

# CONTROLLING:

Manažerské účetnictví



**SLEZSKÁ  
UNIVERZITA**

OBCHODNĚ PODNIKATELSKÁ  
FAKULTA V KARVINĚ

*Cílem přednášky je seznámit se  
se manažerským účetnictvím a  
s jeho možnostmi z pohledu  
controllingu*

Mgr. Šárka Čemerková, Ph.D.  
Katedra podnikové ekonomiky a  
managementu



# **CONTROLLING:**

## **Manažerské účetnictví**

Struktura  
přednášky

**Vývoj manažerského účetnictví (MÚ)**

**Rozdíly mezi finančním a  
manažerským účetnictvím**

**Požadavky MÚ, které nejsou v  
rozporu se zásadami FÚ**

**Požadavky MÚ, které jsou v rozporu  
se zásadami FÚ**

**Zaměření účetnictví**

**Diagnostika účetnictví**



Základní diagnostické otázky týkající se stavu plánování, kontroly a informačního zabezpečení řízení nákladů a zisku:

- Který druh výkonů je ziskový a kolik vydělává?
- Který výkon je ztrátový a kolik se na něj doplácí?
- Které segmenty zákazníků jsou zajímavé a perspektivní?
- Jakým způsobem se projeví určitá opatření ve změně nákladů, resp. zisku?



- Jak vypadá nezkreslený hospodářský výsledek (bez regulace finančního účetnictví a daňové legislativy)?
- Je dostatečně včas známo, zda se ukazatele pohybují v plánovaných mezích, nebo jsou již mimo stanovené tolerance?
- Je podniková strategie rozpracována do konkrétních plánů a opatření tak, aby byla jednotlivá nákladová střediska zainteresována na chování, které přispívá k jejímu dosažení?



- Jakým způsobem je vyhodnocován přínos vnitropodnikových útvarů (nákladových středisek, hospodářských středisek) k celopodnikový výsledkům?
- Co zvyšuje režijní náklady v podniku?

Je-li management schopen na výše uvedené otázky adekvátně odpovědět, je daný podnik z pohledu controllingu řízen spolehlivě. Zdrojem informací pro odpověď na otázky je podnikové účetnictví.



# Manažerské účetnictví jako informační základna controllingu

## Vývoj manažerského účetnictví

- 3 fáze vývoje:
  1. vznik ve 20. let 20. století v USA pro potřeby výrobních firem (zaměření na výkony (výrobky) firmy)
    - ❖ **zjišťování skutečně vynaložených nákladů a výnosů**
    - ❖ monitorování a hodnocení nákladovosti a profitability jednotlivých výkonů i jejich přínos ke konečné produkci firmy



2. potřeba kontroly a efektivního operativního řízení výrobního procesu, především ve vztahu k pracovní síle a dílenským (liniovým) manažerům
  - ❖ **skutečné náklady a výnosy porovnávány s plánovaným stavem** (rozpočtovaným, kalkulovaným) – vytvoření podkladů pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek
3. potřeba informační podpory pro **manažerská rozhodování** (operativní → taktické → strategická úroveň)
  - ❖ orientace na budoucí vývoj podniku



- na rozdíl od finančního a daňového účetnictví není řízeno legislativními normami a předpisy
- obvykle upraveno nepovinnou vnitropodnikovou metodikou
- zaměřeno na sběr a poskytování informací pro manažerské rozhodování, které jsou nad rámec finančního účetnictví
- **informační základna controllingu**
- **manažerské účetnictví a controlling** = klíčový nástroj pro řízení podniku





- obsah a použití je specifické pro každý jednotlivý podnik a jeho management (se změnou osob v managementu se často systém manažerského informačního výkaznictví mění a mění se i systém controllingu)
- **nákladové účetnictví** (provozní, či vnitropodnikové účetnictví)
  - část manažerského účetnictví, která poskytuje informace pro řízení, a to zejména o hospodárnosti v oblasti nákladů



# Rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím

## FÚ

- vychází ze Zákona o účetnictví ⇒ poskytuje sjednocené, obecné a dále interpretovatelné informace
- pro firmy závazné
- drobné odchylky jen tam, kde to zákon umožňuje
- účetní data podniku pro externí uživatele
- účetní výkazy:
  - Rozvaha (balance)
  - Výkaz zisku a ztráty
  - Cash flow



# MÚ

- není řízeno legislativními normami a předpisy
- obvykle upraveno nepovinnou vnitropodnikovou metodikou a vychází ze specifických potřeb řízení (nejen finančního a ekonomického) v dané společnosti
- obsah a kvalitu určuje výrobní, technologická a organizační složitost dané společnosti a požadavky daného managementu na manažerské účetnictví



## **Dvě hlavní skupiny požadavků MÚ nad rámec FÚ:**

1. Požadavky MÚ, které **nejsou v rozporu** se zásadami pro vedení FÚ
2. Požadavky MÚ, které **jsou v rozporu** se zásadami pro vedení FÚ



## Požadavky MÚ, které nejsou v rozporu se zásadami FÚ

- **detailnější forma účtování v rámci subjektu účtování** (detailních účetních středisek, kalkulačních jednic, zakázek)
- používání **analytických účtů** v rámci detailnější účtové osnovy
- používání **vnitropodnikového účetnictví**

Pro zajištění zákonných požadavků na vedení FÚ stačí, když účtování probíhá celkem za účetní jednotku v rámci třímístných syntetických účtů.



## Detail subjektu účtování

- **účtování na detailní účetní střediska:**
  - podle organizační struktury
  - vychází z požadavku na informační zajištění odpovědnostního řízení konkrétních středisek nebo jejich skupin (provoz, závod, divize)
- ve společnostech se zakázkovou, procesní nebo projektovou výrobou je kromě účtování na detailní účetní střediska snaha zajistit účtování přímo na konkrétní **zakázku, proces nebo projekt**



- u opakované výroby **účtování přímo na kalkulační jednici:**
  - pouze u skutečných nákladů zjistitelných na konkrétní kalkulační jednici
  - u výroby podle kusovníků (auta, počítače, televizory)
  - nelze u výroby dle receptur (hutní, chemická, potravinářská výroba) v případech, kdy jsou vyráběny polotovary, ze kterých lze vyrobit více druhů konečných výrobků



## Detail účtu

- syntetické účty dále detailněji specifikovány v rámci tzv. analytických účtů, které dále rozšiřují 3-místný syntetický účet o další nejčastěji 2 - 4 místa
- především v oblasti nákladů:
  - 501 – spotřeba materiálu
  - 502 – spotřeba energie





SÚ	AÚ	Název účtu
501	3000	Ocelový pás
501	3110	Svařovací drát
501	3200	Tavidlo
501	3210	Cementová izolace
501	3211	Asfaltová izolace
501	3212	PE izolace
501	3600	Válce
501	3650	Ložiska
501	3660	Hutní armatury
501	3690	Ostatní náhradní díly
501	4022	Elektromateriál provozní
501	4023	Závěsná lana, řetězy, háky
501	4024	Vázací materiál
501	4025	Spojový materiál
501	4029	Materiál – údržba strojní
501	6200	Materiál - údržba vozidel

## Příklad: svařování trubek

502	6300	Kychtový plyn
502	6910	Acetylén
502	6930	Zemní plyn
502	6910	Elektrická energie



## Vnitropodnikové účetnictví

- náklady a výnosy v rámci **jednookruhové účetní soustavy** - účty 599 a 699
- samostatný vnitropodnikový účetní okruh – **dvouokruhová účetní soustava**
  - třída 8 – vnitropodnikové náklady
  - třída 9 – vnitropodnikové výnosy
  - poskytuje vyšší detail účtování vnitropodnikových převodů výkonů
  - druhé a třetí místo v rámci těchto vnitropodnikových účetních tříd je totožné s jejich značením v rámci 5. a 6. účtové třídy



- potřeby zjištění vnitropodnikového hospodářského výsledku za samostatně hospodařící střediska
- lze zjistit celkové náklady (prvotní a druhotné) vynaložené na celkové výkony (prvotní a druhotné výnosy) a z rozdílu mezi celkovými výnosy a náklady lze pak vypočítat vnitropodnikový hospodářský výsledek
- **prvotní (primární) náklady** (5. účtová třída) a **prvotní (primární) výnosy** (6. účtová třídy) - prvního účetního okruhu – finanční účetnictví
- **druhotné (sekundární) náklady** (8. účtová třída) a **druhotné (sekundární) výnosy** (9. účtová třída) jsou součástí druhého účetního okruhu – vnitropodnikové účetnictví



**Příklad 1:** Stlačený vzduch vyrobený na středisku „Energetika“ a spotřebovaný na středisku „Výroba“ se zaúčtuje na středisku „Energetika“ jako druhotný výnos v rámci 9. účtové třídy (např. na účet 902 11) a na středisku „Výroba“ se zaúčtuje ve stejné výši jako druhotný náklad v rámci 8. účtové třídy (např. na účet 802 11).

**Příklad 2:** Dopravní výkon nákladního auta zajištěný střediskem „Doprava“ pro středisko „Expedice“ se zaúčtuje na středisku „Doprava“ jako druhotný výnos v rámci 9. účtové třídy (např. na účet 902 68) a na středisku „Expedice“ se zaúčtuje ve stejné výši jako druhotný náklad v rámci 8. účtové třídy (např. na účet 811 68).



- veškeré vnitropodnikové předávky jsou oceňovány vnitropodnikovými předacími cenami na úrovni vlastních nákladů
- pro výpočet vlastních nákladů je nutná existence provázaného kalkulačního systému
- v rámci roční účetní závěrky se musí všechny zúčtované vnitropodnikové náklady rovnat zúčtovaným vnitropodnikovým výnosům



## Požadavky MÚ, které jsou v rozporu se zásadami FÚ

- vychází z rozdílného způsobu vyjádření a ocenění nákladů
- **finanční pojetí nákladů:**
  - založeno na aplikaci **peněžní formy koloběhu prostředků**
  - náklady se chápou jako peníze „investované“ do výkonů, které zajišťují náhradu peněz v jejich původní výši (bezprostředně – materiál, služby, mzdy, postupně – odpisy) – základ koncepce **zachování peněžního kapitálu** v jeho původní nominální výši
  - ocenění nákladů ve skutečných (historických) pořizovacích cenách



- **hodnotové pojetí nákladů:**
  - nejen náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz, ale i takové, které sice nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané podnikatelské aktivity:
    - ❖ **kalkulační úroky**
    - ❖ **kalkulační nájemné**
    - ❖ **kalkulační odpisy**



## ***Kalkulační úroky***

- používají se u vlastního kapitálu a jejich cílem je ekonomicky reálný pohled na vykázaný hospodářský výsledek:
  - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen úroky z půjčeného (cizího) kapitálu
  - kalkulační úroky se definují ve výši, která odpovídá reálným úrokům získaných půjčením vlastních peněz s obdobným rizikem





## ***Kalkulační nájemné***

- tam, kde se využívají vlastní budovy (výrobní, skladovací, prodejní a kancelářské prostory) a pozemky - cílem je zajištění ekonomicky reálného pohledu na vykázaný hospodářský výsledek:
  - do účetních (daňových) nákladů lze dát jen náklady spojené s údržbou budov a pozemků, reálně však existuje tržní nájemné
  - kalkulační nájemné se definuje ve výši, která odpovídá tržního hodnotě nájmu (pronájmu) daných vlastních prostorů a ploch



## ***Kalkulační odpisy***

- tam, kde úroveň účetních (daňových) odpisů neodpovídá reálné hodnotě pořízení a reálné době odepisování nově pořízeného majetku – cílem je reálný (ekonomický) pohled na vykázaný hospodářský výsledek:
  - v případě cenově nízkých původních investic (v FÚ adekvátně nízké účetní (daňové) odpisy, které již neodpovídají současné výrazně vyšší pořizovací ceně daného majetku – kalkulační odpisy vycházejí ze současných reálných pořizovacích cen daného majetku, např. budovy (výrobní haly) pořízené před rokem 1990 nebo krátkodobější majetek (strojní zařízení, nákladní auta, stavební stroje)



- v případě, že nadále používán majetek, který je v rámci finančního účetnictví již plně odepsán (např. z důvodu, že nebyly využity možnosti účetních odpisů)



## Příklad:

Tonda zdědil po svém dědečkovi pastviny v obci Krumvíř o rozloze 4 800 m<sup>2</sup>, které byly v dědickém řízení oceněny na 67 000 Kč. Jelikož se nacházejí ve špatně dostupném terénu, rozhodl se zde pást ovce a kozy a prodávat bio produkty z ovčího a kozího mléka. V tomto roce dosáhl dle účetních výkazů ročního výsledku hospodaření 25 000 Kč. Zásoby zboží v podniku měly hodnotu 50 000 Kč a Tonda je financoval pouze z vlastních zdrojů. Jakého výsledku hospodaření by dosáhl z hlediska manažerského účetnictví?



## **Řešení**

1. vyčíslíme kalkulační úroky, kde využijeme obvyklou sazbu úroku ze státních dluhopisů, abychom zohlednili možnost alternativního využití peněz Tondy, místo aby za ně nakoupil zboží
2. vypočteme kalkulační nájemné, když dosadíme cenu půdy ve vybrané lokalitě



<b>Hospodářský výsledek dle finančního účetnictví</b>	<b>25 000 Kč</b>
Kalkulační úroky z vlastního kapitálu, vypočtené z úroku ze státních dluhopisů ve výši sazby PRIBOR 0,45% p. a.	- 225 Kč
Kalkulační nájemné z vlastních pozemků, vypočtené z tržního nájemného ve výši 3 000 Kč/ha/rok, z plochy 4 800 m <sup>2</sup> (0,48 ha)	- 1 440 Kč
<b>Hospodářský výsledek dle manažerského účetnictví</b>	<b>23 335 Kč</b>



- **ekonomické pojetí nákladů**

- vychází z požadavku zajistit odpovídající informace nejen pro řízení reálně probíhajících procesů, ale také pro potřeby rozhodování za účelem výběru optimálních budoucích alternativ možných řešení
- **oportunitní náklady** (alternativní, náklady obětované (ušlé) příležitosti):
  - ❖ ušlý výnos, který je ztracen, když není výrobní zdroj použit na nejlepší variantu
  - ❖ nepředstavují reálně spotřebované nebo využité ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby



- Při výpočtu efektivnosti zvoleného řešení se jeho náklady zatíží oportunitními náklady ve výši přínosu nejefektivnějšího nezvoleného řešení. I po tomto zatížení, by mělo mít zvolené řešení minimální požadovanou efektivnost.





- **duální vztah finančního a manažerského účetnictví**
  - **odlišné oceňovací principy a způsoby oceňování** – v MÚ se využívají „oportunitní náklady a výnosy“, které vyjadřují ušlý zisk nebo uspořené náklady z jiné nezvolené varianty podnikatelské aktivity
  - **odlišné pojetí nákladů** – v FÚ se vychází z finančního pojetí nákladů, které je založené na uplatnění peněžní formy koloběhu prostředků (nákladem může být jenom to, co vyvolává úbytek peněžních prostředků), v MÚ se vychází z hodnotového pojetí nákladů, kde se za náklad mohou považovat i ty veličiny, které nemusí být peněžním vydáním (kalkulační nájemné, úroky, odpisy, ...)



# Zaměření účetnictví

- **ÚČETNICTVÍ ZAMĚŘENÉ NA HODNOTU NÁKLADŮ VÝKONU**
  - účetní informace jsou pořizované a setříděné tak, aby poskytovaly informace o nákladech konkrétních výkonů, popřípadě jejich částí – dílčích výkonů
  - náklady související s výkonem jsou prezentovány ve zvolené struktuře položek



- náklady sledovány podle toho, **kde a na co byly tyto náklady vynaloženy**, nikoliv podle toho, kdo za náklad zodpovídá
- zásadní otázkou tohoto přístupu je způsob přiřazování (kalkulace) společných nákladů konkrétním výkonům



- **ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ**
  - účetní informace členěny podle toho, kdo nese odpovědnost za vývoj nákladů, výnosů a ostatních hodnotových veličin
  - sledování externích i interních nákladů za těchto předpokladů:
    - ❖ výkon je možné jednoznačně vymezit, změřit a ocenit – musí být stanovena pravidla
    - ❖ středisko odebírající příslušný výkon rozhoduje o odebraném množství, kvalitě a čase předání - motivace k úspoře nákladů
    - ❖ předané oceněné výkony jsou výnosem dodávajícího střediska



## Diagnostika účetnictví

- vycházíme z předpokladu, že v každém podniku se již nějaké prvky controllingu používají
- analýzu výchozí situace lze provést pomocí dotazníku diagnostiky účetnictví



## Dotazník diagnostiky účetnictví

### 1. Účtování druhů nákladů:

- Jsou rozlišovány variabilní a fixní náklady?
- Jsou dostatečně diferencovány druhy nákladů?

### 2. Účtování nákladových středisek:

- Jsou nákladová střediska dostatečně zřetelně dokumentována podle vymezitelných oblastí odpovědností?

### 3. Účtování nositelů nákladů:

- Budou používány jednotné a účinné kalkulační metody?
- Jsou metody dokumentovány?
- Jsou pravidelně prováděny dodatečné kalkulace?
- Je vyhotovena krátkodobá výsledovka?



4. Jak hluboko je diferencováno účtování o výnosech?
5. Je zavedeno účelné plánování nákladů?
6. Lze zjistit příspěvky na krytí nákladů ve vztahu k procesu rozhodování?
7. Účtování o investicích:
  - Je používáno účelné a jednotné účtování o investicích?
  - Jsou metody dokumentovány ve směrnících?
8. Existuje soulad mezi účtováním nákladů/výnosů a finančním účetnictvím?
9. Jsou pravidelně vypracovány přehledy likvidity?
10. Je jasně definované propojení kalkulace nákladů a výnosů s plánem?



Odpovědi na uvedené otázky umožní zjistit, které oblasti podnikového účetnictví jsou schopny poskytovat informace controllingového charakteru.

Současně lze určit, kde a jaké nedostatky je třeba v účetnictví odstranit, aby se mohl nastartovat systém controllingu v podniku.





---

## Shrnutí přednášky

### Umíte:

- Popsat vývoj manažerského účetnictví
  - Vyjmenovat rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím
  - Objasnit požadavky MÚ, které nejsou v rozporu se zásadami FÚ
  - Charakterizovat požadavky MÚ, které jsou v rozporu se zásadami FÚ
  - Vysvětlit různé způsoby zaměření účetnictví
  - Objasnit obsah dotazníku diagnostiky účetnictví
-