



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

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

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

Tvorba vnitřního kontrolního systému ve vy- brané účetní jednotce

Vypracovala: Bc. Kristina Chadimová

Vedoucí práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že svoji bakalářskou/diplomovou práci jsem vypracoval/a samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

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

V Českých Budějovicích, dne 15. 4. 2016

.....
Bc. Kristina Chadimová

Poděkování

V první řadě chci poděkovat paní Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. Děkuji za cenné rady a přátelský přístup při průběhu celé tvorby.

Dále nesmím opomenout ani spolupráci s finanční ředitelkou zkoumané účetní jednotky. Děkuji za ochotu navázat spolupráci a trpělivost při zodpovídání dotazů.

Také chci poděkovat své rodině. Děkuji svým strýčkům a tetičkám za jejich povzbuzování a důvěru ve mne vloženou. Vážím si toho. Děkuji rodičům za jejich nejen psychologickou, ale i finanční podporu a sourozencům za pozitivní přístup. Jmenovitě pak svému bratru Karlovi, který mě podporoval celé studium a zodpovídal mé nekončící dotazy ohledně této práce. Děkuji.

Obsah

1	Úvod.....	8
2	Literární rešerše	9
2.1	Vnitřní kontrolní systém	9
2.1.1	Předpoklady řádného chodu vnitřního kontrolního systému	10
2.1.2	Nástroje vnitřního kontrolního systému	11
2.2	Auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému.....	20
2.2.1	Interní audit.....	20
2.2.2	Externí audit.....	25
2.2.3	Efektivita.....	26
2.3	Model COSO.....	28
2.4	Altmanův model Z-Score	30
2.5	Legislativa	31
2.5.1	Podvody a sankce.....	33
3	Metodika	34
4	Praktická část	36
4.1	Vymezení účetní jednotky.....	36
4.2	Vnitřní kontrolní systém (VKS).....	37
4.2.1	Cíl kapitoly	37
4.2.2	Nástroje a předpoklady pro fungující VKS	37
4.2.3	Model COSO	51
4.2.4	Altmanův Z-Score model.....	69
4.2.5	Vyhodnocení rizikových aspektů.....	71
4.3	Návrh vnitřního předpisu	77
4.3.1	Cíl kapitoly	77
4.3.2	Interní předpis	77
5	Diskuze	79

5.1	Hodnocení COSO modelu.....	79
5.1.1	Návrhy řešení rizikových aspektů – COSO model.....	80
5.2	Hodnocení Altmanova Z-Score modelu.....	83
6	Závěr	86
7	Přehled použité literatury	88
8	Seznam použitých obrázků	90
9	Seznam použitých tabulek	90
10	Seznam vzorců.....	91
11	Seznam příloh	91
12	Summary	92
13	Přílohy.....	93

1 Úvod

V podnikání je důležité nahlížet na problémy z různých stran. Nejen pro řešení existujících problémů, ale i pro předcházení jejich vzniku. Proto je tu kontrola a auditorský pohled.

Vnitřní kontrola představuje řadu činností, které zhodnocují zavedený systém fungující na jednotlivých úrovních podniku. Zároveň analyzuje, zda dochází k efektivnímu dosažení podnikových cílů. Tento vnitřní kontrolní systém (VKS) musí být podrobně a kvalitně rozpracován.

Základní otázkou tedy je, jaký VKS je v podniku nastaven, jaká je jeho úroveň. Lze se na tento systém při výstupních kontrolách externího auditora spolehnout? Nelze zdokonalit některé z aspektů podnikového VKS? Cílem diplomové práce je vyhodnocení významných aspektů při tvorbě vnitřního kontrolního systému účetní jednotky ve vazbě na prevenci a opravu účetních nesprávností.

V následující části je teoreticky rozebrána problematika týkající se právě VKS, předpokladů a nástrojů jeho fungování, modelu COSO a Altmanova Z-Score modelu, interního auditu a právní úpravy podvodů a sankcí.

Dále je v práci praktická část. Ta navazuje na metodický postup, který popisuje jakým způsobem je postupováno při zkoumání konkrétního VKS podniku X. Praktická část popisuje předpoklady a nástroje fungování VKS. Dále je popsán VKS v modelu COSO. V neposlední řadě je podnik X hodnocen z hlediska modelu Altmanova Z-Score. Součástí praktické části je i vyhodnocování rizikových aspektů v podniku X a zároveň i návrh jednoduchých zlepšení těchto oblastí. Poslední částí je pak navržení interního předpisu upravujícího jednu z vyhodnocených rizikových oblastí podniku.

Práci uzavírá diskuze, závěr a summary. V diskuzi jsou vyzdvihnuty výsledky šetření praktické části a celkový pohled na VKS podniku.

Tato práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU 2014 – Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

2 Literární rešerše

2.1 Vnitřní kontrolní systém

„Vnitřní kontroly podporují efektivitu, snižují riziko, že organizace nesplní své cíle, a pomáhají zajistit spolehlivost finančního výkaznictví v souladu s právními předpisy.“
(PriceWaterhouseCoopers, 2014)

Kontrola pomáhá podniku v dosažení cílů z hlediska rentability a výkonu. Další funkcí je zabránění ztráty zdrojů. (Dvořáček, 2000)

„Představuje soubor pravidel (politik) a postupů vnitřní kontroly vytvořených managementem podniku.“ (Kovanicová & kol., 1997)

Tento je systém označován za provozní, finanční a evidenční, včetně ostatních kontrol, které jsou vytvořeny managementem. Je ovšem důležité podotknout, že vnitřní kontrolní systém v našich platných právních předpisech není upraven a je tedy v kompetenci každé účetní jednotky, jak bude její kontrolní systém vypadat. (Shiffer, 2009)

Navrhnutí vnitřního kontrolního systému a následná implementace a provoz by měli splňovat takové podmínky, aby identifikovali a eliminovali podnikatelská rizika, která ohrožují různé oblasti v podniku. (Králíček & Molín, 2014)

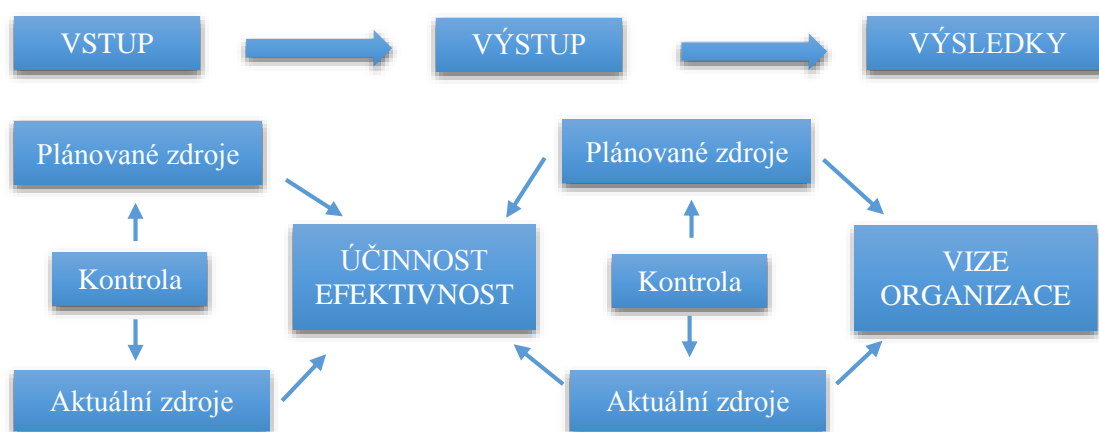
Vnitřní kontrola je procesem, který je ovlivněn představenstvem účetní jednotky, managementem a dalšími pracovníky, jejichž cílem je poskytnutí přiměřené jistoty, pokud jde o dosažení cílů v následujících kategoriích (Moeller, 2011):

- účinnost a efektivita operací
- spolehlivost finančního výkaznictví
- soulad s platnými zákony a předpisy.

Právě kontrola napomáhá managementu „držet krok“ s rychlým vývojem ekonomického prostředí, konkurence, měnícím se požadavkům a zároveň podporovat růst podniku. (Dvořáček, 2000)

Na obrázku č. 1 jsou zobrazeny vzájemné vztahy kontroly.

Obrázek 1: Vzájemné vztahy kontroly



Zdroj: Dvořáček (2000), vlastní zpracování

S vnitřním kontrolním systémem souvisí i řízení rizik v podniku. V rámci něj jsou rizika identifikována a analyzována a zjišťuje se jejich významnost. Pomocí této analýzy podnik reaguje na danou situaci s hlavním záměrem dosáhnout stanovených cílů. Je také důležité, aby podnik monitoroval samotný vnitřní kontrolní systém. Jak v průběhu času, tak i ve vztahu ke sledovaným činnostem. Zejména z důvodu případného vylepšení. (Králíček & Molín, 2014)

2.1.1 Předpoklady řádného chodu vnitřního kontrolního systému

Organizace účtáren a účetních prací jsou pro podnik prvním předpokladem řádného chodu. Právě řádně nastavená podniková informační soustava, která respektuje obecně platné právní předpisy a zároveň zohledňuje místní podmínky, je z kontrolního hlediska ta správná. Cílem je podávat informace ve stanoveném čase, hloubce, šíři, efektivnosti, racionalitě, srozumitelnosti, systematicky a samozřejmě hospodárně. (Shiffer, 2009)

Organizace zpracování účetnictví rozdělujeme na centralizovanou a decentralizovanou formu. Decentralizovaná forma je výhodnější v blízkosti mezi účetními pracovníky a jednotlivými hospodářskými operacemi. Autor v rámci decentralizace dále zmiňuje důležitost pravomocí a odpovědností. V zamezení možného podvodného jednání je důležité rozdělit činnosti mezi více lidí a na různé stupně. (Králíček & Molín, 2014)

Taková podniková rozhodnutí, která si každá účetní jednotka musí sama rozklíčovat a která jsou důležitá pro efektivní organizaci účetnictví podniku, zahrnují i rozsah a obsah sběrných účetních dokladů, dále pak oběh jednotlivých dokladů, včetně přezkušování správnosti, výběr vhodné metody účtování a vedení účetních knih a deníků, evidence

analytická, syntetická, střediskových nákladů a výnosů, zvolení účtového rozvrhu, archivace a v neposlední řadě i zvolení vhodného účetního software. Účetní software je v dnešní době nezastupitelným faktorem při zvyšování účinnosti vnitřního kontrolního systému. (Shiffer, 2009)

Správné, úplné a průkazné účetnictví je nezastupitelnou složkou vnitřního kontrolního systému, právě na něm závisí ochrana aktiv podniku. Vnitřní kontrolou je samo účetnictví zkoumáno, ale zároveň je účetnictví pro kontrolu nedílnou a důležitou součástí při poskytování řady informací. (Králíček & Molín, 2014):

Účtový rozvrh napomáhá k lepší kontrolovatelnosti účetnictví. Jedná se o povinný dokument v účetní jednotce. Musí obsahovat účtové třídy a skupiny, přičemž tyto určené účty musí zajistit sestavení účetní závěrky. (Shiffer, 2009)

Další podmínkou pro řádné fungování kontrolního systému je již samotná existence **interních předpisů**. (Králíček & Molín, 2014)

V kapitole 2.3.6 Interní účetní předpisy je toto téma podrobněji rozpracováno.

2.1.2 Nástroje vnitřního kontrolního systému

„Je možno říci, že důležitým nástrojem i objektem kontroly jsou prakticky všechny obory podnikové informační soustavy, a to účetnictví, operativní evidence, kalkulace i rozpočetnictví. Je to pak především účetnictví a účetní systém, které by měly zajišťovat řádný sběr a třídění průkazných informací.“ (Shiffer, 2009)

Účetní záznamy

V kontrolním systému plní zásadní úlohu právě účetní záznamy. Tím se rozumí data, která zaznamenávají veškeré skutečnosti týkající se vedení účetnictví. Podnik je zároveň povinen zaznamenat skutečnosti výhradně účetními záznamy, přičemž mohou být seskupovány do souhrnných účetních záznamů – účetní doklady, zápisy, knihy, účtové rozvrhy, odpisové plány, inventurní soupisy, účetní závěrky a výroční zprávy. (Králíček & Molín, 2014)

Účetní doklady

„Základní podmínkou účinnosti účetních dokladů je přesné, úplné, pravdivé a dochvilné vyhotovování účetních dokladů a jejich správné a včasné zaučtování v účetních knihách.“ (Shiffer, 2009)

Účetní doklady jsou nepostradatelným prvkem pro efektivitu celého kontrolního systému. V první řadě se jejich pomocí ověřuje obsah a druh účetního případu, ať už v množstevních, nebo hodnotových údajích. Dále se kontroluje místo a doba uskutečnění, podpisy odpovědných pracovníků za nařízení, schválení, přezkušování a zejména pak provedení daného účetního případu, včetně jeho zaúčtování. (Shiffer, 2009)

Důležitost účetních dokladů je právě v zobrazení prvotní formy obsahu účetního případu. (Králíček & Molín, 2014)

Množství a různorodost účetních dokladů ztěžují jejich přezkušování a ověřování a celkově časově, organizačně i odborně je tato činnost chápána jako náročná. (Shiffer, 2009)

Účetní doklady musí také splňovat náležitosti stanovené ZU. Každá účetní jednotka si stanoví potřebné množství údajů, které jí usnadní další činnost s doklady. Povinné údaje: označení účetního dokladu, obsah účetního případu a jeho účastníci, peněžní částka nebo cena za měrnou jednotku a uvedené množství, okamžik vyhotovení účetního dokladu, okamžik uskutečnění účetního případu (pokud není shodný s okamžikem vyhotovení), podpisové záznamy osob odpovědných za účetní případ a za jeho zaúčtování.

Při uskutečnění hospodářské operace je stěžejní včasné a správné vystavení účetního dokladu, to je předpoklad pro správné a pravdivé účetnictví. Tyto doklady vznikají ve všech vnitropodnikových útvech a je tedy důležité upřesnit přidělené pravomoci, působnost a odpovědnost. (Shiffer, 2009)

Pro kontrolní prvky jako takové je typická *věcná* a *formální* kontrola. Tedy přezkušování správnosti a přípustnosti účetních dokladů, podvojnosti účetních zápisů, zejména před jejich zaúčtováním. Z hlediska *věcného*, účetní doklady přezkávají pracovníci určení vedoucím účetní jednotky. Jsou to pracovníci vyhotovující tyto doklady, popř. ti, kteří se podílejí na jejich zpracování, oběhu, zaúčtování anebo ti, kteří nařídili či schválili tyto doklady a jsou za ně odpovědní. (Shiffer, 2009)

V rámci věcného hlediska musí dojít i k ověření přípustnosti či nepřípustnosti uskutečněných hospodářských operací. Důležité je i vyhodnocení důsledků těchto operací. Musí být splněny tyto podmínky (Králíček & Molín, 2014):

- vymezit přípustné operace, tj. vymezení jejich kontroly
- definovat jejich přezkoušení, ale pracovníky, kteří nejsou odpovědní za jejich vyhotovení a schválení

- vymezit postup v případě nepřípustných operací.

Z hlediska *formálního*, účetní doklady přezkávají vždy pracovníci účtáren. Jsou povinni ohlašovat zjištěné nesprávnosti. Také musí být určeno, jací pracovníci, v jakém rozsahu, na kterých úsecích podniku a u kterých druhů dokladů mají provádět přezkušování účetních dokladů. Toto pověření vyhláší vedoucí účetní jednotky a je vydáváno písemně. (Shiffer, 2009)

Z tohoto hlediska je dále přezkušováno dodržení (Holeček & Kleisner, 1994):

- podvojnosti účetních zápisů
- úplnost účetních zápisů
- číselné shody zápisů syntetické a analytické evidence.

Po přezkoušení formální a věcné správnosti je účetní doklad doplněn o účtový předpis, tedy záznam o účtech, na které bude doklad zaúčtován. (Kovanicová, 2009)

Interní předpis (v každé účetní jednotce individuální) také upravuje oběh účetních dokladů tak, aby bylo zajištěno správné, úplné, průkazné a včasné účetnictví. Doklady se nejprve kontrolují, poté zaúčtují, dále se zajišťuje případná finanční úhrada, uložení a nakonec archivace dokladů. (Shiffer, 2009)

Proces oběhu účetních dokladů by měl mít co nejkratší interval. Tím se může snížit počet nesprávností a může tak dojít k včasnému odhalení případného podvodného jednání. (Králíček & Molín, 2014)

Podpisový záznam obvykle uzavírá účetní doklad, schvaluje jeho obsah a uvádí tak jeho autora. Ten podpisem závazně souhlasí s textem dokladu. Podpis také může vyjádřit nařízení určité operace, její uskutečnění, kontrolu nebo zaúčtování. V rámci podnikové či externí kontroly nebo při kontrolách finančních úřadů je také důležitá jeho podoba – čitelně, pro kontrolu oprávněnosti autora. (Shiffer, 2009)

Účetní knihy

Předmětem zápisů v účetních knihách jsou prověřené a zpracované účetní doklady. Věcně a formálně správně vedené knihy jsou důležitým nástrojem vnitřního kontrolního systému. Účetní případy jsou v knihách tříděny a seskupovány podle věcného hlediska. Tyto údaje jsou dále využívány pro vedení celého podniku, nejen v průběhu účetního období, ale i po jeho skončení. (Shiffer, 2009)

„Účetní knihy obsahují totiž nutné údaje při zabezpečení dané míry podrobnosti o stavu a pohybu majetku, dluhů, vlastního kapitálu, a dále o nákladech a výnosech, jakožto kategoriích potřebných nejen pro úspěšné uskutečnění vnitřní kontroly.“ (Králíček & Molín, 2014)

Při vedení účetních knih na počítači je nutné prověřovat vstupní data při jejich zadávání. (Shiffer, 2009)

Kontroly můžeme dělit do těchto kategorií (Dušek, 1998):

- Kontroly před vstupem – jsou prvotní doklady správné a úplné?
- Kontrola při vstupu – mohou se spolehnout na kontroly software?
- Kontrola uložených dat – permanentní.
- Kontrola výstupů - obsahují výstupy vše a správně?

Účetní knihy musí být vyhotovovány včasné. Dalším předpokladem je také souběžné provádění účetních zápisů z hlediska časového i věcného. (Králíček & Molín, 2014)

Účetní knihy chápeme jako hlavní knihu, deníky, knihy analytických účtů - členění dle ČÚS nebo dle stupňů, knihy podrozvahových účtů a vnitropodnikové účetnictví, to má vlastní vnitřní kontrolní systém. (Shiffer, 2009)

Předvaha a kontrolní soupisky jsou z hlediska formálního významné. Ověřují podvojnost účetních zápisů a správnost rozpisů syntetických účtů v analytice. Právě předvaha přezkazuje podvojnost a číselné shody hodnot účetních případů s úhrnem obrátů na účtech. Ze ZU vyplývá, že syntetické a analytické účty se musí shodovat a tato shoda se zjišťuje pomocí kontrolních soupisek. Zároveň i seznam účetních knih dopomáhá kontrolorům k samotnému zaměření oblasti ověřování a kontroly. (Shiffer, 2009)

Inventární čísla tvoří jeden z kontrolních prvků v účetnictví. Není to požadovaná činnost, ale usnadňuje samotnou inventarizaci, protože znemožňuje záměnu majetku, popřípadě ztěžuje jeho krádež. Jejich forma zahrnuje informace o typu majetku, útvaru účetní jednotky a pořadovém čísle majetku. Musí se také evidovat všechna přidělená čísla, buď za celý podnik, nebo za určité celky, např. vnitropodnikové útvary. Tato evidence spadá do *operativní evidence*. (Shiffer, 2009)

Účetní závěrka

„Účetní závěrka je klíčovým účetním záznamem, kterým vrcholí účetní práce v účetní jednotce za celé účetní období.“ (Shiffer, 2009)

Podnik jako takový při tvorbě účetní závěrky musí dodržovat povinné náležitosti, které jsou stanoveny v ZU. Matoucí ovšem zůstává to, že podniky nemají v zákoně ustanoveno, kde mají tyto náležitosti být umístěny. To je plně v kompetenci každého podniku. (Shiffer, 2009)

Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje požadavky na členění, uspořádání a označování jednotlivých položek účetních výkazů. Uspořádání jsou buď horizontální, nebo vertikální, jejich další členění a označování viz vyhláška.

Podpisování a schvalování účetní závěrky je také důležitou součástí účetní závěrky. Podepisuje ji, tím tedy i schvaluje a k tomu okamžiku sestavuje, statutární orgán. Bez podpisu je neplatná a nelze ji kontrolovat auditorem ani přikládat k daňovému přiznání pro finanční úřad. Nově je v ZOK ustanoveno schvalování účetní závěrky, viz kapitola 2.6 Legislativa.

Účetní archiv

Bez řádné archivace účetních záznamů, během i po běžném účetním období, nelze provádět následnou vnitřní a vnější kontrolu hospodaření účetní jednotky. Tuto problematiku upravuje hned několik zákonů. (Shiffer, 2009)

Zákon č. 499/2004 Sb. o archivnictví a spisové službě, dále pak zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, zákon č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 22c Uschovávání účetních záznamů) a v neposlední řadě zákon č. 235/2004 Sb. o DPH.

Inventarizace majetku a závazků

„Věcnou správnost účetnictví, jeho shodu se skutečným stavem jednotlivých druhů majetku (aktiv) a se skutečnými závazky podniku napomáhá zajistit inventarizace.“ (Kovanicová, 2009)

Tím se dále rozumí (Kovanicová, 2009):

- přesné zjištění stavu aktiv a závazků – tj. inventura zaznamenaná do inventurních soupisek
- porovnání skutečných stavů se stavy vykazovanými
- zjištění případných odchylek – tj. inventarizační rozdíly
- prošetření a objasnění každé odchylky – určení příčiny

- vypořádání inventarizačních rozdílů – uvedení stavů na účtech do shody se skutečností
- návrh opatření.

Inventarizace chrání aktiva podniku před zcizením, špatným užíváním nebo zneužitím, její funkce je tedy výrazně preventivní. (Králíček & Molín, 2014)

Zároveň napomáhá k zjištění nutných oprav a jiných poznatků. (Shiffer, 2009)

„Pomocí inventarizací účetní jednotky ověřují (kontrolují) ke dni řádné a mimořádné účetní závěrky, zda stav majetku a závazků vedený v účetnictví odpovídá skutečnosti.“
(Shiffer, 2009)

V celém procesu hraje velkou roli mnoho faktorů, každá účetní jednotka se může lišit způsobem provedení takové inventarizace. Kvalitu tohoto procesu ovlivňuje i jmenování pověřených a odpovědných pracovníků. Je zároveň důležité sestavit smysluplný harmonogram inventarizací. (Králíček & Molín, 2014)

Inventarizace rozdělujeme na *povinné* (obligatorní) – podle ZU, a *dobrovolné* (fakultativní) – plně v kompetenci podniku. Povinné dále členíme na řádné a mimořádné, periodické a průběžné. Dobrovolné slouží mimo jiné i k ověření mimoúčetních evidovaných údajů. (Shiffer, 2009)

Inventarizace se provádí k okamžiku sestavení účetní závěrky (řádne i mimořádné), takovouto inventarizací ZU nazývá periodickou. Pokud probíhá v průběhu účetního období, jedná se o průběžnou – podle ZU lze takovouto inventarizaci provádět pouze v případě zásob účtujících podle druhů, míst jejich uložení nebo odpovědných osob, v případě dlouhodobého movitého majetku, který je neustále v pohybu. V těchto případech musí průběžná inventarizace probíhat alespoň jednou za účetní období. Údaje o všech inventarizacích musí být podnik schopen doložit po dobu 5 let po jejím provedení. (Králíček & Molín, 2014)

Skutečně zjištěné stavy jsou vpisovány do inventurních soupisek, v případě průběžných kontrol mohou být tyto soupisky nahrazeny průkazným účetním záznamem o provedení fyzické inventury a o vypořádání případných rozdílů. V případě, že nelze provést inventuru k rozvahovému dni, stanoví se tzv. rozhodný den (předchází rozvahovému dni) a k tomuto datu jsou zjišťovány skutečné stavy. Tuto inventuru lze provést v průběhu posledních 4 měsíců účetního období, případně v prvních 2 měsících následujícího účetního období. (Králíček & Molín, 2014)

„Vedle inventarizací prováděných pro potřeby řádné, pravidelné účetní závěrky se provádí inventarizace i v takových případech jako je např. sloučení podniku, jeho rozdělení, zahájení likvidace nebo konkursu, živelní pohroma, uzavření dohody o hmotné odpovědnosti zaměstnance apod.“ (Kovanicová, 2009)

V účetních předpisech jsou stanoveny postupy při zjištění inventarizačních rozdílů – manka nebo přebytky, popřípadě manka do normy. (Králíček & Molín, 2014)

Inventury rozlišujeme *fyzické* a *dokladové*. Fyzická zjišťuje skutečný stav např. měřením, vážením, přepočítáváním, tedy u majetku s hmotnou podobou. Dokladová zjišťuje správnost zůstatků na účtech a to prostřednictvím dokladů, u majetku vylučující fyzickou inventuru. Jsou to např. závazky, pohledávky, účty u finančních ústavů aj., v takovémto případě musí dojít k souladu mezi podnikovými zápisy a odsouhlaseným dokladem od obchodního partnera, který byl osloven kvůli spolupráci. (Kovanicová, 2009)

Účetní pravidla stanovují aktiva a závazky, které mají být oceňovány v reálné hodnotě a podnik má povinnost k rozvahovému dni tuto aktuální reálnou hodnotou zjistit a následně zaúčtovat dané přecenění, tj. oceňovací rozdíl, ten může být ziskový (zvyšuje vlastní kapitál), nebo ztrátový (snižuje vlastní kapitál). (Vašek, 2012)

Autor dále popisuje, že účetní pravidla rozlišují zaúčtování tohoto rozdílu výsledkově, přičemž se projeví dopad přecenění na výsledku hospodaření, resp. na celém vlastním kapitálu. Nebo rozvahově, prostřednictvím specifických účtů kapitálových fondů, dopad přecenění se projeví na celém vlastním kapitálu.

Operativní evidence

„Za operativní evidenci lze v nejobecnějším pojetí označit evidenci vedenou na různých úrovních účetní jednotky, v níž se sledují zejména ekonomické, jakož i jiné údaje, a to především s cílem efektivního řízení, rozhodování a ochrany majetku.“ (Králíček & Molín, 2014)

Tato evidence je důležitým informačním zdrojem, je pohotová, rychlá a přizpůsobivá potřebám operativního řízení, zároveň je i nástrojem pořádku a ochrany majetku podniku. V této evidenci je sledován majetek, který tzv. prošel účetnictvím. Např. materiál v pohotovostních skladech, stavební materiál složený v místech stavebních objektů nebo dlouhodobý drobný hmotný majetek v používání, odepsaný po jeho vydání do užívání ihned do nákladů na vrub spotřeby materiálu. Evidence může obsahovat i knihu jízd,

evidenci docházky pracovníků, evidenci ochranných pomůcek, evidenci norem spotřeby materiálu aj. (Shiffer, 2009)

Majetek v operativní evidenci není podnik ze zákona povinen kontrolovat, je tedy pouze v kompetenci podniku, zda provede inventarizaci nebo ne, přesto je však v jeho zájmu takto učinit. Zákonem nejsou ani stanoveny náležitosti evidence, je tedy opravdu na uvážení podniku, jaké informace bude obsahovat. Inventarizace v takovýchto případech probíhá tzv. komisionálně – pomocí dílčích inventarizačních komisí, nejlépe jako fyzická inventura. Bez právní úpravy této činnosti si podnik může vybrat datum, nemusí vyhotovovat inventurní soupisky, vystačí pouze namátkový způsob inventury a inventarizace nemusí probíhat každoročně. (Shiffer, 2009)

Operativní evidence se při kontrole využívá zejména při likvidaci nepotřebných zásob, při analýze přínosů technického rozvoje, zlepšování návrhů aj. Velmi důležitou úlohu má v podávání informací o plnění technickohospodářských norem a různých limitů spotřeby. (Shiffer, 2009)

Kalkulace a rozpočetnictví

„Slouží k zajišťování plánovaných výkonů i úkolů účetní jednotky, zejména pokud jde o hospodářský výsledek, o úspory materiálu i ostatních výrobních prostředků a napomáhají k plnění záměrů v oblasti výroby i jiné činnosti, zvyšování produktivity práce a jejího vztahu k růstu mezd.“ (Shiffer, 2009)

Vnitropodnikové účetnictví umožňuje srovnávání nákladů a tím i kontrolu hospodárnosti. To však vyžaduje těsnou vazbu účetnictví, rozpočetnictví a kalkulace. Přínos kalkulací a rozpočtů pro vnitřní kontrolní systém je ocenitelný pouze při znalosti obsahu a zaměření pro vnitropodnikové řízení podniku. (Shiffer, 2009)

„Kalkulací se rozumí propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci nebo službu, na činnosti nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci nebo na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.“ (Král & kol., 2010)

Kontrola se zaměřuje i na oceňování v kalkulacích, které musí být v souladu s oceňovacími způsoby podniku. To se dokládá platnými vnitropodnikovými ceníky dodavatelských a vnitropodnikových výkonů. (Shiffer, 2009)

„Rozpočtování je proces navazující na vymezené věcné úkoly podniku a vnitropodnikových útvarů. Rozpočet je stanovením nákladů na čas a objem aktivity podniku a jeho vnitropodnikových útvarů.“ (Lazar, 2012)

Rozpočty hodnotově vyjadřují ekonomické jevy a cíle v podniku, stanovují konkrétní hodnotové úkoly vnitropodnikovým útvarům. Chápeme je jako konkrétní dotvoření finančního plánu podniku. Jeho posláním je porovnání nákladů, výnosů a hospodářských výsledků v každém vnitropodnikovém útvaru. Sestavují se podle předem stanoveného harmonogramu a obsahují určené údaje, popř. činnosti. (Shiffer, 2009)

Interní účetní předpisy

„I když se v tomto směru zvyšuje administrativa, jde o administrativu, která směřuje k zavedení pořádku, zvýšení pracovní kázně, stanovení přesných povinností jednotlivým útvarům a následně jejich zaměstnancům a odstraňuje mnoho nedorozumění.“ (Schiffer, 2008)

Význam směrnic je v první řadě jako nástroj pro stanovení pravidel a vymezení odpovědnosti a v druhé řadě jako realizace rozhodnutí, které stanovuje zákon. Směrnice jsou tedy buď takové, jejichž obsah stanovuje nějaký předpis a je povinný, nebo takové, které si podnik sám vytvoří. (Králíček & Molín, 2014)

Směrnice jsou závazné pro všechny zaměstnance, při porušování lze použít sankce a zaměstnanec odpovídá za škodu způsobenou nerespektováním předpisů. Autor dále charakterizuje vlastnosti interních předpisů jako srozumitelnost, věčnost, stručnost, jednoznačnost, přehlednost (každý uživatel musí mít přehled o své činnosti plynoucí z předpisů), komplexnost, nerozporuplnost s obecně závaznými předpisy, návaznost na ostatní vnitřní předpisy příslušné účetní jednotky a relativní stabilitu. (Shiffer, 2009)

Interní předpisy *povinné* obsahují tyto oblasti - účtový rozvrh, systém zpracování účetních záznamů, odpisový plán, kompetence a podpisové vzory, dlouhodobý hmotný majetek, časové rozlišení a dohadné položky, rezervy a zásady pro účtování nákladů a výnosů, oceňování majetku a závazků v cizí měně (kursové rozdíly), cestování náhrady. Interní předpisy *doporučené* mohou být např. oběh účetních dokladů, inventarizace majetku a závazků, opravné položky, vnitropodnikové účetnictví, archivace, účetní závěrka, normy přirozených úbytků aj. (Shiffer, 2009)

Další činitelé vnitřního kontrolního systému

Ochrana majetku v pracovněprávních vztazích, tu chápeme jako vymáhání bezdůvodného obohacení nebo nárok na náhradu škody. **Povinnosti členů statutárních orgánů**. Například svolání valné hromady při zjištění celkové ztráty podniku, která by po úhradě z disponibilních zdrojů dosáhla výše poloviny základního kapitálu. Nebo v případě zjištění, že podnik je v úpadku. Tyto případy řadíme ke vnitřnímu kontrolnímu systému proto, že jejich včasné zachycení a zejména pak splnění, vede k možné „záchraně“ podniku. (Králíček & Molín, 2014)

2.2 Auditorské hodnocení úrovně vnitřního kontrolního systému

„Pro všechny definice auditu je společné tvrzení, že audit je chápán jako proces, jímž má být ověřena určitá skutečnost. Tato skutečnost by měla být ověřena jinou, na ní nezávislou osobou, která má k této činnosti náležité předpoklady.“ (Králíček & Molín, 2014)

Autor dále uvádí, že primárním cílem auditu je zvýšení věrohodnosti účetních informací společností, které mají povinnost zveřejňovat účetní závěrky a výroční zprávy. Druhotným cílem je pak jeho preventivní působení proti chybám a podvodům. Audit má také poradenskou a výchovnou funkci.

2.2.1 Interní audit

Postavení interního auditu v kontrole a celkovém udržování žádoucího pořádku je nesporné. Již jeho existence má z hlediska psychologického svůj přínos. Je přímo zaměřen na kontrolu a revizi, jakožto nástroj řízení. (Shiffer, 2009)

„Je nezávislá, objektivní, konzultační a ujišťovací činnost zaměřená na zlepšení provozu účetní jednotky. Pomáhá tak podniku dosáhnout jeho cíle, a to tím, že systematicky zavádí metodický přístup k hodnocení a řízení rizik a řídicích procesů, a to včetně procesů kontrolních.“ (Králíček & Molín, 2014)

Každá účetní jednotka považuje účetnictví za nejdůležitější oblast podnikové informační soustavy. Právě proto je účetnictví a jeho zaměření včetně jeho úkolů objektem kontroly. Sleduje souhrnně i podrobně členění nejrůznějších informací a údajů. V oblastech vnitropodnikového řízení - stavy a pohyby majetku a jeho zdrojů. Dále náklady a výdaje, výnosy a tržby – údaje, z nichž lze zjistit důležitý kvalitativní ukazatel komplexně

charakterizující podnikatelskou činnost účetní jednotky - výsledek hospodaření. (Shiffer, 2009)

„Jedním z charakteristických rysů a zároveň předností účetnictví je, že má v sobě zabudován kontrolní systém napomáhající tomu, aby účetnictví bylo vedeno úplně, průkazně a věrohodně.“ (Kovanicová, 2009)

Roli interního auditu spatřují (Králíček & Molín, 2014) v těchto hlediscích:

- garance formálně správně vedeného účetnictví
- významný prvek při odhalování věcných nesprávností.

Vnitřní kontrolu, jakožto součást systému účetnictví, provádějí pracovníci dané jednotky. Jsou to ti pracovníci, kteří zároveň vyhotovují účetní doklady a podílejí se na jejich oběhu a pracovníci účtáren. Přestože do této sebekontroly zasahuje určité procento subjektivismu, které nelze zachytit, je tato kontrola důležitá. Proto je účetnictví kontrolováno i externími auditory, kteří by měli být od subjektivismu oproštěni. Na druhou stranu, právě interní auditoři jsou schopni zachytit určité prvky, které externí auditor, tedy pracovník, který je sice seznámen s podnikem, jeho prací, účetním systémem a kontrolami a celkově stylem vedení podniku, nemůže úplně postihnout každé aspekty dané oblasti, popřípadě poznat každého pracovníka. (Shiffer, 2009)

Investoři a věřitelé se spoléhají na údaje uvedené v účetních závěrkách. Pokud jsou ale některé údaje zavádějící, musí být přijata různá opatření, která zabraňují jejich vzniku. Tato čtyři opatření se zaměřují na (Schilit, 2002):

- zlepšení schopností auditora provést audit. Investoři a věřitelé spoléhají na auditorský systém odchyťování účetních manipulací (triků). Právě tyto dovednosti by měly být rozvíjeny.
- zlepšení dovedností uživatelů finančních výkazů. Uživatelé, kteří se velkou měrou spoléhají na finanční výkazy, musí být seznámeni s metodami odchyťování účetních manipulací.
- zlepšení kontrolního prostředí v podniku. Pravděpodobnost finančních nesprávností klesá se silným kontrolním prostředím. Takové prostředí zahrnuje interní auditory, nezávislé auditory, výbor pro audit a nezávislé členy správní rady. Dodatečnou kontrolu představuje regulační dohled vládní komise pro regulaci prodeje cenných papírů.

- odměny od manažerů, které oceňují poctivé a správné výkaznictví a zároveň tresty za manipulaci (účetní triky) by snížily pravděpodobnost těchto manipulací vedoucími pracovníky. Vrcholový management (organizace) musí nastavit obdobné etické standardy.

„Cílem vnitřního auditu je napomáhat pracovníkům organizace v efektivním plnění jejich povinností, k tomuto účelu využívají analýzy, hodnocení, doporučení, rady a informace týkající se hodnocených činností.“ (Kovanicová & kol., 1997)

Požadavky, které jsou důležité pro správnou a efektivní kontrolu jsou podle Shiffera (2009) tyto:

- orientace v účetním systému a jeho formách, metodách a celková organizace účetních prací, včetně obecně vyhlášených požadavků
- znalost ostatních oblastí – rozpočetnictví, kalkulace, operativní evidence
- znalost mimoúčetních předpisů
- znalost problematiky spojené s oblastí podnikání dané účetní jednotky
- orientace v používané technologii a výrobním procesu.

Před započítím kontroly je velmi důležité zvolit správný postup, ale i metody a způsoby odkrývající případné nedostatky. Jedním z prvních kroků je seznámení se se způsobem číslování účetních dokladů, seznamem účetních knih, včetně použitých zkratk. Do této kategorie patří i účetní zápisy a přidělování inventárních čísel, harmonogramy inventarizací závazků i majetku, interních předpisů aj. (Shiffer, 2009)

Vlastní kontrola může probíhat dvěma směry. Buď od účetních dokladů až k účetní závěrce, nebo naopak. Technika vlastní kontroly a vypovídací schopnost druhů účetních záznamů dále člení tyto kontroly na **individuální** a **globální**. *Individuální* kontrolu chápeme jako kontrolu jednotlivých dokladů. Interní auditor prověřuje podle dokladů jednotlivé případy. Rozsah dané kontroly může být vymezen například obdobím a způsobem. Buď namátkovým, nebo vyčerpávajícím. *Globální* kontrolu chápeme jako kontrolu souhrnnou. Kontrolují se účetní případy v obsahově shodných skupinách za určité období. Kontrola vychází ze zápisů v účetních knihách syntetické a analytické evidence, z účetních výkazů ať vnitropodnikových, nebo z účetní závěrky. (Shiffer, 2009)

Soubory účetních dat jsou soubory přirozených čísel a právě zde si může auditor jednoduše na základě Benfordova zákona¹ velmi nahrubo zjistit, zda došlo k nějakému podvodnému jednání, zdali byly tvořeny nějaké podvodné doklady. (Dušek, 2011)

Předcházející metoda je pouze hrubou představou o stavu podniku, auditor správně odhaluje nedostatky a závady následujícími způsoby (Shiffer, 2009):

- přímo z jednotlivých účetních záznamů
- porovnáním účetních záznamů
- porovnání účetních dokladů a účetních zápisů v účetních knihách s mimoúčetními písemnostmi
- vzájemnou konfrontací záznamů operativní evidence a účetních zápisů
- kontrolou výpočtových ukazatelů
- kontrola inventarizačních písemností a porovnání s harmonogramem inventarizací
- kontrola skutečnosti a porovnání s účetními zápisy.

„Velký význam pro žádoucí usměrňování vnitřního kontrolního systému i jeho efektivnosti má nepochybně též důsledné dodržování přísloví „Kdo řídí – kontroluje“, a to pokud jde i o vedení účtáren.“ (Shiffer, 2009)

Důležitým kontrolním „orgánem“ jsou i vedoucí jednotlivých oddělení. Příkladem je určitě oddělení jakosti, které musí zamezit úniku tzv. zmetků do další výroby. Podobnou práci mají i účetní. Ti musí zamezit oběhu neprůkazných a nevěrohodných informací a údajů. V tomto směru se v dnešním vyspělém světě může podnik spolehnout na velmi propracované účetní systémy, které se velmi efektivně a progresivně starají o vnitřní kontrolu účetnictví. (Shiffer, 2009)

Audit a kontrola se neliší svými cíli. Jejich úkol je působit předběžně tak, aby osoby odpovědné jednaly podle odpovídajících předpisů. Závěrem ale plyne, že interní audit není vnitřní kontrola a ani interní audit nezahrnuje vnitřní kontrolu. Přehlednější zobrazení v tabulce č. 1:

¹ Jedná se o matematický zákon, který říká, že se v souborech přirozených čísel nevyskytují hodnoty typu např. 22 % nebo 11 %, ale naopak ve tvaru např. 35,4 % nebo 12,6 %. Pro tento zákon neexistuje jasné vysvětlení. (Dušek, 2011)

Tabulka 1: Hlavní rozdíly mezi vnitřní kontrolou a interním auditem

Činnost	Vnitřní kontrola	Interní audit
Zařazení	součást všech úrovní řízení	nástroj vrcholového vedení společnosti
Spočívá	ve zjišťování odchylek stavu skutečného od stavu žádoucího	v nezávislém ověřování všech činností společnosti
Provádí	všichni řídicí pracovníci	pracoviště interního auditu
Cíl	odstranění zjištěných nedostatků	zvyšování efektivnosti, vytváření přidané hodnoty

Zdroj: Dvořáček (2000), vlastní zpracování

„Monitorování kvality útvaru interního auditu je v první řadě úlohou vedoucího interního auditu.“ (ECIIA, 2013)

Hodnocení vnitřní kontroly neposkytuje absolutní ujištění o dostatečnosti pro dosahování podnikových cílů, ale poskytuje o tom alespoň přijatelné informace. Interní auditor musí brát v úvahu (Dvořáček, 2000):

- možné budoucí chyby
- kontrolní postupy – jejich preventivní působení, popř. odhalení chyb
- zda tyto postupy byly zavedeny
- nedostatky kontrolních systémů vedoucí k chybám
- následné efekty těchto nedostatků ovlivňující rozsah auditu.

Autor dále uvádí různé metody hodnotící již existující vnitřní kontrolní systém. Tyto metody zahrnují *dotazníky* týkající se vnitřní kontroly, je tvořen tak, aby záporné odpovědi ukazovaly na možné chyby. Slovní popis *kontrolního systému a postupový diagram*.

Vedoucí interního auditu by k zajištění a zlepšení kvality měl vypracovat a realizovat program pokrývající všechny aspekty interního auditu v souladu s Mezinárodními standardy pro profesní praxi. Takový program hodnotí účinnost interního auditu, jeho hospodárnost a měl by identifikovat oblasti s prostorem pro zlepšení. Takové interní hodnocení zahrnuje kontinuální měření výkonnosti auditu prostřednictvím přímého dozoru a pravidelným sebehodnocením. (ECIIA, 2013)

2.2.2 Externí audit

„Externí auditor i interní auditor užívají v zásadě shodnou auditorskou metodologii, mají však zcela rozdílné cíle.“ (Králíček & Müllerová, 1998)

„Nutnost provádění vnější kontroly účetnictví spočívá i v tom, že někteří účetní pracovníci podniku i pracovníci stojící mimo útvar účtárny nevykonávají své pracovní povinnosti vždy v rozsahu stanoveném.“ (Shiffer, 2009)

Stěžejním zdrojem informací jsou existující vnitropodnikové směrnice, u kterých auditor kontroluje jejich dodržování. (Müllerová, 2007)

Vnější audit provádí auditor nezávislý na podniku. Statutární audit je takový, jehož povinnost je zákonem stanovena, podle předpisů platných v České republice. (Kovanicová & kol., 1997)

Mezinárodní audit je prováděný podle mezinárodních standardů. (Dvořáček, 2000)

Povinnost auditu stanovuje ZU, přehledné zobrazení je znázorněno v tabulce č. 2.

Tabulka 2: Povinnost auditu

Podmínky		Akciová společnost			Ostatní		
1.	Aktiva brutto celkem > 40 mil. Kč	X			X		X
2.	Roční úhrn čistého obratu > 80 mil. Kč		X		X	X	
3.	Prům. přepočt. stav pracovníků > 50			X		X	X

Zdroj: Dušek (2011), vlastní zpracování

Externí auditoři by měli nahlížet na vnitřní kontrolní systém jako na systém tvořený pěti složkami, ty se mohou individuálně lišit u každého podniku. Kontrolní prostředí, proces vyhodnocení rizik účetní jednotkou, informační systém včetně odpovídajících procesů, které se týkají účetního výkaznictví, kontrolní činnosti a monitorování kontrol. (Králíček & Molín, 2014)

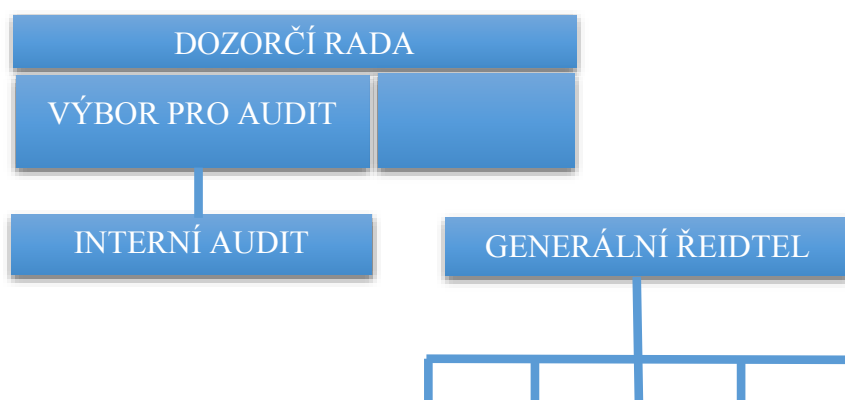
Během auditu je ověřována nejen organizační stránka účetnictví, ale i praktické vedení. Podnik odpovídá za vedení účetnictví, jeho průkaznost, úplnost a správnost. Auditor naopak odpovídá za výrok vyjádřený v auditorské zprávě a ověření účetní závěrky podniku. (Dvořáček, 2000)

2.2.3 Efektivita

„Audit i kontrolu je nutné chápat jako součást hodnotového managementu a jejich činnost je třeba spojovat s měřitelnými výsledky. Je tedy třeba zjišťovat, nakolik tyto funkce přispívají ke zvýšení hodnoty společnosti“ (Dvořáček, 2000)

Na obrázku č. 2 vidíme začlenění interního auditu do organizace. Zřízení takového pracoviště s sebou nese náklady, ale zároveň i významný přínos pro podnik, proto rozhodnutí o zřízení pracoviště je spojeno s měřením samotného efektivity. (Dvořáček, 2000)

Obrázek 2: Organizační začlenění interního auditu



Zdroj: Králíček & Molín (2014), vlastní zpracování

Auditorská činnost se v dnešní době stává velice významnou a v praxi velmi častou. Je nutné, aby byla prováděna nestranně, efektivně a na vysoké odborné úrovni. Důležitým faktorem je maximalizace účinnosti výsledků auditora při jejich minimální nákladovosti a časové náročnosti. (Shiffer, 2009)

Je potřeba si buď stanovit kvantitativní, nebo kvalitativní (očekáváme subjektivní ovlivňování) ukazatele měřící tento přínos. Dalším hodnotícím prvkem může být schopnost interního auditu naplňovat Standardy, nebo dalším z kritérií je vztah k dosaženému zisku (benchmarking²). Hodnocení efektivity interního auditu závisí samozřejmě i na hospodářském cyklu. (Dvořáček, 2000)

² Jedná se o identifikaci operací (zpracovatelských a jiných) v organizaci, které jsou rizikové a je nutné je zdokonalit. Následně dojde k podrobnému průzkumu u jiné organizace, která již úspěšně absolvovala tuto problematiku a zároveň dojde k zahájení procesu zdokonalování. Cílem je budoucí posun orientace organizace, zlepšení kvalifikace zaměstnanců a celkový rozvoj organizace. (Dvořáček, 2000)

Spolupráce mezi externím auditorem a pracovníky interního auditu je vskutku stěžejní. Externí auditor se rychleji seznamuje s prostředím a získává dostatečné informace pro další zkoumání. (Shiffer, 2009)

Interní audit musí ujistit vedení podniku, že je pracoviště tzv. nákladově efektivní a je vedeno za účelem maximalizace efektivnosti. Tyto požadavky se zvětšují v souvislosti se stále se rozrůstajícími možnostmi outsourcingu³. Jelikož je interní audit funkce nákladová, pokrytí výnosy také představuje možnost, jak měřit jeho efektivnost. Tedy pomocí vstupu, procesu a výstupu příslušné organizace. (Dvořáček, 2000)

Měření vstupu

Základními ukazateli jsou - měření úrovně výdajů, ročního rozpočtu, denních nákladů na auditora, podílu nákladů na útvar auditu v celkových nákladech, mzdových nákladů auditu ve srovnání s ostatními náklady, rozdělení produktivního času podle typu auditu a v neposlední řadě i měření nákladů jednotlivých auditů (Shiffer, 2009)

Měření procesu

Verbální hodnocení výkonu funkce IA probíhá na těchto úrovních: hodnocení odborné aktivity pracoviště IA, profesionální zdatnosti, rotace auditorů (přesun na řídicí funkce v rámci organizace), odpovědností IA, souladu jednání se Standardy, měření podílu neproduktivního času na celkovou činnost IA, podíl neproduktivního času na jednotlivé fáze konkrétního auditu, časová prodleva mezi ukončením práce a vydání finálního posudku, čas skutečně věnovaný individuálnímu auditu ve srovnání s plánem, srovnání vynaloženého času s dosaženými výsledky, čas skutečně věnovaný všem auditům ve srovnání s plánem a v neposlední řadě i pověst interního auditu.

Měření výstupu (nejčastěji používané ukazatele):

Nejčastěji používané ukazatele jsou - počet přijatých doporučení IA, dosažené úspory v nákladech díky realizaci doporučení IA, výše potenciálních škod, kterým IA včasným upozorněním zamezil, spokojenost klienta, rostoucí odbornost útvaru IA, počty konzultací systémových změn v podniku, ke kterým byl IA přizván a v neposlední řadě i plnění plánů auditů.

Právě řádná příprava, promyšlený postup při výběru kontrolních úkolů, vlastní způsob ověřování podniku a jeho účetní závěrky jsou předpoklady pro efektivní provádění audi-

³ Alternativa např. i pro interní audit. Zadáni činnosti jinému, „vnějššímu“ podniku. (Dvořáček, 2000)

tu. Tyto předpoklady jsou důležité jak ze strany auditora, tak i ze strany přezkušovaného podniku. (Shiffer, 2009)

„Metody odhalování podvodů je možné rozdělit do tří kategorií: firemní kontroly, podniková kultura a dění mimo oblast vlivu vedení společnosti.“ (PriceWaterhouseCoopers, 2014)

Grafická analýza (vizualizace) je konceptem, v němž jsou používány obrázky, grafy, různá schémata, popř. mapy pro odhalení klíčových vztahů, spojení, trendů a vzorů chování ve velkém množství dat. Tyto nástroje pro detekci podvodů jsou v poslední době hojně využívány. Od identifikace fiktivních zaměstnanců a případných konfliktů zájmů, až po odhalování neoprávněných cestovních nákladů. (PriceWaterhouseCoopers, 2014)

2.3 Model COSO

COSO model, neboli Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Jedná se o organizaci založenou roku 1985, sdružující velmi významné profesní instituce a organizace. Zasazuje se o vytváření rámců a návodů pro řízení celkově vnitřní kontroly, rizik a zamezení defraudací. (Králíček & Molín, 2014)

COSO model a jemu podobné modely jsou postaveny na těchto principech (Dvořáček, 2000):

- široká definice kontroly – zahrnuje všechny podnikové aktivity
- kontrola zahrnuje i proces zpětné vazby, který vede ke zdokonalování
- růst možností kontroly sebe sama
- předpoklad odpovědnosti za kontrolní proces.

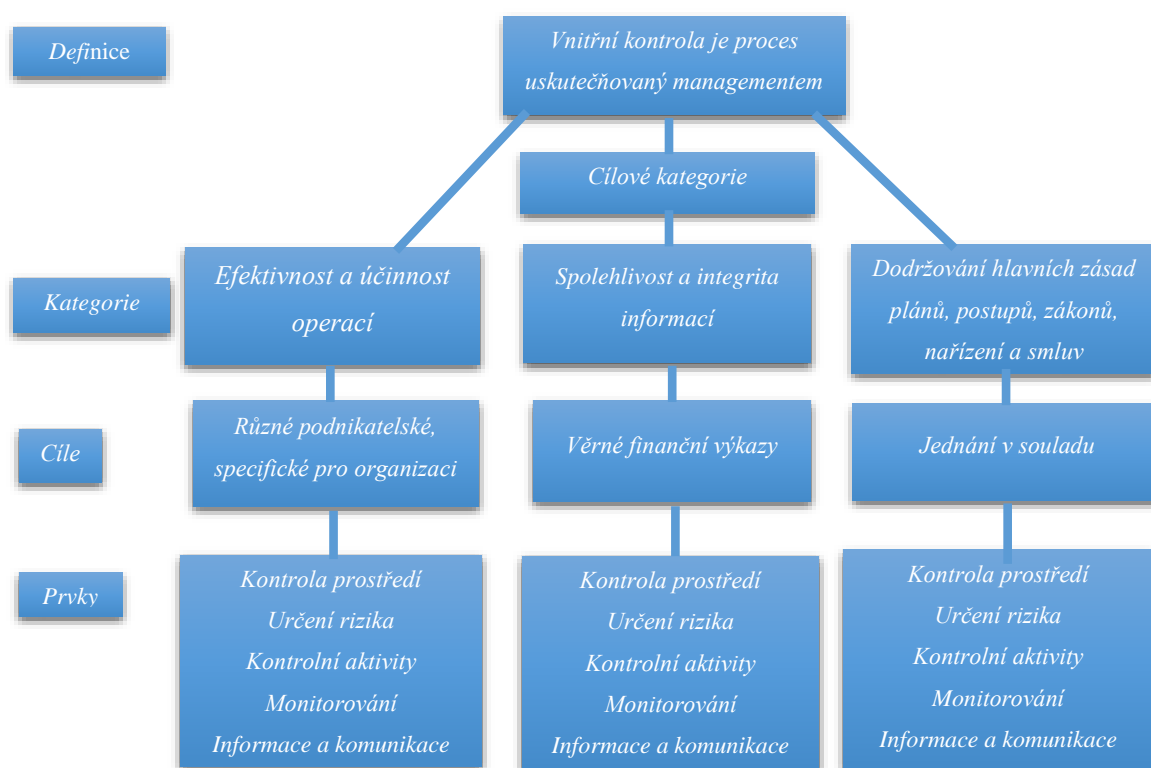
COSO model je rozdělen do dvou oblastí. První oblastí (pro nás nejdůležitější) je *COSO Internal Controls – Integrated Framework*. Ta je využívána pro tvorbu integrovaného systému vnitřních kontrol. Druhá oblast je *COSO – Enterprise Risk Management*. Ta se zabývá řízením podnikových rizik. (Králíček & Molín, 2014)

COSO Internal Controls – Integrated Framework vnitřní kontrolu popisuje jako určitý proces, který je ovlivněn představenstvem, managementem a dalšími pracovníky. Je navržený tak, aby zajistil ujištění a samotné dosažení stanovených cílů. Model je rozpracován do tří oblastí dotýkající se vnitřních kontrol (Králíček & Molín, 2014):

- hospodárnost a účelnost provozních aktiv
- spolehlivost účetního (finančního) výkaznictví
- soulad s regulatorními opatřeními.

První oblast zahrnuje základní podnikatelské cíle organizace, včetně cílů rentability, výnosů a ochrany zdrojů. Druhá oblast je spojena s tvorbou věrné finanční situace (v plném i zkráceném rozsahu) – výkaznictví. A třetí oblast se týká respektování a dodržování právních norem a zákonů, kterými je podnik povinen se řídit. Na obrázku č. 3 jsou tyto oblasti označeny jako kategorie. (Dvořáček, 2000)

Obrázek 3: Vnitřní kontrola v pojetí COSO



Zdroj: Dvořáček (2000), vlastní zpracování

Tyto složky podrobněji popisuje (Dvořáček, 2000) takto:

- Kontrolní prostředí* – základ všech ostatních složek, ovlivňuje vztah zaměstnanců ke kontrole, zahrnuje etické hodnoty, integritu, styl a filozofii řízení, styl delegace pravomocí a odpovědností, včetně kontroly dozorčí rady.
- Hodnocení rizik* – identifikace, analýza a hodnocení rizik na různých úrovních a jejich následné řízení.
- Kontrolní činnost* – politiky a postupy vedoucí ke splnění řídicích pokynů, zároveň zajišťující správné použití prostředků pro kontrolu rizik. Patří sem schvalování, au-

torizace, ověřování, revize, dohody, operativní rentability, ochrana aktiv, segregace funkcí.

- d) *Informace a komunikace* - identifikace informačního systému, který tvoří zprávy obsahující důležité informace pro řízení a kontrolu činnosti podniku a zároveň pro budoucí prezentaci třetí straně. Dále způsob komunikace mezi odděleními a vedoucími, skrze celou organizační strukturu. Formy a lhůty pro operativní informace, nebo např. o splnění norem.
- e) *Monitorování* – systému vnitřní kontroly, zda se dodržuje adekvátní postup. Kontinuální monitorování – v průběhu operací, periodické hodnocení – závisí na hodnocení rizik a účinnosti procesu monitorování. Třetí možností je kombinace obojího. Všechny zjištěné nedostatky jsou předány vyšším úrovním.

Systém vnitřní kontroly je nejefektivnější v případě, že se kontroloři stanou součástí organizační struktury podniku. Prostřednictvím takovýchto pracovníků se podporuje kvalita a iniciativy v delegaci pravomocí a snižují se náklady. K tomu, aby podnik mohl dospět k závěru, že vnitřní kontrola operací je účinná, je nutné zahrnout pět složek, které jsou na obrázku č. 3 Vnitřní kontrola v pojetí COSO, označeny jako prvky. (Dvořáček, 2000)

2.4 Altmanův model Z-Score

Altmanův model vychází z diskriminační analýzy z let 60. a 80. Zkoumané podniky byly jak bankrotní, tak i nebankrotní. Altman stanovil diskriminační funkci, která vedla k výpočtu Z-Score – pro podniky obchodovatelné na burze a pro podniky ostatní. Z-Score zkoumá finanční zdraví podniku a je doplňujícím faktorem při finanční analýze. (Sedláček, 2011)

„Koncept, na kterém je založen Altmanův model představuje metodu založenou na sledování statistických dat z ekonomické praxe a jejich diskriminační analýze.“ (Mařík & kol., 2011)

Finanční zdraví se rozděluje do intervalů, hodnota vyšší než 2,9 značí dobrou finanční situaci, hodnota nižší, než 1,2 značí hrozbu bankrotu, hodnota mezi 1,2 a 2,9 značí tzv. šedou zónu, která představuje nevyhraněnou finanční situaci. Pokud se hodnota Z-Score pohybuje pod hranicí 1,81, značí to silné finanční problémy. (Sedláček, 2011)

- $Z > 2,9$ = předpověď uspokojivé finanční situace

- $1,2 < Z \leq 2,9$ = „šedá zóna“
- $\leq 1,2$ = podnik je ohrožen finančními problémy.

Altmanův model Z-Score se pro české podniky neobchodovatelné na burze počítá podle následující rovnice.

$$Z = 0,717 * x_1 + 0,847 * x_2 + 3,107 * x_3 + 0,420 * x_4 + 0,998 * x_5 \quad (1)$$

kde:

x_1 = čistý pracovní kapitál / celková aktiva

x_2 = zadržené výdělků / celková aktiva

x_3 = zisk před zdaněním a úroky / celková aktiva

x_4 = tržní hodnota vlastního kapitálu / celkové cizí zdroje

x_5 = tržby / celková aktiva

2.5 Legislativa

Tato práce se zabývá tvorbou kontrolního systému v účetní jednotce, je tedy samozřejmé, že vnitřní kontrola bude upravena Zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví a s tím spojenými prováděcími vyhláškami a Českými účetními standardy. Dále pak Zákonem č. 93/2009 Sb. o auditorech. Za zmínku jistě stojí i nově vzniklý Nový občanský zákoník č. 89/2012 Sb. a Zákon o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., které upravují různé oblasti spojené s podnikem.

Zajímavými změnami NOZ a ZOK jsou například:

- § 34 odst. 1 ZOK, na nějž navazuje ustanovení pro akciovou společnost v § 403 odst. 1 Svobolání valné hromady. V něm je stanoveno, že řádnou účetní závěrku valná hromada projednává nejpozději do šesti měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. (Čížek, 2014)
- § 276 a násl., Druhy akcií. Akcie bez zvláštního práva jsou kmenové. Akcie se zvláštními právy, se kterými jsou spojena stejná práva, tvoří jeden druh. Akcie spojené s právem na úrok nezávisle na hospodářských výsledcích společnosti jsou zakázány.

„Současne platí, že není-li ve stanovách společnosti určeno jinak, jsou prioritní akcie vydány bez hlasovacího práva. Vyžaduje-li však zákon hlasování na valné hromadě

podle druhu akcií, je vlastník prioritní akcie bez hlasovacího práva oprávněn na valné hromadě hlasovat.“ (Mikulec & Schejbal, 2014)

Akcie se zvláštními právy je taková, která zahrnuje nárok na rozdílný, pevný nebo podřízený podíl na zisku nebo likvidačním zůstatku. Popřípadě na rozdílné váze hlasů. Akcie, jež mají stejnou jmenovitou hodnotu, mohou být spojeny s různými zvláštními právy.

Tato variabilita akcií není bez limitů, určitá omezení plynou ze zásad stejného zacházení či dobrých mravů. (Obchodní korporace, 2015)

Samotná zvláštní práva určují stanovy. V případě pochybností o obsahu zvláštních práv určených ve stanovách může soud na návrh společnosti (nebo akcionáře) rozhodnout, o které právo spojené s akcií se jedná, nebo akcii ustanovit jako kmenovou. V tomto případě pak může majitel požadovat odkoupení akcie společností do 1 měsíce od rozhodnutí soudu, ledaže byla v době získání akcie zřejmá pochybnost.

- Společnost, vykazující v aktivech vlastní akcie, tvoří povinně ve stejné výši zvláštní rezervní fond podle **§ 316 Zvláštní rezervní fond na vlastní akcie**. Tento fond společnost zruší, popřípadě sníží, pokud vlastní akcie zčásti nebo zcela zcizí, popřípadě použije na snížení základního kapitálu – nikoliv jinak nelze fond použít.

„Inspirován úpravou evropské společnosti nabízí ZOK možnost, aby si zakladatelé vybrali, zda má mít jejich společnost dualistickou či monistickou strukturu řídicích orgánů.“ (Obchodní korporace, 2015)

- Toto ustanovení nalezneme v **§ 397**. Tedy znění, že zvolený systém vnitřní struktury může společnost změnit stanovami.
- V rámci dualistického systému (ten má i dále zkoumaný podnik X), jsou znatelné změny v **§ 446** a násl. **Dozorčí rada**. Ovšem nejdůležitější změnou, která tak jako v § 439 i zde uvolňuje přísnější pravidla, tedy umožňuje určení jiného počtu členů dozorčí rady ve stanovách, než je určen v § 448. Další změnou je mimo jiné i volba a odvolání členů valnou hromadou.

„Za další změny s výrazně praktickými dopady je možné označit zrušení povinnosti volit část členů dozorčí rady zaměstnanci, uvolnění pravidel rozhodování na valné hromadě či připuštění, aby členem orgánu byla přímo právnická osoba.“ (Obchodní korporace, 2015)

2.5.1 Podvody a sankce

V rámci podniku i mimo něj dochází ke kontrolám, zda byl dodržen správný postup při tvorbě účetních záznamů (formální) a zda účetní záznamy odpovídají skutečnosti (věcná). Při chybách a nedostatecích jsou udělovány sankce a pokuty. Tyto případy upravuje ZU § 37 a násl. Správní delikty.

V prvním odstavci § 37a Pokuty za účelem vymáhání splnění povinnosti, jsou vyjmenovány přestupky účetní jednotky, které vedou k uložení pokuty v různých hodnotách, ty jsou blíže specifikovány v odstavci třetím.

V případech, že účetní jednotka nevede účetnictví nebo nesestaví závěrku - podle příslušného ustanovení, a v rozporu s příslušným ustanovením nepoužije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní standardy, za tyto správní delikty mu bude uložena pokuta do výše 6 % hodnoty aktiv celkem podle § 37a, odst. 3, písm. a).

V případech, že účetní jednotka vede účetnictví v rozporu, popř. jí sestavená účetní závěrka neobsahuje všechny povinné součásti – podle příslušného ustanovení, nebo vede účetnictví v rozporu s příslušným ustanovením a nemá ověřenou účetní závěrku, nebo výroční zprávu auditorem, je mu bude uložena pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem podle § 37a, odst. 3, písm. b).

V případě, že účetní jednotka nezajistí podmínky (popřípadě nepředá, přestože k tomu má povinnost) pro předávání účetních záznamů do centrálního systému účetních informací státu způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem vydaným na základě příslušných ustanovení, bude mu uložena pokuta do výše 5 000 Kč, není-li sjednáno jinak, podle § 37a, odst. 3, písm. d).

§ 37ab Společná ustanovení k oblasti správních deliktů, uvádí, že právnická osoba není zodpovědná za správní delikt, pokud vynaložila veškeré úsilí k zabránění tohoto deliktu. Při určení pokuty se přihlíží k závažnosti deliktu a k jiným okolnostem. Odpovědnost za tento delikt právnické osobě zaniká, pokud řízení nebylo zahájeno do 1 roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl správní orgán, nejpozději však do 3 let od jeho spáchání. Delikt v prvním stupni projednává finanční úřad.

3 Metodika

Jak již bylo uvedeno, cílem práce je vyhodnocení významných aspektů při tvorbě vnitřního kontrolního systému účetní jednotky ve vazbě na prevenci a opravu účetních nesprávností.

V první části je vymezena účetní jednotka, která je z důvodu anonymity v této práci označována jako podnik X. Hlavním cílem je zhodnocení kontrolních aspektů v podniku. Ty se z největší části opírají o zavedený informační systém – SAP. K popisu nástrojů a předpokladů fungování VKS a modelu COSO, bylo využito spolupráce podniku. Tato explorace je doplněna o obrázky - výřezy z informačního systému SAP. V nich jsou zobrazeny postupy vysvětlující nastavení kontrolních prvků, ale i výsledky těchto kontrol (explanace).

V následující části je zkoumáno finanční zdraví podniku pomocí Altmanova modelu, který je složen z pěti proměnných s přiřazenými vahami. K výpočtům jsou využity údaje z výkazů podniku X za posledních pět let. Ty jsou do práce vloženy jako přílohy. Výkazy jsou přepočítány koeficientem, aby byla zachována anonymita podniku X. V praktické části jsou vypočítány jednotlivé hodnoty Z-Score od roku 2011 až do roku 2015, tento průběh je i graficky znázorněn. V příloze č. I je také vložena tabulka, v které jsou kvantifikované relativní změny jednotlivých proměnných v obdobích 2011 – 2015. Tyto změny jsou dále hodnoceny podle vybraných proměnných, které změnu Z-Score ovlivnily nejvíce. Při zohlednění tématu této práce byly výsledky a hodnocení vloženy do přílohy č. I.

Vzhledem k tomu, že podnik X není obchodovatelný na burze, použitý model je sestaven podle následující rovnice:

$$Z = 0717 * x1 + 0,847 * x2 + 3,107 * x3 + 0,420 * x4 + 0,998 * x5 \quad (1)$$

Výsledné hodnoty se dělí do třech hodnotících kritérií. Pokud je hodnota *menší, než 1,2*, pak se podnik nachází v rovině *hrozícího bankrotu*. Hodnota odpovídající intervalu *od 1,2 do 2,9* představuje *šedou zónu*. Tj. interval, z kterého vyplývá, že se podnik nenachází v ohrožení bankrotem, ale ani významně neprosperuje. Pokud je výsledná hodnota *větší než 2,9*, podnik je bonitní a nachází se v *dobré finanční situaci*.

V rámci získaných informací o VKS podniku X jsou v následující části vyhodnocovány rizikové aspekty. Na základě nich je jedna riziková oblast podrobněji zpracována v interním předpise. Tento návrh má vést ke zlepšení VKS podniku X.

Po těchto šetřeních následuje diskuze, v které jsou zhodnoceny všechny výsledky získané šetřením v praktické části, a to jak model COSO, Altmanův Z-Score modelu, tak i vyhodnocené rizikové oblasti. U nich jsou navrženy jednoduchá opatření vedoucí ke zlepšení VKS.

Poslední částí je závěr, v kterém jsou vyzdvihnuty výsledky získané šetřením této práce.

4 Praktická část

4.1 Vymezení účetní jednotky

V praktické části je zkoumán podnik, který z důvodu přání anonymity bude dále označován jako podnik X. Jedná se o akciovou společnost, která je činná již více než 25 let, má 4 odloučená pracoviště a zaměstnává více než 1 500 zaměstnanců. Jejím hlavním předmětem činnosti je výroba strojů a komponentů pro zemědělství, pro automobilový průmysl, manipulační techniku a náhradní díly k těmto produktům. S touto činností souvisí i obchodní činnost a výroba různých komponentů pro další strojírenskou výrobu. Což představuje zhruba 97 % výnosů společnosti.

Odběratelská základna podniku X je široce diverzifikovaná. Vyrobené produkty ve výše popsaných oblastech činnosti podniku se dodávají mimo jiné do významných nadnárodních podniků.

Činnosti prováděné v podniku jsou četné, kupříkladu obráběčství, zámečnictví, nástrojářství. Jejich činnost zahrnuje výrobu, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, dále nakládání s nebezpečnými odpady a silniční motorovou dopravu, nákladní a osobní – vnitrostátní i mezinárodní. V neposlední řadě činnost podniku zahrnuje i výzkum a vývoj v oblasti technických věd.

Podnik X potvrdil svoji kvalitativní úroveň i certifikátem ISO 9001:2008 a byl zařazen mezi „dodavatele třídy A“. Certifikát ISO řady 14 001:2004, který odpovídá ekologickému auditu, dokazuje zodpovědný přístup k životnímu prostředí.

Podnik X se v posledních letech intenzivně rozvíjí, od roku 2005 proběhlo několik výstaveb – montážní, výrobní haly a modernizace lakovací linky. Navíc podnik investoval i do svých čtyř závodů.

Od srpna 2011 došlo k implementaci řídicího systému SAP. Podnik X si oproti ostatním podnikům tento systém spravuje sám.

4.2 Vnitřní kontrolní systém (VKS)

4.2.1 Cíl kapitoly

Cílem této kapitoly je popsat, jaké je nastavení VKS v podniku X. Podrobně popsat všechny činnosti a opatření, které si podnik vybudoval a oblasti, které mohou být zkonkretizovány.

V první části jsou popsány nástroje VKS a předpoklady pro jeho fungování. Dále je blíže specifikován VKS v modelu COSO, který popisuje úroveň kontroly z hlediska různých činností. Další podkapitolou je pak Altmanův model Z-Score. Ten popisuje, v jakém finančním stavu se podnik nachází. Následuje část, která vyhodnocuje rizikové aspekty v podniku X. Nakonec je navrhnout interní předpis upravující jednu z rizikových oblastí v podniku X.

4.2.2 Nástroje a předpoklady pro fungující VKS

Podnik X, jakožto akciová společnost, má každoroční povinnost k auditu. V rámci něj je kontrolován soulad účetnictví daného podniku s platnými zákony a předpisy, spolehlivost finančního výkaznictví a zároveň i účinnost a efektivita operací. To jsou nutné cíle, které kooperují právě s vnitřním kontrolním systémem.

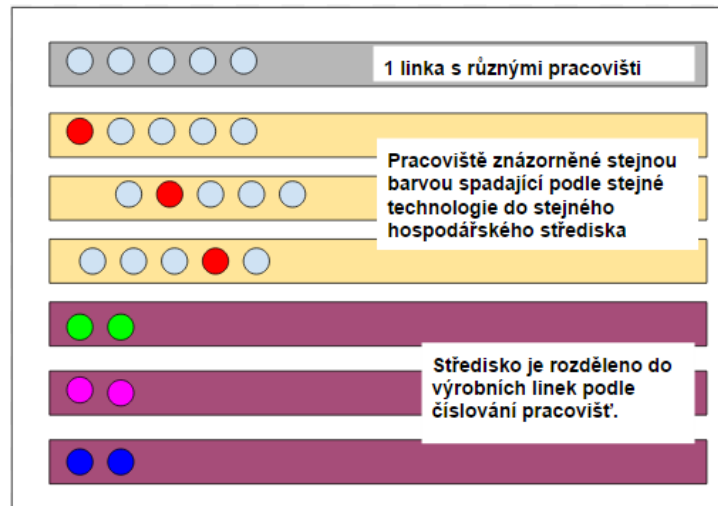
Hospodářská střediska

Počet hospodářských středisek se odvíjí od počtu oddělení v podniku. Jelikož má každé oddělení hned několik hospodářských středisek, jejich celkový počet je 152. Z nichž 85 středisek je výrobních. Každé výrobní oddělení je členěno podle tří hledisek. Buď jsou hospodářská střediska dělena podle *technologie*, nebo podle *linek*, což představuje např. dělení podle odběratelů. Posledním způsobem dělení středisek je do výrobních linek podle *číslování pracovišť*. Z výše uvedeného plyne, že podnik X je vysoce decentralizovaný.

Obrázek č. 4 popisuje různé druhy hospodářských středisek. Obdélníková pole představují výrobní linky, kroužky pak různá pracoviště uvnitř výrobních linek. Šedivé pole, tedy jedna výrobní linka, obsahuje různá pracoviště. Tento celý „objekt“ tvoří jedno hospodářské středisko. Zvýrazněná červená pracoviště (v béžových polích), tvoří také jedno hospodářské středisko. Přestože tato pracoviště zasahují do různých výrobních linek, jsou totožná, proto spadají do jednoho střediska. Fialová pole jsou tvořena různými

nými pracovišti. Všechny tyto výrobní linky spadají pod jedno středisko, protože jsou jejich pracoviště v systému zařazena pod stejné číselné označení.

Obrázek 4: Způsob rozdělení hospodářských středisek v podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

V systému SAP jsou hospodářská střediska zařazována tzv. proficentry. Ta jsou chápána jako systémové objekty, které vznikají zároveň se vznikem hospodářského střediska. Jedná se o další úroveň, kupříkladu v rámci účtování hospodářského střediska se může přímo účtovat na objekt proficentra, kde je zaúčtování určitým způsobem centralizováno. Ve skutečnosti si celý systém lze představit v následující hierarchii:

1. společnost → 2. účetní okruh → 3. proficentrum → 4. hospodářská střediska → 5. pracoviště → 6. druhy výkonů.

Funkcionalita informačního systému SAP

Jak již bylo řečeno informační systém podniku X je SAP. Je oblíbený pro své prakticky neomezené možnosti. V tomto případě systém SAP spravuje IT oddělení podniku. To v rámci systému vyvíjí a programuje vlastní sestavy (transakce), které mohou tzv. „na míru“ aplikovat např. na plánování údržby strojů a hlášení jejich poruch.

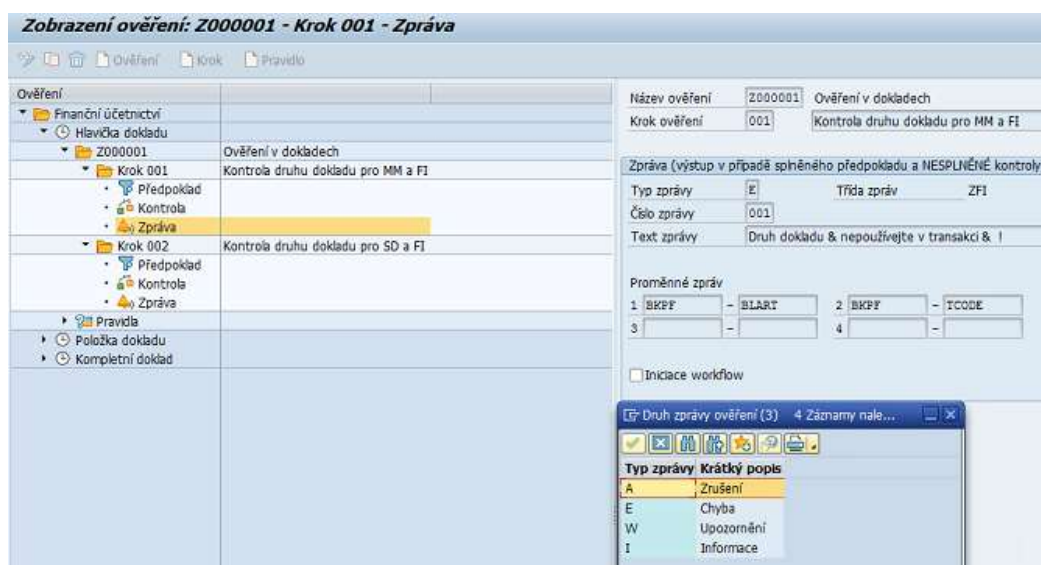
Co se týče oblasti účetnictví, výhodou systému je jeho variabilita a dostupnost informací, které účtárny mohou lehce získat k jejich práci. Tyto informace jsou často jednoznačné a srozumitelné z důvodu jasné nastavitelnosti polí, do kterých se údaje vpisují. To je standardní funkcionalita systému. Např. při tvorbě dokladu jsou jednotlivá pole již přednastavena buď formou povinných políček, validace, nebo jako substitute. Tyto

funkce jsou ověřovacími prvky v účetnictví a dají se v rámci systému nastavit u jakékoliv oblasti.

Validace

Validace představuje podmínkové nastavení, v tomto případě jednotlivých polí. Kupříkladu může hlášení upozorňovat na rozdílnost měny v jednotlivých dokladech. Pokud zapisovatel zadá chybné údaje, vznikají různá hlášení – *chybová*, *warningová* a *informační*. Chybová hlášení představují nejhorší variantu, jsou podmíněny nezaúčtováním dokladu. Warningová hlášení upozorňují zapisovatele na chybně zadané údaje, ale povoluje doklad zaúčtovat. Informační hlášení bez jakéhokoliv přerušení doklad zaúčtuje, přitom však upozorní zapisovatele na chybné údaje.

Obrázek 5: Nastavitelnost polí - validace



Zdroj: Podnikový systém SAP

Na obrázku č. 5 je zobrazen proces nastavování validace. Na pravé straně nalezneme mimo jiné druh ověření, krok ověření - kontrola druhu dokladu pro MM – modul materiálového hospodářství a FI – modul finančních pohybů. V neposlední řadě i druhy chybových hlášení.

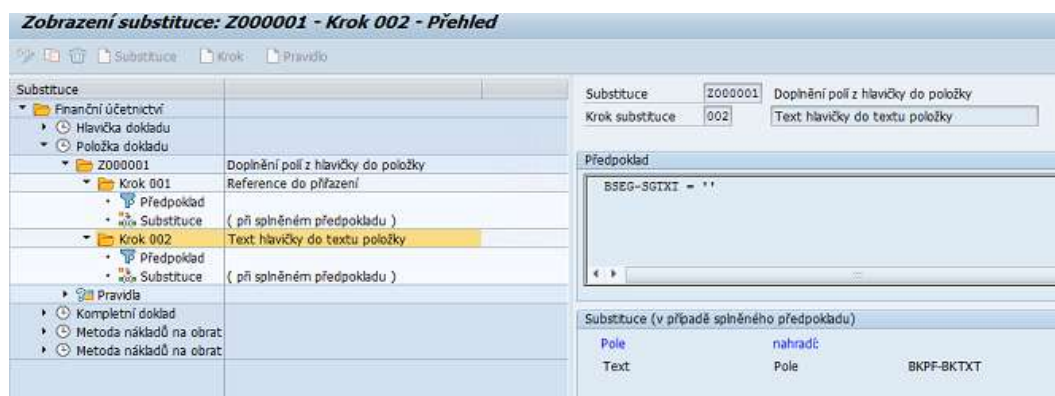
Substituce

Substituce představuje opět podmínkové nastavení, avšak v jiném režimu než u validace. Při uložení dokladu nevytváří hlášení, ale automaticky doplňuje určenou hodnotu do určeného pole. Toto doplňování je přednastaveno a existují dvě možnosti tohoto doplnění. Buď mohou být údaje z určitého pole (a) duplikovány do druhého pole (b), nebo

lze kupříkladu nastavit doplňování tak, že pokud je hodnota pole (a) 10, pak bude hodnota pole (b) 20.

Obrázek č. 6 zobrazuje způsob substituce jako duplicitu hodnoty z pole A do pole B. Toto nastavení popisuje krok substituce.

Obrázek 6: Nastavitelnost polí – substituce



Zdroj: Podnikový systém SAP

Retrográdní odběr

Všechny výše uvedené funkce jsou využívány při doplňování údajů, avšak samotné účtování je plně automatizováno, příkladem je retrográdní odběr. Jelikož se podnik zabývá velkovýrobou, zásoby vysoce fluktuují a jejich každodenní výdej a příjem je vyčerpávající. Proto jsou v dílnách instalovány terminály, na kterých pracovníci vyčítají svoji práci (pomocí čárových kódů zaměstnance, výrobku a prováděné operace). Jakmile dojde k načtení jednoho finálního výrobku, je v systému automaticky spotřebován ze skladu materiál, který je na tento finální výrobek spotřebován – retrográdní odběr je již nastaven na většinu podkompletů⁴ nebo nakupovaných materiálů.

Automatizace

Vzhledem k nastavitelnosti polí a celkově vysoké kontrolní schopnosti systému jsou účetní zápisy automaticky kontrolovány z hlediska podvojnosti, úplnosti a číselné shody v rámci analytické a syntetické evidence.

Účetní doklady

Kontrolní systém jako takový je složen i z částí, které podnik vytváří, aniž by cílil na kontrolní proces. Jedná se zejména o jednoduché zaznamenávání skutečností v účetních

⁴ Podkomplet představuje polotovár složený z dílčích polotovarů. Po dokončení podkompletu vzniká finální výrobek.

dokladech. Původní doklady jsou běžnou praxí, zajímavým příkladem jsou pak sběrné doklady. Ty jsou v podniku X používány pro různé zakázky, které získává např. oddělení údržby. To poskytuje služby jiným spřáteleným podnikům. V tomto případě jsou sběrné doklady vyúčtovány jednou za čtvrt kalendářního roku. Měsíční vyúčtování jsou spojena většinou s investiční oblastí. Pololetně se vyúčtovává režie v podniku. Příkladem tohoto je oddělení IT, jehož práce se vztahuje na všechny závody, proto se nákladově musí rozlišovat.

Zajímavou věcí v prostorách podniku X je existence dvou závodů v jedné hale. Běžnou praxí je, že v rámci všech čtyř závodů se vyrábí jeden finální výrobek, je tedy ze závodu A převeden do závodu B na další zpracování atd. Takové přeúčtování na jednotlivé závody probíhá měsíčně. Kupříkladu oddělení lakovny zpracovává všechny výrobky všech závodů, což vyžaduje zvýšenou pozornost týkající se dokumentace.

Archivace dokladů probíhá jak v elektronické, tak i fyzické podobě. Elektronická forma je v systému SAP. Každý doklad je skenován do systému, nebo přímo v systému vytvořen a poté vytisknut. Zálohování v papírové formě má na starosti každé oddělení samo. Archivace probíhá v souladu se zákonem a ke skartování dochází po zákonné lhůtě. Skartace je úkolem externí firmy, která určené doklady balíkuje a poté skartuje.

Účetní knihy

Podnik jako takový je vysoce decentralizovaný, z toho vyplývá i náročnost a struktura účetních knih. Forma účetních knih je proto pouze elektronická, velikost podniku a časté operace papírovou formu prakticky neumožňují. Jak bylo u funkcionality informačního systému SAP řečeno, jednotlivá pole při vyplňování, ať už dokladů, nebo i knih, jsou nastavitelná. Právě tato funkce vede k správnému formálnímu i věcnému vedení knih. Taková nastavení vedou ke kontrole již při vstupu dat. Co se týče podoby elektronické, jedná se o hlavní knihu, knihy syntetické a analytické, knihy podrozvahové. Do této kategorie řadíme i obratovou předvahu.

Operativní evidence

Operativní evidence se využívá zejména jako karta majetku - drobného hmotného, jehož povahou je přímá spotřeba do nákladů. Takovým majetkem jsou kupříkladu ochranné pomůcky pro pracovníky.

Jinou složkou evidence je kniha jízd. V rámci managementu a ekonomického části podniku má mnoho zaměstnanců přístup k pracovním vozidlům, je tedy nutné kontrolovat

účel jednotlivých cest. Řidiči z povolání, kteří převážejí podnikový oběžný majetek, své cesty také zapisují do obdobných knih.

Další operativní evidencí je i evidence docházky pracovníků. Tato evidence probíhá formou docházkových listů (píchačky). Podrobněji, viz Kontrolní činnost – Ochrana aktiv – Vrátnice a docházkový systém.

Inventární čísla a inventurní soupisky

Podnik X přiděluje svému majetku inventární čísla, která jsou členěna podle tříd. V oblasti majetku jsou v rámci systému SAP definovány druhy majetku, ať už budovy, výrobní stroje, nebo nářadí do různých intervalů. Inventární čísla jsou pak přiřazována podle těchto tříd.

Inventární čísla jsou vypsána i v inventurním seznamu, v něm jsou uvedena i nákladová střediska, ke kterým se tento majetek vztahuje. Dále je uvedeno i označení typu majetku, sériové číslo, datum sepsání majetku, skladové umístění, popř. místnost umístění. Při nákupu majetku je určena odpovědná osoba, která je v systému označena. Dle číselného označení odpovědné osoby jsou vytisknuty inventurní seznamy, které jsou dokumenty sloužícími pro kontrolu stavu skutečnosti. Jsou proto i při kontrolách opatřovány podpisy a daty. Do kategorie inventurních soupisek patří nejen seznamy majetku podniku, ale i seznamy výroby dokončené i rozpracované a soupisky materiálu.

Inventarizace majetku a závazků

V rámci účetního období probíhá povinná periodická roční inventarizace majetku a závazků k datu řádné účetní závěrky. Mimořádná inventarizace se vztahuje k případům tzv. migrace zásob mezi závody.

Dobrovolná inventarizace je zabezpečována inventární skupinou. Ta je v podniku ustanovena jako kontrolní složka, která se během celého účetního období zabývá vzniklými problémy. Příkladem mohou být špatně zařazené polotovary do skladů a jejich neodpovídající zařazení v systému. Jejich činnost je využívána po celém výrobním podniku a často vzniká na popud vedoucích z různých oddělení. V následujících částech jsou uvedeny podrobnější informace týkající se právě této inventární skupiny.

Příkaz k inventarizaci majetku

Každá inventarizace je stanovena příkazem generálního ředitele, v němž jsou jmenovitě uvedeny druhy a zejména náplň jednotlivých inventarizací.

- Průběžnou fyzickou inventarizaci na účtech 112 – materiál na skladě, 122 - polotovary, 123 – výrobky a 132 – zboží.
- Fyzickou inventarizaci hmotného majetku na účtech 021 - stavby, 022 – samostatné movité věci, 031 – pozemky a podrozvahu 753.
- Dokladovou inventarizaci zásob nedokončené výroby na účtu 121. Dokladovou inventarizaci veškerých účtů majetku, závazků a ostatní aktiv a pasiv na účtových třídách 0 – dlouhodobý majetek, 1 – zásoby, 2 – krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry, 3 – zúčtovací vztahy, 4 – dlouhodobé závazky a rezervy, podrozvahové účty.

V příkazu generální ředitel dále ustanovuje inventární komise (IK) – hlavní a dílčí.

Hlavní IK zajišťuje přípravu a průběh inventarizace, provádí instruktáže, kontroluje a koordinuje jednotlivé dílčí IK a dbá na dodržování interních předpisů vztahujících se k inventarizačním rozdílům. Jejich odpovědnost s sebou nese i pravomoci požadovat po každém zaměstnanci spolupráci a doplňující vysvětlení. Členové hlavní IK jsou složeni z odborných ředitelů podniku (výrobní, obchodní, finanční, ekonomický a technický a vývojový).

Dílčí IK je odpovědná za zajištění potřebných tiskopisů pro vypracování inventurních soupisů a zároveň zajištění všech potřebných činností spojených s prováděním fyzické inventarizace. Je složena ze zaměstnanců napříč podnikovými odděleními. Vedoucí logistik a expedice, účetní (čtyři), projektový manažer, koordinátor provozů a inventurní skupina.

V příkazu generálního ředitele se nachází i plán pro nutné přípravné činnosti. Všechny tyto činnosti jsou omezeny lhůtami a zároveň jsou uvedeny odpovědné osoby zajišťující následující činnosti:

- vydání časového plánu inventarizačních prací
- provedení instruktáže pro zajištění těchto prací
- dodání sestav dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku střediskům k souhlasu
- rozbor mank a přebytků a jejich příčin, dále pak uvedení nároku na náhrady od odpovědných zaměstnanců
- projednání výsledků fyzické inventarizace zásob a vypracování opatření týkajících se nedostatků při fyzické inventarizaci

- zúčtování výsledků fyzické inventarizace zásob
- projednání výsledků fyzické a dokladové inventarizace
- zúčtování výsledků dokladové inventarizace.

V neposlední řadě je v příkazu generálního ředitele uveden i časový plán inventarizačních prací, obsahující odpovědné osoby a lhůty splnění následujících prací:

- instruktáž členů dílčích IK a ostatních zapojených pracovníků
- vypracování inventurních soupisů cizího majetku v podniku a zároveň vlastního majetku, který je obsažen v cizích podnicích
- rekapitulace inv. soupisů a porovnání fyzicky zjištěných hodnot s účetnictvím (materiálové zásoby – 112, 122, a hotové výrobky – 123, 132)
- protokol o ukončení fyzické inventarizace (materiálové zásoby – 112, 122, a hotové výrobky – 123, 132) – následné předání do vnitropodnikové účtárny
- vypracování podnikové rekapitulace (materiálové zásoby – 112, 122, a hotové výrobky – 123, 132)
- projednání výsledků fyzické inventarizace – hlavní IK
- průúčtování výsledků inventarizace.

Inventarizace závazků a pohledávek

Kontrola závazků probíhá v podniku X denně. V systému SAP dochází k tzv. párování faktur, kdy si pracovníci každý den kontrolují sestavy, z kterých lze zjistit, zda se jednotlivé faktury párují s platbou. Jelikož podnik X přijímá každý den velké množství faktur, zobrazení takových sestav trvá řádově hodiny. V oblasti inventarizace odběratel-sko-dodavatelských vztahů podnik vyžaduje souhlas obchodních partnerů s hodnotou jednotlivých závazků a pohledávek.

Na obrázku č. 7 jsou zobrazeny pohledávky spárované s platbami. Zelená upozornění hlásí platbu přijatou (od odběratele). Červené upozornění hlásí pohledávku nespárovanou. V případě nespárované pohledávky je již po splatnosti, proto se v prvním řádku zobrazilo upozornění znázorněné žlutě (zvoneček).

Obrázek 7: Párování faktur vystavených s platbou

Odběratel: Sestava jedn.položek

Dodavatel: 200612
 Účetní okruh: 9100
 Jméno: KRONA MASCHINENFABRIK GMBH
 Místo: SPELLE

St	Sp	SplatNetto	Účet	I	Hl.kniha	Č.dokladu	Reference	€	Část.MD	Měna	EfsměnKurz	Dat.účt.	Dat.hláš.	Datum dokl.	Vyrovnaní
		30.03.2016	600085	KRONE SPELLE	311500	1121602469	1121602469	36 761,92	EUR	27,06500	29.02.2016	29.02.2016	29.02.2016		
		22.03.2016	200612	KRONE SPELLE	321500	1853600357	RAIF EUR 16029	550,50	EUR	27,03500	22.03.2016		22.03.2016	22.03.2016	
		22.03.2016	600085	KRONE SPELLE	311500		RAIF EUR 16029	932 529,56-	EUR	27,03109	22.03.2016		22.03.2016	22.03.2016	
								895 217,14-	EUR						

Zdroj: Podnikový systém SAP

Obrázek č. 8 je obdobou obrázku předchozího. Párování plateb probíhá i v závazkových vztazích. Zelené upozornění oznamuje splacený závazek, červené upozornění pak závazek nesplacený. V druhém případě je závazek po splatnosti, je tedy zvýrazněn dalším červeným upozorněním (blesk).

Obrázek 8: Párování faktur přijatých s platbou

Dodavatel: Seznam jedn.položek

Dodavatel: 101822
 Účetní okruh: 9100
 Jméno: Ferona, a.s.
 Místo: PRAHA 1

S	Sp	SplatNetto	Účet	Hl.kniha	Hledaný pojem 1	€	Část.MD	M	€	Část.ve FM	Dat.účt.	Datum dokl.	Reference
		15.02.2016	101822	321100	FERONA PRAHA	529,28-	E...	14	317,02-	15.03.2016	17.12.2015	6015879225	
		17.12.2015	101822	321100	FERONA PRAHA	529,28	E...	14	112,38	15.03.2016	17.12.2015	6015879225	
		25.03.2016	101822	321100	FERONA PRAHA	72,47-	E...	1	958,50-	28.01.2016	25.01.2016	6016804712	
							72,47-	E...	2 163,14-				

Zdroj: Podnikový systém SAP

Inventarizační rozdíl

Vzhledem k povaze výrobního procesu v podniku X, nejsou manka účtována jako normy přirozených úbytků. Pokud ale manko vznikne, projednává se s externím auditorem. V případě, že tento rozdíl způsobil pracovník, je hmotně zodpovědný za vzniklou škodu formou srážky ze mzdy. Ve většině případů se viník neodhalí, proto se manko účtuje nedaňově na účet manka a škody. Převážná většina inventurních rozdílů vzniká jako chyba ve vyskladňovacím procesu, protože dochází k časté záměně čísel výkresů při vyskladňování ze systému.

Oceňovací rozdíl

Zásoby (skladové ceny) jsou v podniku X přeceňovány čtvrtletně. Ročně jsou přeceňovány oceňovací sazby (strojní, mzdové, střediskové, režijní, správní aj.) tak, aby zobrazovaly věrnější a poctivější obraz skutečnosti. Z přecenění je vylučován bezobrátkový materiál, který je pouze uskladněn. V systému SAP lze retrospektivně zobrazit sestavu, v níž jsou pouze tyto bezobrátkové materiály. Tato sestava zobrazuje materiál, který v minulém roce nezaznamenal skladový pohyb, proto se vylučuje z přecenění. Nepřeceňuje se ani v případě, že nově vychází odlišná hodnota. Výrobky jsou oceněny vlastními náklady a dále se nepřeceňují. Nakupované položky jsou v systému spravovány v jiném režimu, v kterém je nastavena pohyblivá cena, jedná se tedy o metodu váženého aritmetického průměru.

Tento oceňovací rozdíl je účtován na jedné straně na účet 122.200, popř. 123.200 – rozdíly z přecenění hotových výrobků (popř. polotovarů) a na straně druhé na účet 582.100⁵, popř. 583.100 – změna stavu výrobků. Účtování tedy probíhá výsledkově, tento oceňovací rozdíl se rozpouští poměrově celé čtvrtletí.

Kalkulace a rozpočetnictví

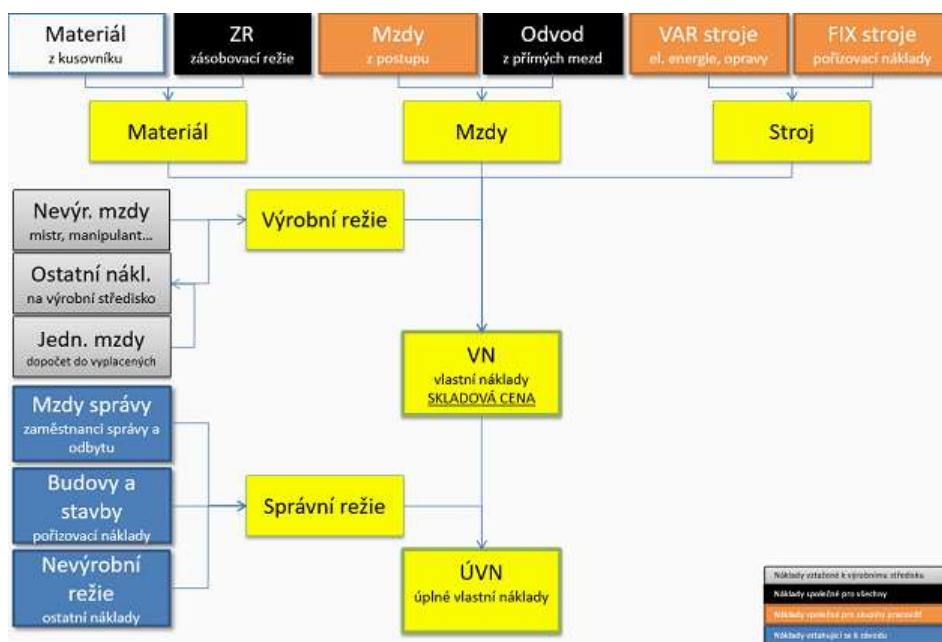
Kalkulační vzorec

Obrázek č. 9 popisuje kalkulační vzorec podniku. Vlastní náklady představují skladovou cenu. Ta je tvořena z materiálových, mzdových, strojních nákladů a výrobní režie. Úplné vlastní náklady zahrnují skladovou cenu a správní režii. Tato cena je předávána oddělení Odbytu, které podle těchto kalkulovaných hodnot stanovuje marži a prodejní cenu.

Zejména v oblasti kalkulací jsou změny postupů, změny kalkulačního vzorce (atd.) a zejména pak dopady, které z těchto změn plynou, konzultovány s externím auditorem.

⁵ Dříve účtováno na účet 612, popř. 613 – Změna stavu výrobků.

Obrázek 9: Kalkulační vzorec podniku X



Zdroj: Podnikové výkazy

Kmenový záznam materiálu

Jak již bylo řečeno, systém SAP je komplexní informační systém a v rámci něj lze získat veškeré potřebné informace, od toho se odvíjí i činnost oddělení Controllingu. Kmenový záznam materiálu představuje základní transakci, obsahující položky, do kterých jsou vpisovány parametry týkající se jednoho materiálu. Tyto údaje doplňují jednotlivá oddělení a zároveň mají povinnost údaje spravovat. Kmenový záznam materiálu je zaveden pro každý materiál, polotovar a výrobek nacházející se v podniku. Jsou založeny kupříkladu i pro služby, režijní materiály, balení i zboží. Jednotlivé karty jsou členěny do logických celků – odbyt, nákup, účetnictví, plánování a mimo jiné i controlling. Na základě změnového řízení (viz dále) pak pracovníci Controllingu kalkulují požadované produkty.

V rámci těchto kmenových záznamů materiálu jsou i vymezeny jednotlivé přímé i nepřímé náklady. V každém záznamu (mluvíme o každém výrobku vyráběném v podniku) jsou tyto náklady zobrazeny, lze také zobrazit sestavy pouze přímých či nepřímých nákladů.

Infozáznamy

Mimo zavedených kmenových záznamů materiálu existují i tzv. infozáznamy. Ty vedou pracovníci z oddělení Nákupu a nejdůležitější informací jsou zapisované prodejní ceny.

Infozáznam je ceník uvádějící informace o dodavateli (materiál), ceně a platnost období. Ceny jsou vedeny buď termínově (od, do), nebo v závislosti na množství. Ceny uváděné v infozáznamech závisí i na odebraném množství, proto se ceny mohou lišit podle odebíraného množství

Rozvrhové základny

Rozvrhové základny jsou normohodiny, a to buď dělníků, nebo strojů. Nepřímé náklady jsou vypočítávány z plánovaných zúčtovacích sazeb, ty představují odhady z předchozího roku. Podnik vlastní čtyři závody, ale každý z nich je jiného stáří, s tím souvisí i stáří dlouhodobého majetku využívaného k výrobě. U starších závodů, počta starších výrobních strojů jsou sazby menší kvůli odpisům. Čím více strojů, tím více hodin, což vede k větší rozvrhové základně. Problém je, že nové stroje jsou drahé. Z pohledu obchodníka je irelevantní, zda je výrobek vytvořen na starém nebo novém stroji. Ale z pohledu podniku to tak není. Staré závody jsou levnější.

Vytvoření dvou kalkulací na ocenění prodejní ceny by vedlo k jednoduššímu oceňování. Kalkulace by obsahovaly průměrné ceny a ceny nákladové oceňující skutečnost. Zavedení této duplicity by zamezilo průměrování strojních sazeb mezi závody. Avšak tento proces s sebou nese samozřejmě i větší množství práce. Tuto oblast nelze považovat za problém, ale tato poznámka k úpravě výše uvedeného postupu by vedla ke zlepšení.

Střediskové náklady si každé hospodářské středisko nese samo. Správní režie je pro každé středisko odlišná. Pokud se budou všechny stroje skrz všechna hospodářská střediska oceňovat průměrem, nelze docílit zobrazení skutečnosti. Lze samozřejmě pokrýt náklady a v účetnictví mít účtováno rovnoměrně, ale ne podle skutečnosti. Detailnější propočty na každý stroj, by docílily nejpřesnějších možných nákladů, po průměrování by oddělení Odbytu získalo ceny pro jednotlivé závody rovnoměrně.

Předběžné kalkulace

Všechny kalkulace v podniku X jsou kalkulacemi plánovanými, tedy předběžnými. Skutečné kalkulace představují ocenění výrobních zakázek. Ty vypočítává systém SAP, avšak pouze do úrovně vlastních nákladů. Úroveň úplných vlastních nákladů dopočítává oddělení Controllingu ručně - doplňuje správní režii.

Úroveň úplných vlastních nákladů představuje rentabilitu. Neboli zda prodejní cena pokrývá vlastní náklady výrobku a zda výpočty odpovídají skutečnosti.

Rozpočty

V podniku jsou vyžadovány hrubé výpočty výsledku hospodaření. To není klasický způsob tvorby rozpočtů a v první řadě ani nejefektivnější, více viz kapitola 4.2.5 Vyhodnocení rizikových aspektů.

Kalkulační listy

SAP vytváří sestavy, které odpovídají kalkulačním listům. To jsou podklady, v nichž jsou kalkulace vytvořené oddělením Controllingu. Jejich tvorba probíhá elektronicky. Musí importovat propočtené kalkulace z MS Excel do systému SAP. Tyto podklady obsahují výkresy, nákladové položky, podpisy aj. Jedná se o zjednodušenou sestavu, do které jsou přidávány součtové řádky a pouze na vyžádání jsou podrobněji analyzovány. Pokud je v podniku vytvořena zakázka, systém SAP sám automaticky oceňuje a postupem času se upřesňují normy měřením.

Oceňování

Jelikož se podnik zabývá výrobou pro několik významných firem, přičemž každá z nich má řadu svých výjimečných a ojedinělých produktů, jsou oceňovány pomocí váženého aritmetického průměru proměnlivého. Oddělení Odbytu prodejní ceny jednotlivých produktů rozděluje buď podle materiálu, nebo podle odběratelů.

V některých případech podnik vyrábí produkt, přestože si je vědom jeho ztrátovosti. Prodejní ceny jsou tedy nižší než vlastní náklady na výrobek. Dochází k tomu často v případech, kdy je vyráběno více produktů pro jednoho odběratele, přičemž jeden produkt je ztrátový, ale ostatní jsou ziskové. Zároveň je zřejmé, že ziskové produkty pokryjí ztrátu druhého produktu a zároveň vytvoří zisk navíc. Podnik tedy raději ustoupí ve výrobě jednoho ztrátového produktu a zároveň tím získá důvěru odběratele a zvýší odbyt.

Drobné zakázky

Oddělení Kalírny je využíváno jak pro výrobu větších výrobků a polotovarů (zavede se číslo materiálu, výkres, vytvoří se nová zakázka, vyrobí se výrobek, ten se uskladní a následně prodá), tak i na drobné zakázky. Tyto zakázky jsou jednorázové a menšího objemu, ovšem **častějších** zakázek (menšího objemu) je minimum. Nejčastější jednorázové drobné zakázky na kalení produktů se pohybují řádově ve stovkách.

V případech drobných zakázek je oddělení Kalírny velmi samostatným objektem. Vedoucí tohoto oddělení má k dispozici vlastní ceník a sám si propočítává hodnotu, na základě údajů o době výroby, množství a náročnosti (navíc připočítává i marži). Následně s odběratelem domlouvá podmínky a celkovou hodnotu zakázky. Toto oddělení je jediné v podniku X, které si cenu počítá samo, pouze pro tyto drobné zakázky. Zapojení oddělení Controllingu je v těchto případech pouze v přepočítání a kontrole stanovených cen. Následně jsou tyto údaje zohledňovány ve vyhodnocování rentability.

Interní předpisy

Vnitropodnikové předpisy vypracované v podniku X, jsou na dobré úrovni. Podnik má zpracované nejen povinné interní předpisy, ale i předpisy nepovinné, jejichž tvorba je zcela v jejich kompetenci.

Ať už se jedná o jakékoliv oddělení v podniku, jejich činnosti jsou opatřeny propracovanými předpisy. Jednotlivá oddělení v nich mohou nalézt jednoznačně vymezené pravomoci a s tím související odpovědnosti, dále jsou uvedeny zainteresované osoby, kterých se daná problematika dotýká, popř. může dotýkat. Upřesnění aktivit, při kterých dochází ke vzniku činnosti, kterou upravuje daný předpis. Nařízené typy kontrol a jejich četnost, dále je upraven proces monitorování (výroba). Mimo jiné jsou uvedeny i související interní předpisy, popř. je přiložena příslušná dokumentace.

Podnik X v rámci interních předpisů mimo jiné ustanovil i seznam provozních řádů a havarijních plánů, ty představují zajímavou kategorii. V provozních řádech jsou uvedeny pravomoci spojené s výkonem činnosti ať už na daných pracovních místech, nebo i v rámci pracovní činnosti osob. Tyto plány a řády jsou umístěny u zodpovědných osob, které zároveň zodpovídají za jejich aktualizaci.

Havarijní plány pak upravují přímo preventivní opatření, ale i vznik a druh havárií, také příslušné postupy pro zamezení jejich dalšího šíření. Havarijní stav může představovat stávkou zaměstnanců, epidemii nemocí, výpadek elektřiny, zničení strojů následkem požáru, požár výrobních prostor, nefungující stabilní telefony, nedostatek materiálu nebo nedostatek obalů na hotové výrobky.

V případech ekologických havárií havarijní předpisy upravují nutné činnosti. Jsou popsány závadné látky, místa jejich uložení a pracoviště, která je využívají pro výrobu. Jsou popsány i jejich možné cesty úniku, včetně preventivních opatření u nebezpečných látek jako je skladování, řádné označování, tvorba identifikačních listů, které jsou jed-

noduše dostupné ve výrobních úsecích a jsou dostupné i na interní síti pro všechny zaměstnance. Preventivním opatřením je povinné proškolení všech zaměstnanců nadřízenými. Dále je upraven postup při možném zastavení a ohlašování havárie. Pro účely plánu havarijního opatření byl stanoven tzv. registr odpovědností osob řídící havarijní zásah. Případná havárie se oznamuje těmto osobám v následujícím pořadí:

1. generálnímu řediteli → 2. ekologovi → 3. bezpečnostnímu technikovi → 4. externímu ekologovi.

Tyto osoby dále vedou proces při zneškodňování havárie a zároveň vedou dokumentaci o vzniklé situaci.

Přejímací plány

Přejímací plány představují dokument zaznamenávající postup vstupní kontroly, ať už nakupovaného materiálu (plechové desky, šrouby, ložiska aj.), hutního materiálu nebo barvy. V těchto dokumentech jsou stanoveny druhy kontroly pro jednotlivé materiály – vizuálně, počítání, měření. Dále je uvedena i četnost kontrol na základě podkladů, ku příkladu výkresy jsou kontrolovány s pěti kusy z každé dodávky.

Externí Auditor

Podnik X využívá externího auditora jako silný kontrolní prvek. Při každém rozhodnutí ovlivňující účetnictví a zejména při zlepšení, které by měly přinést hospodárnost a efektivnost podniku, dochází ke konzultacím s auditorem, který zastává funkci odborného poradce. Poskytované poradenství vede ke zlepšení činností a zároveň i napomáhá věrnému zobrazení podnikového účetnictví. Většina činností je předem schválena auditorem.

4.2.3 Model COSO

Kontrolní prostředí

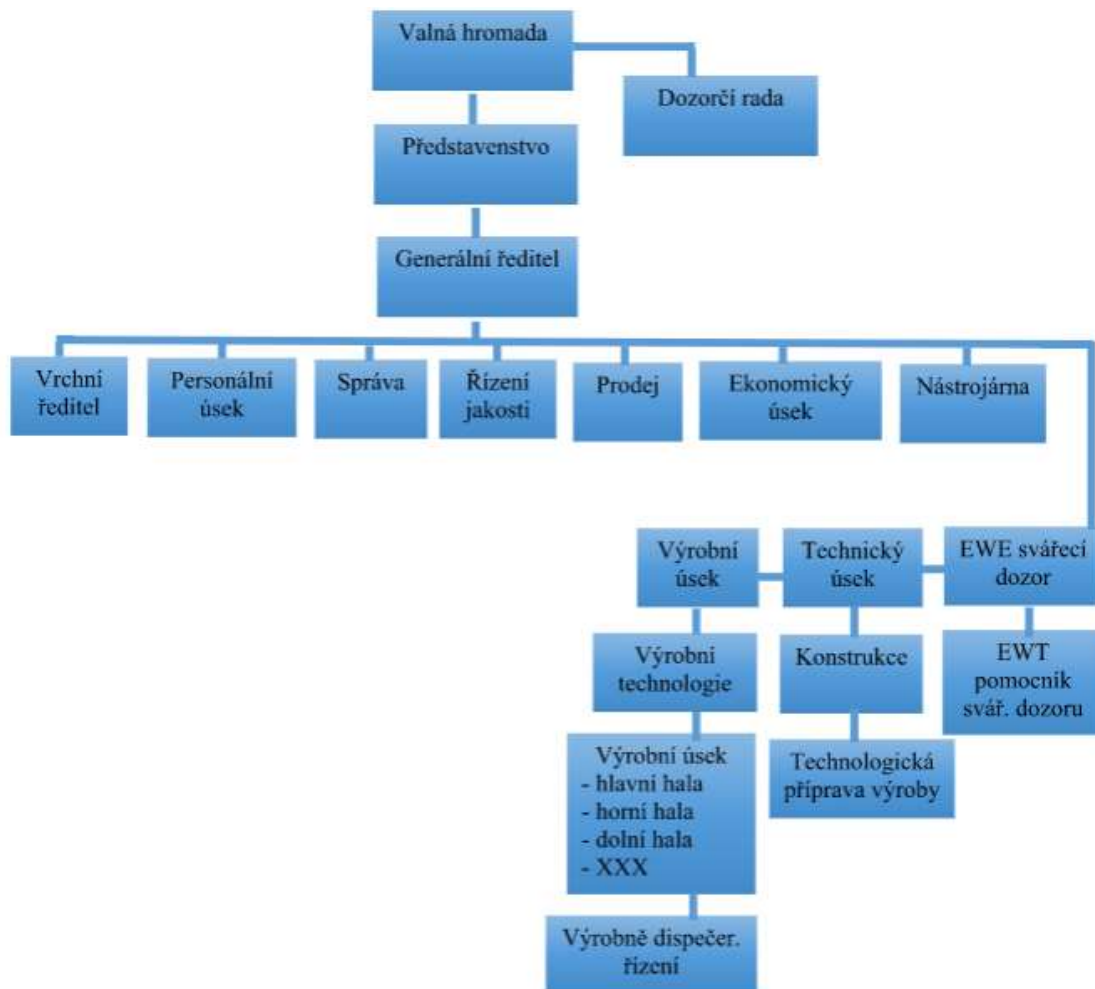
Organizační struktura

Podnik X vlastní jediný akcionář – generální ředitel, který ve společnosti drží 100% podíl. Vedle generálního ředitele je v akciové společnosti valná hromada, představenstvo a také dozorčí rada. Dozorčí rada má tři členy, finančního (účetní), obchodního (komunikace) a technického (řešící technické problémy s odběrateli) ředitele. Představenstvo je složeno ze šesti členů. Generální ředitel, člen právního oddělení, externí po-

radce, výrobní ředitel. Organizace se dále člení do deseti oddělení v čele s odbornými řediteli. Ti se zodpovídají výše postaveným orgánům.

Je tedy zřejmé, že veškerá činnost, která v podniku probíhá, je plně pod kontrolou vlastníka – generálního ředitele. Ten vyžaduje plné informace o provozních, finančních a technických skutečnostech. Od toho se odvíjí i jeho absolutní pravomoc schvalovat procesy v podniku a rozhodovat o nich. Tyto informace mu předávají odborní ředitelé jednotlivých úseků.

Obrázek 10: Organizační struktura



Zdroj: Podnikové výkazy, vlastní zpracování

Obrázek č. 10 popisuje rozdělení organizace. Řídící složky podniku se člení na deset úseků v čele s odbornými řediteli. Další členění je zobrazeno u třech úseků – výrobní, technický a EWE sváření dozor.

Odpovědnost a pravomoc

Dle zobrazení struktury na obrázku č. 10, je názorně zobrazeno rozdělení úseků. Úseky řídí odborní ředitelé, kteří tak získali odpovědnost a zároveň různé pravomoci spojené s jejich řízením.

Možnost provádět hospodářské operace, ať už vnitřního, nebo vnějšího charakteru, je upravena vnitřním předpisem o podpisovém právu a podpisových vzorech. V tomto předpise jsou uvedeny osoby s pravomocí provádět obdobné operace, zejména pak osoby zpracovávající doklady.

Dále jsou v podniku zavedeny tzv. jmenovací dekrety, které vydává generální ředitel. Jejich funkcí je jmenovat osobu na určitou pozici, která s sebou nese pravomoc a zároveň i odpovědnost k určitým výkonům.

Rozvoj zaměstnanců

Zaměstnanci jsou v rámci svého pracovního poměru průběžně proškolení. Školení je zaměřeno na pracovní náplň jednotlivých zaměstnanců. Podnik založil i vlastní svářečskou školu, kde probíhá výuka budoucích svářečů. Zároveň nabízí i dotované školení a kurzy, kupříkladu jazykové. V rámci ekonomické části podniku byl nedávno vyučován kurz zaměřený na práci s programem Microsoft Excel. Pracovníci, kteří jsou odpovědní za své vzdělávání, bez kterého by nebyli schopni vykonávat řádně a v souladu s právními předpisy svoji činnost (např. pracovníci účtáren), musí povinně absolvovat i příslušná školení.

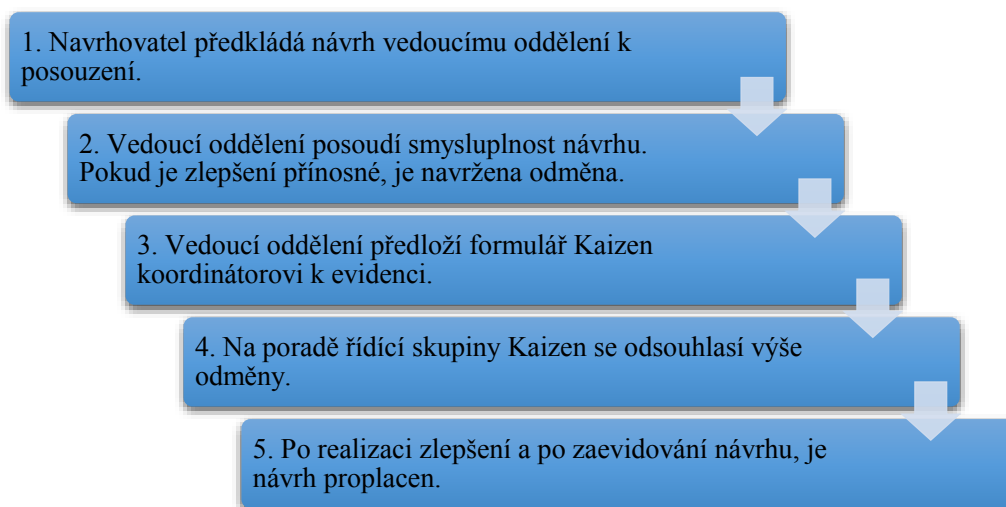
Etika

Kaizen – zásady neustálého zlepšování

Jedná se o projekt, který podnik X zavedl s cílem zvýšit zájem pracovníků na neustálém zlepšování pracovních činností. Je to proces identifikace a řízení činností zlepšování, na něž dohlíží řídicí skupina Kaizen složená ze 13 členů. Zodpovědnost za plnění Kaizen mají vedoucí jednotlivých oddělení.

Na obrázku č. 11 je zobrazen tento proces. Nejdříve dochází k předložení návrhu na zlepšení (formulář Kaizen) vedoucímu oddělení (mistr). Pokud je tento návrh přínosný, je schválen a mistr se svým nadřízeným navrhnou odpovídající odměnu. Mistr dále předává formulář Kaizen k evidenci. S řídicí skupinou Kaizen je projednána výše odměny za návrh zlepšení a posledním krokem je výplata této odměny na pokladně.

Obrázek 11: Průběh návrhu na zlepšení - Kaizen



Zdroj: Podnikové předpisy, vlastní zpracování

Samokontrola

Zavedení samokontroly vede k vyšší zainteresovanosti pracovníků. Ta napomáhá vyšší četnosti kontrolovaných výrobních dílců a zároveň i efektivnější výrobě. Interní předpisy v tomto případě jasně stanovují postup. Tedy co měřit, čím to měřit a jak často danou věc měřit. Taková samokontrola je zaznamenávána na kontrolních kartách, které jsou archivovány na pracovišti kontroly každého oddělení. Při zajištění vadného výrobku je informováno oddělení Řízení jakosti, které tento výrobek označí červenou kartou „zadrženo“ a dále s ním nakládá.

Hodnocení rizik

Každý úspěšný podnik musí analyzovat rizika týkající se jeho existence a účinně je řídit. I podnik X se zabývá snižováním rizik, které ohrožují jeho cíle. Prevencí jsou často interní předpisy a provozní řády, které mají stimulovat činnost zaměstnanců a zamezit vzniku možných rizik.

Ekonomická a finanční rizika

Co se týče úvěrových rizik, jedním z preventivních opatření je ověřování platební schopnosti obchodních partnerů – viz následující část Kontrolní činnost, v části Verifikace. V oblasti zajišťování rizik je podnik zabezpečen proti pojistným událostem. V minulosti došlo k dopravním nehodám při převozu výrobků, přičemž došlo k poškození vozidla i výrobků. Jinou pojistnou událostí byl výbuch v oddělení pyrolýzy (opalování barev). Rizika jsou zajišťována i pojištěním dlouhodobého majetku.

Provozní rizika

Technické riziko podnik snižuje zejména školením. Při zavedení nové výroby jsou zaměstnanci školeni a seznamováni s výrobním procesem. Podnik zavedl i tzv. nápalové plány, které snižují riziko nadměrného vyhazování materiálu. Z plechové tabule (materiál) je stroj schopen vypálit více polotovarů než jeden. Dříve se vyrábělo podle plánů, pracovníci sami museli dohledat druhy polotovarů se stejným vstupním materiálem tak, aby mohli využít maximum z plochy tabule. V těchto případech často docházelo k neúměrnému šrotování odpadu, protože pracovníci tuto práci „navíc“ nedělali.

Největší riziko pro podnik spočívá v nesplnění plánu výroby. Podnik vyhodnocuje výsledky výroby v týdenních intervalech. Od tohoto problému se odvíjí samozřejmě i finanční rizika spojená s nezaplacením mzdových a ostatních závazků společnosti. Podnik vytváří rozpočty - odhady na měsíc dopředu. Po měsíční účetní závěrce, 1. den nového měsíce, je prezentován výhled výsledku hospodaření pro následující měsíc. Hodnotí se výsledky za uplynulý měsíc, srovnává se plán se skutečností a zjištěné odchylky se využijí pro případnou korekci budoucího plánu.

Ve výrobě je velkým přínosem oddělením Řízení jakosti. Je důležitým kontrolním orgánem, který monitoruje každý výrobek a po kontrole jejich kvality buď předává k dalšímu zpracování (popř. do skladu jako výrobek), nebo vyhodnocuje výrobek jako zmetkový. Zmetkovost může být způsobena jak špatným výrobním procesem, tak i kvalitou materiálu - v takovém případě podnik špatný materiál reklamuje. Reklamace probíhá v hodnotě zpracované výroby, ne pouze použitého materiálu, právě proto, že ne pokaždé je tato chyba zaznamenána v prvotním kroku výroby. Způsobí-li nekvalitní výrobek zaměstnanec, mohou nastat dvě situace. V případě, že je vyroben zmetek, který lze opravit, vzniká tzv. zakázka na opravu zmetků. Pokud ale zmetek opravit nelze, dojde k jeho sešrotování. Celý tento proces sepisuje oddělení ve zmetkovém hlášení, v němž je zachycena tzv. příčina odchylky popisující důvod vzniku neshodné výroby.

Ne všechny zmetky jsou ale neplánované, některé chyby jsou očekávané, např. jako u nově zavedeného výrobku – najíždějící první kus, při kterém dochází k seřizování strojů. Případně u vzorkování pro zákazníka, pokud je výrobek kvalitní a zákazník schválí jeho odkup, je mu prodán. V druhém případě se v podniku výrobek ovzorkuje a po zavedení výroby je opět sešrotován.

Obrázek 12: Sestava dat neshodné výroby - SAP

Zakázka	Oper	Příčina	Vnik	NSVlnka	Skld.jednot.	Materiál	Množství	Vytvořeno	Založeno	Celk.hodn.
400000139359	0020	291		4511	2005480573	BN 65050267	18,000	02.03.2016		1 310,5600
300000849028	0020	237	71044	7502	2005535676	CL 1327 450.1	2,000	01.03.2016		1 903,9660
300000849089	0030	238	18784	3511	2005534729	CL 1815 468.0	1,000	01.03.2016		226,5040
300000853843	0020	238	11088	3511	2005533459	CL 1815 598.0	1,000	01.03.2016		78,1371
300000849828	0030	291		3521	2005445598	CL 551 998.1	1,000	01.03.2016		116,4205
300000858287	0010	214		1702	2005536763	CL 629 728.1	1,000	01.03.2016		1 934,7688
300000858486	0020	291		6531	2005507993	DF 1371925.00	35,000	01.03.2016		689,9600
500000144192	0030	231	12736	1219	2005526985	F H266.500.021.011	1,000	01.03.2016		775,4742
300000862313	0010	231	11596	6512	2005533095	HB 375-7030	1,000	01.03.2016		71,7316
300000862310	0010	231	11596	6512	2005533117	HB 375-7048	4,000	01.03.2016		216,5300
300000813078	0020	291		3711	2005512741	JD AH234704	2,000	01.03.2016		3 699,7900
300000776682	0020	291		3711	2005488564	JD AH234704	1,000	01.03.2016		1 808,5051
300000826401	0010	291		3515	2005217034	JD AXE20232	3,000	01.03.2016		893,3393

Zdroj: Podnikový systém SAP

Obrázek č. 12 zobrazuje hodnoty neopravitelných zmetků. Pokud zmetek zavíjí jiný závod, tak se jim tato zmetková výroba přeúčtovává.

Podnik si v rámci interních předpisů ustanovil i tzv. Katalog vad (povolených nebo zakázaných), sloužících pro kontrolu výrobků. Jsou rozděleny podle typu dodavatelských zakázek, podle typu vad materiálu, vadného způsobu lakování a špatné manipulace s již nalakovanými dílci. Tento katalog snižuje riziko prodeje vadného výrobku.

Nově podnik X porovnává sazby využívané v kalkulačních vzorcích a při oceňování. Srovnává skutečnost s plánem a analyzuje tak případné odchylky, čímž snižuje riziko špatného ocenění zásob.

Bezpečnostní rizika

Preventivním opatřením vztahující se k předcházení rizik na pracovišti je školení o bezpečnosti práce. Každý pracovník je školen o základních bezpečnostních pravidlech, širší školení je pak zaměřeno na druh výkonu práce, který zaměstnanec zastává, kupříkladu školení řidičů referenčních vozidel a vysokozdvížných vozíků. Právě pro zajištění větší bezpečnosti na pracovišti bylo v podniku zavedeno omezení rychlosti těchto vozidel.

V posledních měsících se v podniku objevilo i zvýšené informační riziko. To představuje napadení a zneužití výpočetní techniky. Bylo zaznamenáno několik případů podvod-

ných e-mailů, přičemž IT oddělení podniku preventivně informovalo zaměstnance před rizikem spamů, konkrétně ransomware⁶.

Kontrolní činnost

Schvalování

V podniku X se každý proces schvalování propojuje s pozicemi nadřízených. V každém případě musí dojít ke schválení vedoucím, který dále konzultuje schválení činností s generálním ředitelem, který jakožto vlastník podniku trvá na svém zapojení. Pro jednodušší činnosti s menším dopadem, jako např. přijetí faktury, se využívá systému SAP. Tento proces schvalují přímí nadřízení. Složitější otázky kupříkladu investice, jsou logicky řešeny s vedoucími orgány podniku.

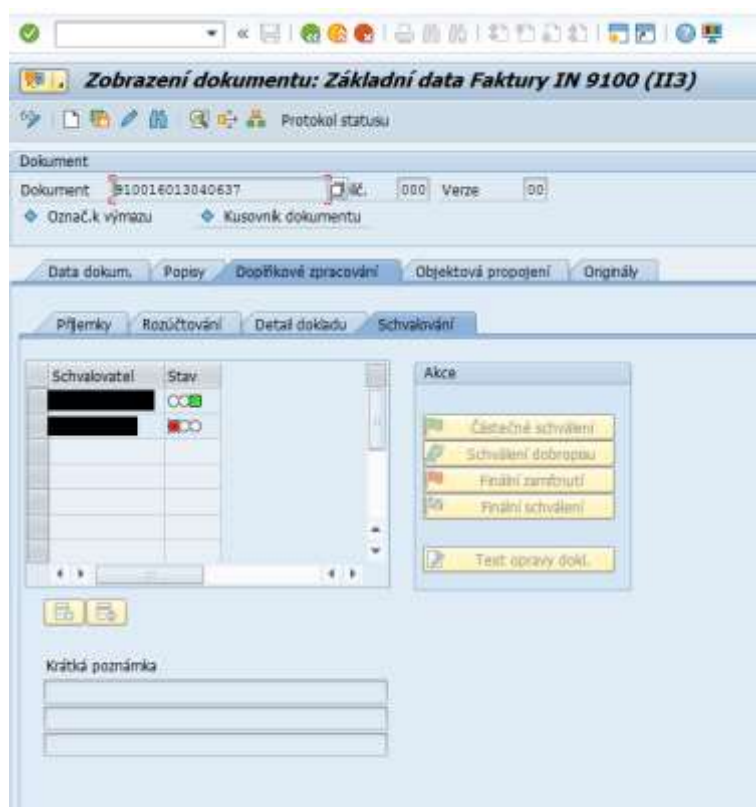
Oběh dokladů – přijaté faktury

Po přijetí faktury se musí osoba odpovědná za objednání, k této faktuře vyjádřit a potvrdit podpisem objednávku. Originál faktury je formálně a věcně překontrolován, založen a opatřen čárovým kódem, který slouží k elektronické evidenci v systému SAP. Takto označená faktura je nahrána do systému a posléze schválena odpovědným pracovníkem. Po schválení faktury dochází k zaúčtování faktury, ne dříve.

Na obrázku č. 13 je zobrazen stav schválení. Začerněné části představují osoby odpovědné za schvalování. Vedle nich je zobrazen stav schválení – zelený = schváleno, červený = neschváleno. Tyto stavy jsou označovány jako tzv. semaforey. Každá ikonka má svůj informační charakter. Zelená ikonka je informační, žlutá je warningová a červená je errorová. V tomto případě je zelená ikonka chápána jako schválení.

⁶ Jedná se o druh malware, který způsobí blokadu počítače a vyžaduje úhradu určité částky za opětovné zpřístupnění dat v počítači.

Obrázek 13: Proces schvalování - SAP



Zdroj: Podnikový systém SAP

Změnové řízení

Změnové řízení představuje systém schvalování, který podnik X využívá. Nahradilo původní změnové řízení, jehož forma byla nečitelná, lehce zaměnitelná a velmi zdlouhavá jak z hlediska předávání dat potřebných k výrobě, tak i k předávání samotných informací o započetí výroby.

Následující obrázek č. 14 zobrazuje tzv. kmenový záznam materiálu. Jedná se o kartu výrobku (nebo polotovaru, služby, materiálu aj.) se záložkami, v kterých jsou definovány různé parametry. Ve spodní části se nachází část Kontrola dat, kde jsou zobrazovány postupně schválené (X) dílčí práce příslušných oddělení na procesu výroby finálního produktu. Nejedná se o standardní funkci systému SAP, toto rozšíření si podnik X vytvořil pro vlastní potřeby.

Mimo jiné lze v dolní části kmenového záznamu materiálu zobrazit (výše uvedený) Infozáznam.

Obrázek 14: Změnové řízení, kmenový záznam materiálu - SAP

The screenshot displays the SAP Change Management (Změnové řízení) interface for material KR 290 000 290 (OBRACEC KW 6.72 / 6 - PALETA). The interface is organized into several sections:

- Material Header:** Material number KR 290 000 290 and description OBRACEC KW 6.72 / 6 - PALETA.
- Basic Data (Základní data):** A table with columns for technical specifications and their values:

Specifikace	Hodnota
R4 - Délka	Typ, Tvar, Závít
R5 - Tloušťka	Jakost
Tolerance R1	Povrch. ochrana
Tolerance R2	Plocha #2
Tolerance R3	Ostatní
Tolerance R4	Způsob pořízení 52
Tolerance R5	Výkres odběratele
- Delivery Information (Informace o dodání):** Fields for delivery conditions, order number, and supplier, along with a checkbox for 'Kontrola hmotnosti provedena' and an 'Infozáznam' button.
- Data Control (Kontrola dat):** A row of checkboxes for various departments: Konstrukce (checked), Odbyt (checked), Plánování (checked), Nákup (checked), and Controlling (checked).

Zdroj: Podnikový systém SAP

K pochopení nového změnového řízení je nutné popsat celý proces tohoto schvalování, který zahrnuje několik oddělení. Tato oddělení kontrolují kmenový záznam materiálu (obrázek č. 14) a schválením (X) povolují dalšímu oddělení započítí jejich činnosti. Jelikož je oddělení Konstrukce zodpovědné za celý proces změnového řízení, vstupuje do procesu vícekrát a také ho jako poslední oddělení uzavírá. Změnové řízení zahrnuje následující činnosti:

1. Poptávka od zákazníka.

- Zákazník udává své požadavky na produkt a vyjednává podmínky s technickým a finančním ředitelem.
- Controlling propočítává ocenění této poptávky a zjišťuje, zda je podnik schopen produkt s navrženými parametry vyrobit a zároveň, zda je zákazník ochoten na tyto podmínky přistoupit. Dochází ke schválení a zahájení změnového řízení.

2. Nákupní oddělení

- V rámci změnového řízení dochází např. k potřebě nových materiálů na nový produkt. Zakládají se tedy nově nakupované materiály a ná-

kupní oddělení zjišťuje u dodavatelů, zda jsou schopni dodávat potřebný materiál. Pokud ano, oddělení *schvaluje* další postup.

3. Kusovníky

- Na základě požadavků zákazníka *konstruktér* sestavuje tzv. kusovníky, již z nových materiálů. Kusovník představuje finální produkt, který je sestaven nejčastěji z několika dílčích částí.

4. Technologické postupy

- Technologové analyzují, jakým způsobem jsou schopni vyrobit produkt. Jaká kapacita strojů i pracovníků bude potřebná pro nejefektivnější a nejehospodárnější výrobu.
- Následně dochází k normování. Zjišťují se intervaly pro jednotlivé části výroby - jak dlouho trvá výroba každé části finálního produktu. Až po naplánování výroby produktu pro zákazníka se tyto normohodiny zpřesňují.

5. Plánování

- Získaná data se spravují a zkoumá se nastavení parametrů tak, aby se při výrobě dosáhlo co největší úspory a efektivnosti. Dochází ke *schválení*.
- Až po ocenění materiálu oddělením controlling, dochází k rozepsání výrobních zakázek (Material Requirements Planning).

6. Odbyt

- Toto oddělení se zaměřuje na způsoby účtování, rozhoduje, zda se produkty budou účtovat jako komponenty, náhradní díly nebo odlišně. Oddělení *schvaluje* změnové řízení pro oddělení controllingu.
- Až po naskladnění finálního výrobku, dochází k jeho prodeji. To odpovídá termínům objednávky od zákazníků.

7. Controlling

- **Přípravné časy** představují čas na přípravu stroje pro výrobu daného výrobku. Může se jednat o výměnu matric u ohraňovacího lisu. Do lisu jsou vkládány matrice, odpovídající parametrům, které jsou vhodné pro výrobu finálního produktu. Právě takové nastavování tvoří přípravné časy. Poté je průběh výroby bez dalších problémů – plechové desky jsou umístěny do ohraňovacího lisu, který vyrábí po-

lotovar. Je tedy výhodnější uskutečnit tyto přípravy jednou a poté vyrobit větší množství polotovarů, než absolvovat tyto přípravy několikrát kvůli výrobě menšího množství produktů.

- Přípravné časy jsou rozdělovány pomocí kalkulačních dávek. Ty představují vyráběné množství finálního výrobku na výrobní zakázce. Kalkulační dávky se stanovují k finálnímu výrobku a podle kusovníkového rozpadu k jednotlivým podkompletům.
- Oddělení tedy stanoví kalkulační dávky, zalkuluje produkt a ocení jej. Odstraní status blokace na kmenovém záznamu materiálu a tím *schvaluje* celý předchozí přípravný proces (změnové řízení). Jakmile je přiřazena skladová cena materiálu, může procházet procesem plánování výroby.

8. Konstrukce

- Proces vytvoření návrhu výrobku je v kompetenci oddělení Konstrukce, proto *schvalují* změnové řízení jako poslední. Za vytvoření návrhu výrobku odpovídá konstruktér konkrétního výrobku a vedoucí konstrukčních skupin. Právě toto oddělení sleduje v systému SAP, zda všechny dílčí oddělení odsouhlasili svoje zapojení.

Na obrázku č. 15 jsou zobrazeny stavy změnového řízení, již na konkrétní změnu upřesňující v jaké fázi se změnové řízení nachází.

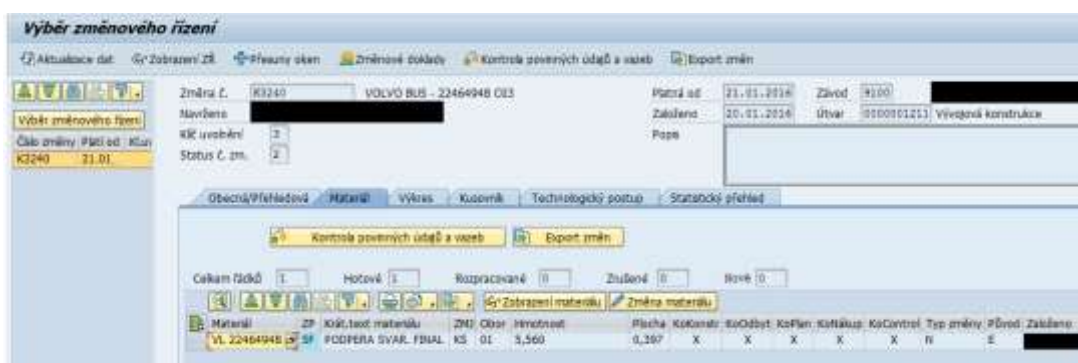
Obrázek 15: Statusy změnového řízení - SAP

Kl.uv.	UvSim	UvKalk	Pl.uv.	UvolVý	GlUvol	DatumOCM	KlíčOCM	Popis
01	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Inicializační- při založení ZŘ
02	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Uvolnění pro kalkulaci
03	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Globál.uvolnění ZŘ
04	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Uvolnění ZŘ bez techn.objektů

Zdroj: Podnikový systém SAP

Na obrázku č. 16 lze vidět (v kartě Materiál) druh výrobku a zároveň oddělení, která schválila (X) daný proces. Důležitý je i údaj v horní části - *klíč uvolnění*. Hodnota 3 znamená, že se oddělení Plánování vyjádřilo kladně a výroba se může uskutečnit. V případě hodnoty 4, dochází právě ke změně, která ale nemá vliv na cenu – např. textové úpravy. *Status č. změny* popisuje, zda v daný okamžik někdo tento zápis upravuje. Hodnota 1 znamená aktivitu – probíhá nějaká změna, hodnota 2 znamená, že je změna neaktivní, již došlo k uzavření.

Obrázek 16: Výběr změnového řízení - SAP



Zdroj: Podnikový systém SAP

Dovolenka a propustka

Do procesu schvalování je zahrnuto i schvalování dovolenek a propustek. V případě propustek je vydán zaměstnanci nutný formulář, který lékař potvrdí. V případě dovolenek si do formulářů zaměstnanci zapisují návrh na dovolenou a příslušný nadřízený schvaluje jejich požadavek. Generální ředitel v tomto případě vydal omezení, kterým omezil dovolenky ve dnech pondělí a pátek. V podniku X se totiž velmi rozmohly žádosti dovolenek na tyto dni, čímž docházelo ke snižování produktivity. Pokud někdo žádá dovolenku v pátek, zavedené omezení připouští pouze možnost vzít si dovolenou i ve čtvrtek.

Outlook

Podnik X využívá ke komunikaci v podniku mimo jiné i Outlook (viz Informace a komunikace), v němž dochází především ke komunikaci elektronickou poštou. Využívá se i pro svolávání podnikových jednání. V rámci Outlooku – kalendář, dochází k rezervaci místností a jejich následnému schválení zodpovědnou osobou.

Zmetkovost

Pracovníci zodpovědní za výrobu (mistři) si v systému SAP pomocí příslušných sestav kontrolují činnost svého střediska. Ověřují si, jaká část zmetkovosti podniku náleží právě jejich středisku.

Verifikace

Vývojový a testovací systém

Jak již bylo uvedeno, IT oddělení podniku spravuje informační systém SAP a samo vyvíjí a programuje potřebná nastavení. Aby nedocházelo k zavedení vadné verze transak-

cí, podnik si zkonstruoval *vývojový systém*. V něm nejsou žádná data, pouze základní nastavení. Ve vývojovém systému se ověřuje, zda naprogramovaná transakce reaguje podle požadavků pracovníků. Pokud ano, vytvoří se transport, který se přenesení do *testovacího systému*, v němž jsou již různá data, nejčastěji z minulého účetního období. V takovémto systému dochází k testování transakcí přímo na datech, která jsou reálná a mohou tak odhalit možné chyby. Teprve až po těchto zkouškách se může nově naprogramovaná transakce nainstalovat do podnikového systému. Oba tyto systémy jsou pouze odnoží systému SAP, avšak napojena na něj nejsou, aby nedocházelo k případným chybám.

Hodnocení obchodních partnerů

K systému ověřování dochází nejčastěji v případě kontroly obchodních partnerů. Podnik X tyto společnosti, s kterými přichází do styku, ověřuje z hlediska jejich platební schopnosti. Přes systém SAP, který je kompatibilní se třemi druhy rejstříků, si jednoduše vyhledávají, zda jsou obchodní partneři spolehlivými. Ověřování probíhá přes Daňový portál CZ, Interní kreditní záznam (podle IČ) a Insolvenční rejstřík.

U rejstříku - Interní kreditní záznam - se uvádí bankovní spojení, pokud není shodné se systémem SAP, přerušuje se proces platby a zjišťuje se aktuální (spolehlivé) bankovní spojení. V takovém případě nelze zapsat fakturu a samozřejmě ani provést platbu.

Obrázek 17: Hodnocení obchodních partnerů

Partner ID	St.	Pr.	Status	Zdroj	Vytvořeno	Setřazen.	Období	Dotazoval	Jméno I.	Pr.	Město	Ulice
CZ00101634	OK	0	OK	DPCE	27.05.2014	27.05.2014	990020		ZEMSKÁ BAŇ OBČIŠTVO ČROVITKE	CZ	ČROVITKE	V Bratse 22B
CZ20010438	NE	X	Neplatná registrace		14.10.2014	14.10.2014		182180	Pajar s.r.l.	CZ	Biseres	Kadéma 388
CZ20094528	PR	3	Problém		24.02.2016	24.02.2016	381506		Tea Sona spol. s r.o.	CZ	Boševka	Tovární 97b

Zdroj: Podnikový systém SAP

Na obrázku č. 17 jsou uvedeny příklady třech firem, které mají po ověření v rejstřících různé statusy. V hlavičce jsou vypsány použité rejstříky pro ověřování. První společnost se statusem OK je hodnocena jako spolehlivá. Druhá společnost se statusem Neplatná registrace, podniku oznamuje problém s neplatnou registrací k DPH. A třetí společnost se statusem Problém, byla již v rejstřících označena několika jinými společnostmi jako neplaticí obchodní partner.

Ochrana aktiv

Sklady

Podniková aktiva jsou chráněna i formou skladů. Výdej ze skladu je povolen pouze na základě potvrzených žádostí. Volné sklady v podniku nejsou povoleny. Takto je zabráněno i odcizování podnikového majetku.

Vrátnice a docházkový systém

Každý, kdo míří do prostor podniku X musí projít přes podnikovou vrátnici. Ať už jde o zaměstnance nebo dovozce materiálu. Vrátnici hlídají lidé zkušení v tomto oboru, většinou se jedná o osoby, které byly dříve zaměstnány u Policie ČR. Při odjezdu vozidel vyvážející produkty z podniku, jsou tyto vyvážené položky kontrolovány. Jde o ověření, zda nedochází tímto způsobem k odcizení materiálu, produktů nebo majetku. K tomu určenou pomocnou složkou je i kamerový a docházkový systém, který je pracovníkům vrátnice k dispozici. Ti na základě toho provádí i namátkovou kontrolu u odcházejících pracovníků.

Docházkový systém je rozdílný pro pracovníky z dílen a pracovníky v kancelářských prostorách. Dělníci označují svůj docházkový list (píchačky) na dílnách a na vrátnici prochází turniketem na čipovou kartu. Ostatní pracovníci označují svůj docházkový list (píchačky) pouze na vrátnici a také prochází přes turniket pomocí čipové karty.

Původní myšlenkou bylo, že se vrátí mohou v těchto docházkových systémech orientovat a zjistit, jak dlouho dělníkům trvá odchod z dílny k vrátnici a naopak. Zda se někdo zbytečně nepohybuje po pracovištích a nemá prostor pro možné zcizování věcí. Tuto myšlenku komplikuje fakt, že každý dělník má možnost se po práci jít umýt do sprch a zároveň se jakkoliv dlouho převlékat v šatnách.

Pojištění

Pod ochranu aktiv spadají i různá pojištění. Podnik samozřejmě pojišťuje svůj majetek, včetně škody způsobené při přepravě produktů, povinné pojištění vozidel, pojištění škod způsobených zaměstnanci, na nečekané havárie atd.

Oddělení Řízení jakosti

V podniku X je oddělení Řízení jakosti nutností. Jelikož se jedná o výrobní podnik, je nutné tyto výrobky a polotovary kontrolovat. Toto oddělení kontroluje jak dodržování technologického postupu, tak i samotné pracovníky. Tyto kontroly jsou nařizovány například technology v technologickém postupu. Ti mohou nařídít kontrolu každého 20.

kusu nebo namátkovou kontrolu. Tento písemný pokyn je předán oddělení Řízení jakosti, které je za tuto kontrolu odpovědné.

Kontrola pracovníků (dělníci) probíhá jednoznačně z hlediska dodržování jejich pracovní činnosti, ale také jako samokontrola. Každý dělník má k dispozici kontrolní šablony, které využívá ke kontrole např. úhlů produktu.

Kontrola v rámci technologického postupu v sobě zahrnuje zejména kontrolu použitého materiálu, rozměrů, svárů, lakování aj. Příkladem je svařování, při kterém vznikají nečistoty (kuličky), které musí být broušením odstraněny. Pokud nejsou, po nalakování jsou tyto vady jasně zřetelné. Kontrolní oddělení takový výrobek nesmí pustit k další výrobní operaci. Jak již bylo zmíněno, tyto vady jsou jasně definovány v Katalogu vad.

Oddělení Řízení jakosti využívají kontrolní pracoviště se speciálními stoly, které jsou přímo vytvořené k měření. Zde jsou měřeny souřadnice jednotlivých produktů, jsou srovnávány s výkresovou dokumentací a měřeny případné odchylky. Tento způsob se využívá u produktů, jejichž kontrola je založena na pouhém měření. Jeden ze specializovanějších způsobů je kontrola pomocí 3D souřadnicového měřicího přístroje. Tato technika se využívá zejména u produktů, kde jsou souřadnice měřeny v prostoru a nelze tedy odchylky zjistit pouhým měřením tak jako u speciálních stolů.

Inventární skupina

Pod výrobní úsek spadá i oddělení plánování výroby. V rámci něj vzniklo pododdělení – tzv. inventární skupina, tvořená deseti členy. Tato skupina má za úkol v podniku zjištěné problémy prošetřit a také vyřešit. Jejich pracovní umístění je po celém podniku. Jejich činnost je podle klasického vzorce – kontrola skutečnosti s účetními záznamy. Skupina vznikla při přechodu na informační systém SAP, za účelem srovnání stavů rozpracované výroby a skladů.

Tyto problémy často plynou pouze z nedodržování pracovní náplně dělníků. Každý vyrobený produkt musí být označen čárovým kódem (označuje dělník) a převezen příslušnými pracovníky (manipulant) do odpovídajícího skladového prostoru. Problém vzniká tím, že odpovědní manipulant nespárují kód produktu a kód skladového prostoru, což vede ke zmatku ve vykázaných, ale zároveň nenalezených produktech. Je tedy na inventární skupině, aby produkty našla, správně označila jejich umístění a zároveň je uvedla do stavu, který je vhodný k případnému dalšímu zpracování. Pokud inventární skupina hledaný produkt nenalezne, je pak jeho status přehodnocen jako sešrotován.

Informace a komunikace

Informační systém

V podniku X je zaveden informační systém SAP. Vedle něho je ale využíván i Outlook a také Interní webová nástěnka. Klasický informační kanál představuje osobní interakce, telefonní spojení, ať už podnikové pevné linky, nebo mobilních telefonů, a e-mailů.

Postoupení informací

Z řídicích složek podniku (směr shora) jsou předávána vyjádření zejména papírovou formou. Na poradách s generálním ředitelem jsou personálním ředitelem zapisovány pokyny a připomínky. Ten je dále zodpovědný za předání zápisu příslušným odborným ředitelům, kteří informují své pracovníky.

Pokud se jedná o pokyny určené pro celý podnik, příkaz se vyvěšuje na veřejně přístupných místech, např. nástěnka v jídelně. Může se jednat o výhled do budoucna nebo zhodnocení minulých úspěchů. Papírovou formou jsou předávány zejména důležité informace.

V rámci systému SAP spolu zaměstnanci komunikují většinou pouze formou např. schvalování, viz Změnové řízení. Vždy práci v systému SAP doprovází zejména ústní kontrola, ale i korespondence přes Outlook. Ten je využíván jak pro vnitřní (mezi zaměstnanci, nadřízenými), tak i pro vnější (dodavatelé, odběratelé, příslušné úřady) komunikaci. Informace jsou předávány i pomocí Outlooku, jak již bylo uvedeno, pomocí něho lze např. rezervovat místnosti pro různá podniková jednání.

Předávání informací nadřízeným (směr nahoru) se řídí podle důležitosti. Klasické informace jsou posílány interní poštou, papírovou formou, telefonicky nebo osobně. Avšak informace důležitějšího charakteru jsou sdělovány pomocí formuláře.

Informace

Informace předávané uvnitř podniku, konkrétně ekonomické části bývají zejména finančního charakteru, ale také bezpečnostního i kontrolního. V provozu pak převládá bezpečnostní a kontrolní charakter.

Komunikuje se ale i vně podniku. A to zejména s dodavateli a odběrateli na základě e-mailů v Outlooku. Zároveň je tento informační kanál využíván jako podklad pro případné reklamace. Nově podnik X využívá elektronický objednávkový systém EDY, který je propojen přímo se systémem SAP. Tento objednávkový systém předává informace o

počtu objednaných zakázek. Je ale omezen lhůtou, která udržuje počet objednávek na přijatelné úrovni z jediného důvodu, a to přebytečné vázanosti finančních prostředků v zásobách.

Monitorování

Monitoring jako takový probíhá zejména ve výrobní části podniku. K tomu slouží zejména oddělení Řízení jakosti. V ekonomické části probíhá dohled jako kontrola nad řízenými. Výhodou systému SAP je snadná kontrola rozpracovaných činností a projektů. Prvním krokem je získání přístupu k takové kontrole, ale pokud je osoba odpovědná za monitorování průběhu projektu, získává přístup k dané oblasti dat např. jmenovacím dekretem od generálního ředitele. Tímto způsobem dohlíží snadno na průběh celého projektu.

V dalších případech se jedná o individuální kontroly, jako např. hlášení od podřízených, ústní dotazování a informování při týdenních poradách. Pravidelným a jednoznačným dohledem je pak měsíční vyhodnocování výsledku hospodaření, kapacitního plnění i splnění plánovaných projektů. Jak na poradách jednotlivých oddělení, tak i následně mezi odbornými řediteli a managementem.

Oddělení Řízení jakosti

Jak již bylo v části Kontrolní činnost uvedeno, oddělení Řízení jakosti je kontrolní orgán, který monitoruje dodržování adekvátních postupů v provozu. Během výroby je předepsán interní postup kontrol. Při prvovýrobě se kontrolují první díly, dalším způsobem je namátková kontrola např. každý vyrobený 20. kus. Jedná se o kombinace kontinuální a periodické kontroly. Během pracovní doby prochází mezi pracovníky kontrolor, který má za úkol dohlížet na průběh výroby, ale je také určen pro případnou pomoc pracovníkům. Na popud dělníka, který zažádá o nové ověření norem, zajistí odborného normovače, který normovací časy znovu zkontroluje.

Normování

Monitorování spočívá i v periodické kontrole norem. Generální ředitel nařídí hromadné měření, což vede ke zpřesnění plánů výroby a zjištění odchylek od skutečnosti. Nové normování se využívá i při zjišťování rentability jednotlivých výrobků. V těchto případech se měří každý finální výrobek a jeho jednotlivé dílce, které připadají na výrobu. Jednotlivě se měří normy všech dílců vytvářející finální výrobek. V případě, že je nale-

zen prostor pro zlepšení, dochází k analyzování situace a zvážení, zda např. zlepšení technologického postupu nepřinese efektivnější výsledky.

Vykazování práce

Zaměstnanci jsou povinni sami dohlížet na svoji výrobu. V dílnách, kde pracují, jsou terminály se čtečkami. Právě u těchto zařízení zaměstnanci načítají zhotovenou práci. Každý pracovník podle přidělené práce dostane dva kódy. Jeden představuje výrobek a druhý prováděnou operaci. Takto se do systému SAP dostávají údaje o výrobcích na skladech, o spotřebovaném materiálu a o počtu výrobků, které pracovník vyrobil za směnu. V takovém případě pracovníci sami dohlíží na vykazování své práce.

Kontrolní systém, funkce a provoz

V interních předpisech jsou jednoznačně ustanoveny postupy a odpovědné osoby pro kontrolní činnost v podniku. Monitoring, který je nutností pro správné fungování podniku, je oblastí, která je zahrnuta téměř v každém interním předpise vztahujícím se k pracovním činnostem. V následující tabulce č. 3 je zobrazen kontrolní systém týkající se prevence havárií. Ve sloupci Provádí, nalezneme osoby odpovědné z vyhodnocování – monitoringu – dle protokolů od akreditovaných společností. O opatřeních rozhoduje vedení společnosti, evidence těchto vyhodnocení jsou archivována u ekologa společnosti. Ve sloupečku Kontrola, Četnost a Vyhodnocení jsou zaznamenány druhy, intervaly a analyzování kontrol.

Tabulka 3: Kontrolní systém, funkce a provoz

Kontrola	Provádí	Četnost	Vyhodnocení
Skladování látek závadných vodám	Vedoucí daného provozu	Průběžně	Průběžně
Zásoba sorpčních látek a technických prostředků	Vedoucí daného provozu	1x za čtvrt roku	1x za rok
Lékárnička	Vedoucí daného provozu	1x za rok	1x za rok
Zbytkové znečištění odpadních vod	Provádí: Zdravotní ústav se sídlem xxx Vyhodnocuje: ekolog	Určí vodoprávní úřad	1x za rok
Aktualizace PHO	Ekolog	Průběžně dle změn v provozu	Průběžně
Pravidelná školení	Sleduje a zajišťuje personální odd.	1x za 2 roky nebo při nástupu do zaměstnání	1x z 2 roky nebo při nástupu do zaměstnání

Zdroj: Podnikové výkazy, vlastní zpracování

4.2.4 Altmanův Z-Score model

Z-Score model (2015)

Výpočet hodnoty Z-Score pro rok 2015 zobrazuje tabulka č. 4. Hodnoty nutné pro výpočet jednotlivých proměnných jsou získané z přepočítaných výkazů podniku X (koeficientem), ty jsou přílohami této práce.

Tabulka 4: Z-Score podniku X - rok 2015

Proměnná X₁ = Pracovní kapitál / Celková aktiva					
Ukazatel	Položky	Hodnoty	Výsledek	Váha proměnné	Součinná hodnota
	Oběžná aktiva	1 839 017	0,208594	0,717	0,14956258
	Krátkodobé závazky	834 356			
	Celková aktiva	4 816 325			
Proměnná X₂ = (Fondy ze zisku + Zisk po zdanění + Nerozdělené zisky min. let) / Celková aktiva					
Ukazatel	Položky	Hodnoty	Výsledek	Váha proměnné	Součinná hodnota
	Fondy ze zisku	61 466	0,334184	0,847	0,28305411
	Zisk po zdanění	371 864			
	Nerozdělený zisk min. let	1 176 211			
	Celková aktiva	4 816 325			
Proměnná X₃ = (Provozní VH + Finanční VH + Nákladové úroky) / Celková aktiva					
Ukazatel	Položky	Hodnoty	Výsledek	Váha proměnné	Součinná hodnota
	Provozní VH	423 901	0,091729	3,107	0,28500317
	Finanční VH	- 4 808			
	Nákladové úroky	22 706			
	Celková aktiva	4 816 325			
Proměnná X₄ = Tržní hodnota akciového kapitálu / Celkové cizí zdroje					
Ukazatel	Položky	Hodnoty	Výsledek	Váha proměnné	Součinná hodnota
	Vlastní kapitál	1 995 791	0,707848	0,42	0,29729625
	Cizí kapitál	2 819 518			
Proměnná X₅ = Tržby / Celková aktiva					
Ukazatel	Položky	Hodnoty	Výsledek	Váha proměnné	Součinná hodnota
	Tržby	4 972 801	1,032488	0,998	1,03042367
	Celková aktiva	4 816 323			

Proměnné	Součinná hodnota
X1	0,1496
X2	0,2831
X3	0,2850
X4	0,2973
X5	1,0304
Σ	2,0453

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledná hodnota Altmanova Z-Score v roce 2015 se pohybuje v **šedé zóně**, tedy v intervalu **od 1,2 do 2,9**. Hodnota 2,0453 je vyšší, než hodnota 1,81, což představuje situaci blížíci se dobrému finančnímu stavu podniku X.

Z-Score model (2011 – 2014)

Ke zhodnocení vývoje Z-Score v čase, jsou v následující tabulce č. 5 vypočítány hodnoty podniku X v období 2011 - 2014. Z těchto hodnot plyne, že se podnik již delší dobu nachází v šedé zóně a v rámci ní kolísá. Podrobnější zhodnocení vývoje a faktorů ovlivňujících jednotlivé proměnné, viz Příloha č. I.

Tabulka 5: Z-Score podniku X - roky 2011 – 2014

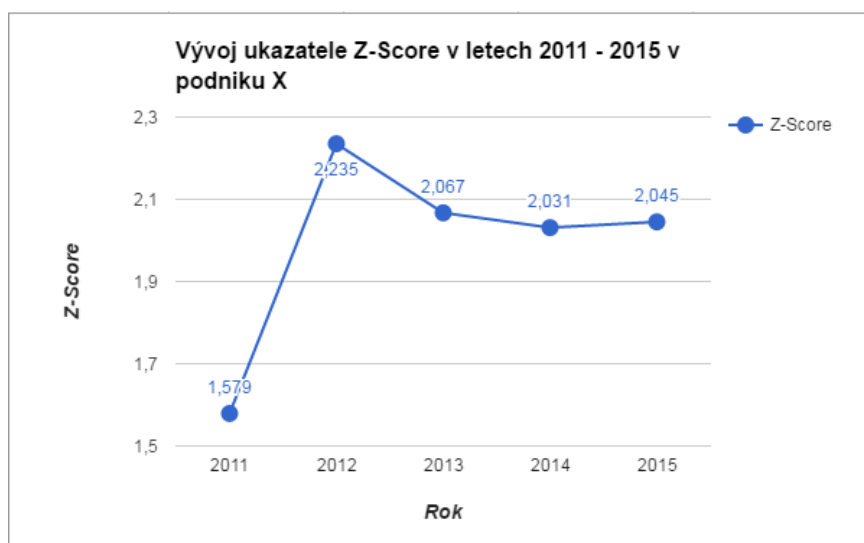
Proměnné	Rok							
	2011		2012		2013		2014	
	výsledek	součin. hodn.	výsledek	součin. hodn.	výsledek	součin. hodn.	výsledek	součin. hodn.
X ₁	0,206	0,148	0,249	0,178	0,261	0,188	0,222	0,159
X ₂	0,111	0,094	0,216	0,183	0,258	0,219	0,303	0,257
X ₃	0,042	0,131	0,134	0,417	0,079	0,244	0,088	0,274
X ₄	0,374	0,157	0,584	0,245	0,634	0,266	0,674	0,283
X ₅	1,051	1,049	1,214	1,212	1,153	1,151	1,060	1,058
Σ	-	1,579	-	2,235	-	2,067	-	2,031

Zdroj: Vlastní zpracování

Vývoj modelu Z-Score (2011 – 2015)

Na obrázku č. 18 je graficky znázorněn průběh Z-Score v letech 2011 – 2015. V období 2011 – 2012 došlo k největšímu skoku mezi hodnotami. V dalších obdobích hodnota Z-Score mírně klesala, avšak poslední výsledná hodnota Z-Score ukazuje mírný růst.

Obrázek 18: Grafické znázornění vývoje Z-Score v čase



Zdroj: Vlastní zpracování

4.2.5 Vyhodnocení rizikových aspektů

Informační asymetrie a tlak generálního ředitele

Ačkoliv je podnik akciovou společností, je vlastněn jedinou osobu držící 100% podíl. Protože je podnik v držení generálního ředitele, jeho rozhodnutí jsou často ovlivněna individuálním přesvědčením. Přestože je podnik silně decentralizovaný, celý systém je nastaven tak, že veškerá konečná rozhodnutí stojí právě na generálním řediteli.

Z tohoto postavení plyne *informační asymetrie*. V případě různých rozhodnutí, ať už investičních, nebo jiných ekonomických, jsou odborní ředitelé povinni předat generálnímu řediteli podklady pro jeho rozhodnutí. Samotný fakt, že vlastník je v čele managementu, vede k otázce rozložení kompetencí. Orientace ve všech problémových oblastech není v silách jediné osoby a generální ředitel nemůže rozumět každému aspektu podnikání a ekonomické činnosti v tak velkém podniku.

Mimo to v podniku existuje přemrštěný *tlak* právě ze strany generálního ředitele, který si vzhledem ke své pozici může diktovat podmínky podle svých představ. Generální ředitel obvykle prochází výrobními odděleními a osobně dohlíží na výrobu, ale zaměstnanci a vedoucí jednotlivých oddělení tuto činnost chápou jako nepříjemný dozor. V minulosti se staly různé incidenty, jako např. poškození oděvu generálního ředitele právě na těchto obchůzkách. Důsledkem toho se na výrobních odděleních při očekávaném dozoru, spíše pracoviště uklízí, čímž občas dochází i ke špatnému uskladnění (ne-

načipování) materiálu, produktů nebo polotovarů, což vede až k potřebě inventární skupiny, která tento majetek dohledává.

Dalším příkladem je zákaz kouření v celém podniku. V minulosti se objevily případy, kdy se jednotlivým odběratelům dodávaly výrobky, v jejichž balení byly nedopalky cigaret. Takové jednání bylo nepřijatelné, proto generální ředitel zakázal kouření ve všech prostorách podniku. Jenže pracovníci v současnosti nedbají tohoto zákazu a jen proto, aby si mohli zakouřit, zabývají se značnou část pracovní doby hledáním místa pro tuto činnost. Opatření tedy nic nevyřešilo, jenom zhoršilo etiku na pracovišti a snížilo produktivitu pracovníků.

Výrobní proces

Nedodržování plánované výroby

Významným problémem podniku je nedodržování plánované výroby. Dodavatelská disciplína je důležitým faktorem pro udržení zákazníků. Namísto toho, aby byly splaceny smluvní pokuty za nedodržování dodavatelských lhůt, jsou často zbytečně zvyšovány náklady využitím rychlejšího způsobu dopravy, který je ovšem i dražší.

Někteří pracovníci nedodržují výrobní dávky. Vzhledem k tomu, že jsou k výrobě jednotlivých výrobků potřebné různě dlouhé přípravné časy, jež jsou zahrnovány do kalkulací zakázky. Je výhodné vyrobit větší množství výrobků v jedné dávce, než vyrábět stejné množství ve více dávkách, přičemž při každé další dávce jsou nutné další přípravné časy. Tento nepřilíh hospodárný postup způsobuje snížení výrobní kapacity stroje. Přípravné časy představují nadměrnou činnost, s kterou není na celkovou výrobní dávku počítáno.

Nedodržení plánu výroby plyne i z tlaku vedení společnosti na nesplnitelné termíny dodání výrobků. Lhůty stresují téměř každého člena výrobního procesu, vedou k nekvalitním výrobkům a zejména ke kontraproduktivě.

Proces vykazování práce a uskladňování

Dalším problémem je vykazování výrobků, které ale ještě nejsou vyrobeny. Každý pracovník vlastní čárový kód, pomocí něhož může práci vykazovat pod svým jménem. S výkresem a pokyny pro výrobu jednotlivých výrobků dostává i čárový kód výrobku a prováděné operace. S těmito kódy na terminálech umístěných ve výrobě načítá svoji

práci – druh a množství výrobků. Tímto způsobem jsou v systému SAP zobrazovány přírůstky výrobků, úbytku a přírůstky polotovarů a úbytky materiálů.

Avšak problémem v této oblasti jsou manipulační pracovníci, kteří přemísťují a uskladňují dané produkty. Jejich práce je mimo jiné i čipování jednotlivých produktů a skladů, v kterých budou produkty uskladněny. Manipulační pracovníci tedy produkty uskladní, ale nikdo neví kam. V systému jsou produkty vykázány, ale ve skladech nejsou. V takovém případě musí inventarizační skupina vyhledávat v jednotlivých skladech a úložných prostorech takto ztracený majetek. S tím opět souvisí i tlak, který generální ředitel vytváří na výrobní oddělení.

Retrográdní odběr

Retrográdní odběr souvisí s automatizací účtování a vyřazování použitého materiálu, či polotovarů při výrobě nového výrobku. Problém nastává ve chvíli, kdy pracovníci špatně načítají svoji práci. Je to bohužel běžná praxe. Zaměstnanci si neuvědomují, že načítáním ještě nevyrobených finálních výrobků vytváří odchylky mezi účetními záznamy a skutečností, čímž se zkresluje i výrobní plán. Zde se odráží problém nedodržování plánované výroby. Jelikož pracovníci nestíhají stanovený plán, vzniká tlak vedení na dokončení požadované zakázky, což vede pracovníky k vykazování vyrobených finálních výrobků, které ale ve skutečnosti vyrobeny nejsou. Pracovníci během nového měsíce dodělávají své resty a tím nabírají zpoždění i na další zakázce. Začátek nového měsíce tedy věnují na dodělání práce z minulého měsíce, konec měsíce pak věnují výrobě finálních výrobků k nové zakázce. To samozřejmě vede ke zpoždění i této nové zakázky. Jedná se o „bludný kruh“, který je zbytečně tvořen špatným plánem a zejména pak přehnaným tlakem z řídicích pozic.

Druhým problémem, který je spojen s touto oblastí, jsou neúplná data vztahující se k uskladnění materiálu potřebného k výrobě finálního výrobku. V těchto případech sice pracovník A materiál dostává, ale v účetních záznamech je uvedeno, že daný materiál není na skladě. Proto tato transakce spadá do tzv. neprovedených skladových pohybů (transakce COGI). Tyto neprovedené skladové pohyby zabraňují tomu, aby si pracovník A nemohl vykázat svoji práci z důvodu nezařazení (jím použitého) materiálu do správného skladu, popř. chybějícího množství na skladě (v rámci SAP). Tento postup je obdobný i v případě, že pracovník B zpracovává polotovar, který vyrobil pracovník A, ale ten jej ještě nevykázal pomocí terminálu. Vyrobený finální výrobek si vykáže, ale mate-

riál, u kterého není zřejmé, kde se nachází, se v systému přesunuje do transakcí neprovedených skladových pohybů. Neprovedené skladové pohyby mají samozřejmě materiálový dopad, proto se na konci každého týdne COGI musí vyčistit a správně zařadit. Transakce COGI spravuje odborný pracovník, který musí neprovedené skladové pohyby identifikovat, analyzovat, rozřídít a správně zařadit do odpovídajících skladů.

Reklamace a vstupní kontrola materiálu

Četnost reklamací je relativně vysoká. Přestože vstupní kontrola nakupovaného materiálu v podniku funguje, často není dostačující. Příkladem jsou situace, kdy se materiál druhé jakosti (plech) dostal do výrobního procesu. Kvalitativní nedostatky se ale projeví až v polovině výrobního procesu (plech se příliš prohýbá; při lakování jsou viditelné nedostatky aj.). Vstupní kontrola se v současnosti provádí jako namátková, což nepředstavuje stoprocentní odchycení nedostatků. Druhý způsob je spíše zjišťování parametrů kvality materiálů (měření, vážení atd.), ovšem v těchto případech se nejedná o vstupní kontrolu v pravém slova smyslu.

Komplikované stanovení kapacity oddělení Lakovny

Výrobní oddělení Lakovna zpracovává výrobní dílce pro všechny závody podniku X. Vzhledem k tomu, že podnik má širokou odběratelskou základnu, lakování jednotlivých dílců se liší podle přání každého z odběratelů. Kapacita lakovny je omezena dobou potřebnou jak ke změně různých druhů barev, tak i ke schnutí nalakovaných dílců.

Pro zjištění a naplánování co nejvýhodnějšího sestavení dílců k lakování se dříve v systému SAP vytvářely sestavy, ale plánování bylo složité už jen z hlediska vyhledání výrobních dílců, které měly podobné parametry. Lakovací linka je spravována vlastním systémem, který je napojen na systém SAP. Bohužel taková kooperace mezi systémy není jednoduchá, bez propojení dat spolupráce nefunguje.

Ohlašování vad - oddělení Údržba

Ohlašování závad probíhá pomocí systému SAP, přičemž se automaticky při nahlášení závady vyplní i termín splnění. Ale v provozu je zavedenou praxí oznamovat problémy častěji telefonicky nebo ústně. Pracovníci oddělení Údržby se s ohledem na svoji pracovní náplň pohybují po celém areálu podniku X a jsou často k nezastížení.

Motivace

Kaizen

I projekt Kaizen v sobě nese segment motivace. Přesto však není zcela efektivní. Odměny, které plynou z navrhnutého zlepšení (pracovník) nejsou svojí výší zcela motivující. Přispění k malému zlepšení je odměněno maximální výší 500,- Kč. Velké zlepšení zahrnuje odměnu maximálně ve výši 1 000,- Kč. A mimořádně velké zlepšení (úspora materiálu nebo úspora normohodin) se odměňuje maximálně jako 10% hodnota úspor. Výše uvedené maximální hodnoty u malého a velkého zlepšení zahrnují pět různých kritérií, které mohou být zhodnoceny v pěti různých stupních. Bohužel pracovníci často berou nastavený systém podniku zejména jako restriktivní a ani model Kaizen nechápu jako pozitivně motivační.

Zvýšení mzdy

Zvyšování mzdy se v minulosti uskutečňovalo pouze po ústní domluvě, pracovník neměl nárok po určité odpracované době (5, 10, 25 let atd.) na zvýšení mzdy. V současnosti se situace změnila. Byla sjednocena kolektivní smlouva, v které jsou specifikovány jednorázové nárůsty mezd po odpracování 5, 10, 15 a 25 let práce. Toho docílily odbory, které vznikly se založením nového závodu.

Hodnotící složky mezd - normy

Mzdy pracovníků jsou hodinové, skládají se ze základu a několika prémiových složek, ty tvoří 30 % celkové mzdy. Prémiové složky jsou dodávková disciplína, kvalita, plnění a komunikace.

Celý proces začíná rozepsání výrobních zakázek na jednotlivá pracoviště. V rámci nich vedoucí oddělení rozdělí práci. Pracovníci dostanou mzdové listy, na kterých jsou vypsané údaje o množství a druhu výrobku, spolu s čárovými kódy představující operaci a výrobek – ty posléze načítají pomocí terminálů do systému. Tento proces ale nezobrazuje všechny relevantní informace. Např. nelze zjistit, jak dlouho byl produkt vyráběn, tento údaj se vypočítává z norem.

Na základě těchto výpočtů je pracovníkům přiřazována prémiová složka plnění. Ve výrobním procesu ovšem není přikázán žádný časový interval, v kterém musí zaměstnanci svoji práci vykázat - to je plně v jejich kompetenci. Práci načítají buď hned po vyrobení, nebo na konci směny vykazují všechny výrobky najednou. Nelze tedy tyto informace považovat za relevantní k využití pro další výpočty.

Etika – pracovní morálka a krádeže

Efektivní pracovní doba

Problém výrobních částí podniku X je neukázněnost zaměstnanců, z toho plyne i neefektivní využívání jejich pracovní doby. Protože zaměstnanci nepracují tak, jak by měli, jsou najímání další pracovníci, čímž ale dochází k přebytku zaměstnanců. S tím je spojeno riziko nakupování nových strojů, které ve skutečnosti zaměstnanci nepotřebují.

Krádeže

„Příležitost dělá zloděje.“ I tak se dá popsat neukázněnost zaměstnanců, která vede k častým krádežím. Co se týče zcizování věcí, jsou činitelé často velmi vynalézaví. Jedním z případů bylo odcizení materiálu, přičemž k jeho vynesení z areálu podniku si dotyčná osoba svařila ze zbytkového materiálu žebřík. Ten použila pro přemístění chtěného materiálu přes plot, který ohraničuje areál podniku.

System kontrol není špatně nastavený, ale jeho dodržování není stoprocentní. Odpovědná osoba kontroluje fyzickou nakládku produktů s dodacím listem. Bohužel jen těžko lze zkontrolovat, zda při odjezdu řidič neprovezde podnikový majetek, který mu spřátelený kolega nedodal. Vrátníci projíždějí nákladní automobily s nákladem určeným zákazníkům. Vrátní pak ověřují, zda se obsah shoduje s dokumentací. Tato kontrola je ale často nedostačující, protože samotní pracovníci nemohou tušit, jakou zcizenou věc konkrétně hledat. Zcizování předmětů neprobíhá pouze jako odcizení drobných předmětů - nářadí, šrouby nebo kupříkladu pracovní rukavice, ale objevily se i případy, kdy došlo ke zcizení dlouhodobého majetku - svářecí stroj. Na druhou stranu ani kontrola na vrátníci nemůže trvat dlouho, aby nedošlo ke zpoždění dodávky.

Vrátní provádí i namátkovou kontrolu pracovníků, kteří povinně procházejí turniketem.

System předávání informací

Důležité informace, které by měly být předávány rovnoměrně na všechny úrovně podnikové struktury, jsou často předávány velmi nesourodě, a to zejména papírovou formou. Paradoxně jsou informačně významnější dokumenty prvotně vyvěšovány např. na nástěnce v jídelně v papírové podobě, namísto vyvěšení v elektronické podobě na Interní webové nástěnce, která je v podniku určeným informačním zdrojem. Na ní jsou často vyvěšovány sice nové informace, ale takové, jejichž důležitost není alarmující.

Rozpočty

Oddělení Controllingu v podstatě netvoří rozpočty, čímž nedochází ani k jejich porovnávání se skutečností. Jedinými případy jsou sestavy hospodářských středisek, v kterých si jednotliví vedoucí kontrolují, zda svými výkony pokryly střediskové náklady. Opak nastává v případě, kdy jsou špatně vypočítané oceňovací sazby, nebo došlo k mimořádným nákladům.

4.3 Návrh vnitřního předpisu

4.3.1 Cíl kapitoly

Cílem kapitoly je navrhnout interní předpis upravující vhodnější způsob předávání informací. Tato oblast byla vybrána na základě vyhodnocení rizikových aspektů v podniku X.

4.3.2 Interní předpis

Tento interní předpis zpracovává oblast systému předávání informací, která lze zlepšit zavedením jednoduchého interního předpisu s jednoznačným posláním sjednotit formu předávaných informací. Základní myšlenka celého předpisu je vystavěna na efektivním vkládání informací na Interní webovou nástěnku.

Efektivitu lze docílit rozdělením Interní webové nástěnky do několika oddílů. Další pomůckou je členění zařazovaných informací podle zavedených statusů důležitosti. V předpisu jsou dále ustanoveny i odpovědné osoby a formy předávaných informací.

Tabulka 6: Interní předpis

Organizační instrukce
<i>Interní webová nástěnka</i>
Pokyny pro manipulaci s organizační instrukcí:
<i>Seznámení se:</i> Každý vedoucí pracovník zajistí, aby se odpovědní pracovníci seznámili s organizační instrukcí. Dále pak informuje všechny pracovníky svého oddělení o existenci a náplni této instrukce.
<i>Kontrola:</i> Odpovědní vedoucí kontrolují, zda jsou informace správně předávány všem úrovním podniku pomocí Interní webové nástěnky.
<i>Platnost:</i> Od 15. 4. 2016

Předmět instrukce:
Cíl instrukce:
Cílem instrukce je sjednocení způsobu předávání interních informací všem úrovním podniku. Stanovení postupu pro využívání podnikové Interní webové nástěnky s ohledem na členění informací podle důležitosti, podle zainteresovaných osob a podle oddělení.
Zainteresované útvary
Instrukce se týká každého oddělení v podniku.
Odpovědné osoby
Správce Interní webové nástěnky - spravuje a řídí síť, zamezuje chybovým hlášením a nastavuje základní funkce nástěnky. Vedoucí oddělení - všichni vedoucí jsou povinni kontrolovat zařazení všech svých informací do odpovídajících záložek (podle oddělení a podle typu informací), které pracovníci jejich oddělení vkládají na nástěnku. Odborní ředitelé - jedná-li se o informace z řídicích složek podniku, ředitelé předávají informace vedoucím oddělení, kteří informace vkládají na nástěnku, popř. určí osoby odpovědné k tomuto úkonu. Poté ředitelé kontrolují, zda byly tyto informace se statutem důležitosti vyvěšeny na nástěnku - konkrétně do aktualit.
Členění Interní webové nástěnky
Nástěnka obsahuje Aktuality , kam jsou zapisovány nejnovější informace se statutem důležitosti. Vedle Aktualit je i Informační okénko , které zobrazuje, v kterých záložkách (podle oddělení) jsou přidány nové informace. Dále je nástěnka členěna do záložek podle jednotlivých oddělení , např. Nákup. Do nich jsou vkládány informace odpovídající zařazení. Vkládané informace mohou být zařazeny do záložek a zároveň být určeny i pro zainteresované osoby . Ty mohou být pomocí tlačítka Osoby jmenovitě označeny. Nově vložené informace budou přiřazeny do záložek, do nichž spadají zainteresované osoby. Informace jsou i automaticky přeposílány na e-mailové adresy těchto osob.
Druh informací a jejich označování
Informace mohou být pouze popisné - popsání minulé události. Dále ukládající nějakou povinnost - nařizovací . A v neposlední řadě informace striktně přikazují dodržování pokynů z řídicích složek podniku - příkazové . Každé vložené informaci je přiřazen status důležitosti jedním z výše uvedených označení.
Předávání informací
Informace, ať už s jakýmkoliv statutem důležitosti, jsou prvotně vkládány na Interní webovou nástěnku tak, aby byly všechny relevantní informace v elektronické podobě dostupné všem decentralizovaným řídicím úrovním podniku. Tím dochází i k zálohování informací. Až po vložení informací na Interní webovou nástěnku, může dojít k předávání informací papírovou formou, kupříkladu na vývěsky v jednotlivých výrobních halách nebo v závodní jídelně.

Zdroj: Vlastní zpracování

5 Diskuze

5.1 Hodnocení COSO modelu

Vnitřní kontrolní systém zkoumaný z pohledu modelu COSO je podrobně rozpracován v praktické části. Jednotlivé úrovně kontroly jsou v podniku X propracované a jejich kvalita je na dobré úrovni, ale i přesto lze nalézt slabší aspekty VKS. Ty byly blíže specifikovány v předchozí části. V části následující jsou navržena jednoduchá řešení těchto rizikových oblastí.

Základními aspekty efektivního VKS v podniku X jsou informační systém SAP a logiky vystavěné interní předpisy. Tyto dva faktory se velkou měrou opírají samy o sebe a zastávají tak silné kontrolní složky VKS. Velkou zásluhu flexibility systému SAP nese IT oddělení podniku, které vytváří vlastní systémové transakce vyhovující právě podnikovým oddělením. Vzhledem k vysoké decentralizaci podniku je vnitřní kontrola vystavěna podrobně napříč všemi podnikovými odděleními, přesto však existují faktory, které nelze pomocí kontrolních prvků zcela ovlivnit.

Z hodnocení rizikových aspektů plyne, že ani kontrolní prostředí nepředstavuje bezproblémovou složku VKS. Prvkem, ohrožujícím podnik je paradoxně vlastník – generální ředitel. Ten často prosazuje naplnění vlastních cílů, které se mnohdy stoprocentně neshodují s cíli podniku. Na druhou stranu je však kontrolní prostředí i rozvojovým (školení, samokontrola) a motivujícím (Kaizen) prvkem v podniku. Vysoká decentralizace široce rozděluje odpovědnosti a pravomoci, což představuje důsledný kontrolní prvek. Všechny články „řetězce“ navzájem kontrolují své výstupy.

Oblast rizik lze považovat podnikem X za objektivně hodnocenou, přesto však zřízení oddělení interního auditu může zlepšit proces hodnocení rizik a podpořit vnitřní kontrolní systém podniku X.

Kontrolní činnost obsahuje významné složky tvořící silný VKS. Příkladem je oddělení Řízení jakosti a inventární skupina. Ty jsou největšími kontrolními orgány ve výrobním procesu, svojí činností chrání aktiva podniku, zamezují zmetkovosti a různým vadám, řeší problémy spojené se špatným vykazováním polotovarů a výrobků v podniku apod. Přesto jsou ve výrobním procesu zaznamenávána častá pochybení. Ovlivňování faktorů, jako je etika zaměstnanců, je ale prakticky nemožné. Z toho tedy plyne častá nutnost inventární skupiny v souvislosti s pochybením některého z pracovníků.

Kontrolní činnost zahrnuje i proces schvalování. Tento kontrolní prvek generální ředitel, jakožto vlastník, vyžaduje a u důležitých rozhodnutí jej provádí sám. Schvalování ale probíhá i na nižších úrovních jako je oběh dokladů, přičemž tuto kontrolu zastává systém SAP. Do této kategorie patří i změnové řízení, které si podnik X vytvořil sám pro svoji potřebu. Zavedením tohoto změnového řízení došlo k významnému zefektivnění. Dříve docházelo k jednání pomocí osobní interakce a toto schvalování probíhalo velmi zdlouhavou formou.

Kontrolní činnost s dobrou vypovídací schopností je verifikace. Ověřování platební schopnosti obchodních partnerů představuje jednoznačně vhodnou formu. Ověřování nově zaváděných transakcí ve vývojovém a testovacím systému minimalizuje riziko zavedení zbytečných chyb do informačního systému SAP.

Oblast informace a komunikace v sobě nese jisté nedostatky, už s ohledem na to, že návrh interního předpisu v předchozí kapitole je zaměřen právě na systém předávání informací v podniku X. Přesto je ale informační systém SAP vysoce flexibilní a jeho funkcionalita je prakticky neomezená.

Oblast monitorování je upravena téměř v každém interním předpise vztahujícím se k pracovní činnosti v podniku X. V těchto předpisech jsou rozepsány odpovědné osoby, četnosti kontrol a vyhodnocování těchto dohledů. Ve výrobním procesu je monitorovacím článkem opět oddělení Řízení jakosti, které kontroluje nejen vyrobené produkty, ale i pracovníky a jejich pracovní morálku. Monitorování spočívá i v kontrole a měření norem. Pracovníci sami dohlížejí na vykazování vlastní práce na terminálech umístěných v provozu. Taková samokontrola vede i k větší zainteresovanosti pracovníků.

5.1.1 Návrhy řešení rizikových aspektů – COSO model

Pro oblasti:

- **informační asymetrie a tlak generálního ředitele**

Pro zlepšení rozhodovacích procesů a snížení informační asymetrie, by bylo vhodným řešením vytvoření komise expertů. Tato komise, složená z osob odpovídajících za jednotlivé činnosti, by úzce spolupracovala s odbornými řediteli jednotlivých úseků. Co se týče tlaku z řídicích složek podniku, lze pouze doporučit mírnější trestání přestupků pracovníků. Příkladem je řešení problému s kouřením, to nepřineslo pozitivní výsledky. Zabývání se nepodstatnými věcmi vede ke vzniku podstatnějších problémů.

- **nedodržování plánované výroby**

Zmírněním důsledků špatné disciplíny zaměstnanců (nedodržování výrobních dávek) by se předešlo pouhým vysvětlením či přeškolením. Lepší plánování výroby, respektování doby pro výrobu a nepřemrštěné požadavky, to jsou jednoduchá řešení významného podnikového problému.

- **proces vykazování práce a uskladňování**

Uložení pokut manipulačním pracovníkům za pochybení při uskladňování produktů by jednoznačně zvýšilo disciplínu a podpořilo dodržování povinností zaměstnanců. Zároveň by se tím snížily náklady vynakládané na potřebu inventární skupiny, která „ztracené“ produkty musí vyhledávat. Ta vznikla mimo jiné i v důsledku pochybení manipulačních pracovníků.

- **retrogradní odběr**

Řešení tohoto problému je ve zmírnění tlaku, který je kladen na výrobní oddělení. Při lepším plánování výroby dojde i k vyrovnání časů potřebných pro výrobu jednotlivých zakázek. Samozřejmě samotné vysvětlení této problematiky zaměstnancům, sníží četnost nedostatků.

- **reklamace a vstupní kontrola materiálu**

Vylepšení systému vstupních kontrol by jistě ovlivnilo četnost reklamací. Kontrole drobného materiálu, jako jsou šrouby a matice, je věnována stejná pozornost jako kontrole plechů. Z toho plyne, že úroveň kontroly jednotlivých druhů nakupovaného materiálu by se měla lišit. Zintenzivnění vstupní kontroly, ať už navýšením odpovědných pracovníků, nebo zvýšením četnosti by na jednu stranu mohlo zlepšit odhalování závadného materiálu. Na stranu druhou by ale přemrštěná vstupní kontrola zdržovala výrobní proces.

Nedostatky nakupovaného materiálu by mohly být zmírněny auditem u dodavatele. Pracovník oddělení Nákupu by mohl překontrolovat kvalitu materiálu, dodržování ISO norem přímo u dodavatele a např. navrhnout řešení ochrany materiálu (obaly).

- **komplikované stanovení kapacity oddělení Lakovny**

Řešením kapacity oddělení Lakovny je racionalizace výrobních toků. V současnosti již podnik X započal s rozšířením tohoto úzkého výrobního uzle. Vzhledem k nastalé skutečnosti, v tomto případě doporučení odpovídá již zavedenému řešení.

- **ohlašování vad - oddělení Údržba**

Efektivní ohlašování vad by mohlo probíhat za přispění moderní technologie. Při zavedení aplikací pro chytré telefony, které by měli k dispozici pracovníci oddělení Údržby, by se tak proces informování rapidně zrychlil. V aplikaci by byly pouze důležité údaje – druh a stupeň vady, místo a čas vzniku vady, možné dopady vady a oznamovatel. Po opravě vady by se jednoduchým kliknutím na tlačítko Splněno povinnost přesunula do historie opravených závad. Při nutnosti složitějšího řešení by byla k dispozici možnost výstražného označení problému.

- **motivace - Kaizen**

V případech, že hodnoty odměn za zlepšení jsou řádově ve stovkách, nejsou zaměstnanci ochotni dosáhnout sebemenšího zlepšení. Pokud by odměna nebyla pouze jednorázovou, ale opakovanou v rámci určitého období, vedlo by to pracovníky k větší vynalézávatosti. Kupříkladu malé zlepšení by bylo jako odměna vypláceno po tři měsíce, střední zlepšení pak pět měsíců. Velké zlepšení by zůstalo obdobné.

- **zvýšení mzdy**

V případě, že by zvyšování platu bylo formou odměn, mohlo by být spojeno i se splněním významných projektů. Vedle toho by zůstalo i zavedené zvyšování mezd po odpracování 5 let atd.

- **hodnotící složky mezd - normy**

Tato problematika umožňuje prostor pro zlepšení. Jednoduchým řešením by bylo zaznamenání začátku a konce výroby, množství, výrobek a prováděná operace. Novinkou by tedy bylo zaznamenání začátku a konce výroby. Toto opatření by vedlo ke spravedlivějšímu a jednoznačnému oceňování zaměstnance. Zároveň by se zajistil i spolehlivější kontrolní proces pro ověřování norem a statistiky produktivity jednotlivých pracovníků.

Další otázkou týkající se zlepšení ohodnocování pracovníků je typ mzdy. Změna mzdy hodinové na úkolovou by lépe odrážela úsilí každého z pracovníků a zvýšila by i pracovní morálku. V současnosti prémie tvoří významnou část celé mzdy, ale často jsou hranice pro jejich získání nastaveny příliš vysoko. Ani úprava prémie není od věci, kupříkladu zavedení složky rychlosti výroby by pracovníky motivovala k větším výkonům.

Nastavení prémiových složek působí často i jako negativní motivace. Ne vždy dokáže pracovník ovlivnit prémiové složky, např. dodávkovou disciplínu. Může se stát chyba v pracovním procesu, kterou způsobí jiný pracovník nebo nahodilá událost vedoucí k pozdnímu dodání výrobků zákazníkům. Podnik X postrádá vhodnou pozitivní motivaci pracovníků.

- **efektivní pracovní doba**

Řešením je kompromis, který musí rozhodnout odborný pracovník. Jaké množství je rozumné pro vyrovnání ideálního počtu pracovníků schopných vykonávat svoji práci a ideálním počtem pracovišť, která jsou schopna využít právě ideální množství strojů, které je plně kapacitně obsazeno? Tuto otázku by měl zodpovědět schopný odborný pracovník.

- **krádeže**

Problematika zcizování majetku podniku je velmi složitá, podnik zavedl všechny možné ochranné kroky, přesto však tyto případy nevymizely. Návrh dalšího kontrolního prvku by mohly být detektory kovu u turniketů umístěných na vrátnici.

- **systém předávání informací**

Vhodné řešení problematiky systému předávání informací bylo navrženo v interním předpise v předchozí kapitole 4.3 Návrh vnitřního předpisu.

- **rozpočty**

Vhodným krokem k vyhodnocování jednotlivých hospodářských středisek by v budoucnu byly týdenní porady. V rámci nich by si vedoucí hospodářských středisek analyzovali plnění plánů. V současné době nemají vedoucí těchto středisek ani odpovědnost za výsledky svých pracovníků. Pozitivní motivací by v těchto případech bylo poskytnutí procenta ze zisku podniku, např. na zvýšení mezd celého oddělení.

5.2 Hodnocení Altmanova Z-Score modelu

Výsledky Altmanova Z-Score modelu byly v průběhu pěti let vždy v intervalu od 1,2 do 2,9. Tento interval představuje tzv. **šedou zónu**, pro kterou nejsou jednoznačné výsledky. Podle autorů (Mařík & kol., 2011) však výsledná hodnota pohybující se nad hodnotou 1,81 (kromě roku 2011) značí finanční zdraví podniku a nehrozící bankrot. Přesto je však nutné uvést, že tento výsledek neposkytuje relevantní informace ve vazbě na VKS

podniku a pro nové šetření lze doporučit využití jiného modelu, např. Beneishův M-Score model nebo model CFEBT.

Níže hodnoty Z-Score ovlivňoval ve zkoumaných letech i fakt, že podnik v posledních pěti letech vysokou měrou investoval do výstavby nových výrobních hal, administrativních budov a zároveň investoval i do výstavby hal svých závodů. Na obrázku č. 19 lze vidět areál podniku X. Žlutě vyznačený prostor je celý areál podniku. Červeně vyznačená místa byla v roce 2011 již vystavěna. Modře vyznačené prostory představují nové stavby, do nichž bylo investováno mezi roky 2011 až 2015.

Obrázek 19: Areál podniku X



Zdroj: Mapy.cz

Hodnota Z-Score v roce 2015 je 2,045. Ačkoliv se pohybuje v šedé zóně, indikuje relativně dobré finanční zdraví. Hodnoty Z-Score ovlivňuje zejména několik se opakujících faktorů.

V první řadě se jedná o rozsáhlé investice do výstavby jak podniku X, tak i závodů podniku X. Finanční injekce poskytnuté závodům byly ve formě úvěrů, které si podnik X sjednal. To vedlo k vyšší zadluženosti podniku X, ale i ke zvýšení podílů - ovládané osoby nebo podílů – podstatný vliv. V závislosti na těchto skutečnostech se také zvyšovala položka nedokončeného hmotného dlouhodobého majetku (stavby). V období 2013 – 2014 došlo ke zvýšení nedokončeného nehmotného dlouhodobého majetku, což představovalo hodnotu nakoupeného know-how. V následujícím období 2014 – 2015 došlo ke snížení této položky a zvýšení položky nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, tedy opět hodnota know-how.

Významnou položkou ovlivňující jednotlivé proměnné jsou jednoznačně tržby z prodeje zboží a tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu. Podnik X prodává výrobky svých závodů pod svým jménem. Zboží (výrobky závodů) podnik X prodává s jednoprocenním ziskem a zbylý zisk připadá závodům. Závody prodají své výrobky podniku X s prodejní cenou ve výši 99%. Podnik X pak toto zboží prodá se ziskem 1 %. Toto ujednání je upraveno v interním předpisu o transakčních cenách mezi podnikem X a jeho závody. Tržby z prodeje dlouhodobého materiálu a majetku jsou způsobeny systémem centrálního nákupu. Podnik X materiál a majetek nakupuje a poté ho prodává závodům. Toto jsou faktory ovlivňující velmi často jednotlivé proměnné v průběhu zkoumaných let.

Neočekávanou položkou v roce 2015 bylo snížení dohadné položky aktivní, kdy se v roce 2014 udála havárie ve výrobní hale. Došlo k výbuchu na pyrolýze (opalování barev), v následujícím roce pak pojišťovna přiznala náhradu škody, která ale nebyla v odhadnuté výši.

Mezi podnikem X a jeho závody dochází také k migraci zásob. Vzhledem k tomu, že v jedné výrobní hale se nachází dva závody, není problematické vyrábět produkt napůl v jednom a napůl v druhém závodě.

Podrobnější vývoj hodnot Z-Score v letech 2011 – 2015 je v Příloze č. I.

6 Závěr

Cílem této práce je vyhodnocení významných aspektů při tvorbě vnitřního kontrolního systému účetní jednotky ve vazbě na prevenci a opravu účetních nesprávností. Nejvýznamnějšími aspekty vnitřního kontrolního systému v podniku X jsou jednoznačně informační systém SAP, interní předpisy, oddělení Řízení jakosti, inventární skupina, ověřování platební schopnosti obchodních partnerů, vývojový a testovací systém a v neposlední řadě i pracovníci vrátnice.

Spolehlivý informační systém SAP, který podnik X v roce 2011 zavedl a nadále ho sám spravuje, svoji vysokou funkcionalitou vyhovuje požadavkům podniku. Systém je využíván na každé podnikové úrovni, je provázán s kontrolním prostředím (odpovědnosti a pravomoci), s hodnocením rizik (ověřování obchodních partnerů, zmetkovost), s kontrolní činností (schvalování, oddělení Řízení jakosti, inventární skupina), s předáváním informací a také s monitoringem. Využití systému je natolik zautomatizováno, že i pracovníci ve výrobě svoji práci automaticky vykazují přímo do systému pomocí terminálů a čárových kódů.

Interní předpisy jsou logicky vystavěné. Podnik má zpracované povinné, ale i doporučené interní předpisy. Prakticky pro každou pracovní činnost má zhotoven interní předpis, který upravuje nejen činnost, ale i její kontroly, monitoring a dokumentaci.

Ve výrobní části podniku je oddělení Řízení jakosti největším kontrolním a monitorovacím prvkem. Hodnotí kvalitu jak polotovarů a výrobků, tak i jednotlivé pracovníky a náplň jejich práce.

Důležitou roli při kontrole hraje inventární skupina. Ta představuje pododdělení, jehož úkolem je řešit problémy plynoucí z nesrovnalostí mezi účetními záznamy a skutečností. Tato skupina vznikla v důsledku zavádění informačního systému SAP. Jejich prací bylo řešit nesrovnalosti vzniklé zavedením nového systému a špatně převedených dat, např. o uskladnění. V současnosti se skupina zaměřuje na problém nedodržování náplně práce manipulačních pracovníků, kteří často uskladní výrobek nebo polotovar do neurčených skladů. Tyto nesrovnalosti pak musí řešit právě inventární skupina.

Vzhledem k rozšířeným a četným případům krádeží je klíčovým prvkem ve VKS ochrana aktiv prostřednictvím pracovníků vrátnice.

Verifikace platební schopnosti obchodních partnerů je preventivním krokem snižující úvěrová rizika. Podnik X v rámci systému SAP prověřuje své obchodní partnery skrze tři k tomuto určené internetové portály.

Vývojový a testovací systém také spadá do oblasti ověřování. V systémech jsou testovány nově vyvinuté transakce, přičemž tento postup zamezuje zavedení chybových transakcí do systému SAP. Tuto testovací verzi systému SAP si podnik X navrhl sám opět za účelem prevence chybových transakcí.

Přestože je VKS v podniku X propracovaný, při vyhodnocování rizikových aspektů lze nalézt malé i o něco významnější problémy. V praktické části jsou tyto rizikové oblasti identifikovány. Na základě tohoto vyhodnocení byl zkonstruován interní předpis navrhuující zlepšení systému předávání informací. Případné zavedení předpisu v podniku X by mělo přispět k jednoduššímu shromažďování informací, jejich logickému třídění, přiřazování statusů důležitosti jednotlivým informacím a v neposlední řadě ke sjednocení informačního systému celého podniku.

V diskuzi jsou vypracována jednoduchá řešení pro ostatní identifikované rizikové oblasti. Avšak problém, který ovlivňuje všechny úrovně podniku, a který lze jen stěží odstranit, je etika zaměstnanců a asymetričnost informací plynoucí z vlastnictví podniku X generálním ředitelem. Tyto problémy mohou být zmírněny různými opatřeními, ale přesto nemůže dojít k jejich úplnému odstranění. Nicméně hodnocení ekonomické situace podniku ukazuje relativně dobrou ekonomickou pozici a zároveň vysokou propracovanost VKS.

Šetření pomocí modelu Altmanova Z-Score zařadilo finanční zdraví podniku X do šedé zóny. Přestože se za posledních pět let pohybovala hodnota Z-Score v šedé zóně, je nutné podotknout, že podnik X velkou měrou investoval do svého rozvoje a rozvoje svých závodů. Sám průběh Altmanova Z-Score za posledních 5 let ukazuje, jak velký vývoj k lepšímu finančnímu zdraví podnik prodělal. Přesto však tyto výsledky neposkytují relevantní informace ve vazbě na VKS. Pro nová šetření lze pouze doporučit využití adekvátnějších modelů např. Beneish model, M-Score nebo CFEBT model.

Závěrem lze kontrolní systém podniku zhodnotit jako spolehlivě vystavěný. Informace z něj plynoucí, jsou svoji vypovídací schopností vhodné ke zpracování externím auditorem. Nicméně zřízení oddělení interního auditu může zlepšit proces hodnocení rizik a podpořit vnitřní kontrolní systém podniku X jako takový.

7 Přehled použité literatury

- Čížek, V. (12. Březen 2014). *Šest měsíců pro rozhodnutí o rozdělení zisku - přináší rekonstrukce změnu?* Načteno z EPRAVO - Sběrka zákonů, judikatura, právo: <http://www.epravo.cz/top/clanky/sest-mesicu-pro-rozhodnuti-o-rozdeleni-zisku-prinasi-rekonstrukce-zmenu-93687.html>
- Dušek, J. (1998). *Chyby a kontroly v účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
- Dušek, J. (2011). *Jak se vyhnout chybám v účetnictví*. Praha: Grada Publishing.
- Dvořáček, J. (2000). *Interní audit a kontrola*. Praha: C. H. Beck.
- ECIA. (1. Listopad 2013). *Jak maximalizovat užitek z funkce interního auditu*. Praha: Český institut interních auditorů, o.s. Načteno z Web Interní audit: http://www.interniaudit.cz/download/novinky/Jak_maximalizovat_uzitek_z_funkce_IA.pdf
- Holeček, J., & Kleisner, V. (1994). *Rukověť finančního a vnitropodnikového účetnictví*. Praha: Fortuna.
- Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.
- Kovanicová, D., & kol. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon.
- Král, B., & kol., a. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- Králíček, V., & Molín, J. (2014). *Vnější a vnitřní kontrola z pohledu managementu*. Praha: Wolters Kluwer, a. s.
- Králíček, V., & Müllerová, L. (1998). *Auditing*. Praha: Svaz účetních, Bilance.
- Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, a. s.
- Mařík, M., & kol. (2011). *Metody oceňování podniku pro pokročilé*. Praha: Ekopress.
- Mikulec, J., & Schejbal, L. (9. 11 2014). *Akciová společnost podle zákona o obchodních korporacích*. Načteno z Advokátní kancelář Schejbal: <http://akschejbal.cz/akciová-společnost-podle-zákona-o-obchodních-korporacích/>
- Moeller, R. (2011). *COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes*. Hoboken, NJ: Wiley & Sons, Inc.

- Müllerová, L. (2007). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi.
- Obchodní korporace*. (2015). Načteno z Občanský zákoník: <http://obcanskyzakonik.justice.cz/obchodni-korporace/konkretni-zmeny/akciova-spolecnost>
- PriceWaterhouseCoopers. (2014). *Global Economic Crime Survey*. Načteno z PwC: <http://www.pwc.com/gx/en/services/advisory/consulting/forensics/economic-crime-survey.html>
- Sedláček, J. (2011). *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press, a. s.
- Shiffer, V. (2009). *Vnitřní kontrolní systém: významný nástroj ochrany majetku*. Praha: ASPI.
- Schiffer, V. (2008). *Aktuality z vedení a kontroly účetnictví*. Praha: Linde - Právnické a ekonomické nakladatelství a knihkupectví.
- Schilit, H. (2002). *Financial Shenanigans, 2nd edition: How to detect accounting gimmick & fraud in financial reports*. USA: Wiley.
- Vašek, L. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.

8 Seznam použitých obrázků

Obrázek 1: Vzájemné vztahy kontroly	10
Obrázek 2: Organizační začlenění interního auditu.....	26
Obrázek 3: Vnitřní kontrola v pojetí COSO	29
Obrázek 4: Způsob rozdělení hospodářských středisek v podniku.....	38
Obrázek 5: Nastavitelnost polí - validace	39
Obrázek 6: Nastavitelnost polí – substituce.....	40
Obrázek 7: Párování faktur vystavených s platbou	45
Obrázek 8: Párování faktur přijatých s platbou	45
Obrázek 9: Kalkulační vzorec podniku X.....	47
Obrázek 10: Organizační struktura	52
Obrázek 11: Průběh návrhu na zlepšení - Kaizen.....	54
Obrázek 12: Sestava dat neshodné výroby - SAP.....	56
Obrázek 13: Proces schvalování - SAP	58
Obrázek 14: Změnové řízení, kmenový záznam materiálu - SAP.....	59
Obrázek 15: Statusy změnového řízení - SAP.....	61
Obrázek 16: Výběr změnového řízení - SAP.....	62
Obrázek 17: Hodnocení obchodních partnerů	63
Obrázek 18: Grafické znázornění vývoje Z-Score v čase.....	71
Obrázek 19: Areál podniku X.....	84

9 Seznam použitých tabulek

Tabulka 1: Hlavní rozdíly mezi vnitřní kontrolou a interním auditem.....	24
Tabulka 2: Povinnost auditu	25
Tabulka 3: Kontrolní systém, funkce a provoz.....	68
Tabulka 4: Z-Score podniku X - rok 2015.....	69
Tabulka 5: Z-Score podniku X - roky 2011 – 2014.....	70
Tabulka 6: Interní předpis.....	77

10 Seznam vzorců

(1).....Altmanův Z-Score model

11 Seznam příloh

Příloha č. I.....Altmanův Z-Score model

Příloha č. II.....Výkazy rok 2012 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty)

Příloha č. III.....Výkazy rok 2013 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty)

Příloha č. IV.....Výkazy rok 2014 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty)

Příloha č. V.....Výkazy rok 2015 (rozvaha, výkaz zisku a ztráty)

12 Summary

The aim of this thesis is to evaluate important aspects in creating an internal control system of the company X in relation to the prevention and correction of accounting misstatements.

This issues connected with the internal control system (ICS) are evaluated by the COSO and the Altman's Z-Score model. The COSO model represent ICS as a several control levels, which are described and evaluated by its importance. The Altman's Z-Score model calculated an economical health of company X and evaluates five years of the development of value Z-Score.

The other part describes the problem areas and proposes a simple solutions. The detailed proposal for improvement is summarized in an internal directive, which is aimed at unite the system of information.

The conclusion of thesis is that ICS of company X is a fairly reliable. But the problems that affects all levels of business are ethic of employees and asymmetric information arising from the ownership of one person - the CEO. The problems can be mitigated by various measures but the total disappearance of them is in practice impossible. The assessment of the economic situation of the company X showed good economic position. ICS of company X is logically elaborate.

This work was prepared as part of project GAJU 2014 - Economic impacts of the legislative changes in the areas of finance, accounting and taxes.

Key words:

- The COSO model
- The Altman Z-Score model
- The Internal Control System
- The Internal Audit

JEL code:

- G33, H83, M4

13 Přílohy

Příloha č. I

Altmanův Z-Score model

V návaznosti na kapitolu 4.2.4 Altmanův Z-Score model v praktické části, jsou v tabulce č. 11 vypočítané indexy a relativní změny pro jednotlivé proměnné Z-Score v období 2011 až 2015. Tučně zvýrazněné relativní změny jednotlivých proměnných jsou dále podrobněji analyzovány, vzhledem k zadání diplomové práce, jsou tyto výpočty vloženy v této části.

Relativní změna hodnot jednotlivých proměnných v čase

Proměnná	Období							
	2011/2012		2012/2013		2013/2014		2014/2015	
	Index	Relativní změna (%)	Index	Relativní změna (%)	Index	Relativní změna (%)	Index	Relativní změna (%)
x1	1,204	20,446	1,052	5,154	0,850	- 15,033	0,939	- 6,094
x2	1,947	94,719	1,195	19,550	1,176	17,584	1,101	10,136
x3	3,176	217,638	0,585	- 41,500	1,124	12,403	1,039	3,911
x4	1,563	56,319	1,085	8,521	1,063	6,320	1,050	5,018
x5	1,155	15,514	0,950	-5,007	0,919	-8,128	0,974	-2,561
Σ	1,415	41,549	0,925	- 7,513	0,982	- 1,752	1,007	0,699

Zdroj: Vlastní zpracování

Analýza relativních změn proměnných

Období 2011 – 2012

V roce 2011 se hodnota ukazatele nacházela hluboce pod současnou úrovní, okolo 1,58. V roce 2012 hodnota znatelně vzrostla až na 2,235, což představuje růst 41,55 %. Vliv na zvýšení měly samozřejmě hodnoty jednotlivých proměnných. Dále jsou analyzovány pouze proměnné X₂, X₃ a X₄, které se procentuálně změnily nejvíce, ať už kladně, nebo záporně.

X₂: Zadržené výdělký/Celková aktiva

Hodnota proměnné **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 95 %, na hodnotu 0,216.

Zadržené výdělký – **zvýšení** o 332 545 tis. Kč.

- Fondy ze zisku – zvýšení o 4 606 tis. Kč.
- Zisk po zdanění – zvýšení zisku o 252 064 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Provozní VH – zvýšení zisku o 183 860 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje zboží – zvýšení o 166 345 tis. Kč.
 - Výkony – zvýšení o 479 956 tis. Kč.
 - Výkonová spotřeba – zvýšení o 314 703 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu – zvýšení o 191 697.
 - Osobní náklady – zvýšení o 88 150 tis. Kč.
 - Finanční VH – snížení ztráty o 107 512 tis. Kč.
- Nerozdělený zisk minulých let – zvýšení o 75 875 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 147 742 tis. Kč.

- Celková aktiva, z čehož významné položky jsou:
 - Dlouhodobý majetek – zvýšení o 101 079 tis. Kč.
 - Zásoby – zvýšení o 141 230 tis. Kč.
 - Pohledávky z obchodních vztahů – snížení o 75 069 tis. Kč.
 - Stát – daňové pohledávky – snížení o 25 533 tis. Kč.

Mezi roky 2011 a 2012 podnik zaváděl informační systém SAP. Tento zásah měl hned několik dopadů. Došlo k vysokému růstu provozního výsledku hospodaření a zároveň i ke snížení finanční ztráty. Zajímavým údajem je růst tržeb z prodeje zboží a dlouhodobého majetku a materiálu. Tržby z prodeje zboží jsou způsobeny tím, že podnik X prodává výrobky svých závodů pod svým jménem, které odběratelé a nově získaní zákazníci znají a věří mu. Tento proces probíhá jako nákup zboží od závodu (A) a prodej zboží zákazníkům s jednocentním ziskem, přičemž závod A utrží zisk zbylý. Růst tržeb z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu je způsoben systémem centrálního nákupu materiálu. Tento materiál je pak prodáván jednotlivým závodům.

Z výše uvedeného plyne, že se hodnota čitatele (zadržené výdělků) zvýšila více, než hodnota jmenovatele (celková aktiva), proměnná X_2 proto vzrostla.

X₃: EBIT/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,042) **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 217 %, až na hodnotu 0,134.

EBIT – **zvýšení** o 283 222 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:

- Provozní VH – zvýšení zisku o 183 860 tis. Kč.
- Finanční VH – snížení ztráty o 107 512 tis. Kč.
- Nákladové úroky – snížení o 8 150 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 147 742 tis. Kč.

Jak již bylo konstatováno, výsledek hospodaření se v daném období zvýšil, to ovlivnilo i analyzovanou proměnnou X_3 , jejíž čítel je tvořen ziskem před zdaněním a úroky. Ten opět vzrostl více, než jmenovatel (celková aktiva).

X4: Tržní hodnota akciového kapitálu/Celkové cizí zdroje

Hodnota proměnné (0,374) **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 56,32 %, to představuje hodnotu 0,584.

Vlastní kapitál – **zvýšení** o 332 502 tis. Kč.

Cizí zdroje – **snížení** o 179 780 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:

- Rezervy – zvýšení o 19 185 tis. Kč.
 - Rezerva na daň příjmu – zvýšení o 16 000 tis. Kč.
- Dlouhodobé závazky – zvýšení o 12 010 tis. Kč.
- Krátkodobé závazky – snížení o 116 741 tis. Kč.
 - Závazky z obchodních vztahů – snížení o 103 503 tis. Kč.
 - Závazky ovládaná nebo ovládající osoba – zvýšení o 12 000 tis. Kč.
 - Dohadné účty pasivní – snížení o 18 850 tis. Kč.
 - Jiné závazky – snížení o 14 431 tis. Kč.
- Bankovní úvěry a výpomoci
 - Bankovní úvěry dlouhodobé – snížení o 98 131 tis. Kč.

Čítel (vlastní kapitál) se opět zvýšil vlivem zvýšení provozního a finančního výsledku hospodaření. Jmenovatel (cizí zdroje) se snížil oproti předchozímu roku, což vedlo ke zvýšení celkové hodnoty proměnné X_4 . Přestože rezervy netvoří nejvyšší proměnlivou složku cizích zdrojů, je dobré uvést poznámku ohledně její tvorby. Z největší části je tvořena na daň z příjmu, což vzhledem k faktu, že odložený daňový závazek podniku je ve výši 23 308 tis. Kč, je dobrým krokem.

Zajímavou složkou jsou závazky ovládané nebo ovládající osoby, které se zvýšily o 12 000 tis. Kč. Jak již bylo řečeno podnik X v posledních letech ve velké míře investoval do stavby různých hal a administrativních budov a právě tento závazek vznikl jako finanční injekce od jiného závodu.

Období 2012 - 2013

V roce 2012 byl ukazatel s hodnotou 2,235 nejvyšší za posledních (zkoumaných) pět let. V roce 2013 ale došlo ke snížení oproti roku 2012 na hodnotu 2,067, což představuje pokles o 7,51 %. Dále je analyzován vliv proměnných X_2 a X_3 , přičemž první proměnná nabývá kladných hodnot a druhá hodnot záporných.

X₂: Zadržené výdělký/Celková aktiva

Hodnota proměnné **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 19,55 %, na hodnotu 0,258.

Zadržené výdělký – **zvýšení** o 194 343 tis. Kč.

- Fondy ze zisku – zvýšení o 17 389 tis. Kč, z čehož významnou položkou je:
 - Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond – zvýšení o 16 670 tis. Kč.
- Zisk po zdanění – snížení zisku o 115 176 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Provozní VH – snížení zisku o 21 101 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje zboží – zvýšení o 333 788 tis. Kč.
 - Výkony – snížení o 216 136 tis. Kč.
 - Výkonová spotřeba – snížení o 249 888 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu – zvýšení o 142 856 tis. Kč.
 - Osobní náklady – zvýšení o 55 685 tis. Kč.
 - Finanční VH – zvýšení ztráty o 120 297 tis. Kč.
 - Ostatní finanční výnosy – snížení o 76 704 tis. Kč.
 - Odložená daň z příjmu – snížení o 22 722 tis. Kč.
- Nerozdělený zisk minulých let – zvýšení o 292 130 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 260 710 tis. Kč.

- Celková aktiva, z čehož významné položky jsou:
 - Dlouhodobý majetek – zvýšení o 195 313 tis. Kč.
 - Nedokončený DM – zvýšení o 39 135 tis. Kč.
 - Dlouhodobý finanční majetek – zvýšení o 198 582 tis. Kč.
 - Zásoby – snížení o 76 394 tis. Kč.
 - Stát – daňové pohledávky – zvýšení o 19 734 tis. Kč.
 - Krátkodobý finanční majetek – zvýšení o 13 018 tis. Kč.

V období 2012/2013 došlo ke zpomalení růstu běžného výsledku hospodaření. Vzhledem k tomu, že se hodnota čitatele (zadržené výdělků) zvýšila méně, než hodnota jmenovatele (celková aktiva), hodnota proměnné X_2 vzrostla podproporcionálně. V rámci čitatele došlo ke zvýšení prodeje zboží a dlouhodobého majetku a materiálu – tento růst je způsoben stejnými důvody jako v předchozím období. Dále došlo ke snížení výkonů (ovlivnění i jmenovatele), konkrétně změna stavu zásob vlastní činnosti – snížení o 130 833 tis. Kč, vyvoláno migrací zásob mezi závody. V rámci jmenovatele došlo ke zvýšení nedokončeného hmotného majetku, který představuje investice do výstavby výrobních hal. Dlouhodobý finanční majetek představuje podíl – ovládaná osoba. Podnik financoval nový závod, v kterém je ovládající osobou.

X₃: EBIT/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,134) se **snížila** oproti předchozímu roku zhruba o 41,5 %, až na hodnotu 0,079.

EBIT – **snížení** o 147 284 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:

- Provozní VH – snížení zisku o 21 101 tis. Kč.
- Finanční VH – zvýšení ztráty o 120 297 tis. Kč.
- Nákladové úroky – snížení o 5 886 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 260 710 tis. Kč.

Jelikož došlo ke snížení výsledku hospodaření z běžné činnosti, hodnota čitatele (EBIT) se o významnou hodnotu snížila. Zároveň došlo ke zvýšení jmenovatele (celkových aktiv), tím se hodnota proměnné X_3 významně snížila.

Období 2013 – 2014

V období 2013 - 2014 se hodnota 2,067 snížila na hodnotu 2,031, což představuje pokles o 1,75 %. Analyzováním proměnných X_1 a X_2 jsou upřesněny vlivy, které vedly ke

snížení výsledné hodnoty Z-Score. Tyto hodnoty nabývají opět kladných i záporných hodnot.

X₁: Čistý pracovní kapitál/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,261) **poklesla** oproti předchozímu roku zhruba o 15 % na hodnotu 0,222.

Čistý pracovní kapitál – **snížení** o 21 955 tis. Kč.

- Oběžná aktiva – zvýšení o 12 150 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Zásoby – snížení o 9 400 tis. Kč.
 - Pohledávky z obchodních vztahů – zvýšení o 47 588 tis. Kč.
 - Krátkodobý finanční majetek – snížení o 32 110 tis. Kč.
- Krátkodobé závazky – zvýšení o 34 105 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Závazky z obchodních vztahů – snížení o 31 153 tis. Kč.
 - Dohadné účty pasivní – snížení o 5 197 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 480 022 tis. Kč.

- Celková aktiva, z čehož významné položkou jsou:
 - Dlouhodobý majetek – zvýšení o 475 886 tis. Kč.
 - Nedokončený DNM – zvýšení o 1 438 tis. Kč.
 - Nedokončený DHM – zvýšení o 42 474 tis. Kč.
 - Dlouhodobý finanční majetek – zvýšení o 355 410 tis. Kč.
 - Podíly – ovládaná osoba – zvýšení o 355 530 tis. Kč.
 - Oběžná aktiva – zvýšení o 12 150 tis. Kč.
 - Krátkodobé pohledávky – zvýšení o 53 660 tis. Kč.
 - Krátkodobý finanční majetek – snížení o 32 617 tis. Kč.

Hodnota čitatele (ČPK) poklesla a zároveň došlo ke zvýšení jmenovatele (celková aktiva), to ovlivnilo snížení hodnoty proměnné X₁. V rámci čitatele se snížily dohadné účty pasivní (energie). V rámci jmenovatele došlo ke zvýšení nedokončeného hmotného (výstavba haly) a nehmotného majetku (nákup know-how). Podíly – ovládaná osoba se zvýšily, tato hodnota představuje finance vložené podnikem X do výstavby nového haly závodu.

X₂: Zadržené výdělký/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,258) **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 17,6 %, na hodnotu 0,257.

Zadržené výdělký – **zvýšení** o 294 118 tis. Kč.

- Fondy ze zisku – zvýšení o 11 598 tis. Kč, z čehož významnou položkou je:
 - Rezervní fond – zvýšení o 10 912 tis. Kč.
- Zisk po zdanění – zvýšení zisku o 73 460 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Provozní VH – snížení zisku o 247 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje zboží – zvýšení o 244 017 tis. Kč.
 - Výkony – snížení o 45 108 tis. Kč.
 - Výkonová spotřeba – snížení o 131 377 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu – zvýšení o 110 762.
 - Osobní náklady – zvýšení o 48 794 tis. Kč.
 - Finanční VH – snížení ztráty o 74 639 tis. Kč.
 - Ostatní finanční výnosy – snížení o 25 129 tis. Kč.
 - Ostatní finanční náklady – snížení o 99 668 tis. Kč.
 - Odložená daň z příjmu – zvýšení o 932 tis. Kč.
- Nerozdělený zisk minulých let – zvýšení o 209 060 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 480 022 tis. Kč.

Provozní výsledek hospodaření vzrostl díky zvýšenému prodeji zboží a dlouhodobého majetku a materiálu. Jak již bylo uvedeno, tyto výnosové položky jsou vztažené k podnikovým závodům. Zboží ze závodů podnik X prodává se ziskem pod svým jménem a prodej dlouhodobého majetku a materiálu je způsoben centrálním nákupem materiálu a dlouhodobého majetku.

V tomto období došlo k růstu jak čitatele, tak i jmenovatele. Ale čítatel (zadržené výdělký) rostl podproporcionálně, došlo tedy k nižšímu růstu proměnné X₃.

Období 2014 – 2015

V období 2014 - 2015 došlo k mírnému růstu hodnoty Z-Score, hodnota 2,031 vzrostla na hodnotu 2,045, což představuje růst o 0,69 %. Největší výkyv vykazují proměnné X_1 a X_2 . Ty budou dále analyzovány, relativní změny proměnných nabývají opět kladných i záporných hodnot.

X₁: Čistý pracovní kapitál/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,222) **poklesla** oproti předchozímu roku zhruba o 6,1 % na hodnotu 0,209.

Čistý pracovní kapitál – **zvýšení** o 833 411 tis. Kč.

- Oběžná aktiva – zvýšení o 264 013 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Zásoby – zvýšení o 114 622 tis. Kč.
 - Výrobky – snížení o 1 896 tis. Kč.
 - Zboží – zvýšení o 11 913 tis. Kč.
 - Pohledávky z obchodních vztahů – zvýšení o 152 081 tis. Kč.
 - Dohadné účty aktivní – snížení o 1 054 tis. Kč.
- Krátkodobé závazky – zvýšení o 1 375 301 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Závazky z obchodních vztahů – zvýšení o 1 184 979 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 674 897 tis. Kč.

- Celková aktiva, z čehož významné položkou jsou:
 - Dlouhodobý majetek – zvýšení o 415 930 tis. Kč.
 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – zvýšení o 1 358 tis. Kč.
 - Software – snížení o 1 474 tis. Kč.
 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek – snížení o 1 438 tis. Kč.
 - Pozemky – zvýšení o 25 343 tis. Kč
 - Stavby – zvýšení o 109 154 tis. Kč.
 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek – snížení o 69 606 tis. Kč.
 - Podíly – ovládaná osoba – zvýšení o 23 425 tis. Kč.
 - Podíly - podstatným vlivem – snížení o 115 tis. Kč.

- Oběžná aktiva – zvýšení o 264 013 tis. Kč.
 - Zásoby – zvýšení o 114 622 tis. Kč.
 - Krátkodobé pohledávky – zvýšení o 149 822 tis. Kč.

Čítatel (ČPK) se zvýšil více než jmenovatel (celková aktiva). V rámci čitatele se celkově zvýšily zásoby, je opět vidět, že se podíl zboží zvýšil a podíl výrobků snížil. To je v důsledku prodeje výrobků (snížení výrobků a zároveň zvýšení zboží) podniku X do jednotlivých závodů. Zvýšení dohadného účtu aktivního bylo v důsledku havárie v provozu. V roce 2014 došlo k výbuchu pyrolýzy, v následujícím roce došlo tedy k přiznání vyšší hodnoty (než odhadované) z pojistné události.

V rámci jmenovatele došlo ke zvýšení nehmotných výsledků výzkumu a vývoje (nákup patentu), navíc poklesl nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, což souvisí právě s nákupem know-how. Poklesl i software, v důsledku zrušení nepotřebných certifikátů. Zároveň v roce 2014 došlo k větším investicím do nákupu nového software, proto se v roce 2015 jeho hodnota snížila hodnotou odpisů. Zvýšení staveb proběhlo v důsledku dokončení výstavby výrobní haly a vrátnice, čímž došlo zároveň i k poklesu nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku. Zvýšení podílů – ovládaná osoba proběhlo v důsledku investic do dalších závodů umístěného v zahraničí. Snížení podílu – podstatný vliv, bylo způsobeno úhradou části úvěru poskytnutého závodů.

X2: Zadržené výdělký/Celková aktiva

Hodnota proměnné (0,216) **vzrostla** oproti předchozímu roku zhruba o 10,14 %, na hodnotu 0,334.

Zadržené výdělký – **zvýšení** o 340 934 tis. Kč.

- Fondy ze zisku – zvýšení o 16 066 tis. Kč, z čehož významnou položkou je:
 - Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond – zvýšení o 15 286 tis. Kč.
- Zisk po zdanění – zvýšení zisku o 50 096 tis. Kč, z čehož významné položky jsou:
 - Provozní VH – zvýšení zisku o 32 290 tis. Kč.
 - Tržby z prodeje zboží – zvýšení o 369 311 tis. Kč.
 - Výkony – zvýšení o 225 688 tis. Kč.
 - Výkonová spotřeba – zvýšení o 133 697 tis. Kč.

- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu – zvýšení o 178 288 tis. Kč.
- Osobní náklady – zvýšení o 60 602 tis. Kč.
 - Finanční VH – snížení ztráty o 47 198 tis. Kč.
- Nerozdělený zisk minulých let – zvýšení o 274 770 tis. Kč.

Celková aktiva – **zvýšení** o 674 897 tis. Kč.

Přestože se jmenovatel (celková aktiva) zvýšil více než čítelel, hodnota proměnné X_3 vzrostla. V rámci čitatele (zadržené výdělků) vzrostl provozní zisk zejména zvýšením tržeb z prodeje zboží a dlouhodobého majetku a materiálu.

V neposlední řadě je nutné upozornit i na zvyšování osobních nákladů, a to od roku 2011 až do roku 2015. Náklady se za posledních pět let zvýšily o 253 231 tis. Kč. Tento údaj potvrzuje rozrůstání podniku X a potvrzuje i rostoucí poptávku po práci.

Příloha č. II - Výkazy rok 2012

- *Rozvaha*

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	3 276 113	3 115 371
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	1 774 040	1 664 066
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	4 104	2 807
B.I.1	Zřizovací výdaje	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0
B.I.3	Software	2 297	1 146
B.I.4	Ocenitelná práva	0	0
B.I.5	Goodwill	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	289	144
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	1 517	1 517
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	1 492 863	1 457 801
B.II.1	Pozemky	40 514	40 514
B.II.2	Stavby	1 167 359	1 183 875
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	188 713	218 012
B.II.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	9 517	13 314
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	86 759	2 085

B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	277 074	203 459
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	274 922	201 260
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	2 022	2 068
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	131	131
B.III.4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	1 443 863	1 397 260
C.I	Zásoby (ř. 33 až 38)	828 331	674 672
C.I.1	Materiál	352 611	254 184
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	165 579	234 670
C.I.3	Výrobky	297 387	169 702
C.I.4	Zvířata	0	0
C.I.5	Zboží	12 240	8 271
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	514	7 845
C.II	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0
C.II.2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0
C.II.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0
C.II.6	Dohadné účty aktivní	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	575 215	699 726
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	524 884	606 560
C.III.2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	7 426	20 091
C.III.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	37 409	65 190
C.III.7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	791	5 296
C.III.8	Dohadné účty aktivní	4 459	2 486
C.III.9	Jiné pohledávky	247	104
C.IV	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	40 317	22 863
C.IV.1	Peníze	447	261
C.IV.2	Účty v bankách	39 871	22 601
C.IV.3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	0	0
C.IV.4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0
D.I	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	58 210	54 044
D.I.1	Náklady příštích období	33 986	28 211
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	24 223	25 833

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	3 276 113	3 115 371
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	1 206 999	845 237
A.I	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	502 083	502 083
A.I.1	Základní kapitál	502 083	502 083
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	0	0
A.II	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	-2 242	-2 196
A.II.1	Emisní ážio	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	88	88
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-2 330	-2 284
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	0	0
A.II.5	Rozdíly z přeměn společností	0	0
A.II.6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	12 447	7 436
A.III.1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	9 701	5 276
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	2 745	2 159
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	331 966	249 414
A.IV.1	Nerozdělený zisk minulých let	331 966	249 414
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
A.IV.3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	362 745	88 500
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	2 066 153	2 261 753
B.I	Rezervy (ř. 90 až 93)	20 873	3 010
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	17 408	0
B.I.4	Ostatní rezervy	3 465	3 010
B.II	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	25 359	0
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	0	0
B.II.2	Závazky - ovládající a řídící osoba	0	0
B.II.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast.	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasívní	0	0
B.II.9	Jiné závazky	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	25 359	0
B.III	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	644 261	783 567
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	538 866	653 516
B.III.2	Závazky - ovládající a řídící osoba	13 056	0
B.III.3	Závazky - podstatný vliv	0	0

B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast.	4 156	4 308
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	29 835	25 654
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	16 411	15 031
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	3 360	3 150
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	3 132	0
B.III.9	Vydané dluhopisy	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	5 019	25 528
B.III.11	Jiné závazky	30 427	56 382
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	1 375 659	1 475 176
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	117 119	223 886
B.IV.2	Bankovní úvěry krátkodobé	1 258 540	1 251 290
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
C.I	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	2 962	8 381
C.I.1	Výdaje příštích období	2 962	7 891
C.I.2	Výnosy příštích období	0	490

- *Výkaz zisku a ztráty*

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
I.	Tržby za prodej zboží	387 890	206 907
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	385 906	202 493
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	1 985	4 414
A.II.	Výkony (ř. 05+06+07)	3 589 871	3 067 679
A.II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 509 099	3 030 055
A.II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	60 075	19 284
A.II.3	Aktivace	20 697	18 341
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	2 535 797	2 193 400
B.1	Spotřeba materiálu a energie	2 155 174	1 833 862
B.2	Služby	380 622	359 537
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	1 056 059	878 693
C.	Osobní náklady	607 693	511 785
C.1	Mzdové náklady	448 013	375 697
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 776	1 828
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	149 167	126 667
C.4	Sociální náklady	8 737	7 593
D	Daně a poplatky	3 209	4 335
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	103 653	142 451
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	549 742	341 175
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	67 716	807
III.2	Tržby z prodeje materiálu	482 026	340 368
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	476 772	337 152
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	248	421
F.2	Prodaný materiál	476 523	336 731

G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a	-2 055	1 562
IV	Ostatní provozní výnosy	50 087	19 490
H	Ostatní provozní náklady	54 619	30 116
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	411 996	211 956
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
J.VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	0	0
J.VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních	0	0
J.VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
J.VII.3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
J.VIII	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K	Náklady z finančního majetku	0	0
K.IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	14 505
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	-8 966	41 903
M	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
M.X	Výnosové úroky	420	830
N	Nákladové úroky	34 303	43 171
N.XI	Ostatní finanční výnosy	153 623	111 963
O	Ostatní finanční náklady	135 189	165 680
O.XII	Převod finančních výnosů	0	0
P	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření / (+/-)	-6 484	-123 457
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	42 767	0
Q.1	-splatná	17 408	0
Q.2	-odložená	25 359	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	362 745	88 500
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	0	0
S.1	-splatná	0	0
S.2	-odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55)	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-), (ř. 52 + 58 - 5	362 745	88 500
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-), (ř. 30 + 48 + 53	405 512	88 500

Příloha č. III - Výkazy rok 2013

- Rozvaha

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	3 559 773	3 276 113
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	1 986 542	1 774 040
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	3 969	4 104
B.I.1	Zřizovací výdaje	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0
B.I.3	Software	3 914	2 297
B.I.4	Ocenitelná práva	0	0
B.I.5	Goodwill	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	289
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	55	1 517
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	1 489 441	1 492 863
B.II.1	Pozemky	61 201	40 514
B.II.2	Stavby	1 148 276	1 167 359
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	161 711	188 713
B.II.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	52 073	9 517
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	66 180	86 759
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	493 132	277 074
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	491 076	274 922
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	1 926	2 022
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	131	131
B.III.4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	1 538 552	1 443 863
C.I	Zásoby (ř. 33 až 38)	745 214	828 331
C.I.1	Materiál	349 391	352 611
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	124 226	165 579
C.I.3	Výrobky	257 442	297 387
C.I.4	Zvířata	0	0
C.I.5	Zboží	6 444	12 240
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	7 711	514
C.II	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0
C.II.2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0
C.II.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0
C.II.6	Dohadné účty aktivní	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	0	0

C.II.8	Odložená daňová pohledávka	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	738 858	575 215
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	674 982	524 884
C.III.2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	7 426
C.III.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	58 879	37 409
C.III.7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 139	791
C.III.8	Dohadné účty aktivní	2 625	4 459
C.III.9	Jiné pohledávky	232	247
C.IV	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	54 481	40 317
C.IV.1	Peníze	393	447
C.IV.2	Účty v bankách	54 088	39 871
C.IV.3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	0	0
C.IV.4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0
D.I	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	34 679	58 210
D.I.1	Náklady příštích období	34 638	33 986
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	41	24 223

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	3 559 773	3 276 113
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	1 380 799	1 206 999
A.I	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	502 083	502 083
A.I.1	Základní kapitál	502 083	502 083
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	0	0
A.II	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	-43 523	-2 242
A.II.1	Emisní ážio	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	88	88
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-43 611	-2 330
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	0	0
A.II.5	Rozdíly z přeměn společností	0	0
A.II.6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	31 366	12 447
A.III.1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	27 839	9 701
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	3 528	2 745
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	653 439	331 966
A.IV.1	Nerozdělený zisk minulých let	649 803	331 966
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
A.IV.3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	3 636	0
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	237 434	362 745
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	2 178 066	2 066 153
B.I	Rezervy (ř. 90 až 93)	16 947	20 873

B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	13 600	17 408
B.I.4	Ostatní rezervy	3 347	3 465
B.II	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	25 997	25 359
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	0	0
B.II.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
B.II.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	0	0
B.II.9	Jiné závazky	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	25 997	25 359
B.III	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	629 725	644 261
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	521 536	538 866
B.III.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	13 056
B.III.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	3 979	4 156
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	32 104	29 835
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	19 175	16 411
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	4 421	3 360
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	0	3 132
B.III.9	Vydané dluhopisy	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	11 587	5 019
B.III.11	Jiné závazky	36 922	30 427
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	1 505 397	1 375 659
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	83 438	117 119
B.IV.2	Bankovní úvěry krátkodobé	1 421 959	1 258 540
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
C.I	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	907	2 962
C.I.1	Výdaje příštích období	907	2 962
C.I.2	Výnosy příštích období	0	0

- Výkaz zisku a ztráty

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
I.	Tržby za prodej zboží	751 052	387 890
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	739 960	385 906
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	11 092	1 984
A.II.	Výkony (ř. 05+06+07)	3 354 713	3 589 871
A.II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 418 641	3 509 099
A.II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-82 272	60 075

A.II.3	Aktivace	18 344	20 697
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	2 263 919	2 535 797
B.1	Spotřeba materiálu a energie	1 896 601	2 155 174
B.2	Služby	367 318	380 622
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	1 101 886	1 056 059
C.	Osobní náklady	668 278	607 693
C.1	Mzdové náklady	493 348	448 013
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 776	1 776
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	164 518	149 167
C.4	Sociální náklady	8 637	8 737
D	Daně a poplatky	3 427	3 209
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	103 395	103 653
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	705 168	549 742
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	35 707	67 716
III.2	Tržby z prodeje materiálu	669 461	482 026
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	628 906	476 772
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2 632	248
F.2	Prodaný materiál	626 273	476 523
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	1 050	-2 055
IV	Ostatní provozní výnosy	65 723	50 087
H	Ostatní provozní náklady	78 683	54 619
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	389 039	411 996
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
J.VII	Výnosy z dl. finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	0	0
J.VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám	0	0
J.VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
J.VII.3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
J.VIII	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K	Náklady z finančního majetku	0	0
K.IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	-8 966
M	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
M.X	Výnosové úroky	55	420
N	Nákladové úroky	27 900	34 303
N.XI	Ostatní finanční výnosy	70 168	153 623
O	Ostatní finanční náklady	179 691	135 189
O.XII	Převod finančních výnosů	0	0
P	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření / (+/-)	-137 367	-6 484
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	14 238	42 767

Q.1	-splatná	13 600	17 408
Q.2	-odložená	638	25 359
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	237 434	362 745
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	0	0
S.1	-splatná	0	0
S.2	-odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55)	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní obd. (+/-), (ř. 52 + 58 - 5)	237 434	362 745
****	VH před zdaněním (+/-),(ř. 30 + 48 + 53)	251 672	405 512

Příloha č. IV - Výkazy rok 2014

- Rozvaha

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	4 082 036	3 559 773
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	2 504 305	1 986 542
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	5 480	3 969
B.I.1	Zřizovací výdaje	0	0
B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0
B.I.3	Software	3 915	3 914
B.I.4	Ocenitelná práva	0	0
B.I.5	Goodwill	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	1 565	0
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	55
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	1 619 007	1 489 441
B.II.1	Pozemky	69 419	61 201
B.II.2	Stavby	1 158 085	1 148 276
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	190 234	161 711
B.II.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	98 286	52 073
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	102 983	66 180
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	879 818	493 132
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	877 892	491 076
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	1 795	1 926
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	131	131

B.III.4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	1 551 771	1 538 552
C.I	Zásoby (ř. 33 až 38)	734 986	745 214
C.I.1	Materiál	321 804	349 391
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	131 844	124 226
C.I.3	Výrobky	273 802	257 442
C.I.4	Zvířata	0	0
C.I.5	Zboží	6 954	6 444
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	583	7 711
C.II	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0
C.II.2	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	0	0
C.II.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0
C.II.6	Dohadné účty aktivní	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	797 240	738 858
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	726 758	674 981
C.III.2	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	0	0
C.III.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	63 773	58 879
C.III.7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	2 295	2 139 139
C.III.8	Dohadné účty aktivní	1 708	2 625
C.III.9	Jiné pohledávky	2 705	232
C.IV	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	19 545	54 481
C.IV.1	Peníze	552	393
C.IV.2	Účty v bankách	18 993	54 088
C.IV.3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	0	0
C.IV.4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0
D.I	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	25 960	34 679
D.I.1	Náklady příštích období	25 889	34 638
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	71	41

Označ	Text	Netto	Min. obd.
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	4 082 036	3 559 773
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	1 643 515	1 380 799

A.I	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	502 083	502 083
A.I.1	Základní kapitál	502 083	502 083
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	0	0
A.II	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	-97 245	-43 523
A.II.1	Emisní ážio	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	88	88
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-97 332	-43 611
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	0	0
A.II.5	Rozdíly z přeměn společností	0	0
A.II.6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	43 986	31 366
A.III.1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	39 710	27 839
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	4 275	3 528
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	877 332	653 439
A.IV.1	Nerozdělený zisk minulých let	877 261	649 803
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
A.IV.3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	72	3 636
A.V	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	317 359	237 434
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	2 438 357	2 178 066
B.I	Rezervy (ř. 90 až 93)	16 760	16 947
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0
B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	13 600	13 600
B.I.4	Ostatní rezervy	3 160	3 347
B.II	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	27 649	25 997
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	0	0
B.II.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
B.II.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast.	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasívní	0	0
B.II.9	Jiné závazky	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	27 649	25 997
B.III	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	661 972	629 725
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	555 431	521 536
B.III.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
B.III.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účast.	3 876	3 979
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	34 388	32 104
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	20 969	19 175
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	5 334	4 421

B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	694	0
B.III.9	Vydané dluhopisy	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	5 932	11 587
B.III.11	Jiné závazky	35 348	36 922
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	1 731 976	1 505 397
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	116 265	83 438
B.IV.2	Bankovní úvěry krátkodobé	1 615 711	1 421 959
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
C.I	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	165	907
C.I.1	Výdaje příštích období	165	907
C.I.2	Výnosy příštích období	0	0

- Výkaz zisku a ztráty

Označ.	Text	Netto	Min. obd.
I.	Tržby za prodej zboží	1 016 542	751 052
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 003 944	739 960
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	12 598	11 092
A.II.	Výkony (ř. 05+06+07)	3 308 899	3 354 713
A.II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 252 278	3 418 641
A.II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	21 969	-82 272
A.II.3	Aktivace	34 652	18 344
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	2 120 980	2 263 919
B.1	Spotřeba materiálu a energie	1 787 071	1 896 601
B.2	Služby	333 910	367 318
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	1 200 517	1 101 886
C.	Osobní náklady	721 365	668 278
C.1	Mzdové náklady	530 237	493 348
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 736	1 776
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	180 285	164 518
C.4	Sociální náklady	9 106	8 637
D	Daně a poplatky	4 104	3 427
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	115 285	103 395
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	825 678	705 168
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	8 127	35 707
III.2	Tržby z prodeje materiálu	817 551	669 461
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (782 585	628 906
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	6 853	2 632
F.2	Prodaný materiál	775 732	626 273
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	-22 139	1 050
IV	Ostatní provozní výnosy	22 117	65 723
H	Ostatní provozní náklady	58 341	78 683
V.	Převod provozních výnosů	0	0

I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	388 769	389 039
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
J.VII	Výnosy z dl. finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	0	0
J.VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám a v účetních	0	0
J.VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
J.VII.3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
J.VIII	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K	Náklady z finančního majetku	0	0
K.IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
M	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
M.X	Výnosové úroky	4	55
N	Nákladové úroky	27 740	27 900
N.XI	Ostatní finanční výnosy	42 828	70 168
O	Ostatní finanční náklady	71 252	179 691
O.XII	Převod finančních výnosů	0	0
P	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření / (+/-)	-56 159	-137 367
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	15 252	14 238
Q.1	-splatná	13 600	13 600
Q.2	-odložená	1 652	638
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	317 359	237 434
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	0	0
S.1	-splatná	0	0
S.2	-odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55)	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	VH za účetní období (+/-), (ř. 52 + 58 - 5)	317 359	237 434
****	VH před zdaněním (+/-), (ř. 30 + 48 + 53)	332 610	251 672

Příloha č. IV - Výkazy rok 2015

- Rozvaha

Označ.	Text	Netto	Min.obd.
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	4 816 325	4 082 036
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	2 956 838	2 504 305
B.I	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	3 789	5 480 108
B.I.1	Zřizovací výdaje	0	0

B.I.2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	1 478	0
B.I.3	Software	2 312	3 915
B.I.4	Ocenitelná práva	0	0
B.I.5	Goodwill	0	0
B.I.6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B.I.7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	1 565
B.I.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
B.II	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	2 047 870	1 619 007
B.II.1	Pozemky	96 992	69 419
B.II.2	Stavby	1 276 845	1 158 085
B.II.3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	204 195	190 234
B.II.4	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0
B.II.5	Základní stádo a tažná zvířata	0	0
B.II.6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0
B.II.7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	22 554	98 286
B.II.8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	447 284	102 983
B.II.9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0
B.III	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	905 178	879 818
B.III.1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	903 378	877 892
B.III.2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	1 669	1 795
B.III.3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	131	131
B.III.4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	0	0
B.III.5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0
B.III.7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	1 839 017	1 551 771
C.I	Zásoby (ř. 33 až 38)	859 695	734 986
C.I.1	Materiál	393 357	321 804
C.I.2	Nedokončená výroba a polotovary	170 837	131 844
C.I.3	Výrobky	271 738	273 802
C.I.4	Zvířata	0	0
C.I.5	Zboží	19 915	6 954
C.I.6	Poskytnuté zálohy na zásoby	3 847	583
C.II	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	0	0
C.II.1	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0
C.II.2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0
C.II.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.II.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.II.5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0
C.II.6	Dohadné účty aktivní	0	0
C.II.7	Jiné pohledávky	0	0
C.II.8	Odložená daňová pohledávka	0	0
C.III	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	960 235	797 240
C.III.1	Pohledávky z obchodních vztahů	892 223	726 758

C.III.2	Pohledávky - ovládající a řídící osoba	0	0
C.III.3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0
C.III.4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky	0	0
C.III.5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0
C.III.6	Stát - daňové pohledávky	62 278	63 773
C.III.7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	786	2 295
C.III.8	Dohadné účty aktivní	560	1 708
C.III.9	Jiné pohledávky	4 388	2 705
C.IV	Finanční majetek (ř. 59 až 62)	19 088	19 545
C.IV.1	Peníze	514	552
C.IV.2	Účty v bankách	18 573	18 993
C.IV.3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	0	0
C.IV.4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0
D.I	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	20 470	25 960
D.I.1	Náklady příštích období	19 590	25 889
D.I.2	Komplexní náklady příštích období	0	0
D.I.3	Příjmy příštích období	880	71

Označ.	Text	Netto	Min.obd.
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	4 816 325	4 082 036
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	1 995 791	1 643 515
A.I	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	502 082 624	502 083
A.I.1	Základní kapitál	502 083	502 083
A.I.2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	0	0
A.I.3	Změny základního kapitálu	0	0
A.II	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	-115 901	-97 245
A.II.1	Emisní ážio	0	0
A.II.2	Ostatní kapitálové fondy	88	88
A.II.3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-115 989	-97 332
A.II.4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	0	0
A.II.5	Rozdíly z přeměn společností	0	0
A.II.6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností	0	0
A.III	Rezervní fondy, nedělitelný fond a o. fondy ze zisku	61 466	43 986
A.III.1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	56 341	39 710
A.III.2	Statutární a ostatní fondy	5 125	4 275
A.IV	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 86)	1 176 280	877 332
A.IV.1	Nerozdělený zisk minulých let	1 176 211	877 261
A.IV.2	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
A.IV.3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	70	72
A.V	Výsledek hospodaření b. účetního období (+/-)	371 864	317 359
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	2 819 518	2 438 357
B.I	Rezervy (ř. 90 až 93)	47 510	16 760
B.I.1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0

B.I.2	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
B.I.3	Rezerva na daň z příjmů	44 048	13 600
B.I.4	Ostatní rezervy	3 463	3 160
B.II	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	30 830	27 649
B.II.1	Závazky z obchodních vztahů	0	0
B.II.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
B.II.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.II.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a úč.	0	0
B.II.5	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
B.II.6	Vydané dluhopisy	0	0
B.II.7	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
B.II.8	Dohadné účty pasivní	0	0
B.II.9	Jiné závazky	0	0
B.II.10	Odložený daňový závazek	30 830	27 649
B.III	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	834 356	661 972
B.III.1	Závazky z obchodních vztahů	733 827	555 431
B.III.2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
B.III.3	Závazky - podstatný vliv	0	0
B.III.4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům	3 827	3 876
B.III.5	Závazky k zaměstnancům	39 297	34 388
B.III.6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	23 801	20 969
B.III.7	Stát - daňové závazky a dotace	6 321	5 334
B.III.8	Krátkodobé přijaté zálohy	0	694
B.III.9	Vydané dluhopisy	0	0
B.III.10	Dohadné účty pasivní	6 327	5 932
B.III.11	Jiné závazky	20 956	35 348
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	1 906 822	1 731 976
B.IV.1	Bankovní úvěry dlouhodobé	148 890	116 265
B.IV.2	Bankovní úvěry krátkodobé	1 757 932	1 615 711
B.IV.3	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
C.I	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	1 016	165
C.I.1	Výdaje příštích období	1 016	165
C.I.2	Výnosy příštích období	0	0

- Výkaz zisku a ztráty

Označ.	Text	Netto	Min.obd.
I.	Tržby za prodej zboží	1 418 353	1 016 542
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 397 141	1 003 944
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	21 212	12 598
A.II.	Výkony (ř. 05+06+07)	3 554 448	3 308 899
A.II.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 491 459	3 252 278
A.II.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	41 142	21 969

A.II.3	Aktivace	21 847	34 652
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	2 266 443	2 120 980
B.1	Spotřeba materiálu a energie	1 882 768	1 787 071
B.2	Služby	383 675	333 910
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	1 309 217	1 200 517
C.	Osobní náklady	787 301	721 365
C.1	Mzdové náklady	579 366	530 237
C.2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 730	1 736
C.3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	196 539	180 285
C.4	Sociální náklady	9 666	9 106
D	Daně a poplatky	4 111	4 104
E	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	123 415	115 285
III	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	1 019 656	825 678
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	5 769	8 127
III.2	Tržby z prodeje materiálu	1 013 887	817 551
F	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	972 054	782 585
F.1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	5 976	6 853
F.2	Prodaný materiál	966 079	775 732
G	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	3 233	-22 139
IV	Ostatní provozní výnosy	19 397	22 117
H	Ostatní provozní náklady	34 255	58 341
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	423 901	388 769
VI	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
J.VII	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	0	0
J.VII.1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám	0	0
J.VII.2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	0	0
J.VII.3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
J.VIII	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K	Náklady z finančního majetku	0	0
K.IX	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
L	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
M	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	0	0
M.X	Výnosové úroky	2	4
N	Nákladové úroky	22 705	27 740
N.XI	Ostatní finanční výnosy	81 274	42 828
O	Ostatní finanční náklady	63 378	71 252
O.XII	Převod finančních výnosů	0	0
P	Převod finančních nákladů	0	0

*	Finanční výsledek hospodaření / (+/-)	-4 808	-56 159
Q	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	47 229	15 252
Q.1	-splatná	44 048	13 600
Q.2	-odložená	3 182	1 652
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	371 864	317 359
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0
S	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	0	0
S.1	-splatná	0	0
S.2	-odložená	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55)	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	0	0
***	VH za účetní období (+/-), (ř. 52 + 58 – 5)	371 864	317 359
****	VH před zdaněním (+/-), (ř. 30 + 48 + 53)	419 093	332 610