

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 neoddělitelnou 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. Autorčino doplnění v DP je spíše zatemňující než osvětlující a analyzující. Chybí rozbor přílohové dokumentace, ze kterého by mohly **vyplýnout 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 „změněná rozpouštění“ nevyhovují bilančním podmínkám (rovnosti součtů, v minulosti i současnosti). 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 ...“). Autorka navrhuje zařazení, dosud nerežijních, nákladů do režijních aniž by uvedla jediný konkrétní a korektní důvod pro takový, „velmi netypický“ zásah.

4-bod. Toto snad bylo částečně splněno. Leč, pokud autorka používala z navrženého programového řešení výsledky, pak buď nevěděla, nebo neuvedla co je výstupem programového řešení, nebo jsou v tomto programovém řešení chyby (asi nejen metodické). Také chybí ve výpisu kódu VBA některé komentáře s významem pro případné opravy a úpravy (např. proč jsou některé proměnné deklarovány jako Double, může to „zavinit součtové chyby při zobrazení“, ...).

Shrnutí:

- Pokud bylo zadání splněno, pak v nejslabším jeho obsahu a smyslu.
- Text DP obsahuje významné metodické a faktické chyby. Text je psán nejasně, nejednoznačně a frázovitě.
- Z textu není jasné, co je autorčíným 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 prezentovat korektní a prokazatelné důvody pro jí navrhovanou obměnu.
- c) Autorka by měla vysvětlit, proč užívá svých a slangových výrazů a sentencí ve zkreslujících kontextech.

Navrhují hodnocení známkou:

Nevyhověla, pokud bude autorka, před komisí, přijatelně reagovat na zde a v příloze uvedené výtky a otázky nepovažuji za vyloučitelný návrh hodnocení *dobře*.

23.8.2016, 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? Navíc, prostřednictvím „Integrované dopravy Plzeňska“ s, i teoretickou, konkurencí aktivně spolupracuje.
- 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. 1. Jaký význam a obsah má text „Díky novému přístupu k problematice bude možné alokovat režijní náklady tak, aby zatěžovaly co možná nejvíce produkty, které vznik nákladu způsobily a to tak, aby nový způsob alokace negeneroval nepřiměřeně vysoké náklady.“? Jedná se o spor. Režijní náklady jsou režijní proto, že buď exaktní přiřazení nejde, nebo že by exaktní přístup generoval nepřiměřeně vysoké účetní a výkazové náklady. Změna způsobu účtování nemůže vést na změnu celkových nákladů takovou změnou vyvolaných.

Teoretická část

- Str. 3. Co znamená fráze „Nákladový objekt vyjadřuje objekt spotřeby nákladů, tedy předmětu kalkulace.“?
- Str. 4. V čem spočívá teoretická nespornost tvrzení „Teoreticky nesporné, a z hlediska řešení všech typů rozhodovacích ...“?
- Str. 6-7. Kromě textu u „Metody ABC“ se jedná jen a jen o kalkulační postupy nákladové. Kde je výnosový pohled?
- Str. 7. Věta „Nevýhodou je nutnost volby rozvrhové základny, která na sebe úzce váže zatížení produktů režijními náklady.“ je velmi neurčitá nejen v sousloví „úzce váže“. Co to znamená?
- Str. 9. „přímé mzdy“ není nejšťastnější příklad fixních nákladů. Jak je to s jejich úhradou při případné (produkční, nikoliv dopravní) výluce? A co to jsou vlastně „přímé mzdy“?
- Str. 10. Text „nové (přesnější) metody řízení ...“ je nesmyslná fráze. Co to je přesnější metoda řízení?
- Str. 11. Poslední odstavec je frázovitým konstatováním s velmi nejasným zdůvodněním.

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

Praktická část

- Str. 12-14. Historie podniku. Převzato, není zřejmé proč tento text, jak a jak úzce 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 dotace (kompenzace)? O jakou ztrátu se jedná? V roce 2014 dosáhl PMDP kladného hospodářského výsledku ve výši cca 69,7 mil Kč po zdanění, v roce 2013 cca 68,7 mil.? Navíc, v poznámce 5-té, pod čarou, uvedená vyhláška 241/2005 Sb., již není účinná. Zrušena zákonem 194/2010 Sb. o veřejných službách v přepravě cestujících a o změně někt. zákonů.

- Str. 16. Smysl věty „EZ je množina všech zakázek, které se dále rozpadají na EČ.“ je podivný. Rozpadají se na EČ a na co dalšího?
- 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.-18. Dělení správní režie je popsáno zmatečně a jednotlivé výroky jsou ve sporu. Např. „Příjemcem správní režie ve výši 23,5 % ze mzdových nákladů daného střediska jsou jednotlivá nákladová střediska.“ a „Správní režie je alokována na střediska zatížená touto režii klíčem mzdových nákladů.“. Jak to vlastně je? Je každé středisko dotčené touto režii zatíženo stálým odvodem 23.5% (pevné procento určené patrně z minulosti) z mzdových nákladů (a co je vlastně považováno za mzdové náklady?), nebo se náklady střediska správa dělí poměrem mzdových nákladů (ten se v čase může měnit, někdy dost výrazně)? Viz i str. 22. Problém je v tom, že z textu není zřejmé, zda se jedná o metodiku plánové nebo provozní kalkulace.
- Str. 17. Kde je v dalším textu využito schéma na obr. 4.? Zvl. s ohledem na nesprávné a neurčité textové formulace.
- Str. 18. Popis úsekové režie je zatížen analogickými neurčitostmi a nesprávnostmi jako předcházející popis režie správní. Jako jeden z příkladů lze uvést tvrzení „... režie DPÚ (stř. 200) je stanovena podílem nákladů na středisko Řízení úseku DPÚ přes podíl odpracovaných hodin ...“. K podílu jsou vždy potřebné alespoň dvě hodnoty!
- 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? Do nákladů se účtuje při vydání na středisko nebo až při konkrétní spotřebě (mezisklady)?
- Str. 22. Co to je „prvotní náklad“? Viz i výška bezprostředně výše.
- 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? Proč neuvedeny konkrétní postupy účtování (např. i souvztažnostmi).
- 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 míchan účetní slang s exaktními účetními pojmy. To prokazuje, že autorka přejímá, aniž by se v problematice minimálně orientovala! Proč nejsou uvedeny konkrétní účetní postupy?
- 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? ...
- Str. 42-43. Zde jsou některá tvrzení, která hraničí s nařčením PMDP z porušování zákona 563/1991 Sb. o účetnictví a vyhlášky 500/2002 Sb. k provedení zákona o účetnictví - pro podnikatele. Jak se to slučuje s výsledky pravidelných auditů?

Obecně: Od strany 12. až do strany 43. se jedná o převzaté (popisné) informace s vlastním autorčíným přínosem založeným na jí uvedených a přidávaných neurčitostech, nepřesnostech a nejasnostech. Povrchnost v přístupu demonstruje např. i citace již neplatné vyhlášky 241/2005 Sb. 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(y) dále navrhovanou!

Návrh alokace režijních nákladů

- Str. 44. Proč je navrhováno, aby náklady střediska 110 byly nově zařazeny do režijních, když jimi dosud (patrně) nebyly? Režie je „nouzová“ kategorie. Jako režie do nákladů se účtuje to, co nelze jinak přiřadit nebo by bylo neprokazatelné nebo nákladné konkrétní zjištění. Evidentně je někde spor při popisu nebo realizaci účtování tohoto střediska.
- 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 (Tabulka 4). Jak je možné, že změnou sazby dochází k významnému zvýšení „celkového“ objemu režie (rozpočtově?) 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“ a „nevysvětlitelnosti“ jsou i u ostatních režii.
- Str. 47. Jaký smysl má věta „Tento klíč není sám o sobě špatný (náklady zatěžují činnosti, které náklady vyvolaly, ale velmi nepřesně), 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.“? Co znamenají (v účetnictví) pojmy přesný, nepřesný a přesněji? Nepřesné (není věrný obraz ...?) účtování je a nebo by bylo porušením zákona 563/1991 Sb. o účetnictví.
- 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.

Obecně: V této části textu diplomové práce autorka pracuje se svými nedoloženými dojmy, svéráznými tvrzeními a formulacemi. Jí navrhované změny nejsou doloženy důvody pro ně. Tak jak je to textově popsáno se jedná o významně nelogické návrhy.

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 „Ve stávající provozní praxi řeší pracovníci controllingu nové návrhy kontingenčními tabulkami v Excelu a tento způsob práce, byť ve výsledku přesný, není tím nejefektivnějším.“. Co znamená a jak je doloženo, že se jedná o neefektivní způsob?
- Str. 56. a další. Jak lze vysvětlit rozdíly v hodnotách celkem mezi tabulkami 10, 19, 20, 24 – správní režie? Snad převedením nerezijních položek do režijních? Lze rozpouštět jen jeden objem a to i pro rozpočtovou režii a i skutečnou.

- Str. 59. Tabulka 24. Jak se došlo k hodnotě -754,04?