

Manažerské účetnictví a controlling



Manažerský přístup k účetnictví podniku ■ Typová řešení základního modelu podniku
Růst podniku a přibývání činností ■ Komplexní řešení modelového příkladu
Controlling v praxi ■ Metody oceňování a jejich dopad na nákladový controlling
■ Cenové kalkulace

Jaromír Lazar

Manažerské účetnictví a controlling

Grada Publishing

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.

Edice Účetnictví a daně

doc. Dr. Ing. Jaromír Lazar

Manažerské účetnictví a controlling

Tato kniha je monografie.

Vydání odborné knihy schválila

Vědecká redakce nakladatelství Grada Publishing, a.s.

Vydala Grada Publishing, a.s.

U Průhonu 22, Praha 7

jako svou 4 790. publikaci

Realizace obálky Vojtěch Kočí

Foto na obálce Allphoto.cz

Odpovědná redaktorka Ing. Šárka Kratochvílová

Počet stran 280

První vydání, Praha 2012

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.

© Grada Publishing, a.s., 2012

ISBN 978-80-247-4133-8

ISBN 978-80-247-7988-1 ve formátu PDF

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

Obsah

1	Manažerský přístup k účetnictví podniku	1
1.1	Finanční a vnitropodnikové účetnictví	1
1.2	Problém časové a věcné shody nákladů a výnosů a jeho řešení	3
1.3	Vliv na hospodářské ukazatele	8
1.4	Oceňování nerealizované produkce	10
1.5	Členění nákladů a výnosů	11
1.6	Členění hospodářského výsledku	12
1.7	Organizační dekompozice podniku	15
1.8	Ekonomická dekompozice podniku	16
1.9	Plánování a rozpočetnictví	20
1.10	Předběžná a výsledná kalkulace	20
1.11	Vnitropodnikové ceny	23
1.12	Odpovědně orientované účetnictví	24
1.13	Použití symbologramů pro účetní schémata	26
2	Typová řešení základního modelu podniku	27
2.1	Kritéria pro zavedení jedno- nebo dvouokruhového účetnictví	27
2.2	Charakteristika jednookruhové účetní soustavy	28
2.3	Účtování v jednookruhové účetní soustavě	30
2.4	Nedokončená výroba v jednookruhové soustavě	36
2.5	Charakteristika dvouokruhové účetní soustavy	40
2.6	Účtování v dvouokruhové účetní soustavě	41
2.7	Účtování příkladu ve dvouokruhové účetní soustavě	42
2.8	Změny v ocenění výrobků	48
2.9	Oceňování v předem stanovených nebo skutečných nákladech	55
2.10	Výroba více výrobků	56
2.11	Nedokončená výroba v dvouokruhové soustavě	59
2.12	Výkonově orientované účetnictví	60
3	Růst podniku a přibývání činností	62
3.1	Rozpad na další střediska	62
3.1.1	Středisko zásobování	62
3.1.2	Středisko autodopravy	63
3.1.3	Středisko výzkumu a vývoje	65
3.2	Stupňová výroba	70
3.3	Stupňová výroba ve více výrobních stupních	74
4	Komplexní řešení modelového příkladu	77
4.1	Charakteristika podniku - společnost Plastol	77
4.2	Organizační struktura	77
4.3	Ekonomická struktura	78
4.4	Plány, rozpočty a kalkulace podnikových činností	79
4.4.1	Plán prodeje a rozpočty zásob a práce	79
4.4.2	Rozpočet výroby, materiálu a zásob hotových výrobků	80
4.4.3	Rozpočet spotřeby přímé práce a mezd	81
4.4.4	Rozpočet výrobní režie	82
4.4.5	Kalkulace vnitropodnikové ceny výrobků	82
4.4.6	Rozpočty výrobních a režijních útvarů	83
4.4.7	Celkový roční rozpočet	84
4.4.8	Ostatní rozpočty	86
4.5	Účtování hospodářských středisek a jejich výsledky	86
4.5.1	Účtování nákladů a výnosů hospodářských středisek	86
4.5.2	Zavedení dvouokruhové účetní soustavy	87
4.5.3	Struktura vnitřního účetního okruhu	88
4.5.4	Schéma účtování	88
4.5.5	Příklad v jednookruhové účetní soustavě	89
5	Účtování stupňové výroby	94

5.1	Fázová a stupňová výroba	96
5.1.1	Kombinace fázové a stupňové výroby	97
5.2	Srovnání kalkulačních metod	103
5.2.1	Výsledná kalkulace	103
5.2.2	Kombinace stupňové a fázové výroby	105
5.2.3	Stupňová výroba s prodejem polotovarů	107
6	Zakázková výroba	109
6.1	Základní dokumentace v zakázkové výrobě	109
6.2	Základní postupy při řešení zakázkové výroby	113
6.3	Výpočet skutečných přírůžek v zakázkové výrobě	114
6.3.1	Kalkulace přírůžková a kalkulace sazbou za jednotku výkonu	119
6.4	Kombinace hromadné a zakázkové výroby	122
6.5	Software pro zakázkovou výrobu	123
6.5.1	Kritika současného stavu v podnicích	123
6.5.2	Poznámky k zakázkové výrobě - metody řešení jednotlivých zakázek	124
6.5.3	Evidence nákladů v zakázkové metodě	125
6.5.4	Výsledná kalkulace v zakázkové metodě	125
6.5.5	Negativní znaky zakázkové metody	125
6.6	Normová metoda evidence a kalkulace vlastních nákladů	126
7	Komplexní řešení modelového příkladu na zakázkovou výrobu	127
7.1	Charakteristika podniku – společnost Intex	127
7.2	Cenové kalkulace zakázek	127
7.3	Sborníkování zakázek	130
7.4	Převedení zakázek do finančního účetnictví	133
8	Odchytky nákladů	134
8.1.1	Odchytky jako nástroj řízení	134
8.2	Odchytky jednicových nákladů	136
8.2.1	Odchytky množstevní a cenové	136
8.2.2	Výpočet materiálových odchylek	139
8.2.3	Výpočet mzdových odchylek	139
8.2.4	Výpočet odchylek v tržbách	141
8.2.5	Účtování odchylek	142
8.3	Odchytky režijních nákladů	146
8.4	Určení průběhu režijních nákladů pomocí variátoru	148
8.5	Uplatnění rozdílových metod při kontrole hospodárnosti režijních nákladů	150
8.6	Odchytky režijních nákladů	152
9	Optimalizace sortimentu a citlivost parametrů	159
9.1	Základní schéma pro optimalizaci sortimentu	159
9.2	Citlivost parametrů	163
9.2.1.1	Citlivost parametru Q (produkce)	164
9.2.1.2	Citlivost parametru p (cena)	165
9.2.1.3	Citlivost parametru v (jednotkové VN)	165
9.2.1.4	Citlivost parametru F	166
10	Controlling v teorii	169
10.1	Vnější problémy controllingu	169
10.1.1	Česká účetní legislativa a controlling	169
10.1.1.1	Účtování zásob	169
10.1.1.2	Skutečná versus plánovaná cena	169
10.1.1.3	Oceňování výrobků	170
10.1.1.4	Zásoby a IAS	170
10.1.1.5	Zásadní rozdíly mezi ČÚS č. 15 - Zásoby a IAS č. 2 - Zásoby	170
10.1.1.6	Reforma účetnictví v devadesátých letech a harmonizace účetnictví	171
10.2	Vnitřní problémy controllingu	171
10.2.1	Současný stav vnitropodnikového řízení	171
10.2.2	Pojetí controllingu	174
10.2.2.1	Controlling – neurčitý pojem	174
10.2.2.2	Co může být považováno za controlling	175
10.2.2.3	Controlling v širším a užším pojetí	176
10.2.2.4	Marže jako základní veličina pro řízení	177
10.3	Nákladový controlling – jedna z větví controllingu	177
10.4	Odvození základního výpočetního modelu	179

10.4.1	Základní přístupy	179
10.4.2	Rozpad fixních nákladů na dvě úrovně	181
10.4.3	Přiřazování zisku	182
10.4.4	Procesy cenové tvorby	183
10.5	Zjednodušený příklad controllingu	184
11	Controlling v praxi	188
11.1	Cíle, úkoly a poslání nákladového controllingu v systému plánování	188
11.2	Kleinebeckelovo obecné schéma systému plánování a místo NC v tomto systému	189
11.3	Dopad nákladového controllingu do řízení podniku	189
11.4	Kleinebeckelovo schéma - sloupec nazvaný „Dílčí plány v podniku“	192
11.4.1	Dílčí plány	192
11.5	Kleinebeckelovo schéma - sloupec nazvaný „Nákladový controlling“	194
11.5.1	Zpřesnění názvosloví, zkratky a definice	194
11.5.2	Modifikace základního schématu pro odvození matematického modelu nákladového controllingu	195
11.5.3	Odvození matematického modelu nákladového controllingu	198
11.6	Variabilní náklady a zvláštní jednicové náklady	199
11.6.1	Definice variabilních nákladů a jejich dělení	199
11.6.1.1	Materiálová kalkulace	200
11.6.1.2	Mzdová kalkulace	200
11.7	Zvláštní jednicové náklady, teorie vztažných základů, výkonové náklady	201
11.7.1	Definice zvláštních jednicových nákladů	201
11.8	Vztažné základny obecně	202
11.8.1	Postup při stanovení vztažných základů	202
11.8.2	Využití vztažných základů	203
11.9	Fixní náklady I	203
11.10	Fixní náklady II	204
12	Rozvedení principů nákladového controllingu	205
12.1	Princip odpovědnostních okruhů	205
12.2	Princip místa a příčiny vzniku nákladů	206
12.3	Typy středisek a práce s nimi v nákladovém controllingu	206
12.4	Typy nákladových účtů a práce s nimi v nákladovém controllingu	208
12.5	Odsouhlasovací můstek	209
12.6	Druhá informační rovina controllingového výkaznictví	209
12.7	Strukturalizace účtů 5 a 6 třídy účtové osnovy dle české legislativy	211
12.7.1.1	Nákladové účty	211
12.7.1.2	Výnosové účty	217
12.7.1.3	Zatřídění účtů v konkrétním podniku	218
12.8	Metody oceňování a jejich dopad na nákladový controlling	219
12.8.1	Typy nákladových účtů a práce s nimi v nákladovém controllingu	220
12.8.2	Odsouhlasovací můstek	221
12.9	Strukturalizace organizačních a ekonomických oblastí podniku	222
12.9.1	Druhá rovina výkaznictví	222
12.9.2	Strukturalizace organizační ve vazbě na systém plánování	222
12.10	Controllingový výkaz	223
13	Proces cenové kalkulace	228
13.1.1.1	Výpočet fixních nákladů	229
13.1.1.2	Rozvržení normohodin	230
13.1.1.3	Rozvržení fixních nákladů II	231
13.1.1.4	Rozvržení hospodářského výsledku	232
13.1.1.5	Konečná kalkulace výkonu	232
14	Cenové kalkulace, čtyři úrovně cen	234
14.1	Čtyři úrovně cen	234
14.2	Analýza a tvorba PÚH	237
14.2.1	Analýza PÚH a fixních nákladů - plán a vyhodnocení	238
14.2.2	Analýza tvorby PÚH za výrobek a segment trhu, její využití při řízení podniku a cenových jednáních.	239
14.2.3	Postavení controllingových pracovišť v organizační struktuře podniku	240
14.2.3.1	Schéma postavení controllingového pracoviště	240
14.2.4	Zavedení systému nákladového controllingu v podniku	243
14.3	Práce controllera	243
14.3.1.1	Osoba controllera	244
14.4	Úloha controllera v podniku	245

14.5	Sestavení plánu	248
14.6	Řízení podniku na základě tvorby PÚH a čerpání fixních nákladů	249
14.6.1	Odchylkové řízení	249
14.6.2	Nástroje pro aplikaci nákladového controllingu	250
15	Komplexní řešení modelového controllingového příkladu	251
	Příloha	259
	Literatura	266
	Seznam příkladů, obrázků, tabulek a grafů	268
	Anotace	271

Předmluva

Po období, kdy byla značná pozornost věnována makroekonomice a změnám vlastnických vztahů, vrací se v poslední době opět zájem podnikového managementu k metodám a postupům vnitropodnikového účetnictví jakožto nástrojům řízení vnitropodnikové ekonomiky. Z toho vyplývá i oživení zájmu o vnitropodnikové účetnictví jak v podnikové praxi, tak také ve výukovém procesu na ekonomických školách.

Protože teoretická základna vnitropodnikového účetnictví je podrobně rozpracována v publikacích mnoha autorů zaměřuje se tento text spíše na druhou - praktickou - rovinu, představovanou především řešením modelových příkladů a rozvíjení teorií s cílem jejich rozpracování pro praktické použití. I když tyto příklady jistě nemohou plně postihnout bohatost podnikové praxe, přesto mohou sloužit pracovníkům podniků jako inspirace pro řešení dílčích oblastí ekonomického řízení podniku. Pro studenty ekonomických škol mohou sloužit jako podklad ke studiu.

Celý text je rozdělen na **dvě základní části**:

V první části publikace jsou uvedeny nezbytné teoretické základy vnitropodnikového účetnictví, postupně jsou zde rozpracována základní schémata účtování a dále je text doplněn příklady, které jsou voleny tak, aby v didaktické formě předvedly základní způsoby účtování v hromadné výrobě prosté a stupňové a ve výrobě zakázkové. Uvedené postupy jsou shrnuty do komplexního příkladu, který dokumentuje celý postup při tvorbě modelu rozpočtování, kalkulace a účtování v podniku. V další části je pragmaticky vysvětlena práce s odchylkami jednicových a režijních nákladů.

Průvodní text je volen tak, aby čtenáři pokud možno přibližoval řešení určitého okruhu problémů, které pak musí tvořivě aplikovat. V žádném případě z něj nelze odvozovat, že právě uvedený příklad je jediným možným řešením účtování dané výrobní činnosti. Protože vnitropodnikové účetnictví není svazováno rámcem právních předpisů tak jako finanční účetnictví, je možných řešení v každém příkladu více. Při praktické aplikaci je nutno vycházet z toho, že každý podnik je svým způsobem individualitou a jeho detailní podoba je neopakovatelná. Důležité je poznání základních formálních rysů podnikových struktur a jeho činnosti a pak lze postupovat v rámci již ověřených metod. Proto jsou příklady uvedené v textu jen návodem k řešení, nikoliv konečným řešením.

Celá tato část je koncipována v duchu dosavadních zvyklostí s tím, že může být uplatněn **přímo v systému účetnictví**.

Druhá část, podle autora významnější, je zaměřena na - v našich podmínkách - poměrně novou metodu ekonomického řízení podniků. Novou nikoliv základní myšlenkou - ta vznikla již v minulosti a je známa z teoretických prací německých, anglických a amerických autorů - ale novou tím, že v současné době je dotahována do praktické aplikace v našich podnicích. Je nutno uvést, že za nákladový controlling jsou často vydávány jiné metody. Proto v další části je poměrně přesně definováno, co nákladový controlling vlastně je. Podstatné pro rozvinutí dosavadních teorií kapacitních nákladů je rozdělení fixních nákladů na fixní náklady I a fixní náklady II a vytvoření zvláštních jednicových nákladů, které jsou propočítávány pomocí vztažných základů. Jsou zde přesně definovány základní vztahy a početní postupy nákladového controllingu. Teorie je doplněna grafickým zpracováním matematických vztahů.

Podstatná část práce je věnována převodu účetních údajů na vstupy do nákladového controllingu. Tato metodika v této podobě byla doposud publikována jen výjimečně. Obsahuje i některé postupy účtování, nutné pro řešení nákladového controllingu v průmyslovém

podniku. Použitá řešení usnadňují algoritmizaci transformace účetnictví na vstupy nákladového controllingu.

Do hloubky je propracován koncept čtyřúrovňového výpočtu ceny, který je novým pohledem na cenovou tvorbu podniku. Dosavadní představa o cenách velmi často vychází z toho, že cena je vypočtena pro potřeby řízení podniku klasickou přírážkovou kalkulací, přičemž vlastní odbytovou cenu nám udávají podmínky na trhu. Zde je styčná plocha mezi nákladovým controllingem a marketingem. Marketing v dosavadním pojetí byl pouhý průzkum trhu, který říkal, že při určitém snížení ceny se prodá o určité množství výrobků více. V tomto pojetí ale chybí dotažení těchto průzkumů do podniku. Chybí odpověď na otázku, zda je to pro podnik výhodné či nikoliv. Tuto odpověď nám dá pouze propočet v podniku provedený pomocí nákladového controllingu. Tak se nákladový controlling stává přímo nástrojem řízení podnikové ekonomiky.

Práce zdůrazňuje, že třeba se zaměřit na vyšetřování marže a nikoliv na řešení pomocí bodu zvratu. Praktické aplikace prokázaly, že řešení pomocí bodu zvratu nepřináší potřebný výsledek. Teprve řešení pomocí maximalizace marže za výrobky a segmenty trhu a nahrazování jejich výpadků jinými výrobky a segmenty je správnou cestou k řešení systému ekonomického řízení podniku. Postup je doložen krátkým praktickým příkladem.

Práce zdůrazňuje význam plánování v podniku a jeho zakomponování do celkového systému řízení podniku. Význam plánování byl v podnikové praxi v nedávné minulosti hrubě podceněn. Je třeba je správně zasadit do celkového rámce vnitropodnikového řízení a dát mu to postavení, které mu v tomto systému náleží.

Rovněž **postup řízení pomocí odchylek** tak, jak by jej uplatňoval podnikový controller nebo ekonomický ředitel při vlastním řízení podniku, je součástí této publikace.

Tato část je koncipována poměrně samostatně, protože některé procesy musí být vyvedeny **mimo systém účetnictví** a v duchu našich předpisů, které neuvádějí možnost oceňování na základě variabilních nákladů.

To je hlavní důvod základního rozdělení celého textu.

Tak jako prochází vývojem celá oblast manažerského účetnictví a controllingu, i tento text prochází postupnými změnami a je dále rozšiřován. Proto předem děkuji všem čtenářům za případné podnětné doplňky a připomínky.

Řada příkladů nemohla být do tohoto textu pojata, téměř všechny zde uvedené příklady jsou také vypracovány v Excelu. Jsou dostupné na vyžádání u autora.¹

Jaromír Lazar

¹ lazar@opf.slu.cz nebo jaromir.lazar@vsb.cz

1 Manažerský přístup k účetnictví podniku

1.1 Finanční a vnitropodnikové účetnictví

Finanční účetnictví zpracovává **všechny účetní případy**, které vyjadřují změny, k nimž dochází v majetku a závazcích **účetní jednotky zpravidla ve vztahu k jejímu okolí** (dodavatelům a odběratelům, ostatním dlužníkům a věřitelům, peněžním ústavům, finančním úřadům apod.). Sleduje náklady a výnosy z hlediska účetní jednotky jako celku, a to v členění, které umožňuje zjistit základnu pro výpočet daně z příjmů a vyjadřuje hospodářský výsledek za podnik celkem v členění předepsaném obecně platnou legislativou.

Finanční účetnictví se nezabývá otázkami řízení účetních jednotek jako celku ani jejich nižších organizačních složek, ani samo o sobě neřeší problém, jak dospět k údajům o množství a ceně vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob (nedokončené výroby, polotovary a výrobků), které podnik vytvořil vlastní činností.² Tyto údaje finanční účetnictví běžně neposkytuje. Proto je třeba v účetní jednotce organizovat ještě další evidenci, **kteřá sleduje hospodaření uvnitř účetní jednotky**. Podniková praxe sleduje toto hospodaření **zpravidla podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů** a v jejich rámci **i podle jednotlivých podnikových výkonů**. Tento úkol plní **vnitropodnikové (provozní, nákladové) účetnictví**³.

Naše legislativa uvádí,⁴ že **vnitropodnikové účetnictví musí zabezpečovat** pro finanční účetnictví průkazné podklady:

- a) o stavu a změně stavu **zásob vytvořených vlastní činností**,
- b) pro vyjádření **aktivace vlastních výkonů**,
- c) pro **ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností**.

Další předpisy uvádějí, že **vnitropodnikové účetnictví lze organizovat v analytické evidenci finančního účetnictví nebo v samostatném účetním okruhu**, popř. v kombinaci obou uvedených možností. Podle účetních předpisů tak může konceptor vnitropodnikové účetní soustavy postupovat tak, že náklady a výnosy podle hospodářských středisek nebo podle výkonů se sledují

- 1) **v analytické evidenci finančního účetnictví** a vytvoří se tak **jednookruhová účetní soustava**,
- 2) **v samostatném účetním okruhu** (při použití účtů volných účtových tříd 8 a 9) a vytvoří se tak **dvouokruhová účetní soustava**.

Při určení organizace vnitropodnikového účetnictví a jeho postupů účtování vychází účetní jednotky z hlavních způsobů jeho zaměření. Tím může být:

- a) zaměření na **kontrolu hospodaření jednotlivých vnitropodnikových útvarů** (hospodářských středisek) při členění nákladů podle místa jejich vzniku a odpovědnosti

² Podstatné je také to, že je podnik vytvořil **vlastní činností**. Z toho vyplývá, že se tato ustanovení netýkají zboží, protože je nakoupeno za účelem dalšího prodeje. Zatímco materiál a další vstupy v procesu výroby mění svou formu, zboží svou formu nemění.

³ Název „vnitropodnikové účetnictví“ se používá proto, že si je organizováno zejména jako nástroj vnitřního řízení podniku. „Provozní účetnictví“ proto, že se jedná o sledování provozní činnosti. „Nákladové účetnictví“ proto, že se týká převážně nákladů a také výnosů - netýká se aktiv a pasív.

⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 001 - Účty a zásady účtování na účtech v platném znění, bod 2.5. Vnitropodnikové účetnictví.

a zjišťování jejich výnosů (vnitropodnikových výkonů oceňovaných podle kalkulovaných nákladů, tj. podle stanovených vnitropodnikových cen),

b) zaměření na **kontrolu nákladů vynaložených na podnikové výkony** s jejich rozvrhem na vnitropodnikové útvary.

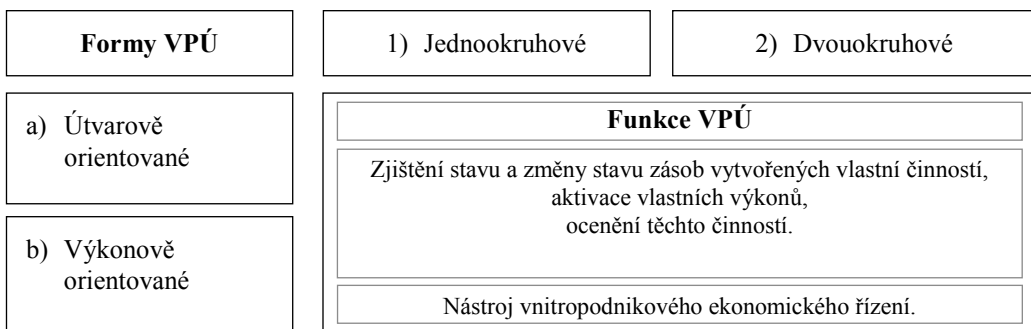
Z hlediska úkolů vnitropodnikového účetnictví vyplývá, že se musí podle jednotlivých hospodářských středisek sledovat:

- a) všechny náklady a výnosy, tedy jak náklady a výnosy přebírané z finančního účetnictví, tak i ty, které vznikají z provedených výkonů a dodávek mezi jednotlivými středisky,
- b) stav zásob vytvořených vlastní činností (stav nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků),
- c) pokud se ve finančním účetnictví běžně neevduje časové rozlišování nákladů a výnosů, musí se účtovat ve vnitropodnikovém účetnictví.

Vnitropodnikové účetnictví ale neplní jen úkoly, které na něj klade naše legislativa. Je také **významným nástrojem vnitropodnikového ekonomického řízení**. Požaduje se, aby evidence vnitropodnikového účetnictví poskytovala dostatečné množství informací o nákladech na jednotlivé výrobky a poskytované služby, o hospodářských výsledcích vnitropodnikových útvarů (hospodářských středisek), a to zejména podle odpovědnosti za náklady a výkony. Zpravidla také **porovnává předem stanovené (plánované) náklady se skutečnými náklady** a je tedy nástrojem pro řízení nákladů v účetní jednotce. **Rídící funkce je obvykle nejvýznamnější funkcí vnitropodnikového účetnictví.**

Z hlediska řízení má vnitropodnikové účetnictví zajistit podklady pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích, než je účetní období určené zákonem o účetnictví (kalendářní rok), neboť z hlediska potřeb vnitřního řízení podniku je tak dlouhé období nedostatečné. Určení tohoto období je v pravomoci účetní jednotky. Účetním obdobím vnitropodnikového účetnictví je obvykle kalendářní měsíc⁵.

Obr. č. 1 Formy a funkce vnitropodnikového účetnictví



Všechny formy se v praxi nevyskytují stejně často. Častěji se vyskytují formy jednookruhového účetnictví. Dvouokruhové účetnictví má větší vypovídací schopnost, ale je náročnější ve svém způsobu provedení - má více účtů a může mít také odlišné výsledky hospodaření než účetnictví finanční (kap.2.1), což je náročné na orientaci zejména ze strany technických pracovníků.

⁵ Účetní jednotka si může určit i kratší období, např. dekádu.

1.2 Problém časové a věcné shody nákladů a výnosů a jeho řešení

Mezi nejdůležitější zásady účetnictví patří zásada věrného zobrazení hospodářské a finanční situace podniku.

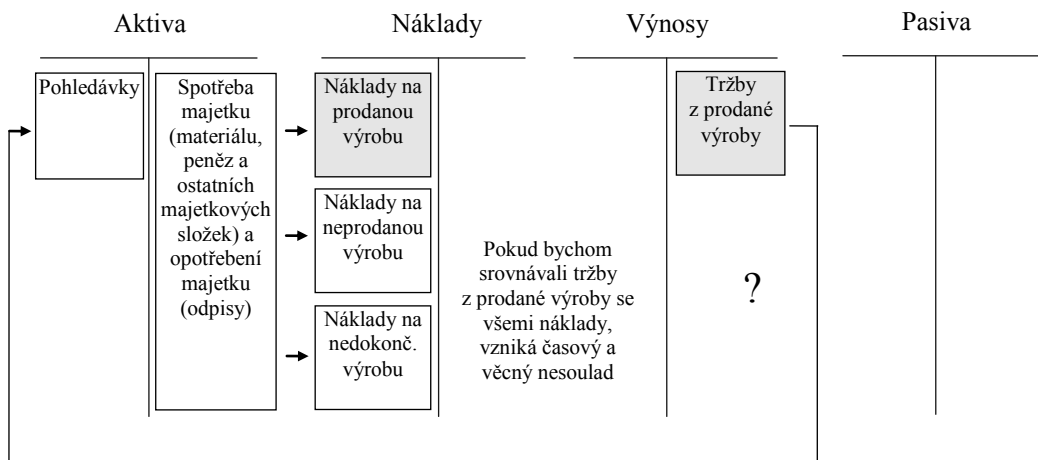
Do hospodářského výsledku účetní jednotky se ke dni účetní uzávěrky promítají i náklady, které se sice týkají účtovaného období, ale nemají na druhé straně odpovídající výnosy z prodeje. Tato situace často nastává při účtování výroby, kdy vznikly náklady na výrobu určitého množství výrobků, které však nebyly všechny prodány. Neprodané výrobky jsou ve skladu hotových výrobků.

Může nastat i opačná situace, kdy bylo v daném období prodáno méně výrobků, než bylo vyrobeno. Vzniklý rozdíl byl čerpán z neprodaných výrobků z minulého období.

Pokud chceme dodržet zásadu věrného zobrazení hospodaření podniku, pak bychom měli uvést do vzájemného souladu náklady na prodanou produkci a výnosy z prodané produkce.

Pokud se na situaci podíváme z **hlediska nákladů**, které vyjadřují spotřebu nebo opotřebení majetku, pak můžeme situaci znázornit v následujícím obrázku. Náklady účtované v běžném účetním období se totiž vztahují k **výkonům**, které byly v tomto období provedeny. Část těchto výkonů mohla být v tomto období prodána, část převedena na sklad hotových výrobků a část mohla zůstat nedokončena.

Obr. č. 2 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska nákladů⁶

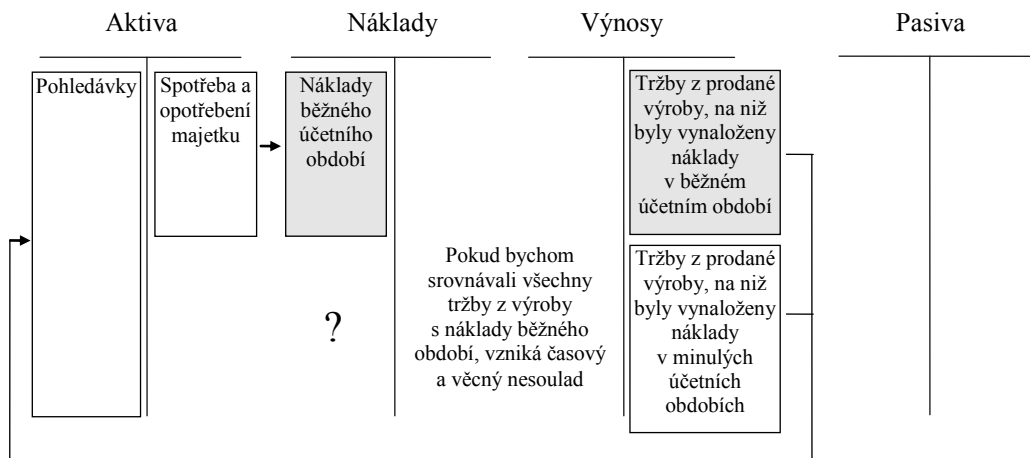


Za výkon budeme považovat **měřitelnou jednotku vytvořené hodnoty, na kterou jsme vynaložili měřitelné množství vstupů**. Rozdělují se na externí (podnikové, realizované) a interní (vnitropodnikové, nerealizované). Externí výkon po procesu realizace končí zpravidla tržbou. Interní výkony představují výsledky pracovních procesů, jejichž využití nebo spotřeba probíhá v rámci podniku bez výsledného vlivu na celkové hospodaření podniku (nemají vliv na celkové vstupy a výstupy podniku). Sledování interních výkonů, jejich oceňování a účtování vytváří možnost měřit a hodnotit výsledky práce nižších vnitropodnikových útvarů, které nejčastěji nazýváme střediska.

⁶ V tomto a několika následujících obrázcích je uvedena řada pasivních účtů, ale jen formálně, ve skutečnosti se jich tento problém netýká.

Pokud se na problém podíváme z opačné strany, z **hlediska realizace mimo podnik**, pak jde především o výnosy představované tržbami zúčtovanými v běžném období, které se vztahují k výkonům v tomto období prodaným, bez ohledu na to, zda náklady na ně vznikly (a tedy byly zúčtovány) v tomto období nebo v obdobích minulých. Situaci znázorňuje následující obrázek.

Obr. č. 3 Časový a věcný nesoulad nákladů a výnosů z hlediska výnosů



Tento problém, který je třeba před výpočtem hospodářského výsledku vždy řešit, se nazývá **problém věcné a časové shody** (věcné a časové srovnatelnosti) **nákladů s výnosy**⁷.

Jeho podstata je zachycena i v zákonu č. 563/1991 Sb. o účetnictví (a podobně i zákonu o dani z příjmu), který stanoví v § 3, odst. 1, že účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen „účetní období“).

Před zjištěním hospodářského výsledku je proto třeba provést takovou úpravu nákladů, popř. výnosů běžného období, která uvede náklady a výnosy běžného období do věcné a časové shody.

Shody lze dosáhnout dvěma způsoby:

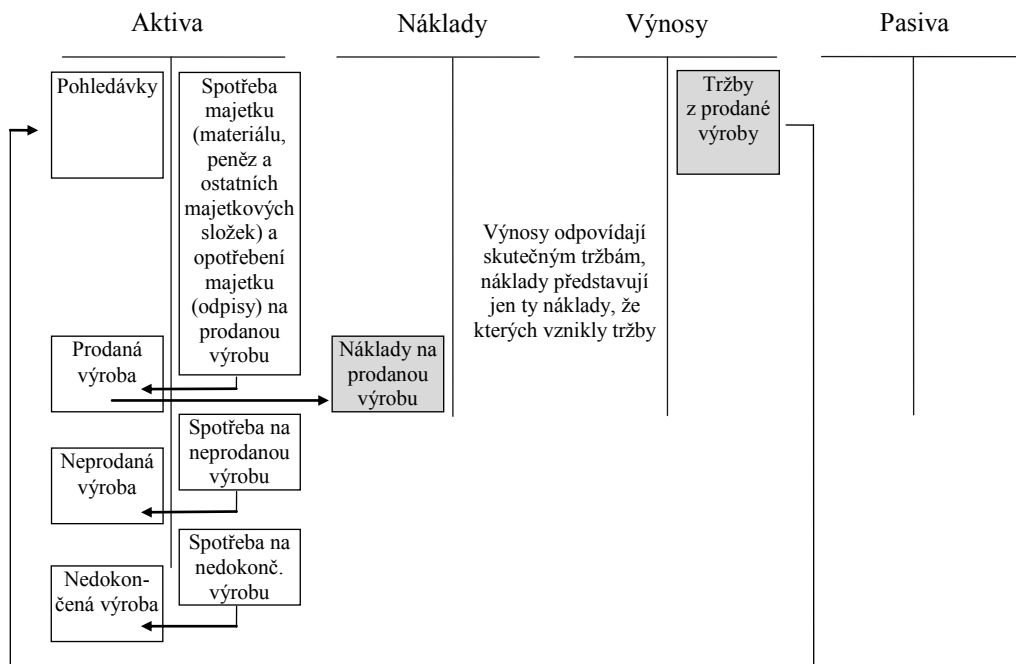
1. **Úpravou nákladů:** výnosy běžného období se ponechají v původní výši a upraví se náklady tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako výnosy⁸. Toto řešení je zavedeno zejména v anglosaské oblasti. Za výnosy jsou považovány zejména tržby, kterým přiřadíme při zjišťování hospodářského výsledku jen ty náklady, které odpovídají tržbám daného období. Hovoříme o **koncepci realizovaného hospodářského výsledku (anglosaský přístup)**. Takto zjištěné náklady a výnosy se sestavují do **obratové výsledovky**. Jednou z cest, jak provést v takovéto soustavě zjištění hospodářského výsledku, je ta, že postupná transformace majetku nebude

⁷ Nelze zaměňovat s časovým rozlišením, které se týká vztahu výdaj-náklad nebo příjem-výnos.

⁸ Nemusí jít přímo o „úpravu“ nákladů tak, že by byly vyúčtovány a poté upravovány. Tento pojem je použit symetricky s pojmem „úprava výnosů“. Technicky to může být provedeno tak, jak je uvedeno v textu.

účetována přímo do nákladů jako u nás, ale bude se účtovat postupně na majetkových účtech. Náklad bude účtován teprve v okamžiku vzniku tržeb⁹.

Obr. č. 4 Řešení problému věcné a časové shody úpravou nákladů



V této souvislosti je vhodné se zmínit o pojmu „procesní řízení“. Snaží se zachytit stav a dynamiku procesů vedoucích od počátku výrobního procesu až k jeho vyústění v tržbách. Alokace skutečných nákladů a výnosů na jednotlivé procesy je poměrně pracná záležitost, protože řada nákladů působí průřezově. Abychom mohli smysluplně hovořit o procesním řízení, musíme mu podložit ještě jeden pojem, a to „procesní účetnictví“. Když se podíváme z tohoto hlediska na obě pojetí účetnictví, snadno si odpovíme na otázku, které z nich lépe vystěhuje účtování podle procesů. Je to samozřejmě anglosaské pojetí, kde můžeme konstruovat řadu po sobě jdoucích účtů, které vystihují postupný přerod vstupů přes jednotlivé výrobní operace až po výsledný produkt. Při tomto postupu se na proces i na jednotlivé účty postupně nabaluje dílčí spotřeba ve všech fázích výrobního procesu. Protože naše účetnictví je založeno na kontinentálním přístupu, je nutno řízení procesů konstruovat mimo systém účetnictví, což je nesmírně nákladná záležitost.¹⁰ Proto by bylo ideální, kdyby základní předpoklady pro uplatnění řídicích procesů byly zabudovány přímo v systému účetnictví a

⁹ V překladové literatuře z anglosaské oblasti se vyskytuje pojem „náklady tržeb“. Tento pojem odpovídá právě uvedenému způsobu účtování.

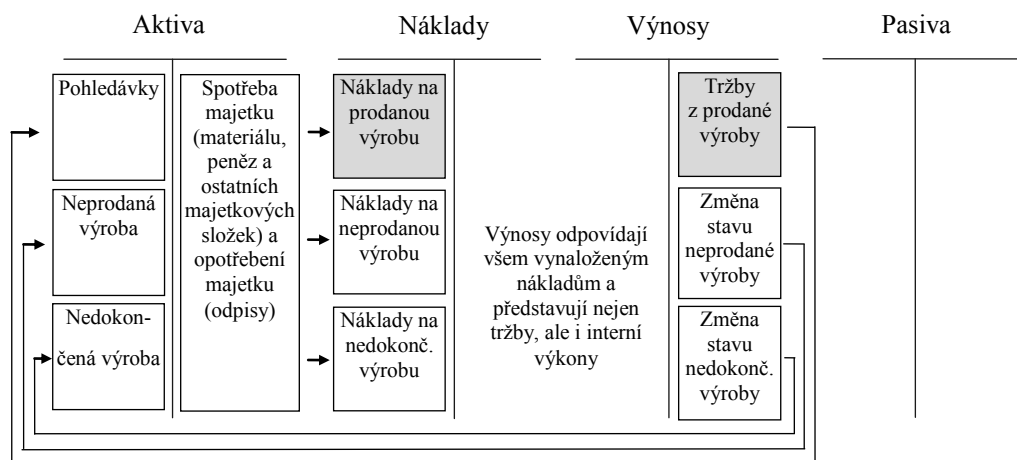
¹⁰ Již před desítkami let výzkumné ústavy (např. dřívější VUPEK), které se mj. zabývaly i touto problematikou, dospěly k závěru, že každá technickoadministrativní pozice spotřebuje v nákladech na její udržování 8x až 11x násobně více, než je plat pracovníka, který ji zastává. Znamená to, že jestliže má pracovník roční plat 500 tis. Kč, pak náklady na jeho pracovní pozici se pohybují mezi 4 až 5,5 mil. Kč ročně. Jedná se možná pro někoho o ohromující číslo, ale musíme si uvědomit, že kromě přímo určitelných nákladů vzniká obrovský balík tzv. nabaleneých nákladů, které vznikají tím, že dnešní pracovník je zvyklý na mimořádně vysoký pracovní komfort (čerpání velmi různorodých služeb, které ke své existenci vyžadují opět další služby atd. atd.). Tomu pak musí odpovídat i produktivita práce. Z tohoto důvodu vznikl i bonmot, že nejlepší firma je firma bez lidí.

řada evidenčních údajů mohla být zpracovávána přímo účetními pracovníky (pochopitelně jako podklad pro další zpracování a rozhodování).

Je třeba podotknout, že určitá forma procesního účetnictví již u nás byla, za uplynulé půlstoletí ovšem naprosto převládl produkční princip.

2. Úpravou výnosů: náklady běžného období se ponechají v původní výši a provede se úprava výnosů tak, aby se věcně vázaly ke stejným výkonům jako náklady. Příslušná operace se provede tak, že eliminace vynaložených, ale nerealizovaných nákladů se účtuje ve výnosech (jako tzv. změna stavu nedokončené výroby a výrobků, tedy zásob vlastní produkce)¹¹ se souvztažným zápisem na účtech zásob.

Obr. č. 5 Řešení problému věcné a časové shody úpravou výnosů



Tato operace mění výnosy, ale také zvyšuje zásoby. Dá se také říci, že jde o vrácení spotřebovaného a opotřebovaného (např. odpisy vyjadřují opotřebení) majetku zúčtovaného do nákladů zpět na majetkové účty (zásoby) prostřednictvím výnosů. Hovoříme o **konceptu vyprodukovaného hospodářského výsledku (kontinentální přístup)**. Takto zjištěné náklady a výnosy se sestavují do **nákladové výsledovky**. Za její klad se považuje, že **měří celkový výkon podniku** (nejen externí, ale i interní).

V obou systémech jsou hospodářské výsledky v zásadě shodné. Jsou pouze rozdílné cesty, jak se k těmto výsledkům došlo.

V naší praxi se věcná shoda zajišťuje úpravou výnosů; obsah hospodářského výsledku je tak založen na konceptu **vyprodukovaného hospodářského výsledku**; jako výnos se zde uznávají nejenom tržby z prodeje výrobků, ale i výkony v běžném období vyprodukované, ale dosud nerealizované (neprodané). Změna stavu zásob (úctová skupina 61x) není typickým výnosem, ale eliminací nákladů, které se netýkají daného účetního období. Jde o jejich vyloučení druhou stranou výsledovky přes výnosy.

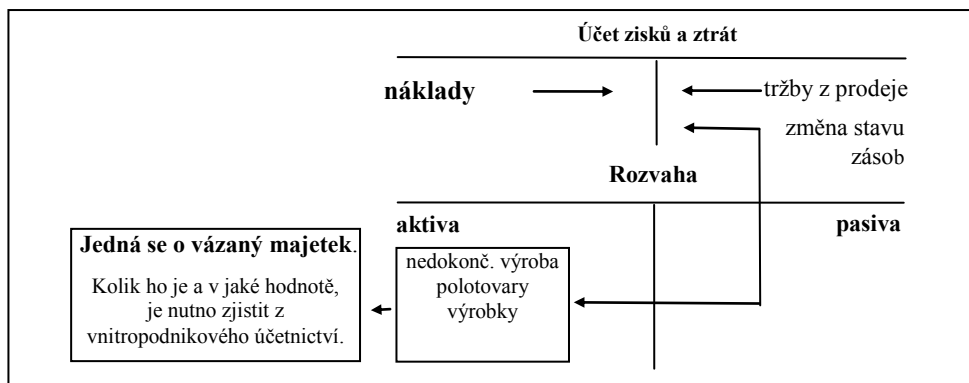
Z hlediska majetku se u nerealizované produkce jedná o transformovaný majetek. Kolik ho je a v jaké hodnotě, je nutno zjistit z vnitropodnikového účetnictví.

¹¹ V našich podmínkách je jak přírůstek, tak úbytek produkce účtován vždy na výnosových účtech. V SRN je přírůstek výrobků účtován na výnosových účtech, úbytek na nákladových účtech. To ovšem neznamená, že se jedná o jiný princip než u nás (účtování všech nákladů v daném období). Jde o stejný princip s jiným formálním vyjádřením.

V praxi se při výpočtu hospodářského výsledku často vychází z těchto údajů za vykazované období: náklady, výnosy (obojí v podrobné struktuře), počáteční a konečný stav nedokončené výroby, počáteční a konečný stav výrobků. Výnosy se upraví o změnu stavu nedokončené výroby a o změnu stavu výrobků. Změna stavu se vypočte jako rozdíl mezi konečným a počátečním stavem a může představovat zvýšení nebo snížení stavu zásob.

V soustavě vyprodukovaného hospodářského výsledku pak můžeme vyjádřit vztah mezi účtem zisků a ztrát a rozvahou tak, jak nám ukazuje následující obrázek.

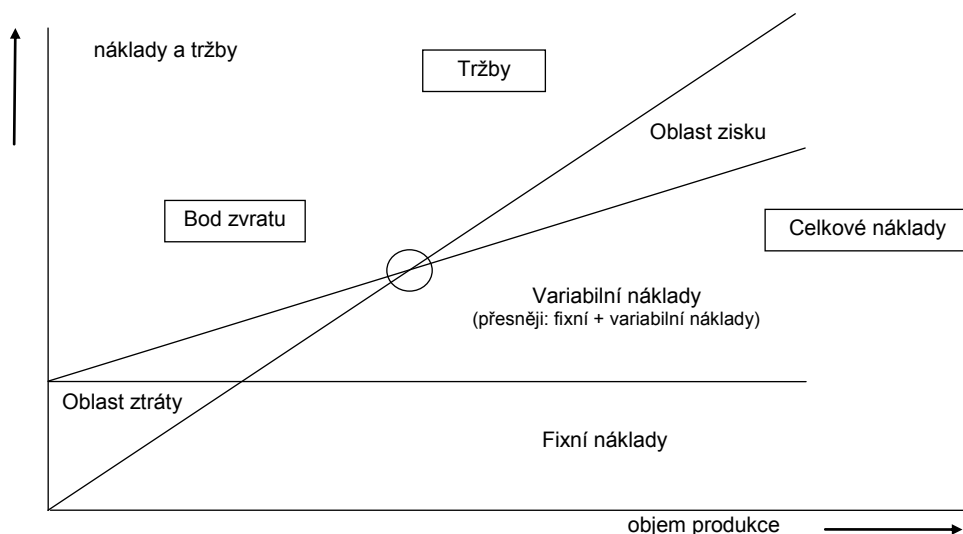
Obr. č. 6 Vztah účtu zisků a ztrát a rozvahou při řešení problému věcné a časové shody nákladů a výnosů v ČR¹²



Poznámka: Velmi mnoho teoretických prací z oblasti ekonomie se zabývá teorií bodu zvratu. Je uváděno základní schéma, kde figurují jednak tržby, jednak náklady v rozdělení na variabilní a fixní. Po předchozím výkladu jistě každý pochopí, na které účetní koncepci je toto schéma založeno a k tomu, aby bylo správně interpretováno v našich podmínkách, je třeba dodat, že se jedná o „tržbám odpovídající“ variabilní a fixní náklady (viz obr. 6). Seriózní autor by dále doplnil, že naše finanční účetnictví je založeno na jiné koncepci a náklady v podobě potřebné pro výpočet bodu zvratu prostě neposkytuje. Vhodně strukturované náklady a výnosy jsou získávány až ve vnitropodnikovém účetnictví. Především je nutno se vyrovnat se skupinou výnosů nazvanou „změna stavu“, jejíž kolísání působí nemalé potíže (viz následující příklad). Navíc výroba je málokdy homogenní, spíše se jedná o výrobu více výrobků. Výpočet bodu zvratu je pak daleko složitější (nelze jej počítat pro každý výrobek samostatně, nýbrž pro všechny výrobky současně) a nakonec dojdeme k závěru, že takto pracně získaný bod zvratu není veličinou příliš použitelnou pro řízení, neboť nám nedává informaci o dalších řídicích opatřeních (preferencích výrobků apod.). Řídicí veličinou je naopak optimalizace marže (rozdíl mezi prodejní cenou a příslušnými variabilními náklady), kterou pro účely řízení strukturujeme podle výrobků a segmentů trhu. Řízení podniku musí opustit klasické vnitropodnikové účetnictví, kterým se nyní zabýváme, a plně přejít na řízení pomocí marže. K tomu je zapotřebí i příslušný software. Lze mít oprávněně za to, že podnik není schopen ani ekonomicky, ani z hlediska nedostatku plně kvalifikovaných pracovníků zajistit tři roviny informací, a to ve finančním účetnictví zaměřeném na druhové třídění nákladů, zároveň ve vnitropodnikovém účetnictví zaměřeném na účelové třídění nákladů, a ještě na řízení pomocí marže, která vyžaduje kapacitní třídění nákladů (na variabilní a fixní).

¹² Král, B.: interní materiál

Obr. č. 7 Bod zvratu - obrázek k poznámce



Navíc, i kdyby vedení podniku zajistilo zpracování všech tří informačních rovin, vzniká kolize rozhodovacích informací. Každá rovina totiž přispívá svými informacemi ke zlepšení ekonomické situace podniku, ale každá poněkud jiným směrem. **Proto je třeba si vybrat, zda budeme konstruovat pro účely řízení kombinaci finančního a vnitropodnikového účetnictví, nebo finančního účetnictví a řízení pomocí marže.** Řízení pomocí marže je sice teoreticky i z hlediska software zpracováno¹³, v praxi však zatím příliš používáno není. Pro manažerskou oblast zde tedy platí, že **vybudování řídicího účetního systému na zásadách klasického vnitropodnikového účetnictví má stále svůj význam a je stále lepší řídicí metodou než chaotické tápání v účetních údajích podniku a střídavé nasazování různých „jednoduchých a účinných metod řízení“.**

1.3 Vliv na hospodářské ukazatele

Způsob řešení koncepce účetní soustavy má vliv i na postup při výpočtu ukazatelů finanční analýzy. Tento vliv lze dokumentovat na následujícím příkladu:

Příklad č. 1 Vliv koncepce účetní soustavy na ukazatele finanční analýzy¹⁴

Podnik vynaložil na výrobu deseti výrobků náklady v úhrnné výši 100 Kč. Osm z nich prodal za 120 Kč. Zjistěte hospodářský výsledek, nákladovou a výnosovou rentabilitu podniku ve sledovaném období. Řešení:

Účet zisků a ztrát			
Náklady	100	Tržby	120
		Změna stavu	20
Zisk	40		

Rentabilita nákladů: $Z/N * 100 (\%) = 40/80 * 100 (\%) = 50 \%$

¹³ Hermann, P., Lazar, J.: *Nákladový controlling*, Ostrava 1999

¹⁴ Příklad je převzat z publikace Král, B., a kol.: *Manažerské účetnictví, Bilance 1997*, str. 106.

Rentabilita výnosů: $Z/V * 100 (\%) = 40/120 * 100 (\%) = 33 \%$ (zaokrouhleno)

Bylo by chybou dosadit do výpočtů rentability náklady ve výši 100 Kč a výnosy ve výši 140 Kč. Výnosové účty týkající se změny stavu výrobků je totiž nutno chápat jako úpravu nákladů o výši, která se týká prodaných výkonů ve sledovaném období.

Správnost výpočtu je možno ověřit tím, že budeme simulovat tento příklad v podobě, kdy dojde k prodeji všech výrobků. Náklady se nezmění, ale tržby dosáhnou výše 150 Kč (jak vyplývá ze zadání, prodáváme výrobky v ceně 15 Kč za kus). Řešení:

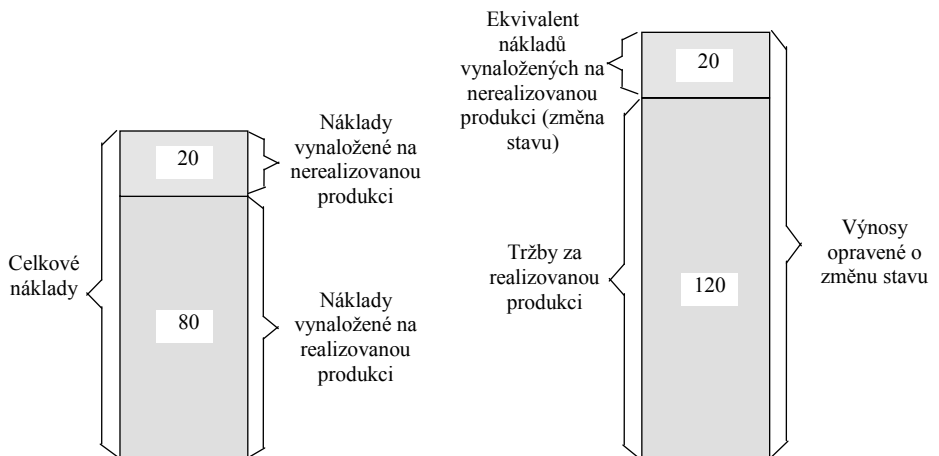
Účet zisků a ztrát			
Náklady	100	Tržby	150
		Změna stavu	0
Zisk	50		

Rentabilita nákladů: $Z/N * 100 (\%) = 50/100 * 100 (\%) = 50 \%$

Rentabilita výnosů: $Z/V * 100 (\%) = 50/150 * 100 (\%) = 33 \%$ (zaokrouhleno)

Graficky je možno tento problém vyjádřit takto:

Obr. č. 8 Grafické vyjádření vztahu nákladů a výnosů vzhledem k realizované a nerealizované produkci



Doposud jsme se zabývali problematikou, kdy je na výnosové straně jako změna stavu vyúčtován plný (100 %) ekvivalent vynaložených nákladů na nerealizovanou produkci. Předpisy ale připouštějí, že toto ocenění může být i nižší, jak o tom pojednává následující kapitola.

Finanční analýza

Rozdíly ve vykázaných účetních hodnotách mezi naším a zahraničním účetnictvím mají další důsledky. Jedním z nich je i použitelnost výsledků finanční analýzy. Jestliže je u nás počítána z jiných hodnot vstupních údajů, není zde srovnatelnost se zahraničními výsledky. Nejvíce se to projevuje u agregovaných ukazatelů, jako je např. Altmanův index a další. Chybí tedy srovnatelnost prostorová. Protože svého času bylo zanedbáno statistické výkaznictví, chybí i srovnatelnost časová. O dopadech na rentabilitu a další ukazatele finanční analýzy bylo hovořeno již v první části textu.

1.4 Oceňování nerealizované produkce

Nerealizovaná produkce nebo též zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují zásadně vlastními náklady. Toto poměrně neurčité ustanovení obsahuje zákon o účetnictví. „Postupy účtování“ toto ustanovení dále rozvádějí v textu, který není bohužel příliš dobře formulovaný a který lze uvést do následující tabulky¹⁵. Z tohoto tabulkového provedení vyplývají nepřesnosti textu předpisu, ze kterého je tabulka konstruována, což ovšem není nedostatek tabulky, nýbrž legislativy. Z tabulky vyplývají různé úrovně oceňování pro různé typy výroby.

Tab. č. 1 Úroveň ceny podle cyklu výroby

Cenu na úrovni:	můžeme použít ve výrobě:
přímého materiálu	s krátkodobým nepřetržitým cyklem
přímých nákladů, tj. přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů	hromadné a velkosériové
vlastních nákladů výkonu, tj. přímých nákladů a výrobní režie	malosériové a kusové (zakázkové)
úplných vlastních nákladů výkonu, tj. vlastních nákladů výkonu a ostatní režie	malosériové a kusové (zakázkové) s cyklem delším než jeden rok

Ocenění nedokončené výroby a hotových výrobků musí být bez zisku.

Z této tabulky lze také vyvodit závěr, že s délkou výrobního cyklu stoupá i úroveň ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

Hlavní, a zcela zásadní nedostatek všech těchto ustanovení spočívá v tom, že se zde používají pojmy, které nemají oporu ani v účetních, ani v žádných jiných předpisech. Jsou to pojmy, které používaly dříve platné předpisy o kalkulaci. Tyto předpisy ale byly bez náhrady zrušeny. Přesto, jak je vidět, se bez nich nelze obejít. Proto se při jejich výkladu používají podpůrně dřívější předpisy o kalkulaci.

V každém případě ovšem z těchto ustanovení vyplývá, že pro oceňování nerealizované produkce na straně výnosů není nutno použít plný ekvivalent vynaložených nákladů na tuto produkci, ale zpravidla jen částečný ekvivalent. Přitom podniky se snaží oceňovat nerealizovanou produkci v rámci předpisů co nejnižším oceněním, neboť daňové předpisy se na rozdíl od nákladů nijak podrobně nezabývají výnosy. Při vysokém ocenění nerealizované produkce tak podnik platí na daní z příjmu daň nejenom z prodané produkce, ale i z neprodané produkce. Při současných problémech s refinancováním činnosti podniku je tedy v jeho zájmu, aby toto ocenění, následně i výnosy, daňový základ a daň, bylo co nejnižší. Lze jistě namítat, že jde jen o časový posun v placených daních, že každá nerealizovaná produkce dojde do fáze realizace a daň z příjmu by se samozřejmě jednou musela zaplatit, ale také je známo, že s postupem času hodnota peněz klesá a že hodnota koruny, kterou musím odvést státu na daní dnes, je mnohem vyšší, než hodnota této koruny v budoucnu.

Na druhé straně nízké ocenění nerealizované produkce (nižší než odpovídá úplným vlastním nákladům produkce) nám bude působit problémy při kalkulačních propočtech. Zde opět záleží na rozhodnutí vedení podniku, zda upřednostňuje vnější vazby podniku nebo problematiku vnitřního ekonomického řízení.

Poznámka: V účetnictví se nerealizovaná produkce rozpadá na několik účtů, a to nedokončená výroba, polotovary a výrobky. Hranice mezi těmito účty je snadno překročitelná (ani ne tak fyzicky, jako spíše dokladově, např. věcnými a časovými posuny mezi nedokončenou výrobou a výrobky) a jestliže pro ně

¹⁵ Upraveno podle: Český účetní standard pro podnikatele č. 015 Zásoby odst. 3. Oceňování