



Manažerské účetnictví

Nástroje a metody

JANA FIBÍROVÁ
LIBUŠE ŠOLJAKOVÁ
JAROSLAV WAGNER
PETR PETERA

3. upravené vydání



Wolters Kluwer

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

NÁSTROJE A METODY

Manažerské účetnictví

Nástroje a metody

JANA FIBÍROVÁ
LIBUŠE ŠOLJAKOVÁ
JAROSLAV WAGNER
PETR PETERA

3. upravené vydání

 Wolters Kluwer

Vzor citace: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J., PETERA, P.
Manažerské účetnictví – nástroje a metody. 3. upravené vydání.
Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 416 s.

Autorský kolektiv:

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.	kapitola 1, 2, 5, 6, 8
doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.	kapitola 2.2.3, kapitola 3, 4, 7 většina příkladů všech kapitol
doc. Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D.	kapitola 9
Ing. Petr Petera, Ph.D.	kapitola 6.3

Recenzovali: prof. Ing. Bohumil Král, CSc.

© prof. Ing. Jana Fibírová, CSc., doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.,
doc. Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D., Ing. Petr Petera, Ph.D., 2020
© Wolters Kluwer ČR, 2020

ISBN: 978-80-7598-885-0 (brož.)

ISBN: 978-80-7598-886-7 (pdf)

OBSAH

Úvod	9
1 Vztah finančního, manažerského a nákladového účetnictví	11
1.1 Externí a interní uživatelé účetních informací	14
1.1.1 Vztah vlastníka a managementu	15
1.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví	18
1.2.1 Členění činnosti podniku z hlediska způsobu zhodnocení zdrojů	21
1.3 Postavení controllera v podniku	25
1.4 Obsah a struktura manažerského účetnictví	31
1.4.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví	32
1.4.2 Informační zajištění řídicího cyklu	35
Závěry a shrnutí	38
Kontrolní otázky a úkoly	38
Klíčové pojmy	39
Situace ke shrnutí	39
2 Měření a řízení výkonnosti podniku	41
2.1 Kritéria řízení výkonnosti podnikatelského procesu	41
2.1.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozice vlastníků	43
2.1.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu	48
2.1.3 Kritéria pro řízení nákladů, výnosů a zisku	61
2.2 Kritéria členění nákladů a řízení hospodárnosti	66
2.2.1 Kritéria členění vynaložených nákladů	66
2.2.2 Kritérium hospodárnosti a faktory jeho změny	73
2.2.3 Využití kalkulace v operativním a taktickém řízení jednicových nákladů	80
2.3 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví	97
2.3.1 Zajištění požadavků různých uživatelů účetních informací ..	99
2.3.2 Využití rozdílů při měření zisku pro rozhodování vlastníků ..	105
Závěry a shrnutí	110
Kontrolní otázky a úkoly	111
Klíčové pojmy	111
Situace ke shrnutí	112
3 Základní vztahy mezi objemem výkonů, náklady a ziskem	115
3.1 Základní parametry vývoje zisku	116

3.1.1	Vymezení jednotky výkonu a objemu výkonů	117
3.1.2	Prodejní cena	119
3.1.3	Variabilní náklady	121
3.1.4	Marže	124
3.1.5	Fixní náklady	126
3.1.6	Zisk z hlavní výdělečné činnosti	127
3.2	Některé aspekty rozpoznání fixních a variabilních nákladů	128
3.2.1	Analytické odlišení fixních a variabilních nákladů	129
3.2.2	Matematicko-statistické odlišení fixních a variabilních nákladů	130
3.2.3	Fixní náklady využité a nevyužité	133
3.3	Využití členění nákladů na fixní a variabilní při řízení zisku	135
3.3.1	Úlohy spojené se stanovením objemu výkonů pro dosažení bodu zvratu a požadovaného zisku	136
3.3.2	Stanovení maximální výše fixních nákladů	137
3.3.3	Stanovení prodejní ceny, která zajistí požadovaný zisk	137
3.3.4	Stanovení maximální výše variabilních nákladů na jednotku výkonu	138
3.4	Vývoj nákladů, výnosů a zisku při změnách sortimentu	140
	Závěry a shrnutí	144
	Kontrolní otázky a úkoly	145
	Klíčové pojmy	145
	Situace ke shrnutí	146
4	Analýza odchylek mezi standardními a skutečnými hodnotami	149
4.1	Pojetí a cíle analýzy odchylek	149
4.1.1	Stanovení standardů	151
4.1.2	Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek	153
4.1.3	Analýza odchylek	159
4.2	Analýza odchylek zisku při homogenní produkci	159
4.2.1	Odchylka prodejní ceny	160
4.2.2	Odchylka variabilních nákladů	160
4.2.3	Odchylka fixních nákladů	161
4.2.4	Odchylka objemu výkonů	162
4.3	Analýza odchylek zisku při nehomogenní produkci	166
4.4	Odchylky ze změny struktury vstupů	174
	Závěry a shrnutí	177
	Kontrolní otázky	177
	Klíčové pojmy	178
	Situace ke shrnutí	178
5	Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví	181
5.1	Měření zisku na bázi vynaložených nákladů	182
5.2	Měření zisku na bázi prodaných výkonů	194

5.3	Vliv ocenění vytvořených výkonů na měření zisku	199
5.3.1	Měření zisku opakovaných produktů	200
5.3.2	Měření zisku zakázkové činnosti	209
5.4	Manažerské výsledovky	215
5.4.1	Manažerská výsledovka v produktovém členění	215
5.4.2	Manažerská výsledovka ve střediskovém členění	222
	Závěry a shrnutí	225
	Kontrolní otázky a úkoly	226
	Klíčové pojmy	226
	Situace ke shrnutí	226
6	Informační nástroje pro řízení po linii výkonů	229
6.1	Kalkulace – základní nástroj řízení po linii výkonů	231
6.1.1	Rozhodovací úlohy managementu jako určující faktor obsahu a struktury kalkulace	234
6.1.2	Kalkulace plných nákladů	237
6.1.3	Kalkulace variabilních nákladů	241
6.1.4	Využití kalkulace plných a variabilních nákladů v hodnotovém řízení	243
6.2	Metodické otázky sestavení kalkulace	248
6.2.1	Vymezení předmětu kalkulace	248
6.2.2	Obsah a struktura položek kalkulace	250
6.2.3	Metody a principy přiřazování nákladů	251
6.3	Alokační fáze	261
	Závěry a shrnutí	276
	Kontrolní otázky a úkoly	277
	Klíčové pojmy	277
	Situace ke shrnutí	278
7	Rozpoznání a zobrazení vztahů mezi středisky a pojetí výnosů v manažerském účetnictví	283
7.1	Ocenění vztahů mezi středisky na základě skutečných nákladů	284
7.2	Ocenění vztahů mezi středisky na základě předem stanovených nákladů	288
7.3	Hospodářský výsledek podniku a středisek	293
	Závěry a shrnutí	310
	Kontrolní otázky a úkoly	311
	Klíčové pojmy	311
	Situace ke shrnutí	311
8	Postavení rozpočtu nákladů při řízení zisku podniku	313
8.1	Předpoklady účinného fungování plánů a rozpočtů v nestabilním tržním prostředí	314

8.2	Cíle a funkce rozpočtů	317
8.3	Proces a etapy sestavení rozpočtu	322
8.3.1	Proces sestavení rozpočtu	322
8.3.2	Základní etapy sestavení rozpočtové výsledovky	323
8.3.3	Vzájemný vztah předběžné kalkulace výkonů, rozpočtu nákladů středisek a rozpočtové výsledovky	331
8.4	Rozpočty nákladů středisek	339
8.4.1	Stanovení struktury nákladů v rozpočtu nákladů střediska	339
8.4.2	Metody stanovení rozpočtu nákladů střediska	340
8.4.3	Kontrola dodržení rozpočtu nákladů středisek	346
8.4.4	Vztah vývoje zisku podniku a kontrola rozpočtu nákladů střediska	352
	Závěry a shrnutí	357
	Kontrolní otázky a úkoly	358
	Klíčové pojmy	358
	Situace ke shrnutí	359
9	Účetní informace pro řízení po linii odpovědnosti	361
9.1	Odpovědnostní účetnictví jako součást odpovědnostního řízení a příčiny jeho rozvoje	361
9.2	Strukturální předpoklady odpovědnostního řízení	364
9.2.1	Organizační struktura podniku	364
9.2.2	Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení	365
9.2.3	Ekonomická struktura podniku	367
9.2.4	Typy odpovědnostních středisek a věcné předpoklady jejich využití	368
9.3	Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek	374
9.3.1	Náklady odpovědnostních středisek	375
9.3.2	Výnosy odpovědnostních středisek	376
9.3.3	Typy vnitropodnikových cen	379
9.3.4	Výsledek hospodaření střediska	383
	Závěry a shrnutí	390
	Kontrolní otázky a úkoly	392
	Klíčové pojmy	392
	Situace ke shrnutí	392
	Příloha: Vzorce a schémata lineárního modelu nákladů a výnosů	395
	Summary	403
	Použitá literatura	405
	Rejstřík	409

ÚVOD

Cílem publikace „Manažerské účetnictví – nástroje a metody“ je poskytnout čtenáři relativně komplexní vědomostní základ o obsahové náplni a fungování systému účetních informací pro hodnotového řízení (pro řízení nákladů, výnosů a zisku, aktiv a závazků, příjmů a výdajů). Manažerské účetnictví zajišťuje informace nejen pro hodnotové řízení podniku, ale i jeho vnitropodnikových struktur, a to ve dvou základních a vzájemně se prolínajících průřezech – pro řízení po linii výkonů a pro řízení po linii odpovědnosti. Pro pochopení textu jsou důležité základní znalosti obecných účetních metod a principů, finančního účetnictví a finančního řízení.

Předkládaná publikace se nesnaží pouze o popis metod a postupů, které již tradičně manažerské účetnictví používá, ale i o vysvětlení obsahu a vypovídací schopnosti těchto informací, jejich možných variantních řešení. Využití poznatků manažerského účetnictví v praxi vyžaduje stále více modifikovat historicky nejstarší aplikaci v podmínkách výrobních podniků na podmínky ostatních podnikatelských procesů, především podniků poskytujících nejrůznější služby, moderní obchodní společnosti. V posledních desetiletích se rozšiřuje využití manažerského účetnictví (vytváření útvarů controllingu) i u nepodnikatelských subjektů, jako jsou zdravotní zařízení, školy a státní správa, jejichž cílem sice není maximalizovat finančně hodnotová kritéria, ale jejichž činnost by měla být spojena s racionálním průběhem vynaložení nákladů a peněžních toků.

Obecný výklad jednotlivých témat je v textu doplněn řešenými příklady, které by měly usnadnit pochopení konkrétní problematiky a měly by být zároveň i vodítkem pro vlastní návrh řešení „Situace ke shrnutí“, která je uvedena na závěr každé z kapitol.

Celý text je rozdělen do 9 kapitol. První, úvodní kapitola publikace je věnována vymezení rozdílů v pojetí a obsahu účetních informací pro externí uživatele finančního účetnictví a účetních informací pro interní uživatele nákladového a manažerského účetnictví. Ve druhé kapitole jsou připomenuty základní otázky měření a řízení výkonnosti. Výklad se odvíjí od porozumění tomu, co chceme měřit, proč a jak propojit řízení efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti. Pochopení těchto souvislostí je klíčové pro vytvoření motivačně účinného systému kritérií řízení výkonnosti podniku a všech jeho hierarchicky nižších úrovní řízení.

Třetí kapitola se zaměřuje na rozpoznání variabilních a fixních nákladů v manažerském účetnictví a jeho význam pro řízení nákladů, výnosů a zisku. Tato kapitola věnuje pozornost aplikaci obecně teoretických poznatků lineárního modelu

nákladů, výnosů a zisku v manažerském účetnictví. Je rámcem pro vysvětlení systematické analýzy základních typů odchylek mezi předpokládaným a skutečným celkovým ziskem podniku v kapitole navazující, v kapitole čtvrté.

Pátá kapitola „Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví“ zastřešuje porozumění základním souvislostem problematiky řízení nákladů a zisku, včetně vlivu rozdílného ocenění vytvořených výkonů na zisk v hodnoceném období, a to s rozlišením, zda se jedná o opakovaný produkt pro neznámého zákazníka, či o zakázkovou činnost. Vyústěním výkladu kapitoly je vysvětlení odlišných přístupů měření zisku v účetnictví, jejich porovnání a využití. Pro potřeby řízení zisku se v manažerském účetnictví sestavují obě koncepčně odlišné výsledovky, jak na bázi vynaložených nákladů, která se sestavuje ve střediskovém členění, tak i na bázi prodaných výkonů, sestavované v produktovém členění.

Šestá kapitola věnuje pozornost informačním nástrojům pro řízení po linii výkonů, tzn. obecným otázkám kalkulace, problematice přiřazování nákladů ve složitě organizovaných hodnotových vztazích podniku, řešených pomocí tzv. alokačních fází. Celou kapitolu prostupuje důležitost porozumění dvěma koncepčně odlišným kalkulacím – kalkulaci plných a variabilních nákladů, jejich využití v řízení.

Závěrečné tři kapitoly – sedmá, osmá a devátá se orientují na řízení po linii odpovědnosti – zejména na význam rozpoznání vztahů mezi středisky v manažerském účetnictví, na postavení rozpočtů nákladů při řízení zisku podniku a na informační nástroje pro řízení odpovědnostních středisek. Poznatky získané prostudováním těchto závěrečných kapitol by měly postačovat pro vytvoření vlastní představy základního návrhu systému informací manažerského účetnictví, pro posouzení vypovídací schopnosti existujících systémů, doporučení jejich změn, včetně zdůvodnění. Vytvoření modelu vztahu výsledků hospodaření středisek a zisku podniku jako celku zastřešuje informace manažerského účetnictví, vnitřně propojuje jeho základní nástroje – kalkulace, rozpočty, vnitropodnikové ceny.

Závěrem bych chtěla poděkovat všem, kteří se na konečné podobě tohoto textu podíleli. Vedle autorů to jsou především ostatní členové katedry manažerského účetnictví Vysoké školy ekonomické, kteří se svými připomínkami podíleli na celkovém dopracování textu.

Přála bych si, aby publikace svým obsahem umožnila čtenářům přibližit přístupnou a srozumitelnou formou obsahovou náplň manažerského účetnictví. Jakákoliv připomínka, která bude tento cíl podporovat, bude upřímně vítána.

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.
vedoucí autorského kolektivu

1 VZTAH FINANČNÍHO, MANAŽERSKÉHO A NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Otázky managementu k řešení:

- Jaký je vztah finančního a manažerského účetnictví, proč a čím se liší?
- Jakým způsobem je vhodné členit činnosti podniku z hlediska jejich přínosu k celopodnikovým výsledkům?
- Jaké je postavení controllera v podniku?
- Jaká je základní struktura informací manažerského účetnictví, jak je vhodné je podrobněji členit?

Pro účetnictví jako odbornou disciplínu je charakteristické, že prostor, který zaujímá, vychází ze základních úloh, které obecně účetnictví plní. V nejširším využití účetnictví poskytuje informace pro řízení – je službou pro uživatele účetních informací. S tím bezprostředně souvisí využití účetních informací jako nástroje komunikace a ovlivňování chování ekonomických subjektů. Naopak ve své relativně nejužší úloze představuje účetnictví vlastní odbornost samostatné účetní profese, která je zodpovědná za zpracování účetních informací v souladu s požadavky, které jsou na zjišťování a vykazování účetních informací jejími uživateli kladeny.

S odlišnými úlohami účetnictví bezprostředně souvisí to, jaký vhodný přístup k výkladu účetnictví zvolit. Zda analytický, či technicko-metodický. Zejména v zemích, ve kterých je finanční účetnictví tradičně regulováno státem, prostřednictvím zákona a na něj navazujícími předpisy a vyhláškami, je kladen příliš velký důraz na technicko-metodický přístup. Cílem tohoto přístupu je zvládnout technické dovednosti třídění, evidence a zaznamenávání účetních informací, včetně operací na konci každého periodicky se opakujícího období. Jeho zastánci zdůrazňují, že osvojení technických detailů je nezbytné pro porozumění vlastnímu obsahu účetních informací. Naproti tomu odpůrci významu technicko-metodických dovedností zdůrazňují důležitost abstraktního myšlení a význam koncepčního obsahu účetních informací při jejich využití. Cílem analytického způsobu k výkladu účetnictví je porozumět

Úlohy
účetnictví

Výklad
účetnictví

vypovídací schopnosti účetních informací jako předpokladu jejich samostatného využití při analýze ekonomických důsledků konkrétních transakcí, a to jak při kvantifikaci souhrnných kritérií měření ekonomické výkonnosti, tak i při jejich analytickém rozkladu dle faktorů, které globální kritéria ovlivňují. Hlavním cílem je propojit základní znalosti vlastního procesu evidence a zobrazení účetních informací s porozuměním dalším možným alternativním způsobům a metodám, jejich vlivu na ekonomické výsledky.

Je zřejmé, že analytický způsob výkladu účetnictví, který klade důraz na hloubku účetního myšlení a nemá za cíl zvládnout detailnější technické aspekty, vytváří předpoklady pro široké využití účetních informací v jejich funkci služby pro uživatele. Přitom je vhodné poznamenat, že i mezinárodní standardizace finančního účetnictví dává plně za pravdu tomu, že analytický způsob výkladu účetnictví by měl být využíván nejen v manažerském účetnictví, kde vyplývá z podstaty disciplíny jako takové, ale že je nepostradatelný i ve finančním účetnictví.

Účetnictví

Před vlastním vysvětlením vztahu finančního a manažerského účetnictví připomeňme, že účetnictví je **uspořádaným systémem informací**, který v **peněžním vyjádření** zobrazuje reprodukční proces hodnoty, který je pro podnikatelské subjekty **podnikatelským procesem**, jehož základním ekonomickým cílem je dosažení zisku, přesněji vyjádřeno dosažení zhodnocení vložených zdrojů (aktiv, kapitálu). Vzhledem k tomu, že toto peněžní vyjádření je zejména u některých transakcí velmi obtížné a nejisté, je pro účetnictví charakteristické **modelové zobrazení** reality. Tedy zobrazení, které vychází z konkrétně definovaných principů a metod, z konkrétních pravidel „rozpoznání“ podstaty hospodářských transakcí, z použitých způsobů oceňování.

Účetní informace umožňují komplexně propojit měření tzv. **finanční pozice, finanční výkonnosti** a změny ve **finanční pozici**. Pomocí účetních informací je možno hodnotit schopnost podniku generovat peněžní prostředky, časové rozložení této schopnosti, a tak i posoudit míru rizik do budoucnosti.

Finanční pozice

Finanční pozice podniku je vyjádřena výší a strukturou aktiv, které podnik při své činnosti využívá, a strukturou kapitálu, který vlastníci a věřitelé pro financování těchto aktiv poskytli. Finanční pozice ovlivňuje likviditu a solventnost podniku. Informace o vlastnické struktuře kapitálu jsou užitečné pro předvídaní budoucích výpůjčních potřeb podniku a pro vyjádření toho, jak budou budoucí zisky a peněžní toky rozděleny mezi ty, kdo se podílejí na financování činnosti podniku. Informace o finanční pozici lze zjistit zejména v **rozvaze** [Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)].

Pojmový aparát pro označení účetních výkazů je v textu používán v podobě, ve které je běžně používán odbornou veřejností – rozvaha, výsledovka, výkaz peněžních toků (cash flow). Přitom dle konkrétní účetní legislativy

a mezinárodních účetních standardů jsou názvy výkazů vymezeny přesněji. Významnou změnou je například používání pojmu „výkaz o finanční pozici“ i v zemích kontinentálního účetnictví, namísto historicky vžitého pojmu „rozvaha“. Důvody tohoto upřesnění, které je doporučeno mezinárodními standardy IFRS, jsou přitom zřejmé. Přiblížit již samotným názvem zveřejňovaného účetního výkazu jeho vypovídací schopnosti, vlastní ekonomický obsah.

Informace o finanční výkonnosti podniku, o jeho schopnosti zhodnotit vynaložené zdroje v daném období a vytvářet vlastní činností zisk jsou důležité pro posouzení potenciálního rozvoje podniku v budoucnosti. Informace o výkonnosti jsou obsaženy zejména ve **výsledovce**.

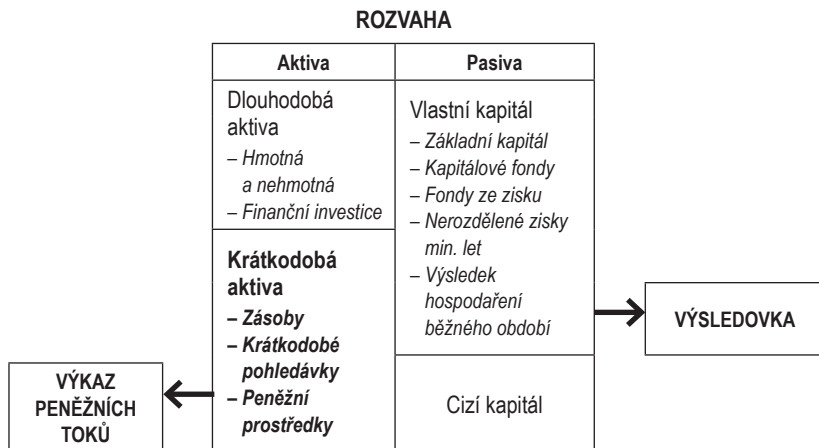
Finanční výkonnost

Informace o změnách ve finanční pozici (peněžních tocích) podniku umožňují zhodnotit schopnost podniku vytvářet peníze a peněžní ekvivalenty a zároveň vyjádřit potřeby podniku při využití těchto peněžních prostředků. Informace o vývoji peněžních toků, vyjádřené ve výkazu peněžních toků, propojují vhodným členěním informace z rozvahy (změny aktiv, závazků a vlastního kapitálu) a výsledovky (výše zisku).

Peněžní toky

Měření finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finanční pozici spolu **navzájem souvisejí**. Odrážejí různé aspekty stejných transakcí, umožňují jejich **komplexní analýzu**. Ačkoliv se rozvaha, výsledovka a výkaz o peněžních tocích navzájem liší, žádný z nich neposkytuje samostatně veškeré informace potřebné pro rozhodování uživatelů účetních informací. Například výsledovka neposkytuje úplný obraz o výkonnosti, pokud není použita ve spojení s rozvahou a s výkazem změn ve finanční pozici.

Schéma 1.1 Provázanost rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků



1.1 Externí a interní uživatelé účetních informací

Chceme-li pochopit význam, smysl a cíle manažerského účetnictví, je vhodné začít od analýzy potenciálních uživatelů účetních informací a jejich požadavků. V podstatě lze uživatele členit do dvou širokých skupin: **interní uživatelé** a **externí uživatelé**.

Externí
uživatelé

Externí uživatelé, kteří mají přístup pouze k **výkazům finančního účetnictví** a informacím zveřejňovaným ve výroční zprávě či účetní závěrce, představují relativně široké spektrum jednotlivců, zájmových skupin, obchodních partnerů, oprávněných kontrolních orgánů atd. Konkrétně uvedme ty nejdůležitější:

- *zaměstnanci podniku*, kteří nejsou zodpovědní za řízení firmy, jejich hlavním zájmem je vývoj mezd, sociální zajištění, kvalita pracovních podmínek včetně materiální vybavenosti, přístupu ke vzdělání, odbornému růstu atd.;
- *spolupracující podniky* – dodavatelé, odběratelé, banky a další finanční instituce jako věřitelé apod.;
- *státní orgány*, zejména v souvislosti s výkonem kontrolních funkcí ve vztahu k činností podniku – například orgány provádějící dohled nad kapitálovým trhem, finanční úřady, správa sociálního zabezpečení, úřady práce, hygienická služba, inspekce životního prostředí atd.;
- *orgány veřejné správy, krajské úřady, zastupitelské orgány obcí a měst* atd., které mají zájem na oboustranně prospěšném vztahu podniku a daného regionu;
- *široká veřejnost, společenské organizace a různé občanské aktivity* například v oblasti ochrany životního prostředí apod.

Vlastník

V relativně široké škále externích uživatelů zaujímá výsadní postavení **vlastník podniku, investor**. V podnicích, kde je **oddělena vlastnická a řídicí funkce**, nemá **vlastník** bezprostřední přístup k podrobným informacím o činnosti podniku. Zájmy poskytovatelů kapitálu, kteří jsou institucionálně zastoupeni regulativními orgány burz a kapitálových trhů, mají v současné době významný vliv na vymezení obsahu a vypovídací schopnosti externích výkazů, a to prostřednictvím **mezinárodní standardizace účetnictví** (IFRS, US GAAP).

Interní
uživatelé

Interní uživatelé mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za výsledky činnosti podniku. Interní uživatelé jsou sami vlastníci, pokud vykonávají manažerské funkce, a management na různých stupních podnikového řízení.

1.1.1 Vztah vlastníka a managementu

Police vlastníka, respektive vztah vlastníka a managementu, může mít řadu podob, které se odvíjejí od **dvou základních modelů**.

V prvním případě je **vlastník** v roli **investora**, který poskytl podniku prostředky (investoval) a jehož prioritním cílem je dosáhnout maximálního zhodnocení vloženého kapitálu. Svůj vliv vlastník uplatňuje při své účasti na valných hromadách, kde ovlivňuje rozhodování o rozdělení zisku, o změnách ve vlastním kapitálu, o členech ve statutárních a dozorčích orgánech podniku, o zásadních investičních záměrech a dalších skutečnostech, které jsou ve stanovách společnosti svěřeny do působnosti valné hromady. Vlastník v roli investora se nepodílí na řízení podniku ani jej přímo neovlivňuje a informace získává pouze prostřednictvím oficiálně zveřejňovaných zpráv (např. účetních výkazů, výroční zprávy).

Postavení
vlastníka

V druhém případě **vlastník** disponuje rozhodujícím vlivem v podniku a jeho primárním cílem je **řídít** (ovládat) **činnost podniku** a stanovovat jeho ekonomické cíle, popřípadě ekonomické cíle celé skupiny podniků. Vlastník v takovéto roli má možnost jmenovat vrcholový management a podílet se tak nejen na strategickém, ale i taktickém a operativním řízení ovládaného (řízeného) podniku; jeho přístup k informacím není omezen na oficiálně zveřejňované informace, díky svému vlivu může získávat informace podle svých konkrétních požadavků.

*V praxi se často kombinují prvky obou modelů. První model je charakteristický zejména pro **anglosaskou oblast**, kde historicky vlastnictví kapitálu bylo rozptýleno mezi individuální investory, kde existuje silný vliv kapitálových trhů a kde je kladen velký důraz na výkazy finančního účetnictví a oddělené sledování a vykazování informací pro řízení. Naopak pro **evropské kontinentální prostředí** je charakteristický druhý model, kde jsou podniky vlastněny institucionálními investory a finančními institucemi, které jsou zastoupeny v řídicích orgánech společnosti a mají přístup k interním informacím.*

Pro charakteristiku shodných či naopak odlišných požadavků vlastníků a managementu na obsah účetních informací je užitečné vyjít z modelového, tzn. zjednodušeně vyhraněného **odlišení pravomocí a odpovědnosti vlastníků** na straně jedné, a **managementu** na straně druhé. **Statutární orgány** v tomto případě mají úlohu komunikačního článku mezi vlastníky a managementem, jejich úloha se odvíjí od rozsahu kompetencí, které na ně vlastník delegoval, a od podílu na řízení, které vykonávají.

Statutární
orgány

Vlastník ve zjednodušeně vyhraněném a modelovém pojetí chápe **podnik** jako **investici**, která, obdobně jako jiná aktiva, mění svoji velikost, konkrétní

Pojetí podniku

podobu a formu, je předmětem koupě a prodeje. Centrem pozornosti vlastníka je **míra zhodnocení vloženého kapitálu** činností podniku a její porovnání s jinými alternativními možnostmi investování.

Naproti tomu **management** chápe **podnik** jako **cílevědomě vytvořený subjekt**, který je schopen svojí činností přeměnit (transformovat) vynaložené zdroje na výkony, jejichž prodejem zákazníkům je možno dosáhnout zhodnocení, zisku. Pro management je základním zdrojem úspěchu vlastní **řízení procesu tvorby a prodeje výkonů**, optimalizace objemu a struktury prodaných výkonů a účinná **motivace řídicích pracovníků** na všech úrovních podnikového řízení.

Podnikový management má odpovědnost za zpracování a předkládání účetních výkazů podniku, má zájem i o informace, které tyto výkazy obsahují. Zároveň má přístup k dodatečným manažerským a hodnotovým informacím, které mu pomáhají vykonávat jeho plánovací, rozhodovací a kontrolní činnosti, za které odpovídá. Management formuluje vlastní požadavky na obsah a formu využívaných informací. Vykazování těchto informací však již není předmětem zájmu finančního účetnictví (původní Koncepční rámec k Mezinárodním účetním standardům z roku 1989).

Subsystémy
účetnictví

Jediný výchozí **zpracovatelský způsob informačního zobrazení** konkrétních hospodářských transakcí by měl vyústit do **uživatelsky odlišných** subsystémů **účetních informací**. Přitom, jak již bylo zmíněno, by bylo chybou omezit problém vztahu finančního a manažerského účetnictví pouze na způsob technického řešení zpracování informací se zdůrazněním kvantitativních rozdílů, které v obou systémech vznikají. Z pohledu uživatelů účetních informací je naopak mnohem důležitější chápat **účetní informace** jako **nástroj komunikace**, jako společný „**finanční jazyk**“.

Řídicí
pracovník

Řídicí pracovník na konkrétní úrovni vnitropodnikového řízení by měl mít **přístup** pouze k těm informacím z manažerského účetnictví, které svojí **činností ovlivňuje**, a to ve srozumitelné a přehledné podobě. Ke komplexnímu systému účetních informací má přístup pouze **vrcholový management**.

Při navrhování a implementaci systému účetních informací by měl být **respektován** především **tento postup**:

- **identifikovat uživatele** účetních informací a analyzovat jejich požadavky a potřeby z hlediska **obsahu, formy i času** poskytovaných informací;
- **diferencovat obsah výkazů** podle potřeb interních i externích uživatelů;
- zvolit **vhodnou formu výkazů**, a to buď v tištěné, nebo elektronické podobě, případně v jejich kombinaci;
- navrhnout a používat jednotný **design výkazů** a příliš často jej neměnit;

- zvolit vhodný **způsob distribuce** výkazů, oddělit **důvěrné informace** od ostatních a zajistit jejich ochranu;
- využívat **zpětnou vazbu** na adresáty, zjišťovat, jak využívají předkládané účetní informace (výkazy), a zjišťovat jejich připomínky a náměty ke zlepšování fungování celého systému účetních informací.

Při dodržení těchto zásad je možno vybudovat **systém účetních informací**, který bude účelným nástrojem jak pro **kvalitní řízení podniku**, tak i pro budování jeho dobrých vztahů k zaměstnancům, obchodním partnerům, státům i regionálním orgánům, spolupracujícím podnikům i široké veřejnosti.

Například zaměstnanci (ve větších podnicích často reprezentováni odbory) ne vždy plně chápou, že k některým informacím důvěrného charakteru, týkajících se zejména podnikatelských či inovačních záměrů, nemají přístup. Na druhé straně však chybují podniky, které volí informační strategii zatajování nepříznivých zpráv, protože v kultivovaném tržním prostředí pozici podniku a jeho dobré jméno více poškozuje, jestliže se dodatečně ukáže, že podnik uvedl neúplné či zkreslené informace, než když otevřeně přizná nepříjemné důsledky svých aktivit.

V uvedeném kontextu je potřebné zmínit globálně rostoucí význam zveřejňování výkazů o udržitelném rozvoji podniků (obvykle označovaných pojmem corporate sustainability reports, popř. responsibility reports apod.). Ačkoli je zveřejňování těchto informací pro většinu podniků nepovinné, progresivně uvažující podniky k němu dobrovolně přistupují kvůli zlepšení vztahů se stakeholdery a ospravedlnění své existence z celospolečenského hlediska. Za účelem zvyšování srovnatelnosti zveřejňovaných informací existují i v této oblasti snahy o standardizaci, které mnohdy zdůrazňují svoji analogičnost s procesem standardizace finančního účetnictví. V současné době jsou de facto standardem směrnice vydávané organizací Global Reporting Initiative, jejichž využívání je však zcela dobrovolné. Tyto směrnice potvrzují zmíněnou významnost vykazování nejen „pozitivních zpráv“ tím, že explicitně vyžadují aplikaci tzv. principu rovnováhy („balance principle“), který požaduje vyvážené vykazování pozitivních a negativních skutečností tak, aby byly poskytnuty nezkrácené informace o výkonnosti firmy v oblasti udržitelného rozvoje (Global Reporting Initiative, 2016).

Finanční a manažerské účetnictví jsou v této souvislosti chápány jako **nástroj** systému „**public relations**“, který si moderní podniky budují v zájmu posílení svého postavení. Samostatnou a velmi významnou otázkou je **obsah a pojetí zveřejňovaných informací** ve výkazech finančního účetnictví a jejich vztah k manažerskému účetnictví.

1.2 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Historickým vývojem bylo potvrzeno, že je potřebné rozlišovat obsah účetnictví podle odlišných požadavků na využití účetních informací. Pouze jinak vyjádřeno, že účetnictví je účelné diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a pro řešení jakých rozhodovacích úloh účetnictví slouží.

Finanční
účetnictví

Důležitým požadavkem při vedení **finančního účetnictví** a sestavení účetních výkazů je **dodržování určitých pravidel**, která garantují externím uživatelům **úplnost** vykazovaných účetních informací, jejich **spolehlivost**, **srovnatelnost v čase** a **mezi podniky**.

Úplný
výsledek

Relativně dokonalé naplnění požadavku úplnosti vykazovaných účetních informací finančního účetnictví, a to nejen ve smyslu technicko-metodického, ale především obsahově analytickém, je možno konkrétně dokumentovat na měření finanční výkonnosti podniku, spočívajícím ve vymezení obsahu **úplného výsledku** ve významu „*comprehensive income*“.

Struktura zveřejňovaných informací finančního účetnictví o úplném výsledku za období umožňuje kvantifikovat (změřit) výši hospodářského výsledku z tzv. výdělkového procesu společnosti, tzn. výnosů „Revenues“ a nákladů „Expenses“, které se vykazují v celkové výši a nekompensují se. Tato „výdělková“ činnost představuje systematicky a cílevědomě prováděnou činnost v kompetenci managementu podniku. A to jak managementu zodpovědného za provozní činnost, tak i za finanční a investiční aktivity. Významu odlišení obou těchto činností při tvorbě zisku bude v dalším výkladu této kapitoly věnována pozornost. Další částí vykazovaného úplného výsledku jsou tzv. přínosy „Gains“ a úbytky „Losses“, které jsou výsledkem vlivů, které nejsou plně pod kontrolou společnosti a většinou se vykazují čisté (kompensují se). Typickými příklady Gains a Losses jsou dopady přecenění aktiv a závazků (jak směrem nahoru, tak směrem dolů), oblast kurzových rozdílů (vyplývajících nejen z rozdílů v průběhu účetního období, ale i z nerealizovaných kurzových rozdílů při sestavení závěrky a jejich přepočtů na jinou měnu), výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv a cenných papírů. Gains a Losses se dále člení podle toho, zda se vykazují výsledkově nebo rozvahově (ve vlastním kapitálu).

Stabilita
vývoje

Charakteristickou vlastností informací **finančního účetnictví** je **preference stability vývoje** podniku v čase. Tento požadavek vlastníků na stabilitu vývoje podnikatelské činnosti nebývá obvykle v naší odborné literatuře uváděn. Naproti tomu v zahraničních odborných pramenech je tato vlastnost účetních informací finančního účetnictví označována za charakteristickou. Výstižně je vyjádřena pojmem „vyrovnávání vrásek“. Vlastník nejlépe

přijímá informace o stabilním vývoji podniku bez velkých výkyvů, a to jak v negativním, tak dokonce i v pozitivním slova smyslu. Akcionáři se chtějí ujistit, že jejich peníze jsou vhodně uloženy, že podnik je dobře řízen (že dosahované výsledky managementem podniku jsou srovnatelné s úrovní obdobných podniků) a že podnikatelské záměry zajišťují trvání a rozvoj podniku v budoucnosti.

Je zajímavé, jak optikou požadavku stability zobrazeného vývoje podniku ve finančním účetnictví je možno hlouběji porozumět aplikaci obecných zásad a principů v účetnictví, zejména akruální bázi (Accrual Basis) a trvání podniku v dohledné budoucnosti (Going Concern), a vnímat důležitost zobrazení tvorby rezerv a opravných položek. Stejně tak jako bude možné s připomenutím této souvislosti porozumět odlišným požadavkům finančního a manažerského účetnictví na ocenění výkonů vytvořených vlastní činností, tedy problematiky, které bude v dalším textu věnována na několika místech samostatná pozornost.

Je zřejmé, že při splnění požadavků externích uživatelů nemohou vždy informace finančního účetnictví zároveň vyhovovat i požadavkům řídicích pracovníků (interních uživatelů). Přitom je to management, kdo předkládá informace o dosažené výkonnosti podniku a informuje tak vlastníka o vlastní schopnosti řídit podnik.

Rídicí pracovníci požadují pro řízení výkonnosti firmy **kritické informace**, které umožňují nejen analyzovat minulý vývoj, ale zejména **ovlivňovat jeho** skutečný a **budoucí průběh**. Systematická analýza vztahu (porovnání) předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti umožňuje včas hledat řešení, která odstraní kritická a úzká místa, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní opatření, a tak **aktivně měnit chování** podniku v celé jeho složitosti vnitropodnikových vzeb a struktur.

Požadavky
řídicích
pracovníků

Je-li na jedné straně zdůrazněna potřeba **odlišných informací** finančního a manažerského účetnictví, je zároveň užitečné na druhé straně připomenout potřebnost jejich **informační návaznosti**. I když mají řídicí pracovníci přístup k manažerským informacím, jsou pro ně informace vykazované v účetní závěrce velmi důležité. Jak bude v dalším textu vysvětleno, v kapitole 2.3 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví, některé rozdíly obou systémů účetních informací (např. o podhodnocení odpisů z historické ceny dlouhodobých aktiv) je nezbytné sdělit vlastníkům (např. v příloze) a ovlivnit tak jejich rozhodování při rozdělování zisku.

Návaznost
účetních
informací

Struktura informací vykazovaných ve **finančním účetnictví** je ovlivněna také skutečností, že jejich zveřejňovaná část (zejména účetní závěrka) je k dispozici i konkurenčním podnikům. I při stále vzrůstajících požadavcích

Syntetická
informace

na rozsah zveřejňovaných informací není možné ve finančním účetnictví získat informace o konkrétních faktorech podnikatelského úspěchu (zejména informaci o zisku či marži z prodeje konkrétních výkonů, zákazníků, distribučních kanálů). Zveřejňované informace finančního účetnictví jsou relativně **syntetické**, splňují základní požadavky investorů, aby mohli vyhodnocovat své potenciální investiční příležitosti.

Časová orientace

Z hlediska **časové orientace** zobrazují informace **finančního účetnictví** skutečně dosažené výsledky a základní tendence vývoje do budoucnosti. Na těchto informacích závisí růst hodnoty podniku, výše vyplacených dividend, rozdělení zisku apod. Informace finančního účetnictví v kompletní podobě jsou v zásadě poskytovány **jednou ročně**, pouze některé účetní jednotky jsou povinny zveřejňovat konkrétní informace v kratších intervalech – například akciové společnosti, které mají kótované akcie na burze, musí zveřejňovat své výsledky **měsíčně**.

Předem stanovené veličiny

Rídící pracovníci požadují účetní informace s **minimálním zpožděním** za konkrétním průběhem hospodářských operací, a to včetně jejich **vyhodnocení** v porovnání s předem stanovenými cíli a úkoly (plány, rozpočty). Toto porovnání je u menších podniků prováděno zpravidla mimoúčetně, což znamená, že informace z plánu (rozpočtu) nákladů, výnosů a zisku nejsou předmětem účetního zobrazení; ve větších podnicích je potřeba zobrazení předem stanovených veličin začlenit do systému účetních informací pro řízení. V takovémto systému informací manažerského účetnictví, jak bude v dalším textu podrobně vysvětleno (zejména v kapitolách 7 Rozpoznání a zobrazení vztahů mezi středisky a pojetí výnosů v manažerském účetnictví, 8 Postavení rozpočtu nákladů v řízení zisku podniku, 9 Účetní informace pro řízení po linii odpovědnosti), jsou účetně zobrazovány nejen informace o skutečných nákladech, výnosech a zisku, ale i informace o jejich předpokládaném vývoji. V manažerském účetnictví je vnitřně a systematicky propojeno využití informací z předběžných kalkulací a rozpočtů s účetními informacemi, které zaznamenávají skutečný průběh činnosti podniku.

Pokud jsou **informace o skutečném a předem stanoveném průběhu zobrazeny v účetním systému**, dostává se informační zajištění hodnotového řízení na kvalitativně vyšší úroveň. Účetní zobrazení podnikatelského procesu je komplexnější, s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti, s nároky na průkaznost a věcnou správnost informací. Srovnání skutečnosti s předpokládaným stavem je podkladem nejen pro operativní krátkodobá hodnocení a rozhodnutí, ale je i důležitou informací pro taktické a strategické řízení.

1.2.1 Členění činnosti podniku z hlediska způsobu zhodnocení zdrojů

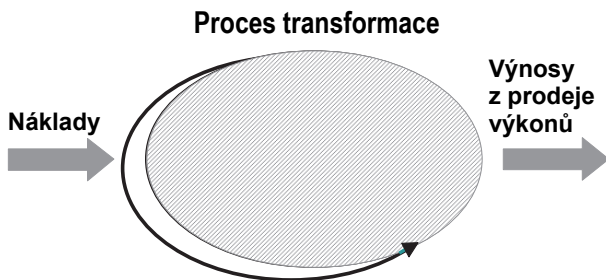
Při porovnání odlišností finančního a manažerského účetnictví je nezbytné zdůraznit **základní rozdíl** v jejich **vlastním obsahovém zaměření**, tedy v samotném zaměření pozornosti, kterou věnují **možným způsobům zhodnocení** vložených zdrojů (tvorby zisku) v podniku. Je možné rozlišit:

Způsoby
zhodnocení

- 1. zhodnocení** plynoucí z **finančních a investičních aktivit** podniku uskutečňovaných za účelem zhodnocení zdrojů **bez jejich transformačního procesu** (tj. procesu přeměny vstupů na výkony). Konkrétní formou tohoto zhodnocení jsou nejen odměny vlastníků kapitálu za jeho poskytnutí (úrok, dividendy), odměny za poskytnutí práva využívat aktiva (licence, autorské honoráře, nájemné), ale i přírůstky a úbytky v ocenění aktiv a kapitálu, zisk z prodeje finančních aktiv a investic;
- 2. zhodnocení** plynoucí z **prodeje vytvořených výkonů**, tedy ze schopnosti podniku **transformovat vynaložené zdroje** na výkony požadované zákazníkem. Jde o zhodnocení vyplývající z **hlavní výdělečné činnosti** podniku.

Přitom zdůrazněme, že **pojem podnik** je v tomto textu používán pro označení výrobních a obchodních podniků a podniků poskytujících nefinanční služby, to znamená podniků, jejichž hlavní výdělečnou činností je tvorba výkonů a jejich prodej zákazníkům.

Schéma 1.2 Transformační proces tvorby výkonů pro zákazníka



Hlavní výdělečná činnost je pro podnik charakteristická, je to činnost, pro kterou byl podnik založen, pro kterou primárně pořídil aktiva (dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva, zásoby). Hlavní výdělečnou činností si podnik

Hlavní
výdělečná
činnost

buduje svoji **pozici na trhu**, je základem jeho know-how (prodej zboží, výroba a prodej výrobků nebo poskytování služeb konkrétního typu).

O tom, jak bude zhodnocení konkrétního aktiva či operace při měření zisku zařazeno, zda do hlavní výdělečné činnosti či do finančních a investičních aktivit, rozhoduje záměr podniku, který předurčuje poslání aktiva, a tím i jeho funkční zařazení. Připomeňme proto, že pro začlenění aktiva v rozvaze a činnosti, kterou se toto aktivum zhodnocuje ve výsledovce, není rozhodující věcná podoba aktiva (druh aktiva), ale účel (funkce), za jakým bylo aktivum pořízeno, a způsob, kterým by mělo být zhodnoceno. Například z hlediska způsobu zhodnocení je odlišná funkce nemovitosti, která je pořízena s cílem jejího využití při tvorbě výkonů, v porovnání s jejím pronájmem, či držením za účelem prodeje v budoucnosti. Z uvedeného vyplývá, že klasifikace aktiv dle účelu (tj. zda spadají do hlavní výdělečné činnosti či nikoli) je v manažerském účetnictví mimořádně významná.

Poznamenejme pro úplnost, že je namístě otázka, do jaké míry je pojem „hlavní výdělečná činnost“ shodný s pojmem „provozní činnost“, který používá finanční účetnictví. „Hlavní výdělečná činnost (operating activities)“ je činnost, zajišťovaná tzv. provozním managementem při naplňování aktivit, souvisejících s důvody zřízení podniku, „ostatní provozní činnosti“ (other ordinary activities) jsou činnosti v pravomoci a odpovědnosti provozního managementu, související s jinými důvody, např. s realizací ukončovaných činností (prodej materiálu upraveného pro konkrétní využití v podniku, náhradních dílů, dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv). Je zřejmé, že používanému pojmovému aparátu je potřebné věnovat pozornost, analyzovat odlišnosti, porozumět důvodům, které k použití odlišných pojmů vedou, a je-li to třeba, definovat vlastní pojmy. Jinak může snadno dojít k nedorozumění. Konkrétně v této souvislosti je potřebné rozlišovat pojem „provozní činnost“ ve výkazech finančního účetnictví a „hlavní výdělečná činnost“ v manažerském účetnictví.

ILUSTRATIVNÍ PŘÍKLAD

Společnost SPORT a.s. již od roku 2010 provozuje obchodní dům se sportovním zbožím. Budovu obchodního domu, parkoviště a další objekty bezprostředně související s provozem obchodního domu společnost postavila za 250 000 tis. Kč na pozemku, který nakoupila za 25 000 tis. v roce 2009. Kromě tohoto pozemku společnost vlastní ještě jeden pozemek, který získala za 18 000 tis. Kč v roce 2014 s tím, že v budoucnu na tomto pozemku vystaví buď další obchodní dům, nebo ho prodá. Odhadovaná tržní cena tohoto dalšího pozemku k 31. 12. 2018 je 20 000 tis. Kč.

VZTAH FINANČNÍHO, MANAŽERSKÉHO A NÁKLADOVÉHO ÚČETNICTVÍ

Na běžných účtech společnost udržuje hotovost ve výši 2 000 tis. Kč, zbývající část je zhodnocována na termínovaných vkladech či jinými vhodnými způsoby investování.

Společnost má dlouhodobý úvěr, který splácí ve čtvrtletních splátkách. Ostatní cizí kapitál je tvořen běžnými závazky.

V tabulce jsou uvedeny zůstatky k 31. 12. 2018 pouze na vybraných účtech:

	Položka	MD	D
013	Software	450 000	
021	Budova	250 000 000	
022	Zařízení	18 750 000	
031	Pozemky	43 000 000	
073	Oprávky k software		285 000
081	Oprávky k budově		42 500 000
082	Oprávky k zařízením		5 250 000
131	Zásoby zboží	19 500 000	
211	Pokladna	95 000	
221	Běžné účty	2 000 000	
222	Termínované účty	53 400 000	
311	Pohledávky	890 000	
314	Poskytnuté zálohy	2 360 000	
321	Závazky k dodavatelům		29 845 000
331	Závazky k zaměstnancům		1 845 000
336	Závazky k SZP		825 000
341	Závazky z daně z příjmu		3 800 000
342	Ostatní přímé daně		426 000
343	Daň z přidané hodnoty		13 458 000
381	Náklady příštích období	1 850 000	
389	Dohadné účty pasivní		3 650 000
411	Základní kapitál		100 000 000
421	Rezervní fond		2 000 000
428	Nerozdělený zisk		3 000 000
461	Bankovní úvěry		155 000 000
501	Spotřeba materiálu	5 500 000	
502	Spotřeba energie	4 500 000	
504	Spotřeba zboží	535 120 000	
518	Služby	119 300 000	

	<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
521	<i>Mzdové náklady</i>	33 000 000	
524	<i>Sociální a zdravotní pojištění</i>	11 550 000	
541	<i>Zůstatková cena prodaných dlouhodobých hmotných aktiv</i>	275 000	
551	<i>Odpisy</i>	11 260 000	
562	<i>Úroky z úvěru</i>	13 200 000	
568	<i>Ostatní finanční náklady</i>	3 600 000	
591	<i>Daň</i>	11 844 025	
604	<i>Výnosy z prodeje zboží</i>		762 000 000
641	<i>Výnosy z prodeje dlouhodobých hmotných aktiv</i>		950 000
665	<i>Úroky z termínovaných vkladů, úroky z cenných papírů, dividendy</i>		3 905 025
	Zisk		30 411 000

Problematika k řešení:

Na základě uvedených informací sami navrhnete klasifikaci aktiv, nákladů, výnosů a zisku dle jejich vztahu k hlavní výdělečné a finanční činnosti. Pokuste se stručně charakterizovat kritérium (-a), které (-á) jste při členění použili, včetně důvodů, které Vás k tomu vedly.

EBIT Zatímco **zodpovědnost za finanční a investiční aktivity** je v podniku soustředěna ve vrcholovém vedení, či dokonce pravomoc v této oblasti vlastníci na management vůbec nedelegují a rozhodují sami, je naopak zhodnocení zdrojů v hlavní výdělečné činnosti výsledkem činnosti všech útvarů v podniku, které se na zajištění tvorby výkonů a jejich prodeje zákazníkům podílejí. Předmětem zájmu **manažerského účetnictví** je proto v prvé řadě informační podpora **hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti**. Vhodným ukazatelem finanční výkonnosti, který ve svém základě měří hospodářský výsledek hlavní výdělečné činnosti, tedy **vnitřní produkční schopnost podniku**, je **zisk před úroky a zdaněním** (s anglickou zkratkou „EBIT“ *Earnings before interest and taxes*, která se často používá i v praxi českých podniků v původní podobě bez překladu).

Faktory
vývoje
a odpovědnost

Na rozdíl od externích uživatelů účetních informací, kteří požadují **úplné, srovnatelné a spolehlivé** informace o tom, **co se stalo** v podniku ve sledovaném období, **řídicí pracovníci** požadují informace o tom, **co by se mělo stát**, aby se dosáhlo **stanovených cílů**. Soustřeďují svoji pozornost na měření vlivu základních faktorů, které ovlivňují zhodnocení zdrojů v **procesu**

tvorby výkonů, a s tím neoddelitelně související otázku „jaké zhodnocení **prodávané výkony** přinášejí a **kdo** (jaký útvar, řídicí pracovník) je v podniku za vývoj těchto faktorů **odpovědný**.”

Zhodnocení kapitálu v hlavní výdělečné činnosti (v procesu tvorby výkonů), za jejíž řízení je management zodpovědný, neprobíhá přímo, ale přes realizaci prodaných výkonů zákazníkům. **Klíčem úspěchu** je z pohledu managementu **zákazník**, pozice na trhu, nikoliv samotný kapitál vložený do podniku. Při měření hospodářského výsledku je pozornost managementu zaměřena zejména na tu část činnosti podniku, která ovlivňuje zisk z hlavní výdělečné činnosti. Pravomoc a odpovědnost za výsledek ostatních činností podniku, tzn. finančních a investičních aktivit, a to pouze v rozsahu delegovaných vlastníky, je z hlediska řízení svěřena do pravomoci úzké skupiny řídicích pracovníků vrcholového managementu. Z odlišných zájmů vlastníků a manažerů, z jejich odlišných pravomocí při rozhodování, a s tím souvisejících příčinných souvislostí a faktorů zhodnocení vložených zdrojů (kapitálu), vyplývají i odlišné požadavky na informační zajištění řízení výkonnosti podniku.

Zákazník

Předmětem zájmu vlastníků je hodnocení zisku podniku jako celku, který je ovlivněn nejen výsledkem z prodeje výkonů (výrobků, služeb a zboží) zákazníkům (ziskem z hlavní výdělečné (provozní) činnosti), ale i výsledkem všech finančních a investičních aktivit, včetně optimalizace vlivu zdanění. **Z pohledu řízení hlavní výdělečné činnosti** je příčinná souvislost faktorů vývoje zisku a zhodnocení kapitálu (aktiv) podstatně odlišná. Vychází z konkrétních podmínek procesu tvorby výkonů a jejich realizace na trhu. Kapitálová náročnost činnosti a způsob jejího financování jsou v této souvislosti ovlivňovány podstatně jinými rozhodnutími a faktory, než jsou ziskovost výnosů z prodeje výkonů, náročnost vlastního procesu tvorby výkonů na technologické vybavení (dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva), na oběžná aktiva (zásoby, pohledávky z obchodního styku), která v současné době závisí zejména na podmínkách distribuce a prodeje konkrétním zákazníkům (podmínkách splatnosti, dodacích podmínkách, spoluúčasti na prodejních nákladech distribuční sítě apod.).

1.3 Postavení controllera v podniku

V podnikové praxi se nesetkáme s pozicí manažerského účetního, ale s pozicí controllera, který je zodpovědný za informační podporu řízení (*Management Control*). Chceme-li odpovědět na otázku, jaké je postavení controllera v podniku, máme na mysli vymezení **pozice controllera** v podnikové hierarchii **v obecné podobě**, tedy v návaznosti na funkce, které by controller v souvislosti

s informační podporou řízení podniku měl plnit. Konkrétní pozice controllera v konkrétním podniku záleží na řadě skutečností, jako je velikost podniku, charakter jeho činnosti a zejména způsob a kvalita řízení podniku. Jakékoliv zobecnění požadavků je pak velmi obtížné. Jiné požadavky jsou kladeny na schopnosti controllera, který je v pozici manažera útvaru controllingu čítajícího i desítky zaměstnanců, jiné na controllery jako pracovníky útvaru controllingu, kteří zodpovídají za různé dílčí úkoly (controlling marketingu, výroby,...), a jiné na controllera v „menším“ podniku, který musí sám obsáhnout celou agendu a často plní i další úkoly, nejčastěji v oblasti finančního řízení či zpracování účetních informací finančního účetnictví.

Postavení
controllera

Při vymezení postavení controllera je potřebné vymezit jeho **pozici jako profesi**, tzn. povolání, druh činnosti, která vyžaduje odbornou kvalifikaci, jejímž základem je manažerské účetnictví, které je páteří informační podpory hodnotového řízení, a s tím související vymezení kompetencí controllera v rámci **účetní profese**. Zároveň je potřeba vymezit postavení controllera **ve vztahu k řídicím pracovníkům**. Controllingové informace jsou nejen **podkladem pro rozhodování** řídicích pracovníků na vrcholové a střední úrovni řízení, ale i důležitým **nástrojem komunikace** a **ovlivňování chování** výkonných řídicích pracovníků i konkrétních pracovních týmů vnitropodnikových útvarů.

Rozhodovací **pravomoc controllera** je ve vymezení **obsahu základních účetních kategorií** (nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv, vlastního kapitálu a závazků) pro potřeby řízení, v zajištění vnitřní provázanosti a koordinovanosti těchto účetních informací v konkrétních útvarech a za podnik jako celek. Výsledkem naplnění této funkce controllera je **zajištění provázanosti** a zároveň i oddělení **účetních informací vykazovaných navenek** externím uživatelům v účetních výkazech a informací pro hodnotové řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur (útvarů, výkonů, procesů).

Významné v této souvislosti je na straně jedné respektování důležitosti výkonných pravomocí finančního řízení podniku, zodpovědnosti za zveřejňované informace finančního účetnictví v souladu se stanovenými pravidly (IFRS, US GAAP, národní účetní legislativy), zodpovědnosti za plnění zákonem stanovené daňové povinnosti; a na straně druhé respektování důležitosti a zodpovědnosti za vytvoření relativně nezávislého systému účetních informací pro řízení podniku, pro řízení procesu tvorby výkonů.

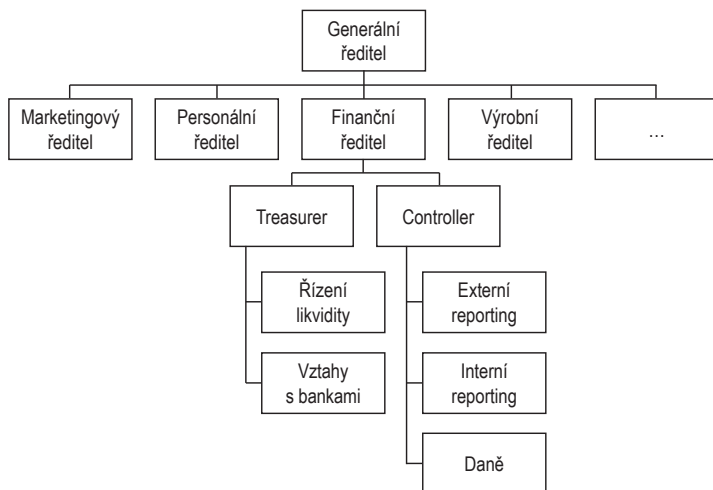
Anglosaské
pojetí

Vymezení **postavení controllera** v podniku **ve vztahu k účetní profesi** se historicky vyvíjelo ve dvou odlišných pojetích, a to v anglosaské oblasti a v německé oblasti. V **anglosaské oblasti** byly již od 20. let minulého století v podnicích s moderním řízením vytvořeny dvě klíčové funkce – **controller** a **treasurer**. Tyto pozice patří do širšího vrcholového vedení podniku.

Controller nebo též „*chief accounting officer*“ je v tomto pojetí osoba zodpovědná za poskytování informací pro externí i interní uživatele; tzn., že zastřešuje koncipování účetních informací pro sestavení účetní závěrky a dalších externích výkazů, pro informační zajištění plnění daňových povinností. Interně je zodpovědný za obsahové nastavení systému hodnotových informací pro řízení procesu tvorby výkonů (plánování, rozhodování, měření výsledků a jejich vyhodnocení) a za funkčnost vnitřního kontrolního systému. Je zřejmé, že postavení controllera v takto široce vymezeném rozsahu odpovědnosti za koncipování celého systému účetních informací vyžaduje pověřit samostatné pracovníky zodpovědnosti za vlastní zpracování účetních informací pro tři základní oblasti jejich využití. Pro externí uživatele (zodpovědnost za externí reporting), pro interní uživatele (zodpovědnost za interní reporting) a pro plnění daňových povinností (zodpovědnost za zpracování daňové agendy).

Grafickým znázorněním zařazení controllera v organizační struktuře podniku s relativně rozsáhlými pravomocemi v oblasti informační podpory řízení, které jsou typické pro anglosaskou oblast, je schéma 1.3. Controller zastřešuje vzájemné vztahy manažerského, finančního a daňového účetnictví, což umožňuje vytvořit systém účetních informací, který chápe **požadavky rozdílných uživatelů** jako **rovnocenné**. Systém účetnictví je budován jako celek, se třemi odlišnými subsystemy.

Schéma 1.3 Postavení controllera v organizační struktuře podniku v anglosaské oblasti



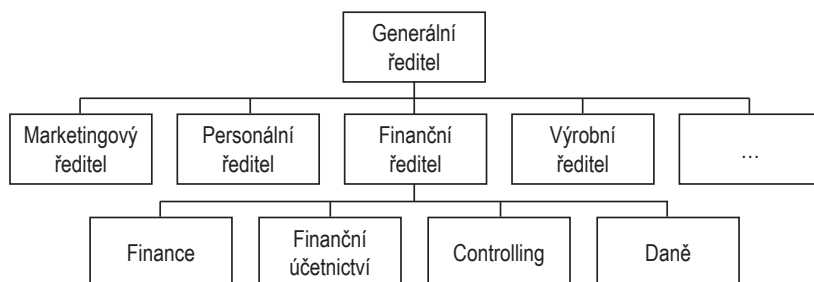
Hlavní úlohou **controllera v anglosaském pojetí** je zajistit **věcnou správnost a transparentnost informací**, při zdůraznění významu jejich **nezávislosti a nestrannosti**. Proto by controller neměl disponovat žádnou „výkonnou“ či rozhodovací pravomocí ve finanční či jiné oblasti řízení podniku. Naproti tomu **treasurer** je výkonným finančním manažerem, je to osoba zodpovědná za celou oblast finančního řízení podniku jako celku, zejména za řízení finančních toků podniku, za zajištění dostatečné likvidity a zhodnocování finančních prostředků.

Pojetí
v německé
oblasti

Při vymezení **pozice a profese controllera v německém pojetí** zcela chybí pozornost věnovaná jeho vztahu k finančnímu účetnictví. Tato skutečnost je dána historickým vývojem, kdy v kontinentální Evropě bylo dlouhou dobu účetnictví silně regulováno státem a ovlivňováno jeho fiskálními zájmy. Finanční (hlavní) účetní zodpovídá za finanční účetnictví – informace pro externí uživatele, jeho hlavní pozornost se soustřeďuje především na zpracovatelskou část účetních informací (*bookkeeping*). Controller informace zpracované finančním účetním transformuje do podoby vhodné pro řízení a řídicí pracovníky, aniž je přitom zdůrazněna, či alespoň v případě potřeby respektována, potřeba odlišného pojetí účetních informací pro řízení a pro externí uživatele (odlišné pojetí aktiv a závazků, nákladů a výnosů, zisku).

Z grafického znázornění obvyklého zařazení controllera do organizační struktury podniku v německém pojetí je zřejmé, že controller není svým postavením vybaven potřebnými pravomocemi v oblasti koncipování systému účetních informací. V hierarchii pozic v rámci útvaru finančního řízení (finančního ředitele) je controller zařazen na stejné úrovni jako „hlavní“ účetní, který je zodpovědný za sestavení účetní závěrky a externí reporting, ale zpravidla také za zpracovatelskou oblast účetních dokladů a transakcí a následně tedy i za kvalitu informací pro controlling a daně. Vzhledem k tomu, že obsah vykazovaných informací finančního účetnictví externím uživatelům musí splňovat stanovená pravidla účetní regulace (ať již dle IFRS nebo US GAAP či národní legislativy), dostává se finanční účetnictví ve vztahu k manažerskému účetnictví (controllingu) do zvýhodněného postavení. Důležitost finančního účetnictví se násobí kontrolními mechanismy správnosti těchto informací, ať již v souvislosti s ověřením externím auditorem či daňovou kontrolou. Výsledkem takovéto situace bývá, že je pro controllera obtížné se prosadit, pokud je pro hodnotové řízení potřebná účetní informace, která se svým pojetím liší od informace ve finančním účetnictví. Jak bude v kapitole 2.3 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví vysvětleno, týká se to například odlišného zobrazení odpisů hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv.

Schéma 1.4 Postavení controllera v organizační struktuře podniku v německé oblasti



Chybí-li v německém pojetí postavení controllera vymezení jeho kompetence v oblasti koncipování obsahu a pojetí účetních informací pro řízení, je o to více zřetelná pozornost, která je věnována pravomoci a nezastupitelnosti controllera ve vlastním **koncipování vnitřní struktury systému účetních informací pro řízení**. Tedy pravomoci v oblasti rozhodování o volbě konkrétních přístupů k členění účetních informací, zajištění jejich vnitřní provázanosti s dalšími částmi manažerského informačního systému (například „modulů“ výroba, personální řízení, dodavatelé, odběratelé,...), koordinace tohoto členění na konkrétních úrovních vnitropodnikového řízení atd. Tato rozhodování, která jsou neoddělitelně spojena s vlastním řízením procesu tvorby výkonů, jsou **ve výlučné pravomoci controllera**, který v této souvislosti zastřešuje informační podporu řízení. Cílem je zvýšit vypovídací schopnost informací pro řízení vhodným propojením řízení zisku podniku jako celku s vývojem výsledků hospodaření útvarů, analyzovat tento vývoj z hlediska základních faktorů a příčin.

Koncipování
vnitřní
struktury
informací pro
řízení

I když **controller** nemá pravomoc k rozhodování o konkrétních záměrech budoucího vývoje útvarů a podniku, měl by být **rovnocenným partnerem řídicích pracovníků**. Oddělení informační podpory řízení (controllingu) a vlastního řízení (managementu) je předpokladem pro vytvoření úplných a nezkreslených informací. **Controller** by měl být v **pozici nezávislosti**, tzn., že by neměl mít vnitřní motivaci prezentovat úspěch, či zakrývat neúspěch konkrétních rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací.

Nezávislost
controllera

Zjednodušeně je možno vnitřně velmi provázaný vztah řídicí funkce, kterou vykonává řídicí pracovník, a informační podpory řízení, kterou vykonává controller, charakterizovat v jednoduché tabulce (schéma 1.5).

Schéma 1.5 Vztah řídicího pracovníka a controllera

Controller	Řídicí pracovník
připravuje podklady pro plánování a rozhodování	plánuje, rozhoduje
informuje o odchylkách	reaguje na zjištěné odchylky
připravuje metodiku rozpočetnictví, kalkulací, vnitropodnikových cen	prosazuje a využívá informace připravených systémů kalkulací, rozpočtů
informuje o změnách v okolí podniku	reaguje, aby udržel dlouhodobou rovnováhu s okolím
je poradce managementu, vzdělává řídicí pracovníky v záležitostech hodnotového řízení a diskutuje s nimi relevanci, spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost jím předkládaných informací, jakož i vhodnou formu jejich prezentace	akceptuje a podporuje controlling v procesu řízení

Interpretace
Poradenství
Komunikace

Controller by měl zajišťovat **interpretaci** hodnotových informací pro řídicí pracovníky, zajistit **poradenství** v této oblasti (zejména vysvětlovat obsah používaných pojmů, jejich vzájemné vztahy, podrobnější členění atd.). Účetní informace je v této souvislosti **nástrojem komunikace** při naplňování cílů vrcholového řízení podniku prostřednictvím stanovení konkrétních úkolů a řízení hierarchicky nižších vnitropodnikových struktur.

Zajištění objektivnosti hodnocení skutečného průběhu činnosti podniku a jeho vnitropodnikových struktur (útvářů), plnění plánů a rozpočtů, nezávisí jen na kvalitě používaných nástrojů řízení (například způsobu měření výsledků činnosti vnitropodnikových útvarů, způsobu stanovení úkolů ve výši vynaložených nákladů pomocí norem spotřeby zdrojů, způsobu zapojení řídicích pracovníků při sestavení plánů a rozpočtů)), motivačního systému, ale i na samotném přístupu celého systému řízení (řídicích pracovníků) k hodnocení skutečného vývoje pomocí odchylek, k jejich interpretaci.

Je zajímavé, že tento přístup ke zjišťovaným odchylkám, které porovnávají skutečný a předem stanovený vývoj, se historicky vyvíjel. Jako historicky nejstarší se prosazoval přístup řídicích pracovníků ke zjišťovaným odchylkám jako k pouhému záznamu – „registraci“ plnění naplánovaného vývoje. Tento systém byl charakteristický požadavkem, aby téměř žádné odchylky nevznikaly neboli aby plán (rozpočet) byl splněn. Deformace, ke kterým uplatnění tohoto přístupu vede, jsou v praxi dostatečně známé a kritizované. Přitom v řadě podniků je tento požadavek nulových odchylek i v současné době stále uplatňován a způsobem motivace podporován.

Informace o „nenulových“ odchylkách by přitom naopak měla být řídicími pracovníky přímo požadována, včetně doplňujících informací pro jejich objasnění a interpretaci. Jen tak je možno nalézt příčiny a faktory odlišného skutečného vývoje v porovnání s předpoklady plánu, hledat a přijmout vhodná opatření ke změně, zapojit aktivně řídicí pracovníky do řízení, koordinovat cíle vrcholové úrovně řízení podniku s chováním vnitropodnikových struktur atd. Informace manažerského účetnictví by se v této souvislosti měly vyvíjet od plnění funkce „navigátora“, jejímž cílem je reagovat včas na změny, aby nebyl vývoj horší než předpokládal plán, k funkci „inovátora“.

Informace manažerského účetnictví by měly napomoci vyhledávání problémů skutečného vývoje, zpochybňování stávajících systémů a nástrojů, hledání nových řešení orientovaných na budoucnost či vytváření systémů včasného rozpoznání rizik. Přitom je otázkou, zda se na dosažení těchto funkcí podílí více management změnami používaných metod, nástrojů a kritérií řízení, tedy svými požadavky na informace manažerského účetnictví (controllingu), či zda je tomu naopak, a manažerské účetnictví (controlling) svojí schopností poskytovat včas vhodné informace rozvíjí zprostředkovaně kvalitu vlastního řízení podniku. Odpověď na tuto otázku se podaří spíše nalézt v konkrétním podniku, rozpoznáním konkrétního modelu řízení a jeho informačním zajištěním než v rovině obecné. Vzájemný vztah kvality řízení a jeho informační podpory je natolik úzký a vnitřně propojený, že vypátrat vztah příčin a důsledků je v podstatě nemožné.

Kvalita řízení

1.4 Obsah a struktura manažerského účetnictví

V odborné literatuře, která věnuje pozornost vymezení cílů a obsahu **manažerského účetnictví**, je zdůrazňována jeho hlavní role spočívající ve **zjišťování, třídění, analýze a prezentaci** (vykázání) **informací**, a to takovým způsobem, který umožní **řídicím pracovníkům** cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.

Manažerské účetnictví

Definice manažerského účetnictví jsou zpravidla velmi obecné. Uved'me alespoň jako příklad definice dvou profesních organizací a jednu mezinárodně uznávaných autorů.

„Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek

podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.“ (CIMA Chartered Institute of Management Accounting).

„Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.“ (American Accounting Association).

„Manažerské účetnictví je oblastí účetnictví, která poskytuje informace pro řídicí pracovníky v podniku (organizaci). Je to proces identifikace, měření, shromažďování a analýz podkladů, v němž se připravuje interpretace a sdělení informací, které pomáhají řídicím pracovníkům naplnit stanovené cíle.“ (Horngren a kol., 2014)

Pro konkrétní **obsah informací** manažerského účetnictví a jejich podrobnější strukturu je důležité rozlišovat zejména hierarchii a návaznost cílů **strategického, taktického a operativního** řízení, jejich vzájemné vazby a respektovat hierarchii **pravomoci a odpovědnosti** vnitropodnikových struktur řízení.

1.4.1 Vztah nákladového a manažerského účetnictví

Nákladové
a manažerské
účetnictví

V **manažerském účetnictví** (v široce chápaném významu) je možno odlišit dva relativně samostatné **subsystémy** účetních informací, které je možno stručně charakterizovat následovně:

- **účetní informace pro řízení** podnikatelského procesu, o jehož parametrech bylo již v zásadě rozhodnuto (operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické). Tento systém účetních informací má nejdélsí historii, **tradičně** je nazýván **nákladovým účetnictvím** (*Cost Accounting*);
- **účetní informace pro rozhodování** (taktické a strategické) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu neboli **manažerské účetnictví pro rozhodování** (*Management accounting for Decision Making*).

Pokud jde o dvě složky účetních informací pro řízení – nákladové účetnictví a manažerské účetnictví pro rozhodování – v praxi mezi nimi neexistuje přesná hranice. Projevuje se to i tím, že někdy se tyto složky vůbec nerozlišují a hovoří se o manažerském účetnictví (které tedy obsahuje i nákladové účetnictví). Jindy se sice užívá označení „nákladové a manažerské účetnictví“, ale nikoli proto, aby se obě složky rozlišily, ale naopak, aby se zdůraznil plynulý přechod nákladového účetnictví v manažerské. Pokud je třeba rozlišovat nákladové a manažerské účetnictví, jde o účelové rozlišení, které usnadňuje vymezení konkrétně řešené problematiky.

Připomeňme také, že provázanost nákladového a manažerského účetnictví se v jednotlivých zemích vyjadřuje pojmově odlišně. V anglosaské oblasti se zpravidla uvádějí oba pojmy společně (Cost and Management Accounting – nákladové a manažerské účetnictví), ve Francii dokonce jejich spojením (Comptabilité analytique de gestion – nákladové účetnictví pro řízení), v posledních letech s tendencí používat pouze jeden pojem (Comptabilité de gestion – manažerské účetnictví, popřípadě Contrôle de gestion – tedy Management Control). Tyto na první pohled pouze drobné změny v názvu jsou přitom pro postavení manažerského účetnictví velmi důležité. Ve své podstatě souvisejí se stále větším zdůrazněním významu účetních informací pro řízení namísto původního využití pouze jejich formálně technických prostředků účetního zobrazení (historicky starší název „analytické“ účetnictví ve francouzštině, „vnitropodnikové“ účetnictví v češtině). Ve stručnosti je možno konstatovat, že na „manažerské účetnictví“, jako vrcholový zastřešující systém účetních informací pro řízení, navazují dva subsystemy – nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování.

Název **nákladové účetnictví** pro subsystem účetních informací pro řízení podnikatelské činnosti, o jejichž parametrech již bylo rozhodnuto, není náhodný. **Ovlivnitelnost hodnotových veličin** (aktiv, vlastního kapitálu a závazků; nákladů, výnosů a zisku; příjmů a výdajů) v běžném **operativním řízení** je omezena relativně velmi úzkým manévrovacím prostorem. Ten je vymezen dlouhodobými aktivy, existující **kapacitou**, umožňujícími vytvářet **výkony** pro **existující zákazníky**, na relativně známých trzích. V operativním řízení je tedy v zásadě rozhodnuto o základních otázkách: co, jak a pro koho vytvářet. Je-li v zásadě rozhodnuto o výkonech dodávaných na trh, je v zásadě rozhodnuto i o tržních cenách (základní cenové úrovni), za které je možno tyto výkony prodat. **Centrem pozornosti** operativního řízení výkonnosti (zisku) je proto zejména **řízení nákladů** (při daných tržních cenách prodávaných výkonů), s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků.

Pokud vžitý název „nákladové účetnictví“ vyvolává u neodborné veřejnosti dojem, že předmětem jeho zájmu jsou pouze informace o nákladech, jedná se o základní nepochopení komplexnosti obsahu účetních informací. Ze znalosti účetnictví víme, že účetní informace vždy zobrazují podnikatelský proces v bezprostřední provázanosti informací v rozvaze, výsledovce a výkazu o změně peněžních toků. Řízení nákladů je neoddělitelné od řízení výnosů a zisku, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a závazků.

Obdobně je možno vysvětlit i podstatu názvu pro subsystem **manažerského účetnictví pro rozhodování**. Taktické a strategické rozhodování o možných alternativách činnosti umožňuje podle stanovených cílů a kritérií optimalizovat

Operativní
řízení

Taktické
a strategické
řízení

jak využití **existující kapacity**, které nevyžaduje investiční vklady prostředků, tak zejména rozhodovat o **budoucí kapacitě**, o budoucích alternativách činnosti spojených s dlouhodobým **investičním rozhodováním**.

Zásadní rozdílnost cílů nákladového a manažerského účetnictví je často v manažerských disciplínách, a to nejen v anglicky mluvících zemích, výstižně vyjádřena jednoduchou větou. Pouhou změnou pořadí dvou slov se podstatně mění její obsah. Zatímco pro strategické řízení je důležitá efektivnost, vytváření potenciálu pro úspěch – „Let us do the right things“ („dělejme správné věci“), pro operativní řízení je důležitá zejména hospodárnost, řízení nákladů – „Let us do the things right“ („dělejme věci správně“), tedy při optimálním využití existujících zdrojů.

Základní porovnání cílů, nástrojů a metod nákladového a manažerského účetnictví lze velmi **zjednodušeně** charakterizovat pomocí dále uvedené **tabulky** (schéma 1.6).

Doporučujeme se k této tabulce po prostudování celého textu vrátit, ostatně jako k celé této úvodní kapitole. Znalost pojmového aparátu, obsahu a fungování základních nástrojů nákladového účetnictví – systému kalkulací, rozpočtů a vnitropodnikových cen, umožní mnohem lépe pochopit nejen obsah nákladového účetnictví, ale zejména jeho vztah k účetnictví manažerskému.

Schéma 1.6 Obsah nákladového a manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví <i>(systém účetních informací pro řízení a rozhodování)</i>	
Nákladové účetnictví <i>(účetnictví pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto)</i>	Manažerské účetnictví <i>(účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti)</i>
Informace pro operativní řízení , v bezprostřední návaznosti na řízení taktické <i>(porovnání předem stanovených veličin se skutečností, běžná a preventivní kontrola)</i>	Informace pro variantní rozhodování <i>(příprava taktických plánů a rozpočtů při existující kapacitě a rozhodování o variantách budoucí kapacity)</i>
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení a rozhodování
Informace pro vyhodnocení vlivu změn v objemu a sortimentu výkonů dodávaných na trh	Informace pro zásadní změny činnosti <i>(strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování)</i>
Podnikové rozpočty – Rozpočtová výsledovka, rozpočtová rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

Nákladové účetnictví si zachovává **tradiční prvky účetní metody**: systém účtů, podvojnost a souvztažnost zobrazení hospodářských operací, jejich ocenění, dokladovost jednotlivých transakcí včetně nezbytných formálních náležitostí jejich zobrazení a oběhu uvnitř podniku, nutnost inventarizace aktiv a závazků atd.

Aktuálním problémem nákladového účetnictví jsou především otázky jeho koncepce jako systému informací, nikoliv pouze problémy fungování jeho formálně technických postupů a metod (například systému analytické evidence, členění účtů, početné technických postupů přiřazování nákladů atd.). V prvé řadě je nutno v nákladovém účetnictví řešit otázku, proč je daná informace požadována a sledována, nikoli jak bude zjištěna či stanovena. Pomocí systému informací nákladového účetnictví řídicí pracovníci nejen ověřují, zda jsou vynaložené zdroje racionálně využity pro realizaci cílů, ale především sledují, zda a jak tento systém informací ovlivňuje, motivuje řídicí pracovníky na příslušných úrovních řízení. Informace nákladového účetnictví by měly být především měřítkem přínosu konkrétních výkonů, útvarů a procesů k celopodnikovým výsledkům. Jsou velmi důležitým, nezastupitelným nástrojem komunikace řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení.

Na rozdíl od finančního účetnictví, kde tlak externích uživatelů na jednotný výklad a standardizaci předkládaných informací vede ke značnému sjednocení pojmového aparátu, jsou účetní informace určené pro řídicí pracovníky charakteristické tím, že jejich obsah není jednotně vymezen. S tímto problémem se budeme potýkat v souvislosti s řadou konkrétních problémů (například pojmový aparát při členění nákladů, kalkulací, rozpočtů, měření vnitropodnikových výsledků činnosti atd.).

1.4.2 Informační zajištění řídicího cyklu

Rozdílné rozhodovací úlohy operativního, taktického a strategického řízení se konkrétně projevují ve specifickém **informačním zajištění** jejich řídicího cyklu, tzv. **fázi řízení**. Pro pochopení odlišností subsystému informací nákladového a manažerského účetnictví je tato souvislost velmi důležitá.

Řízení, jehož podstata spočívá v účelovém, cílevědomém působení **řídicího subjektu** (řídicího pracovníka) **na řízený objekt** (systém, proces), se vnitřně člení na několik fází. Fáze řídicího cyklu se tradičně dělí na:

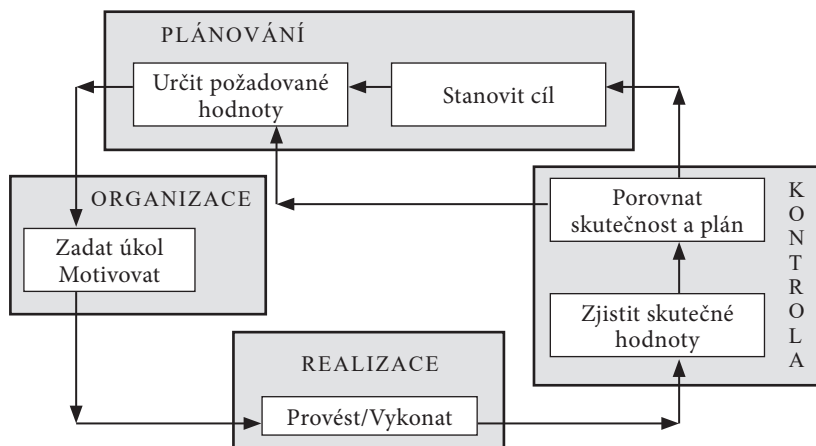
Fáze řízení

- **plánování** (stanovení cílů, jejich konkretizace v základních oblastech věcného, hodnotového a personálního řízení včetně nástrojů a metod zajištění jejich plnění);

- **organizace a motivace** (transformace vrcholových cílů podniku na hierarchicky nižší úrovně řízení včetně nalezení vhodných kritérií měření a nástrojů motivace řídicích pracovníků);
- **realizace** (skutečné provedení);
- **kontrola** (porovnání skutečného vývoje s vývojem předem stanoveným, zjištění odchylek dle zvoleného členění);
- **analýza** (porovnání a vyhodnocení odchylek);
- **přijetí opatření** (v návaznosti na analýzu odchylek, jejich významnost a určení faktorů, které je vyvolaly. Pokud nedochází k významným odchylkám, nejsou měněny ani původně stanovené cíle pro dané období, ani nástroje jejich zajištění.)

Poslední fáze (přijetí opatření) uzavírá jeden cyklus **řízení** a zároveň začíná nový. Schematicky je řídicí proces znázorněn v podobě stále se **opaku- jícího procesu**:

Schéma 1.7 Základní fáze řídicího cyklu



Každá **fáze řídicího cyklu** klade konkrétní požadavky na své **informační zajištění**. Přitom je velmi důležité rozlišovat funkci informační a samotný proces řízení, který je vlastní náplní práce řídicích pracovníků a není úkolem manažerského účetnictví. Účetnictví pouze poskytuje informace pro řízení.

Strategické, taktické a operativní řízení se liší pozorností, kterou věnují informačnímu zajištění jednotlivých fází řídicího cyklu. Těžištěm informačního

Kontrola
skutečného
vývoje

zajištění **nákladového účetnictví** (operativního řízení) je zejména **zjištění skutečnosti** (skutečných nákladů, výnosů, zisku atd.) a její **porovnání** se žádoucím (předem stanoveným, plánovaným) stavem. Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je vlastním jádrem moderně koncipovaného nákladového účetnictví. Jak již bylo vysvětleno, řídicí pracovníci požadují informace o skutečně vynaložených nákladech, výnosech a vytvořeném zisku v detailní struktuře nejen podle finálních výkonů (historicky nejstarší požadavek), činností a procesů, ale i podle útvarů, které za vynaložené náklady a realizované výnosy odpovídají.

Pro zajímavost uvedme v této souvislosti cíle, které kladl americký ekonom F. W. Taylor již v roce 1895 na informace manažerského účetnictví. Především požadoval, aby účetní informace pro řízení byly porovnatelné a byly k dispozici ve vhodný čas (tedy na rozdíl od účetnictví, které poskytuje informace „post mortem“). Tyto informace měly umožnit především:

- *zjistit (každý měsíc) náklady dokončených a nedokončených výkonů;*
- *kvantifikovat (každý měsíc) výkonnost podnikatelské činnosti sestavením rozvahy a výsledovky v takové podobě, která umožní posoudit, z hlediska výnosnosti a řízení peněžních toků, která oblast činnosti je nejlepší a která je naopak problematická;*
- *pomocí informací z měsíční výsledovky v členění podle jednotlivých produktů stanovit prodejní ceny, což umožní obchodnímu oddělení stimulovat prodej výkonů s nejvyšší výnosností (ziskovostí) a ponechat ostatní výkony konkurentům, kteří neznají dobře své náklady;*
- *ochránit majetek vytvořením systému jeho kontroly včetně nalezení odpovědných pracovníků za případné nedostatky.*

Naproti tomu základním cílem **informací manažerského účetnictví**, informací pro taktické a strategické řízení, je rozšířit škálu poskytovaných informací o takové, které umožňují vyhodnocovat **různé varianty budoucího vývoje podniku**. Typ těchto informací, zjednodušeně nazývaný „co se stane, když“, umožňuje využít účetní informace nejen pro běžné řízení výkonů, útvarů a procesů, ale i pro rozhodování o budoucích variantách. Je nutno zabezpečit informace pro dlouhodobé rozhodovací úlohy strategického marketingu, vývoje nových produktů a investičního rozhodování a pro krátkodobá rozhodování o optimalizaci objemu a struktury činnosti.

Manažerské účetnictví čerpá a využívá informace z řady informačních zdrojů, tedy i informace stojící mimo účetní systém – marketingové studie, výzkumné studie konkrétních problémových oblastí apod. Je proto důležitou součástí otevřeného a neustále se vyvíjejícího **manažerského informačního systému**.

ZÁVĚRY A SHRNTÍ

- Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím a odlišnost systému kritérií hodnocení podnikatelského procesu, který používají, vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.
- Charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům spolehlivou vypovídací schopnost účetních informací, jejich srovnatelnost v čase a mezi podniky. Z hlediska časové orientace zobrazují informace finančního účetnictví zejména skutečně dosažené výsledky.
- Předmětem zájmu manažerského účetnictví je zejména informační podpora hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti, transformačního procesu tvorby výkonů. Řídící pracovníci požadují pro řízení výkonnosti firmy kritické informace, které umožňují nejen analyzovat minulý vývoj, ale zejména ovlivňovat jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu (porovnání) předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti umožňuje včas hledat způsoby řešení pro odstranění kritických a úzkých míst, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní opatření, a tak aktivně měnit chování podniku.
- V manažerském účetnictví, jako ve strukturovaném systému účetních informací pro hodnotové řízení, je možno odlišit dva relativně samostatné subsystémy účetních informací: účetní informace pro operativní řízení v bezprostřední návaznosti na řízení taktické (nákladové účetnictví) a účetní informace pro rozhodování (taktické a strategické).
- Těžištěm informačního zajištění nákladového účetnictví je zejména zjištění skutečného vývoje hodnotových veličin (skutečných nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, vlastního kapitálu, příjmů a výdajů) a jeho porovnání se žádoucím (předem stanoveným) stavem. Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je jádrem moderně koncipovaného nákladového účetnictví.

KONTROLNÍ OTÁZKY A ÚKOLY

1. Jakým způsobem může podnik zhodnotit vložené zdroje? Proč je z hlediska hodnotového řízení důležité tyto způsoby odlišovat?
2. Definujte stručně podstatu hlavní výdělečné činnosti a finančních a investičních aktivit podniku.
3. Jaké jsou základní cíle a charakteristické rysy finančního a manažerského účetnictví?

4. Vymezte základní odlišnosti v požadavcích externích a interních uživatelů na účetní informace.
5. Jak zajišťuje manažerské účetnictví informace pro jednotlivé úrovně řízení (strategického, taktického a operativního řízení)?
6. Charakterizujte postavení controllera v organizační struktuře podniku.

KLÍČOVÉ POJMY

účetnictví
uživatelé účetních informací
transformační proces
proces tvorby výkonů
finanční a investiční aktivity podniku
hlavní výdělečná činnost podniku
provozní činnost podniku
manažerské účetnictví
nákladové účetnictví
controlling

Situace ke shrnutí

Z controllingových informací výrobního podniku, zpracovaných při přípravě plánů a rozpočtů na další období vyplývá, že po relativně zásadní restrukturalizaci činnosti některých útvarů v podniku, která byla provedena v minulém období, nebudou v budoucnosti dostatečně využívány prostory stávajících budov.

Controllingové oddělení po provedené restrukturalizaci kvantifikovalo snížení rentability hlavní výdělečné činnosti, ke které bude, za jinak stejných okolností, docházet, pokud tento problém nebude řešen. V podniku je přitom věnována značná pozornost řízení nákladů vnitropodnikových útvarů, stejně jako řízení výše oběžných aktiv využívaných při vlastní tvorbě a prodeji výrobků.

Rozhodování o částečném pronájmu budov, popřípadě o jejich prodeji a pořízení vhodnějších prostor, ať již novou výstavbou, koupí či pronájmem od jiných majitelů, je strategickým investičním rozhodováním, které bezprostředně nesouvisí s vlastním procesem tvorby výkonů ve sledovaném období. Toto rozhodování je natolik zásadní, že příprava variant řešení je pouze v pravomoci vrcholového vedení podniku, k výběru konkrétní realizovatelné varianty bývá nutný souhlas vlastníků.

V jakém postavení je, dle Vašeho názoru, v podniku controller (pro odpověď vyberte jednu ze dvou organizačních struktur uvedených ve schématech 1.3 a 1.4), když víte, že na příští poradu vrcholového vedení podniku má controller za úkol připravit základní stanovisko k těmto otázkám:

- 1. Je pro zobrazení nemovitosti v rozvaze a nákladů souvisejících s jejím provozem ve výsledovce, rozhodující skutečný stav („minulost“), či požadavek přiměřeného zhodnocení využití aktiv (nákladů) v budoucnosti („současnosti“)?*
- 2. Měla by být část hodnoty nemovitosti (nákladů na její provoz) vyjmuta z dlouhodobých hmotných aktiv v rozvaze (nákladů hlavní výdělečné činnosti ve výsledovce) a začleněna do investic („investice do nemovitostí“)?*

2 MĚŘENÍ A ŘÍZENÍ VÝKONNOSTI PODNIKU

Otázky managementu k řešení:

- Jakými kritérii řídit výkonnost podniku? Jak propojit syntetické ukazatele finanční analýzy s motivačně účinnými kritérii vnitropodnikového řízení efektivnosti, účinnosti a hospodárnosti?
- Podle jakých kritérií se člení vynaložené náklady pro potřeby hodnotového řízení?
- Jak řídit náklady? Jaké základní vlivy vývoje nákladů je vhodné rozlišovat?
- Jak měřit při řízení nákladů vliv změn pořizovacích cen vstupů a vliv změn v jejich spotřebovaném množství? Jaké vnitropodnikové útvary by měly za tyto odlišné faktory vývoje nákladů zodpovídat?
- Jak se v hodnotovém řízení využívá plánová a operativní kalkulace jednicových nákladů?
- Jak jsou vymezeny náklady v manažerském účetnictví, proč se liší od pojetí nákladů ve finančním účetnictví?
- Jaké jsou základní způsoby zpracování subsystémů účetních informací finančního a nákladového účetnictví a jaký je jejich vzájemný vztah?
- Jaká je vypovídací schopnost rozdílů v pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví?

2.1 Kritéria řízení výkonnosti podnikatelského procesu

Zastřešením systému účetních informací jsou **ekonomická kritéria** (ukazatele), které využívají uživatelé účetních informací pro měření ekonomického vývoje podniku, hodnocení jeho konkurenceschopnosti a posouzení „finančního zdraví“. Vypovídací schopnost, konstrukce a členění základních ekonomických kritérií jsou předmětem zájmu **finanční analýzy**. **Manažerské účetnictví** na tyto poznatky navazuje, využívá je a zabývá se otázkou, jak **aktivně ovlivnit chování** podniku, jak propojit řízení podniku jako celku a jeho **vnitropodnikových úrovní řízení**.

Finanční
analýza