distanční režim“. Při práci na dálku a přes virtuální schůzky může být obtížnější získávat spolehlivé informace a prověřovat dokumenty. A zde hrozí, že vědomě či podvědomě začneme slevovat s tím, že „to za současné výjimečné situace stačí“. Jakkoliv současná situace může ztěžovat nám i klientům práci, nemůžeme snižovat latku kvality (a tím i důvěryhodnosti) auditu. Naše nároky na důkazní informace a odborný úsudek musí zůstat na stejné vysoké úrovni, ne-li dokonce vyšší v důsledku zvýšených nejistot.

Vyhodnocování rizik. Zhoršující se ekonomická situace dopadá na hospodaření firem. Manažeři mohou začít hledat účetně-kreativní cesty k dosažení plánovaných výsledků. Schopnost firem pokračovat v činnosti může být nejistá. Provozní omezení mohou narušit běžné účetní procesy a vést ke vzniku chyb v účetnictví. Jindy fungující kontroly mohou být v důsledku karantén pozastaveny či vykonávány méně

spolehlivě. Dřívější záměry firem ovlivňující hodnoty jejich aktiv již nemusí být platné. Tržní či realizovatelné ceny mohou být snížené či hůře odhadnutelné. To vše od nás vyžaduje nadprůměrně intenzivní přemýšlení a vyhodnocování rizik. A přizpůsobení plánovaných testů tak, abychom nově vzniklá rizika opravdu pokryli. Nemůžeme k letošním auditům přistoupit stylem „uděláme to jako loni“.

Profesní skepticismus. Doba je nejistá. Manažeři firem nevědí, jaká bude budoucí poptávka, zdali se podaří prodat stávající zásoby, zda se dokončí rozpracované investice, jestli jim budou zaplacené pohledávky atd. Musí činit obtížné účetní odhady a mohou při nich být nepřiměřeně optimističtí anebo je stavět na předpokladech, které jsou v současné době velmi nejisté. A my můžeme s jejich obtížnou situací soucítit a začít, být jen podvědomě, akceptovat argumenty, které nejsou dostatečně doložené. Přiřkládat větší váhu informacím podporujícím názor vedení oproti těm, které by jej zpochybňovaly. Anebo pouze neklást určité otázky, u kterých se obáváme, že obnaží problém, se kterým si i my budeme obtížně vědět rady. A tak se raději nezeptáme a ve spisu zdokumentujeme selektivně jen ty informace, které podporují čísla v účetní závěrce. To je možná pochopitelné psychologicky, ale těžko obhajitelné profesně.

Správně vyhodnotit, co je věrným a poctivým obrazem, teď není jednoduché. Ale právě současné zvýšené nejistoty mohou přitáhnout více pozornosti k našim výrokům a obecně k významu naší role. Je na nás, abychom v této zkoušce důvěry obstáli.

**Michal Štěpán**  
předseda výboru  
pro metodikau auditu

## Z červnového zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 8. června 2020 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byly návrhy úprav tří vnitřních předpisů předkládaných na listopadový sněm KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- daňové příznání KA ČR za rok 2019,
- návrh úpravy přílohy č. 1 směrnice B 18 – *Zásady organizace přípravy a oprav auditorské zkoušky a rozdílové auditorské zkoušky.*

Výkonný výbor dále projednal:

- informace z Výboru pro vstup do profese

- a schválil další návrh úpravy Zkušebního řádu KA ČR,
- a schválil návrh programu XXVII. sněmu KA ČR, který se uskuteční 19. listopadu 2020,
- a schválil návrh úpravy Vnitřního předpisu pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů,
- a schválil návrh novely Volebního řádu sněmu předkládané na listopadový sněm

a vzal na vědomí:

- plnění rozpočtu komory za období leden–květen 2020,
- informaci o Účetní závěrce KA ČR za rok 2019,
- přehled plnění rozpočtu roku 2020 v části pohyblivých a fixních příspěvků asistentů, auditorů a auditorských společností,

- nabídku vzdělávacích akcí pro II. pololetí roku 2020,
- návrh programu zasedání volených orgánů 4.–5. října 2020,
- informace o jmenování odvolací zkušební komise ke zkoušce právo v podnikání,
- zápisy ze zasedání prezidia a odborných výborů,
- informace o přípravě společné konference ČIIA, KA ČR, NKÚ a RVDA,
- legislativní monitoring,
- informace o podnětech vyřizovaných kárnou komisí,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR

## Ze zářijového zasedání Výkonného výboru KA ČR

Výkonný výbor se na svém zasedání, které se uskutečnilo 9. září 2020 v Praze, zabýval jak standardní agendou, tak aktuálními činnostmi jednotlivých odborných výborů KA ČR. Významnou částí jednání byla příprava stanoviska k připomínkám RVDA k vnitřním předpisům předkládaným na listopadový sněm KA ČR a příprava sněmu.

Výkonný výbor schválil:

- jmenování Ing. Sabadášové do výboru pro metodiku auditu a Ing. Zigáčka do výboru pro účetní výkaznictví,
- úpravu interní směrnice B4 – *Oběh účetních dokladů* v části týkající se kalkulace náhrad pro členy Dozorčí komise při kontrole,
- vypořádání připomínek RVDA k vnitřním předpisům,
- postup přípravy Zprávy Komory auditorů ČR za období 11/2018–10/2020,

- návrh priorit činnosti KA ČR v letech 2021 až 2022, které budou předloženy na listopadovém sněmu KA ČR,
- odhad plnění rozpočtu roku 2020 a návrh rozpočtu na rok 2021,
- termíny jednání Prezidia, Redakční rady časopisu Auditor a Výkonného výboru v roce 2021.

Výkonný výbor dále projednal:

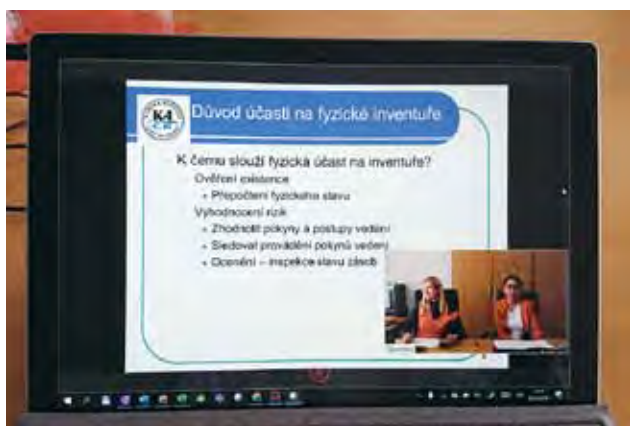
- a vzal na vědomí připomínky připravené KA ČR k novele zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů,
- a vzal na vědomí připomínky připravené KA ČR k novele zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů,
- a schválil návrh programu listopadového sněmu KA ČR
- a rozhodl, že říjnové společné jednání volených orgánů bude

probíhat prostřednictvím on-line komunikačních aplikací

a vzal na vědomí:

- plnění rozpočtu komory za období leden–červenec 2020,
- informace o přípravě metodiky pro uznávání interního vzdělávání v auditorských firmách,
- informace o způsobech volby na sněmu,
- instruktážní video k SMS hlasování na sněmu,
- zápisy ze zasedání prezidia, komisí a odborných výborů,
- analýzu srovnání nákladů a výnosů za leden až duben roku 2019 a 2020,
- legislativní monitoring,
- statistiku o uložených kárných opatřeních.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR



## Komora pořádá školení on-line

V souvislosti s rušením seminářů na jaře z důvodu situace kolem pandemie COVID-19 uspořádala komora několik z nich formou webináře. Zatím proběhly dva: první s názvem *Inventura zásob – související auditní otázky* (lektorovaly Martina Křížová Chrámecká a Anna Bezděková) proběhl 26. května. Dne 15. června pak mluvila Ivana Pilařová o *Novinkách v daních*

*a účetnictví*. Webináře se dočkaly velmi pozitivní odezvy, přičemž každého z nich se účastnilo kolem 80 auditorů a asistentů auditora. Komora plánuje v tomto trendu pokračovat a v současné době pracuje na rozšíření nabídky webinářů, aby svým členům umožnila se nadále vzdělávat i v této složité době.

-ab-

## OPAKOVANÁ VÝZVA

### Nominace do volených orgánů KA ČR prodlouženy do 12. října 2020

Volební komise na svém třetím zasedání 8. září provedla kontrolu nově obdržených návrhů kandidátů do orgánů komory a konstatovala, že všechny návrhy obsahovaly požadované údaje.

Vzhledem k tomu, že počet navržených kandidátů do výkonného výboru i volební komise byl v prodlouženém termínu do 31. srpna nižší, než je podle volebního řádu § 3 odst. 5 třeba, prodloužila volební komise termín pro navrhování do pondělí **12. října 2020**.

Výzva pro navrhování dalších kandidátů do volených orgánů KA ČR je spolu s příslušnými formuláři zveřejněna na webových stránkách KA ČR.

Volební komise spolu s redakční radou časopisu Auditor v červnu oslovila všechny kandidáty, aby vyjádřili své názory na dosavadní činnost komory a na to, jakým směrem by se komora měla v dalším období ubírat. Jejich odpovědi najdete v mimořádné tištěné příloze, která je součástí tohoto čísla časopisu.

Počet navržených kandidátů do jednotlivých orgánů k 18. září 2020

Orgán	Dosud obdržené nominace	Počet volených pozic
Výkonný výbor	12	13 (7 + 6 náhradníků)
Volební komise	4	7 (5 + 2 náhradníci)

**Jarmila Císařová**  
předsedkyně Volební komise KA ČR



## Sněm auditorů se blíží

Prezidium a výkonný výbor se intenzivně zabývaly organizací sněmu auditorů, jehož konání pravděpodobně bude významně ovlivněno epidemiologickou situací.

Po podrobných analýzách a procházení různých scénářů jsme dospěli k tomu, že stávající předpisy vylučují konání distanční formy sněmu, a to zejména kvůli potřebě uspořádat tajné volby do orgánů naší komory. Konání případného „on-line“ sněmu brání zejména ustanovení o prezenci, usnášeníschopnosti sněmu, nárokům na tajnou volbu a řada nároků na procesní postupy.

Máme za to, že distanční sněm by byl možný za předpokladu změny několika klíčových předpisů (statutu KA ČR, volebního řádu a jednacího řádu). Jejich změna by však musela být poměrně zásadní, protože stávající předpisy předpokládají prezenční konání téměř v každém myslitelném aspektu. Výkonný výbor se tedy rozhodl, že do budoucna připraví úpravu vnitřních předpisů tak, aby sněm bylo možné konat distančně nebo kombinovaně, do letošního sněmu to však není možné stihnout – jednat z toho důvodu, že řešení musí být důkladně promyšlené a bez chyb, mělo by být předem a včas prezentováno auditorské obci, je potřeba ho mít v souladu s dostupnými technickými možnostmi (zejména ohledně zákonného požadavku na tajnost voleb) a také je nutné umožnit vyjádření ostatním orgánům komory a RVDA. Řada těchto procesů má navíc pevně stanovené minimální lhůty, do kterých se nedokážeme vejít. Navíc by bylo nutné, aby se sněmy konaly dva, jeden „postaru“ upravující „sněmovní předpisy“ a druhý, volební, již dle nových předpisů. Přitom i ten první, technický sněm, by mohl být významně ovlivněn epidemiologickým vývojem.

Když jsme v průběhu tohoto roku připravovali novinku na sněm v podobě elektronického hlasování, netušili jsme, že bude (zřejmě) potřeba se vydat směrem

k on-line sněmu mnohem agresivněji. Upřímně, done dávna si nikdy z nás on-line sněm vůbec nedokázal představit, jeho prezenční charakter není bezdůvodný, jedná se o nejvýznamnější setkání členské základny KA ČR.

Výkonný výbor se tedy rozhodl pokračovat v přípravách na řádný sněm v předem plánovaném datu (19. listopadu 2020) s tím, že budeme hledat všechna dostupná řešení, jak konání prezenčního sněmu uskutečnit tak, aby to bylo v souladu s předpisy a požadavky na ochranu zdraví.

Asi však nelze jinak než počítat s tím, že účast bude poměrně omezená – jednak z důvodu omezení setkávání velkého počtu osob, jednak z důvodu zdravotních rizik. Proto začínáme plánovat i on-line přenos jednání, což umožní alespoň pasivní účast na sněmu.

Ohledně aktivní účasti se obracíme na vás, pokud Vaše úvahy směřují k neúčasti na sněmu, zvažte již nyní možnost udělit plnou moc některému ze svých kolegů, který se sněmu plánuje zúčastnit. Budete se tak tímto způsobem moci podílet na rozhodování a přispějete k usnášeníschopnosti sněmu.

Novinkou na letošním sněmu bude hlasování prostřednictvím mobilu (jak tlačítkového, tak dotykového). Úřad KA ČR k tomuto hlasování připravil krátké instruktážní video, které si můžete pustit z webu komory (sekce Aktuality). Video bude promítáno i na sněmu před zahájením hlasování. V této souvislosti bude také důležité být na sněmu vybavený nabitým mobilem. Jak již bylo výše naznačeno, toto hlasování se netýká voleb do volených orgánů KA ČR (letos do výkonného výboru a volební komise), to musí proběhnout tradičně vhozením hlasovacích lístků do urny.

**Jiří Pelák**  
viceprezident KA ČR

## Návrh programu sněmu 19. listopadu

Výkonný výbor Komory auditorů České republiky svolává v souladu s Jednací řádem XXVII. sněm, který se bude konat ve čtvrtek 19. listopadu 2020 od 9.30 v hotelu Olšanka na Praze 3. Návrh programu sněmu byl zveřejněn na webových stránkách komory a najdete ho i na druhé straně obálky tohoto čísla.

Auditoři mohli podle Jednacího řádu sněmu navrhnout další body jednání sněmu a předložit je komoře do 29. září. Výkonný výbor došlé náměty vyhodnotil a rozhodl o jejich přijetí na zasedání, které se uskutečnilo 5. října 2020.

Pozvánka na sněm a kompletní materiály pro jednání budou zveřejněny na internetových stránkách komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz) v souladu s Jednací řádem sněmu nejpozději 30 dní před konáním sněmu.

Na sněmu se také uskuteční volby poloviny členů a náhradníků výkonného výboru a všech členů a náhradníků volební komise a bude se schvalovat auditor účetní závěrky a jeho náhradník.

-vk-

## Setkání s osobností Ing. Jiřím Rusnokem

Dne 10. září se v zasedací místnosti společnosti Ernst & Young Audit, s.r.o. uskutečnilo historicky první setkání s osobností, které připravila společně Komora daňových poradců ČR a Komora auditorů ČR.

Schůzky se společně s členy obou profesních komor zúčastnila i prezidentka komory auditorů Irena Liškařová a prezidentka komory daňových poradců Ing. Petra Pospíšilová. Jednání bylo moderováno bývalým viceprezidentem komory daňových poradců Ing. Martinem Tučkem.

Předmětem jednání byla zejména oblast daňová a její změny v posledních 30 letech, včetně

aktuálních změn, jakými je např. změna daně z převodu nemovitostí a diskutované návrhy na zrušení superhrubé mzdy a nového konceptu daně z příjmů fyzických osob. Ing. Rusnok také prezentoval možnosti České národní banky v oblasti měnové politiky v souvislosti s onemocněním COVID-19. Byla také diskutována oblast důchodové reformy a její dopady.

**Jiří Mikyna**  
ředitel úřadu  
Komory auditorů ČR



## Ověření zprávy o vztazích auditorem po novele zákona o obchodních korporacích

Novelou zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOK), došlo ke zpřesnění právní úpravy týkající se ověření a zveřejnění zprávy o vztazích. V ustanovení § 83 odst. 4 ZOK je s účinností od 1. ledna 2021 přímo stanoveno, že zpráva o vztazích je součástí výroční zprávy a jako její součást podléhá ověření auditorem. Důvodem pro zpřesnění právní úpravy byly v praxi rozdílné názory na to, zda zpráva o vztazích podléhá ověření auditorem či nikoliv. Komora auditorů ČR (KA ČR) vždy dovozovala, že zpráva o vztazích, která se dříve připojovala k výroční zprávě, podléhá ověření auditorem, a to v rozsahu požadavků § 2 písm. b) a § 20b zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů, a ISA 720 ve znění aplikační doložky KA ČR,

tj. posouzení souladu zprávy o vztazích s účetní závěrkou. Rozsah ověření auditorem ani zpráva auditora se tedy po novele ZOK nemění.

Zpřesňuje se také povinnost obchodní korporace zveřejnit zprávu o vztazích jako součást výroční zprávy, pokud ji vyhotovuje, ve sbírce listin podle § 84 odst. 2 ZOK. V případě, že obchodní korporace povinnému ověření své účetní závěrky auditorem nepodléhá a tudíž nevyhotovuje výroční zprávu, pak zprávu o vztazích musí uložit ve sbírce listin samostatně v nově stanovené lhůtě totožné pro uložení účetní závěrky sestavené za stejné účetní období, za které se vypracovává zpráva o vztazích.

Oddělení metodiky KA ČR

## Editorial

Asi se shodneme, že v účetnictví si jen málokdy vystačíme při hodnocení vhodnosti zvolených řešení, metod a postupů s černobílým „takhle je to správně a takhle by to bylo špatně“. V manažerském účetnictví, kterému se primárně věnuje toto číslo, je takové posuzování ještě rozmanitější, a to proto, že:

1) vhodné uplatnění manažerského účetnictví v konkrétních organizacích ovlivňuje široká paleta tzv. kontingenčních faktorů, počínaje velikostí organizace a odvětvím činnosti a konče jejich vnitřní strukturou a uplatňovaným stylem řízení; a

2) pro různé manažerské potřeby je mnohdy vhodné se „na ty stejné věci dívat z různých pohledů“, od otázek členění informací v manažerském účetnictví až po různé přístupy k oceňování.

Právě otázkám oceňování vnitropodnikových vztahů se věnuje Jana Fibírová a Libuše Šoljaková, které ukazují, že kromě ocenění interních výkonů ve skutečných nákladech může být velmi užitečná i jiná varianta ocenění, a to (překvapivě ne v „neskutečných“, ale) v předem stanovených nákladech, což umožňuje zjišťovat výsledky hospodaření odpovědnostních středisek a vyjádřit tzv. kalkulovaný zisk.

„Babička controllerka“ bude možná svým odrůstajícím vnoučatům nostalgicky vyprávět, jaké to bylo, když s tužkou, papírem a kalkulačkou sestavovala kalkulace, a „maminka controllerka“ se svým dětem bude třeba chlubit, jak bravurně pomocí kontingenčních tabulek a maker chystala už v 90. letech komplexní reporting podniku v excelu. Článek Jana Jeníka a Libuše Šoljakové neříká, že odrůstající děti kalkulačku vyhodí a excel odinstalují z počítače, ukazuje ale, že v době big data

je kromě toho velmi užitečné využívat pro controlling a reporting též nástroje Business Intelligence.

Díky dostupné výpočtové kapacitě, v podstatě neomezené velikosti úložišť a zejména dnešnímu všudypřítomnému sběru dat je možné provádět analýzy, o kterých se firmám donedávna ani nesnilo. To souvisí se vznikem poměrně mladého oboru data science, který se zaměřuje na to, jak z promyšleného vytěžování dat vytvořit konkurenční výhodu, která rozhoduje o úspěchu a zániku firem. O čem data science přesně je, pojednává článek Michala Hušky z české společnosti Keboola, která se řadí mezi lídry tohoto oboru.

Sestavování nákladových kalkulací a s tím spojená oblast alokace nákladů patří mezi „tradiční a přitom stále moderní“ úkoly manažerského účetnictví, a jsou jí proto věnovány dokonce dva články. Spolu s Jaroslavem Wagnerem si můžete ujasnit, že kalkulace není nutně nejlepší tím, že „je v ní úplně všechno“ a to s přesností na čtyři desetinná místa, ale že důležité je správně vyřešit takové záležitosti, jakými jsou – tajuplným anglickým označením řečeno – vhodné cost pools a cost drivers

(vysvětlení těchto pojmů najdete v článku). V článku Petra Petery se ponoříte do možností, jak sestavit kalkulaci environmentálních nákladů, což je téma vzhledem k rostoucímu zájmu o společenskou odpovědnost firem a udržitelný rozvoj velmi aktuální.

Článek Ondřeje Matyáše nás zavede do oblasti veřejného sektoru a ukáže, jak je možné posuzovat výkonnost organizací veřejného sektoru kritérii hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti a jak se liší vymezení těchto pojmů v důležitých normativních textech.

O osobní zážitky na téma (nejen) účetní data a manažerské rozhodování se s námi podělil Lukáš Uhl, bývalý ředitel společnosti Dáme jídlo a dnes ředitel společnosti Zoot. Tato společnost si prošla náročným transformačním procesem, který provázela řada obtížných rozhodnutí. Tento příběh podtrhuje to, že porozumění tomu, co říkají data, je více než nutnou podmínkou pro úspěšné řízení firmy.

Pěkné čtení – nejlépe doma bez koronaviru a roušek – přeje

**Jaroslav Wagner**  
editor tohoto čísla



## Hledá se dokonalá kalkulace. Zn. spěchá!



Jaroslav Wagner

Chce-li manažer podniku způsobit noční můru pracovníkovi, který je odpovědný za kalkulace nákladů, stačí, aby ho vyzval, ať mu poví, jaké jsou náklady, které má podnik na jednotlivé výrobky a služby prodávané zákazníkům. S tím, že nechce znát detaily, protože ty má určitě a správně spočítané, ale že mu u každého výrobku nebo služby stačí ten jeden výsledný údaj. Možná si říkáte, proč by taková výzva měla controllerovi vadit; vždyť manažer od něj chce typ výstupu (kalkulaci nákladů), kterým se manažerské účetnictví a controlling tradičně zabývá, a přitom dal najevo, že controllerovi důvěřuje (proto nepotřebuje důkazy, že tu kalkulaci dobře spočítal).

Hodně jedinců, a to i těch, kteří s ekonomickými informacemi pravidelně pracují, si myslí, že sestavit kalkulaci nákladů je úkol podobného charakteru jako třeba správně změřit podlahovou plochu budovy nebo výši zásob na skladě. Tedy že to sice někdy není jednoduché, ale že je to s trochou námahy možné udělat celkem přesně a tedy i objektivně. Taková analogie ale bohužel pro sestavení kalkulace nákladů nefunguje. Zdaleka ne všechny náklady totiž souvisí (někdo by možná ještě razantněji uvedl, že skoro žádné náklady přímo nesouvisí) bezprostředně s jednotlivými druhy výrobků a služeb, natož pak s jednotkou příslušného výrobku nebo služby.

Možná v tuto chvíli namítnete, že od toho je zde oblast alokace (přirazování) nákladů, která pomocí různých metod tento problém správně vyřeší. Na této námítce je rozhodně kus pravdy. Ano, každý náklad je možné přiřadit na jednotlivé výrobky a služby a „pokud umíme trochu dobře počítat“, tak to jde udělat i matematicky dobře a správně. Sebepraciznější použití matematicky správných postupů ale nepomůže vyřešit otázku, zda alokace nákladů byla ekonomicky smysluplná. Cílem tohoto článku je ukázat, jak důležité je rozumět možnostem, ale současně i omezením uplatnění alokačních postupů a metod, a díky tomu vysvětlit, že uživatelé (primárně manažeři) by měli s kalkulací pracovat jako se specifickým reportem, jehož kvalita závisí v první řadě na kvalitě odborných rozhodnutí, která tvůrce kalkulace (controller) musel při jeho přípravě učinit, a ne jen na schopnosti controllera dobře pracovat „s kalkulačkou nebo Excelem“.

Použijme pro ilustraci této záležitosti (doufám, že dobře představitelný) příklad controllera středně velkého hotelu, který si dal za úkol vyřešit alokaci nákladů na úklid, aby manažeři mohli posoudit náklady a ziskovost ubytovacích služeb. Jedná se o hotel s 50 dvojlůžkovými a třílůžkovými pokoji, který (pro

zachování jednoduchosti příkladu) kromě ubytovacích služeb provozuje pouze restauraci výhradně pro hotelové hosty. Konkrétní údaje za poslední měsíc ukazují, že náklady na úklid byly 272 000 Kč a že v hotelu bylo v tomto měsíci ubytováno celkem 1 413 hostů, kteří zde strávili dohromady 3 288 nocí. Zdá se, že vhodné řešení alokace nákladů, tedy zjištění, jaké jsou náklady na jednu osobo-noc, bude úkolem asi tak na 30 vteřin, protože náklady děleno počet nocí, tedy 272 000 Kč děleno 3 288 osobo-nocí vychází zhruba 82 Kč na jednu osobu za jednu noc.

I když z matematického hlediska je toto řešení zcela v pořádku, jako ekonomicky smysluplné se controllerovi jeví pouze do té chvíle, než si uvědomí řadu dalších skutečností:

- náklady na úklid se skládají z osobních nákladů pracovníků úklidu (192 000 Kč), nákladů na praní prádla v externí prádelně (69 000 Kč) a úklidových potřeb (9 000 Kč);
- v útvaru Úklid pracuje osm pracovníků (přepočteno na plné úvazky), z toho šest se věnuje úklidu pokojů a dva úklidu společných prostor;
- externí prádelna účtuje základní cenu za vyprání jednoho „kompletu“ (polštář, cícha, prostěradlo, ručník); prádlo v pokojích se samozřejmě mění po odjezdu hosta a v případě delších pobytů se prádlo také mění po třech nocích;
- hotel má 30 dvojlůžkových (2L) a 20 třílůžkových (3L) pokojů. Běžný denní úklid jednoho dvojlůžkového pokoje trvá v průměru 15 minut. V případě, že host odjíždí, trvá kompletní úklid pokoje 30 minut. Úklid třílůžkového pokoje (běžný i po odjezdu) trvá v průměru o 20 % času víc než v případě dvojlůžkového pokoje;



*Bez obav, klábosení na chodbě přeúčtujeme našim zákazníkům jako nezbytnou administrativní režii.*

*Kresba: Ivan Svoboda*



- počty rezervací podle typu pokoje a délky pobytu ukazuje tabulka:

Délka pobytu (v počtu nocí)	1	2	3	4	5	Celkem
Počet rezervací – 2L pokoje	110	175	55	38	9	387
Počet rezervací – 3L pokoje	40	75	45	42	11	213
<b>Počet rezervací – celkem</b>	<b>150</b>	<b>250</b>	<b>100</b>	<b>80</b>	<b>20</b>	<b>600</b>

Nad těmito podklady napadá controllera ohledně alokace nákladů řada otázek:

- Jak vymezit jednotku služby, pro kterou budou sledovány náklady (tzv. kalkulační jednotici)? Má to být jedna osoba ubytovaná na jednu noc (osobo-noc), nebo místo jedné osoby máme za jednotku považovat jeden pokoj (pokojo-noc) s rozlišením dvou a třílůžkového pokoje, anebo má být jednotkou jeden celý pobyt (samozřejmě v rozlišení podle typu pokoje a délky pobytu)?
- Jak analyticky sledovat prvotní náklady pro účely alokace (v angličtině se obvykle používají pojmy *cost pool*, případně *cost center*)? V našem příkladu máme k dispozici prvotní informaci o nákladech na úrovni útvaru; v analytickém rozlišení se ovšem nabízí rozlišit náklady spojené s provedením úklidu (osobní

náklady pracovníků a úklidové potřeby) a náklady spojené s praním prádla, tedy na úrovni aktivit (tzv. *activity cost pools*).

- Jak diferencovaně volit rozvrhové základny (klíče) pro dílčí skupiny nákladů a jaké typy rozvrhových základen upřednostňovat? V našem příkladu se nabízí pro náklady na úklid využít počet pracovníků jako základnu pro rozlišení nákladů na úklid pokojů a úklid společných prostor a návazně časovou náročnost úklidu jako základnu pro přiřazení nákladu na konkrétní typy služeb (v angličtině by takové rozvrhové základny patřily mezi tzv. *duration drivers*, protože berou v úvahu časovou náročnost jednotlivých výkonů na provedené aktivity). U nákladů na praní prádla se jeví vhodné využít jako základnu počet vypraných kompletů (základna ze skupiny tzv. *transaction drivers*, které zohledňují, kolikrát bylo potřeba příslušnou operaci pro jednotlivé typy výkonů provést).
- Je z pohledu uživatelů užitečným cílem přiřazovat na jednotlivé typy výrobků a služeb veškeré (úplné) náklady, anebo pouze ty, které s nimi souvisí? Navazující otázkou pak náležitě je, jak těsná či volná souvislost mezi nákladem a výkonem (výrobkem nebo službou) je důvodem pro přiřazení či nepřičazení nákladu. V našem příkladu je diskutabilní, zda náklady na úklid společných prostor hotelu do kalkulace přiřazovat. Na jednu stranu sice tyto náklady souvisí s činností hotelu (bez nich by ubytovací služby mohl jen těžko provozovat), na druhou stranu je výše těchto nákladů prakticky nezávislá na objemu prodaných služeb (tedy na úrovni využití kapacity) i na jejich struktuře (tedy na tom, které typy služeb jsou v konkrétním období prodávány více či méně). Je důležité si uvědomit, že rozhodnutí tyto náklady přiřadit znamená, že do kalkulace nákladů budou zahrnuty nejen ty náklady, které byly vyvolány (způsobeny) výkony prodávány v příslušném období, tedy že kalkulace nebude informací o příčinných vazbách mezi výkonem a náklady. Při volbě klíče pro přiřazení těchto nákladů totiž vycházíme buď z přístupu přiřadit na jednotku každého druhu výkonu stejný podíl těchto nákladů (tzv. princip průměrování), nebo z přístupu přiřadit vyšší podíl nákladů tomu výkonu, který díky svému vyššímu přínosu pro podnik má větší potenciál přispět na pokrytí těchto nákladů (obvykle se v takovém případě při přiřazování postupuje podle výnosů z prodeje jednotlivých výkonů).

Analytické, „propracovanější“ řešení v kontextu výše uvedených otázek je uvedeno v následujících tabulkách (bez alokace nákladů na úklid společných prostor). Při pohledu na něj si možná říkáte, zda takové úsilí stálo za to. Univerzální odpověď na tuto námitku neexistuje, respektive můžeme pouze připomenout obecné pravidlo manažerských informací, které říká, že má smysl

inzerce



Pro našeho klienta  
hledáme k odkoupení  
zavedenou  
auditorskou praxi  
v České republice.

Prosím, nabídněte.

V případě zájmu  
kontaktujte Tomáše Navrátila  
(navratil@cnf.cz).

zjišťovat takové informace, u kterých přínos z této informace převyšuje náklady a úsilí, které bylo potřeba vynaložit na její získání. Takové pravidlo zní možná nejen obecně, ale i příliš akademicky. Doplním tedy ještě jedno obecné, ale tentokrát pragmatické pravidlo. Usilujte o analytičtější přístup k přiřazování:

- u těch významných skupin nákladů, u nichž je vývoj nákladů v průběhu času překvapující. To znamená, že vývoj není vysvětlitelný změnou v objemu výkonů, změnou cen vstupů, novou investicí atp.;
- pokud se zisk firmy snižuje, přestože podnik zvýšil objem prodáváných výkonů nebo přestože se na struktuře prodáváných výkonů zvýšil podíl těch výkonů, které byly na základě stávající kalkulace hodnoceny jako ty ziskovější.

#### Přiřazení nákladů na aktivity Úklid a Praní prádla

Náklady útvaru Úklid	270 000
Náklady aktivity Úklid	201 000
... osobní náklady	192 000
... materiál	9 000
Náklady aktivity Praní prádla	69 000

#### Rozlišení nákladů aktivity Úklid na Úklid pokojů a Úklid společných prostor

Aktivita	Úklid pokojů	Úklid spol. prostor	Úklid celkem
Náklady celkem			201 000
Počet pracovníků	6	2	8
Alokované náklady	150 750	50 250	

#### Alokace nákladů na výkony (jednotkou služby je pobyt)

Typ výkonu	2L 1N	2L 2N	2L 3N	2L 4N	2L 5N	3L 1N	3L 2N	3L 3N	3L 4N	3L 5N	Celkem
Počet pobytů	110	175	55	38	9	40	75	45	42	11	600
Počet nocí	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5	30
Počet hostů	2	2	2	2	2	3	3	3	3	3	25
Doba úklidu pokoje za pobyt (minuty)	30	45	60	75	90	36	54	72	90	108	660
Doba úklidu pokojů celkem (minuty)	3300	7875	3300	2850	810	1440	4050	3240	3780	1188	31833
Počet prání prádla za pobyt (komplety)	2	2	2	4	4	3	3	3	6	6	35
Počet prání prádla celkem (komplety)	220	350	110	152	36	120	225	135	252	66	1666
<b>Přiřazené náklady na úklid pokojů na pobyt</b>	<b>142,1</b>	<b>213,1</b>	<b>284,1</b>	<b>355,2</b>	<b>426,2</b>	<b>170,5</b>	<b>255,7</b>	<b>341,0</b>	<b>426,2</b>	<b>511,4</b>	
<b>Přiřazené náklady na prání prádla na pobyt</b>	<b>82,8</b>	<b>82,8</b>	<b>82,8</b>	<b>165,7</b>	<b>165,7</b>	<b>124,2</b>	<b>124,2</b>	<b>124,2</b>	<b>248,5</b>	<b>248,5</b>	
<b>Přiřazené náklady na pobyt celkem</b>	<b>224,9</b>	<b>295,9</b>	<b>366,9</b>	<b>520,9</b>	<b>591,9</b>	<b>294,7</b>	<b>380,0</b>	<b>465,2</b>	<b>674,7</b>	<b>759,9</b>	
<i>Průměrné přiřazené náklady na jednu noc pobytu</i>	224,9	148,0	122,3	130,2	118,4	294,7	190,0	155,1	168,7	152,0	



#### Jaroslav Wagner

**Jaroslav Wagner** je docentem a vedoucím katedry manažerského účetnictví na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze. Dlouhodobě se věnuje pedagogickým, lektorským, vědeckým i publikačním aktivitám v oblasti manažerského účetnictví, controllingu a řízení výkonnosti, zejména v oblastech kalkulací a alokací, rozpočetnictví a měření výkonnosti a výkaznictví a řízení udržitelného rozvoje.

# Rozpoznání a ocenění vnitropodnikových vztahů v manažerském účetnictví



Jana Fibírová

Rozpoznání a ocenění vztahů mezi jednotlivými středisky podniku je předpokladem pro zjištění nákladů jednotlivých produktů a následně ocenění zásob. To je nutnou podmínkou i pro zjištění a analýzu marží a zisků a zároveň i pro průběžnou kontrolu vynakládání nákladů, zjišťování příčin a odpovědnosti za vznik rozdílů mezi skutečnou a předpokládanou výší nákladů.



Libuše Šoljaková

Potřeba rozpoznávat a oceňovat vnitropodnikové vztahy vyplývá z relativní složitosti průběhu hlavní výdělečné činnosti podniku:

- výkony podniku často vznikají v několika na sebe navazujících etapách (fázích, stupních), které mohou probíhat v odlišném období i místě;

• kromě středisek hlavní činnosti existují střediska servisní činnosti, která poskytují interní výkony ostatním střediskům v podniku (informační technologie, správa majetku, opravy a údržba).

Zachycení vnitropodnikových vztahů v účetnictví předpokládá:

1. věcné rozpoznání a vymezení interních výkonů středisek. Interní výkon by měl mít příčinnou souvislost s vynaloženými náklady (například naturální objem výrobků, hodiny práce, množství zpracovaného materiálu atd.);
2. ocenění interních výkonů středisek.

Ocenění interních výkonů má zásadní význam pro hodnotové řízení podniku. Obdobně jako každé jiné ocenění v účetnictví ovlivňuje vypovídací schopnost a využití účetních informací, zároveň patří k nejsložitějším úkolům. Obecně může ocenění interních výkonů vycházet:

- a) ze skutečně vynaložených nákladů, kdy se interní výkony předávané mezi středisky ocení ve skutečných nákladech vynaložených na jejich uskutečnění;
- b) z předem stanovených nákladů, kdy jsou interní výkony oceněny v nákladech stanovených předem na základě předběžných kalkulací a rozpočtů;
- c) z cen používaných mezi externími subjekty (z obvyklých cen); použití tohoto ocenění je možné, ale jeho vhodnost je vázána na splnění konkrétních požadavků a nese s sebou řadu rizik a jeho analýza přesahuje rámec tohoto článku.

## Ocenění vnitropodnikových vztahů na základě skutečných nákladů

Při ocenění výkonů na bázi skutečných nákladů je interní výkon oceněn náklady, které v souvislosti s jeho provedením ve středisku byly vynaloženy. Dochází tak k přeúčtování (přerozdělení) nákladů mezi středisky, které směřuje ke zjištění skutečných nákladů výkonů (výsledných kalkulací), které jsou významné pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností na úrovni skutečných nákladů ve finančním účetnictví.

Ocenění na bázi skutečných nákladů neumožňuje sledovat odpovědnost za vynaložení nákladů, neboť náklady odebírajících středisek jsou závislé na nákladech, které vynaložila dodávající střediska a které odebírající středisko nemá možnost ovlivnit. Pokud dodávající středisko nedodrží hospodárnost (vynaloží na vytvoření výkonů vyšší náklady), jsou tyto vyšší náklady přeneseny odebírajícímu středisku a dochází ke ztrátě informací o tom, kde a proč nebyly dodrženy náklady. Samozřejmě porovnání skutečných a předem stanovených nákladů může probíhat mimo účetní systém prostým porovnáním skutečných a předem stanovených nákladů. Zejména v podnicích se složitější organizační strukturou, pokud existuje vyšší podíl nákladů zúčtovaných mezi středisky, je obtížné sledovat příčiny vzniku nákladů, natož odpovědnost za jejich vznik.

Zúčtování skutečných nákladů mezi středisky může probíhat až následně, po skončení období, kdy jsou zachyceny v účetnictví všechny náklady vynaložené v období a kdy jsou až dodatečně zjištěny skutečné náklady na jednotku výkonu. S tím je spojena i otázka frekvence zjišťování skutečných nákladů, kdy při měsíčních přeúčtováních mohou být náklady ovlivněny celou



*S tímhle přístupem si, paní Boženko, nejsem jistý, zda pro naše středisko představujete výnosy, nebo náklady.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

řadou faktorů a čekáním na konec roku se ztrácí jakýkoliv zájem o tyto informace a jedná se spíše o matematiku, jejímž cílem je jedenkrát za rok ocenit zásoby vlastní výroby. Samozřejmě specifickou otázkou je situace, kdy si střediska vzájemně dodávají výkony.

*Výše uvedené závěry lze ukázat na jednoduchém příkladu. Architektonická kancelář pracuje na různých projektech a má servisní středisko, které provádí grafické a vizualizační práce. Při rozúčtování nákladů střediska Grafika (abstrahujeme od přímých materiálových nákladů), například podle počtu odpracovaných hodin grafiků, se zjistí průměrné náklady na jednu odpracovanou hodinu a na jejím základě se zjistí náklady připadající na každý projekt. Výše nákladů připadající na jednotlivé projekty je ovlivněna jednak skutečně vynaloženými náklady ve středisku Grafika bez ohledu na racionalitu jejich vynakládání, a dále celkovým počtem výkonů (odpracovaných hodin). Z uvedeného je patrné, že částku přeúčtovanou lze zjistit až po skončení určitého období, že je ovlivněna řadou faktorů a že je zpravidla velmi obtížné dohledat příčiny a vznik odchylek.*

### Ocenění vztahů mezi středisky na základě předem stanovených nákladů

Pokud jsou interní výkony předávány mezi středisky oceněny na úrovni předem stanovených nákladů, představují v manažerském účetnictví v případě dodávajícího střediska (střediska, které uskutečňuje a předává výkon) jeho interní výnosy a v případě odebírajícího střediska (střediska, které spotřebovává interní výkon) jeho interní (druhotné) náklady.

Interní výnosy, tj. předem stanovené ocenění interních výkonů, umožňují změřit přínos vnitropodnikových středisek. Na základě porovnání interních výnosů dodavatelského střediska s jeho ovlivnitelnými náklady vynaloženými na výkony předané jiným střediskům lze kvantifikovat vnitropodnikový výsledek hospodaření střediska – úsporu či překročení nákladů. Významný rozdíl mezi skutečnými a předem stanovenými náklady může indikovat důležité skutečnosti, např. významné nehospodárnosti ve vynakládání nákladů, nevyužití kapacit, které mohou mít dopady do ocenění zásob vlastní výroby.

Ocenění interních výkonů na úrovni předem stanovených nákladů umožňuje oddělit pravomoc a odpovědnost mezi středisky. Náklady odebírajícího střediska nejsou ovlivněny hospodařením předávajícího střediska. Předem stanovený náklad působí jako hranice, která zabraňuje přelévání špatných či dobrých výsledků hospodaření mezi středisky.

Ocenění na úrovni předem stanovených nákladů umožňuje průběžně, ihned po uskutečnění výkonu, zobrazit v účetnictví interní náklad a interní výnos. Střediska mají možnost průběžně sledovat výši svých nákladů a interních výnosů.

Komplikace při ocenění interních výkonů na úrovni předem stanovených nákladů však mohou nastávat

při sestavení výsledných kalkulací, a tudíž i ocenění zásob vlastní výroby. Náklady středisek zahrnují skutečně vynaložené externí náklady, ale také interní náklady, které lze sice z pohledu střediska (tj. ovlivnitelnosti jeho nákladů) považovat za skutečné (skutečně spotřebované množství interních výkonů), ale z hlediska ocenění jsou předem stanovené. Tím může dojít k nadhodnocení zásob vlastní výroby, pokud předem stanové náklady jsou vyšší než skutečné, či k podhodnocení zásob vlastní výroby, pokud skutečné náklady jsou nižší než předem stanovené. Proto v případě ocenění vnitropodnikových vztahů v předem stanovených nákladech je důležité ověřit, zda ocenění zásob není zkresleno o případné úspory a překročení vzniklé v průběhu procesu tvorby výkonů, resp. zda při sestavení výsledné kalkulace jsou tyto odchylky vhodným způsobem eliminovány.

*Opět si můžeme tento způsob ocenění dokumentovat na pokračování předchozího příkladu. Na základě ročních rozpočtovaných nákladů střediska a plánovaného objemu výkonů je stanovena vnitropodniková cena. Tou jsou oceněny všechny grafické práce pro jednotlivé projekty, je možné provádět průběžné účtování, náklady připadající na projekty nejsou ovlivněny dodržováním nákladů ve středisku Grafika, ale je třeba si uvědomit, že skutečné náklady jednotlivých projektů nejsou skutečnými náklady celého podniku a pro účely zjištění výsledné kalkulace by měly být upraveny o event. odchylky.*

Ocenění interních výkonů v předem stanovených nákladech umožňuje zjišťovat tzv. kalkulovaný zisk z prodeje, který je závislý na skutečném objemu prodaných výkonů a předpokládané marži či zisku výkonu a tím umožňuje oddělit vliv objemu prodeje a vliv změn nákladů a cen na rozdíl mezi skutečným a rozpočtovaným ziskem.

**Jana Fibírová  
Libuše Šoljaková**

*prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. je profesorem na katedře manažerského účetnictví na VŠE v Praze. Je jedním z pilotních pracovníků ve Francouzsko-českém institutu řízení při VŠE, za dlouhodobou spolupráci s francouzskými univerzitami byla v roce 2019 oceněna francouzským státním vyznamenáním, rytířem Řádu akademických palem. Významnou součástí její aktivity je i spolupráce s praxí, konzultace v oblasti controlingu, nástrojů a výkaznictví hodnotového řízení, lektorská činnost pro profesní vzdělávací společnosti.*

*Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. je partnerem ve společnosti Alfery Audit s.r.o. a je docentem na katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je autorkou a spoluautorkou řady odborných textů z oblasti manažerského účetnictví. Odborně se zaměřuje na oblast účetního výkaznictví a manažerského účetnictví.*



# Přínosy Business Intelligence pro controlling a reporting



Jan Jeník



Libuše Šoljaková

Controlling byl v uplynulých 25 letech zásadním způsobem ovlivněn rozvojem softwarových nástrojů Business Intelligence (BI). Tyto nástroje eliminovaly řadu rutinních, opakovaných činností spojených především s primárním sběrem a zpracováním informací, s matematickými propočty a jejich formální kontrolou. Pracovníci oddělení controllingu (controlleri) mohou díky nástrojům BI trávit méně času těmito opakovanými, standardizovanými úkony a více času se mohou věnovat řešení systémových záležitostí – hledání vhodných postupů, zlepšování metod, analýze a interpretaci zjištěných výsledků. To samozřejmě klade daleko větší nároky na znalosti a schopnosti controllerů,

ale na druhé straně se často z těchto komisních a izolovaných pracovníků provádějících propočty a analyzujících data stávají interní poradci či konzultanti managementu, tzv. „business partners“, kteří jsou daleko více schopni a ochotni přispívat k efektivnímu řízení podniku.

Rozvoj BI významně zvýšil kvalitu controllingových informací (tj. podkladů připravovaných oddělením controllingu) zejména v následujících činnostech:

- Eliminují se chyby, jejichž příčinou jsou chyby v propočtech, duplicitní či naopak neúplné informace, které vznikají při zpracování ručně či pomocí tabulkových procesů.
- Odstraňují se limity spojené s pracností a objemem zpracování dat; řada postupů a metod (např. při alokaci nákladů nebo sestavování rozpočtů) byla v minulosti volena tak, aby byla přiměřeně pracná, tzn. „dala se zpracovat na kalkulačce či v Excelu“. Tato zjednodušení často vedla i k nepřesným či dokonce zavádějícím informacím.
- Dochází k daleko důkladnějšímu vzájemnému propojování informací získaných v rámci různých činností podniku, vzájemná integrita zejména finančních a věcných informací umožňuje daleko pestřejší analýzy a prezentace výsledků.
- Nástroje BI umožňují lépe pracovat s různými variantami a alternativami; sestavovat plány a rozpočty a provádět analýzy na základě různé výše základních proměnných – např. měnových kurzů, cen či situace v podnikatelském prostředí.
- Zvýšila se rychlost, interaktivita a frekvence poskytování dat, s čímž souvisí i možnosti sdílení dat. Časová náročnost ručního či excelovské zpracování

a následná distribuce těchto informací často způsobovala, že důležité informace byly k dispozici se značným časovým zpožděním, což způsobovalo pozdní reakce na zjištěné jevy. Reporty vytvářené v BI jsou dostupné kdykoli a odkudkoli prostřednictvím tabletů či mobilních telefonů mohou být odesílány automaticky na e-mail – a to jak pravidelné informace, tak i upozornění na významné odchylky.

- BI umožňuje definovat přístupová práva k datům až na nejnižší úrovni – střediska, zakázky, produkty, zákazníky, účty, ale i na jejich skupiny. Tím je zajištěno, že každý uživatel dostane a vidí pouze ty informace, které vidět má.
- BI podporuje konzistenci a provázanost informací, protože data vstupují pouze jednou. Systém obsahuje vazby, které zajišťují potřebnou výměnu dat mezi jednotlivými moduly. Například plán prodaných kusů se přenesou jako podklad pro výrobu či nákup zboží, spotřeba vstupů z výroby pro plán nákupu atd. Vše se promítne ve finančním vyjádření na účtech a útvarech.
- Systémy umožňují snadno přenášet data mezi verzemi plánů a rozpočtů, vytvářet různé verze na bázi různých cen, měnových kurzů, sestavovat rozpočty na základě vývoje v minulých obdobích.

V BI aplikacích jsou většinou všechny reporty uspořádány v reportingové mapě, což je ucelená struktura reportů, které postupně zpodrobňují pohled na výkonnost společnosti. Z hlediska analýzy výsledku hospodaření začíná tento pohled manažerskou výsledkovkou, odděluje tvorbu a postupnou spotřebu krycího příspěvku. Tvorba krycího příspěvku je rozdílem tržeb a variabilních nákladů z hlavní činnosti. Spotřeba ukazuje, jak fixní náklady postupně



Náš nový expert na business intelligence.

Kresba: Ivan Svoboda

po hlavních procesech či útvarech snižují vytvořený krycí příspěvek, až zůstane pouze zisk nebo ztráta.

Tento pohled postupně zpřesňují reporty, které poskytují jednotlivé moduly:

- Analýza tržeb a marží po zákaznících, produktech, obchodnících apod.
- Analýza variabilních nákladů produktů a adresně přiřazovaných režii (přímých i nepřímých) k zákazkám, produktům, zákazníkům a jejich skupinám a vyhodnocení přesné ziskovosti a rentability prodejů. V modulu je možné automatizovaně vypočítat a uplatnit libovolné množství režii. Uživatelským

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 1. Manuál řízení kvality



Hugo, vím, že jsi v naší společnosti expert na řízení kvality. Ráda bych si pár věcí ujasnila.

Jasně, povídej.

Oba víme, že audit by měl být proveden kvalitně a zároveň efektivně. Tyto požadavky ale můžou jít proti sobě.

A proto je nezbytné kvalitu zakázky kontrolovat. Ta povinnost je daná zákonem o auditorech a mezinárodními standardy.

Vím. ISQC1 ukládá povinnost každé auditorské společnosti, aby sestavila vlastní manuál řízení kvality obsahující detaily o aplikaci požadavků standardu na řízení a kontrolu kvality na úrovni firmy jako celku pro veškeré ověřovací zakázky a související služby.

Ano a ISA 220 vysvětluje specifickou odpovědnost auditora týkající se postupů řízení kvality v případě, že se jedná o zakázku na ověření účetní závěrky. Definuje i kontrolu kvality před vydáním zprávy auditora a kontroly a konzultace, které provádí partner odpovědný za zakázku.

A vztahuje se ISQC 1 vůbec na OSVČ auditory? Ti přece nejsou společnost.

Společnost je podle ISQC1 i auditor OSVČ. Takže i ten musí sestavit manuál řízení kvality a ISA 220 platí pro všechny zakázky ověření účetní závěrky.

Hm. Mám tady jeden manuál, co si připravil můj kamarád, auditor OSVČ, ale přijde mi dost obecný a bez konkrétní návaznosti na jeho auditní praxi.

Tak to je chyba.

Ráda bych s tebou detailněji probrala některé části manuálu, abych mu poradila, jak je případně upravit.

způsobem lze ke každé režii přiřadit její náklady a alokační základnu. Sazby je možné počítat za libovolné období. Zpravidla probíhá za rok či za kumulaci od počátku roku. Výpočet pro jednotlivé měsíce je obvykle příliš ovlivněn výkyvy nákladů i základen. Uplatnění režijních nákladů, které mají dlouhodobý přínos (vývoj či marketing) je možné „odložit“ až na období, kdy budou realizovány související výnosy. Zároveň lze pravidelně hodnotit, zda režijní sazby aplikované do kalkulací skutečných prodejů postačují k „umoření“ skutečných režijních nákladů. Pokud ne, je možné včas zareagovat.

- Automatizované vnitropodnikové zúčtování, především obslužných středisek, umožňuje zprůhlednit zodpovědnosti za řízení útvarů vnitropodnikovým rozdělením nákladů a výnosů mezi střediska a zpřesnit podklad pro výpočet sazeb pro kalkulační systém (rentabilitu produktů a zákazníků). Zároveň lze modul použít na zjištění skutečných nákladů vnitropodnikových služeb (interních zakázek).
- Informace o odchylkách ve spotřebě nákladů na jednotlivých výrobních zakázkách a izolování vlivu cen, množství, spotřeby a dalších faktorů.
- Informace o stavu a pohybech položek zásob.
- Informace o struktuře a objemech výroby a o vytížení kapacit.
- Analýza salda z přijatých i vydaných faktur. Obsahuje informace o fakturovaných částkách v cizí měně i v korunách a o jejich úhradách, celkovém saldu, saldu přijatých i vydaných faktur podle jejich věkové struktury a ukazatele pro hodnocení platební morálky.

Systémy BI podporují další funkce controllingu a reportingu, zejména umožňují:

- Eliminaci vnitroskupinových transakcí a sestavení konsolidovaných výkazů. Systém upozorňuje na chybně zaúčtované transakce a identifikuje vnitroskupinové nákupy účtované do spotřeby, do zásob i do majetku a podle toho navrhne

způsob jejich eliminace v konsolidovaných výkazech. Konsolidaci je možné provádět po jednotlivých úrovních hierarchické struktury skupiny.

- Sestavení dlouhodobého plánu příjmů a výdajů, který se vytváří jako součást komplexního ročního plánu. Většinu příjmů a výdajů systém odvodí z plánu nákladů a výnosů na účtech a z jednotlivých dílčích plánů (prodeje, nákupu, investic apod.).
- Sestavení krátkodobého plánu cash flow, který vychází z pravidelných opakovaných plateb (mezd, splátek apod.) a především z konkrétních přijatých i vydaných faktur a z jejich salda. Hromadně po partnerech i jednotlivě lze upravovat předpokládaná data úhrad a tím zpřesňovat očekávání plateb či uvolňovat vlastní úhrady. Systém každý měsíc automaticky dopočítá platbu či vratku DPH a zařadí ji ke správnému datu.

**Jan Jeník**  
**Libuše Šoljaková**

*Jan Jeník pracuje na pozici ředitele obchodu ve společnosti GIST, s.r.o., která se zabývá BI a controllingem, vyvíjí aplikace na míru a podílí se na vývoji ADIS (automatizovaný daňový informační systém). Celý život se věnuje informačním technologiím a jejich uplatnění v různých oborech od polygrafie přes zdravotnictví po výrobní a obchodní firmy. Podílel se na vytváření systémových řešení v oblasti ERP systémů, manažerských informačních systémů a business intelligence i projektových softwarů a mobilních aplikací.*

*Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. je partnerem ve společnosti Alfery Audit s.r.o. a je docentem na katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Je autorkou a spoluautorkou řady odborných textů z oblasti manažerského účetnictví. Odborně se zaměřuje na oblast účetního výkaznictví a manažerského účetnictví.*



## Co to je Data Science



Michal Hruška

Není to tak dávno, kdy práce s daty byla výsadou účtáren a oddělení controllingu. V té době také moc jiných dat než finančních nebylo k dispozici.

V dnešním propojeném světě s miliardami koncových zařízení však data vznikají prakticky všude. Vše, co v každodenním životě děláme, vytváří data, která lze zachytit, uložit a zpracovat.

Co takových dat vznikne jen při pouhé cestě do práce: rychlost jízdy, trasa, počet odboček, počet lidí, které potkáte, nebo koupě snídaně. Ten seznam může být prakticky nekonečný.

Přemýšleli jste někdy nad tím, jak Google filtruje vaše e-maily na spam a reklamu, jak Netflix vybere, na co byste se mohli chtít dívat dál, nebo jak Amazon odhadne, co si ve skutečnosti chcete koupit, aniž byste to dopředu sami věděli? Není to nic jiného než data a jejich chytré využití, tedy přesně to, co je podstatou datové vědy – data science.

Následujících několik odstavců vám přiblíží, o čem vlastně data science je.

### Data scientist (odborník na data science)

Kdyby se matematika, počítačová věda (computer science) a statistika rozhodly mít spolu potomka, nemohl by se jmenovat jinak než data science. Datový vědec bere data (matematiku a statistiku), formuje je (dříve nepředstavitelnou rychlostí) a pomocí přízpůsobených technik (počítačová věda) je využívá k řešení obchodních výzev, které dříve byly nedosažitelné.

Zmíněné pilíře jsou pro mnoho lidí tvrdým oříškem i odděleně a jejich spojení do jedné disciplíny zní zkrátka jako příliš velké sousto. Je vůbec možné obstát v této oblasti jako špičkový odborník, nebo je člověk odsouzen k tomu být „od všeho trochu“? Josh Willis (Director of Data Engineering, Slack) to vystihl takto: „Datový vědec je někdo, kdo je lepší statistik než všichni softwaroví inženýři a zároveň lepší softwarový inženýr než všichni statistici.“

Dosáhnout mistrovství v data science je vzácné. Není snadné být expertem v jedné oblasti, natož pak ve třech. Proto firmy, které těží z výhod data science, tomu přizpůsobují svoji organizační strukturu. Přední společnosti (z pohledu toho, co dokáží v oblasti Data Science) vědí, že všechny tři pilíře jsou nepostradatelné, nicméně každá jedna osoba by se měla specializovat pouze na jeden z nich. Například:

1. Airbnb dělí datové vědce na Analysts (zaměření na oborovou znalost), Inference (česky *závěr/důsledek*, zaměření na statistiku a matematiku) a Algorithms (zaměření na počítačovou vědu).

2. Stitch Fix vidí data science rozdělenou do analytiky (matematika a oborová znalost) a inženýrství (počítačová věda).
3. Google má několik kariérních cest pro datové vědce, od softwarových inženýrů (počítačová věda) a kvantitativních analytiků (matematika) po datové vědce, zaměřené na konkrétní obor (oborová znalost).

Tito giganti nabírají ty nejlepší experty v jednotlivých oblastech. To znamená, že člověk nemusí excelovat ve všech třech oblastech, ale musí se stát expertem data science.

V tuto chvíli je už asi jasné, proč jsou právě datoví vědci jedním z nejcennějších aktiv každé společnosti. Nejúspěšnější firmy dneška zabudovali data science do své DNA, jejich úspěch je spjat s maximalizací efektů z využívání dat. Využití data science je dnes tím, co vytváří konkurenční výhodu a co rozhoduje o tom, který e-shop, streamingová platforma či vyhledávač se stane jedničkou na trhu.

### Jak se postupuje v data science

Možná se ale ptáte, co ti lidé vlastně reálně dělají, o čem to celé je. Činnost datových vědců se dá rozdělit do šesti základních kroků, přičemž každý z nich je neméně důležitý.

### Nepodcenit definování problému

Tento krok je naprosto stěžejní. Jedná se o stručný popis problému, který se bude řešit. Již Charles Kettering, šéf výzkumu v General Motors v letech 1920 až 1947, říkával, že dobře definovaný problém je již z poloviny vyřešený. Zákazník (což pro datového vědce může být i například CFO v jeho firmě) často předloží vágní zadání typu „Potřebujeme zvýšit příjmy“. Ale o kolik? A v jakých oblastech? Za jak dlouho? Prostě, jak říká Jeff Bezos (CEO Amazonu), pokládat správné otázky je klíčem k získání správných odpovědí.



*Já jsem mu říkal, ať tu kalkulaci nedělá přírážkovou metodou.*

*Kresba: Ivan Svoboda*





### Sběr dat

Sběr dat je systematické hledání relevantních informací v dostupných zdrojích. Může jít o data, která již někde uvnitř společnosti existují, ale i o data, která neexistují a je potřeba je získat z externích zdrojů. V každém případě se jedná o činnost, kde velmi často narážíme na technologické překážky – data nejsou na jednom místě dostupná, neexistuje ani místo, kde by je bylo možné sjednotit a ani místo, kde by se s nimi pak dalo uspokojivě a efektivně pracovat.

Tato oblast prochází v posledních letech velmi krkolmným rozvojem. Společnosti implementují „data lake“, platformy pro Big Data atp. Často jsou to ale polovičatá řešení, kdy je potřeba se starat o několik oddělených nástrojů a ty mezi sebou složitě integrovat. V posledních letech se objevil pojem DataOps Platformy, které by měly v jednom nástroji přinášet vše, co je pro celý proces Data Science (a dalších oblastí jako reporting, automatizace či controlling) potřeba. Na trhu je již několik takových nástrojů, jako třeba od IBM, DataKitchen nebo české společnosti Keboola.

### Kontrola kvality dat

Zajištění datové kvality je překvapivě často opomíjeným krokem. Datoví vědci mají tendenci získaným datům věřit. Nicméně platí, že analýzy či modely postavené nad nekvalitními (nesprávnými) daty nikdy nemůžou poskytnout kvalitní (a správný) výsledek.

### Exploratory Data Analysis (EDA)

V momentě, kdy jsme přesvědčeni (záměrně neříkám, že víme), že posbíraná data jsou kvalitní, potřebujeme se jim podívat pod kůži. Ze všech kroků je právě tento časově nejnáročnější a pro každého datového vědce zároveň nejzábavnější. Existuje nepřeberné množství přístupů a je těžké vyhodnotit, který je nejlepší. Jak už to tak bývá, na různé problémy se hodí různé přístupy. Můžeme využít popisné statistiky, průměry, variabilitu, mediány a zároveň všemožné formy vizualizace jako histogramy, box ploty atd.

Jedná se o iterativní proces. V každé iteraci se dostáváme více do hloubky a zpřesňujeme naši znalost. Cena (trvání) každé iterace opět závisí na dostupných technologiích. Pokud pracujeme s nástrojem, který nám nabízí dostatečnou flexibilitu (škálovatelný výkon, libovolný programovací jazyk, podporu kolaborace atp.) a zároveň má tento nástroj přístup ke všem potřebným datům, je celá práce poměrně pohodlná. Pokud musíme ale každou zmíněnou oblast řešit znovu a znovu s jakýmkoliv projektem (problémem), může se celý proces značně prodražit.

### Tvorba modelu

Tato fáze spočívá ve vytvoření datového modelu. Sem spadají ony pojmy jako Machine Learning, Deep Learning, Artificial Intelligence, atp. Zde zjistíme, jak dobrého výsledku jsme schopni dosáhnout s daty, které jsme posbírali a s informacemi, které jsme v předchozím kroku nabyli. Úspěch či neúspěch do určité míry určují samotná data. Se „špatnými“ daty nevytvoříme dobrý (přesný) model, ať už použijeme jakkoliv pokročilý algoritmus. Právě vhodný výběr algoritmu a optimální nastavení jednotlivých parametrů modelu je však velmi precizní a důležitou činností. Ať už však zvolíme logistickou regresi či XGboost, vždy je nutné vytvořený model důkladně otestovat, tj. ověřit jeho přesnost a stabilitu.

### Prezentace a komunikace výstupů

Toto je poslední krok, ve kterém se prezentují výsledky analýzy zúčastněným stranám. Tento krok zahrnuje vysvětlení, jak se dospělo ke konkrétním závěrům a jednotlivým kritickým zjištěním.

Datoví vědci tak stojí před posledním úkolem, a sice vysvětlit svou práci netechnickému publiku, jako je marketingový tým nebo vedoucí pracovníci.

### Závěrem

To vše je data science. Nejde tedy o to vyrobit počítač, který myslí jako člověk, ale jde o použití technologií, které sami řídíme po vzoru lidské mysli k získávání užitečných dat z milionů nebo miliard datových bodů. Data science těmto datům dává nejen nový smysl.

**Michal Hruška**

*Michal Hruška strávil více než tři roky v Jihovýchodní Asii (Indie, Vietnam), kde působil v oblasti financí jako Big Data Engineer a později Risk Innovation Specialist. V této roli měl za úkol hledat a přinášet nové způsoby využití dat a technologií pro řízení rizik. Po návratu do Prahy zastává pozici Enterprise Data Consultant ve společnosti Keboola, kde pomáhá klientům vyřešit problémy v oblasti zpracování a využití dat a s adopcí data science.*

## Využití metody ABC v kalkulaci environmentálních nákladů



Petr Petera

Cílem tohoto článku je objasnit přínosy kalkulace environmentálních nákladů využívající přiřazování nákladů aktivitám ve srovnání s tradiční kalkulací. V souvislosti s kalkulací environmentálních nákladů je nutné upozornit na skutečnost, že existují odlišná vymezení těchto nákladů, a to jak v teorii, tak v praxi jednotlivých podniků.

Environmentální náklady jsou obvykle definovány jako náklady spojené s rozpoznáním, odstraňováním a prevencí poškozování životního prostředí. Příčinou vzniku environmentálních nákladů mohou být výkony i procesy. Procesy vytváří odpadní látky různých typů a environmentální náklady výkonů jsou obvykle spojeny jednak s jejich obaly, jednak s jejich užitím a likvidací.

Za užitečné lze považovat členění na náklady na:

- prevenci, které jsou vynakládány na aktivity zaměřené na prevenci škod na životním prostředí (například ekologický návrh produktů a výrobních procesů, náklady na školení zaměstnanců v oblasti životního prostředí apod.),
- detekci, které jsou vynakládány za účelem zjištění, zda jsou procesy, aktivity a výkony podniku ve shodě s environmentálními požadavky,
- interní selhání, které jsou vynakládány na odstranění znečištění a odpadu, který byl vyprodukován, ale dosud neměl negativní vliv na životní prostředí, a
- externí selhání, které se dále rozlišují na *realizované* (podnik je skutečně hradí, např. ve formě pokut) a *neralizované* (tj. externality, které z hlediska celospolečenského reálně vznikají, nenese je však podnik, který je způsobil, ale jiný subjekt).

Užitečnost tohoto členění je dána mj. skutečností, že je současně indikací, do jaké míry se daří rozvíjet systém environmentálního managementu. Relativně vysoké náklady na prevenci a detekci z dlouhodobého hlediska umožňují snížit environmentální náklady na selhání (které jsou obvykle velmi vysoké) a tím i celkové environmentální náklady.

Tradičním přístupem zde v souladu s prof. Kaplanem, zakladatelem kalkulace využívající přiřazování nákladů aktivitám, rozumíme především přirážkovou kalkulaci využívající jako rozvrhové základny hodiny přímé práce. Tradiční přístup ke kalkulacím obvykle environmentální náklady považuje za nerozlišenou součást některé z položek nepřímých nákladů a nevěnuje dostatečnou pozornost jejich co nejpresnějšímu přiřazení na nákladové objekty. K alokaci environmentálních nákladů jsou užívány nevhodné rozvrhové základny, které k nim nemají příčinný vztah. Z věcného hlediska se nejedná pouze o hledání vhodných způsobů

nakládání s nebezpečnými odpady, ale také o identifikaci alternativních výrobních metod.

Problematičnost nepřesností v přiřazení environmentálních nákladů objektům alokace vzrůstá společně se zvyšováním těchto nákladů, a může vést k podstatnému zkrácení kalkulací. Pokud se však podniku podaří kvalitně implementovat kalkulace environmentálních nákladů, tj. zejména odděleně vykázat environmentální náklady a výrazně zpřesnit jejich alokaci, získá celou řadu cenných informací, například v podobě identifikace výkonů a procesů, které jsou hlavní příčinou vzniku environmentálních nákladů, či v podobě zjištění přesnější kalkulace jednotlivých výkonů.

Lze konstatovat, že využití podrobných informací o environmentálních nákladech je mimořádně široké a mohou být užitečné pro manažery na všech úrovních (vrcholové, střední i liniové) a odborných pozicích (ekonomové, marketingoví specialisté, manažeři kvality apod.). Jako příklady možného využití lze uvést rozhodování o optimálním výrobním mixu, návrh nových výrobních postupů či užití nových technologií a materiálů.

V tomto okamžiku je nutné poukázat na skutečnost, že vhodným přístupem, který umožní přesnější identifikaci a alokaci (nejen) environmentálních nákladů, může být kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám (*activity-based costing, ABC*). Vhodnost kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám pro identifikaci a alokaci environmentálních nákladů výkonům (výrobním či službám) vyplývá ze samé podstaty tohoto přístupu. Základní myšlenkou kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám je přiřazovat nepřímé náklady nejprve aktivitám a až následně výkonům, a to v závislosti na jejich nárocích na příslušné aktivity. Další významnou myšlenkou charakteristickou pro tento přístup je využívání



Tak vám nevím, jestli jsme přeci jen neudělali v alokaci environmentálních nákladů nějakou chybu.

Kresba: Ivan Svoboda

široké škály rozvrhových základů (vztahových veličin), přičemž klíčovým faktorem způsobujícím změny výše nákladů již nemusí být objem výkonů. Vzhledem k rozsahu tohoto článku není možné popisovat problematiku kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám podrobněji, takovou informaci lze nalézt např. v publikaci Král, B. a kol.: Manažerské účetnictví, 4. rozšířené a aktualizované vydání. Uvedme však základní kroky, které je nutné realizovat:

- vymezení aktivit, které vyvolávají vznik nákladů a na které budou náklady akumulovány (*cost pools*),
- stanovení (zjištění) úrovně nákladů akumulovaných na jednotlivé aktivity,
- rozpoznání příčiny vzniku nákladů a její vyjádření pomocí vztahových veličin (*cost drivers*),
- stanovení (zjištění) velikosti (počtu jednotek) jednotlivých vztahových veličin,
- stanovení (zjištění) výše nákladů na jednotku vztahové veličiny pro každou z definovaných vztahových veličin,
- stanovení (zjištění) počtu jednotek vztahové veličiny, který byl vyvolán konkrétními druhy kalkulovaných výkonů,

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 2. Kontrola kvality na zakázce

Podle článku 35 ISQC 1 má společnost povinnost uskutečnit kontrolu kvality zakázky, tj. nezávislou kontrolu před vydáním zprávy, u všech koto- vaných společností, které audituje. U ostatních společností si má sama určit pravidla, zda je tato kontrola nezbytná.

Ještě je třeba zdůraznit, že dle Nařízení EU o specifických požadavcích na povinný audit subjektů veřejného zájmu (SVZ) musí být kontrola kvality zakázky provedena u všech auditů účetních závěrek SVZ.

SVZ v manuálu uvedeny jsou, ale ty auditor OSVČ stejně asi auditovat nebude. Co ale definice těch ostatních, které si má pro případnou kontrolu kvality určit sám? U nich má jako kritérium uveden veřejný zájem, ale nepřijde mi to návodné. Myslím, že by tam měla být definována jednoznačná kritéria.

A jaké kritérium by sis představovala?

Nevím, třeba velikost auditované firmy? Přeci je rozdíl, když auditu- ji firmu s obratem dvě miliardy korun a firmu s obratem 100 milionů.

I to může být kritériem, ale myslím, že to není zrovna správné řešení. Nebere vůbec v úvahu vazbu na uživatele účetních informací a našich auditorských zpráv. Tedy právě ten veřejný zájem.

Jako příklad kritéria mě napadají třeba všechny audity velmi rizikových klientů a těch, kde působí politicky exponovaná osoba, nebo audity statutárních měst.

Faktem je, že parametry si nastavuje každý auditor sám podle svého profesního úsudku, protože kontrola kvality před vydáním zprávy významně snižuje riziko toho, že audit nepro- běhl řádně a výsledná zpráva auditora neodpovídá skutečnosti.



- přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednici výkonu.

Rozdíl mezi tradiční kalkulací a kalkulací environmentálních nákladů využívající přiřazování nákladů aktivitám si ilustrujeme na zjednodušeném příkladu.

### Příklad

Společnost Aukralis, a.s. vyrábí výrobky Px1 a Px2. Zatímco výrobek Px1 znečišťuje životní prostředí relativně málo, výrobek Px2 je spojen se značným množstvím znečištění. Navíc došlo ke zpřísnění environmentální legislativy a odpady, které vznikají v souvislosti s výrobou Px2, jsou považovány za velmi nebezpečné. Podnik musí začít externě vykazovat řadu informací a musí zajistit audity svých výrobních procesů třetí stranou.

Měsíční nepřímé náklady zahrnují:

- odpisy výrobních zařízení ve výši 765 000 Kč,
- náklady na odstranění nebezpečného odpadu ve výši 280 000 Kč,
- náklady na kontrolu kvality v oblasti životního prostředí (dále jen kontrola kvality) ve výši 350 000 Kč,
- náklady na externí vykazování environmentálních informací ve výši 80 000 Kč,
- náklady na nutné konzultace a audit ve výši 40 000 Kč,
- administrativní náklady podniku ve výši 250 000 Kč.

Ostatní náklady pro zjednodušení neuvažujeme.

Přehled měsíčního objemu výroby a prodeje, prodejních cen a přímých nákladů		
Položka	Px1	Px2
Objem výroby a prodeje (ks)	6 000	4 300
Prodejní cena (Kč/ks)	395	425
Počet minut přímé práce na 1 ks výrobku	20	15
Osobní náklady na hodinu přímé práce	250	250
Náklady na přímý materiál (Kč/ks)	25	28
Náklady na spotřebu přímé energie (Kč/ks)	5	5

Dosud byla kalkulace obou výrobků sestavována tradičně, nepřímé náklady (kromě administrativních nákladů, které byly přiřazovány pomocí principu únosnosti a jako rozvrhové základny bylo využíváno výnosů z prodeje) byly přiřazovány pomocí rozvrhové základny *hodiny přímé práce*. Tradiční kalkulace nákladů obou výrobků:

Tradiční kalkulace výrobků Px1 a Px2		
Položka (Kč/ks)	Px1	Px2
Náklady na přímý materiál	25,00	28,00
Přímé osobní náklady	83,33	62,50
Náklady na spotřebu přímé energie	5,00	5,00
Nepřímé náklady, z toho	187,75	148,48
Odpisy výrobních zařízení	82,93	62,20
Environmentální náklady	81,30	60,98
Administrativní náklady	23,53	25,31
Náklady na 1 ks výrobku	301,09	243,98



Doplňme, že náklady na přímý materiál, přímé osobní náklady a náklady na spotřebu přímé energie jsou jednicové náklady a jejich výpočet proběhl jednoduše buď převzetím ze zadání, či přepočtem na 1 ks výrobku (například přímé osobní náklady pro výrobek Px1 =  $250 \times (20 / 60)$ , protože jeden výrobek Px1 se vyrábí 20 minut). Kalkulace nepřímých nákladů proběhla tradičním postupem, například odpisy na 1 ks výrobku Px1 byly vypočteny vynásobením sazby nepřímých nákladů (odpisů) počtem hodin přímé práce na 1 ks výrobku, tj. odpisy výrobních zařízení alokované na výrobek Px1 =  $(765\,000 / 3\,075) \times (20 / 60) = 82,93$  Kč/ks. Připomeňme, že administrativní náklady jsou alokovány pomocí výnosů z prodeje.

Je zřejmé, že neexistuje příčinná souvislost mezi hodinami přímé práce a mnohými v příkladu uvedenými nepřímými náklady. Management v návaznosti na růst významu nepřímých nákladů již nebyl s vypovídací hodnotou kalkulací spokojen a požádal, aby proběhla analýza aktivit a následně byla sestavena kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám. Naším úkolem je tuto kalkulaci sestavit a porovnat ji s tradiční kalkulací.

V souladu s doporučeným postupem byly nejprve identifikovány aktivity a proběhlo přiřazení nákladů těmto aktivitám. Dále proběhlo rozpoznání příčiny vzniku nákladů a její vyjádření pomocí vztahových veličin (například jako vztahová veličina pro aktivitu *kontrola kvality* byl stanoven počet kontrol kvality), zjištění počtu jednotek vztahových veličin celkem (například 1 tisíc kontrol kvality) a zjištění počtu jednotek vztahových veličin vyvolaných kalkulovanými výkony



(například z tisíce kontrol kvality bylo provedeno 500 kontrol u výrobku Px1 a 500 kontrol u výrobku Px2). Výsledek analýzy aktivit je uveden v následující tabulce:

Analýza aktivit					
Položka (aktivita)	Hodnota nákladů na aktivitu (Kč)	Vztahová veličina	Počet jednotek vztahové veličiny celkem		
			Celkem	Px1	Px2
Provoz (odpisy) výrobních zařízení	765 000	strojové hodiny	2 060	1 200	860
Odstranění nebezpečného odpadu	280 000	počet hodin práce pracovníků útvaru likvidace odpadu	690	92	598
Kontrola kvality	350 000	počet kontrol kvality	1 000	500	500
Externí vykazování environmentálních informací	80 000	počet hodin práce pracovníků útvaru reportingu	200	20	180
Environmentální konzultace a audit	40 000	počet hodin konzultací a auditu	40	10	30
Administrativa	250 000	prodejní cena	4 197 500	2 370 000	1 827 500
<b>Celkové nepřímé náklady</b>	<b>1 765 000</b>				

Nyní již jsou k dispozici všechny informace potřebné k sestavení environmentální kalkulace nákladů.

Kalkulace environmentálních nákladů výrobků Px1 a Px2		
Položka (Kč/ks)	Výrobek	
	Px1	Px2
Náklady na přímý materiál	25,00	28,00
Přímé osobní náklady	83,33	62,50
Náklady na spotřebu přímé energie	5,00	5,00
Nepřímé náklady, z toho	136,19	220,44
Odpisy výrobních zařízení	74,27	74,27
Environmentální náklady, z toho	38,39	120,85
Odstranění nebezpečného odpadu	6,22	56,43
Kontrola kvality	29,17	40,70
Externí vykazování environmentálních informací	1,33	16,74
Environmentální konzultace a audit	1,67	6,98
Administrativní náklady	23,53	25,31
<b>Náklady na 1 ks výrobku</b>	<b>249,52</b>	<b>315,94</b>

Na základě zjištěných výsledků lze učinit několik podstatných závěrů ohledně přínosů kalkulace environmentálních nákladů.

Hodnota kalkulace v položkách přímých nákladů a administrativních nákladů zůstala ve stejné výši jako v tradiční kalkulaci. Kalkulace se však zpřesnila v položkách environmentálních nákladů a odpisů výrobních zařízení.

Srovnáme-li celkové environmentální náklady obou výrobků, zjistíme, že u výrobku Px1 klesly z 81,30 Kč/ks na 38,39 Kč/ks, zatímco u výrobku Px2 vzrostly z 60,98 Kč/ks na 120,85 Kč/ks. Uvedené změny reflektují vyšší environmentální náklady spojené s výrobkem Px2. Další předností kalkulace environmentálních nákladů oproti tradiční

kalkulaci je, že podrobně rozlišuje jednotlivé environmentální náklady.

**Petr Petera**

*Ing. Petr Petera, Ph.D. od roku 2013 působí na katedře manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zaměřuje zejména na měření výkonnosti podniku, motivaci pracovníků a manažerské účetnictví udržitelného rozvoje. V pozici navrhovatele či řešitele byl a je zapojen v několika vědeckých projektech zaměřených na uvedenou problematiku. Před nástupem na katedru manažerského účetnictví působil jako vedoucí controllingu strojírenského podniku.*



*Z naší interní porady týkající se výkonnosti jednotlivých nákladových středisek vyplynulo, že jste ta nejhezčí jednice účetního oddělení, slečno Blaženko.*

*Kresba: Ivan Svoboda*

## O výkonnosti organizací veřejného sektoru



Ondřej H.  
Matyáš

INTOSSAI<sup>1</sup>, organizace zastřešující nejvyšší kontrolní instituce<sup>2</sup> většiny zemí světa, definuje ve svých standardech ISSAI<sup>3</sup> tři základní typy auditů prováděných těmito institucemi.

Jsou jimi:

- 1) finanční audit (financial audit),
- 2) audit výkonnosti (performance audit),
- 3) audit souladu (compliance audit).

Tento článek se zabývá výkonností organizací veřejného sektoru<sup>4</sup>, konkrétněji pak tím, jak je pro účely auditů výkonnosti výkonnost konceptualizována a jaká úskalí jsou s touto konceptualizací spojena.

Na nejobecnější rovině lze výkonnost chápat jako charakteristiku, která popisuje průběh určité činnosti, a to srovnáním s určitým referenčním rámcem<sup>5</sup>. Převáděno do běžné mluvy výkonnost organizace veřejného sektoru lze chápat jako charakteristiku, která určuje, nakolik daná organizace dělá to, co dělat má.

Už zde je patrné, že konceptualizovat výkonnost (na tož ji auditovat) nebude zrovna snadné. Pomůžeme si proto ještě jednou charakteristikou, která se při ukotvování pojmu výkonnosti využívá, a to, že výkonnost popisuje způsob, jakým organizace vytváří prospěch<sup>6</sup>.

Pro organizace veřejného sektoru je to velmi užitečné zpřesnění, protože tyto organizace samozřejmě (stejně jako podnikatelské subjekty) vznikají proto, aby určitý prospěch generovaly. Jinými slovy, tyto organizace typicky poskytují služby, obsluhují tak určitou oblast života společnosti a tím vytváří určité (typicky obtížně finančně vyjádřitelné) hodnoty.

Právě přínos organizace, resp. snaha jej určitým způsobem zachytit, stojí v ideových základech v současné době nejužívanějšího konceptu tzv. 3E (zkratka vyjadřující triádu pojmů economy, efficiency a effectiveness), i do češtiny převáděného jako „zásady 3E“, totiž zásady hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

Tento koncept je přitom pevně zakořeněn nejen v teorii veřejných financí, ale i v legislativní (a návazně kontrolní a/nebo auditní) praxi. Z pohledu legislativního tento požadavek můžeme nalézt jak například v zákoně č. 116/1993 Sb. o Nejvyšším kontrolním úřadu, tak i v zákoně č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole, zákoně č. 219/2000 Sb. o majetku ČR, obou zákonech o rozpočtových pravidlech (zákon č. 250/2000 Sb. pro rozpočtová pravidla územních rozpočtů a zákon č. 218/2000 Sb. pro rozpočtová pravidla státu), abychom jmenovali jen ty základní normy, které regulují hospodaření organizací veřejného sektoru<sup>7</sup>.

Určitý půvab, nebo alespoň systematickost těchto tří pojmů a myšlenkové konstrukce, kterou reprezentují, pak spočívá, jako u každého systému, zejména ve vazbách mezi těmito třemi pojmy.

Každý z nich reprezentuje určitou zásadu postihující jeden z aspektů výkonnosti organizace.

### Pojem hospodárnosti (economy)

Pojem hospodárnosti (economy) v daném kontextu znamená, že zdroje (v některých kontextech též vstupy; anglicky resources, inputs), které organizace využívá, jsou k dispozici ve správnou dobu, v přiměřeném množství a kvalitě, a za nejlepší cenu. Jinými slovy hospodárnost se týká parametrů toho, jakým způsobem jsou pořizovány vstupy, které organizace veřejného sektoru dále používá ke své činnosti.

*Ilustrace: rozhodne-li se obec pečovat vlastními silami o veřejnou zeleň a pořizuje-li k tomu svým pracovníkům např. zahradní traktor, tak se obec chová hospodárně, pokud je tento traktor pořízen za adekvátní cenu a pokud svými kvalitativními charakteristikami odpovídá zamýšlenému způsobu využití.*

Je třeba říci, že tento pojem je z celé trojice nejsnáze uchopitelný, a to jednak proto, že je na samotném začátku pomyslného myšlenkového řetězce, a také proto, že se opravdu týká pouze způsobu pořizování

<sup>1</sup> The International Organisation of Supreme Audit Institutions.

<sup>2</sup> Anglický termín Supreme Audit Institutions. Nejvyšší kontrolní institucí je v kontextu českého ústavního pořádku Nejvyšší kontrolní úřad; praxi auditů organizací veřejného sektoru v České republice pak vedle samotného českého Nejvyššího kontrolního úřadu formuje ještě Evropský účetní dvůr (European Court of Auditors).

<sup>3</sup> The International Standards of Supreme Audit Institutions.

<sup>4</sup> Organizací veřejného sektoru jsou zde myšleny organizace zahrnované pod pojem veřejné správy, tj. státní správy a samosprávy. Ve státní správě jde o ministerstva, další ústřední správní úřady jako např. ČSÚ, ČTÚ, Úřad vlády apod., dále pak tzv. podřízené správní úřady jako např. Finanční úřad, Úřad práce apod., další (ne-správní) organizační složky státu jako např. Akademie věd apod., státní příspěvkové organizace (ministerstvy zřízené nemocnice, kulturní instituce apod.), ale i složky obrany a bezpečnosti jako jsou armáda, policie, vězeňská služba apod. Samosprávou jsou pak myšleny zejm. kraje a obce, ale i jimi zřízené organizace. Více viz např. Smetanová M., Veřejný sektor, časopis Auditor 9/2017, str. 8–9.

<sup>5</sup> Detailněji např. Wagner, J., Měření výkonnosti, Grada, 2009, str. 17.

<sup>6</sup> Opět viz Wagner, J., Měření výkonnosti, Grada, 2009, str. 23.

<sup>7</sup> Zmíněné pojmy lze pak nalézt i v mnoha dalších legislativních normách (ať už zákonech, nebo navazujících vyhláškách) upravujících fungování konkrétních organizací veřejného sektoru nebo celých sektorů – příkladmo např. zákon č. 483/1991 Sb. o České televizi, zákon č. 77/1997 Sb. o státním podniku, zákon č. 131/2000 Sb. o hlavním městě Praze a řada dalších.

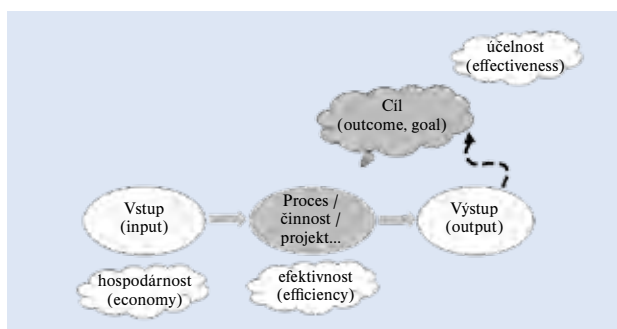
zdrojů, tj. není zasažen problematikou toho, jak vlastně popsat, co organizace veřejného sektoru dělá, resp. dělat má.

### Pojmy efektivnosti (efficiency) a účinnosti (effectiveness)

Pro vymezení zbylých dvou pojmů se často používá určitý zjednodušený (a proto ve většině situací docela dobře využitelný) model, který je vyjádřen na následujícím obrázku.

Tento model je postaven na rozlišení dvou fenoménů, které jsou důvěrně známé každé veřejněpolitické intervenci. Ať už bychom se zaobírali rutinní činností určitého úřadu financovanou z prostředků českého státního rozpočtu, nebo změnovými projekty financovanými (např.) evropskými strukturálními a investičními

### Základní rámec výkonnosti organizace veřejného sektoru



fondy, vždy je to tak, že daná činnost<sup>8</sup> spotřebovává určité vstupy a produkuje výstupy, které jsou ovšem zřídka tím konečným důvodem, proč je tato činnost realizována.

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 3. Osoba provádějící kontrolu kvality zakázky



A jaké vlastně mají být v manuálu požadavky na osobu provádějící kontrolu kvality? Měl by to být někdo zkušenější než sám auditor, ne?

Ten, kdo kontroluje kvalitu zakázky, by měl mít dostatečnou odbornost a být nezávislý. Pro SVZ je třeba, aby kontrolu prováděl jiný statutární auditor. Nikdy to nesmí být člen auditního týmu ani ten, s kým tým nebo auditor zakázku konzultoval.

To je ale u malých společností nebo auditorů OSVČ neřešitelný problém.

Je otázkou, zda by takto malá auditorská společnost měla přijmout zakázku SVZ nebo zakázku, která kontrolu kvality vyžaduje z jiných hledisek. Není to sice v rozporu s předpisy, ale je to dost odvážný přístup.

Souhlasím, ale co když jsou odvážní?

Nikde není požadavek, že onen odborník musí být z auditorské společnosti, která audit provádí. Přípouští se i využití externího kontrolora kvality.

Aha, takže takový auditor může zavolat mně nebo tobě a my mu kontrolu kvality rádi provedeme, pokud nám za to zaplatí. A postupovat budeme podle požadavků v našem manuálu.

No to ne! V takovém případě musíš postupovat podle manuálu řízení kvality toho auditora, pro kterého ověření děláš. A pro SVZ i podle nařízení EU.

-MCh-

<sup>8</sup> Činností je možné rozumět poskytovanou službu, případně aktivitu, proces, projekt... Záleží na konkrétním kontextu, který pojem bude vystihovat realitu dané situace nejlépe.

Použijeme-li opět triviální a zároveň v současné době aktuální ilustraci, tak výstupem hygienické stanice při pandemii COVID-19, tj. klíčovými službami, které tato stanice poskytuje, je např. přijímání a poskytování informací o rizikových kontaktech vůči síti praktických lékařů, dále trasování, pokyn k odběru a umístování do karantény, koordinace odvozu vzorků na základě kapacit laboratoří a řadu dalších činností. Ovšem to, proč jsou tyto služby vykonávány (slovníkem podnikatelského sektoru by bylo možné hovořit i obecně o poskytování produktů), je, že tím chrání veřejné zdraví, v daném modelu to lze nazývat cílem (někdy též výsledkem, dopadem, efektem atp.).

Nabízelo by se – v praxi poměrně rozšířené, logické a pochopitelné – porozumění pojmům efektivnosti a účinnosti, kdy efektivnost popisuje vztah mezi vstupy a výstupy, a účinnost pak problematiku toho, zda takové výstupy vedou k zamýšleným cílům.

Nicméně není tomu tak, respektive není tomu tak zcela. Je samozřejmě otázkou, jaké vymezení pojmů brát jako normativní. V českém prostředí je klíčovým textem,

který tyto pojmy do řízení organizací veřejného sektoru přináší, zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole.

Zároveň, při plném respektu k práci českých legislativců a zákonodárců, je zřejmé, že v zahraničí jsou myšlenky o výkonnosti organizací veřejného sektoru z řady různých důvodů rozvíjeny déle a důkladněji. Pro účely analýzy obsažené v tomto článku tedy využívám ještě další dva texty, oba v oficiální anglické a české mutaci. Jsou jimi:

- 1) Nařízení Evropského parlamentu a rady (EU, Euratom) 2018/1046 ze dne 18. července 2018, kterým se stanoví finanční pravidla pro souhrnný rozpočet Unie. Toto nařízení některými svými částmi představuje, mimo jiné, určitou analogii toho, co v českém prostředí známe pod pojmem tzv. rozpočtová pravidla, tj. legislativní text upravující finanční hospodaření státu, a
- 2) Manuál pro audit výkonnosti vydaný Ředitelstvím pro řízení kvality auditu Evropského účetního dvora<sup>9</sup>.

Přehledné vstupy pro danou analýzu znázorňuje tabulka.

#### Definice principů 3E dle jednotlivých textů vymezujících dané principy

Zásady 3E (CZ)	Zásady 3E (EN)	Zákon č. 320/2001 Sb. o finanční kontrole	Nařízení Evropského parlamentu a rady č. 2018/1046 (CZ)	Nařízení Evropského parlamentu a rady č. 2018/1046 (EN)	Manuál pro audit výkonnosti EÚD (CZ)	Manuál pro audit výkonnosti EÚD (EU)
hospodárnost	economy	... použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů	... zdroje používané dotčeným orgánem Unie k výkonu jeho činnosti byly dány k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství a přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu	... the resources used by the Union institution concerned in the pursuit of its activities shall be made available in due time, in appropriate quantity and quality, and at the best price	Zásada HOSPODÁRNOSTI vyžaduje, aby prostředky použité kontrolovaným subjektem při provádění jeho činnosti byly k dispozici ve správnou dobu, v dostatečném množství a přiměřené kvalitě a za nejvýhodnější cenu	the principle of ECONOMY requires that the resources used by the audited entity in the pursuit of its activities shall be made available in due time, in appropriate quantity and quality and at the best price
efektivnost	efficiency	... se dosáhne nejvyššího možného rozsahu, kvality a přínosu plnění úkolu ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění	... dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými zdroji, provedenými činnostmi a dosaženými výsledky	the best relationship between the resources employed, the activities undertaken and the achievement of objectives	Zásada EFEKTIVNOSTI se týká dosažení co nejlepšího vztahu mezi použitými zdroji a dosaženými výsledky	the principle of EFFICIENCY concerns the best relationship between resources employed and results achieved
účelnost	effectiveness	... takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů	(účinnost se)... týká rozsahu, v jakém bylo prostřednictvím provedených činností dosaženo sledovaných cílů	the extent to which the objectives pursued are achieved through the activities undertaken	Zásada ÚČINNOSTI se týká dosažení stanovených cílů a zamýšlených výsledků	the principle of EFFECTIVENESS concerns the attainment of the specific objectives set and the achievement of the intended results

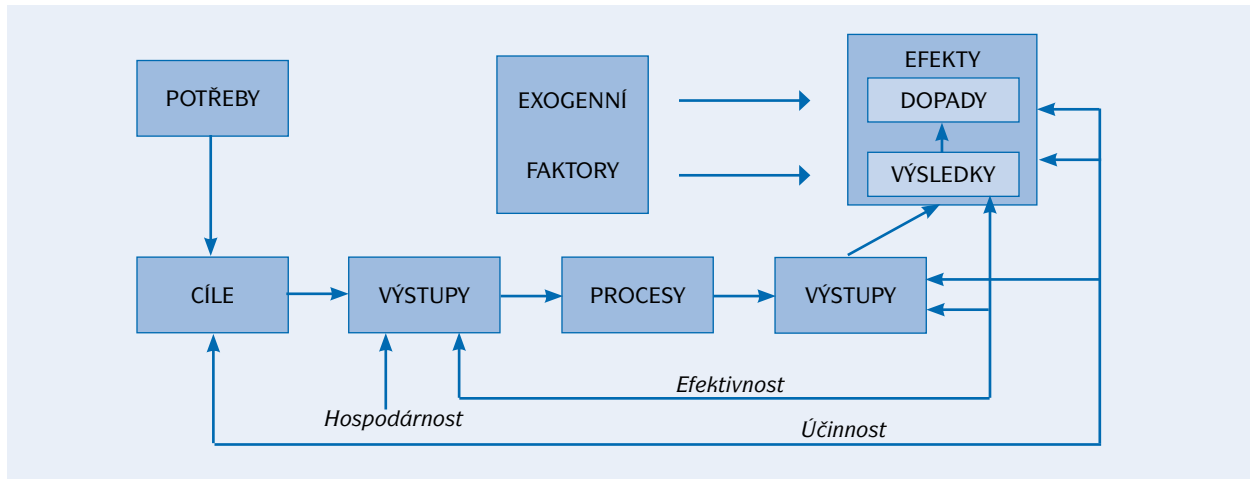
<sup>9</sup> Konkrétně ve své poslední verzi ze září 2017.



Studujeme-li uvedené zdroje, docházíme k závěru, že pro popis výkonnosti organizace veřejného sektoru je použito daleko víc pojmů poukazujících na dílčí

aspekty této výkonnosti. Nejpřehledněji všechny tyto pojmy a vztahy mezi nimi znázorňuje právě Manuál pro audit výkonnosti, viz obrázek:

#### Rámec výkonnosti organizace veřejného sektoru dle Manuálu pro audit výkonnosti EÚD



Co je zde zejména patrné? Předně to, co plyne i z textové analýzy pojmů 3E, totiž že efektivnost je nejen vztah mezi vstupy (resources) a výstupy (outputs), ale i mezi vstupy a tím, k čemu dané výstupy mají v dalším kroku vést.

Pro „to, k čemu dané výstupy mají v dalším kroku vést“, se zdráhám použít určitý konkrétní pojem a raději to takto mnohoslovně opisuji, protože jak je vidět na rámci využitém v Manuálu pro audit výkonnosti, v podstatě všechny v češtině použitelné termíny už jsou v tomto rámci myšleny určitým konkrétním způsobem.

Výstupy (outputs) určité činnosti (zde procesů/proceses) mohou a mají vést k tzv. efektům (outcomes), které jsou souhrnným pojmenováním výsledků (results), tj. určitých bezprostředních výsledků ve smyslu okamžitých změn, které by dále měly způsobit tzv. dopady (impacts) ve smyslu dlouhodobější socioekonomické změny.

*Opět ilustrace, tentokrát přímo z Manuálu pro audit výkonnosti. Uvažujme veřejněpolitickou intervenci reagující na vysokou nezaměstnanost znevýhodněných mladých lidí v určitém regionu. Lze pro ně (například) pořádat kurzy odborné přípravy, což je činnost, která jednoduše generuje výstupy (např. hodiny poskytnuté odborné přípravy, případně úspěšné absolventy kurzu). Tato činnost je přitom prováděna na základě předpokladu, že tyto výstupy povedou k určitým efektům, kdy bezprostřednější z nich, výsledky mohou znamenat například to, že se zvýší počet studentů, kteří si najdou práci, což se dále promítá do dopadů, zde např. vyšší životní úroveň, vstup nových odvětví do regionu díky vyšší kvalifikační úrovni apod.*

Samotné cíle vyplývající z identifikovaných potřeb pak mohou být stanoveny ve smyslu cílových veličin jak např. pro dosaženou úroveň výstupů, tak i výsledků nebo dopadů. Zároveň zde ale v kontextu dané intervence existuje

i tzv. celkový cíl intervence (global objective). Tím je myšlen určitý obecný záměr, co (a proč) se má udát.

Princip účinnosti pak znamená snahu zachytit, nako-lik výstupy i efekty nejen naplňují své cílové hodnoty, ale zejména opravdu naplňují daný záměr, tj. slovníkem Manuálu celkový cíl intervence.

Je zřejmé, že modelové zobrazení výkonnosti organizace veřejného sektoru prizmatem principů 3E může nabývat různých, globálně shodných, nicméně v detailu odlišných podob. Model prezentovaný v Manuálu pro audit výkonnosti pak trpí určitou terminologickou nejasností ohledně cílů, kdy dochází k míšení kategorie cílů ve smyslu celkového cíle intervence jako fenoménu reagujícího na identifikované potřeby a cílů ve smyslu cílových hodnot měřítek v oblasti výstupů a efektů. Navzdory tomuto svému omezení nabízí tento model relativně vyhraněný a zároveň vzájemně konzistentní obsah jednotlivých pojmů. Lze tedy uzavřít, že model využitý v Manuálu pro audit výkonnosti je v tuto chvíli nejsystematičtější, nekomplexnější a přitom stále ještě prakticky využitelným konceptem, který lze v souvislosti s principy 3E a měřením výkonnosti organizace veřejného sektoru obecně v relevantní odborné literatuře zaznamenat.

**Ondřej H. Matyáš**

**Ing. Ondřej H. Matyáš, Ph.D.** působí na katedře manažerského účetnictví VŠE v Praze. Jako konzultant se zaměřuje na projekty zavádění controllingu a na ekonomické řízení ve státních i nestátních neziskových organizacích. Jako lektor působí na Komoře auditorů ČR i v dalších profesních vzdělávacích institucích. Pracuje jako ekonomicko-provozní náměstek v České filharmonii a je členem dozorčí rady společnosti Člověk v tísni.

## Rozhovor s Lukášem Uhlem

# Příběh Zootu v době covidové

**Lukáš Uhl je CEO společnosti ZOOT, kterou v nedávné době musel provést rozsáhlou transformací. Rozhovor s ním je možné si poslechnout v českém podcastu DATACAST. Část rozhovoru, kterou přetiskujeme, se věnuje úskalí analýz pro manažerská rozhodnutí.**

**Během doby, kdy ses seznamoval se stavem v ZOOTu, co pro Tebe bylo klíčové? Spíše kultura, nebo čísla?**

Já jsem zvědavý, takže mě zajímá všechno. Kultura je důležitá, zejména pak jaké tempo panuje v té organizaci a jak se řeší problémy, ale potřeba jsou oba pohledy. Člověk vidí, jak vypadá výsledovka, a říká si, že potřebuje větší tržby, větší marži a menší náklady, což není moc složitá úvaha (smích). Spíše je to tedy o jednotlivých nápadech, které by mohly pomoci k tomu, aby se ta firma do dobrých čísel dostala.

Takže jsme přišli s návrhy na významné ořezání konkrétních nákladů a také s tím, že bude potřeba zavřít nějaké výdejny a na těch zbývajících začít dělat příjmy, aby se tam vytvořila dostatečná marže. Také jsme přišli s tím, že je potřeba mít silnější private label, protože díky private label můžeme mít něco unikátního, co bude dostupné jen na Zootu. Private label má také významně lepší marže, než jak je tomu u přeprodávané produkce. To byly takové ty hlavní iniciativy, které nám přišly realistické a které jsme se pak snažili nějak poskládat do Excelu. No, jen v tom Excelu je to vždycky o něco jednodušší než reálném světě.

**Jak to pak pokračovalo, když ses v ZOOTu dostal do exekutivní role?**

Nakreslení budoucnosti je vždy jednodušší než hledání konkrétní cesty. Například k závěru, že třetina výdejen se zavře, protože zhruba na třetině výdejen to nevychází ekonomicky, lze dospět za několik minut. Pak je ale potřeba najít cestu, jak toho dosáhnout. To znamená, že jsme si udělali výsledovky všech 38 prodejen a bylo potřeba udělat rozhodnutí, kterou z nich zavřeme a která bude pokračovat. Některé případy byly hrozně jednoduché na rozhodnutí, ale některé byly složité, protože analýza je vždy jen určitým přiblížením reality.

Měli jsme časové řady, jak vypadala ekonomika těch výdejen za posledních dvanáct měsíců. Jenže ono to není tak, že ty dobré jsou pořád dobré a ty špatné jsou pořád špatné. U celé řady z nich jsou některé měsíce dobré a některé měsíce špatné. A teď jde o to, zda se ten trend udrží a bude to už spíš dobré, nebo to bude spíš špatné. Prostě kdyby ta výdejna stále fungovala jako v polovině těch dobrých měsíců, tak asi stojí za to ji ponechat, ale když to v budoucnosti bude jako



**Lukáš Uhl** několik let působil jako poradce ve společnosti McKinsey & Co. Těsně po založení DámeJídlo.cz zde začal působit jako provozní a poté generální ředitel. Pod jeho vedením firma ztrojnásobila obrát a realizovala svůj úspěšný prodej novému německému vlastníkovi. Před dvěma lety začal působit ve společnosti ZOOT jako krizový manažer na pozici generálního ředitele, který firmu řídil v době insolvenčního procesu, ve kterém se podařilo vyjednat podporu věřitelů pro reorganizaci. Následně ve firmě proběhla obchodní a provozní transformace, díky které se podařilo firmu zachránit, stabilizovat a vytvořit základnu pro její další růst.

v polovině těch špatných měsíců, tak ji spíš stojí za to zavřít. Takže je tam prostě nějaká šedá zóna, kdy není úplně jasné, jak se vlastně člověk má rozhodnout.

Co je velmi problematické, je alokace fixních nákladů. Poměrně jasné je, že když zavřeme výdejnu, tak klesnou náklady na personál a na nájem. Ale jakým způsobem přiřadit náklady na logistiku na tu výdejnu a zpátky, když žádné auto nikdy nejede jenom na tuto výdejnu a zpět? Vždycky je to nějaký okruh a je to nějaký složitější model. Takže když tu výdejnu zavřeme, znamená to, že ušetříme na logistice? Těžko říct.

**Jak jsi teda tohle počítal?**

Člověk si dělá nějaký model a u těch důležitých nákladových položek je potřeba pochopit, jak se budou chovat v rámci toho daného rozhodnutí. Spousta těch nákladů se tváří jako fixní, ale ve skutečnosti jsou variabilní, a naopak. Proto je potřeba vždycky u toho přemýšlet, jak se po tom rozhodnutí, které se dělá, tj. zda tu výdejnu zavřít nebo ne, vyvine ta a ta nákladová linka. A navíc – u nákladů, i když říkám, že to je složité, tak je to vlastně ještě jednoduché.

Opravdu složité je, jak se budou chovat zákazníci. Budou zákazníci, kteří chodili na tu jednu výdejnu, migrovat na jiné kanály, nebo o ně přijdu úplně? Půjdou na jinou výdejnu, nebo půjdou do Zásilkovny nebo využijí PPL? Nebo úplně přestanou nakupovat či změní svou frekvenci nákupů? Když zákazníci začnou využívat jiné kanály, začne se měnit vratkovost, protože výdejny mají fundamentálně vyšší vratkovost než home delivery kanály. Vratkovost má důsledky na náklady na provoz skladu a na logistiku. Takže pokud máme ten model udělat pořádně, tak je to vlastně nesmírně složité a je tam obrovské množství předpokladů, na kterých to stojí.

To vše jsme museli zvládnout v extrémně krátkém čase, protože ta firma se musela transformovat rychle. Nakonec jsme to docela trefili, a to jak tu míru, s jakou se náklady budou snižovat, tak tu míru, jak se zákazníci budou přepínat na jiné kanály. Bylo to ale strašně moc nejistoty a takového „lavírování“, jak to dopadne.

### Jaká analýza je nejdůležitější při transformaci společnosti?

Myslím, že obecnými vodítky při transformaci firmy je za prvé „najdi marži“ a za druhé „odřízni všechno ostatní“. Jak ale zjistit, kde je marže? Dobře, musím

vzít tržbu a přiřadit k tomu náklady. Ale já tu marži potřebuji vědět za geografický celek, za produkt, za zákaznický segment a podobně. Co mi přináší ty marže je vlastně zjistit a spočítat nesmírně složité. Také je možné o tom mluvit hrozně dlouho a různí lidé se na to budou dívat různým způsobem.

Pamatuji si ještě jiný příklad, který je z Dámy jídlo poté, co jsem odtamtud odešel. Tahle česká služba v té době měla vlastně globálně unikátní model. Všude jinde ve světě to totiž bylo tak, že ta daná „rozdávka“ firma měla buď jen vlastní kurýry a restaurace samy nerozvážely vůbec (třeba Foodora nebo Deliveroo),

## Hugo a Sally se baví o kontrole kvality

### 4. Monitorování



Ještě je třeba zdůraznit jednu část řízení kontroly kvality, která je povinná pro všechny auditory a auditorské společnosti bez rozdílu.

Kontrola z KA ČR?



To taky, ale já měl na mysli monitoring. Zní to vznešeně, ale není to nic jiného než kontrola kvality prováděná nikoli ex ante, ale ex post. Tedy až poté, co je zakázka definitivně ukončena.

Takže monitoring má posoudit, zda vše, co mělo být provedeno, skutečně provedeno bylo?

Ano, a pokud nebylo, doporučit, co vylepšit a zdokonalit nejen na dané zakázce, ale v celé společnosti, například formou školení.

Je to podobné jako při auditu. Vychází se z předpokladu, že co je nedokonalé u jedné zakázky, bude s vysokou pravděpodobností nedokonalé i u zakázek dalších. A kdo tento monitoring realizuje?

Pro to jsou stejná pravidla jako pro kontrolu kvality. Jak přesně by měla vypadat monitorovací zpráva z této části kontroly kvality je předmětem úpravy v manuálu řízení kvality. Může se třeba odkazovat na dotazník kvality využívaný při kontrolách kvality ze strany KA ČR.

Často se mezi kolegy také diskutuje o tom, jak často se musí monitoring dělat. Co si myslíš ty?

Monitoring dle ISQC 1 má být periodický. ISQC ho doporučuje minimálně jednou za tři roky. Jestli to bude stačit ale závisí na specifikách každé společnosti.

anebo naopak neměli žádné vlastní kurýry a využívali čistě jen kurýry, kteří patřili restauracím – to byl celý Delivery Hero. Dáme jídlo bylo uprostřed: jídlo rozváželi částečně vlastní kurýři a částečně ti z restaurací, takže ten model byl velmi komplexní a složitý. A Delivery Hero se rozhodli ten model zjednodušit, tj. že to v Česku přizpůsobí spíše tomu svému klasickému modelu, který je jednodušší, protože není potřeba řešit kurýry, auta, sociálně zdravotní pojištění, inspektorát práce a všechny tyto věci. Takže si řekli, že trošku sníží objem rozvozu pomocí vlastní kurýrní sítě a očekávali, že by vlastně měli vydělávat víc. Jenže začali vydělávat méně, protože se jim začaly jinak rozpouštět fixní náklady, než jak oni čekali dle původního modelu.

Takže takové rozhodnutí má strašnou spoustu důsledků, které se špatně předem odhadují. Správná alokace tržeb a nákladů k sobě je těžce netriviální záležitost a často na to není jedna jediná správná odpověď. Takže si myslím, že to je jedna z těch nejtěžších věcí při transformacích, na které je typicky málo času. Rozhodnutí se musí udělat rychle za situace neúplných informací a nekompletních modelů.

#### **Jak jsi na to šel technicky? Kdo ti tyhle modely připravoval?**

Já si řadu těchto věcí dělám sám. Controlling a lidi od dat jsem jenom požádal o vstupy a to samotné hodnocení a poskládání analýzy jsem si dělal sám. Už od dob, kdy jsem byl mladý konzultant, až dodnes se snažím tyto věci do nějaké míry dělat sám, protože když dělám analýzu v Excelu, tak u toho přemýšlím a napadají mě věci, které by mě jinak nenapadly. To už se mi několikrát v životě stalo, že jsem nějakou analýzu zadal, ale pak jsem to neměl dostatečně osahané. To se pak člověk jen dozví ten výsledek, kterému buď věří, nebo ne, a nenapadají ho nápady, které by měl, kdyby to udělal sám.

Nebo – když analytik udělá analýzu a ta čísla vyjdou nějak divně, tak pokud ten analytik není dostatečně byznysově zkušený, tak ho nenapadne, že ta čísla jsou divná, a prostě je akceptuje a jde dál. Já jsem ale primárně z byznysu, takže když to vyjde jinak, než bych čekal, tak začnu zkoumat, proč to tak je – a přijdu na to, že jsem buď já byl mimo a ten svět je jiný, nebo tam prostě najdu chybu. Takže já si hodně tyhle analýzy dělám sám, když je to pro mě nové a potřebuji si to nějak nastrukturovat. Ve chvíli, kdy si to sám počítám v Excelu, se v tom zároveň zorientuji.

Na druhou stranu to není tak, že bych na tom strávil týden a dělal něco super složitého. Ještě když jsem před mnoha lety byl konzultantem, tak mi můj nadřízený projektový manažer říkával: „Lukáši, každou analýzu můžeš udělat za pět minut, za pět hodin nebo za pět dnů a je vlastně na tobě, co si vybereš.“ Velmi často je to tak, že analýza hotová za pět minut a ta, která trvá pět dnů, nejsou ve výsledku fundamentálně odlišné. Takže když tomu člověk na základě paretovskeho poměru 80:20 věnuje hodinku svého času, nějak si to namaluje, udělá si totálně high-level analýzu, tak mu to dá nějakou indikaci.

Když jsem třeba mluvil o tom nákladovém modelu na provoz výdejny, tak tam jsem do toho času dal o něco víc. Bylo to jedno z nejvýznamnějších rozhodnutí, které bylo potřeba udělat. A bylo to rozhodnutí, se kterým budeme muset dlouho žít a které se špatně mění. Pak je potřeba prostě tomu ten čas věnovat.

Rozhovor vedl Jakub Turner

Celý rozhovor si můžete poslechnout v podcastu **DATACAST** společnosti Keboola. Lze si ho poslechnout pomocí jakékoli aplikace k poslechu podcastů nebo například zde: <https://ceskepodcasty.cz/podcasty/datacast-2/>

lidé a firmy

## **Tomáš Pivoňka stále v čele Českého institutu interních auditorů**

Ředitel útvaru audit a compliance Skupiny ČEZ Tomáš Pivoňka byl v červnu počtvrté zvolen prezidentem Českého institutu interních auditorů (ČIIA). Funkční období je dvouleté, Pivoňka je v čele ČIIA od roku 2014.

Podle Pivoňky je interní audit důležitým prvkem v byznysu, protože funguje nezávisle. Je důležitým mechanismem zpětné vazby pro manažery, zlepšuje procesy, předchází rizikům a kultivuje prostředí ve firmě. Útvar interního auditu ČEZ řídí Tomáš Pivoňka od roku

2015 a od roku 2019 i compliance. Předtím působil více než 10 let ve společnosti EY jako senior manažer v oddělení podnikového poradenství a řízení rizik.

Tomáš Pivoňka je také členem představenstva Evropské konfederace institutů interního auditu (ECIIA), kam byl zvolen jako teprve druhý Čech v historii. ČIIA je odbornou autoritou v oblasti interního auditu a sdružuje více než 1000 interních auditorů.

-vk-



## Co najdete v e-příloze č. 7/2020

### Přístup k e-příloze Auditor

E-příloha Auditor vychází souběžně s tištěným časopisem Auditor v elektronické podobě. Pro auditory je ke stažení v uzavřené části webových stránek komory [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz), kam se lze dostat pod přihlašovací jménem a heslem.

### OBSAH

#### Právo

- Výbor pro audit a nezávislost jeho členů
- Započtení pohledávek vzniklých před a po 1. lednu 2014 v rozhodovací praxi Nejvyššího soudu
- Startupy a právo II.: Přednostní práva investorů
- Právo společníka na informace dle aktuální judikatury Nejvyššího soudu
- Na co dávat pozor při jednání statutárních orgánů? Někdy nemusí zavazovat společnost, ale je samotné

#### Účetnictví

- Účetní řešení státních podpor v souvislosti s koronavirem
- Účetní povinnosti zúčastněných společností při přeshraniční fúzi ven z České republiky aneb několik poznatků z praxe

#### Zákon o obchodních korporacích

- Shrnutí novely korporátního práva a konkrétní doporučení
- Co se stane s neaktivními obchodními korporacemi po účinnosti novely korporátního práva?
- Změny týkající se podílu na zisku a na jiných vlastních zdrojích a zálohy na podíl na zisku podle novely ZOK
- Je odstoupení člena orgánu z funkce v nevhodné době stiženo relativní neplatností?

-ab-



## AUDITOR č. 7/2020

ročník XXVII

### REDAKCE

Komora auditorů ČR  
Opletalova 55, 110 00 Praha 1  
tel.: 224 212 670, 221 602 289  
e-mail: [redakce@kacr.cz](mailto:redakce@kacr.cz)

### REDAKTORKA

Bc. Aneta Čermáková

### REDAKČNÍ RADA

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., předseda  
doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.  
Jarmila Melichová  
Ing. Jiří Mikyňa  
prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc.  
Ing. Jana Skálová, Ph.D.  
Ing. Michal Šindelář, Ph.D.  
Ing. Michal Štěpán  
Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR ([www.kacr.cz/desatero](http://www.kacr.cz/desatero)). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

### VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky  
tel.: 224 212 670, 224 222 178  
IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934  
ISSN 1210-9096

### INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.  
Otradovická 731/11, 142 00  
Praha 4, tel.: 607 972 085  
e-mail: [infomedia@infomedia.cz](mailto:infomedia@infomedia.cz)

### TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

### OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR  
e-mail: [kacr@kacr.cz](mailto:kacr@kacr.cz)

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

[www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

© Komora auditorů ČR