



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 vyhovídací 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.

**Úlohy
účetnictví**

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

**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 poskytnou. 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 **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**.

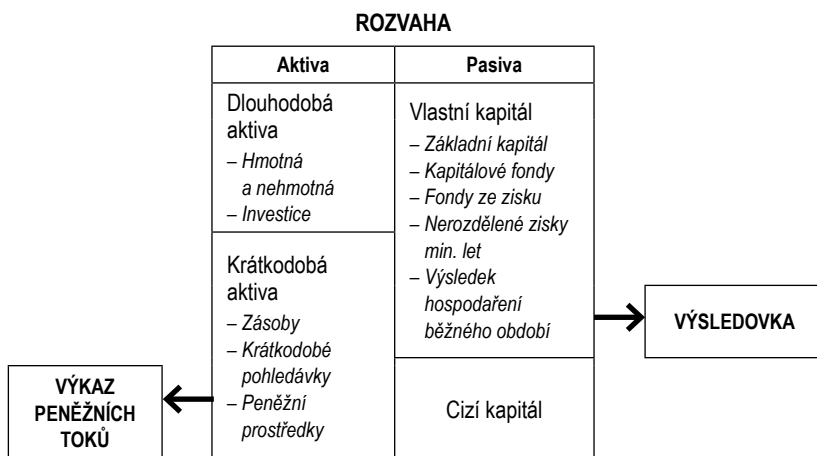
Finanční
výkonnost

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 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 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 svoji 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.

Uvedme 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. Výkazování 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 svoji **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 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 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

**Systém
účetních
informací**

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.

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, 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.