



Manažerské účetnictví

Nástroje a metody

JANA FIBÍROVÁ
LIBUŠE ŠOLJAKOVÁ
JAROSLAV WAGNER
PETR PETERA

2., aktualizované a přepracované vydání



Wolters Kluwer

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

NÁSTROJE A METODY

Manažerské účetnictví

Nástroje a metody

JANA FIBÍROVÁ
LIBUŠE ŠOLJAKOVÁ
JAROSLAV WAGNER
PETR PETERA

2., aktualizované a přepracované vydání



Wolters Kluwer

Vzor citace: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J., PETERA, P.
Manažerské účetnictví – nástroje a metody. 2., aktualizované
a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s.

Autorský kolektiv:

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

Recenzovali: prof. Ing. Bohumil Král, CSc., Ing. Michal Menšík, Ph.D.

© prof. Ing. Jana Fibírová, CSc., doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.,
doc. Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D., Ing. Petr Petera, 2015

ISBN 978-80-7478-743-0 (váz.)

ISBN 978-80-7478-744-7 (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	26
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	39
Kontrolní otázky a úkoly	39
Klíčové pojmy	40
Situace ke shrnutí	40
2 Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví	43
2.1 Měření zisku na bázi vynaložených nákladů	45
2.1.1 Náklady výkonu a náklady období	49
2.1.2 Účelové členění vynaložených nákladů	52
2.2 Měření zisku na bázi nákladů prodaných výkonů	58
2.3 Vliv ocenění vytvořených výkonů na měření zisku	62
2.3.1 Měření zisku opakovaných produktů	63
2.3.2 Měření zisku zakázkové činnosti	70
2.4 Manažerské výsledovky	73
2.4.1 Manažerská výsledovka v produktovém členění	74
2.4.2 Manažerská výsledovka ve střediskovém členění	80
Závěry a shrnutí	83
Kontrolní otázky a úkoly	84
Klíčové pojmy	84
Situace ke shrnutí	85
3 Měření a řízení výkonnosti podniku	87
3.1 Kritéria řízení výkonnosti podnikatelského procesu	87
3.1.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozice vlastníků	88
3.1.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu	94

3.1.3	Kritéria pro řízení nákladů a zisku	105
3.2	Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví	117
3.2.1	Jednookruhová a dvouokruhová soustava účetních informací	119
3.2.2	Využití rozdílů při měření zisku pro rozhodování vlastníků ..	127
	Závěry a shrnutí	131
	Kontrolní otázky a úkoly	131
	Klíčové pojmy	132
	Situace ke shrnutí	132
4	Základní souvislosti řízení nákladů, výnosů a zisku	135
4.1	Základní model vývoje zisku	136
4.2	Základní parametry vývoje zisku	138
4.2.1	Vymezení jednotky výkonu a objem výkonů	138
4.2.2	Prodejní cena	141
4.2.3	Variabilní náklady	143
4.2.4	Marže	145
4.2.5	Fixní náklady	147
4.2.6	Fixní náklady využité a nevyužité	150
4.3	Využití členění nákladů na fixní a variabilní při řízení zisku	152
4.3.1	Úlohy spojené se stanovením objemu výkonů pro dosažení bodu zvratu a požadovaného zisku	153
4.3.2	Stanovení maximální výše fixních nákladů	154
4.3.3	Stanovení prodejní ceny, která zajistí požadovaný zisk	154
4.3.4	Stanovení maximální výše variabilních nákladů na jednotku výkonu	155
4.4	Vývoj nákladů, výnosů a zisku při změnách sortimentu	158
	Závěry a shrnutí	161
	Kontrolní otázky a úkoly	162
	Klíčové pojmy	162
	Situace ke shrnutí	163
5	Metoda standardních nákladů a výnosů a analýza odchylek	165
5.1	Pojetí a cíle analýzy odchylek	165
5.1.1	Stanovení standardů	166
5.1.2	Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek	169
5.1.3	Analýza odchylek	175
5.2	Analýza odchylek zisku při homogenní produkci	175
5.2.1	Odchylka prodejní ceny	176
5.2.2	Odchylka variabilních nákladů	176
5.2.3	Odchylka fixních nákladů	177

5.2.4 Odchylka objemu výkonů	178
5.3 Analýza odchylek zisku při nehomogenní produkci	182
5.4 Odchylky ze změny struktury vstupů	190
Závěry a shrnutí	192
Kontrolní otázky	192
Klíčové pojmy	193
Situace ke shrnutí	193
6 Informační nástroje pro řízení po linii výkonů	195
6.1 Kalkulace – základní nástroj řízení po linii výkonů	197
6.1.1 Rozhodovací úlohy managementu jako určující faktor obsahu a struktury kalkulace	199
6.1.2 Kalkulace plných nákladů	202
6.1.3 Kalkulace variabilních nákladů	205
6.1.4 Využití kalkulace plných a variabilních nákladů v hodnotovém řízení	208
6.2 Metodické otázky sestavení kalkulace	213
6.2.1 Vymezení předmětu kalkulace	213
6.2.2 Obsah a struktura položek kalkulace	215
6.2.3 Metody a principy přiřazování nákladů	216
6.3 Alokační fáze	225
6.4 Funkce kalkulace v taktickém a operativním řízení	240
Závěry a shrnutí	263
Kontrolní otázky a úkoly	265
Klíčové pojmy	265
Situace ke shrnutí	266
7 Rozpoznání a zobrazení vztahů mezi středisky a pojetí výnosů v nákladovém účetnictví	271
7.1 Ocenění vztahů mezi středisky na základě skutečných nákladů	272
7.2 Ocenění vztahů mezi středisky na základě předem stanovených nákladů	276
7.3 Hospodářský výsledek podniku a středisek	281
Závěry a shrnutí	298
Kontrolní otázky a úkoly	299
Klíčové pojmy	299
Situace ke shrnutí	299
8 Postavení rozpočtu nákladů v systému plánů a rozpočtů	301
8.1 Předpoklady účinného fungování plánů a rozpočtů v nestabilním tržním prostředí	302
8.2 Cíle a funkce rozpočtů	306

8.3	Proces a etapy sestavení rozpočtu	310
8.3.1	Proces sestavení rozpočtu	310
8.3.2	Základní etapy sestavení rozpočtové výsledovky	311
8.3.3	Vzájemný vztah předběžné kalkulace výkonů, rozpočtu nákladů středisek a rozpočtové výsledovky	319
8.4	Rozpočty nákladů středisek	328
8.4.1	Stanovení struktury nákladů v rozpočtu nákladů střediska	328
8.4.2	Metody stanovení rozpočtu nákladů střediska	328
8.4.3	Kontrola dodržení rozpočtu nákladů středisek	334
8.4.4	Vztah vývoje zisku podniku a kontrola rozpočtu nákladů střediska	340
	Závěry a shrnutí	345
	Kontrolní otázky a úkoly	346
	Klíčové pojmy	346
	Situace ke shrnutí	347
9	Účetní informace pro řízení po linii odpovědnosti	349
9.1	Odpovědnostní účetnictví jako součást odpovědnostního řízení a příčiny jeho rozvoje	349
9.2	Strukturální předpoklady odpovědnostního řízení	352
9.2.1	Organizační struktura podniku	352
9.2.2	Centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení	353
9.2.3	Ekonomická struktura podniku	355
9.2.4	Typy odpovědnostních středisek a věcné předpoklady jejich využití	356
9.3	Využití hodnotových kritérií při řízení odpovědnostních středisek	362
9.3.1	Náklady odpovědnostních středisek	362
9.3.2	Výnosy odpovědnostních středisek	364
9.3.3	Typy vnitropodnikových cen	366
9.3.4	Výsledek hospodaření střediska	371
	Závěry a shrnutí	378
	Kontrolní otázky a úkoly	380
	Klíčové pojmy	380
	Situace ke shrnutí	380
	Příloha: Vzorce a schémata lineárního modelu nákladů a výnosů	383
	Summary	391
	Použitá literatura	393
	Rejstřík	397

ÚVOD

Cílem publikace „Manažerské účetnictví – nástroje a metody“ je poskytnout čtenáři relativně komplexní vědomostní základ pro pochopení obsahové náplně a fungování systému účetních informací určených řídicím pracovníkům jako základní informační podpora hodnotového řízení (řízení nákladů, výnosů a zisku, aktiv a závazků, příjmů a výdajů). Manažerské účetnictví zajišťuje informace pro hodnotové řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur, a to ve dvou základních a vzájemně se prolínajících průřezech – pro řízení po linii výkonů a pro řízení po linii odpovědnosti. Pochopení textu vyžaduje 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 vypočítací 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 nejrozličnější služby, moderní obchodní společnosti. V poslední době 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.

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. Druhá kapitola „Zobrazení procesu tvorby výkonů v účetnictví“ je východiskem k porozumění vlastní problematice řízení nákladů a zisku, včetně vlivu ocenění vytvořených výkonů na zisk v hodnoceném období. 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 nákladů prodaných výkonů sestavované v produktovém členění.

Ve třetí 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.

Čtvrtá 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 fungování metody standardních nákladů a systematické analýzy odchylek v kapitole navazující, v kapitole páté.

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 v systému plánů a rozpočtů 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 přiblížit přístupnou a srozumitelnou formou obsahovou náplň manažerského účetnictví. Jakákoliv připomínka, která bude tento cíl podporovat, bude upřímně vítána.

V Praze dne 9. 2. 2015

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 podílu na tvorbě zisku?
- 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 tří základních úloh, které obecně účetnictví plní. V nejširším využití účetnictví poskytuje informace pro rozhodování – je službou pro uživatele účetních informací. S tím bezprostředně souvisí využití účetních informací jako nástroje komunikace a ovlivňování chování ekonomických subjektů. Ve své poslední úloze představuje účetnictví vlastní odbornost samostatné účetní profese, která je zodpovědná za zpracování účetních informací v souladu s požadavky, které jsou na evidenci, 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 uzávěrkových operací. 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 vlastního koncepčního obsahu účetních informací při jejich využití. Cílem analytického způsobu k výkladu účetnictví je porozumět vlastní podstatě

Úlohy
účetnictví

Výklad
účetnictví

účetních informací, získat schopnost 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 **podnikatelský proces** (hodnotovou stránku podnikatelského procesu). 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 poskytl. 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 jsou uvedeny v **rozhaze** [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**.

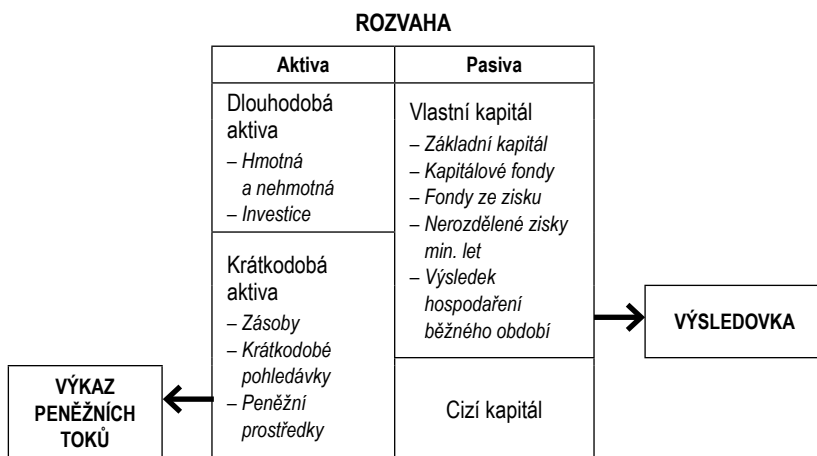
Finanční výkonnost

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 výsledovky (výše zisku).

Peněžní toky

Měření finanční pozice, finanční výkonnosti a změny ve finanční pozici spolu **navzájem souvisejí**. Odrazíjí různé aspekty stejných transakcí, umožňují jejich **komplexní analýzu**. Ačkoliv rozvaha, výsledovka a výkaz o peněžních tocích se navzájem liší, žádný z nich neposkytuje samostatně veškeré potřebné informace pro rozhodování uživatelů účetních informací. Například výsledovka neposkytuje úplný obraz o finanční 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 činnosti 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 a vnitropodnikového řízení.

1.1.1 Vztah vlastníka a managementu

Pozice 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 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 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, kteří jsou zastoupeni 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, jejichž úloha se odvíjí od rozsahu kompetencí, které na ně vlastník delegoval, a od podílu na řízení, které vykonávají.

Statutární
orgány

Vlastník v tomto modelovém pojetí chápe **podnik** jako **investici**, která obdobně jako jiná aktiva mění svoji velikost, konkrétní podobu a formu, je

Pojetí
podniku

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 výkonu**, optimalizace objemu a struktury prodaných výkonů a účinná **motivace řídicích pracovníků** na všech úrovních vnitropodnikového řízení.

Uveďme citaci z Koncepčního rámce k mezinárodním účetním standardům (IFRS), ve které je **postavení řídicích pracovníků** v souvislosti s **vykazováním informací externím uživatelům** konkrétně vymezeno takto:

„Podnikový management má hlavní odpovědnost za zpracování a předkládání účetní závěrky podniku. Management má také zájem o informace obsažené v účetní závěrce, dokonce i když má přístup k dodatečným manažerským a hodnotovým informacím, které mu pomáhají vykonávat jeho plánovací, rozhodovací a kontrolní činnosti, za které zodpovídá. Management je schopen určit obsah a formu takových doplňkových informací pro uspokojení svých vlastních potřeb. Vykazování těchto informací však již není předmětem zájmu finančního účetnictví.“

„Řídicí pracovníci mohou připravovat účetní závěrku pro svou vlastní potřebu řadou odlišných způsobů, které budou nejlépe vyhovovat vnitřním potřebám řízení. Pokud však je účetní závěrka předávána jiným osobám, jako jsou akcionáři, věřitelé, zaměstnanci a široká veřejnost, měla by být v souladu s Mezinárodními standardy.“

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, bylo by 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, státním 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 poškozují, jestliže se dodatečně ukáže, že podnik uvedl neúplné či zkreslené informace, než když otevřeně přizná nepřijemné 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 ve většině zemí nepovinné, 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 v předchozím odstavci zmíněnou významnost vykazování nejen „pozitivních zpráv“ tím, že při vykazování explicitně vyžadují aplikaci „principu rovnováhy“ („balance“), který požaduje

vyvážené vykazování pozitivních a negativních skutečností tak, aby byly poskytnuty nezkrácené informace o výkonnosti firmy v oblasti udržitelného rozvoje (Global Reporting Initiative, 2013).

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, 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 jeho využití. Pouze jinak vyjádřeno, že účetnictví je účelné diferencovat podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a pro řešení jakých odlišných 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-metodickém, ale především obsahově analytickém, je možno konkrétně dokumentovat na 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 „výdělkového“ procesu společnosti, tzn. výnosů „Revenues“ a nákladů „Expenses“, které se vykazují v celkové výši a nekompenzují se. Tato „výdělková“ činnost představuje systematicky a cílevědomě prováděnou činnost v kompetenci managementu podniku. A to jak managementu zodpovědného za provozní činnost, tak i 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 příjmy „Gains“ a úbytky „Losses“, které jsou výsledkem vlivů, které nejsou plně pod kontrolou společnosti a vykazují se čisté (kompenzují 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).

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.

Stabilita
vývoje

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 báze (Accrual Basis) a trvání podniku v dohledné budoucnosti (Going Concern), a vnímat důležitost zobrazení tvorby rezerv, 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.

Řídicí 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, které odstraní kritická a úzká místa, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní opatření, a tak **aktivně měnit chování** podniku v celé jeho složitosti vnitropodnikových vazeb 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

Návaznost
účetních
informací

závěrce velmi důležité. Jak bude v dalším textu vysvětleno, v kapitole 3.2 – 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 jejich rozhodování (při rozdělování zisku).

Syntetické
informace

Struktura informací vykazovaných ve **finančním účetnictví** je ovlivněna také skutečností, že jejich zveřejňovaná část (zejména účetní závěrka) je k dispozici i konkurenčním podnikům. V rámci stále vzrůstajících požadavků na rozsah zveřejňovaných informací se podnik snaží spíše „skrýt“ hlavní faktory svého podnikatelského úspěchu (zejména informací o zisku z prodeje konkrétních výkonů, zákazníků, distribučních kanálů). Zveřejňované informace finančního účetnictví jsou proto relativně **syntetické**. Jiným důvodem, proč jsou výkazy ve finančním účetnictví syntetické, je požadavek investorů na informace, které mohou pohotově vyhodnocovat ve srovnání s mnoha dalšími investičními příležitostmi.

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**, pokud nejsou určité podniky povinny zveřejňovat informace v kratších intervalech – například akciové společnosti, které mají kótované akcie na burze, musí zveřejňovat své výsledky **měsíčně**.

Předem
stanovené
veličiny

Řídící pracovníci požadují účetní informace s **minimálním zpožděním** za konkrétním průběhem hospodářských operací, a to včetně jejich **vyhodnocení** v porovnání s předem stanovenými cíli (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 jej 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 nákladovém účetnictví, 8 – Postavení rozpočtu nákladů v systému plánů a rozpočtů, 9 – Účetní informace pro řízení po linii odpovědnosti), jsou účetně zobrazovány nejen informace o skutečných nákladech, výnosech a zisku, ale i informace o jejich plánovaném (předem stanoveném) 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 nárokem 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.

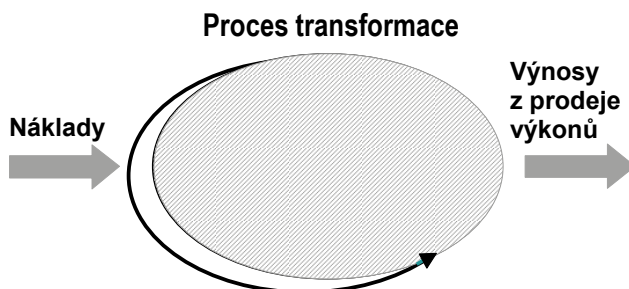
1.2.1 Členění činnosti podniku z hlediska způsobu zhodnocení zdrojů

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.

Schéma 1.2 Transformační proces tvorby výkonů pro zákazníka



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.

Hlavní
výdělečná
činnost

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

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.

Provozní
činnost

Poznamenejme pro úplnost, že je namísto 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, 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 2005 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. Kč v roce 2004. Kromě tohoto pozemku společnost vlastní ještě jeden pozemek, který získala za 18 000 tis. Kč v roce 2009 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. 2013 je 20 000 tis. Kč.

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. 2013 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 zařízení		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

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

Problematika k řešení:

Na základě uvedených informací 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, 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).

Na rozdíl od externích uživatelů účetních informací, kteří požadují **úplné, srovnatelné a spolehlivé** informace o tom, **co se stalo** v podniku ve sledovaném období, **řídící pracovníci** požadují informace o tom, **co by se mělo stát**, aby se dosáhlo **stanovených cílů**. Soustředí uji svoji pozornost na měření vlivu základních faktorů, které ovlivňují zhodnocení zdrojů **v procesu tvorby výkonu**, a s tím neoddelitelně související otázku, jaké zhodnocení **prodávané výkony** přinášejí a **kdo** (jaký útvar, řídící pracovník) je v podniku za vývoj těchto faktorů **odpovědný**.

Faktory
vývoje
a odpověd-
nost

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, 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 delegovaném 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, jejich realizace na trhu. Kapitálová náročnost činnosti a způsob jejího financování jsou v této souvislosti ovlivňovány podstatně jinými rozhodnutími a faktory než ziskovost výnosů z prodeje, náročnost vlastního procesu tvorby výkonů na technologické

vybavení (dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva), na oběžná aktiva, 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

Chceme-li odpovědět na otázku, jaké je postavení controllera v podniku, máme na mysli vymezení **pozice controllera** v hierarchii organizační struktury podniku **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 (controllingu 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

Controller je v podniku zodpovědný za informační podporu řízení (*Management Control*), jejíž páteří je manažerské účetnictví. Při vymezení postavení controllera je proto potřebné odlišit jeho **pozici jako profesu**, tzn. povolání, druhu činnosti, která vyžaduje odbornou kvalifikaci, jejímž základem je manažerské účetnictví, a s tím související vymezení kompetencí controllera v rámci **účetní profesu**. Zároveň je potřeba vymežit postavení controllera **ve vztahu k řídicím pracovníkům**. Controllingové informace jsou nejen **podkladem pro rozhodování** řídicích pracovníků, ale i důležitým **nástrojem komunikace a ovlivňování chování** vnitropodnikových struktur.

Rozhodovací **pravomoc controllera** je ve vymezení **obsahu a pojetí základních účetních kategorií** (nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv, vlastního kapitálu a závazků) pro potřeby hodnotového 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 (útvary, 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.

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. je zodpovědný za sestavení účetní závěrky a dalších externích výkazů, ale i za plnění daňových povinností. Interně je zodpovědný za poskytování informací managementu pro řízení (plánování, rozhodování, měření výsledků a jejich vyhodnocení) a za funkčnost vnitřního kontrolního systému. Hlavní **úlohou controllera** je zajistit **věcnou správnost a transparentnost informací**, aby byla zajištěna jejich **nezávislost a nestrannost**, a proto by controller neměl disponovat žádnou „výkonnou“ či rozhodovací pravomocí ve finanční či jiné oblasti řízení podniku. **Treasurer** je osoba zodpovědná za finanční řízení, finanční toky podniku, zajištění dostatečné likvidity a zhodnocování finančních prostředků.

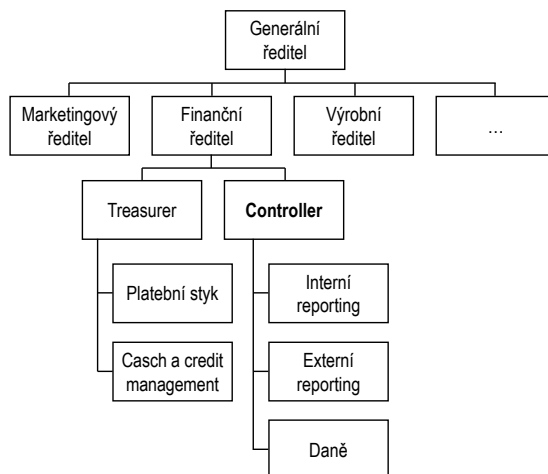
Anglosaské
pojetí

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 subsystémy.

Naproti tomu v **německé oblasti** je controller chápán jako profese, která poskytuje **informace pro řízení**. Úkolem controllera je zajistit informace pro **sestavení plánů a rozpočtů**, jejich porovnání se skutečností, zajistit **transparentnost** hospodářských výsledků pro všechny úrovně managementu od podnikových politik ke strategii přes dlouhodobé plánování ke každodenním operacím. Úkolem controllera je zajistit, aby systémy, které navrhuje a spravuje, byly vhodné a adekvátní pro řízení. Jedná se zejména o stanovení cílů, rozhodování a vymezení odpovědnosti. Práce controllera však téměř nijak **nesouvisí s požadavky externích uživatelů**.

Pojetí
v německé
oblasti

Schéma 1.3 Postavení controllera v organizační struktuře podniku v anglosaské oblasti

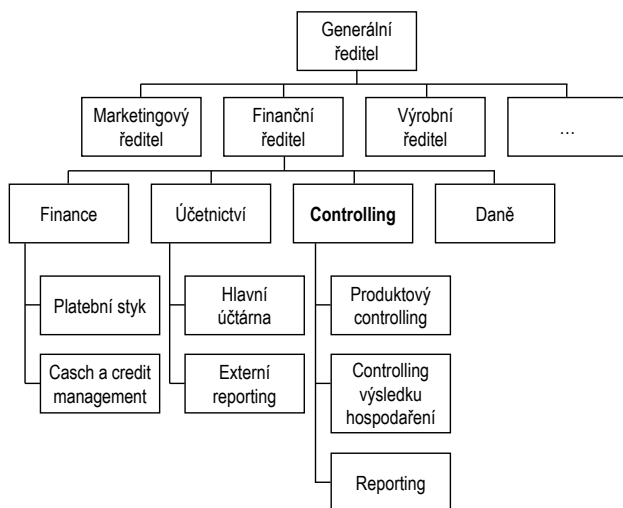


Při vymezení pozice a profese controllera v německém pojetí zcela chybí jeho vztah k účetnictví (finančnímu) a „účetním“. Tato skutečnost je dána historickým vývojem, kdy v kontinentální Evropě bylo dlouhou dobu účetnictví silně regulováno státem a ovlivňováno jeho fiskálními zájmy. Finanční (hlavní) účetní zodpovídá za finanční účetnictví – informace pro externí uživatele a často se jeho hlavní pozornost soustředí na zpracovatelskou část (*bookkeeping*). Controller informace zpracované finančním účetním transformuje do podoby vhodné pro řízení a řídicí pracovníky.

Grafickým znázorněním zařazení controllera v organizační struktuře podniku, který je svým postavením vybaven podstatně nižšími pravomocemi v oblasti koncipování systému účetních informací, je schéma 1.4. Jeho postavení je na stejné úrovni jako „hlavního“ účetního zodpovědného za vedení finančního účetnictví a vedoucího zodpovědného za daňovou problematiku. 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 dokonce 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 3.2 Pojetí nákladů v nákladovém účetnictví vysvětleno, týká se to například zobrazení odpisů hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv.

Schéma 1.4 Postavení controllera v organizační struktuře podniku v německé oblasti



Vedle vymezení pravomoci controllera v oblasti koncipování obsahu a pojetí účetních informací, případně i jejich relativně odlišného zobrazení ve finančním a manažerském účetnictví, je postavení controllera nezastupitelné 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 „modulu“ 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 výsledku podniku jako celku s vývojem výsledků hospodaření útvarů, analyzovat tento vývoj z hlediska základních faktorů a příčin.

Koncipování vnitřní struktury informací pro řízení

**Nezávislost
controllera**

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 nezkrácených 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.

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 jim 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 (středisek), plnění plánů a rozpočtů, nezávisí jen na kvalitě používaných nástrojů řízení (například normotvorné základny), 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 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, a 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

Manažerské
účetnictví

činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.

Definice manažerského účetnictví jsou zpravidla velmi obecné. Uvedme 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 Ch., Sundem G., Stratton W., 2005)

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:

- **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 je **historicky starší**, tradičně je nazýván **nákladovým účetnictvím**;
- **účetní informace pro rozhodování** (taktické a strategické) o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu; **manažerské účetnictví** (v užším významu).

Pokud jde o dvě složky účetních informací pro řízení a rozhodování – nákladové a manažerské účetnictví, v praxi neexistuje přesná hranice mezi nimi. 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.

V této části textu připomeňme, 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).

Název **nákladové účetnictví** pro subsystém účetních informací pro řízení podnikatelské činnosti, o jejichž parametrech již bylo rozhodnuto, není rozhodně 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 existující **kapacitou** umožňující 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

Operativní
řízení

proces v bezprostřední provázanosti informací v rozvaze, výsledovce a výkazu o změně peněžních toků. Řízení nákladů je neoddelitelné od řízení výnosů a zisku, peněžních příjmů a výdajů, aktiv a závazků.

Taktické
a strategické
řízení

Obdobně je možno vysvětlit i podstatu názvu pro subsystém **manažerské účetnictví** (v užším významu). Taktické a strategické rozhodování o možných alternativách činnosti umožňuje podle stanovených cílů a kritérií optimalizovat 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 praxi, 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 – “Do the right things” („dělejme správné věci“), je pro operativní řízení důležitá zejména hospodárnost, řízení nákladů – “Do the things right” („dělejme věci správně“), tzn. optimální 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.

Nákladové
účetnictví

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 systém analytické evidence, členění účtů, početně technické postupy přiřazování nákladů atd.). V první 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 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.

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>(plán, porovnání se skutečností, běžná a preventivní kontrola)</i>	Informace pro variantní rozhodování <i>(při existující kapacitě a o budoucí kapacitě)</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, rozvaha, rozpočet peněžních toků	
Vztah hlavního podnikového rozpočtu, vnitropodnikových rozpočtů středisek, kalkulačního systému, vnitropodnikových cen	Podnikové střednědobé a dlouhodobé rozpočty

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, kalkulačního systému, rozpočtů 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. **fází řízení**. Pro pochopení odlišností subsystému informací nákladového a manažerského účetnictví je tato souvislost velmi důležitá.

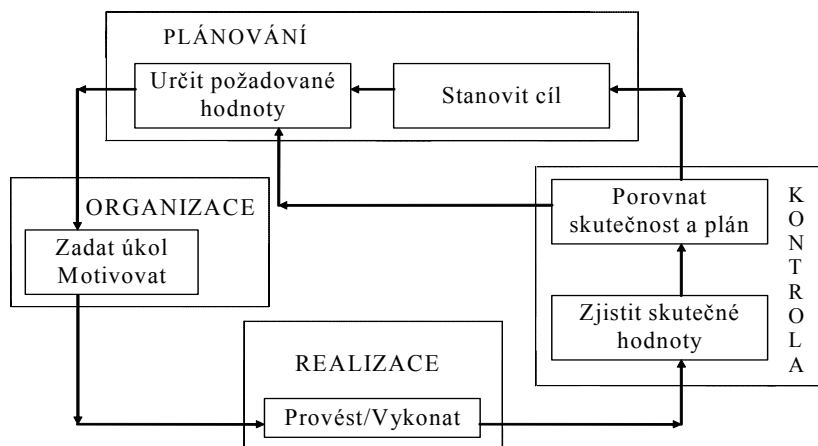
Fáze řízení

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

- **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, se přijímají konkrétní opatření. 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 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;*
- *stanovit ceny pomocí měsíční výsledovky v členění podle jednotlivých produktů, 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

Kontrola
skutečného
vývoje

Varianty
budoucího
vývoje

marketingu, vývoje nových produktů a investičního rozhodování, krátkodobá rozhodování optimalizace 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 SHRNUÍ

- 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 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 na 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 taktické a strategické řízení.
- Těžištěm informačního zajištění nákladového účetnictví je zejména zjištění skutečného vývoje hodnotových veličin (skutečných nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů) a jeho porovnání se žádoucím (předem stanoveným, plánovaným) stavem. Analýza odchylek podle příčin vzniku a odpovědnosti za jejich vznik je vlastním 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
finanční a investiční aktivity podniku
hlavní výdělečná 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.

Rozhodnutí 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 řízení 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 schématu I.3