

3. MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

Manažerské účetnictví představuje vnitropodnikový informační systém, jehož cílem je poskytovat relevantní, včasné a strukturované informace pro potřeby řízení podniku. Je zaměřeno především na podporu rozhodovacích, plánovacích a kontrolních činností managementu na všech úrovních řízení. Manažerské účetnictví je postaveno na propojení dílčích subsystémů podniku, a to:

- finančního účetnictví,
- vnitropodnikového účetnictví,
- plánů,
- rozpočtů,
- kalkulací.

Tyto subsystémy jsou vzájemně propojené, navazují na sebe a změny provedené v některém z těchto subsystémů se promítnou do dalších.

Finanční účetnictví představuje logický a automatizovaný účetní systém, určený pro zachycení, zpracování a vykazání všech účetních a finančních operací a případů, skutečností a informací o účetní jednotce (právnícké či fyzické osobě) za účelem poskytnutí uceleného pohledu na majetek (aktiva), zdroje krytí majetku (pasiva), náklady, výnosy, finanční výkonnost a výsledek hospodaření. Tyto informace jsou pravidelně v rámci účetní závěrky a popř. i výroční zprávy vykazovány v účetních výkazech a příloze a jsou určeny zejména pro vlastníky (společníky, akcionáře apod.) a také pro další externí uživatele, jako jsou investoři, banky, úřady a veřejnost (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví).

Finanční účetnictví podnikatelských subjektů se v současnosti řídí:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ),
- vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.),
- Českými účetními standardy č. 001 až 009 a 011 až 023 (dále jen ČÚS).

V příštích letech očekáváme významnou novelu uvedeného zákona o účetnictví, již připravilo Ministerstvo financí ČR, která bude představovat zásadní změny a modernizaci účetní legislativy nejen v oblasti vedení účetnictví, ale především v účetním výkaznictví v návaznosti na harmonizaci národní úpravy s evropskou legislativou (IFRS – International Financial Reporting

Standards), vyšší digitalizaci a automatizaci účetních procesů, zvýšení kvality a srovnatelnosti, zpřesnění požadavků na vykazování a transparentnost účetních informací. Předpokládaná účinnost je pravděpodobně od 1. 1. 2029 v závislosti na úpravě související legislativy.

Aktuálně platný **zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, vymezuje především rozsah a způsob vedení účetnictví i požadavky na jeho průkaznost. Obsahuje řadu klíčových pojmů, jako jsou účetní jednotka a subjekt veřejného zájmu, kategorie a skupiny účetních jednotek, účetní období či předmět účetnictví. Dále upravuje oblast účetních dokladů, zápisů a knih, postupy účtování, tvorbu účetní závěrky, její ověřování auditorem a způsoby zveřejňování. Zákon také řeší konsolidaci účetních závěrek, oceňování, měnu účetnictví, inventarizaci majetku a závazků, úschovu účetních záznamů, uvádění nefinančních informací či zpracování zprávy o udržitelnosti a zprávy o daních z příjmů, stejně jako pravidla pro opravy záznamů a přestupky.

Účetní jednotky vedoucí účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu účtují podvojnými zápisy o všech skutečnostech, které časově a věcně souvisejí s daným účetním obdobím. Předmětem účetnictví je zachycování stavu a pohybu majetku, závazků, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Účetním obdobím je zpravidla dvanáct po sobě jdoucích měsíců, a to buď kalendářní rok nebo hospodářský rok začínající prvním dnem jiného měsíce než ledna. Veškeré účetní případy musí být doloženy účetními doklady. Účetní jednotky vedou záznamy především v deníku, kde jsou účetní případy řazeny chronologicky, a v hlavní knize, která je uspořádává systematicky podle jejich věcného obsahu. Na hlavní knihu navazují knihy analytických účtů, v nichž jsou údaje dále podrobně rozvedeny, a knihy podrozvahových účtů, do nichž se zapisují skutečnosti, které se v ostatních účetních knihách neevidují.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., která provádí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví, stanoví především rozsah, způsob sestavování a uspořádání účetní závěrky, tedy rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. Součástí vyhlášky je také směrná účtová osnova, vymezení účetních metod a metod oceňování, popis dalších účetních postupů i definice klíčových pojmů. Upravuje rovněž pravidla pro určení funkční měny a postup při změně měny účetnictví. Zároveň stanoví metody a postupy pro sestavení konsolidované účetní závěrky a obsahuje vzorové účetní výkazy.

V příloze č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jsou uvedeny účtové třídy v podvoj-
ném účetnictví podnikatelských subjektů, které mohou využívat:

Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Účtová třída 1 – Zásoby

Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtová třída 5 – Náklady

Účtová třída 6 – Výnosy

Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 – Vnitropodnikové účetnictví (Příloha č. 1 vyhlášky
č. 500/2002 Sb.)

České účetní standardy pro podnikatele (ČÚS č. 001–009 a 011–023)
uvádí seznam českých účetních standardů a jejich obsahovou náplň.

Moderní účetnictví by mělo být přehledné, digitální, transparentní a ma-
ximálně efektivní. Klade důraz na využívání moderních technologií – od
elektronických dokladů a automatizovaného zpracování dat až po nástro-
je pro online sdílení a cloudová účetní řešení. Důležitá je také vysoká úro-
veň bezpečnosti dat a dodržování aktuálních legislativních požadavků, včet-
ně pravidel pro nefinanční reporting či udržitelnost. Moderní účetní systém
by měl umožňovat rychlý přístup k informacím, automatické kontroly správn-
osti, intuitivní analýzy a jasnou vizualizaci výsledků pro manažerské rozho-
dování. Celkově má účetnictví fungovat nejen jako povinnost, ale jako ná-
stroj pro řízení a rozvoj podnikání.

Finanční účetnictví je tedy metodicky ucelený systém informací o finanč-
ním hospodaření účetní jednotky a o výsledku hospodaření. Lze jej považo-
vat za jazyk „podnikatelské komunikace“. Informace o finanční pozici jsou
uvedeny v rozvaze, informace o výkonnosti podniku jsou uvedeny ve výkazu
zisku a ztráty a informace o vývoji peněžních toků pak v přehledu o peněž-
ních tocích. Cílem finančního účetnictví je poctivě a věrně zachytit ekono-
mickou realitu podnikatelského subjektu a poskytovat informace především
externím uživatelům pro rozhodovací procesy, to znamená, aby tito uživatelé
mohli na základě ověřitelných, objektivních a srovnatelných dat činit infor-
movaná ekonomická rozhodnutí. Externími uživateli se rozumí především
investoři, věřitelé a banky, obchodní partneři, stát, zaměstnanci, veřejnost aj.

Finanční účetnictví se ale nezabývá otázkami řízení účetní jednotky (dále
jen ÚJ) jako celku ani jejích nižších organizačních jednotek, ani neřeší pro-
blém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nepro-

daných zásob vlastní činnosti. Takové údaje finanční účetnictví běžně neposkytuje. Je nutné tedy v ÚJ zřídit ještě doplňující evidenci, která sleduje hospodaření uvnitř ÚJ, a to jak z hlediska hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů, tak z hlediska jednotlivých podnikových výkonů. Tento úkol připadá vnitropodnikovému účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví je pojem, který je stejně jako finanční účetnictví legislativně upraven, a to ČÚS 001, konkrétně v bodu 2.5, jenž uvádí, že formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví si ÚJ stanovuje sama. Zároveň upravuje i povinnost vnitropodnikového účetnictví, kterou je poskytnutí informací pro potřeby finančního účetnictví o stavu a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností, dále poskytnutí informací pro vyjádření aktivace vlastních výkonů a pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností. Podle ČÚS 001 čl. 2 lze vnitropodnikové účetnictví organizovat:

- a) v rámci analytických účtů, přičemž se využije účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy, které se zařadí do účtových skupin 59 – Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů a 69 – Převodové účty,
- b) v samostatném účetním okruhu, pro který se zvolí účty v rámci volných účtových tříd 8 a 9. Obsahovou náplň uvedených účtových tříd, zvolených účtových skupin a jednotlivých syntetických účtů si určí účetní jednotka sama,
- c) kombinací přístupů podle písmen a) a b).

ČÚS 001 čl. 2. uvádí, že spojovací účty prokazující návaznost na vnitropodnikové účetnictví, pokud je organizováno v samostatném účetním okruhu, si účetní jednotka zvolí v rámci účtů účtových tříd 8 a 9, popřípadě jejich funkci nahradí technické zpracování dat.

ČÚS 001 čl. 2 dále doplňuje, že účty vnitropodnikového účetnictví uvede účetní jednotka v účtovém rozvrhu.

Podnikové plánování představuje systematický proces stanovování cílů v organizaci na předem určený časový horizont a zároveň stanovuje prostředky a způsoby k jejich dosažení. Podnikové plánování lze definovat jako proces přípravy budoucích rozhodnutí založený na podrobné analýze vnitřního a vnějšího prostředí podniku. Proces plánování zahrnuje:

- stanovení dlouhodobých i krátkodobých cílů podniku,
- určení konkrétních opatření k jejich dosažení,
- optimalizaci využití zdrojů (finančních, lidských, materiálních, informačních),

- vytvoření rámce pro kontrolu a přijímání nápravných opatření.

Cíle podniku se zaměřují především na oblast finanční stability, maximalizace zisku, zvýšení podílu na trhu a uspokojování potřeb zákazníků. Z hlediska času jsou obecně členěny na krátkodobé, střednědobé a dlouhodobé. Podle úrovně řízení lze plány členit na:

- Operativní, jejichž hlavním úkolem je zajistit plynulé každodenní fungování v organizaci, kdy časovým horizontem jsou měsíce, týdny, dny či směny. Operativní plánování navazuje na taktické plány;
- Taktické plánování se zaměřuje na jednotlivé funkční oblasti podniku, jako je výroba, lidské zdroje, logistika, finance apod. Dalším cílem je zajistit, aby dílčí plány jednotlivých vnitropodnikových útvarů, pokud jsou v podniku zřízeny, byly v souladu s celkovým strategickým směřováním podniku;
- Strategické plánování probíhá na úrovni vrcholového managementu s časovým horizontem 3 až 5 let. Mezi strategické plánování patří vize a cíle v oblasti klíčových investic, výběru tržních segmentů či získání konkurenční pozice.

Podniky sestavují celou škálu plánů, jako je plán výroby, finanční plán, plán investic, plán personální, plán zásobování nebo plán výzkumu a vývoje aj. Plány velmi úzce souvisí s **rozpočtovnictvím**, kdy rozpočet je finančním vyjádřením plánu a představuje tak peněžně vyjádřené údaje o budoucnosti. Rozpočty se sestavují jednak na celopodnikové úrovni, kdy se sestavuje rozpočetní rozvaha, rozpočetní výkaz zisku a ztráty a také rozpočet peněžních toků. Nedílnou součástí jsou pak i rozpočty hospodářských útvarů podniku.

Kalkulační systém podniku je nezbytnou součástí manažerského účetnictví a představuje stanovení nákladů na jednotku produkce. Kalkulace mohou být sestaveny v předem stanovených nákladech, pak se jedná o tzv. nákladový úkol, který lze porovnávat s výslednými kalkulacemi, jež zjišťují skutečně vynaložené náklady na jednotku produkce. Úkolem managementu je sledovat rozdíly, které vznikají porovnáním předběžných kalkulací s těmi výslednými a jsou tak nástrojem hospodárnosti a analýzy příčin vzniklých odchylek. Zdrojem informací pro sestavení výsledných kalkulací je vnitropodnikové účetnictví.

Srovnání finančního a manažerského účetnictví je zachyceno v tabulce 3.1.

Tabulka 3.1 – Srovnání finančního a manažerského účetnictví

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
Sleduje: ▪ aktiva ▪ pasiva ▪ náklady ▪ výnosy ▪ výsledek hospodaření Výstupem je účetní závěrka: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled cash flow, přehled o změnách vlastního kapitálu	Zahrnuje: ▪ finanční účetnictví ▪ vnitropodnikové účetnictví ▪ kalkulace ▪ rozpočetnictví Výstupem jsou informace potřebné pro efektivní řízení podniku.
Uživatelé účetních informací	
Externí uživatelé: banky, investoři, dodavatelé, akcionáři, finanční úřady, zaměstnanci, zákazníci	Interní uživatelé: management podniku na všech stupních řízení, vlastníci, zaměstnanci
Míra regulace	
Zákonné normy	Není regulováno
Používané měrné jednotky	
peněžní jednotky	▪ peněžní jednotky ▪ naturální jednotky ▪ mimoúčetní informace
Periodicita vykazování informací	
periodicky (jednou ročně)	▪ nepravidelně ▪ různé časové intervaly
Stupeň spolehlivosti	
▪ spolehlivé informace ▪ informace veřejné	▪ poskytuje informace orientované do budoucnosti ▪ míra rizika ▪ míra nejistoty ▪ informace důvěrné

Význam manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví se zaměřuje výhradně na interní uživatele a významně přispívá ke zvyšování ekonomické výkonnosti a konkurenceschopnosti podniku. Umožňuje managementu na všech úrovních řízení lépe porozumět nákladovým a výnosovým souvislostem, identifikovat neefektivnosti a přijímat kvalifikovaná rozhodnutí založená na ekonomických a účetních datech. Rostoucí složitost podnikových procesů a dynamicky se měnící podnikatelské prostředí zvyšuje nároky na kvalitu a rozsah manažerského účetnictví, jehož význam v systému podnikového řízení roste. Představuje klíčový informační nástroj podporující efektivní rozhodování managementu a je úzce propojený s controllinglem.

3.1 Organizační a ekonomická dekompozice podniku

Podnik utváří samostatný ekonomicko-právní subjekt, který využívá své výrobní faktory, jak lidské, tak hmotné, k realizaci své činnosti za účelem dosažení zisku a zvýšení své tržní hodnoty. Charakteristickými znaky podniku jsou právní samostatnost, ekonomická samostatnost a samostatné rozhodování o jeho vnitřním uspořádání. Rozumí se tím organizační a ekonomické uspořádání podniku.

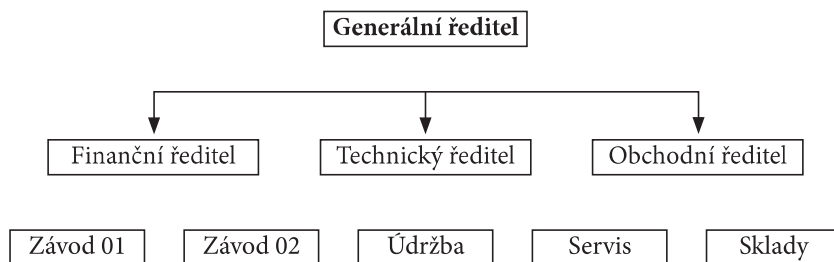
Organizační uspořádání podniku

Podniky si v závislosti na své velikosti mohou vytvářet tzv. organizační stupně. Jedná se o vytváření pracovišť, provozů a závodů, tzn. rozdělení činností do jednotlivých útvarů a vytváření vazeb mezi nimi. Jde o formální strukturu, která bývá zachycena v organizačním řádu podniku nebo v organizačním schématu. Podle velikosti může být organizační struktura:

- dvoustupňová,
- třístupňová,
- čtyřstupňová,
- případně vícestupňová.

Organizační řád je vnitropodniková norma, kterou se stanoví organizační struktura, která je popsána slovně.

Organizační schéma je organizační struktura zachycená v grafické podobě. Příklad organizačního schématu je uveden na obrázku 3.1.

Obrázek 3.1 – Příklad organizačního schématu

Své organizační uspořádání mohou podniky zveřejňovat v příloze účetní závěrka, případně ve výroční zprávě, pokud má účetní jednotka povinnost ji sestavit.

Ekonomické uspořádání podniku

Z hlediska základního členění lze v podnikové praxi nalézt níže uvedené typy hospodářských středisek:

- výrobní střediska,
- nevýrobní střediska,
- režijní střediska,
- zúčtovací střediska.

Výrobní střediska realizují konkrétní část výrobní činnosti podniku, jsou vybavena výrobními prostředky, tj. technickým vybavením, pracovní silou, vstupními materiály. Výstupem výrobního střediska je nedokončená výroba, polotovary nebo hotové výrobky.

Nevýrobní střediska mají v podniku charakter pomocných a obslužných středisek, jejichž úkolem je vytvářet podmínky pro plynulý chod podniku. Do nevýrobních středisek patří nejen střediska, jako je servis, údržba, doprava, ale také podnikové bytové hospodářství, podniková předškolská zařízení, rekreační zařízení nebo výzkumná a vývojová pracoviště.

Mezi **režijní střediska** lze řadit střediska zásobování, odbytu, správy podniku.

Zúčtovací střediska patří mezi účetně technická střediska, pro které je typické, že nemají hmotnou podstatu. Jsou pouze účetním nástrojem pro zachycení např. nákladů a výnosů mimořádného charakteru, které podnik nechce zúčtovat na existující hospodářská střediska (dále také HS), a to z dů-

vodu, že za tyto náklady a výnosy nejsou střediska zodpovědná. Pro takové situace jsou zřizována tzv. neutrální střediska. Mezi zúčtovací střediska patří i realizační střediska, která mohou být zřízena pro účtování nákladů a výnosů z prodeje v případě, že tyto účetní informace nepřebírá středisko odbytu.

Cílem tvorby organizační struktury je takové uspořádání činností a vztahů v podniku, které má vést k naplňování jeho cílů. Na organizační strukturu úzce navazuje ekonomická struktura, která se promítá do koncepce vnitropodnikového účetnictví. Vnitropodnikové útvary (střediska) jsou rozděleny podle pravomoci a odpovědnosti následovně:

- nákladové středisko,
- ziskové středisko,
- rentabilní středisko,
- investiční středisko,
- výnosové středisko,
- výdajové středisko.

Nákladové středisko má deklarovanou nejnižší míru pravomoci a odpovědnosti v hodnotovém řízení, kdy nástrojem řízení jsou vynaložené náklady. Příslušnému středisku je nastaven nákladový úkol formou norem nebo normativů (rozpočtů), který je následně porovnáván se skutečně vynaloženými náklady. Cílem je minimalizace nákladů.

Ziskové středisko má vyšší míru pravomoci a odpovědnosti než středisko nákladové. Může vstupovat do dodavatelsko-odběratelských vztahů. Příkladem ziskového střediska jsou útvary pomocných a obslužných činností, které část své kapacity realizují (prodávají) mimo podnik.

Rentabilní středisko lze v podnikové praxi nalézt například ve stavebnictví, kdy jsou jednotlivé realizované stavby v rámci činností stavební společnosti považovány za rentabilní střediska, která vznikají v den zahájení stavby a zanikají dnem ukončení stavební činnosti. V čele rentabilního střediska stojí stavbyvedoucí, který má velký rozsah pravomocí a s nimi spojenou i odpovědnost.

Investiční středisko stojí v hierarchii středisek na nejvyšším místě z pohledu míry pravomoci a odpovědnosti. Vedoucí pracovníci zodpovídají nejen za vývoj nákladů a výnosů, ale především jsou motivováni k dosahování co nejlepšího výsledku hospodaření. Jsou odpovědní mimo jiné za budoucí směřování podniku a za rozhodování o investičních záměrech. Za investiční středisko lze považovat vrcholové vedení společnosti.