

Reporting

3. rozšířené
a aktualizované vydání

Libuše Šoljaková
Jana Fibírová

reporting v moderním Corporate Governance

postavení a role controllera v podniku

kritéria měření a hodnocení výkonnosti podniku

*kalkulace a alokace nákladů – základní nástroj
pro analýzu ziskovosti produktů a zákazníků*

rozpočty – základní nástroj odpovědnostního řízení

reporting dle jednotlivých segmentů a divizí

zjišťování a analýza odchylek



Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umístování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.





Copyright © Grada Publishing, a.s.

Publikace je zpracována jako jeden z výstupů výzkumného záměru Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska s registračním číslem MSM6138439903 a projektu GAČR Využití nástrojů a metod manažerského účetnictví v rámci Corporate Governance s registračním číslem GA402/07/0153.

Edice Finanční řízení

Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.
Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.

Reporting

3. rozšířené a aktualizované vydání

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 4 038. publikaci
Realizace obálky Jan Dvořák
Foto na obálce Allphoto
Sazba Jan Šístek
Odpovědný redaktor Ing. Jan Sůsa
Počet stran 224
Třetí vydání, Praha 2010
Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© GRADA Publishing, a.s., 2010

ISBN 978-80-247-2759-2 (tištěná verze)

ISBN 978-80-247-6708-6 (elektronická verze ve formátu PDF) © Grada Publishing, a.s. 2011

GRADA Publishing: tel.: 234 264 401, fax 234 264 400, www.grada.cz

Obsah

Úvod	7
1 Reporting – systém výkazů pro řízení podniku	9
1.1 Externí a interní výkaznictví	11
1.2 Členění činností podniku	17
1.3 Oddělení odpovědnosti vlastníka a managementu při řízení výkonnosti	24
1.3.1 Kritéria řízení výkonnosti z pozice vlastníků	24
1.3.2 Kritéria řízení výkonnosti z pozice managementu	29
1.3.3 Využití rozdílů při měření zisku v externím a interním reportingu pro rozhodování vlastníků	39
1.4 Využití kritérií řízení výkonnosti podniku v praxi	43
2 Výkazy pro měření a řízení zisku	49
2.1 Výsledovka finančního účetnictví na bázi druhového a účelového členění nákladů	51
2.1.1 Úplný výsledek za období dle US GAAP a IFRS	51
2.1.2 Výsledovka na bázi druhového a účelového členění nákladů	55
2.2 Výsledovka na bázi nákladů vynaložených v období a na bázi nákladů prodaných výkonů	61
2.2.1 Kritéria pro řízení nákladů a zisku	62
2.2.2 Výsledovka podniku a středisek	71
2.2.3 Rozpočtová výsledovka ve výrobním a střediskovém členění	77
2.3 Manažerská výsledovka s členěním nákladů na variabilní a fixní	81
2.3.1 Vliv ocenění výkonů v plných a variabilních nákladech na výši zisku podniku	85
3 Rozpočetnictví	97
3.1 Cíle a funkce rozpočtů	98
3.2 Proces a etapy sestavování rozpočtu	100
3.2.1 Proces sestavování rozpočtu	101
3.2.2 Základní model vývoje nákladů a výnosů	103
3.2.3 Základní etapy sestavování hlavního podnikového rozpočtu	109
3.3 Rozpočty režijních nákladů středisek	123
3.3.1 Stanovení struktury režijních nákladů v rozpočtu nákladů střediska	124
3.3.2 Metody stanovení rozpočtovaných režijních nákladů střediska	128
3.3.3 Kontrola dodržení rozpočtu režijních nákladů	132
4 Analýza, zjišťování a interpretace odchylek	141
4.1 Sledování skutečného průběhu a způsoby zjišťování odchylek	142
4.2 Analýza odchylek	146
4.3 Analýza odchylek zisku při homogenní produkci	147
4.4 Analýza odchylek zisku při nehomogenní produkci	152
4.5 Analýza odchylek za předpokladu průběžného zpřesňování rozpočtu (standardů)	156
4.6 Odchytky ze změny struktury vstupů	168
5 Reporting vnitropodnikových útvarů	173
5.1 Organizační a ekonomická struktura podniku	174
5.2 Řízení a měření výkonnosti vnitropodnikových útvarů	177
5.2.1 Investiční střediska	177
5.2.2 Rentabilní střediska	180

5.2.3	Ziskové středisko	183
5.2.4	Výnosové středisko	184
5.2.5	Nákladové středisko	185
5.3	Zobrazení a ocenění vztahů mezi vnitropodnikovými útvary	185
5.3.1	Ocenění vztahů mezi útvary na základě skutečných nákladů	185
5.3.2	Ocenění vztahů mezi útvary na základě předem stanovených nákladů ...	188
5.3.3	Ocenění na bázi ziskových cen	191
6	Reporting po linii výkonů	195
6.1	Kalkulace nákladů výkonů	196
6.1.1	Obsah a struktura nákladů v kalkulacích	196
6.1.2	Způsob zjištění nákladů v kalkulaci	200
6.2	Alokace nepřímých nákladů	201
6.2.1	Vícestupňová alokace nákladů	202
6.2.2	Kalkulace na základě dílčích aktivit	207
6.3	Analýza ziskovosti výkonů	214
	Použitá literatura	219
	Summary	221

Úvod

Aktualizované a rozšířené vydání předkládané publikace je praktickým průvodcem tvorbou a využitím systémů informací (zejména účetních), které odpovídají moderním požadavkům správy a řízení společností (*corporate governance*). Cílem reportingu je vytvořit komplexní systém informací a ukazatelů charakterizujících činnosti společností ve srozumitelné a uživatelsky přístupné podobě. Publikace se snaží pomocí praktických příkladů a ukázek ze tří základních typů podnikatelské činnosti (obchodní činnost, služby, výroba) a zároveň i různých vlastnických struktur upozornit na nejdůležitější zásady a také časté chyby při využití účetních informací při správě a řízení společností. Obsahuje konkrétní postupy a návody, jak zlepšit informovanost a komunikaci mezi vlastníky, manažery, zaměstnanci a dalšími zainteresovanými stranami. Zaměřuje se na systém kritérií měření výkonnosti společností jako celku a na jejich vypovídací schopnost a možnosti transformace těchto kritérií na jednotlivé součásti (útvary, organizační jednotky) společností a na požadavky *corporate governance* na účetní informace.

První kapitola publikace je věnována vymezení základních rozdílů v pojetí a obsahu účetních informací pro externí uživatele finančního účetnictví a účetních informací pro interní uživatele nákladového a manažerského účetnictví. Dále jsou zde připomenuty nejdůležitější kritéria řízení efektivnosti (ROE, ROA, ROCE, EVA, EBIT).

Druhá kapitola se věnuje formám a struktuře výkazů měření zisku (výsledovce), a to jak z pohledu moderního finančního účetnictví, tak zejména s ohledem na potřeby řízení společností.

Třetí kapitola se zabývá rozpočtováním, které představuje základní nástroj hodnotového řízení společnosti. Navazující čtvrtá kapitola se orientuje na zjišťování, analýzu a interpretaci odchylek.

Pátá kapitola se věnuje reportingu vnitropodnikových útvarů a zjišťování výsledků odpovědnostních středisek. Závěrečná šestá kapitola se zaměřuje na reporting výkonů, věnuje se obecným otázkám kalkulace, problematice přiřazování nákladů a zjišťování přínosu jednotlivých výkonů.

Práby bychom si, aby publikace svým obsahem umožnila čtenářům přiblížit přístupnou a srozumitelnou formou problematiku reportingu a controllingu. Jakákoliv připomínka, která bude tento cíl podporovat, bude upřímně vítána.

V Praze, srpen 2010

Autorky

1. Reporting – systém výkazů pro řízení podniku

Otázky managementu k řešení:

- Jaký je vztah externího a interního reportingu?
- Jakým způsobem je vhodné členit činnosti podniku z hlediska jejich podílu na tvorbě zisku?
- Jak vybudovat vnitřně propojený systém kritérií řízení výkonnosti podniku (KPI)?
- Jak zajistit, aby systém kritérií řízení byl komplexní, ale přitom ne příliš robustní, těžkopádný a náročný na zpracování?
- Jak zajistit, aby kritéria řízení byla účinným nástrojem komunikace uvnitř podniku?
- Existují informace o míře využití kritérií KPI v naší praxi?

Reporting představuje komplexní **systém** vnitropodnikových **výkazů a zpráv**, které syntetizují informace pro řízení podniku jako celku i jeho základních organizačních jednotek.

Důležitou součástí reportingu jsou i stanovená **kritéria řízení výkonnosti** (klíčové ukazatele výkonnosti, *key performance indicators* – KPI),¹ která se využívají pro hodnocení skutečného vývoje v porovnání se stanovenými cíli a úkoly. Charakteristickou vlastností systému účinných kritérií řízení je jejich multikriteriálnost, s vnitřním propojením řízení základních faktorů vývoje efektivnosti (využívaných aktiv, kapitálu, dosažených výnosů, vynaložených nákladů), využití vhodné kombinace hodnotových (finančních)² a naturálních kritérií. Týmy pracovníků mají stanoveno období, během něhož by mělo být hodnocených výsledků dosaženo. Pro **relativně samostatné části podniku** jsou nejčastěji používány syntetické finanční ukazatele, které zahrnují zejména rentabilitu kapitálu (aktiv), rentabilitu výnosů či nákladů. Pro **vnitropodniková střediska**, v návaznosti na rozsah jejich pravomocí a odpovědnosti, jsou využívána analytická kritéria, zejména řízení nákladů, ve vhodné kombinaci s naturálními kritérii pro vyjádření kvality a časové náročnosti prováděných činností.

Výkazy výsledků činnosti mohou být podrobněji sledovány v nejrůznějších průřezech. Mezi základní průřezy patří **členění dle skupin a druhů výkonů**, dle **týmů** (středisek) a dle **zákaznických skupin**. Cílem je vytvořit systém interních výkazů výkonnosti ve všech základních úrovních a průřezech řízení, které jsou důležité pro naplnění strategických cílů. Přitom by měla být ve všech těchto průřezech sledována stejná měřítka, i když nejsou přímo porovnatelná, například ziskovost, kvalita, spolehlivost.

Tlak, který vzniká porovnáním postavení každé sledované (hodnocené) jednotky, by měl vést vnitřní konkurenci k průběžnému zlepšování. Hodnocené jednotky je možno porovnávat v rozdělení do základních skupin, například 1/4, 1/2, 1/4, a stanovit, že například nejhorší skupina (1/4) v konkurenceschopném podniku by měla být nejhorší v porovnání s nejlepší skupinou (1/4) uvnitř podniku, nikoliv v porovnání s konkurencí.

Nedílnou součástí reportingu jsou i „poznámky“ (*notes*),³ tzn. **komentáře a zdůvodnění**, jako důležité předpoklady pro hodnocení dosaženého vývoje a zejména pro přijetí účinných opatření, včetně dopadů do motivačního systému.

¹ Některé anglické zkratky jsou velmi rozšířené jak mezi teoretiky, tak i v hospodářské praxi, používají se bez překladu. Jednou z nich je KPI. Pouze pro úplnost je v textu uveden i plný anglický název a český překlad.

² Pojmy „finanční“, „peněžní“, „hodnotový“ nejsou obsahově zcela totožné. Otázka vymezení hodnoty jako základní kategorie tržní ekonomiky, její podstaty a měření, je předmětem zájmu ekonomické teorie a aplikovaných ekonomických disciplín, zejména managementu (performance management – řízení hodnoty). Vzhledem k zaměření textu budou tyto pojmy používány jako synonyma.

³ Pojem „poznámky“ je použit raději než pojem „příloha“. Zejména v naší hospodářské praxi řada podniků chápe pojem „příloha“ ke zveřejňovaným účetním výkazům jako něco, co je navíc, nikoliv právě jako vysvětlující komentář, poznámky, které jsou velmi důležité pro vypovídací schopnost výkazů. Jako příklad důležitých informací, které by měly být zveřejněny v příloze, uveďme informaci o výši závazků podniku vyplývajících z leasingových smluv, které nejsou dle české legislativní úpravy účetnictví zobrazeny v závazcích přímo v rozvaze. Dalším příkladem jsou informace o reálném ocenění majetku, které není možno ve finančním účetnictví zobrazit, tzn. pokud je reprodukční cena dlouhodobých aktiv větší než jejich historická cena atd. Vlivu ocenění dlouhodobých aktiv na finanční stabilitu podniku bude v dalším textu věnována samostatná pozornost.

Protože **uživateli reportingu** může být mnoho a navíc s velmi různými požadavky, což klade na obsahovou i formální stránku reportingu značné nároky, nedílnou součástí reportingu je i **výběr**, zpracování, **formální úprava a distribuce informací**, určených pro nejrůznější skupiny uživatelů. Přitom každý **řídící pracovník** by měl mít **přístup** pouze k těm informacím z reportingu, které svou **činností ovlivňuje**, a to ve srozumitelné a přehledné podobě. Ke komplexnímu systému informací má přístup pouze vrcholový management.

Při navrhování a implementaci systému podnikového reportingu by měl být **respektován** především **tento postup**:

- identifikovat uživatele výkazů a analyzovat jejich požadavky a potřeby z hlediska obsahu, formy i času poskytovaných informací;
- diferencovat obsah výkazů podle potřeb uživatelů interních i externích;
- 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 reporty, a zjišťovat jejich připomínky a náměty ke zlepšování systému reportingu.

Při dodržení těchto zásad je možno vybudovat reporting, 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, že nejsou zveřejňovány. Na druhé straně však chybují podniky, které volí informační strategii zatajování nepříznivých zpráv, protože v kultivovaném tržním prostředí image podniku více poškozuje, jestliže se dodatečně ukáže, že podnik uvedl neúplné či zkreslené informace, než když otevřeně přizná nepříjemné důsledky svých aktivit.

Reporting je v této souvislosti chápán jako **nástroj** systému **public relations**, který si moderní podniky budují v zájmu posílení svého postavení. Samostatnou a velmi významnou otázkou reportingu je obsah a pojetí zveřejňovaných informací ve výkazech finančního účetnictví, vztah externího a interního reportingu.

1.1 Externí a interní výkaznictví

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

Externí uživatelé, kteří mají přístup pouze ke zveřejňovaným informacím, k **externím výkazům finančního účetnictví**, představují relativně široké spektrum jednotlivců, zájmových skupin, obchodních partnerů, oprávněných kontrolních orgánů atd. Konkrétně uveďme ty nejdůležitější:

- *zaměstnanci podniku* – 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 jako věřitelé apod.;
- *státní orgány* – zejména v souvislosti s výkonem kontrolních funkcí ve vztahu k činností podniku, například finanční úřad, správa sociálního zabezpečení, úřad 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.

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 vlastníků 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)**.⁴

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.

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 jeho prioritním cílem je dosáhnout maximálního zhodnocení vloženého kapitálu. Svůj vliv vlastník uplatňuje při účasti na valných hromadách, kde ovlivňuje rozhodování o rozdělení zisku, o změnách ve vlastním kapitálu, o členech ve statutárních a v dozorčích

⁴ Pro úplnost uveďme plné názvy mezinárodních účetních standardů. IFRS (International Financial Reporting Standards) – Mezinárodní standardy účetních výkazů; US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles) – Americké účetní standardy.

Je zajímavé připomenout v roce 2002 provedenou změnu názvu IAS (International Accounting Standards) – Mezinárodní účetní standardy – na IFRS. Jde o jasné zdůraznění toho, že to, co je pro standardizaci účetnictví důležité, je obsah vykazovaných informací, nikoliv vlastní vedení účetnictví. Nejen v naší hospodářské praxi, ale i ve většině evropských zemí je přitom historicky zakořeněna tradice relativně podrobné účetní legislativy, s vymezením i formálních náležitostí vedení účetnictví, zastřešené zákonem a prováděcími předpisy s relativně úzkou vazbou na daňové zákony.

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).

V druhém případě **vlastník** disponuje rozhodujícím vlivem v podniku a jeho primárním cílem je **řídít** (ovládat) **činnost podniku** a maximalizovat jeho ekonomické cíle, popřípadě ekonomické cíle celé skupiny podniků. Vlastník má možnost jmenovat vrcholový management a podílet se tak nejen na strategickém, ale i na 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. Výkazy finančního účetnictví slouží ostatním externím uživatelům.

Pro charakteristiku shodných či naopak odlišných požadavků vlastníků a managementu na obsah reportingu je proto 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.

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

Internímu výkaznictví a požadavkům řídicích pracovníků na informace reportingu bude věnována pozornost v celém dalším textu. Pro úplnost 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 takto⁵:

⁵ International Financial Reporting Standards® as issued at 1. 1. 2009, London, IASB 2009

„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.“

„Řídící 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.“

Jediný výchozí **zpracovatelský způsob informačního zobrazení reality**, konkrétních hospodářských transakcí, by měl vyústit do **uživatelsky odlišných** subsystémů **účetních informací**. Přitom je zřejmé, že by bylo chybou omezit problém vztahu externího a interního reportingu (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 reporting jako nástroj komunikace, jako společný „finanční jazyk“. Manažerské účetnictví (*controlling*) umožňuje propojit hodnotové a věcné řízení podniku, integrovat vhodným způsobem interní reporting s externím výkaznictvím pro vlastníky.

Základní charakteristické vlastnosti interního reportingu

Interní reporting slouží jednak vedoucím pracovníkům na různém stupni podnikové hierarchie jako nástroj při rozhodování, a zároveň i jako nástroj vrcholového řízení, který má umožnit rozpoznat, jak dalece jsou plněny (neplněny) jednotlivé, předem stanovené cíle, a to na každém (ve smyslu vymezeném, stanoveném) stupni podnikové hierarchie a v každé oblasti podnikání. Do systému výkaznictví by měly být zahrnuty všechny důležité oblasti a stupně existující v podniku, tzn. v podniku by nemělo existovat žádné „bílé místo“.

Obsah, úprava a četnost vyhotovování výkazů a zpráv závisí na potřebách konkrétního podniku. Podle toho, zda jde o pravidelně poskytované zprávy, se **reporting** dělí na:

- **Standardní** – jedná se o zprávy vyhotovované v pravidelných intervalech, které mají předem stanovenou strukturu, např. informace o skutečných hodnotách, o odchylkách, o analýze odchylek, výpočty očekávaných hodnot ke konci období atp. Obvyklé je měsíční, čtvrtletní a roční (souhrnné) podávání zpráv, ale v případě potřeby nelze vyloučit ani týdenní nebo čtrnáctidenní cyklus vyhotovování výkazů. Přitom je třeba brát v úvahu nákladovou náročnost poskytovaných informací, jejich využití.
- **Mimořádný** – jedná se o zprávy vyhotovované na požádání, které mohou být mimořádné z hlediska termínu vyhotovení, ale se standardní strukturou, nebo může jít o obsahově zcela mimořádné zprávy a analýzy, jako je např. analýza rizika, analýza sortimentních skupin atp., které nejsou běžně vyhotovovány.

Standardní periodické reporty o hospodaření tvoří obvykle podstatnou část podnikového zpravodajství. Základní hospodářskou periodou je **rok** (ať už kalendářní, nebo hospodářský), což souvisí s pravidly externího výkaznictví, se zákonnou povinností

akciových společností zveřejňovat výsledky svého hospodaření formou auditovaných finančních výkazů, tj. rozvahy, výsledovky a výkazu peněžních toků.⁶

Pro **operativní řízení** je však roční interval příliš dlouhý, a proto většina podniků sestavuje a využívá i **měsíční** a **čtvrtletní reporting**. Pro analytické sledování nejvýznamnějších položek nákladů (jednicových), výnosů, oběžných aktiv (pohledávek, zásob) a závazků (vůči významným obchodním partnerům) se využívá i **denní, týdenní** nebo **čtrnáctidenní** cyklus vyhotovování reportů. Zde je však třeba brát v úvahu pracnost a efektivnost detailně poskytovaných reportů a analýz.

I když struktura interních zpráv může být různá, setkáváme se obvykle s členěním na základní **souhrnný** (přehledový) **reporting** a **několik dílčích reportů** podle jednotlivých oblastí podnikových činností, u vnitřně strukturovaných podniků i podle vnitropodnikových organizačních jednotek (divizí, závodů, úseků apod.).

V souhrnném reportingu bývají uvedeny základní finanční ukazatele o hospodaření podniku jako celku za dané období, jejich srovnání s plánovanými hodnotami a případně srovnání s hodnotami ukazatelů za srovnatelné období minulého roku. Často se v podnicích používá i analýza trendu předchozích 12 měsíců. Zprávy by měly být doplněny komentářem, který upozorňuje na mimořádné odchylky od plánovaných záměrů a analyzuje jejich příčiny. Je velmi žádoucí, aby komentářům byla věnována větší pozornost a aby jen slovně neopakovaly to, co lze vyčíst z tabulek a grafů. I na této úrovni se ukazuje potřeba promyšlené diferenciaci zpráv pro manažery na různých úrovních řídicí hierarchie a v různých oblastech podnikových činností.

Dílčí reporty se obvykle člení podle oblastí na obchodní, výrobní, marketingovou, personální apod. Jejich struktura je již méně rigorózní a vychází ze specifik a zvyklostí daného podniku.

Postavení controllera, jeho vztah k řídicím pracovníkům

Jak již bylo uvedeno, důležitým problémem při zpracování interních výkazů je rozhodnutí o volbě konkrétních přístupů podrobnosti členění účetních a dalších informací, zajištění jejich vnitřní provázanosti, koordinace tohoto členění na konkrétních úrovních vnitropodnikového řízení atd. Tato rozhodování jsou **v pravomoci controllera**. Cílem je zvýšit vypovídací schopnost informací pro řízení vhodným propojením řízení výsledku podniku jako celku s vývojem výsledků hospodaření středisek, analyzovat tento vývoj z hlediska

⁶ Pojmový aparát pro označení základních účetních výkazů je v textu používán v podobě, která je mezi odbornou veřejností nejrozšířenější, historicky zažitý a nejjednodušší (rozvaha, výsledovka, výkaz peněžních toků). Ve standardu IAS 1 „Prezentace účetní závěrky“, který byl s platností od 1. 1. 2009 novelizován, došlo k úpravám součástí zveřejňovaných účetních výkazů a ke změně používaného pojmového aparátu. Úplná sada zveřejňovaných účetních výkazů podle IAS 1 obsahuje v současné době tyto součásti:

- a) výkaz o finanční situaci ke konci období;
- b) výkaz o úplném výsledku za období;
- c) výkaz změn vlastního kapitálu za období;
- d) výkaz o peněžních tocích za období;
- e) přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky; a
- f) výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně anebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky.

základních faktorů a příčin. **Controller** by měl být **rovnocenným partnerem řídicích pracovníků**, i když nemá pravomoc k rozhodování o konkrétních záměrech budoucího vývoje středisek a podniku. Zajištění tohoto oddělení informační podpory řízení (controllingu) a vlastního řízení je předpokladem pro vytvoření úplných a nezkrácených informací. **Controller** by měl být v **pozici nezávislosti**, což znamená, 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 1.1.⁷

Tabulka 1.1 *Vztah controllera a řídicího pracovníka*

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	akceptuje controlling v procesu řízení

Za těžiště a vlastní „jádro“ reportingu je považována **analýza zjištěných odchylek** skutečného vývoje v porovnání s předem stanoveným cílem (úkolem). Je zřejmé, že zajištění objektivnosti hodnocení skutečného průběhu činnosti středisek pomocí vykazovaných informací, zejména plnění rozpočtů, závisí nejen na kvalitě nástrojů věcného řízení (normotvorné základny), personálního řízení (motivačního systému), ale i na samotném **přístupu** řízení (řídicích pracovníků) k **odchylkám**, k jejich interpretaci.

Přístup řídicích pracovníků ke zjištěným odchylkám

Jako historicky nejstarší se prosazoval přístup řídicích pracovníků ke zjišťovaným odchylkám jako k záznamu, „registraci“ **průběhu** skutečných výsledků v porovnání s plánem (rozpočet). 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 našich podniků je tento **požadavek nulových odchylek** stále uplatňován a způsobem motivace i podporován.

*Připomeňme v této souvislosti například publikaci *Beyond Budgeting*,⁸ která vzbudila u odborné veřejnosti relativně velkou pozornost. Velmi přitažlivě zní i její podtitul, který lze na obálce jen stěží přehlédnout: „Jak překonat rozpočet? Jak se mohou manažeři zbavit každoroční pasti výkonnosti?“*

⁷ Eschenbach, R. a kol.: Controlling. Management Press, Praha 2000.

⁸ Hope B., Fraser R.: *Beyond Budgeting*, Harvard Business School Press, Boston 2003.

Autoři navrhují „překonat rozpočet“ ve dvou směrech. První znamená opustit rozpočet, který je pouze formální a neúčinný, který vzniká jako „rozpis“ vrcholových ukazatelů podniku na nižší úrovni řízení bez respektování vývoje rychle se měnících podmínek na trhu a bez respektování ovlivnitelnosti stanovených úkolů výkonnými řídicími pracovníky. To znamená, že pro fungující podnik je zbytečný a překonaný rozpočet v podobě tzv. centrálního rozpočtu (central budgeting). Za druhé v návaznosti na to autoři navrhují vytvořit nový model řízení neboli „překonat rozpočet“ změnou pojetí rozpočtu se zdůrazněním jeho komplexnosti a zastřešující úlohy v řízení. Beyond Budgeting je pro rozpočetnictví (výkaznictví) výzvou a upozorněním na to, že hlavním přínosem rozpočtování není přesnost odhadu budoucího vývoje, že dokonce sledování tohoto cíle je pro účinnost rozpočtů destruktivní.

Informace o odchylkách by 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. Funkce reportingu (controllingu) by se v této souvislosti měla postupně vyvíjet od „navigátora“, jehož cílem je reagovat včas na změny, aby nebyl vývoj horší, než předpokládal plán, k funkci „inovátora“.

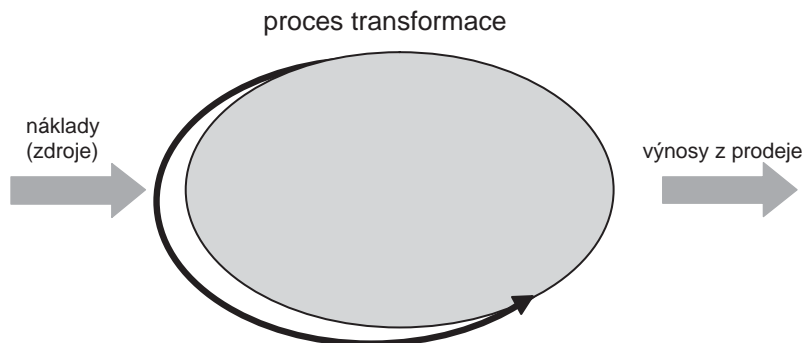
Informace reportingu (controllingu) v roli „inovátora“ řízení by měly napomoci vyhledávání problémů skutečného vývoje, zpochybňovat stávající systémy a nástroje, hledat nová řešení orientovaná na budoucnost, vytvářet systémy včasného rozpoznání rizik, být konzultantem managementu. Je otázkou, zda se na dosažení těchto funkcí podílí více management změnami používaných metod, nástrojů a kritérií řízení, a tedy svými požadavky na informace reportingu, které tímto vlivem pozitivně mění obsah a podobu vykazovaných informací, či zda je tomu naopak, že controlling svojí schopností poskytovat včas vhodné informace v reportingu rozvíjí zprostředkovaně kvalitu vlastního řízení podniku. Je zřejmé, že odpověď na tuto otázku se podaří spíše nalézt v konkrétním podniku rozpoznáním konkrétního modelu řízení a jeho informační podpory (reportingu) než v rovině obecné. Vzájemný vztah kvality řízení a jeho informační podpory je natolik úzký a vnitřně propojený, že vypátrat vztah příčin a následků je v podstatě nemožné.

1.2 Členění činností podniku

Jedním z nejdůležitějších rozdíků mezi **externím** a **interním reportingem** je jejich **vlastní obsahové zaměření**, tedy pozornost, kterou věnují **základním způsobům zhodnocení** vložených zdrojů (tvorby zisku):

1. **zhodnocení** plynoucí z **finančních a investičních aktivit** podniku uskutečňovaných za účelem zhodnocení zdrojů **bez** jejich využití v **transformačním procesu**. Konkrétní formou tohoto zhodnocení jsou nejen odměny vlastníků za poskytnutí kapitálu (úrok, dividenda), odměny za poskytnutí práva využívat aktiva (licence, autorské honoráře, nájemné), ale i přírůstky a úbytky v ocenění aktiv a kapitálu, zisk z prodeje aktiv, zejména 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 z **hlavní výdělečné činnosti** podniku.⁹



Obr. 1.1 Transformační proces tvorby výkonů pro zákazníka

Jedním z často kritizovaných problémů ekonomických disciplín je **nejednotnost v používání základního pojmového aparátu**. Obsah používaných pojmů by proto měl být vždy před jeho využitím definován, měly by být analyzovány odlišnosti, včetně porozumění důvodům, proč k použití odlišných pojmů dochází. Jinak může snadno dojít k nedorozumění.

Například dle české účetní legislativy je v provozní činnosti ve výsledovce finančního účetnictví zahrnut i zisk či ztráta z prodeje aktiv. Je zřejmé, že zkrácení výše vykázaného provozního zisku, ke kterému může dojít vlivem prodeje zejména dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, může být významné. Naše hospodářská praxe z počátku devadesátých let, kdy docházelo při privatizaci socialistických podniků k velkým přesunům majetku, je toho jasným důkazem.

Definujme proto nejprve pojmový aparát v podobě, v jaké bude používán v tomto textu.

Používaný pojem „hlavní výdělečná činnost“ v tomto textu nejvíce odpovídá pojmu *major, central* (používaný ve výsledovce dle US GAAP). **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 konkrétního oboru, poskytování služeb atd.).

O tom, jak bude zhodnocení konkrétního aktiva či operace při měření zisku zařazeno, zda do hlavní výdělečné či finanční činnosti, rozhoduje záměr podniku, který předurčuje poslání aktiva, a tím i jeho funkční zařazení. 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 pořídáno, a způsob, kterým by mělo být zhodnoceno. (Například z hlediska způsobu zhodnocení je odlišná funkce nemovitosti,

⁹ 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.

kteřá je pořízena s cílem jejího využití při tvorbě výkonů, v porovnání s jejím pronájmem či držením za účelem prodeje v budoucnosti).

Příklad

Společnost Sport, a. s., již od roku 2003 provozuje obchodní dům se sportovním zbožím. Budovu obchodního domu, parkoviště a další objekty bezprostředně související s provozem obchodního domu společnost postavila za 250 000 000 Kč na pozemku, který nakoupila za 25 000 000 Kč v roce 2002. Kromě tohoto pozemku společnost vlastní ještě jeden pozemek, který získala za 18 000 000 Kč v roce 2004 s tím, že v budoucnu na tomto pozemku buď postaví další obchodní dům, nebo ho prodá. Odhadovaná tržní cena tohoto dalšího pozemku k 31. 12. 2007 je 20 000 000 Kč.

Na běžných účtech společnost udržuje hotovost ve výši 2 000 000 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. 2007 pouze na několika vybraných účtech:

	Položka	MD	D
13	Software	450 000	
21	Budova	250 000 000	
22	Zařízení	18 750 000	
31	Pozemky	43 000 000	
73	Oprávky k softwaru		285 000
81	Oprávky k budově		42 500 000
82	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
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	

	<i>Položka</i>	<i>MD</i>	<i>D</i>
502	<i>Spotřeba energie</i>	4 500 000	
504	<i>Spotřeba zboží</i>	535 120 000	
518	<i>Služby</i>	119 300 000	
521	<i>Mzdové náklady</i>	33 000 000	
524	<i>Sociální a zdravotní pojištění</i>	11 550 000	
541	<i>Zůstatková cena prodaných dlouhodobých hmotných aktiv</i>	275 000	
551	<i>Odpisy</i>	11 260 000	
562	<i>Úroky z úvěru</i>	13 200 000	
568	<i>Ostatní finanční náklady</i>	3 600 000	
591	<i>Daň ze zisku</i>	11 844 025	
604	<i>Výnosy z prodeje zboží</i>		762 000 000
641	<i>Výnosy z prodeje dlouhodobých hmotných aktiv</i>		950 000
665	<i>Úroky z term.vkladů, úroky z CP, dividendy</i>		3 905 025
	<i>Zisk</i>		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 (kritéria), které (která) jste při členění použili, včetně důvodů, které vás k tomu vedly.

Vámi navržené řešení je vhodné chápat, zejména u některých položek, především jako námět k diskusi, nikoliv jako jednoznačně „správné“ rozčlenění.

Úplný výsledek za období v externích výkazech

Základním požadavkem **externích uživatelů** na vypovídací schopnost **vykázaného zisku** ve zveřejňovaných **výkazech** finančního účetnictví je jeho „úplnost“. Vymezení obsahu **úplného výsledku** ve významu *comprehensive income* je v současné době věnována zvláštní pozornost.

Připomeňme v této souvislosti obsah úplného výsledku v podobě, která je požadována mezinárodními účetními standardy IFRS, konkrétně dle **IAS 1 „Prezentace účetní závěrky“**.¹⁰ Tento standard byl v roce 2007, s účinností od 1. 1. 2009, poměrně výrazně novelizován, což se projevilo nejen ve změně tzv. úplné sady účetní závěrky (viz poznámka 6 na s. 15), ale zejména v požadavcích na obsah **výkazu o úplném výsledku za období**.

Součástí úplného výsledku (*comprehensive income*) je kromě výsledku uváděného ve výsledovce i výsledek zobrazený rozvahově, ve fondech vlastního kapitálu. Tento způsob vykázaní hospodářského výsledku byl poprvé použit v US GAAP (vydáním standardu SFAS 130 v roce 1997), od roku 2009 zavedly a definovaly tuto kategorii i IFRS.

¹⁰ Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRSTM) 2009 včetně Mezinárodních účetních standardů (IASTM) a interpretací k 1. lednu 2009. London: IASCF2009.

Úplný výsledek celkem je definován jako **změna ve vlastním kapitálu** za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky (jednateli v rámci své pravomoci jako vlastníci).

Úplný výsledek se skládá ze **zisku za období** a tzv. **ostatního úplného výsledku**. Ostatní úplný výsledek obsahuje položky, které nejsou vykazovány výsledkově.

Struktura zveřejňovaných informací o úplném výsledku za období umožňuje změřit, kvantifikovat výši hospodářského výsledku z tzv. výdělkového procesu společnosti, tzn. výnosů (revenues) a nákladů (expenses), které se vykazují v celkové výši a nekompensují se. Další částí vykazovaného úplného výsledku jsou tzv. přínosy (gains) a úbytky (losses), které jsou výsledkem činností mimo kontrolu společnosti a vykazují se čisté (kompensují se). Typickými příklady gains a losses jsou dopady přecenění aktiv a závazků (jak směrem nahoru, tak směrem dolů), oblast kurzových rozdílů (vyplývajících nejen z rozdílů v průběhu účetního období, ale i z nerealizovaných kurzových rozdílů při sestavení závěrky a jejich přepočtů na jinou měnu), výsledky z prodeje dlouhodobého majetku a cenných papírů a dopady různých přírodních a jiných katastrof společnosti.

Gains a losses se dále člení podle toho, zda se vykazují výsledkově nebo rozvahově (ve vlastním kapitálu). Důvodem zobrazení některých položek gains a losses do vlastního kapitálu je většinou snaha tvůrců standardů o zmírnění výkyvů vykázaného výsledku v konkrétním sledovaném období vlivem přecenění dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv.¹¹

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 svoji pozornost na měření vlivu základních faktorů, které ovlivňují zhodnocení zdrojů, a s tím neoddelitelně související otázku, **kdo** (jaký útvar, řídící pracovník) je v podniku za vývoj těchto faktorů **odpovědný**.

Vztah finančního řízení podniku jako celku a řízení procesu tvorby výkonů

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 **interního reportingu** je proto v prvé řadě informační podpora **hodnotového řízení hlavní výdělečné činnosti**. Jak bude dále vysvětleno, vhodným ukazatelem, který měří hospodářský výsledek hlavní výdělečné činnosti, tedy **vnitřní produkční schopnost podniku**, je **zisk před úroky a zdaněním (EBIT)**.¹²

Zhodnocení kapitálu v hlavní výdělečné činnosti (v procesu tvorby výkonů), za jejíž řízení je management zodpovědný, neprobíhá přímo, ale přes realizaci výkonů prodaných zákaz-

¹¹ Vzhledem k zaměření tohoto textu není výčet gains a losses zobrazených přímo ve vlastním kapitálu, rozvahově, vyčerpávající.

¹² Anglická zkratka EBIT (*earning before interests and taxes*), zisk z před odečtením úroků z cizího kapitálu a před zdaněním, se běžně používá i v praxi českých podniků v původní podobě, bez překladu.