

Posudek oponenta diplomové práce

Autor/Autorka Bc. Eliška Macháňová
Název práce Alokace režijních nákladů na vybrané produkty dopravního podniku
Studijní obor Finanční informatika a statistika
Oponent práce František Vávra, KMA, FAV, ZČU v Plzni.

Splnění cílů práce:

- nadstandardně velmi dobře splněny s výhradami nebyly splněny

Odborný přínos práce:

- nové výsledky netradiční postupy zpracování výsledků z různých zdrojů shrnutí výsledků z různých zdrojů bez přínosu

Odborná úroveň:

- vynikající velmi dobrá průměrná podprůměrná nevyhovující

Věcné chyby:

- téměř žádné vzhladem k rozsahu přiměřený počet méně podstatné, větší množství podstatnější, větší množství závažné

Grafická, jazyková a formální úroveň:

- vynikající velmi dobrá průměrná podprůměrná nevyhovující

Slovní hodnocení a dotazy:

Práce sestává ze čtyř částí nazvaných „Úvod“, „Teoretická část“, „Praktická část“ a „Závěr“. Některé konkrétní připomínky a dotazy jsou v příloze tohoto posudku, která je jeho neoddelitelnou částí.

Formální plnění a splnění jednotlivých bodů zadání.

1-bod. Tento bod je snad plněn v „Příloha F: Popis účtů 5 a 6 třídy.docx“ a dalších (přílohách) převzatých z PMDP, a.s. Autorčina prezentace v DP je spíše zatemňující než osvětlující a analyzující. Chybí rozbor přílohové dokumentace, ze kterého by mohly vyplynout důvody pro autorkou navrhované obměny.

2-bod. Tento bod je v textu plněn jen pro režie, avšak evidentně nepovedeně. Není navržen test jejich vypovídací schopnosti, jednotlivá rozpouštění nevyhovují bilančním podmínkám (rovnosti součtů). Autorka nenavrhl účetní postupy pro účtování jednotlivých režii. Z textu není jasné, co je jejími postupy řešeno. Zda plánová kalkulace (rozpočet) nebo provozní dělení již naběhlých režii. Autorka se vůbec nezabývá řešením problému odchylek.

3-bod. Popis autorkou navržené metodiky je snad volně rozprostřen v textu její DP. Chybí jasný, jednoznačný a stručný text (provozní metodika, vnitřní předpis, ...) k praktickému použití. V práci chybí formulace zásad pro rozdělování režii (snad s výjimkou obecných proklamací typů „... skutečně zatěžovat produkty, které náklady vyvolaly.“, „... poskytnout co nejpřesnější informace o nákladech týkajících se určitého objektu ...“).

4-bod. Toto snad bylo částečně splněno. Leč, pokud autorka používala z navrženého programového řešení výsledky, pak buď nevěděla co je výstupem programového řešení, nebo jsou v tomto programovém řešení chyby. Také chybí výpis kódu ve VBA s komentáři pro případné opravy a úpravy. To je podstatný nedostatek.

Shrnutí:

- Pokud bylo zadání splněno, pak v nejslabším jeho obsahu a smyslu.
- Text DP obsahuje významné metodické a faktické chyby.
- Z textu není jasné, co je autorčiným přínosem.

Dotazy a podněty k obhajobě:

- a) Autorka by měla jednoznačně určit co je její dílo, co převzaté a co volně převzaté (=převzaté ale formulačně, nikoliv obsahově upravené).
- b) Autorka by měla vymezit podíl Ing. Adély Sedlákové, MBA z PMDP, a.s. na autorčině DP. Je jí děkováno, ale nikde není uvedena jako zdroj.
- c) Autorka by měla prezentovat významnější části kódu ve VBA jejího programového produktu s, alespoň, hrubým komentářem k hlavním funkčním celkům.
- d) Autorka by měla vysvětlit, proč užívá slangových výrazů a sentencí ve zkreslujících kontextech.

Navrhují hodnocení známkou:

Nevyhověla, pokud bude autorka, před komisí, přijatelně reagovat na zde a dále uvedené výtky a otázky nevylučují návrh **dobře**.

26. 5. 2016, František Vávra



Příloha oponentního posudku diplomové práce Bc. Elišky Macháňové: Alokace režijních nákladů na vybrané produkty dopravního podniku.

Některé konkrétní připomínky a dotazy

Úvod

- Str. 1. O jakou konkurence-schopnost se u PMDP jedná, mají monopol?
- Str. 1. Jaký význam a obsah má věta „Teoretická část této práce je zaměřena na popis teoretických podkladů pro zpracování nákladové analýzy, které je využito v praktické části.“? Kde a co je využito?
- Str. 2. Jaký význam a obsah má věta „Díky novému přístupu k problematice bude možné alokovat režijní náklady tak, aby zatěžovaly produkty, které vznik nákladu způsobily.“? Jedná se o spor. Režijní náklady jsou režijní proto, že to exaktně nejde nebo, že by exaktní přístup generoval nepřiměřeně vysoké náklady.

Teoretická část

- Str. 2. „Naše legislativa uvádí, že nákladové účetnictví musí zabezpečovat pro finanční účetnictví průkazné podklady“. Jaká konkrétní legislativa?
- Str. 3. Co znamená fráze „Nákladový objekt vyjadřuje objekt spotřeby nákladů, tedy předmětu kalkulace.“?
- Str. 3. Není věta „Nepřímé náklady je tedy nutné členit pro jednotlivé nákladové objekty, přitom je důležité sledovat, v jaké míře jsou tyto nepřímé náklady nákladovým objektem generovány.“ sporem s předchozím textem? Tam je řečeno, že to nejde.
- Str. 4. V čem spočívá teoretická nespornost tvrzení „Teoreticky nesporné, a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích ...“?
- Str. 4. Co je obsahem a významem tvrzení „Takový objekt alokace je pak zprostředkující veličinou ...“? Co to je veličina a co to je objekt?
- Str. 4. Věta „Uvedené příklady druhé a třetí alokační fáze dokumentují, že výše ...“ navozuje dojem, že text byl sestavován kompilací z různých, nepříliš uvedených, zdrojů bez respektování souvislostí. V předchozím textu DP žádné příklady nejsou!
- Str. 6. Věta „Kalkulační metody je možno členit na kalkulace ...“ navozuje dojem, že jiné metody kalkulace neexistují. Tak tomu není.
- Str. 8. Věta „Nevýhodou je nutnost přesné volby rozvrhové základny ...“. Jak je zavedena „přesná volba“ a jak vypadá „nepřesná volba“.
- Str. 9. Odpisy nelze považovat za vhodný příklad fixních nákladů. Jednak odpisování někdy začíná a někdy končí, jednak např. při odpisování podle produkce se jedná o příklad variabilních nákladů.
- Str. 10. Věta „V ekonomické teorii i praxi je stále silněji pocítována potřeba rozvíjet nové (přesnější) metody řízení ...“ je nesmyslná fráze. Nové metody nemusí být přesnější. Přesnost je nákladná, tedy náklady produkce budeme zatěžovat dalšími, pro produkci ne nutně potřebnými náklady.
- Str. 11. Poslední odstavec je konstatováním s velmi nejasným zdůvodněním.

Shrnutí: Text diplomantkou nazvaný „Teoretická část“ je kompilací z více zdrojů, velice často bez respektování obsahové návaznosti. Diplomantka tuto část buď tvořila ve velké časové tísní, nebo má v dané problematice významné nedostatky. Rozhodně tuto část nelze považovat za vlastní pozitivní přínos autorky.

Praktická část

- Str. 12-14. Historie podniku. Převzato, není zřejmé proč tento text a jak souvisí s tématem diplomové práce.
- Str. 14. a další. Část „Stávající praxe kalkulací a výkaznictví PMDP“. Zde je neorganicky, bez souvislostí a bez vyznačeného účelu promíchán text o řídicí struktuře podniku a jednotlivých druzích ekonomických činností.
- Str. 14. Co se míní pod pojmem „vyúčtování prokazatelné ztráty“. Jedná se o zdůvodnění úhrady části veřejné služby pomocí veřejné dotace? O jakou ztrátu se jedná? V roce 2014 (poslední zveřejněná uzávěrka) dosáhl PMDP kladného hospodářského výsledku ve výši cca 69,7 mil Kč po zdanění, v roce 2013 cca 68,7 mil.?
- Str. 16. Věta „Režijní náklady jsou mezi IČ (MHD) a EČ (nepravidelná doprava) alokovány klíčem.“. K tomu, jakým klíčem? A EČ, jak jest popsáno výše v DP, není jen nepravidelná doprava.
- Str. 16. Proč jsou jediné přímé náklady jen mzdy řidičů? Evidentně se jedná o nepravdivý výrok. Jak je to s odpisy tramvají, trolejbusů a autobusů? Jak je s opravami a udržováním trolejbusů a tramvají? Jak je to s elektrickou energií tramvají a trolejbusů? Jak je to s náhradami mezd? Kam patří?
- Str. 17. Vzorec 1 nepřímo tvrdí, že správní režie je složena a úměrná jen a jen ze mzdovým nákladům střediska správa. Je tomu opravdu tak? Jak je to se spotřebním materiálem střediska správa? Dále je v tomto vzorci, opět nepřímo ale jednoznačně, tvrzeno, že správní pracovníci jsou mzdově a organizačně rozděleni do ostatních útvarů. Je tomu tak? Následující text a obrázek to popírá! Jsou, za současného stavu, do mzdových nákladů zahrnuty náklady zákonných odvodů (sociální a zdravotní pojištění, „příplatek na stravu“, ...)? Dále ve vzorci 3. je naznačeno, že tomu tak být nemusí!
- Str. 17. Kde je v dalším textu využito schéma na obr. 4.?
- Str. 18. Jak lze rozumět větě „Správní režie je alokována na střediska zatížená touto režii rozvrhovou základnou mzdových nákladů.“?
- Str. 18. Popis úsekové režie je zatížen analogickými neurčitostmi a nesprávnostmi jako předcházející popis režie správní. Jako jeden z příkladů lze uvést tvrzení „Nejprve je úseková režie účtována na vrub účtu 899 901 a následně se tato hodnota dělí v rámci jednotlivých úseků po jednotlivých střediscích přes vykazané hodiny na účtech 820 001.“. Obdobně, ale již na str. 19. „Úseková režie není alokována procentem.“.
- Str. 19-20 totéž platí pro střediskovou režii! Analogicky i na str. 21. pro „skladovou přírážku“!
- Str. 21. Co si lze představit pod „materiálovými náklady středisek“? Patří sem např. i náklady účtové třídy 542 Prodaný materiál, ...? Jak je účtováno o materiálu předaném na střediska avšak produkčním střediskem nevyužitým?
- Str. 22. Co to je „prvotní náklad“?
- Str. 22. Co si lze představit pod pojmem „rutinní praxe“?
- Str. 22. Odstavec „Alokace nákladů mezi interní a externí zakázky“ je napsán nepřesně a nejednoznačně. Proč nebylo využito prostředků z přílohy „Příloha k účtovému rozvrhu PMDP rok 2013. Popis účtů 5. a 6. třídy“? Proč tedy je tato příloha DP k vlastní DP přidána?
- Str. 23-24. Subkapitola „Obecný princip kalkulací“ je dobrým orientačním popisem zde uvedených operací (přesněji jejich smyslu a důvodů pro ně). Je zde však mnoho nejasností a nepřesností, např. „Náklady zaúčtované na nákladové středisko místo na zakázku (a to z důvodu nemožnosti jejich okamžitého rozpočtu) ...“. Je zde míchán účetní slang s exaktními účetními pojmy. To prokazuje, že autorka přejímá, aniž by se v problematice minimálně orientovala!
- Str. 24. Jak souvisí odstavec „Alokace režijních nákladů na střediska“ s předchozím textem? Není nepovedeným opakováním (možná i doplněním) dříve naznačených vztahů?

- Str. 25. Proč je přiložena účetní osnova tříd 5 a 6 pro rok 2013 a následně je pracováno s daty roku 2015? Nemluvě o tom, že tato data (pro rok 2015) nemohou být k datu zpracování tohoto posudku (tedy po zpracování DP, 17-18. 5. 2016) uzavřená a ani úplná!
- ...

Obecně: Od strany 12. až do strany 42. se jedná o převzaté (popisné) informace s vlastním autorčinným přínosem založeným na jí uvedených a přidáných neurčitostech, nepřesnostech a nejasnostech. Zcela určitě se nejedná o analýzu (stav, důvody, vazby, kritika a efekty) jak je tvrzeno na počátku subkapitoly 3.3. Minimálně chybí jasně, přesně a jednoznačně vymezené důvody pro změnu dále navrhovanou!

Návrh alokace režijních nákladů

- Str. 44. Nikde není jasně a jednoznačně popsáno a prokázáno, proč se za rozvrhovou základnu užívají a považují náklady na mzdy a případně některé s nimi propojené.
- Str. 44. Není uveden důvod, proč je do rozvrhové základny nově zahrnuto (snad?) zdravotní a sociální pojištění. Takové zahrnutí může mít redistribuční efekt jen u středisek, kde je významný podíl drobných dohod o pracovní činnosti (bez nebo s nižšími odvody) nebo bez pracovníků.
- Str. 45. Dle nově navržené sazby dojde celkem k rozpuštění (mezi střediska) 114 629,70 tis. Kč správní režie (tabulka 19.) a podle původní sazby dochází celkem k rozpuštění 77 569,87 tis. Kč správní režie. Jak je možné, že změnou sazby dochází k významnému zvýšení objemu režie (rozpočtové?) a to na historických a (dle autorky) skutečných datech? Z toho plyne, že buď původní, nebo nový způsob jsou nesprávné! Nebo jsou v tabulkách uvedena nehomogenní (neporovnatelná) data (změna organizační struktury?)!
Podobné „nejasnosti“ jsou i u ostatních režii.
- Str. 47. Jaký smysl má věta „Tento klíč není sám o sobě špatný, ale cílem této práce je pro každé středisko individuálně přiřadit takový klíč, který by v rámci daného střediska alokoval režijní náklady přesněji za příčinou vzniku těchto nákladů.“? Může (mohou) takový detailizovaný klíč vůbec existovat?
- Str. 48-51. Jak se volbou takových klíčů navýší náročnost a objem nepeněžního výkaznictví? Navíc, autorkou navrhovanou změnou redistribuce režii (mezi typy produkce dotovanou a nedotovanou) dostaneme u správní režie další, třetí, číslo pro její celkový objem 107 942,1541 tis. Kč (v kontrastu k tomu viz i „Tabulka 24“). To už jednoznačně prokazuje autorčinu chybu a to buď ve výpočtech, nebo v jejich postupu (nejspíše).
Analogicky pro ostatní režie.

Programové vybavení pro analýzu a alokaci režijních nákladů

Zde autorka prokázala evidentní neznalost alespoň základů systému SAP, tím že navrhuje jeho doplnění trvalými EXCElovskými makry (VB). Nebo si sama není jista s postupy, které navrhuje, dává k dispozici prostředek k ověřování vlastních a dalších variant (a to i přesto, že zadání DP toto předpokládá). Pokud diplomantka užila tento produkt ke zpracování své diplomové práce, nelze ho než nedoporučit (viz výše).

- Str. 56. Jak se má rozumět větě „Již bylo uvedeno, že exporty z IS SAP nebo GIST jsou poměrně robustní a přesné, nicméně jejich zpracování je bez příslušného programového vybavení zdlouhavé.“ V souvislosti s „Nadto úprava klíčů pro rozúčtování přímo v těchto programech může mít nežádoucí dopad do skutečných dat ...“. Modelování na přímé provozní verzi účetních systémů je nepřijatelné. Ale systém SAP umožňuje vytváření neprovozních kopií (kódů, nastavení a i dat), kde je toto možné.
- Str. 56. Jak lze vysvětlit rozdíly v hodnotách celkem mezi tabulkami 10, 19, 20, 24 – správní režie? Rozpouští se jen jeden objem a to i pro rozpočtovou režii a i skutečnou.

- Str. 58. K textu viz předchozí poznámky (není zřejmé, jak se získají přesné hodnoty klíčů, např. transakce – a co to vlastně je). Dále, v dělení režii mezi MHD a nepravidelnou dopravou je evidentní nepoměr. Jaký smysl má (a proč) zpřesnění, kdy jedna kategorie je v řádu jednotek procent a druhá je doplňkem do 100%?
 - Str. 59. Argumentace o vynětí, či nevynětí vozokm z jednoho střediska (kam) je problematická. Přiřazení hodnot „rozpuštěcích klíčů“ je mimo-účetní, technologické. Připomíná to „kreativní účtování“ (přihod' to někam, aby to vyšlo).
 - Str. 59. Poslední věta. O jaké zvýhodnění jde? Proč je zvýhodňován nedotovaný produkt na úkor dotovaného.
 - Str. 61. Poslední odstavec. Zde je uvedena skutečná pravda o přínosu DP. Je jím EXCElovský produkt, který snad umožňuje nezbytné předělání (realokaci) toho co by vzniklo využitím autorkou, v její diplomové práci, předkládaných postupů.
-

Posudek oponenta diplomové práce

Autor/autorka práce: **Bc. Eliška Macháňová**

Název práce: **Alokace režijních nákladů na vybrané produkty dopravního podniku**

Autorka ve své práci popisuje současný systém alokace režijních nákladů v Plzeňských městských dopravních podnicích, a. s. (PMDP), navrhuje jeho zlepšení a vytváří softwarovou podporu pro toto řešení.

Práce je rozčleněna do devíti číslovaných částí, kdy teoretická a praktická část vlastní práce tvoří dvě nejrozsáhlejší kapitoly (označené jako kapitoly 2 a 3), které jsou jádrem celé práce.

Teoretická část práce je poměrně stručná (10 stran) a definuje základní pojmy nákladového účetnictví. Není zde však příliš jasná vazba na praktickou část. Přílišná stručnost mohla mít za následek i nedostatečnou terminologickou přesnost (a tím místy horší čitelnost) části praktické.

Praktická část (50 stran) je dále vnitřně členěna na šest dílčích částí. První subkapitola přináší úvod o historii podniku. Pro přehlednost práce by bylo přínosnější se věnovat spíše jeho organizační struktuře a zahrnout základní informace přímo do tištěné verze práce (místo odkazů na elektronické přílohy).

Vlastní jádro praktické části i celé práce pak tvoří subkapitoly 3.2 a 3.3, tedy popis stávajícího modelu a návrh jeho změn. Výrobní a správní režii podniku tvoří vlastně čtyři samostatné položky samostatně rozpočítávané nejprve na jednotlivá střediska (správní režie: přírůžkou k mzdovým nákladům, úseková režie: podíl odpracovaných hodin, středisková režie: podíl vykázaných hodin, skladová režie: přírůžkou k materiálovým nákladům) a dále rozdělované podle tzv. klíčů (vozokilometry, hodiny v různých variantách) na jednotlivé činnosti a zakázky. Takto pojatý systém je velmi složitý a je navíc zatížen řadou výjimek a dodatečného ručního přiřazování nákladů. Největší objem režijních nákladů tvoří správní a středisková režie, ostatní dvě složky mají minimální podíl.

Na základě analýzy současného stavu navrhuje autorka některé změny. Jde zejména o změnu postavení střediska Investice a správa majetku a zahrnutí jeho nákladů do správní režie (pro kterou je ponechána kalkulace přírůžková s rozvrhovou základnou přímých mezd). Je otázkou, zda v tomto případě nešlo spíše o chybu původního modelu (nezahrnutí významné části správních nákladů do položky správní režie). Další navrhovaná změna se týká rozvrhových základů („klíčů“). Dochází ke zpřesnění použití základů „hodiny“ a „vozokm“ na ty oblasti, kde mají své opodstatnění, a zavedení nových základů (Tržby z tarifu, Hodiny x počet zaměstnanců trakcí, Transakce). Navrhovanou změnu nepovažuji za skutečně koncepční, ale je zřejmé, že autorka se problémem zabývala a snažila se jej řešit. Je otázkou, zda by bylo možné např. sloučit režie podle standardního kalkulačního vzorce (středisková = výrobní režie, úsekovou režii zahrnout do výrobní nebo správní režie, o „skladovou přírůžku“ navýšit položku přímý materiál...).

Praktická část obsahuje řadu tabulek obsahujících původní i navrhované rozdělení režijních nákladů. Způsob, jakým jsou řazeny, není dost přehledný a srovnání umožňuje jen s velkými obtížemi.

Pro navrhovaný systém rozdělování režijních nákladů byl vytvořen program v programovacím jazyku Visual Basic pod MS Excel, který je obsažen na CD přiloženém k práci. Ten umožňuje načtení dat

z účetního softwaru SAP i úpravu parametrů modelu. Práce obsahuje jeho základní schematický popis.

Práce je vyhotovena vcelku pečlivě, přesto se v ní objevují určité drobné formální nedostatky či formulační neobratnosti, vzniklé zřejmě nepozorností při závěrečné korekci (především chybné pády slov a interpunkce). Práce vychází z řady dostupných zdrojů domácí literatury v oboru, odkazy na literaturu jsou v práci řádně uváděny.

Cíl práce byl autorkou **splněn**.

Dotazy k práci:

- Jak jsou ve stávajícím systému alokovány náklady střediska Investice a správa majetku?
- Konzultovala jste navrhované změny s vedením PMDP? Uvažují o využití Vašich návrhů?
- Uveďte přehled přiřazení režijních nákladů v členění podle středisek, na které jsou režie přičítány. Jak by se zavedením navrhovaných úprav změnil objem režijních nákladů u tří nejvýznamnějších středisek podniku?
- Jak kalkuluje podnik své externí výkony? Používá vlastní kalkulační vzorec? Můžete uvést kalkulaci typického výkonu PMDP (např. pro externí přepravu)?

Navrhuji hodnocení (podle výsledku obhajoby) známkou **velmi dobře** až **dobře** a práci **doporučuji** k obhajobě.

V Plzni 6.6.2016



Mgr. ing. Dana Bárková, Ph.D.