

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

**Kreativní účetnictví ve sféře přenosu dat
z manažerského do finančního účetnictví
se zaměřením na zásoby**

Vypracovala: Bc. Radka Smrčková

Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Radka SMRČKOVÁ**
Osobní číslo: **E12714**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Kreativní účetnictví ve sféře přenosu dat z manažerského do
finančního účetnictví se zaměřením na zásoby**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Cílem práce bude identifikovat oblasti možných záměrných úprav dat v podnikové agendě zásob při procesu přenosu dat z manažerského do finančního účetnictví.

Rámcová osnová:

1. Obecné rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím (určení, cíl, obsah, pravdivost, časový cíl, důvěrnost, používané ceny, forma evidence)
2. Způsoby propojení finančního a manažerského účetnictví
3. Propojení manažerského účetnictví a metod strategického řízení
4. Možné vlivy na vykazovaná data z manažerského účetnictví do finančního účetnictví v obou základních metodách přenosu.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- Drábková, Z. Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví. České Budějovice, 2011. Disertační práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- Doyle, D. P. Strategické řízení nákladů, Praha: ASPI, 2002. ISBN 80-7357-189-7.
- Fibířová, J., Šoljaková, L., Wagner, J. Manažerské účetnictví - nástroje a metody. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-712-4.
- Sedláček, J. Účetnictví pro manažery, Praha: GRADA, 2005. ISBN 80-247-1195-8.
- Strouhal, J. Účetnictví 2012: velká kniha příkladů. Brno: Computer Press, 2012. ISBN 978-80-265-0008-7.
- Šoljaková, L. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví, Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-7261-199-7.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2013
Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2014

doc. Ing. Ladislav Holmsek, Ph.D.

děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
FACULTA EKONOMICKÁ
BUDĚJOVICI 13
370 01 České Budějovice

doc. Ing. Milan Jurek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2013

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

Tato diplomová práce byla zpracována jako součást řešení projektu GAJU2014 Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní.

V Českých Budějovicích dne 15. 4. 2014

Na tomto místě bych chtěla poděkovat doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za cenné rady a připomínky při zpracování diplomové práce a své rodině za podporu a trpělivost během celého studia.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	3
2	Přehled řešené problematiky.....	4
2.1	Obecné rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím	4
2.1.1	Pojem účetnictví	4
2.1.2	Finanční účetnictví.....	6
2.1.3	Manažerské účetnictví	8
2.1.4	Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím.....	9
2.2	Způsoby propojení finančního a manažerského účetnictví.....	10
2.2.1	Dvouokruhová soustava.....	11
2.2.2	Jednookruhová soustava	12
2.3	Propojení manažerského účetnictví a metod strategického řízení	17
2.4	Vybrané oblasti účtování zásob, které mohou ovlivnit vstupy z manažerského účetnictví do finančního účetnictví.....	22
2.4.1	Oceňování pořízených a skladovaných zásob	22
2.4.2	Kalkulace	24
3	Metodika	31
4	Výsledky	32
4.1	Komentář k přehledu literatury	32
4.2	Motivy pro kreativní činnost managementu	36
4.3	Vybrané oblasti agendy zásob umožňující kreativní činnost managementu ...	38
4.3.1	Volba způsobu ocenění zásob při jejich výdeji do spotřeby (FIFO, vážený aritmetický průměr)	39
4.3.2	Volba metodiky přiřazení nákladů dané kalkulační jednotice.....	39
4.3.3	Rozvrhové základny	39
4.3.4	Plánované nebo skutečně vynaložené náklady	40

4.3.5	Rozhodování o výši marže.....	40
4.3.6	Problematika tvorby opravných položek k zásobám	40
4.4	Ukázka kreativní činnosti účetní jednotky na konkrétních výpočtech.....	41
4.4.1	Vliv způsobu oceňování zásob při výdeji na výsledek hospodaření	41
4.4.2	Problematika přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici.....	43
4.4.3	Rozvrhové základny	48
4.4.4	Ocenění výrobků na základě plánové nebo skutečné kalkulace	51
4.4.5	Obchodní marže	53
4.4.6	Příklad účtování v dvouhokruhové účetní soustavě o odlišných způsobech ocenění produkce ve finančním a manažerském účetnictví.....	54
4.4.7	Opravné položky.....	55
5	Závěr	56
6	Použité zdroje	61

1 Úvod a cíl práce

Podniky účtující na základě českých účetních předpisů mají mnohdy možnost výběru mezi stanovenými metodami vedoucími ke zjištění výše nebo struktury vykazovaných položek. Rozhodování mezi těmito metodami ale neprobíhá vždy na úrovni finančního účetnictví, nýbrž je ukotveno v manažerském účetnictví, jehož výstupy se přelévají do výkazů finančního účetnictví.

Vzhledem k této skutečnosti je zřejmé, že podnik, který je obeznámen s možností výběru metody jemu vyhovující, této příležitosti využije a vybere takový postup stanovení hodnoty položky finančního účetnictví, který povede k jemu stanovenému cíli.

Cílem této práce je charakterizovat vybrané oblasti umožňující kreativní činnost managementu v rámci agendy zásob a ukázat na konkrétních příkladech aplikaci této kreativní činnosti podniku.

Jak již bylo zmíněno, podnik se bude o možnostech účtování rozhodovat podle stanoveného cíle. Těchto cílů může být hned několik. Na základě získaných teoretických podkladů budou ovšem pro účely této práce zvoleny pouze dva protichůdné motivy ke kreativní činnosti.

V následující kapitole budou shrnuty teoretické podklady pro potřeby zjištění výsledků zkoumání. K tomuto literárnímu přehledu bude připojen komentář autora k některým poznatkům získaným při studiu dané problematiky.

Po stanovení metodiky praktické části práce budou uvedeny veškeré výsledky zkoumání zadané problematiky včetně konečného shrnutí.

2 Přehled řešené problematiky

2.1 Obecné rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

2.1.1 Pojem účetnictví

Vedení účetnictví spočívá ve shromažďování a zaznamenávání informací o chodu podniku vyjádřeném v peněžních jednotkách. (Štohl, 2010, s. 5)

Jak dále uvádí Štohl (2010, s. 5), z účetnictví musí být zřetelné informace jak o stavu a pohybech aktiv a pasiv, tak informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Tuto vlastnost účetnictví nazývá Líbal (2012, s. 11) informační funkcí účetnictví. Kromě této informační funkce uvádí také kontrolní funkci účetnictví, podle které má účetnictví chránit majetek vlastníků, pomáhat v prokazování skutečností při daňovém řízení a má sloužit jako důkazní prostředek při soudních sporech.

Informace získané z účetnictví mohou posloužit velkému okruhu uživatelů. (Líbal, 2012, s. 11)

Fibírová (2011, s. 14) rozděluje tyto uživatele účetních informací na externí a interní. Externí uživatelé mohou získávat informace pouze z veřejně přístupných výročních zpráv nebo účetních závěrek, kde se vykazují informace získané ve finančním účetnictví. Podle Fibírové (2011, s. 15) patří k těmto uživatelům především

- zaměstnanci podniku (kteří se přímo nepodílí na řízení podniku a zajímají se hlavně o vývoj mezd, kvalitu pracovního prostředí apod.),
- spolupracující podniky, jakými jsou například věřitelé, banky, zákazníci a podobně,
- stát prostřednictvím svých orgánů
- a široká veřejnost například v zájmu ochrany životního prostředí.

Interní uživatelé se podílejí na rozhodování podniku a jsou zodpovědní za výsledky podnikatelské činnosti. Jsou jimi samotní vlastníci (pokud se podílejí na řízení a rozhodování o důležitých otázkách podnikání) a manažeré. (Fibírová, 2011, s. 16)

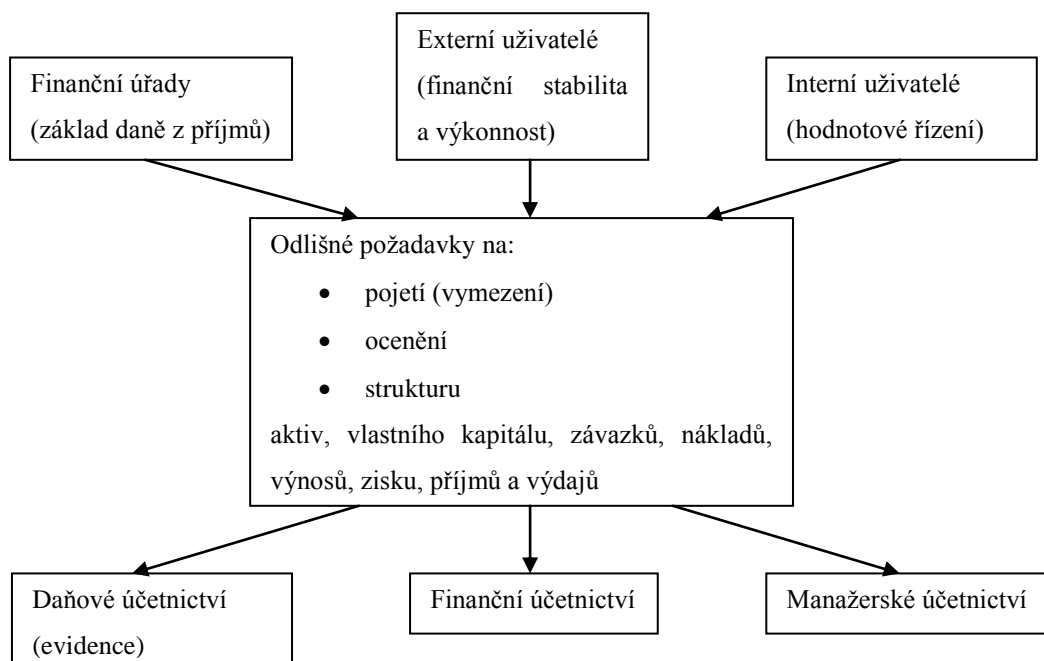
Potřeba diferencovat zobrazení účetních informací vyplývá podle Krále (2012) z toho, že každý uživatel účetních informací řeší jiné rozhodovací úlohy. Proto je nutné obsahově účetnictví oddělit. Král (2012) navrhuje jednotlivě oddělit

- finanční účetnictví, které zobrazuje podnikatelský proces především pro potřeby externích uživatelů (tito uživatelé analyzují získané informace k predikci budoucího prospěchu nebo naopak možného rizika),
- tzv. daňové účetnictví, které slouží ke stanovení daňové povinnosti
- a účetní informace, které slouží jako podklad pro řízení podniku pracovníkům na různých stupních podnikového vedení.

V případě finančního a daňového účetnictví je požadováno, aby byl výklad informací jednotný a to přispělo ke srovnatelnosti hodnot ukazatelů mezi podniky. Hodnoty ukazatelů v účetnictví určeného pro řízení nejsou však předmětem mezipodnikového srovnávání a podnik si cíl a obsah tohoto účetnictví stanovuje podle vlastních potřeb. (Král, 2012)

Fibírová (2007, s. 19) uvádí schéma rozdělení účetních informací ve vazbě na potřeby různých uživatelů účetních výkazů.

Obrázek 1: Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé



Zdroj: Fibírová (2007, s. 19)

2.1.2 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví se orientuje na zobrazování transakcí mezi účetní jednotkou a jejím okolím. Jako okolí je zde možné chápat dodavatele, odběratele, zaměstnance, banky a jiné věřitele a také státní instituce. (Strouhal, 2012, s. 14)

Vedení finančního účetnictví je regulováno zákonnými předpisy, obecně závaznými účetními zásadami, principy a zvyklostmi. (Líbal, 2012)

Strouhal (2012, s. 17) uvádí jako hlavní účetní zásadu, která by měla být splňována, dodržování věrného a poctivého zobrazení podnikatelského procesu. Tato zásada vyplývá také ze zákona č. 563/1991, Sb. o účetnictví (dále zákon o účetnictví), kde se uvádí následující:

„Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.“ (§7, odst. 1 zákona o účetnictví)

Zákon o účetnictví v § 7, odstavci 2 přesně definuje, kdy je účetnictví věrné a poctivé.

„Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz.“

Jak dále uvádí Líbal (2012, s. 17), finanční účetnictví by mělo splňovat aktuální princip, čili princip věcné a časové souvislosti. Tento aktuální princip je splněn v případě, že podnik hospodářské operace vykazuje v okamžiku, kdy k nim dochází, bez ohledu na to, kdy byly přijaty nebo odvedeny peněžní prostředky za tyto operace.

Podle Strouhala (2012, s. 18) patří k základním předpokladům podvojného účetnictví kromě aktuálního principu také předpoklad neomezeného trvání podniku v blízké budoucnosti. Dodržení tohoto předpokladu znamená, že podnik bude v dohledné

budoucnosti dále pokračovat ve své činnosti a není nucen likvidace nebo širšího omezení své činnosti.

Kromě základní účetní zásady, kterou je věrné a poctivé zobrazení, musí účetní jednotky dodržovat ještě další účetní zásady. Jak uvádí Strouhal (2012, s. 18), některé z těchto ostatních zásad se mohou navzájem vylučovat. Účetní jednotka by měla v tomto případě najít vhodný kompromis mezi těmito zásadami tak, aby byla naplněna již zmíněná hlavní účetní zásada.

Strouhal (2012, s. 18-20) charakterizuje ostatní účetní zásady následovně:

- Zásada účetní jednotky – údaje, které účetní jednotka vykazuje, se musí týkat té dané účetní jednotky. Prakticky je tato zásada splněna, pokud je v záhlaví účetních výkazů uveden název účetní jednotky.
- Zásada oceňování v peněžních jednotkách – účetní jednotka by měla vykazovat jen takové transakce, které lze peněžně vyjádřit.
- Zásada oceňování v historických cenách – majetek by měl být oceněn v takové hodnotě, za kterou ho podnik pořídil. Ocenění v historických cenách se netýká finančních instrumentů, kde se využívá ocenění v reálných cenách.
- Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky – u této zásady se předpokládá, že v ekonomice neexistuje inflace a peněžní jednotka má stále stejnou kupní sílu. K porušení této zásady dochází pouze v případě vysoké míry inflace, kdy se hodnoty konkrétních položek přepočítávají pomocí koeficientů.
- Realizační princip – týká se výnosů a říká, že výnosy by měla účetní jednotka vykázat v okamžiku jejich uskutečnění a ne v okamžiku jejich zaplacení.
- Zásada opatrnosti – pokud účetní jednotka účtuje v souladu s touto zásadou, vykazuje pouze takové zisky, kterých skutečně dosáhla. Vykazuje ovšem na druhou stranu realizované, ale i očekávané ztráty, které jsou podniku v okamžiku sestavování účetní závěrky známy.
- Zásada konsistence – účetní jednotka by měla využívat stejné způsoby účtování v rámci sledovaného účetního období (pokud má tedy podle účetních předpisů možnost volby) i mezi dalšími účetními obdobími s cílem zajištění srovnatelnosti informací.

- Zásada objektivitu účetních informací (zásada nestrannosti) – účetní informace jsou založené na pravdivých skutečnostech.
- Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech – podle této zásady by měla účetní jednotka zjišťovat výsledek hospodaření za každé účetní období.
- Zásada přednosti obsahu před formou – transakce zobrazené v účetnictví by měly být vykazovány podle jejich skutečné podstaty, ne podle jejich právní formy.
- Kritérium cena versus užitek – poslední zásada stanovuje, že u zjišťování účetních informací by měl být vždy vyšší užitek plynoucí ze získané informace než náklady na obdržení informace vynaložené.

Vosoba (1998, s. 15) uvádí i jisté nedostatky finančního účetnictví, ze kterých vyplývá, že účetnictví je pro správné řízení nevyhovující. Za jeden z hlavních nedostatků je možné považovat schopnost účetnictví analyzovat pouze minulé období. Z toho vyplývá, že špatné výsledky některých finančních ukazatelů se podnik dozví až v momentu, kdy už může být pozdě na nápravu nebo tato náprava může být velice finančně náročná.

2.1.3 Manažerské účetnictví

Fibířová (2011, s. 31) uvádí, jaká je hlavní role manažerského účetnictví v podniku:

„... zjišťování, třídění, analýza a prezentace (vykázání) informací, a to takovým způsobem, který umožní řídicím pracovníkům cílevědomě ovládat podnikatelskou činnost, tedy řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat základní faktory ekonomického vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici.“

Manažerské účetnictví v širším významu je možno rozdělit na dva samostatné subsystémy účetních informací. Jsou jimi:

- nákladové účetnictví, které poskytuje informace pro řízení podnikatelského procesu v oblasti operativního řízení v návaznosti na řízení taktické

- a manažerské účetnictví v užším pojetí, které poskytuje informace pro taktické a strategické řízení, tedy pro řízení budoucího vývoje podnikatelského procesu. (Fibírová, 2011, s. 32)

Jak bylo již naznačeno výše, v případě **nákladového účetnictví** podnik rozhoduje na úrovni operativního řízení. Nemá tedy tak široký prostor pro řízení, neboť zde pracuje s již stanovenou existující kapacitou, která vyrábí dané produkty pro již existující zákazníky. Operativní řízení se tedy orientuje na řízení nákladů při daných prodejních cenách vyrobených výkonů. (Fibírová, 2011, s. 33)

Prakticky tedy na základě nákladového účetnictví řídicí pracovníci zjišťují skutečnosti ohledně skutečných nákladů, výnosů a výsledku hospodaření a porovnávají je s plánem. Toto porovnání je uskutečňováno v rámci tzv. analýzy odchylek. (Fibírová, 2011, s. 37)

Oproti tomu **manažerské účetnictví v užším pojetí**, využívané v taktickém a strategickém řízení, umožňuje rozhodování nejen o již existující kapacitě, ale také rozhodování o tom, jak bude vypadat budoucí kapacita podniku. V rámci tohoto subsystému manažerského účetnictví je také možné rozhodovat o činnostech spojených s dlouhodobými investicemi. (Fibírová, 2011, s. 34)

Jak tedy uvádí Fibírová (2011, s. 37), cílem získávání informací v manažerském účetnictví pro taktické a strategické řízení je umožnit managementu podniku vyhodnocovat možnosti jeho budoucího vývoje. Proto je tedy nutné získat takové informace, které pomohou při řešení dlouhodobých rozhodovacích úloh například strategického marketingu, vývoje nových výrobků nebo investičního rozhodování.

2.1.4 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím

Strouhal (2012, s. 661) uvádí jako hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím rozdílné obsahové chápání nákladů a výnosů. Dále také podrobnější charakteristiku nákladů a výnosů podle jejich vnitřní struktury a faktorech na ně působících.

Král (2012) ve své publikaci rozdílnost finančního a manažerského účetnictví rozvádí více a charakterizuje následující odlišnosti:

- Podnik může mít v rámci manažerského účetnictví jinak charakterizována aktiva a pasiva, než jak je vymezují předpisy a obecně uznávané zásady finančního účetnictví dané země.
- Manažerské účetnictví poskytuje více možností při oceňování než finanční účetnictví. Historické ocenění používané ve finančním účetnictví může být nevyhovující pro řízení podniku. Proto účetnictví pro rozhodování aplikuje i jiné formy oceňování, kterými mohou být například reprodukční ceny nebo ocenění na úrovni ušlých nákladů nebo výnosů.
- Co se týká času, finanční účetnictví se zaměřuje především na minulost, kdežto manažerské účetnictví dává podklady pro srovnání skutečnosti s plánem a tedy pro srovnávání možností budoucího vývoje podniku.
- Finanční účetnictví zobrazuje hlavně externí vztahy podniku a jeho okolí. Manažerské účetnictví podává informace nejen o externích, ale i o interních vztazích mezi útvary podniku.
- Výkazy zpracováváné podle zásad finančního účetnictví jsou veřejně přístupné a podnik má tendenci některé skutečnosti skrývat před konkurencí (například údaje o výsledcích prodeje nebo informace zahrnuté v obchodním tajemství). Manažerské účetnictví však poskytuje informace přístupné pouze řídicím pracovníkům, proto jsou tyto údaje úplné a velice podrobné.

Na základě zmíněných odlišností považuje Král (2012) jako hlavní rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím obsahové pojetí nákladů a výnosů a také podrobnější informace o jejich struktuře a členění.

2.2 Způsoby propojení finančního a manažerského účetnictví

Při tvoření podnikového informačního systému může účetní jednotka využít dvou přístupů k organizaci vztahu finančního a nákladového účetnictví. Jsou jimi

- jednookruhová
- a dvouokruhová soustava účetních informací. (Fibířová, 2007)

2.2.1 Dvouokruhová soustava

Dvouokruhová soustava účetních informací umožňuje rozdělení účetnictví na dva samostatné okruhy, a sice na finanční a nákladové účetnictví, s využitím tzv. spojovacích účtů a účtů rozdílů. (Fibírová, 2007)

Jak uvádí Král (2012), jedním z důvodů oddělení okruhů finančního a manažerského účetnictví je skutečnost, že subsystém účetních informací sloužící managementu k řízení podniku je důvěrný a tyto informace nejsou předmětem zveřejňování.

Podle Fibírové (2007) spojovací účty zaznamenávají účetní případy, které vstupují jak do finančního účetnictví, tak i do nákladového účetnictví. Mohou to být například náklady, výnosy z prodeje, časové rozlišení apod. Spojovací účty slouží především ke kontrolování správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví.

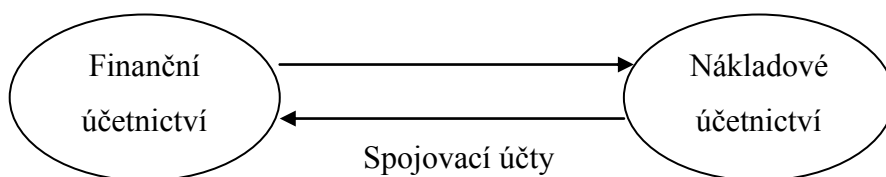
Lazar (2001, s. 41) uvádí, že je potřeba použít pro styk vnitropodnikového účetnictví s účetnictvím finančním minimálně tyto spojovací účty:

- Spojovací účet k nákladům
- Spojovací účet k výnosům
- Spojovací účet k zásobám

V případě, že dochází v okruzích účetních informací k odlišnému zobrazení účetního případu, je nutno využít tzv. účtů rozdílů. Na tyto účty se zaznamenávají rozdíly mezi způsobem zachycení účetních skutečností v obou systémech. Je tedy patrné, že účty rozdílů jsou důležitým zdrojem informací pro vrcholové vedení účetní jednotky. (Fibírová, 2007)

Král (2012) na nyní zmíněné tvrzení navazuje s poznatkem, že rozdíly například v odlišném ocenění nebo definování aktiv a pasiv ovlivňují i alternativní vyjádření zisku, proto jsou sledovány vnitřním managementem a hodnota těchto rozdílů je velice důvěrná.

Obrázek 2: Dvouokruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibírová (2007)

Pro účtování v druhém okruhu se používají volné účtové třídy 8 a 9, přičemž členění těchto tříd na účtové skupiny a syntetické účty je v pravomoci samotné účetní jednotky. (Lazar, 2001, s. 41)

Lazar (2001, s. 41-42) přiřazuje použití dvouokruhové účetní soustavy k tzv. decentralizované formě vedení účetnictví, kde se používá právě spojovacích účtů mezi finančním účetnictvím a účetnictvím hospodářských středisek. Vnitropodnikové účetnictví každého střediska tvoří samostatný okruh, v rámci kterého každé středisko účtuje o nákladech a výnosech přebraných z finančního účetnictví i o těch vzniklých vlastní činností nebo ze styku s ostatními středisky, přičemž vzájemná spolupráce mezi hospodářskými středisky se zaznamenává na účtu Převody střediskové. Účtování přes tento účet se realizuje pomocí vnitřních dokladů, nejčastěji podle převodek.

Z použití decentralizované formy účtování vyplývá, že se nejprve účtuje na jednotlivých střediscích a finanční účetnictví za celý podnik vzniká postupnou sumarizací jednotlivých středisek. (Lazar, 2012, s. 41)

2.2.2 Jednookruhová soustava

Využití jednookruhové soustavy účetních informací znamená, že účetní jednotka řeší rozdílnost v zobrazování účetních transakcí ve finančním a manažerském účetnictví pouze v rámci analytické evidence. Základním předpokladem správného fungování jednookruhové soustavy je tvorba systematické analytické evidence, a to jak z hlediska věcné náplně účtů, tak z hlediska jednotlivých útvarů a výkonů. (Fibírová, 2007)

Podle Lazara (2012, s. 28-29) je při řešení koncepce vnitropodnikového účetnictví nejdůležitější počáteční úvaha o tom, k čemu vlastně bude vnitropodnikové účetnictví sloužit. V případě menších podniků se pravděpodobně nebude vedení zabývat vzájemnými předávkami mezi středisky, ale půjde zde pouze o třídění syntetických účtů podle jednotlivých středisek nebo podle položek kalkulačního vzorce. Pokud ovšem

půjde o větší podnik s nutností vnitropodnikové kooperace, řeší se jednookruhová soustava tak, že se vnitropodnikové převody zachycují na účtech Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy (obvykle jsou tyto účty označeny číslem 599 a 699). Někdy se zaznamenání tohoto převodu používá účet 395 – Vnitřní zúčtování, kde se výstup předávajícího střediska účtuje MD 395/Dal 6xx a vstup přebírajícího střediska MD 5xx/Dal 395. Saldo tohoto účtu je tedy při roční účetní závěrce nulové.

Analytická evidence se tvoří tak, že za třetím místem syntetického účtu se umístí znak (tečka, lomítko apod.) pro oddělení syntetického účtu a za tímto znakem se můžou tvořit další účty, přičemž počet míst za již zmiňovaným znakem není omezen. Nutno dodat, že v dnešní době některé informační systémy syntetický účet od analytického žádným znakem neoddělují. (Hruška, 2001, s. 13)

K tvorbě analytických účtů Lazar (2012, s. 30) dodává, že za označením syntetického účtu je možné provádět třídění podle druhu nebo také podle hospodářských středisek. Autor vzhledem k tomuto tvrzení ovšem zdůrazňuje, že zanesení dělení středisek do čísla analytického účtu je dnes vzhledem k využívání informačních technologií nepotřebné. Účetní software totiž dnes umožňuje vytvořit jednotlivá střediska jako samostatnou vstupní položku. Ekonom podniku si tedy dnes podle vlastní úvahy vytvoří v informačním systému jednotlivá střediska s jejich číselným označením (na základě vytvořené vnitropodnikové směrnice) a je i na ekonomovi, jak propojí tato střediska se soustavami kalkulací, rozpočtů a vnitropodnikových cen.

Systematickou analytickou evidenci v účtové třídě 1 – Zásoby je možné tvořit následovně:

- V účtové skupině **11 – Materiál** je možné pro účet *111 – Pořízení materiálu* oddělit analytikou materiálové faktury (na jejichž základě se bude materiál přebírat na sklad), jež mohou být dále členěny podle jednotlivých skladů nebo podle odpovědných osob; dále na režijní faktury, faktury na vratné obaly apod. Účet *112 – Materiál na skladě* může být dělen na mnoho dalších účtů především podle specifik dané účetní jednotky, například na materiál ke zpracování, materiál k prodeji, nevratné a vratné obaly, materiál daný do opravy, odpadový materiál atd. Pokud jde o účet *119 – Materiál na cestě*, jeho analytika se bude odvíjet od rozdělení účtu *112 – Materiál na skladě*. (Hruška, 2001, s. 83-84)

- U účtové skupiny **12 – Zásoby vlastní výroby** lze účet *121 – Nedokončená výroba* analyticky dělit například podle místa výroby nebo skladu, suroviny, výrobků, které z nedokončené výroby vzniknou, nebo podle zakázek. Analytická evidence účtu *122 – Polotovary vlastní výroby* se může odvíjet od nedokončené výroby, neboť při účtování o polotovarech způsobem A se polotovary oceňují právě podle nedokončené výroby (i když vazba mezi nedokončenou výrobou a polotovary nemusí být bezpodmínečná), nebo od účtu *112 – Materiál na skladě*. Účet *123 – Výrobky* může být rozdělen podle stejných pravidel, jako u nedokončené výroby, polotovarů nebo materiálu. Je tedy možné setkat se s analytikou tohoto účtu podle komodity, skladu nebo místa výroby, druhu výrobku, zaměření (průmyslová výroba, technická pomoc apod.) atd. Podniky hospodařící se zvířaty mohou účet *124 – Zvířata* rozdělit analytickou evidencí například na zvířata vlastního chovu, nakoupená, rozdělená podle místa ustájení nebo podle odpovědných osob. (Hruška, 2001, s. 84-89)
- Účtová skupina **13 – Zboží** zahrnuje účet *131 – Pořízení zboží*, který lze analyticky členit například podle skladů, prodejen, druhu, odběratelů nebo dodavatelů. Dalším účtem v této skupině je účet *132 – Zboží na skladě a v prodejnách*, ke kterému je možné vytvořit analytické účty například pro každou odpovědnou osobu, každé ocenění nebo sklad. Účet *139 – Zboží na cestě* je možné členit na základě analytické evidence účtu *132 – Zboží na skladě a v prodejnách*. (Hruška, 2001, s. 89-90)
- Poslední částí účtové třídy 1 – Zásoby je účtová skupina **19 – Opravné položky k zásobám**, kde by analytická evidence měla vycházet ze stanovené analytiky u druhů zásob, ke kterým se opravné položky tvoří. Je tomu tak především proto, aby se daný účet opravné položky mohl přiřadit do správného řádku rozvahy ve sloupci „Korekce“. (Hruška, 2001, s. 90-91)

Pokud jde o problematiku analytické evidence zásob, nelze se zaměřit pouze na účtovou třídu 1 – Zásoby, ale je třeba vzít v úvahu i některé skupiny účtové třídy 5 – Náklady a třídy 6 – Výnosy.

- V účtové třídě **5 – Náklady** je ohledně zásob nutné sledovat především analytiku u účtů *501 – Spotřeba materiálu* a *504 – Prodané zboží*.

Účet 501 – *Spotřeba materiálu* může být analyticky členěn v návaznosti na účet 112 – Materiál na skladě. Jak ovšem uvádí Hruška (2001, s. 153), na tomto účtu se účtuje také o materiálu, který neprochází skladem a je rovnou spotřebováván. Z toho vyplývá, že je možné členit syntetický účet 501 – Spotřeba materiálu na spotřebu základního materiálu, pomocných látek, náhradních dílů, obalů (vratných a nevratných) atd., ale také například na spotřebu kancelářských potřeb, čisticích prostředků apod. Speciální analytikou můžou být odděleny i zjištěné úbytky materiálu do normy. (Hruška, 2001, s. 153-156)

Účet 504 – *Prodané zboží* lze analyticky členit například podle komodit nebo podle ocenění zboží (cena pořízení, pevná cena apod.), dále na zboží předané do různých reklamních soutěží, na poskytnuté vzorky a přirozené úbytky zboží do normy. (Hruška, 2001, s. 157)

- Do oblasti zásob je možné zařadit také některé účty účtové třídy **6 – Výnosy**. Těmito účty jsou 601 – Tržby za vlastní výrobky, 604 – Tržby za zboží, 611 – Změna stavu nedokončené výroby, 612 – Změna stavu polotovarů, 613 – Změna stavu výrobků, 614 – Změna stavu zvířat, 621 – Aktivace materiálu a zboží, 642 – Tržby z prodeje materiálu. U těchto syntetických účtů je také potřeba vytvořit vhodnou sestavu analytických účtů podle obdobných principů, jako u dvou již uvedených účtových tříd.

Podle Krále (2012) je vhodné jednookruhovou soustavu využít v podnicích, kde mají uživatelé účetních informací stejné požadavky na obsah a způsob ocenění zkoumaných veličin a kde rozdílné potřeby uživatelů spočívají pouze ve stupni podrobnosti při zobrazení zmíněných veličin.

Fibířová (2007) ve své publikaci uvádí, že oproti dvouokruhové, se v jednookruhové soustavě složitěji zjišťuje hospodářský výsledek. Možná obtížnost spočívá v tom, že při použití analytické evidence se musí do čísla účtu zahrnout také číselné označení, které určí, zda daný účet vstupuje do hospodářského výsledku finančního i nákladového účetnictví nebo bude zahrnut do výsledku hospodaření pouze u jednoho z okruhů.

Kromě analytických účtů se ovšem v jednookruhové soustavě využívají další účty, které nejsou zahrnuty do finančního účetnictví. Jsou to především účty zobrazující

vnitropodnikové vztahy mezi útvary, kterými jsou hlavně interní náklady a výnosy. Tyto vztahy mají význam při zjišťování hospodářského výsledku v rámci nákladového účetnictví, avšak nemají vliv na zjišťování hospodářského výsledku za podnik jako celek. (Fibírová, 2007)

Obrázek 3: Jednookruhová soustava účetních informací



Zdroj: Fibírová (2007)

Jak již bylo uvedeno, dvouokruhová účetní soustava se používá při decentralizovaném způsobu vedení účetnictví. Na rozdíl od toho, jednookruhová soustava vyplývá z centralizovaného zpracovávání účetních informací, kdy se všechny účetní doklady zpracovávají v daném centru podniku (výpočetní středisko, hlavní účtárna) a střediskům bývají odesílány až výsledky zpracování. (Lazar, 2001, s. 42)

Fibírová (2007) a Král (2012) se zabývají také otázkou, kdy je vhodné použít dvouokruhovou a kdy jednookruhovou soustavu:

- Dvouokruhovou soustavu je vhodnější využít v případě, kdy interní a externí uživatelé mají významně odlišné požadavky na účetní informace a nelze oba druhy uživatelů uspokojit pouhým rozkladem syntetických účtů na podrobnější účty analytické.
- Jednookruhová soustava postačí, pokud informace pro nákladové účetnictví nejsou tak náročné a je možné je zjistit pouze podrobnějším sledováním informací za podnik jako celek. Kromě toho analytická evidence postačí, pokud potřeby externích uživatelů lze uspokojit pouhou agregací podrobných informací nákladového účetnictví.

V praxi je možné využít také **kombinovanou účetní soustavu**, kdy jedna část středisek používá k účtování dvouokruhovou soustavu (účtuje tedy pomocí účtových tříd 8 a 9) a druhá část jednookruhovou soustavu. Pokud chce podnik v některých položkách účtování použít například odlišného ocenění nebo podrobnějšího členění položek, použije spíše dvouokruhovou účetní soustavu (většinou u výrobních středisek). Ostatní střediska, jako jsou například střediska pomocného a obslužného charakteru, účtují spíše jednookruhově. (Lazar, 2012, s. 42)

2.3 Propojení manažerského účetnictví a metod strategického řízení

Manažerské účetnictví se neustále vyvíjí díky změnám v podnikatelském prostředí, což jsou změny například ve stylu výroby (od standardizované výroby k výrobě na základě požadavků každého zákazníka), v informačních technologiích nebo ve stylu řízení. Změny ovšem probíhají i v definici základních faktorů ovlivňujících výkonnost podniku. Dříve se za tyto faktory považovala úroveň technologie nebo nakupovaných materiálů. Nyní však roste význam tzv. měkkých faktorů, jimiž jsou především:

- Vztahy se zákazníky a pozice na trhu,
- kvalita produktů vyrobených podle požadavků zákazníků,
- kvalifikace zaměstnanců a jejich zájem na dlouhodobé prosperitě podniku,
- pozitivní vliv podniku na společnost. (Šoljaková, 2009, s. 11)

Již zmíněný vývoj manažerského účetnictví má dopad na chápání jeho obsahu. Dochází proto ke kritice původního pojetí manažerského účetnictví zejména v těchto oblastech:

- orientace manažerského účetnictví na taktické a operativní řízení a v důsledku toho zpožděné reakce na změny v podnikatelském prostředí ve snaze ovlivnit strategický vývoj podniku;
- zaměření manažerského účetnictví na hodnotové řízení a z toho důvodu absence propojení informací manažerského účetnictví s kvalitativními charakteristikami trhu, jako je pozice na trhu, spokojenost zákazníků, kvalita výrobků;
- stanovení hlavního poslání manažerského účetnictví jako definice příčin a odpovědnosti za dosažené výsledky, nikoli jako definice faktorů ovlivňujících dlouhodobý rozvoj;

- analýza informací ve vztahu k samotnému podniku, ne ve vztahu k vnějšímu prostředí a konkurenci. (Šoljaková, 2009, s. 14-15)

Na základě uvedených nedostatků tradičního pojetí manažerského účetnictví definuje Šoljaková (2009, s. 18) hlavní cíle manažerského účetnictví, jimiž je poskytování informací pro naplnění stanovené strategie a pro získání komparativní výhody a dále snaha transformovat strategické cíle na úroveň taktického a operativního řízení.

Šoljaková (2009, s. 18, 19) v důsledku stanovení těchto cílů charakterizuje hlavní požadavky na informace vycházející z manažerského účetnictví:

- *„Silná integrovanost hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu.“*
- *„Přihlédnutí k implicitním veličinám (ekonomické pojetí nákladů).“*
- *„Multidimenzionální charakter, který se projevuje vykazováním informací například*
 - *na bázi různého ocenění (reálné ceny, historické ceny)*
 - *ve vztahu k různým srovnatelným bázím (vývoj v čase, ve vztahu ke konkurenci, k celkovému podnikatelskému prostředí,..)“*
- *„Klouzavost“* – vykazování informací za delší časové úseky do minulosti, do budoucnosti nebo v kombinaci.
- *„Vizualizace“* – využívání moderních způsobů prezentace informací.

Šoljaková (2009, s. 19) ovšem dále zdůrazňuje, že výše uvedené požadavky nemají za úkol zpochybnit tradiční pojetí manažerského účetnictví zaměřené na informační podporu operativního a taktického řízení. Moderní systémy si uvědomují důležitost správného fungování operativního a taktického řízení a nemožnost orientovat se pouze na strategické řízení. Samozřejmě ale na druhou stranu není možné brát v úvahu jen taktické a operativní řízení a brzdit tím strategický rozvoj podniku.

Šoljaková (2009, s. 30) se zabývá také úlohou manažerského účetnictví v oblasti měření výkonnosti podniku. Zde je potřeba využívat nástrojů a metod manažerského účetnictví, které jsou schopné řídit výkonnost podniku a vymezovat kritéria, kterými se výkonnost měří.

V minulosti bylo obecným cílem podnikání dosahování maximálního zisku, dnes se jako hlavní cíl považuje maximální výnosnost vloženého kapitálu nebo maximální tržní hodnota firmy. Tyto cíle nazývá Šoljaková (2009, s. 31) jako monokriteriální pojetí cílů, které je spojeno s tzv. vlastnickou teorií (shareholders theory) založenou na předpokladu, že cílem podnikání je maximálně zhodnotit prostředky, které vlastník vložil do podnikání.

Kromě již zmíněné vlastnické teorie existuje také teorie koalice (stakeholders theory), která je založena na poznatku, že cílem podniku je naplnit nejen očekávání vlastníků, ale také očekávání dalších zainteresovaných stran. Rozšíření finančních cílů o cíle věcné (nefinanční) se nazývá multikriteriální pojetí cílů. (Šoljaková, 2009, s. 31)

Pokud jde o monokriteriální pojetí cílů, výnosnost se zde měří podle Šoljakové (2009, s. 31-32) pomocí tradičních finančních ukazatelů, mezi které patří především:

- Ziskovost
 - zisk v absolutním vyjádření,
 - ziskovost výnosů, ziskovost nákladů,
 - rentabilita vložených prostředků (rentabilita aktiv, rentabilita vlastního kapitálu, ekonomická přidaná hodnota atd.)
- Likvidita
- Aktivita (doba obratu zásob atd.)
- Financování (úrokové krytí atd.)
- Atraktivnost pro investory (zisk na akcii, dividendový výnos atd.)

Uvedenými tradičními ukazateli se sleduje základní cíl podnikání, a sice maximalizace výnosnosti vložených prostředků vlastníky. Tento systém se opírá v manažerském účetnictví především o rozpočetnictví, analýzu odchylek, finanční analýzu, vnitropodnikové ceny apod. (Šoljaková, 2009, s. 32)

Multikriteriální systémy měření výkonnosti jsou založeny na tom, že výkonnost by měla být propojena se strategií podniku, měla by zahrnovat externí i interní, věcná i finanční kritéria a tato jednotlivá kritéria by na sebe měla explicitně navazovat a vzájemně se doplňovat. (Šoljaková, 2009, s. 33)

V souvislosti s touto teorií vznikla koncepce nazvaná Balanced Scorecard, založená na vymezení čtyř základních oblastí hodnocení podniku, a sice hodnotovou, zákaznickou, oblast vnitřních procesů a zaměstnaneckou oblast. Pomocí těchto čtyř perspektiv podnik ovlivňuje strategický rozvoj podniku a jsou také důležité pro hodnocení podniku jako celku i hodnocení jeho vnitropodnikových útvarů. (Šoljaková, 2009, s. 33)

Míra podpory strategického rozvoje podniku záleží na zvolených metodách a nástrojích manažerského účetnictví. Volba těchto nástrojů dále závisí na typu strategie, který si podnik zvolí. Je zde možné uvažovat dva krajní typy zvolené strategie, a to strategii diferenciací a strategii snižování nákladů a cen. (Šoljaková, 2009, s. 19)

Šoljaková (2009, s. 19) definuje strategii diferenciací jako orientaci na to poskytnout zákazníkovi jedinečný a kvalitní produkt, za který bude zákazník ochoten zaplatit i vyšší cenu. Zde se tedy bude podnik orientovat na schopnost získávat zákazníky a až poté na optimalizaci nákladů.

Na rozdíl od toho strategie snižování nákladů a cen spočívá podle uvedené autorky ve snaze snižovat co nejvíce náklady a v souvislosti s tím i prodejní cenu. Podnik chce tedy v tomto případě nalákat zákazníky na nízké ceny. Největší pozornost tedy bude věnována tradičním metodám a nástrojům manažerského účetnictví, jako jsou kalkulace a rozpočty. (Šoljaková, 2009, s. 19)

V následující tabulce Šoljaková (2009, s. 20) uvádí velikost významů jednotlivých metod manažerského účetnictví ve vazbě na zvolenou strategii podniku.

Tabulka 1: Nástroje manažerského účetnictví a zvolená strategie

Položka	Základní směr strategie	
	diferenciací produktu	snižování nákladů a cen
Význam dodržení standartních nákladů na výkony	nízký	velmi vysoký
Význam variantních rozpočtů	střední až nízký	vysoký až velmi vysoký
Význam dodržení rozpočtů	střední až nízký	vysoký až velmi vysoký
Význam analýzy marketingových nákladů	zásadní pro úspěch	nízký
Význam nákladů na výkony při cenových rozhodováních	nízký	vysoký
Význam nákladů konkurence	nízký	vysoký

Zdroj: Šoljaková (2009, s. 20)

Všechny uvedené požadavky a záměry se projevují ve dvou oblastech. V prvním případě se tradiční metody a nástroje manažerského účetnictví upravují a rozšiřují tak,

aby byly splněny požadavky na podporu strategického rozvoje podniku. Druhou oblastí změn je zvyšující se orientace manažerského účetnictví na informace z externího prostředí, tedy na analýzu strategické pozice podniku. (Šoljaková, 2009, s. 20)

Modifikace tradičních nástrojů a metod se podle Šoljakové (2009, s. 20, 21) projevuje rozvojem

- nástrojů řízení po linii výkonů (zvýšení orientace na strategické řízení nákladů a zisku, což vedlo k využívání kalkulací životního cyklu a kalkulací cílových veličin),
- nástrojů řízení po linii výkonů spočívajícím ve vzniku metod a nástrojů podporujících řízení na základě dílčích aktivit (activity based cost management, activity based budgeting, zero based budgeting),
- nástrojů řízení po linii odpovědnosti, které mimo jiné měří výkonnost jednotlivých útvarů podniku a jejich přínos k plnění strategických cílů.

Úlohu manažerského účetnictví pro strategické řízení plnily nástroje a metody managementu podporující strategické řízení a rozhodování, jako je například SWOT analýza nebo portfoliové matice (BCG, GE). Zdrojem pro používání těchto nástrojů byly všeobecně známé skutečnosti nebo intuice manažerů. Hlavním zdrojem pro tyto nástroje by však měly být informace poskytované manažerským účetnictvím. (Šoljaková, 2009, s. 21)

Analýza SWOT by měla charakterizovat vnitřní prostředí podniku na základě definice silných a slabých stránek a vnější prostředí podniku prostřednictvím definování příležitostí a hrozeb. Pokud se vezmou v úvahu například silné stránky podniku, jako jsou například prodejní ceny, kvalita nebo inovace, většinu informací poskytuje právě manažerské účetnictví. Ovšem v případě, že je manažerské účetnictví schopno poskytnout tyto informace, mělo by být také schopno tyto informace vyhodnotit (například prodejní ceny ve srovnání s konkurencí), aby se dalo zjistit, zda představují silnou nebo slabou stránku. Tradiční manažerské účetnictví ovšem poskytuje již uvedené informace pouze v rámci podniku samého. Proto by mělo nově pojaté manažerské účetnictví poskytovat informace nejen o hospodaření podniku samého, ale také informace o vývoji ekonomické pozice podniku vůči vnějšímu prostředí. (Šoljaková, 2009, s. 21-22)

Nedostatečné propojení manažerského účetnictví a nástrojů strategického managementu je možné také ukázat na příkladu portfoliových analýz. (Šoljaková, 2009, s. 24)

První z těchto analýz je matice BCG, jejímž cílem je optimalizovat produktové portfolio. V rámci této analýzy se pro každý produkt zjišťuje jeho relativní podíl na trhu a potenciál růstu trhu. Kombinace těchto ukazatelů napomohla k rozdělení produktů do čtyř skupin, jimiž jsou „dojné krávy“, „hvězdy“, „psi“ a „otazníky“. (Šoljaková, 2009, s. 24-25)

Šoljaková (2009, s. 25) uvádí, že matice vychází z vývoje nákladů a výnosů v průběhu životního cyklu produktu a neuvažuje specifika jednotlivých produktů a odvětví nebo nároky na kapacitu, relevanci, ovlivnitelnost nákladů a výnosů apod.

Dříve nahrazovala tato portfoliová analýza úlohu kalkulace životního cyklu produktů, neboť se manažerské účetnictví orientovalo hlavně na zjišťování ziskovosti produktů a její predikce na operativní a taktické období. Kalkulace životního cyklu ovšem dokáže predikovat přínos produktů přesněji. (Šoljaková, 2009, s. 25)

Mezi portfoliové analýzy je možné také zařadit matici GE. Matice GE používá pro predikci budoucích peněžních toků více kritérií, jako je například atraktivnost, bariéry vstupu do odvětví nebo sezónní a hospodářské cykly. (Šoljaková, 2009, s. 25)

Informace pro naplnění strategických cílů podniku mohou být také získány díky propojení manažerského účetnictví a metod strategického řízení, jako je například Balance Scorecard, zeštíhlení, reengineering, benchmarking, analýza hodnotového řetězce, TQM, just in time apod. Společně mají tyto metody to, že identifikují možnosti zvyšování hodnoty produktu pro zákazníka a možnosti snižování nákladů. (Šoljaková, 2009, s. 26)

2.4 Vybrané oblasti účtování zásob, které mohou ovlivnit vstupy z manažerského účetnictví do finančního účetnictví

2.4.1 Oceňování pořízených a skladovaných zásob

V § 25, odst. 1 zákona o účetnictví se uvádí, že zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady a ostatní nakoupené zásoby pořizovací cenou. Přičemž § 25, odst. 5 zákona o účetnictví uvádí, že

„pořizovací cenou je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související“;

a pokud jde o vlastní náklady, ty definuje § 25, odst. 5 zákona o účetnictví následovně:

„vlastními náklady u zásob vytvořených vlastní činností jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti“.

Louša (1999, s. 10) ve své publikaci uvádí, které náklady není možné považovat za náklady související s pořízením zásob. Jedná se o finanční náklady, ke kterým patří především úroky. Tyto finanční náklady se obvykle do pořizovací ceny nakupovaných zásob nezahrnují. Pokud jde ovšem o oceňování zásob pořizovaných vlastní činností, je možné brát tyto náklady v úvahu, pokud vznikly v období pořizování. Může se jednat například o úroky z úvěru, který byl určen na výrobu konkrétního výrobku.

K rozdělení vlastních nákladů na přímé a nepřímé podle výše uvedené definice Louša (1999, s. 11) uvádí, že přímými náklady je možno chápat náklady, které jsou zjistitelné na jednici výroby, tedy například přímý materiál nebo přímé mzdy. Nepřímými náklady jsou potom vynaložené náklady související s výrobou, jako například odpisy výrobních zařízení, spotřeba energie nebo mzdové náklady řídicích a obsluhujících pracovníků.

Zákon o účetnictví se také zabývá v § 25, odst. 1 tím, jak ocenit majetek podniku (jehož součástí jsou i zásoby), který byl nabyt bezúplatně nebo nelze zjistit náklady vynaložené k jeho vytvoření vlastní činností. Tento majetek se oceňuje tzv. reprodukční pořizovací cenou. Reprodukční pořizovací cenou se podle zmíněného zákona, konkrétně § 25, odst. 5, rozumí

„cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“

Louša (1999, s. 12-15) uvádí možné způsoby oceňování skladovaných zásob. Patří sem:

- FIFO („first in, first out“),
- vážený průměr
- a pevná cena.

Strouhal (2012, s. 219) definuje metodu FIFO jako techniku, při níž se pro ocenění úbytku zásob použije historicky nejstarší pořizovací cena, za kterou se zásoby nakoupily.

Výhoda této techniky spočívá podle Louši (1999, s. 12-13) v tom, že zúčtované náklady na spotřebu zásob jsou velice blízké nebo dokonce přesně odpovídají skutečným nákladům na jejich pořízení. Nevýhodou je ale nutnost přesného zaznamenávání a sledování času pořízení a vyskladnění a s tím spojená pracnost tohoto systému.

Vážená průměrná cena, ve které se mohou zásoby také vyskladňovat do spotřeby, se vypočítá jako podíl zůstatku zásob v peněžních jednotkách a zůstatku zásob ve fyzických jednotkách. (Strouhal, 2012, s. 220)

Znamená to tedy, že tento vážený průměr se vypočítává při každém pořízení zásoby a tato průměrná cena je používána po posledním naskladnění zboží až do dalšího nákupu nebo do jejího úplného spotřebování. (Louša, 1999, s. 13)

Kromě již uvedených způsobů je možné také oceňovat zásoby pomocí předem stanovené pevné ceny, která je stanovena podle předpokládaných pořizovacích cen. Je ovšem žádoucí, aby byla tvorba těchto pevných cen včetně potřeby tyto pevné ceny upravovat stanovena vnitřním předpisem. (Louša, 1999, s. 15)

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka má zde možnost volby, je zřejmé, že volba techniky oceňování bude mít vliv na výši hodnoty zásob vykázanou v rozvaze a také na výši vykazovaného hospodářského výsledku. Vážený průměr potom představuje nejmenší stupeň rozptylu cen, kdežto metoda FIFO v období inflace vede k nadhodnocení aktiv a v období poklesu cen k efektu opačnému. (Drábková, Kouřilová, 2009, s. 61)

2.4.2 Kalkulace

Třídění vlastních nákladů na přímé a nepřímé definované zákonem o účetnictví se nazývá tzv. kalkulačním členěním nákladů. Toto členění nákladů spočívá v přiřazení nákladů ke konkrétnímu výkonu. (Král, 2010, s. 76)

Přímými náklady jsou náklady, které bezprostředně souvisí s určitým druhem výkonu. Patří sem tedy především jednicové náklady a dále také náklady, které se vynakládají společně na výrobu jednoho druhu výkonu a jsou zjistitelné pomocí prostého dělení

(například náklady na výzkum a vývoj a technickou přípravu konkrétního druhu výkonu nebo náklady na jeho reklamu). (Král, 2010, s. 76, 77)

Nepřímé náklady jsou oproti přímým společné pro více druhů výkonů, ovšem je nutné je také přiřadit na příslušnou jednici výkonu, a to prostřednictvím příslušných metod. (Král, 2010, s. 77)

Fibírová (2011, s. 207) charakterizuje kalkulaci jako přiřazení nákladů, marže nebo ceny na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. S tvorbou kalkulací je spojeno řešení dvou hlavních otázek. První otázkou je zvolení metodiky tvorby kalkulace a druhou otázkou je volba obsahu, rozsahu a struktury kalkulace ve vazbě na řešení rozhodovacích úloh managementu, ke kterým by kalkulace měla sloužit.

K těmto rozhodovacím úlohám by podle Fibírové (2011, s. 209, 210) mohlo patřit například:

- *„Rozhodování o změnách v objemu a struktuře sortimentu prodáváných výkonů.“*
- *„Úlohy vycházející z propočtu plné nákladové náročnosti jednotlivých výkonů.“*
- *„Stanovení hranice ceny s rozlišením tzv. základního a doplňkového sortimentu.“*
- *„Stanovení vhodného ocenění vnitropodnikových výkonů jako kritéria pro motivaci pracovníků středisek.“*
- *„Řešení tzv. reprodukčních úloh, řešení otázky, jak vysoké náklady unesou ceny konkrétních výkonů, jak se uhrazují společné správní a strategické náklady.“*

Kalkulace jsou sestavovány, kromě již uvedených rozhodovacích úloh, také pro stanovení nákladů výkonu pro externí uživatele. Fibírová (2011, s. 211) uvádí dva hlavní důvody pro tvorbu kalkulací v této oblasti:

- oceňování vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností ve finančním účetnictví;
- pomůcka pro obhajobu ceny při jednání se zákazníkem (kalkulace v tomto případě neobsahuje citlivé informace, ale vychází především ze zvyklostních norem v daném oboru).

Oblast metodiky se podle Krále (2010, s. 127) zabývá problémem, jak přiřadit náklady dané kalkulační jednici. Toto přiřazování souvisí také s dělením nákladů vycházejícího z tradičního rozdělení přímých a nepřímých nákladů:

- Jednicové a režijní (z hlediska úvah o změnách objemu výkonů)
- Variabilní a fixní (podle závislosti na objemu vyráběných výkonů)
- Relevantní a irelevantní (podle závislosti jejich výše na konkrétním rozhodnutí o předmětu kalkulace)

V případě, že to řešení rozhodovacích úloh vyžaduje, je nutné podle Krále (2010, s. 127, 128) vyjádřit na kalkulační jednici poměrnou výši režijních nákladů a fixních nákladů. K tomuto vyjádření používá uvedený autor následující metody výpočtu:

- Kalkulace dělením (přiřazující náklady výkonům na základě množství)
 - prostá
 - s poměrovými čísly
- Kalkulace přírážková (používaná k přiřazení nákladů rozvrhové základny)
 - sumační
 - diferencovaná

Fibírová (2007, s. 121) charakterizuje **kalkulaci prostým dělením** jako metodu, kde se přiřazují náklady k výkonu na základě vztahu těchto společných nákladů k množství kalkulačních jednic. Král (2010, s. 128) k této metodě dodává, že je vhodná především v případech, kdy se přiřazují náklady, které jsou vyvolané jedním druhem výkonu. Pokud jsou náklady vyvolané různými druhy výkonu, je tato metoda možná, pokud jsou výkony na tyto přiřazované náklady stejně náročné.

Kalkulace dělením s poměrovými čísly je založena na přiřazení společných nákladů výkonům na základě jejich vztahu k tzv. přepočtené jednici. Díky této přepočtené jednici se může vzít v úvahu rozdílná nákladová náročnost konkrétních výkonů na společné náklady. (Fibírová, 2007, s. 124)

Podstatu **přírážkové kalkulace** charakterizuje stručně a jasně Vysušil (1994, s. 18), a sice jako proces, kdy se zjistí přímé náklady a podle těchto zjištěných přímých nákladů se připočítají na každou kalkulační jednici tzv. režijní přírážky.

Při kalkulování nákladů přírážkovou metodou se používá k přiřazování nepřímých nákladů rozvrhové základny. Podle toho, zda se použije pouze jedna rozvrhová základna nebo více, se rozlišuje sumační a diferencovaná metoda. (Fibírová, 2007, s. 125)

V případě, že podnik použije jedinou rozvrhovou základnu pro přiřazení nepřímých nákladů na kalkulační jednici, jedná se o sumační metodu. Při používání této metody se předpokládá, že nepřímé náklady se vyvíjejí úměrně ke zvolené rozvrhové základně. Ve složitějších podmínkách podnikatelské činnosti je ovšem tento předpoklad reálně nesplnitelný. (Fibírová, 2007, s. 125)

Diferencovaná přírážková kalkulace je podle Fibírové (2007, s. 125-126) v praxi více uplatňovaná než předchozí způsob. Při této metodě se používá pro rozvržení nepřímých nákladů různých rozvrhových základen, které jsou vybírány především podle jejich příčinného vztahu ke společným nákladům.

Podstatou diferencované kalkulace je podle Popeska (2009, s. 71-72) rozdělení nepřímých nákladů do skupin a definování rozvrhových základen zvlášť pro tyto skupiny. Vystává zde ale tím pádem otázka, jak nepřímé náklady rozdělit do již zmíněných homogenních skupin a jaké rozvrhové základny těmto skupinám stanovit. Uvedený autor pro řešení těchto otázek radí rozdělit nepřímé náklady podle základních podnikových funkcí.

Dělení nepřímých nákladů do skupin včetně uvedení nejvhodnější rozvrhové základny zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 2: Skupiny režijních nákladů a jejich rozvrhové základny

Homogenní skupina režijních nákladů	Vhodná rozvrhová základna
Zásobovací režie	Přímý materiál
Výrobní režie	Objem přímé práce
Odbytová režie	Přímý materiál, přímé mzdy, přímý materiál + přímé mzdy
Správní režie	Celkové přímé náklady

Zdroj: Popesko (2009, s. 72-73)

Rozvrhové základny mohou být vyjádřeny naturálně nebo peněžně. Přičemž u peněžních základen se vyjadřují přírážky k nepřímým nákladům v procentech, kdežto naturální základny se vypočítají jako sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na jednu naturální jednotku základny. (Fibírová, 2007, s. 126)

Fibírová (2007, s. 126-127) k peněžním základnám dodává, že se zjišťují snadno a přesně, podléhají ovšem častým změnám z důvodu odlišného oceňování spotřebovaných zdrojů v průběhu času. Oproti tomu naturální základny odstraňují nedostatek peněžních základů vyplývající z působení cenových vlivů, ale jejich zjišťování je složitější.

Rozvrhování režijních nákladů bývá velice složité, a to z důvodů, které uvádí Doyle (2006, s. 122), a sice že tyto režijní náklady jsou nejhůře identifikovatelnou složkou nákladů podniku. Jsou totiž obtížně chápány a také nedostatečně měřeny. Ještě složitější je tato situace ve velkých podnicích, kde se můžou režijní náklady stát neřízenými a nekontrolovatelnými. Těchto vlastností dosahují náklady zejména z následujících důvodů:

- Režijní náklady se špatně oddělují vzhledem k tomu, že jsou vyvolány mnoha navzájem nesouvisejícími činnostmi. Z toho vyplývá neustálá snaha jejich snižování, které ale nemusí postihnout skutečný problém.
- Díky tomu, že aktivity vyvolávající režijní náklady nemají opakovatelnou povahu a vyžadují spolupráci více útvarů, jsou obtížně kvantifikovatelné. Může potom docházet k jejich měření pomocí subjektivního hodnocení. (Doyle, 2006, s. 122)

Vzhledem k těmto poznatkům Doyle (2006, s. 123) upozorňuje na nutnost přijetí opatření k omezování činností vytvářejících tyto obtížně kvantifikovatelné náklady. Toto omezování centrálně zajišťovaných služeb je spojeno s pokládáním následujících otázek:

- Je tento náklad opravdu nezbytný a zvyšuje jeho vynaložení hodnotu?
- Neměla by být daná funkce svěřena externí firmě? (Doyle, 2006, s. 123)

Podle toho, jaké náklady a v jakém uspořádání kalkulace obsahují a podle toho, k jakému časovému horizontu se vztahují, se kalkulace rozlišují na propočtové, plánové, operativní a výsledné. Všechny tyto druhy kalkulací tvoří dohromady **tzv. kalkulační systém**. (Fibírová, 2007, s. 223)

Kalkulace propočtová bývá sestavována ve fázi výzkumu a vývoje nového výrobku, tedy výrobku, který ještě není vyráběn ani prodáván. Tato kalkulace tedy vytváří limity

nákladů pro útvary technické přípravy výroby. Výsledná částka vyplývající z propočtové kalkulace plní také funkci kritéria, zda je možné (z hlediska výše nákladů a porovnáním cen konkurence) zahájit výrobu výrobku a zda nový výrobek zajistí dostatečně požadovaný zisk. V zakázkové výrobě je propočtová kalkulace podkladem pro zpracování cenové nabídky pro zákazníka. (Fibírová, 2007, s. 225)

Plánovou kalkulaci podnik sestavuje na určité rozpočtové období jako ukazatele úrovně nákladů, které by mělo být v daném období dosaženo vzhledem k množství plánovaných výkonů. Plánová kalkulace se tedy vypočítává pro výrobky, které se vyrábějí opakovaně již v delším časovém období. Sestavovat by se tato kalkulace měla podle existujících podmínek výroby a měla by zohledňovat také změny, které mohou v daném období nastat a mají vliv na výši nákladů. (Fibírová, 2007, s. 226-227)

Plánovou kalkulaci zpřesňuje podle konkrétních podmínek operativní kalkulace, jelikož vyjadřuje náklady vyplývající z konstrukční a technologické dokumentace zpracované v útvarech zabývajících se přípravou výroby. (Fibírová, 2007, s. 228)

Konečně výsledná kalkulace zobrazuje skutečné náklady vynaložené na jednotku výkonu. Při porovnání s operativní kalkulací je využívána zejména jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů výroby. (Fibírová, 2007, s. 229)

Rozdělení kalkulací na výše uvedené druhy souvisí také s otázkou, kterou řeší Lazar (2012, s. 55-56), a sice, na jaké bázi oceňovat nerealizovanou produkci (čili výrobky, které byly v daném období vyrobeny, ale nebyly ve stejném období prodány). Tyto výrobky je možné ocenit na základě skutečných nákladů, ale také na základě předem stanovených nákladů vyplývajících z plánové kalkulace.

Z využití ocenění na základě plánové kalkulace vyplývá na jednu stranu výhoda ve snadnějším účtování nerealizované produkce. V případě oceňování skutečnými náklady totiž vzniká komplikace v ocenění produkce v případě, že náklady jednotlivých dodávek se od sebe liší. V této situaci se využívá metod oceňování produkce jako je například FIFO nebo průměrná cena. Na druhou stranu ocenění produkce předem stanovenými náklady představuje komplikace s výpočty výsledné kalkulace a hospodářských ukazatelů. (Lazar, 2012, s. 55)

Rozhodnutí účetní jednotky ohledně ocenění produkce skutečnými náklady nebo předem stanovenými náklady podle plánové kalkulace je nutné podle Louši (1998,

s. 59) zachytit také ve vnitropodnikové směrnici. Louša (1998, s. 60) také upozorňuje, že v případě oceňování podle plánové kalkulace je nutné tyto propočty pravidelně obnovovat (ideálně každé účetní období) nebo v případě neměnnosti výše kalkulovaných nákladů tuto skutečnost pro každé účetní období prokazovat.

3 Metodika

Cílem této práce je na základě výsledků vycházejících z analýzy přehledu literatury identifikovat oblasti možných záměrných úprav dat v podnikové agendě zásob, které mají při procesu přenosu dat z manažerského do finančního účetnictví významnou vypovídací schopnost.

V úvodu praktické části práce budou stanoveny základní motivy podniku pro úpravu dat v již zmíněném procesu účtování.

Na základě stanovených motivů budou charakterizovány konkrétní oblasti zásob, kde je možná kreativní činnost ze strany managementu.

Následně bude tato činnost managementu vyobrazena pomocí konkrétních výpočtů.

Výsledky této práce se tedy budou snažit odpovědět na následující otázky:

1. Jaký motiv bude mít účetní jednotka v následně uvedeném modelu pro svou kreativní činnost?
2. V jakých konkrétně vybraných oblastech agendy zásob je možné záměrně upravovat data a dosahovat tím stanoveného strategického cíle?
3. Jak toto kreativní účtování vypadá v konkrétních příkladech?

4 Výsledky

4.1 Komentář k přehledu literatury

Analýza literatury naznačila, že podnik má tendence směřovat ke strategickému pojetí manažerského účetnictví, které by mělo být spojováno s klasickým pojetím ve prospěch reálného vidění ekonomiky.

Současně lze považovat na tomto místě za účelné rozšířit obecné rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím charakterizované v přehledu literatury podle uvedených autorů o **komparaci potřeb manažerského účetnictví a požadavků na vedení finančního účetnictví vyplývajících z účetních zásad.**

Dodržování některých účetních zásad v rámci finančního účetnictví nemusí vyhovovat požadavkům kladeným na správné vedení manažerského účetnictví. V rozporu s potřebami manažerského účetnictví mohou být následující účetní zásady:

- Zásada oceňování v peněžních jednotkách
- Zásada oceňování v historických cenách
- Zásada stálé kupní síly peněžní jednotky
- Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, zásada oceňování v peněžních jednotkách požaduje, aby podnik vykazoval pouze transakce, které lze peněžně vyjádřit. Některé ekonomické transakce ovšem přesně kvantifikovat nelze a přesto mají velký vliv na určení hodnotu podniku. Příkladem může být například kvalifikace zaměstnanců, vztahy se zákazníky nebo dobré jméno podniku. Pokud má tedy manažerské účetnictví (myšleno především manažerské účetnictví v užším pojetí) poskytovat informace pro řízení budoucího vývoje podnikatelského subjektu, nelze tyto informace považovat za úplné, pokud jejich součástí nebudou i údaje o ostatních veličinách určujících hodnotu podniku neuváděných ve výkazech finančního účetnictví, byť jsou obtížně kvantifikovatelné nebo je peněžně vyjádřit vůbec nelze.

Nedodržování zásady oceňování v historických cenách v rámci manažerského účetnictví je naprosto zřejmým požadavkem pro správné řízení podniku. Manažeři by jistě neměli při řízení podniku využívat informace o ocenění majetku z finančního účetnictví, ale

zjišťovat aktuální ceny vlastněného majetku a až na základě těchto aktuálních cen rozhodovat o základních otázkách budoucího vývoje podniku.

Předpokladem zásady stálé kupní síly peněžní jednotky je, že v ekonomice neexistuje inflace a peněžní jednotka má stejnou kupní sílu (pokud nedojde ke skutečně vysoké míře inflace). Tato zásada je ovšem viditelně v rozporu s vedením manažerského účetnictví. Jak se mohou manažeři správně rozhodovat na základě výstupů manažerského účetnictví, pokud v něm nebude brána v úvahu inflace?

Poslední zásadou, která může být v rozporu s požadavky manažerského účetnictví je zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech, která stanovuje, že výsledek hospodaření by měla účetní jednotka zjišťovat za každé účetní období. Účetní období je v § 3, odst. 2 zákona o účetnictví charakterizováno jako období dvanácti měsíců nepřetržitě po sobě jdoucích. Stanovení hospodářského výsledku za jeden rok může být ovšem pro potřeby manažerského účetnictví nedostatečné. V rámci manažerského účetnictví je žádoucí zjišťovat výsledky například za každý měsíc nebo po skončení hlavní sezóny, která je kratší než jeden rok.

Na základě uvedených rozdílů v literárním přehledu je možné sestavit tabulku s několika charakteristickými vlastnostmi finančního a manažerského účetnictví.

Tabulka 3: Shrnutí rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
Pojetí aktiv a pasiv vymezené právními předpisy	Možnost odlišného pojetí aktiv a pasiv
Oceňování v historických cenách	Volba jiné formy oceňování podle požadavků na řízení
Orientace na minulost	Orientace na současnost a budoucnost
Zachycení externích vztahů	Zachycení externích i interních vztahů
Výkazy veřejně přístupné	Výkazy a další informace přístupné jen řídicím pracovníkům

Zdroj: vlastní zpracování

V souvislosti s tímto schématem je možné položit si otázku, která vlastnost pravděpodobně nejvíce nabádá ke kreativní činnosti?

Pokud jde o finanční účetnictví, zásadní roli v rozhodování, zda kreativně účtovat nebo ne, hraje pravděpodobně skutečnost, že výkazy finančního účetnictví jsou veřejně přístupné. Proto má hlavně podnik tendenci data v těchto výkazech zkreslovat.

Motivem pro tuto manipulaci s daty může být například, jak již bylo výše uvedeno, snaha skrýt před konkurencí výsledky prodeje. Dále se může účetní jednotka snažit skrýt některé skutečnosti před obchodními partnery nebo věřiteli. Jelikož se z těchto výkazů počítá daň z příjmů, budou zde pochopitelně tendence ovlivňovat výsledky i z tohoto důvodu.

Obecně lze říci, že každý podnik chce pochopitelně působit na okolí a uživatele účetních výkazů co nejlepším dojmem a zároveň se snaží skrýt svá slabá místa.

Manažerské účetnictví sice poskytuje informace, které jsou přístupné řídicím pracovníkům, ovšem můžou z těchto informací vyplývat výkazy, které nejsou součástí účetní závěrky podle právních předpisů, ale můžou být součástí soustavy výkazů, které například dceřiná společnost poskytuje mateřské společnosti (plány prodeje). Zde je pravděpodobné, že manažeři budou mít také tendenci kreativně účtovat za účelem vykazání potřebných hodnot u konkrétních položek výkazů.

Z hlediska manažerského účetnictví lze považovat za nejrizikovější vlastnost pro kreativní účetnictví podávání informací nejen o externích, ale také o interních vztazích v rámci podniku. Právě u interních obchodů mezi útvary je možné očekávat největší koncentraci záměrné úpravy dat. Může například docházet k domluveným fiktivním transakcím, které se ve skutečnosti ani nemusí fyzicky uskutečnit a jsou vytvořeny například kvůli navýšení střediskového výsledku hospodaření, který ovšem vstupuje také do celopodnikového hospodářského výsledku.

Skutečnost, že finanční účetnictví zobrazuje jen vztahy s externím okolím, neznamená, že zde není možnost žádné kreativní činnosti. I mezi obchodními partnery se lze v praxi setkat s dohodnutými obchody, u nichž je například na dokladu uvedena jiná částka, než která byla opravdu zaplacená nebo není transakce doložena vůbec žádným dokladem.

Výše uvedené rizikové vlastnosti finančního i manažerského účetnictví ovšem nejsou pochopitelně jediné, které poskytují možnost pro kreativní účetnictví. Každý management si jistě v každé charakteristické vlastnosti najde způsob, jak z ní vytěžit pro podnik co nejvíce. Účetní jednotka může využít ve svůj prospěch i například

skutečnost, že se podle českých účetních předpisů oceňuje majetek v historických cenách. Také orientace na budoucí vývoj charakteristická pro manažerské účetnictví může vybízet management ke kreativní činnosti.

Byla věnována pozornost obecným účetním zásadám a také vlastnostem charakteristickým pro finanční a manažerské účetnictví, ale prozatím nebyla diskutována problematika aktuálního principu, jako hlavní zásady vedení finančního účetnictví. Tento princip charakteristický pro finanční účetnictví nemusí být, jako některé ostatní účetní zásady, vyhovující pro řízení podniku, proto je možné, že v rámci manažerského účetnictví podnik od dodržování této zásady upustí. V oblasti finančního účetnictví ovšem aktuální bázi opomenout nelze a přesto má zde management prostor pro kreativní účetnictví. V praxi to může být charakteristické pro podniky poskytující služby a především v čase blížícího se konce jednoho účetního období a začátku druhého účetního období. Tyto podniky vykonají určitou službu v běžném účetním období bez jakéhokoli dokladu a vyúčtování služby proběhne záměrně až v následujícím období například kvůli snížení daňového základu.

V přehledu literatury byla zmínka o **tradičních finančních ukazatelích** měřících splnění základního cíle podnikání, a sice maximalizace výnosnosti vložených prostředků vlastníky. Jak bylo dále uvedeno, mezi tyto ukazatele patří ukazatele ziskovosti, likvidity, aktivity, financování a atraktivnosti pro investory. Výstupy manažerského účetnictví v oblasti zásob mohou mít na výsledky těchto měřítek výnosnosti vliv.

Ukazatele ziskovosti (neboli rentability) poměřují vždy zisk k nějaké veličině. Na tento zisk mohou mít vliv různé nástroje manažerského účetnictví, které jsou používány při účtování o zásobách. Může jít například o způsob oceňování zásob při výdeji, čili v jakém ocenění se výdej zásob dostane do položky nákladů. Pokud jde konkrétně o ukazatel rentability aktiv, tam je možnost ovlivnění managementem i v oblasti kalkulací, neboť na základě kalkulací se stanoví cena výkonu, který je pak jako určitá složka zásob vyjádřen v rozvaze v aktivech. Na výši položky aktiv může mít vliv také to, zda management tvoří opravné položky k zásobám, protože právě díky opravným položkám vstupujícím do rozvahy jako tzv. korekce, se může (nebo nemusí v případě jejich nevytvoření) snížit hodnota aktiv v netto zobrazení.

Praktikami manažerského účetnictví mohou být také ovlivněny ukazatele likvidity, především pokud jde o běžnou likviditu, do které vstupuje i hodnota zásob v rozvaze.

Výsledky manažerského účetnictví v oblasti zásob mohou, co se týče ukazatelů aktivity, vstoupit do obratu zásob nebo do doby obratu zásob. V případě obratu zásob bude zájmem managementu hodnotu zvyšovat, kdežto dobu obratu zásob snižovat. Na tento cíl bude mít vliv na způsob určení kalkulační metody a s tím související stanovení hodnoty zásob v rozvaze.

V případě ukazatelů financování a atraktivnosti pro investory může management prostřednictvím zásob zasahovat do výsledku pouze, pokud výpočet ukazatele zahrnuje také stanovení výše zisku.

Kromě výše uvedených ukazatelů lze **výkonnost měřit také multikriteriálně**, jak již bylo uvedeno v literárním přehledu. Využívání různých nástrojů a metod manažerského účetnictví v oblasti zásob jistě má vliv na výstupy tohoto způsobu měření výkonnosti podniku, tento vliv ovšem už zjevně není tak zřejmý a přímý, jako tomu bylo u předchozího způsobu měření výkonnosti. Pravdou ovšem zůstává, že by mělo platit tvrzení již v přehledu literatury uvedené, a sice že zdrojem pro používání multikriteriálních nástrojů měření výkonnosti by mělo být především manažerské účetnictví než například intuice nebo domněnky manažerů. Ovšem pouze v případě, že informace z manažerského účetnictví odpovídají co nejvíce skutečnosti a nejsou managementem záměrně nějak významně upravovány nebo stanovovány podle osobních potřeb managementu.

4.2 Motivy pro kreativní činnost managementu

Z charakteristiky finančního a manažerského účetnictví v předchozí části práce vyplývá, že základní rozpor mezi těmito druhy účetnictví spočívá ve výsledcích, které poskytují. Je zřejmé, že výsledky finančního účetnictví, jimiž jsou veřejně přístupné účetní výkazy, jsou nepostačující pro potřeby manažerů ke správnému řízení podnikatelské činnosti.

Předpisy upravující finanční účetnictví dávají účetním jednotkám v některých případech možnost volby mezi různými metodami. Jakou metodu si nakonec manažeři, jako tvůrci účetních výkazů, vyberou, záleží na jimi stanovených cílech nebo cílech určených vlastníky společnosti.

Zpracování výsledků této práce bude zaměřeno na dva hlavní motivy pro kreativní činnost manažerů (ať už na základě jejich rozhodnutí nebo na základě pokynu od vlastníků), a sice maximalizace nebo naopak minimalizace výsledku hospodaření.

Ke snaze o maximalizaci výsledku hospodaření může vést mnoho důvodů, pravděpodobně jím bude především dosažení lepšího obrazu o hospodaření podniku. Díky tomu může být například podnik atraktivnější pro investory i pro věřitele a může dosahovat lepší pozice na finančních trzích. Těchto cílů chtějí jistě dosáhnout jak vlastníci, tak také interní uživatelé účetních výkazů, především manažeři (pokud nejsou zároveň vlastníky podniku). Právě manažeři mohou být za dosahovanou výši zisku odměňováni například vyšším mzdovým ohodnocením nebo různými zaměstnaneckými benefity.

Zájem vlastníků na co nejvyšším výsledku hospodaření vyplývá jistě také z touhy o vyšší tržní hodnotu podniku a tím pádem větší výnos z jejich investice. S vyšším ziskem společnosti mohou také samozřejmě majitelé (akcionáři) dostávat vyšší dividendy.

Na druhou stranu se mohou snažit vlastníci i manažeři přiměřeně minimalizovat výsledek hospodaření jako základ daně z příjmů. Uvedená přiměřenost je zde na místě, neboť příliš nízký výsledek hospodaření spojený s vysokým podhodnocením aktiv v rozvaze může odrazovat potenciální investory i věřitele.

Vlastníci se mohou snažit co nejvíce snižovat základ daně díky tomu, aby nemuseli vynakládat tolik peněžních prostředků na placení daně. Manažeři budou pravděpodobně vynakládat úsilí na tuto daňovou optimalizaci především na základě jasného pokynu od vlastníků, protože řídící zaměstnanci nejsou ti, kteří platí daň vyměřenou od státu společnosti, ve které jsou zaměstnáni.

Je tedy zřejmé, že může docházet k tlaku jak ze strany manažerského účetnictví na finanční účetnictví, tak také tlaku v opačném směru.

K určitému nátlaku ze strany finančního účetnictví na manažerské účetnictví bude docházet v okamžiku, kdy budou vlastníci požadovat například již zmíněnou minimální daňovou povinnost nebo co nejlepší výsledky ukazatelů finančního hodnocení podniku, ať už za účelem získání úvěru či zájmu dalších investorů nebo za účelem co největší výnosnosti jimi vloženého kapitálu. Právě tyto charakteristiky hodnocení podniku

vyplývají z výkazů finančního účetnictví, které je dostupné externím uživatelům, a tyto výkazy sestavují manažeři podniku. Aby vlastníci dosáhli svých cílů, musí dát správné pokyny manažerům pro tvorbu manažerského účetnictví, zvláště pro ty oblasti manažerského účetnictví, jejichž výstupy následně vstupují do již zmíněných výkazů finančního účetnictví. Tyto pokyny vlastníků mohou zahrnovat i nutnost aplikace kreativního účetnictví za účelem dosažení jimi stanoveného cíle a tím pádem do jisté míry vyvíjení nátlaku na manažery podniku.

Na druhou stranu i manažeři, jako tvůrci účetních výkazů, mají své cíle a jisté požadavky nejen na informace z manažerského účetnictví pro správné řízení podniku, ale také na podobu výkazů finančního účetnictví. Za dosažené hodnoty některých položek mohou být manažeři například hodnoceni od vlastníků. Kromě toho nejen vlastníci, ale i management může mít zájem na tom, aby byl podnik atraktivní pro potenciální investory. Tyto a další motivy, mezi něž patří také například snaha o skrytí některých skutečností před samotnými vlastníky (možnost hrozícího úpadku společnosti), přispějí k tomu, že management vlastně sám na sebe vyvíjí nátlak za účelem dosažení žádoucích hodnot vykazovaných položek ve finančním účetnictví.

Ať už tedy vedou ke kreativnímu účetnictví jakékoli důvody, mezi které mohou patřit také některé prvky behaviorálního účetnictví, měkkých faktorů řízení nebo dokonce snaha o podvod, může být touto činností negativně ovlivněn pro finanční účetnictví tolik charakteristický věrný a poctivý obraz zveřejňovaných finančních výkazů.

4.3 Vybrané oblasti agendy zásob umožňující kreativní činnost managementu

Pro účely této práce byly vybrány následující oblasti účtování zásob, u kterých se může management rozhodnout o využití té které varianty.

- Ocenění zásob při výdeji podle metody FIFO nebo podle váženého aritmetického průměru.
- Volba metody kalkulace pro účely zjištění, kterou část nepřímých nákladů přiřadit dané kalkulační jednici.
- Zvláště bude zkoumána problematika rozvrhových základů při kalkulování nákladů na vyrobené výkony.

- Rozhodování účetní jednotky o tom, zda vyrobené výkony ocenit ve finančním účetnictví na základě plánovaných nebo skutečně vynaložených nákladů.
- Na předchozí problematiku naváže ukázka kreativní činnosti v souvislosti s marží podniku.
- Tvorba a rozpouštění opravných položek k zásobám.

4.3.1 Volba způsobu ocenění zásob při jejich výdeji do spotřeby (FIFO, vážený aritmetický průměr)

V okamžiku, kdy podnik spotřebovává skladované zásoby, vyvstává otázka, v jaké hodnotě tyto zásoby vyskladnit, když nebyly v průběhu období nakupovány za stejnou cenu? Jak již bylo uvedeno v literárním přehledu, účetní jednotka má v tomto případě možnost ocenit tyto zásoby mimo jiné pomocí váženého aritmetického průměru nebo podle metody FIFO.

Výběr metody ocenění těchto zásob ovšem bude mít vliv na částku, která bude prostřednictvím spotřeby zásob vstupovat do nákladů a tím pádem i do vykazovaného výsledku hospodaření.

4.3.2 Volba metodiky přiřazení nákladů dané kalkulační jednici

S oblastí zásob souvisí také otázka stanovení vlastních nákladů na vyrobený výkon, čili jeho ocenění. V teoretické části práce bylo naznačeno, že oceňování vlastních výkonů probíhá pomocí kalkulace, s níž je spojena problematika zvolení metody přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

Způsob, jakým účetní jednotka vypočítá celkové vlastní náklady výkonu, bude mít vliv na ocenění výrobků v rozvaze. Může tedy záměrně dojít k jejich nadhodnocení nebo naopak podhodnocení.

V ocenění, jaké účetní jednotka pomocí kalkulace vypočítá, vstupují také spotřebované zásoby do nákladů, je tedy zřejmý i vliv na vykazovaný výsledek hospodaření.

4.3.3 Rozvrhové základny

Podobný důsledek jako volba metody kalkulace, má i volba rozvrhové základny při využití přírážkového přiřazování nepřímých nákladů. S problematikou rozvrhových základen je spojeno několik dílčích rozhodnutí, které poskytují prostor pro kreativní činnost:

1. Volba mezi rozvrhovou základnou v naturálním nebo v peněžním vyjádření.
2. Samotná volba vhodné rozvrhové základny pro danou oblast nepřímých nákladů.

4.3.4 Plánované nebo skutečně vynaložené náklady

S metodikou oceňování také souvisí, zda podnik své výrobky ocení na základě plánové kalkulace nebo výsledné kalkulace (zobrazující skutečné náklady výroby).

Důsledek rozhodnutí mezi těmito dvěma možnostmi na výsledek hospodaření bude obdobný, jako při rozhodování o volbě metody přiřazování nepřímých nákladů. Opět takto oceňované zásoby vstupují ve stanovené hodnotě při jejich vyskladnění do nákladů podniku.

4.3.5 Rozhodování o výši marže

Způsob, kterým účetní jednotka ocení své výkony (plánová nebo výsledná kalkulace), bude mít vliv také na výši dosahované marže výrobku. Především, pokud podnik stanovuje prodejní cenu prvotně podle tržních podmínek a náklady je nutné této prodejní ceně přizpůsobit.

Marže výrobku (jako rozdíl mezi prodejní cenou a variabilními náklady) se dostane po uhrazení fixních nákladů do výnosů a tím pádem i do zisku. Je tedy zřejmé, že i na výši marže bude mít vliv cíl managementu, čili zda bude upřednostňovat co nejvyšší výnosy nebo naopak co nejnižší.

4.3.6 Problematika tvorby opravných položek k zásobám

Opravné položky bezesporu poskytují možnost k uplatňování kreativní činnosti managementem. Zda budou opravné položky k zásobám vytvořeny nebo ne záleží totiž na rozhodnutí řídicích pracovníků. Pokud bude pro účetní jednotku žádoucí mít vykázanou v rozvaze co nejvyšší hodnotu aktiv v netto zobrazení, nebudou tvořit opravné položky na dočasné snížení hodnoty zásob.

Otázka opravných položek souvisí také s hodnotou celkových nákladů podniku, neboť tvorba opravných položek zvyšuje náklady, naopak rušení opravných položek náklady snižuje. Tvorba opravných položek tedy může mít vliv i na výši dosaženého výsledku hospodaření.

4.4 Ukázka kreativní činnosti účetní jednotky na konkrétních výpočtech

4.4.1 Vliv způsobu oceňování zásob při výdeji na výsledek hospodaření

Výběr způsobu oceňování spotřebovávaných zásob bude mít vliv na výši nákladů na spotřebu a tím pádem i vliv na vykazovaný výsledek hospodaření. Účetní jednotka, čili její manažeři, se rozhodne pro ten způsob oceňování, který více přispěje k jejich cíli, tedy maximalizaci nebo minimalizaci výsledku hospodaření.

Vliv způsobu oceňování na výši nákladů byl sledován ve dvou případech. V prvním případě se jednotkové ceny zásob postupem času snižovaly, v druhém případě se naopak zvyšovaly.

Následující tabulky ukazují pohyb na zásobách v průběhu sledovaného období a jejich ocenění na základě metody FIFO i podle váženého aritmetického průměru.

Tabulka 4: Oceňování vyskladňovaných zásob při snižování jednotkových cen

Položka	Operace	Množství (ks)	FIFO		Vážený aritmetický průměr	
			Jednotková cena	Cena celkem	Jednotková cena	Cena celkem
1	počáteční stav	100	22,50	2 250,00	22,50	2 250,00
2	Příjem	150	22,00	3 300,00	22,00	3 300,00
3	Příjem	150	21,80	3 270,00	21,80	3 270,00
4	Příjem	150	21,00	3 150,00	21,00	3 150,00
5	Výdej	250	100 á 22,50	5 550,00	21,76	5 440,91
			150 á 22,00			
6	Příjem	100	20,80	2 080,00	20,80	2 080,00
7	Výdej	200	150 á 21,80	4 320,00	21,52	4 304,55
			50 á 21,00			
8	Výdej	150	100 á 21,00	3 140,00	21,52	3 228,41
			50 á 20,80			
9	Příjem	250	20,00	5 000,00	20,00	5 000,00
10	Výdej	100	50 á 20,80	2 040,00	20,25	2 025,38
			50 á 20,00			
11	Výdej	50	20,00	1 000,00	20,25	1 012,69
12	Výdej	100	20,00	2 000,00	20,25	2 025,38
				18 050,00		18 037,31

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedené tabulky je patrné, že v případě postupného snižování jednotkových cen za nakoupené zásoby jsou náklady na vydané zásoby v daném časovém období vyšší

v případě oceňování metodou FIFO. Nadhodnocení nákladů v případě použití metody FIFO může být žádoucí, pokud je cílem účetní jednotky snižovat výsledek hospodaření a tím pádem i základ daně z příjmů. V opačném případě, kdy budou manažeři usilovat o co nejvyšší zisk (nebo co nejmenší ztrátu), budou oceňovat vydané zásoby váženým aritmetickým průměrem.

Tabulka 5: Oceňování vyskladňovaných zásob při zvyšování jejich jednotkové ceny

Položka	Operace	Množství	FIFO		Vážený aritmetický průměr	
			Jednotková cena	Cena celkem	Jednotková cena	Cena celkem
1	počáteční stav	100	19,50	1 950,00	19,50	1 950,00
2	příjem	150	19,80	2 970,00	19,80	2 970,00
3	příjem	150	20,00	3 000,00	20,00	3 000,00
4	příjem	150	21,00	3 150,00	21,00	3 150,00
5	výdej	250	100 á 19,50	4 920,00	20,13	5 031,82
			150 á 19,80			
6	příjem	100	21,20	2 120,00	21,20	2 120,00
7	výdej	200	150 á 20,00	4 050,00	20,40	4 079,09
			50 á 21,00			
8	výdej	150	100 á 21,00	3 160,00	20,40	3 059,32
			50 á 21,20			
9	příjem	250	22,00	5 500,00	22,00	5 500,00
10	výdej	100	50 á 21,20	2 160,00	21,73	2 173,26
			50 á 22,00			
11	výdej	50	22,00	1 100,00	21,73	1 086,63
12	výdej	100	22,00	2 200,00	21,73	2 173,26
				17 590,00		17 603,37

Zdroj: vlastní zpracování

Při postupném zvyšování jednotkové ceny nastává situace opačná. Ocenění způsobem FIFO vede k nižším vykazovaným nákladům, čili k nadhodnocení výsledku hospodaření. V případě očekávání zvyšování cen například vlivem inflace, bude podnik tedy volit při snaze o co nejvyšší zisk nebo nejmenší ztrátu oceňování metodou FIFO, při snaze výsledek hospodaření snižovat naopak oceňování metodou váženého aritmetického průměru.

Na závěr tohoto konkrétního příkladu je tedy nutné dodat, že rozhodování účetní jednotky o způsobu oceňování vydaných zásob bude záležet právě na očekávání vývoje budoucích nákupních cen zásob.

4.4.2 Problematika přiřazování nepřímých nákladů na kalkulační jednici

Příležitost pro kreativní činnost managementu bude znázorněna na následujícím příkladu, kdy vyráběl podnik ve sledovaném období tři druhy výrobků (V1, V2, V3), které se od sebe liší především potřebou času na jeho výrobu. Struktura nákladů a další potřebné údaje jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 6: Údaje o výrobcích

Parametry		Druh výrobku		
		V1	V2	V3
Spotřeba času (h)		2	3	5
Počet ks		6 000	15 000	4 000
Přímé náklady (Kč)	přímý materiál	600 000	900 000	700 000
	přímé mzdy	400 000	1 000 000	300 000
	ostatní přímé náklady	500 000	800 000	240 000
Nepřímé náklady (Kč)	zásobovací režie	2 000 000		
	výrobní režie	3 000 000		
	odbytová režie	1 000 000		
	správní režie	2 000 000		

Zdroj: vlastní zpracování

Prvním způsobem, jak rozdělit nepřímé náklady pro každý druh výrobku je kalkulace prostým dělením, kde jako kritérium rozdělení slouží počet vyrobených kusů. Nepřímé náklady na jeden kus výrobku se tedy vypočítají následovně.

$$(2000000 + 3000000 + 1000000 + 2000000) / (6000 + 15000 + 4000) = 320 \text{ Kč} / \text{ks}$$

Po vypočtení části nepřímých nákladů připadající na jeden kus každého druhu výrobku je možné sestavit kalkulaci. Pro zjednodušení bude v kalkulaci uvedena položka přímých nákladů, nepřímých nákladů a nákladů celkem na každý výrobek.

Tabulka 7: Kalkulace prostým dělením (Kč/ks)

	V1	V2	V3
Přímé náklady	250	180	310
Nepřímé náklady	320	320	320
Náklady celkem	570	500	630

Zdroj: vlastní zpracování

Jelikož nejsou výrobky stejně náročné, především co se týče spotřeby času na jejich výrobu, je vhodné rozdělit nepřímé náklady podle přepočtené jednice na základě přiřazení poměrového čísla ke každému druhu výrobku právě podle potřeby hodin.

Rozdělení výrobků podle jejich poměrových čísel uvádí následující tabulka.

Tabulka 8: Přiřazení poměrového čísla

	V1	V2	V3
Poměrové číslo	1	1,5	2,5

Zdroj: vlastní zpracování

Podle stanovených poměrových čísel je možné vypočítat přepočtenou jednici, díky níž se pak můžou nepřímé náklady rozpočítat.

$$1 * 6000 + 1,5 * 15000 + 2,5 * 4000 = 38500ks$$

Nepřímé náklady přiřaditelné ke každému druhu výrobku je pak možné vypočítat pouhým podílem celkových nepřímých nákladů a přepočtené jednice.

$$(2000000 + 3000000 + 1000000 + 2000000) / 38500 = 208Kč / ks$$

Nyní už je možné sestavit kalkulaci, která má následující podobu.

Tabulka 9: Kalkulace dělením s poměrovými čísly (Kč/ks)

	V1	V2	V3
Počet ks	6 000	15 000	4 000
Poměrové číslo	1	1,5	2,5
Přímé náklady	250	180	310
Nepřímé náklady	208	208	208
Náklady celkem	458	388	518

Zdroj: vlastní zpracování

Při použití přírážkové kalkulace byly náklady rozpočítávány podle obou možných metod, a sice sumační a diferencované. U obou metod bylo využito procenta peněžní přírážky.

Pro výpočet sumační přírážkové kalkulace byl zvolen za rozvrhovou základnu součet přímého materiálu a přímých mezd. Procento peněžní přírážky se potom vypočítá následovně.

$$\frac{2000000 + 3000000 + 1000000 + 2000000}{600000 + 900000 + 700000 + 400000 + 1000000 + 300000} = 2,05$$

Nepřímé náklady pro každý druh výrobku mohou být potom stanoveny pomocí níže uvedených výpočtů.

$$V1: \frac{600000 + 400000}{6000} * 2,05 = 342 \text{ Kč} / ks$$

$$V2: \frac{900000 + 1000000}{15000} * 2,05 = 260 \text{ Kč} / ks$$

$$V3: \frac{700000 + 300000}{4000} * 2,05 = 513 \text{ Kč} / ks$$

Na základě uvedených výpočtů je možné sestavit kalkulaci.

Tabulka 10: Kalkulace přírážková – sumační (Kč/ks)

	V1	V2	V3
Přímé náklady	250	180	310
Nepřímé náklady	342	260	513
Náklady celkem	592	440	823

Zdroj: vlastní zpracování

V teoretické části práce byla již definována diferencovaná přírážková kalkulace. Při této metodě je pro každý druh nepřímých nákladů stanovena rozvrhová základna.

Rozdělení rozvrhových základen bylo v tomto příkladě stanoveno následovně:

- Zásobovací režie – přímý materiál
- Výrobní režie – přímý materiál
- Odbytová režie – přímé mzdy
- Správní režie – celkové přímé náklady

Níže uvedená tabulka zobrazuje vypočtenou procentní přírážku pro každý druh nepřímých nákladů.

Tabulka 11: Procento peněžní přírážky u diferencované kalkulace

Druh nepřímých nákladů	Procento peněžní přírážky
Zásobovací režie	91 %
Výrobní režie	136 %
Odbytová režie	59 %
Správní režie	37 %

Zdroj: vlastní zpracování

Postup výpočtu nepřímých nákladů u této metody kalkulace je obdobná jako při použití sumační přírážky, proto je v následující tabulce již uvedena kalkulace touto metodou u všech tří výrobků.

Tabulka 12: Kalkulace přírážková – diferencovaná (Kč/ks)

	V1	V2	V3
Přímé náklady	250	180	310
Zásobovací režie	91	55	159
Výrobní režie	136	82	239
Odbytová režie	39	39	44
Správní režie	92	66	114
Náklady celkem	608	422	866

Zdroj: vlastní zpracování

Po vypočtení všech způsobů alokace nepřímých nákladů na kalkulační jednici je možné rozdílné výsledky porovnat.

Pro porovnání slouží následující tabulka celkových nákladů produkce pro všechny druhy výrobku zvlášť i za podnik celkem.

Tabulka 13: Celkové náklady podle metody kalkulace

Metoda kalkulace	Druh výrobku			Celkem
	V1	V2	V3	
Kalkulace prostým dělením	3 420 000	7 500 000	2 520 000	13 440 000
Kalkulace dělením s poměrovými čísly	2 748 000	5 820 000	2 072 000	10 640 000
Kalkulace přírážková - sumační	3 551 282	6 597 436	3 291 282	13 440 000
Kalkulace přírážková - diferencovaná	3 650 401	6 326 337	3 463 262	13 440 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z výpočtu kalkulací v tomto příkladu tedy vyplývá, že nejvyšších hodnot dosahují výrobky oceněné pomocí přírážkové kalkulace nebo kalkulace prostým dělením, naopak nejnižší hodnotou jsou oceněny výrobky podle kalkulace dělením s poměrovými čísly. Rozdíl mezi výsledky těchto dvou metod není zrovna malý. Může to ovšem být také způsobeno stanovenými rozvrhovými základnami u přírážkové kalkulace.

Pokud budou výsledky výpočtu brány z pohledu vstupu výrobků v tomto ocenění do položky nákladů při jejich spotřebě, bude opět záležet na motivaci manažerů dosahovat co nejvyššího nebo naopak co nejnižšího výsledku hospodaření. Je zřejmé, že manažeři usilující o maximální výsledek hospodaření budou v tomto případě oceňovat výrobky pomocí kalkulace dělením s poměrovými čísly, pro manažery cílené na co nejnižší hodnotu výsledku hospodaření bude přijatelnější ocenění přírážkovou kalkulací (ať už sumační nebo diferencovanou) nebo kalkulací prostým dělením.

Využití určité metody kalkulace z pohledu vlivu na výsledek hospodaření je odlišné než její využití z pohledu ocenění zásob v rozvaze. To by jistě manažeři měli vzít v úvahu. Snaha o maximalizaci zisku může zapříčinit i vysoké podhodnocení hodnoty zásob v aktivech. Opačná situace by nastala při snaze o minimalizaci dosaženého zisku.

Vybraná metoda kalkulace na základě cílů manažerů v oblasti výkaznictví finančního účetnictví nemusí být vhodná pro účely řízení podniku. Účetní jednotka by si tedy mohla stanovit metodu kalkulace pro potřebu vykazování určité hodnoty zásob v rozvaze nebo určité hodnoty výsledku hospodaření a jinou metodu kalkulace pro co nejvhodnější ocenění kvůli správnému řízení podniku.

Zde by ovšem již podnik měl přistoupit na dvouokruhovou organizaci účetnictví a využít účtů rozdílů.

4.4.3 Rozvrhové základny

První oblastí v rámci problematiky rozvrhových základen, který bude zkoumán, je vliv volby mezi naturální základnou a peněžní základnou na výsledek hospodaření. Tato situace je ilustrována na následujícím příkladě.

Účetní jednotkou je stejná firma, jako v předchozím příkladě. Níže zobrazená tabulka uvádí informace potřebné k sestavení kalkulace za sledované období.

Tabulka 14: Údaje o vyráběných produktech pro potřeby výpočtu kalkulace

Parametry	Druh výrobku		
	V1	V2	V3
Spotřeba času (h/ks)	2	3	5
Počet kusů	6 000	15 000	4 000
Spotřeba času celkem	12 000	45 000	20 000
Přímé mzdy (Kč)	400 000	1 000 000	300 000
Nepřímé náklady (Kč)	8 000 000		

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulky č. 14 je zřejmé, že druhy vyráběných výrobků se liší, jak již bylo v předešlém příkladě uvedeno, především jejich náročností na spotřebu času, s níž souvisí i náročnost na přímé mzdy odvíjející se právě od spotřebovaných hodin práce.

Při alokovaní nepřímých nákladů pomocí naturální základny byla jako rozvrhová základna stanovena právě spotřeba času v hodinách. Sazba nepřímých nákladů je vypočítána níže.

$$\frac{8000000}{12000 + 45000 + 20000} = 104 \text{ Kč} / h$$

Po vypočtení sazby nepřímých nákladů je možné sestavit kalkulaci pro všechny tři druhy výrobků.

Tabulka 15: Kalkulace při použití naturální rozvrhové základny

	V1	V2	V3
Přímé náklady (Kč)	250	180	310
Nepřímé náklady (Kč)	208	312	519
Náklady celkem (Kč)	458	492	829

Zdroj: vlastní zpracování

Peněžní přírážka byla již počítána v předchozím příkladě, přesto je níže uveden postup výpočtu. Rozvrhovou základnou zde byly zvoleny přímé mzdy.

$$\frac{8000000}{400000 + 1000000 + 300000} = 4,71$$

V Tabulce 16 je vyobrazena kalkulace s rozdělením nepřímých nákladů za pomoci peněžní rozvrhové základny.

Tabulka 16: Kalkulace při použití peněžní rozvrhové základny

	V1	V2	V3
Přímé náklady (Kč)	250	180	310
Nepřímé náklady (Kč)	314	314	353
Náklady celkem (Kč)	564	494	663

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky obou případů využití rozvrhové základny je možné vidět v následující tabulce.

Tabulka 17: Porovnání kalkulací (Kč)

Druh základny	V1	V2	V3	Celkem
Naturální rozvrhová základna	2 746 753	7 375 325	3 317 922	13 440 000
Peněžní rozvrhová základna	3 382 353	7 405 882	2 651 765	13 440 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z uvedené tabulky vyplývá, že pokud jde o zjišťování celkových nákladů za podnik, není rozdíl mezi ocenění pomocí naturální nebo peněžní rozvrhové základny.

Jak ovšem vyplývá z literárního přehledu, kritériem pro výběr naturální nebo peněžní základny nemusí být jen samotný výsledek, ale také již zmíněná náročnost zjišťování podkladů pro výpočet naturální základny nebo naopak potřeba neustálé aktualizace hodnoty spotřebovávaných zdrojů v případě peněžní rozvrhové základny. Ani jedna situace ovšem není případ tohoto příkladu, neboť vzhledem ke stanovovaným normám času charakteristickým pro výrobní podniky a nepříliš častými změnami v sazbách časové mzdy není složité zjistit počet hodin pro naturální základnu ani není potřeba příliš často aktualizovat základnu peněžní.

Po vypočítání výše uvedeného příkladu je také možné porovnat různé rozvrhové základny při použití peněžních přírážek. V prvním případě byl zvolen za rozvrhovou

základnu součet přímého materiálu a přímých mezd, v druhém případě pouze přímé mzdy. Porovnáním celkových nákladů na výrobu v těchto dvou případech vychází, že tyto náklady jsou stejné. Jestli je tuto skutečnost možné pokládat za platné pravidlo je zjišťováno v následujícím příkladu.

Kromě volby mezi naturální a peněžní rozvrhovou základnou je tedy s problematikou rozvrhových základen spojena otázka, kterou položku vlastně zvolit za tuto základnu.

Tato otázka je ilustrována na následujícím příkladě, který navazuje na příklad spojený s volbou metodiky rozdělení nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

Jako první případ bude uvažován výsledek z předchozí podkapitoly při použití sumační přírážkové kalkulace. Rozvrhovou základnou zde byl součet přímého materiálu a přímých mezd.

Výsledek prvního případu volby rozvrhové základny bude porovnán s kalkulací, ve které budou rozděleny nepřímé náklady podle rozvrhové základny, již budou tvořit celkové přímé náklady výroby.

Procento peněžní přírážky je vypočteno následovně:

$$\frac{8000000}{5440000} * 100 = 147\%$$

Níže uvedená tabulka zobrazuje přímé, nepřímé i celkové náklady na výrobu výrobku V1, V2 i V3.

Tabulka 18: Kalkulace přírážková - rozvrhovou základnou celkové přímé náklady (Kč/ks)

	V1	V2	V3
Přímé náklady	250	180	310
Nepřímé náklady	368	265	456
Náklady celkem	618	445	766

Zdroj: vlastní zpracování

Pomocí následující tabulky je možné zhodnotit výsledky kalkulací s využitím různých rozvrhových základen.

Tabulka 19: Celkové náklady podle použití různých druhů rozvrhových základů (Kč)

Rozvrhová základna	Druh výrobku			Celkem
	V1	V2	V3	
Přímý materiál + přímé mzdy	3 551 282	6 597 436	3 291 282	13 440 000
Celkové přímé náklady	3 708 000	6 675 000	3 064 000	13 447 000

Zdroj: vlastní zpracování

Z Tabulky 19 vyplývá, že volba různých rozvrhových základů skutečně vede v některých případech k jiným částkám v celkových nákladech. Je zřejmé, že podnik preferující maximální zisk by si zvolil jako rozvrhovou základnu součet přímého materiálu a přímých mezd (nebo pouze přímé mzdy, jak vyplývá z příkladu o volbě naturální nebo peněžní přírážky) a podnik upřednostňující minimální zisk by dal přednost celkovým přímým nákladům.

4.4.4 Ocenění výrobků na základě plánové nebo skutečné kalkulace

Problematika oceňování vlastních výrobků bude ilustrována na následujícím příkladě, kdy účetní jednotka zavádí nový výrobek vyráběný na nově pořízené výrobní lince. Tento nově zaváděný výrobek je výrobkem V1, jehož kalkulace byla vypočtena v předchozích příkladech. Pro účely tohoto příkladu bude jako výsledná kalkulace použita již vypočtená kalkulace, kde byly nepřímé náklady rozvrženy metodou prostého dělení.

Před samotnou výrobou výrobku V1 byly podle důkladných propočtů plánované roční náklady na výrobu jednoho kusu výrobku vyčísleny následovně:

Tabulka 20: Plánová kalkulace (Kč/ks)

Přímý materiál	80
Přímé mzdy	75
Ostatní přímé náklady	65
Nepřímé náklady	320
Celkové náklady	540

Zdroj: vlastní zpracování

Podnik plánoval objem výroby na 5500 ks za rok. Ve skutečnosti ovšem ve sledovaném roce vyrobil 6000 ks.

Kromě vyššího objemu výroby po prvním roce podnik zjistil i odlišnost ve výši přímých nákladů.

Během sledovaného období se zvýšila spotřeba materiálu, neboť na počátku výrobního procesu nového výrobku docházelo k vyšší produkci zmetků, než podnik očekával. Za vysokou zmetkovost byli zaměstnanci na základě firemní politiky postihováni penalizováním srážkami ze mzdy a hodnota přímých mezd na jeden výrobek se tedy snížila. Současně se zvýšily ostatní přímé náklady. Nepřímé náklady se v průběhu období nezměnily.

Kalkulace skutečných nákladů na konci období je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 21: Výsledná kalkulace (Kč/ks)

Přímý materiál	100
Přímé mzdy	67
Ostatní přímé náklady	83
Nepřímé náklady	320
Celkové náklady	570

Zdroj: vlastní zpracování

Po porovnání plánové a výsledné kalkulace je zřejmé, že došlo k překročení plánu, pokud jde o celkové náklady na kalkulační jednotici.

Náklady celkem na výrobu nového výrobku podle ocenění na základě plánové kalkulace a na základě skutečně vynaložených nákladů dosahují následující výše:

- Plánová kalkulace: $6000 \cdot 540 = 3\,240\,000$ Kč
- Skutečné náklady: $6000 \cdot 570 = 3\,420\,000$ Kč

Rozhodnutí o způsobu ocenění vyrobených produktů bude opět záležet na cíli účetní jednotky maximalizovat nebo naopak minimalizovat dosahovaný zisk.

Jaký vliv na výsledek hospodaření bude mít způsob ocenění, je možné odůvodnit podle již výše uváděného příkladu oceňování kalkulacemi. V ocenění, ve kterém účetní jednotka naskladní vyrobenou produkci, se bude dostávat i do položky nákladů při jejich spotřebě (prodeji).

Pokud bude tedy management uvažované účetní jednotky zainteresován na co nejvyšší zisk, zvolí oceňování na základě předem plánovaných nákladů, v opačném případě ocení výrobky na úrovni skutečně vynaložených nákladů.

4.4.5 Obchodní marže

Jak bylo zmíněno, kreativní možnosti managementu se týkají také dosahované marže, jak je zobrazeno na uvedeném příkladě.

Pokud bude brána v úvahu prodejní cena ve výši 1540 Kč za jeden výrobek a ocenění vlastními náklady na základě předchozího příkladu, bude marže dosahovat následujících částek:

- Plánová kalkulace: $1540 - 540 = 1\ 000$ Kč
- Výsledná kalkulace: $1540 - 570 = 970$ Kč

Celkové výnosy na prodané výkony (6 000 ks) jsou pak uvedené níže:

- Plánová kalkulace: $1000 * 6000 = 6\ 000\ 000$ Kč
- Výsledná kalkulace: $970 * 6000 = 5\ 820\ 000$ Kč

V případě, že účetní jednotka vynakládá prostředky na fixní náklady ve výši například 500 000 Kč, bude zisk podniku tento:

- Plánová kalkulace: $6\ 000\ 000 - 500\ 000 = 5\ 500\ 000$ Kč
- Výsledná kalkulace: $5\ 820\ 000 - 500\ 000 = 5\ 320\ 000$ Kč

Vyhodnocení těchto dvou metod oceňování vlastních výrobků z pohledu obchodní marže je tedy evidentní. Management, který chce dosáhnout co nejvyššího zisku, zvolí ocenění podle plánové kalkulace. Pokud by chtěl podnik naopak co nejnižší zisk, ocení svou produkci podle výsledné kalkulace.

Účetní jednotka si ovšem může například stanovit automaticky jako způsob oceňování pro finanční účetnictví plánovanou kalkulaci a potom mít možnost si tento plán záměrně zkreslit podle toho, zda preferuje maximální nebo minimální zisk. Pro účely manažerského účetnictví a správného řízení podniku je ale samozřejmě vhodné mít výrobky oceněné výslednými kalkulacemi, pokud je tedy možné skutečně vynaložené náklady přesně kvantifikovat.

4.4.6 Příklad účtování v dvouokruhové účetní soustavě o odlišných způsobech ocenění produkce ve finančním a manažerském účetnictví

V přehledu literatury byla zmínka o tom, že dvouokruhové soustavy účetnictví se využívá především díky odlišnému ocenění zásob v manažerském a finančním účetnictví.

V předchozích příkladech bylo zjištěno, že při použití různých metod ocenění je možné dosáhnout jiných výsledků. Management potom pro účely vykazování ve finančním účetnictví zvolí tu, která vyhovuje jeho cíli. Tato vybraná metoda ovšem může být nevyhovující pro správné řízení podniku, proto může pro tyto účely manažer zvolit jinou metodu ocenění.

Tato situace bude ilustrována na jednom z již počítaných příkladů, a sice na rozdílu mezi ocenění plánovou nebo výslednou kalkulací.

Pro účely tohoto příkladu bude uvažováno, že podnik je zacílen na maximalizaci výsledku hospodaření vykazovaného ve finančním účetnictví. Bude tedy preferovat ocenění na bázi plánovaných nákladů. Pro účely řízení ovšem management považuje toto ocenění za nevhodné a používá skutečně vynaložené náklady.

Ve finančním a v manažerském účetnictví bude zobrazena situace, kdy podnik část naskladněné výroby prodal. Konkrétně vyskladní celkem 100 ks. Hodnota prodaných výrobků ve vlastních nákladech ve finančním a manažerském účetnictví bude následující:

- Finanční účetnictví: $100 \cdot 540 = 54\,000$ Kč
- Manažerské účetnictví: $100 \cdot 570 = 57\,000$ Kč

Účtování ve finančním účetnictví:

613 - Změna stavu výrobků		123 - Výrobky	
Výdejka	54 000	Výdejka	54 000

Účtování v manažerském účetnictví:

8xx - Náklady střediska		8xx - Spojovací účet k nákladům	
Vnitřní účetní doklad	57 000	Vnitřní účetní doklad	54 000

899 - Rozdílový účet	
Vnitřní účetní doklad	3 000

4.4.7 Opravné položky

V tomto příkladu bude uvažován podnik, který vlastní na skladě zboží v hodnotě Kč 200 000. Tento podnik při inventarizaci zjistil, že tržní hodnota jím vlastněného zboží je nižší a dosahuje výše Kč 160 000. Jak by v této situaci podnik postupoval, pokud by preferoval maximální zisk a jak by na zjištěnou nižší tržní hodnotu reagoval, kdyby dával přednost nižšímu zisku například z důvodu daňové optimalizace?

Jelikož tvorba opravné položky zvyšuje náklady, pravděpodobně by podnik preferující maximální zisk tyto opravné položky netvořil a tím pádem by došlo k nadhodnocení výsledku hospodaření. Současně by ale také došlo k nadhodnocení položky zboží v rozvaze v netto zobrazení, neboť by snížení tržní hodnoty zboží nebylo zaznamenáno ve sloupci korekce a nesnížila by se tím tedy čistá hodnota zásob.

Pokud se vyskytne důvod pro vytvoření opravné položky k zásobám, manažeři zacílení na minimální zisk mají příležitost si tvorbou této položky výsledek hospodaření dále snížit.

O kreativní činnost managementu zaujatého na minimální zisk by šlo v případě, kdy v minulém období podnik vytvořil opravnou položku a v období, kdy se tržní hodnota vrátila na původní účetní hodnotu zboží, by nezrušil tuto opravnou položku, protože by si tím snížil náklady a zvýšil tedy výsledek hospodaření.

5 Závěr

Cílem této práce bylo zkoumat možnou kreativní činnost managementu v oblasti účtování zásob.

V první řadě byly stanoveny motivy podniků pro uplatňování kreativního účetnictví. Jako tyto základní dva protichůdné cíle byla pro účely této práce zvolena snaha o maximální nebo naopak minimální zisk.

Na základě analýzy literatury byla poté určena místa v účtování zásob, kde má podnik možnost uplatňovat kreativní schopnosti při vedení účetnictví. Výzkum byl tedy zaměřen na oceňování vyskladňovaných zásob pomocí metody FIFO nebo váženého aritmetického průměru, dále na rozhodování o metodě přiřazení nepřímých nákladů dané kalkulační jednici a o volbě rozvrhové základny. V úvahu byla brána také rozdílnost v oceňování plánovanými nebo skutečně vynakládanými náklady včetně vlivu na velikost obchodní marže a otázka opravných položek.

Toto kreativní účtování a jejich důsledky na splnění stanoveného cíle bylo názorně předvedeno na fiktivním výrobním podniku.

Výsledky zkoumání je možné shrnout pro přehlednost do následující tabulky.

Tabulka 22: Shrnutí výsledků pro zkoumaný fiktivní podnik

Oblast pro kreativní činnost			Celková hodnota rozhodující pro splnění cíle
Ocenění zásob při vyskladnění	snižující se pořizovací ceny	FIFO	18 050,00
		vážený aritmetický průměr	18 037,31
	zvyšující se pořizovací ceny	FIFO	17 590,00
		vážený aritmetický průměr	17 603,37
Metoda přiřazení nepřímých nákladů dané kalkulační jednici	prostým dělením		13 440 000,00
	dělením s poměrovými čísly		10 640 000,00
	přirážková sumační		13 440 000,00
	přirážková diferencovaná		13 440 000,00
Rozvrhové základny	naturální základna		13 440 000,00
	peněžní základna		13 440 000,00
	rozvrhovou základnou přímý materiál + přímé mzdy		13 440 000,00
	rozvrhovou základnou celkové přímé náklady		13 447 000,00
Plánová nebo výsledná kalkulace	plánová kalkulace		3 240 000,00
	výsledná kalkulace		3 420 000,00
Obchodní marže	plánová kalkulace		5 500 000,00
	výsledná kalkulace		5 320 000,00

Zdroj: vlastní zpracování

Podle výše uvedených výpočtů je možné navrhnout managementu podniku vybrat metody manažerského účetnictví podle jejich cíle.

Tabulka 23: Doporučení vyplývající z celkových hodnot nákladů a výnosů

Oblast pro kreativní činnost		Vybraná metoda s ohledem na cíl		Možný vliv rozhodnutí na další vykazovaná data
		maximální zisk	minimální zisk	
Ocenění zásob při vyskladnění	snižující se pořizovací ceny	vážený aritmetický průměr	FIFO	aktiva
	zvyšující se pořizovací ceny	FIFO	vážený aritmetický průměr	aktiva
Metoda přiřazení nepřímých nákladů dané kalkulační jednici		kalkulace dělením s poměrovými čísly	kalkulace přirážková/prostým dělením	aktiva
Rozvrhové základny	naturální nebo peněžní základna	naturální/peněžní	naturální/peněžní	aktiva
	volba rozvrhové základny	přímý materiál+přímé mzdy	celkové přímé náklady	aktiva
Plánová nebo výsledná kalkulace		plánová kalkulace	skutečné náklady	aktiva
Obchodní marže		plánová kalkulace	skutečné náklady	aktiva
Opravné položky		tvořit minimálně	tvořit maximálně	aktiva netto

Zdroj: vlastní zpracování

Zajímavým může být shledán výsledek zkoumání oblasti oceňování vyskladňovaných zásob, kde výběr dané metody záleží na předpokládaném vývoji cen nakupovaných zásob. Management se tedy bude rozhodovat jinak při očekávání poklesu cen než v případě očekávání jejich vzrůstu.

Příležitost ke kreativitě management nemá jen v případě oceňování vyskladňovaných zásob, ale také při **nakupovaných zásobách oceňovaných pořizovací cenou**. Součástí této pořizovací ceny jsou vedlejší pořizovací náklady, které jsou určeny v rámci finančního účetnictví příslušnými právními předpisy. Je zřejmé, že toto ocenění nemusí vyhovovat managementu podniku pro účely řízení a může si tedy složky pořizovací ceny určit sám (například stanovit jako vedlejší pořizovací náklad i kurzový rozdíl, který není ve finančním účetnictví považován jako náklad vstupující do pořizovací ceny). Mezi náklady, které by neměly být součástí pořizovací ceny, patří kromě kurzových rozdílů také úroky z úvěru. Jak již bylo poznamenáno v teoretické části práce, záležitost neuznání nákladových úroků jako vedlejší pořizovací náklad se nemusí týkat zásob pořizovaných vlastní činností, kdy případně lze tyto úroky zahrnout do vlastních nákladů v případě, že vznikly v období pořizování zásob (tedy jejich výroby). Účetní jednotka by si tedy v tomto případě mohla záměrně půjčit peněžní prostředky zdánlivě za účelem výroby výrobku, aby mohla tyto úroky zahrnout do jeho ocenění a nadhodnotit si tím pádem aktiva vykazovaná ve finančním účetnictví.

Pokud účetní jednotka svá aktiva nakupuje, nemusí jít jen o to, zda do pořizovací ceny zahrne i vedlejší náklady, které podle předpisů započítat do vstupní hodnoty nemůže. Podnik může přistoupit ke kroku, kdy si záměrně navyšuje povolené vedlejší pořizovací náklady za účelem nadhodnocení aktiv. Mohl by si například přičíst k těmto nákladům položky, které svou charakteristikou mohou být za vedlejší pořizovací náklady považovány, ovšem s pořízením daného konkrétního aktiva ve skutečnosti vůbec nesouvisí (například přičtení nákladů na dopravu, které byly ovšem vynaloženy na přemístění jiné položky než právě oceňovaného aktiva nebo která se fakticky vlastně vůbec neuskutečnila). K tomuto zkreslování hodnoty aktiv může přispívat také situace, kdy si některou část vedlejších pořizovacích nákladů zajišťuje sám podnik vlastními středisky.

Výsledky rozhodování o metodě přiřazení nepřímých nákladů na daný výrobek mohou být ovlivněny volbou rozvrhových základů u přírážkové kalkulace. Je tedy zřejmé, že **při volbě jiné rozvrhové základny** než v uvedeném příkladě již nemusí být přírážková kalkulace ideální metodou pro dosahování co nejmenšího zisku.

Při zkoumání vlivu **výběru naturální nebo peněžní základny** na vykazovaný výsledek hospodaření bylo logicky potvrzeno, že konečné výsledky se při užití obou typů základů neliší.

Výčet oblastí, kde má management prostor pro kreativní účetnictví v oblasti zásob, nebyl pochopitelně úplný. Existují **další záležitosti**, které v této práci nebyly zkoumány, přesto mohou mít vliv na vykazovaná data. Jedná se například o stanovení norem ztratného u zásob nebo problematika nedokončené výroby.

Jak vyplývá z uvedené tabulky a také z textu praktické části práce, **výběr určité metody nemusí mít vliv pouze na hodnotu vykazovaných dat ve výkazu zisků a ztrát** (tedy především výsledku hospodaření), ale také na hodnotu dat v rozvaze. V rámci rozvahy bude mít kreativní rozhodování managementu v agendě zásob vliv především na hodnotu vykazovaných aktiv.

V úvodu části práce zaměřené na výsledky byl stanoven motiv kreativní činnosti manažerů, a sice maximální nebo naopak minimální vykazovaný zisk. **Účetní jednotka ovšem může mít pro kreativní účtování i jiné důvody**, které mohou být předmětem dalšího zkoumání. Těmito důvody může být například dosahování co nejlepších hodnot ukazatelů finanční analýzy nebo ukazatelů nutných pro ideální hodnocení na finančních trzích (především jistě z hlediska výnosnosti a stability). Příležitost pro kreativní účetnictví může vyplývat také z potřeby dosahování dobrých výsledků při zpracovávání metod strategického řízení, jako je například benchmarking, Balanced Scorecard a podobně, a jejich následného spojení s manažerským účetnictvím, jako nástroje pro dosahování určitých strategických cílů.

Jak je z výsledků zřejmé, prostor pro kreativní účtování má podnik především v oblasti oceňování zásob. Z tohoto odlišného oceňování vyplývá potřeba vedení účetnictví **dvouokruhovým systémem** se zapojením spojovacích účtů a účtů rozdílů.

V případě, že by manažeři založili své rozhodování na stejném oceňování zásob, jako pro účely vedení finančního účetnictví, nemusel by podnik přistupovat k vedení dvouokruhové soustavy účetnictví, ale stačila by soustava jednookruhová s pomocí využití analytické evidence.

Také v **jednookruhové soustavě** účetnictví může podnik jistým způsobem kreativně účtovat, i když to na první pohled nemusí být tak zřejmé jako u druhého způsobu vedení účetnictví.

Sestavení struktury analytické evidence je v pravomoci účetní jednotky a jejím cílem může být vytvořit v rámci účtů finančního účetnictví příliš podrobnou analytickou evidenci. Jaký k tomu může mít účetní jednotka motiv?

Může se například snažit skrývat úplné příčiny vynaložení svých prostředků před mateřskou společností, která hodnotí hospodaření své dceřiné společnosti na základě výkazů finančního účetnictví. Tento motiv může souviset s nastavením systému řízení nákladů mateřskou společností. Ta může k tomuto řízení nákladů přistupovat s velkou důvěrou v management své dceřiné společnosti nebo naopak může mít nastavené řízení nákladů velice přísně s přesně stanovenou strukturou analytické evidence v rámci celého celku.

V práci byla sledována v převážné většině pozornost na podnik jako celek a na jeho činnost vedoucí ke stanoveným cílům. **Záměrné zkreslování však nemusí probíhat ve vrcholovém managementu podniku ale spíše na nižších úrovních řízení,** například na úrovni středisek, a to především v oblastech, které byly zkoumány v této práci. Střediska mohou záměrně nadhodnocovat nebo podhodnocovat své výsledky činnosti, které samozřejmě následně vstupují do výkazů sestavovaných za celý podnik. K této kreativní činnosti středisek může vést především nařízení z vrcholového managementu na určitou úroveň dosahovaných výsledků hospodaření a s tím spojené například dodatečné odměny pro vedoucí středisek. Z těchto důvodů může docházet právě na úrovni středisek k tomu, že záměrně nadhodnocují nebo podhodnocují své náklady za účelem dosažení stanoveného plánu, a sice prostředky zmíněnými v této práci nebo jinými cestami zde neuvedenými. Kreativita lidí v některých případech nezná mezí a lze si jen domýšlet, kterých prostředků podniky a lidé využijí k dosažení svého cíle, ať už jde o prostředky vyskytující se v rámci stanovených předpisů nebo ty, které se nacházejí až za hranicemi nelegálního chování.

6 Použité zdroje

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. Vyd. 1. české. Praha: ASPI, 2006, 227 s. ISBN 80-735-7189-7.

DRÁBKOVÁ, Zita a Jindřiška KOUŘILOVÁ. *Kreativní účetnictví ve vazbě na účetní výkazy*. České Budějovice, 2009. Monografie. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta, Katedra účetnictví a financí.

FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

HRUŠKA, Vladimír. *Analytická evidence k účtovému rozvrhu pro podnikatele. Včetně změn k 1.1.2001*. 1.vyd. Praha: Bilance, 2001, 222 s. ISBN 80-863-7106-9.

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2001, 152 s. ISBN 80-716-9985-3.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.

LÍBAL, Tomáš. *Účetnictví - principy a techniky*. 2. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2012, 410 s. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-78-7.

LOUŠA, František. *Vnitropodnikové směrnice v účetnictví podnikatelských subjektů*. Praha: Bilance, 1998. ISBN 8023824422.

LOUŠA, František. *Složité účetní operace v řešených příkladech: zásoby*. Praha: Bilance, 1999, 218 s. ISBN 80-238-4641-8.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

STROUHAL, Jiří. *Účetnictví 2012: velká kniha příkladů*. Brno: Computer Press, 2012, sv. ISBN 978-80-265-0008-7.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009, 206 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice Účetnictví 2010: pro střední školy a pro veřejnost*. 11., upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2010, 8 sv. ISBN 978-80-87237-31-1.

VOSOBA, Pavel. *Řízení firemních financí: aktivní využívání firemních zdrojů*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 1998, 214 s. ISBN 80-861-1905-X.

VYSUŠIL, Jiří. *Optimální cena - odraz správné kalkulace*. Praha: Profess, 1994, 108 s. ISBN 80-852-3517-X.

Zákon č. 563/1991, Sb. o účetnictví. In: *Sb.* 1991.

Seznam obrázků

Obrázek 1: Subsystemy účetních informací a jejich uživatelé	5
Obrázek 2: Dvouokruhová soustava účetních informací	12
Obrázek 3: Jednookruhová soustava účetních informací	16

Seznam tabulek

Tabulka 1: Nástroje manažerského účetnictví a zvolená strategie	20
Tabulka 2: Skupiny režijních nákladů a jejich rozvrhové základny	27
Tabulka 3: Shrnutí rozdílů mezi finančním a manažerským účetnictvím	33
Tabulka 4: Oceňování vyskladňovaných zásob při snižování jednotkových cen.....	41
Tabulka 5: Oceňování vyskladňovaných zásob při zvyšování jejich jednotkové ceny ..	42
Tabulka 6: Údaje o výrobcích.....	43
Tabulka 7: Kalkulace prostým dělením (Kč/ks)	43
Tabulka 8: Přiřazení poměrového čísla	44
Tabulka 9: Kalkulace dělením s poměrovými čísly (Kč/ks).....	44
Tabulka 10: Kalkulace přírážková – sumační (Kč/ks).....	45
Tabulka 11: Procento peněžní přírážky u diferencované kalkulace	46
Tabulka 12: Kalkulace přírážková – diferencovaná (Kč/ks)	46
Tabulka 13: Celkové náklady podle metody kalkulace	47
Tabulka 14: Údaje o vyráběných produktech pro potřeby výpočtu kalkulace	48
Tabulka 15: Kalkulace při použití naturální rozvrhové základny.....	48
Tabulka 16: Kalkulace při použití peněžní rozvrhové základny	49
Tabulka 17: Porovnání kalkulací (Kč).....	49
Tabulka 18: Kalkulace přírážková - rozvrhovou základnou celkové přímé náklady (Kč/ks)	50

Tabulka 19: Celkové náklady podle použití různých druhů rozvrhových základů (Kč)	51
.....	51
Tabulka 20: Plánová kalkulace (Kč/ks)	51
Tabulka 21: Výsledná kalkulace (Kč/ks)	52
Tabulka 22: Shrnutí výsledků pro zkoumaný fiktivní podnik	57
Tabulka 23: Doporučení vyplývající z celkových hodnot nákladů a výnosů	57

Summary

The subject of this Master thesis is creative accounting in transfer from management accounting to financial accounting in field of provisions.

In theoretical part there is description of financial accounting, management accounting and the fields of provisions providing the opportunity for creative accounting.

In practical part there is the determining motives for creative accounting – target of maximal or minimal profit. There is the enumeration of stated fields of provisions too. Finally there are recommendations of the methods of management accounting considering the target.

Keywords

Creative accounting, financial accounting, management accounting, calculation