

**UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2009

Markéta Táborská

**UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ**

Kauzální vztahy mezi finančním účetnictvím a controllinem

Markéta Táborská

Bakalářská práce

2009

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Markéta TÁBORSKÁ**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Ekonomika pro kriminalisty**

Název tématu: **Kauzální vztahy mezi finančním účetnictvím
a controllíngem**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Úvod

1. Finanční účetnictví a jeho význam
2. Controlling a jeho role při manažerském rozhodování
3. Vztah účetnictví ke controllíngu
4. Dopad účetních případů na funkci controllíngu
5. Diskuze zjištěných poznatků

Závěr

Literatura

Přílohy

Rozsah grafických prací: -
Rozsah pracovní zprávy: cca 30 stran
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ESCHENBACH, R. Controlling. Praha: Codex, 2000. 812 s. ISBN 80-85963-86-8.

FIBÍROVÁ, J. Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. Praha: Grada, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.

MACÍK, K. Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu. Praha: Montatex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.

VOLLMUTH, Hilmar J. Controlling – nový nástroj řízení. Praha: Profess Consulting s.r.o. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
Ústav ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: 30. ledna 2009

Termín odevzdání bakalářské práce: 1. května 2009



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 30. ledna 2009

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 30.4.2009

Markéta Tábořská

Poděkování:

Touto cestou bych ráda poděkovala paní doc. Ing. Renátě Myškové, PhD. za odborné vedení a konzultace při vypracování bakalářské práce.

ANOTACE

Práce vymezuje rozsah působnosti a základní činnosti finančního účetnictví a controllingu. Popisuje jejich vzájemné vazby a dopady účetních případů na funkci controllingu. Poukazuje na důležitost zařazení controllingového oddělení do organizační struktury podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

Controlling, finanční účetnictví, účetní výkazy, reporting

TITLE

Causal relations between financial accounting and controlling

ANNOTATION

The work specifies field of activity and main activities of financial accounting and controlling. Describes their mutual relations and impacts of accounting transactions on controlling function. Points out importance of including controlling department in company organization chart.

KEYWORDS

Controlling, financial accounting, accounting statements, reporting

OBSAH

ÚVOD.....	6
1. FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A JEHO VÝZNAM.....	7
1.1. Uživatelé informací finančního účetnictví	7
1.2. Účel účetních informací.....	8
1.3. Výkazy finančního účetnictví.....	9
1.3.1. Rozvaha	9
1.3.2. Výkaz zisků a ztrát	10
1.3.3. Výkaz peněžních toků	12
1.4. Struktura účetních informací	13
2. CONTROLLING A JEHO ROLE PŘI MANAGERSKÉM ROZHODOVÁNÍ	15
2.1. Obsah a význam controllingu.....	15
2.2. Reporting	17
2.3. Pozice controllera a jeho funkce v podniku.....	18
2.4. Dělbá úloh a odpovědnosti	20
3. VZTAH ÚČETNICTVÍ KE CONTROLLINGU	22
3.1. Odlišnost controllingu od účetnictví	22
3.2. Význam vnitropodnikových středisek	23
3.3. Obsah vnitropodnikových informací.....	25
3.4. Význam analýzy odchylek	26
4. DOPAD ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ NA FUNKCI CONTROLLINGU	32
4.1. Chyby v účtování.....	32
4.1.1. Chybné zvolení účtu	33
4.1.2. Chybné částky	33
4.2. Chybějící syntetické a analytické účty	34
4.2.1. Chybějící syntetické účty.....	34
4.2.2. Chybějící analytické účty	36
4.3. Chybně zvolená nákladová střediska.....	37
4.4. Časový nesoulad.....	38
4.5. Nevhodně zvolená metodika	38
4.6. Propojení a nutná spolupráce finančního účetnictví a controllingu	40
4.7. Jednoznačný vliv účetních případů na funkci controllingu	40
4.8. Hrozba selhání lidského faktoru	41
Diskuze zjištěných poznatků	40
ZÁVĚR.....	42
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	43
SEZNAM TABULEK	44
SEZNAM OBRÁZKŮ	44

ÚVOD

Přestože controlling patří mezi relativně mladou oblast, stále více podniků usiluje o začlenění oddělení controllingu do své organizační struktury. Je chápán jako koncepce podnikového řízení orientovaného na výsledek, ve které jsou navzájem propojeny různé úkoly z oblasti účetnictví, informatiky, plánování, koordinace a kontroly.

Naopak finanční účetnictví představuje v podmínkách tržní ekonomiky základní pramen informací o finanční situaci podniku a jeho role je nezastupitelná. Předmětem finančního účetnictví je věrné a poctivé zobrazení majetku a závazků, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření podniku.

Cílem práce je vymezení činností těchto jednotlivých oblastí, určení jejich významnosti v rámci podniku a definování jejich vzájemných vztahů. Ve druhé části této bakalářské práce autor odhaluje důsledky činností jedné oblasti na druhou, vzájemnou provázanost finančního účetnictví a controllingu a nutnou spolupráci pracovníků těchto oddělení. Autor práce přistupoval ke zkoumání a řešení zvoleného tématu s empiricky získanými poznatky z podnikové praxe.

1. FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ A JEHO VÝZNAM

Účetnictví je uspořádaný systém informací, který modelově zobrazuje reprodukci hodnoty v podnikatelském procesu. Na jedné straně je charakteristický svými metodami, principy (bilanční princip, soustava účtů, princip podvojnosti a souvztažnosti, dokumentace) a vlastním kontrolním systémem správnosti. Na straně druhé se liší zobrazení podnikatelského procesu pomocí účetních informací v závislosti na tom, pro koho jsou tyto informace určeny, jakém rozsahu jsou přístupné a jaké úlohy řeší.

1.1. Uživatelé informací finančního účetnictví

Informace finančního účetnictví jsou nezbytností zejména pro **manažery a vlastníky podniku**. Je v nich uložen ohromný informační potenciál, jehož úspěšné využití umožňuje rozmnožovat bohatství firmy. Jsou předpokladem správného rozhodování při získávání finančních zdrojů potřebných k dalšímu rozvoji podniku, poskytují obraz o finančním postavení a efektivnosti činnosti podniku.

Vedle manažerů a vlastníků se o informace z finančního účetnictví zajímá i celá řada externích uživatelů. Mezi nejvýznamnější patří:

- obchodní partneři
- banky
- potenciální investoři
- burzovní makléři
- stát a jeho orgány
- konkurenční firmy
- zaměstnanci
- auditoři, daňoví poradci a účetní znalci
- veřejnost

Dodavatelé si na základě znalosti finanční situace potenciálních zákazníků vybírají nejvhodnější **odběratele**, zatímco odběratelé zajímá serióznost a dlouhodobá stabilita

dodavatelských podniků. Důkladné informace jsou pro **banku** předpokladem pro rozhodnutí, zda je účelné podnik úvěrovat. **Potenciální investoři** se rozhodují zda umístit volné peněžní prostředky do podniku. Chtějí se ujistit, že své peníze vhodně uložili a že podnikatelské záměry manažerů zajišťují trvání a rozvoj podniku. Vyžadují podrobné informace o rentabilitě podnikové činnosti. **Konkurenční firmy** se zajímají o informace využitelné ke srovnávání s jejich vlastními výsledky a k odhadování slabých a silných míst konkurenčního podniku. **Zaměstnanci** se zajímají o finanční informace z hlediska jistoty zaměstnání, z hlediska mzdových a sociálních perspektiv. **Auditoři, daňoví poradci a účetní znalci** na základě informací z finančního účetnictví identifikují nedostatky a doporučují postupy k nápravě. **Veřejnost** se zajímá o finanční situaci podniků z různých důvodů (např. sleduje, zda podnik neprovádí činnosti, které jsou v rozporu s ochranou životního prostředí, stará se o rozvoj svého regionu apod.). Nejširší veřejnost se většinou zajímá o zveřejňování finančních informací významných podniků působících na kapitálovém trhu (po jejichž akciích bývá výraznější poptávka). Má také zájem o informace o ekonomickém vývoji země.

Uživatelé především požadují, aby pro svá rozhodování měli k dispozici podrobnější informace o struktuře hospodářského výsledku. Zda vznikl v provozní činnosti, při finančních transakcích podniku nebo z jeho nahodilých a neopakovaných aktivit. To vše jim ulehčuje orientaci v ekonomickém prostředí a umožňuje jim správně odhadnout budoucí ekonomický vývoj podniku¹.

1.2. Účel účetních informací

Různorodé informační potřeby jednotlivých uživatelů účetních informací není možné uspokojit jediným systémem. Rozdílné požadavky externích a interních uživatelů na účetní informace jsou konkretizovány v odlišnostech z hlediska jejich obsahu, podrobnosti, rozsahu, časové orientace a pravidelnosti jejich poskytování. Tedy odlišnosti v tom co z ekonomické situace zobrazují a jak ji zobrazují. Obsahová odlišnost účetních informací je dána různými cíli, pro které se využívají.

¹ KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon, 1997. Str. 317,318.

Cíl finančního účetnictví

Cílem účetních informací finančního účetnictví je zobrazit podnikatelský proces pro tzv. externí uživatele, kteří stojí mimo hodnocený subjekt (banky, kapitálové trhy, obchodní partneři, potenciální i současní akcionáři, zaměstnanci a jejich zástupci apod.).

Cíl daňového účetnictví

Relativně samostatné místo mezi externími uživateli má stát v souvislosti se zjištěním daňové povinnosti. Cílem tzv. daňového účetnictví je správné vyjádření základu daně z příjmů, popřípadě ostatních daňových pohledávek a závazků. Míra vlivu daňového pojetí nákladů, výnosů a zisku na informace ve finančním účetnictví se velmi liší v jednotlivých zemích. Jedním z rozhodujících faktorů je způsob regulace finančního účetnictví (státem či nezávislými profesními organizacemi) a rozhodující způsob financování podnikatelské sféry (bankami či kapitálovými trhy). Především požadavky kapitálových trhů a mezinárodní harmonizace obsahu a vypovídací schopnosti informací finančního účetnictví působí na celém světě na relativně větší osamostatňování účetních informací od daňových souvislostí a předpisů.

1.3. Výkazy finančního účetnictví

Externí uživatelé se zajímají především o vývoj celkové finanční pozice podniku a jeho dlouhodobou efektivnost. K tomu jim pomáhají výkazy finančního účetnictví, kterými jsou:

- Rozvaha
- Výkaz zisku a ztrát
- Výkaz peněžních toků

1.3.1. Rozvaha

Zachycuje ke konkrétnímu datu celkovou výši aktiv podniku a zdroje jejich financování, včetně podrobnějšího členění aktiv podle likvidnosti a účelu použití; a pasiv jednak podle vlastníků kapitálu (vlastní a cizí kapitál), jednak podle lhůty splatnosti dluhů (krátkodobé a dlouhodobé);

V rozvaze musí být vždy a za všech okolností splněna tzv. **základní bilanční rovnice**, která říká, že

$$\text{AKTIVA} = \text{PASÍVA}$$

Jinými slovy – podnik může mít jen tolik majetku, na který má dostatečné zdroje krytí.

Obrázek 1: Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu

ROZVAHA					
ve zjednodušeném rozsahu					
Označení	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál			0	
B.	Dlouhodobý majetek	0	0	0	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek			0	
C.	Oběžná aktiva	0	0	0	0
C. I.	Zásoby			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky			0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek			0	
D. I.	Časové rozlišení			0	

Označení	PASIVA	Běžné účetní období	Minulé účetní období
	PASIVA CELKEM	0	0
A.	Vlastní kapitál	0	0
A. I.	Základní kapitál		
A. II.	Kapitálové fondy		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		
B.	Cizí zdroje	0	0
B. I.	Rezervy		
B. II.	Dlouhodobé závazky		
B. III.	Krátkodobé závazky		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		
C. I.	Časové rozlišení		

1.3.2. Výkaz zisků a ztrát

Zobrazuje hospodářský výsledek (zisk či ztrátu) za sledované účetní období v členění provozní, finanční a mimořádný.

Obrázek 2: Výkaz zisků a ztrát ve zjednodušeném rozsahu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY ve zjednodušeném rozsahu				
Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	1		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	3	0	0
II.	Výkony	4		
B.	Výkonová spotřeba	5		
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 05)	6	0	0
C.	Osobní náklady	7		
D.	Daně a poplatky	8		
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	9		
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	11		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	12		
IV.	Ostatní provozní výnosy	13		
H.	Ostatní provozní náklady	14		
V.	Převod provozních výnosů	15		
I.	Provod provozních nákladů	16		
•	Provozní výsledek hospodaření [ř. 06 - 07 - 08 - 09 + 10 - 11 - 12 + 13 - 14 + (-15) - (-16)]	17	0	0
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	18		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	19		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	20		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	21		
K.	Náklady z finančního majetku	22		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	23		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	24		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	25		
X.	Výnosové úroky	26		
N.	Nákladové úroky	27		
XI.	Ostatní finanční výnosy	28		
O.	Ostatní finanční náklady	29		
XII.	Prevod finančních výnosů	30		
P.	Převod finančních nákladů	31		
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 18 - 19 + 20 + 21 - 22 + 23 - 24 - 25 + 26 - 27 + 28 - 29 + (-30) - (-31)]	32	0	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	33		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 17 + 32 - 33)	34	0	0
XIII.	Mimořádné výnosy	35		
R.	Mimořádné náklady	36		
S.	Daň z příjmu z mimořádné činnosti	37		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 35 - 36 - 37)	38	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	39		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 34 + 38 - 39)	40	0	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 17 + 32 + 35 - 36)	41	0	0

1.3.3. Výkaz peněžních toků

Informuje o hlavních příčinách vývoje peněžních prostředků ve sledovaném účetním období, s rozdělením na běžnou provozní a mimořádnou, investiční a finanční činnost.

Obrázek 3: Výkaz peněžních toků

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH (výkaz cash-flow)		
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	0
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	0
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	0
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	0
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	0
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	0
A. *	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami	0
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	0
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	0
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	0
A. 2 3	Změna stavu zásob	0
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	0
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	0
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	0
A. 4	Přijaté úroky	0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	0
Peněžní toky z investiční činnosti		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	0
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	0
Peněžní toky z finančních činností		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	0
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	0
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	0
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	0
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	0
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	0

1.4. Struktura účetních informací

Příčiny výsledků mohou hodnotit externí uživatelé pouze globálně, pomocí systému ukazatelů finanční analýzy, které jsou využívány především pro analýzu faktorů ovlivňujících výnosnost, rentabilitu kapitálu a schopnost podniku hradit své závazky, jeho solventnost a likviditu.

Rozdíly v obsahu účetních informací ovlivňuje i jejich sociálně psychologické působení. Externí uživatel nejlépe přijímá informace o stabilním vývoji podniku, bez velkých výkyvů, a to jak v negativním tak dokonce i v pozitivním slova smyslu. Pracovníci podniku, kteří předkládají informace o své činnosti se proto snaží o vyrovnávání výkyvů vykázaných výsledků v čase pomocí tichých rezerv a jejich rozpouštění. Výstižně a stručně je tato snaha vyjádřena tzv. „vyrovnáváním vrásek“ ekonomického vývoje. Nezanedbatelným vlivem při vykazování informací finančního účetnictví je hledání kompromisu mezi pesimismem daňovým a optimismem kapitálových trhů s cílem optimalizovat daňové zatížení na straně jedné a neztratit důvěru investorů na straně druhé.

Struktura informací vykazovaných ve finančním účetnictví je ovlivněna i faktem, že jejich zveřejňovaná část je k dispozici mimo jiné i konkurenčním podnikům. V rámci stále vzrůstajících požadavků na rozsah zveřejňovaných informací se podnik spíše snaží „skrýt“ hlavní faktory svého podnikatelského úspěchu. Zveřejňované informace finančního účetnictví jsou proto relativně syntetické.

Z hlediska časové orientace zobrazují informace finančního účetnictví výsledky dosažené v minulosti, posuzované z hlediska základních tendencí vývoje podniku. Na těchto výsledcích závisí růst hodnoty podniku, výše vyplacených dividend, rozdělení zisku, výše daňové povinnosti. V zásadě jsou poskytovány jednou ročně, pouze v konkrétních případech (např. na základě požadavků kapitálových trhů a burz, bankovního dohledu centrální banky) je stanovena povinnost sestavovat i mezitímní výkazy.

Při vedení finančního účetnictví a sestavení účetních výkazů je nutno dodržovat určitá pravidla, která garantují externím uživatelům vypovídací schopnost účetních informací, jejich srovnatelnost v čase a mezi podniky.

Je zřejmé, že při splnění požadavků externích uživatelů nemohou informace finančního účetnictví zároveň splňovat i požadavky řídicích pracovníků (interních uživatelů).

Řídicí pracovníci potřebují informace pro řízení vývoje podnikatelského procesu (operativní řízení), pro rozhodovací úlohy spojené s vývojem situace na trhu (taktické řízení), pro rozhodovací úlohy o budoucím vývoji (strategické řízení). Cílem těchto informací je detailní zobrazení hospodářských operací, podrobné analytické sledování základních faktorů, které ovlivňují celkové výsledky podniku.

Z hlediska časové orientace požadují řídicí pracovníci informace nejen s minimálním zpožděním za jejich skutečným průběhem, ale zároveň i vyhodnocení jejich průběhu na základě porovnání skutečnosti s předem stanoveným vývojem. Toto porovnání, které je u menších podniků prováděno zpravidla mimoúčetně, vyžaduje ve větších podnicích systém informací manažerského účetnictví (controllingu). Pokud jsou informace o skutečném a žádoucím průběhu zobrazeny v účetním systému, dostává se hodnotové řízení na kvalitativně vyšší úroveň. Informační zobrazení podnikatelského procesu je totiž komplexní, s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti, s velkými nároky na průkaznost a věcnou správnost. Srovnání skutečnosti s předpokládaným, plánovaným či žádoucím stavem, je podkladem nejen pro operativní krátkodobá hodnocení a rozhodnutí, ale je i základem řízení taktického a strategického. Je zřejmé, že tyto informace musí zůstat utajené a nepřístupné externím uživatelům a jsou považovány za chráněný nehmotný majetek, know-how².

² FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2003. Str. 16.

2. CONTROLLING A JEHO ROLE PŘI MANAGERSKÉM ROZHODOVÁNÍ

2.1. Obsah a význam controllingu

Názory odborné veřejnosti a autorů řady publikací na téma controlling se ve výkladu, co přesně controlling znamená, poněkud rozcházejí. Mnohé podniky zavedly nebo chtějí zavést controlling v naději, že jim tento „zázračný“ prostředek pomůže vylepšit pozici mezi ostatními konkurenty na trhu, aniž by měly ujasněno, co od něj vlastně očekávají. Controlling přitom není soubor jednoznačných pravidel, která by hodnotu podniku zvýšila sama o sobě. Controlling je nutné chápat především jako podpůrný nástroj řízení podniku a rozhodování. Pro nalezení účelného postavení controllingu se tedy musíme ptát, jaký vlastně máme, můžeme mít či případně chceme mít systém řízení podniku. Obecně existují podle Rolfa Eschenbacha dva zcela odlišné pohledy na způsoby řízení podniku – konstruktivistický a systémově evoluční.

Ve slovníku se setkáme s definicí controllingu jako výsledku spolupráce manažerů a controllerů³. Controllingem nazýváme celý proces stanovení cílů, plánování a řízení v oblasti financí a výkonů. Controlling zahrnuje aktivity jako rozhodování, definování, stanovování, řízení a regulace. V souladu s tím manažeři vykonávají controlling, jelikož jsou to oni, kdo rozhodují o cílech a vytvářejí obsahovou stránku plánu jejich dosažení. Manažeři nesou odpovědnost za dosažené výsledky. Controlling jako manažerská činnost by proto měl být využíván v každém podniku bez ohledu na velikost.

Controlling není vázán na konkrétní osobu controllera. Management praktikující controlling je zaměřen na cíle a plánování, je orientován na budoucnost, je přizpůsobivý a decentralizovaný. Controlling ve smyslu organizačního útvaru je vhodné zavádět pouze v takových podnicích, kde panuje důvěra v controllingové postupy a kde management sám controlling praktikuje.

V praxi obvykle překládáme controlling jako „kontrolu“. Tento překlad však není přesný, neboť controlling znamená v podstatě určitý způsob řízení podniku.

³ INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu česko-anglický/anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha: Management Press, 2003.

S pojmem controlling jsou spjaty, jak již bylo zmíněno, různé představy. Odvozuje se z kořene slova „control“. V angloamerické jazykové oblasti se můžeme setkat s velmi širokým chápáním tohoto pojmu. Ve slovesném tvaru má pojem význam vést, řídit, regulovat, vládnout, spravovat a obsluhovat, ovládat, kontrolovat, v jmenném tvaru význam kontrola, zkouška, nutnost, dozor přezkoušení, moc, rozkaz, násilí, omezení, vedení, zdrženlivost. Control je odtud definováno jako porovnání plán – skutečnost. Pojem controlling je současně používán v řadě odborných terminologií, jako v terminologii mechaniky, elektrotechniky, biologie, psychologie a ekonomických věd.

V německé jazykové oblasti neexistuje odpovídající slovo se stejným významovým obsahem, proto byl pojem controlling převzat do německé slovní zásoby. Dodnes literatura neposkytuje žádnou jednoznačnou definici pojmu, ale rýsují se tendence k ustálení. Potíže spojené s tímto pojmem se ukazují též v mnohých pokusech popsat obsah pojmu metaforickým přenesením obsahů, které nejsou spjaty s podnikovou ekonomikou, na výraz controller. Tak lze chápat pro controllera označení lodivod, kormidelník, navigátor, kopilot, podnikové ekonomické svědomí, lékař, termostat atd..

Do skupiny controllingových úloh řadíme plánování, nebo-li stanovení cílů podniku, kontrolu – porovnávání plánu a skutečnosti, analýzu odchylek a řízení, nebo-li provádění nápravných opatření.

Aby v podnicích mohl být controlling účinně realizován, je třeba vybudovat vhodný informační systém. Informační systém pracuje v rámci organizační struktury a zároveň je její významnou, ne-li stěžejní podporou. Základní podmínkou pro skutečně funkční řízení na všech úrovních je proto zajištění kvalitního systému sběru, třídění, analyzování, předávání a uchovávání informací. Zpracování informací a jejich komunikace patří k hlavní náplni controllingu. Tyto činnosti se netýkají pouze operativních záležitostí, ale i zásadnějších změn s dlouhodobějšími efekty, které jsou zpravidla řízeny a realizovány ve formě projektů.

Mezi základními funkcemi controllingu jsou zpravidla uváděny:

- funkce plánovací (ve smyslu koordinační a poradenská)
- funkce informační (funkce zjišťovací, dokumentační, kontrolní)
- reporting

2.2. Reporting

Ve slovníku controllingu je pojem reporting překládán slovem výkaznictví⁴. Slouží k písemné popř. podle možnosti a potřeb i ústní informaci, do jaké míry dosáhly jednotlivé vykazující jednotky svých cílů, v čem a z jakých nejdůležitějších důvodů se od nich odchýlily a jaká protipatření řídicí pracovníci přijmou k odstranění negativních odchylek. Controllingově zaměřené výkaznictví tak vždy vychází z plánu, který převádí podnikové cíle na číselné hodnoty. Nejdůležitějším typem srovnávání je srovnávání plánované a skutečné hodnoty daného ukazatele respektive srovnání skutečné hodnoty s přepočteným plánem. Smyslem výkaznictví není nalézt viníky odchylek a vyčíst jim jejich chyby, nýbrž podnítit úvahy o tom, co a jak lze zlepšit.

Existuje mnoho návrhů soustavy ukazatelů, konkrétní úprava však vyplývá zásadně z potřeb řídicích pracovníků podniku. Výkaznictví zahrnuje veškeré formální interní a externí informace, které jsou dávány k dispozici řídicím pracovníkům pro plnění jejich úkolů. V tomto pojetí je reporting součástí manažerského informačního systému.

Úkolem reportingu, jako jedné z velmi důležitých částí controllingu, je vytvořit vhodný komplexní systém ukazatelů a informací. Ty by měly vyhodnocovat nejen vývoj podniku jako celku, ale v takových dílčích částech a pohledech, které jsou z hlediska řízení rozhodující. Výkazy a zprávy by měly být uspořádány podle potřeb jejich uživatelů na jednotlivých úrovních řízení takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování. Je důležité, aby výkazy a zprávy

- měly požadovanou strukturu, která usnadní a urychlí rozhodování
- nebyly příliš mnoho nebo příliš málo podrobné
- byly srozumitelné a přehledné
- vyhodnocovaly pouze ovlivnitelné veličiny

⁴ INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. *Slovník controllingu česko-anglický/anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha: Management Press, 2003.

Obsah, úprava a četnost vyhotovování výkazů a zpráv závisí na potřebách konkrétní firmy. Součástí firemního reportingu bývají jak pravidelné, tak nepravidelné zprávy, tzv. reporting

- standardní (vyhotovované v pravidelných intervalech a předem stanovené struktuře)
- mimořádný (z hlediska termínu či struktury a ostatní mimořádné zprávy a analýzy)

Vedle porovnání skutečných a plánovaných hodnot běžného období je účelné, pokud to informační systém umožňuje, porovnání i se skutečností minulého roku a původními plány. Tím se zvyšuje vypovídací schopnost srovnání a usnadňuje se plánovací proces⁵.

Páteří každého fungujícího a pružně reagujícího podniku, který má šanci udržet se v proměnlivých tržních podmínkách i do budoucna, je propracovaný informační systém. Ten se prověří právě v podmínkách, kdy je potřeba předávat včas a korektně hlášení o odchylkách.

Základem řízení během roku je měsíční porovnávání plánovaných a skutečných hodnot. Odchylka od požadovaného stavu je výrazem nedosažení nebo překročení sjednaných cílů. Velmi důležitá je analýza těchto odchylek, jejímž cílem je zjistit příčiny těchto odchylek a následně nalézt účinná protipatření. Tato fáze by měla být provedena pečlivě a intenzivně.

Z časového hlediska se v literatuře doporučuje ponejvíce měsíční frekvence zpráv, protože přemíra informací ve velmi krátkém časovém období – například týden – by příliš zahlcovala manažery, kteří by se potom nezabývali ničím jiným, než četbou zpráv, nehledě na příliš vysoké náklady na tuto činnost (až na výjimky). Naopak delší než měsíční interval nebývá v oblibě kvůli neaktuálnosti informací a nemožnosti podniku včas na zjištěné odchylky reagovat.

2.3. Pozice controllera a jeho funkce v podniku

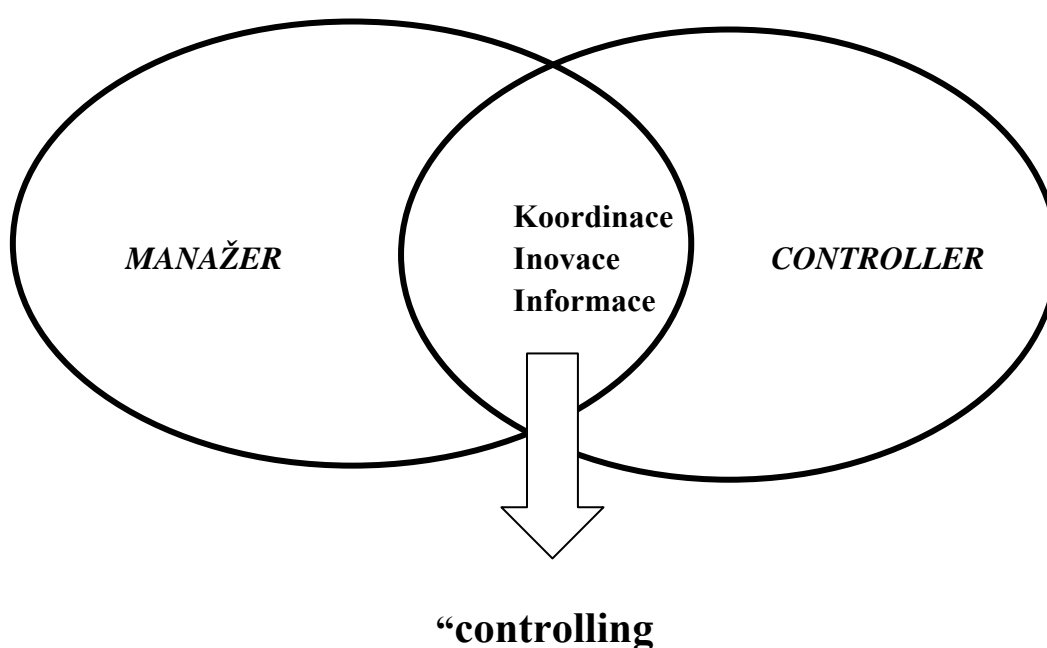
Je třeba rozlišovat mezi funkcemi controllingu a místem (instancí) controllera. K realizaci controllingu jako koncepce řízení není nezbytně nutné vytvoření míst a instancí, které jsou specializovanými nositeli této funkce. Funkce controllingu mohou být též převzaty jinými, již

⁵ FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2003. Str. 13.

existujícími místy a instancemi. Ve smyslu aktuální dělby úloh a specializací se ovšem nabízí alespoň ve středních a větších organizacích zřízení vlastního controllingového pracoviště.

Když jsou zřízena místa controllera, není controlling věcí samotného controllera, nýbrž věcí každého manažera. Tuto souvislost znázorňuje obraz controllingu jako průniku množin, který pochází z nauky o množinách. Průnik množin je největší společný dělitel mezi manažery a controllery a vyjadřuje, že controlling patří jak do kruhu managementu, tak do kruhu controllera.

Obrázek 4: Controller a kooperace controllingu



Zdroj: ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Praha: Codex, 2000. Str. 117.

Nezávisle na své pozici v hierarchii a na svém resortu sleduje každý manažer cíle, plánuje svou cestu k jejich dosažení, sleduje úlohy, které z toho vyplývají, a určuje čas od času stav dosažení cíle. To platí jak pro jednotlivého manažera, tak také pro podnik jako celek. Nositelem procesu controllingu musí být všichni vedoucí pracovníci v podniku, kteří jej podpoří svými konkrétními výkony. Tím přebírá také management funkci a zodpovědnost controllingu. Oproti tomu controller řídí controlling. Příspěvky controllerů a manažerů se v controllingu doplňují.

O controllingu ve vlastní smyslu můžeme hovořit pouze tehdy, jestliže mezi manažery a controllery existuje kooperace a dialog.⁶

2.4. Dělbá úloh a odpovědnosti

Typicky ideální dělbá práce mezi manažery a controllery je znázorněna v tabulce.

Tabulka 1: Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllera a manažera

Controller	Manažer
Koordinuje základy plánování a rozhodování; je manažerem procesu tvorby rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření k dosažení cílů a provádí rozhodnutí
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od cíle	Stanoví nápravná řídicí opatření při odchylkách od cíle
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám okolí
Nabízí podnikohospodářské poradenství	„Kupuje“ podnikohospodářské poradenství
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, orientované na cíl
Spolupodílí se na vývoji podniku (např. podporuje inovaci)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Neexistuje přesná hraniční čára mezi oběma oblastmi úloh. Aktuální vývoj ukazuje, že hranice se stávají ještě prostupnější, než již jsou a posouvají se v obou směrech. Manažer přejímá úlohy controllera, controller vstupuje více do managementu. Podmíněn trendem narůstající decentralizace řízení podniku přejímá manažer stále více podnikohospodářské úlohy řízení.

Ústřední podpora controllingu je často redukována argumentem štíhlého managementu a manažeři se často sami stávají činnými jako controlleri. Vedle toho se controlleri ve větší

⁶ ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: Codex, 2000. Str. 117.

míře stávají manažery a do konkrétní řídicí pozice vnášejí své sebrané zkušenosti, týkající se mnoha podnikových oblastí.

Důsledkem takového vývoje jsou průběžně se měnící, dynamické představy o pracovní náplni jak v managementu, tak též v controllingu, jakož i rostoucí potřeba přizpůsobení a dalšího vzdělávání jednajících osob⁷.

⁷ ESCHENBACH, Rolf. *Controlling*. Praha: Codex, 2000. Str. 122.

3. VZTAH ÚČETNICTVÍ KE CONTROLLINGU

Vztah mezi finančním účetnictvím a controllingem (manažerským účetnictvím) je možno sledovat jednak po stránce obsahové a jednak po stránce organizační. Rozdílné požadavky externích a interních uživatelů na účetní informace, jsou konkretizovány v odlišnostech z hlediska jejich obsahu, podrobnosti, rozsahu, časové orientace a pravidelnosti jejich poskytování.

Problematika organizace účetních informací je zpracovatelským problémem propojení informací finančního a manažerského účetnictví (controllingu). Zabývá se otázkou, zda je možno požadavky externích a interních uživatelů účetních informací uspokojit v relativně samostatných celcích, okruzích účetních informací v tzv. dvoukruhové soustavě účetních informací, nebo pouze ve formě analytického členění k finančnímu účetnictví v tzv. jednookruhové soustavě, popřípadě jejich kombinací.

3.1. Odlišnost controllingu od účetnictví

Podnikové účetnictví obsahuje jako své součásti finanční účetnictví, kalkulaci nákladů výrobků a výkonů, srovnávací propočty a plánovací propočty.

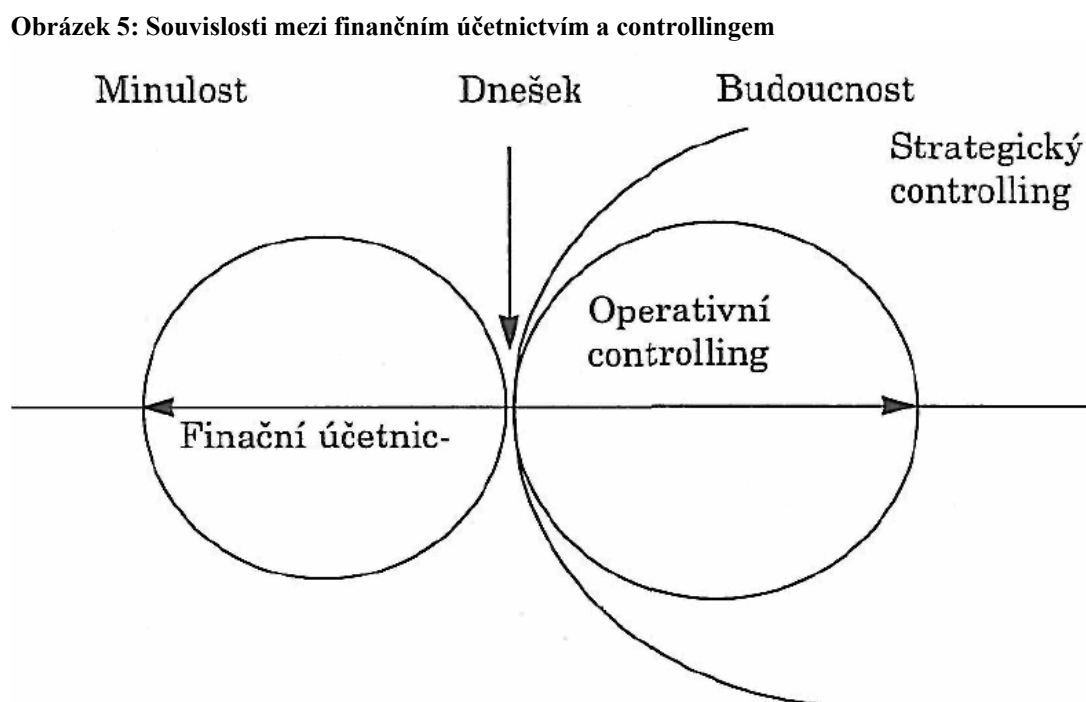
Controller se zabývá méně finančním účetnictvím, tedy vypracováním informací z hlediska požadavků obchodního a daňového práva, a mnohem více se věnuje zpracování informací, pracuje tedy s nákladovou a výkonovou kalkulací, se srovnávacími propočty a plánovacími propočty.

Na tomto základě můžeme oddělit úkoly vedoucího finančního účetnictví od úkolů controllera.

Konvenční účetnictví, které pracuje na základě nástrojů finančního účetnictví, je charakterizováno orientací na minulost a není tedy schopno dosáhnout snížení nejistoty. Pasivní příprava informací (čekání až na konec období), účetnické myšlení vede k tomu, že problémy jsou rozpoznány příliš pozdě, příčiny nejsou včas analyzovány a nápravná opatření jsou pak prováděna rovněž příliš pozdě. Aby se podnik uchránil před škodami je nutno, aby se v účetnictví provedly odpovídající změny a úpravy. Z tradičně pasivního postavení jako

nástroje podávajícího historické zprávy se musí účetnictví stát tak aktivním elementem podnikového řízení, aby mohlo poskytovat lepší a hlubší pohledy do budoucích problémů řízení podniku.

Vedoucí finanční účtárny se zabývá údaji z minulosti, zatímco controller musí v první řadě myslet a jednat tak, aby byl orientován na budoucnost. Následující obrázek ukazuje spojitosti mezi finančním účetnictvím a controllingem⁸:



Finanční účetnictví je orientováno na minulost. Toto zaměření nemůže poskytovat dostatečné podklady pro úspěšné řízení podniku. Vedení podniku je dnes nuceno zavádět controlling, který je jednoznačně zaměřen do budoucnosti, aby zajistil dlouhodobě existenci podniku.

3.2. Význam vnitropodnikových středisek

Společným zpracovatelským problémem jakékoliv soustavy účetních informací, je systematické členění informací manažerského účetnictví podle konkrétních výkon, procesů či středisek.

⁸ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling – nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o. Str. 23.

Účty středisek by se měly shodovat s obecným útvarovým členěním pro různé účely vnitropodnikového řízení. Účetní členění středisek se obvykle uvádí samostatně, v rozdělení především podle dílčích oblastí činnosti, zpravidla se rozlišují:

- Hlavní činnost;
- Zásobovací činnost;
- Prodejní (odbytová činnost);
- Servisní (pomocná a obslužná) činnost;
- Správní činnost.

Při členění středisek je nutno věnovat pozornost nejen charakteru jejich činnosti, toto kritérium je důležité zejména v souvislosti s kalkulací nákladů; ale rozlišovat i jednotlivé hierarchické stupně řízení v souladu s delimitovanou pravomocí a odpovědností; popřípadě i geografická teritoria apod. Při systematickém členění středisek v účetnictví se doporučuje užívat stejné číslování středisek jako pro jiné účely vnitropodnikového řízení⁹.

Členění výkonů

Při členění výkonů v konkrétním podniku jsou rozhodující specifické potřeby řízení nákladů a zisku v individuálních podmínkách podniku, platí však i určité obecné zásady. Tradičně je výkon v souvislosti s vnitropodnikovým řízením vymezen nejen jako konkrétní výsledek činnosti podniku, prodávaný za tržní cenu zákazníkům, tzv. externí výkon; ale především jako výsledek činnosti vnitropodnikových útvarů, tzv. interní výkon.

Členění nákladů

Výchozí otázkou členění účetních informací pro potřeby vnitropodnikového hodnotového řízení je členění nákladů. Zobrazení nákladů na účtech středisek, výkonů, popřípadě procesů, vychází zpravidla z druhového členění, z ekonomické podstaty spotřebovaných zdrojů na vstupu do podniku. Zároveň se však sleduje i jejich účelové členění. To je umožněno nejen již samotnou analytikou nákladových druhů a účtech středisek, poskytující informace o tom, kde byly náklady vynaloženy, popřípadě na jaký výkon, ale dále i jejich systematickým členěním podle toho jakými nástroji jsou řízeny (normami a rozpočtem), jaká je jejich závislost na objemu výkonů či procesů, kde je příčina jejich vzniku, odpovědnost za jejich

⁹ FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2003. Str. 51.

vývoj. Je zřejmé, že s každým dalším kritériem členění nákladů roste podrobnost účetních informací a složitost jejich zpracování.

Členění výnosů

Pokud jde o výnosové účty v manažerském účetnictví, je možno je rozdělit do dvou základních skupin. Tzv. interní výnosy, jsou pro systém charakteristické a velmi důležité, a jsou ve své podstatě uznáním nákladů střediska na základě vnitropodnikových nástrojů řízení (kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen) a externí výnosy, výnosy z prodeje externím odběratelům. Podrobnější členění těchto výnosových účtů je dáno nejen vymezením středisek, výkonů, jejich členěním, ale závisí i konkrétní formě fungování vnitropodnikových nástrojů řízení nákladů.

3.3. Obsah vnitropodnikových informací

Systematické členění informací v controllingu je v informačních systémech velmi často propojeno s tabulkovými procesory, které umožňují přejímat informace přímo z účetnictví a poskytovat je řídicím pracovníkům nejen v relativně velmi srozumitelné a přehledné formě, ale zároveň je i doplňovat o nejrůznější propočty. Názorně je možno si představit tuto transformaci účetních informací ve formě tabulky. V řádcích jsou například uvedeny v požadované podrobnosti položek náklady konkrétního střediska, na konkrétní hierarchické úrovni řízení. Ve sloupcích této tabulky jsou informace, které umožňují porovnat výši jednotlivých nákladů s jejich předem stanovenou úrovní, z toho vyplývající odchylky. Výsledkem takto uživatelsky orientovaného zpracování účetních informací, jejich doplnění o další charakteristiky, které jsou důležité pro konkrétní činnost středisek, je soustava vnitropodnikového výkaznictví¹⁰.

Aby účetnictví i další manažerské nástroje byly efektivní podporou manažerů, je nezbytné, aby fungovaly nikoliv navzájem autonomně, ale aby se jejich fungování co nejvíce blížilo fungování propojeného, integrovaného celku.

¹⁰ FIBÍROVÁ, J. *Reporting – moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2003. Str. 52.

Manažerské účetnictví je systém informací, který umožňuje řídicím pracovníkům ovlivňovat základní faktory vývoje podniku, podporovat jeho efektivnost a výkonnost. Cílem přitom není pouze poskytovat informace o průběhu skutečnosti, porovnat tento vývoj s plánem, ale přijímat zároveň i opatření k nápravě.

Informace je potřebná pro řídicího pracovníka tehdy, je-li k dispozici, na správném místě, ve správný okamžik a je adekvátní rozhodovací úloze, která se řeší. Podrobnost informací manažerského účetnictví souvisí s úrovní podnikové hierarchie, která je má využívat.

Úkolem manažerského účetnictví je vytvořit vhodný systém informací pro vnitropodnikové hodnotové řízení. Kvalitu informací lze hodnotit z několika pohledů:

- forma informace z hlediska: množství, srozumitelnosti, užitečnosti a vypovídací schopnosti,
- časová orientace z hlediska: kdy byla informace zjištěna, jak dlouho platí, kdy a proč se mění, jaký je čas nezbytný pro její získání,
- obsah informace: čeho se týká, jak a proč je členěna, jaký je stupeň její přesnosti.

Na jedné straně musí být pro kvalifikovanou analýzu poskytnuty co možná nejpřesnější informace, na druhé straně se musí informace předložit co možná nejdříve, aby mohla být včas zavedena příslušná opatření.

Kontrolní funkce manažerského účetnictví je v oblasti operativního a taktického hodnotového řízení efektivnosti nezastupitelná. Zjištění skutečného stavu, jeho porovnání s plánem, analýza zjištěných odchylek a navrhovaná opatření, umožňuje řídit zisk, rentabilitu a hospodárnost, a to nejen za podnik jako celek, ale i v průřezu středisek, procesů, výkonů či zákazníků.

3.4. Význam analýzy odchylek

Úkolem analýzy odchylek z pohledu manažerského účetnictví je nejen nalezení odpovědnosti za možná chybná rozhodnutí, ale analýzu odchylek je nutno chápat především jako nástroj řízení, který je orientován na budoucnost. Minulost už nelze změnit, je nutno ji však analyzovat proto, aby se mohly zjišťovat příčiny chybného vývoje. Při nedosažení cíle je

důležitější přemýšlet jak požadovaného stavu dosáhnout respektive při překročení cíle jak tyto překročení udržet.

Tato zásada je velmi důležitá a předpokládá nejen negativní motivaci při nesplnění plánovaných cílů, ale i pozitivní zainteresovanost na dosažení lepších výsledků než bylo stanoveno.

Při analýze odchylek by se mělo postupovat následujícím způsobem:

- zjistit, odkud odchylky pochází (kdo je za ně odpovědný),
- zjistit, co je jejich příčinou,
- navrhnout, co by se mělo udělat (která opatření mají být zavedena).

Když jsou zjištěny rozdíly mezi plánem a skutečností, nabízí se tři alternativy dalšího postupu:

1. určit opatření a pokusit se daného cíle dosáhnout,
2. nic nedělat a tím nechat volný průběh dalšímu vývoji,
3. přizpůsobit cíl.

Volba opatření závisí mimo jiné na příčině odchylky. Jiné opatření je nutno přijmout při nedodržení normy spotřeby materiálu než při změně struktury poptávky na trhu, či nedodržení předem stanoveného měnového kurzu. Významným nástrojem manažerského účetnictví, které usnadňuje tato rozhodování, je systematické členění odchylek, které je důležité zejména pro operativní řízení.

Typologie odchylek

Odborná literatura považuje za základní rozdělení odchylek dělení na **kvantitativní** a **kvalitativní**. Data převzatá z účetnictví vyjádřená v peněžních jednotkách rovněž jako odchylky vyjádřené v peněžních jednotkách, mohou být poněkud zavádějícími. Vznik odchylky totiž může být zapříčiněn např. zvýšením nebo snížením vstupních nebo výstupních cen, přičemž produkce a spotřeba se nezmění, ale dojde ke vzniku podnikem neovlivnitelné odchylky. Další možností je růst některých cen za současného poklesu cen jiných a v takovém případě odchylka vůbec nemusí být vlivem vzájemné kompenzace zaznamenána.

Dalším základním členěním by mohlo být rozdělení odchylek na příznivé, tedy plusové a nepříznivé, tedy negativní nebo-li minusové odchylky. Pozitivní odchylky vznikají za předpokladu, že aktuální náklady jsou menší než plánované, nepříznivé odchylky upozorňují na náklady, které překročily stanovený limit.

Ke klasickému rozdělení odchylek můžeme zařadit i dělení odchylek na interní a externí, tedy podle místa vzniku odchylky. Dále podniky rozlišují odchylky ovlivnitelné a neovlivnitelné, přičemž neovlivnitelná odchylka bývá někdy právě z titulu své neovlivnitelnosti neprávem přehlížena. Přesto poskytuje důležité informace o dění uvnitř podniku a to bývá často klíčovým momentem pro stanovení budoucích plánů – právě s ohledem na tyto skutečnosti.

Rolf Eschenbach rozděluje odchylky na: ve výnosech a v nákladech. V případě, že se jedná o problém projektového řízení, své rozdělení doplňuje ještě o odchylky termínové.

Z hlediska celistvosti odchylky můžeme získat odchylku globální, kterou pak následně v procesu její analýzy členíme na dílčí odchylky.

K typologii odchylek je třeba poznamenat, že výběr, případně konstrukce jednotlivých typů odchylek, vždy závisí na konkrétních podmínkách firmy, přičemž za hlavní kritérium výběru považujeme užitečnost a vypovídací schopnost odchylky. Neexistuje tedy žádný univerzální seznam odchylek, který by mohl být beze zbytku využíván každým podnikem.

Nejčastěji se vyskytující odchylky¹¹

- Chybné plánování
- Špatná organizace procesů
- Nesprávná realizace plánů
- Nereálně stanovené cíle
- Nepředvídatelné externí vlivy
- Organizační změny
- Prováděná racionalizace
- Zavádění nových strojů

¹¹ VOLLMUTH, Hilmar J. *Controlling – nový nástroj řízení*. Praha: Profess Consulting s.r.o. Str. 34.

- Zvýšení cen surovin
- Nové technologické postupy
- Použití jiných materiálů
- Použití cizích výkonů
- Větší nebo menší spotřeba
- Časový posun vzniku nákladů
- Chybné zaúčtování
- Zvýšení mzdových tarifů
- Chybný způsob řízení příslušného vedoucího oblasti
- Chybějící materiál
- Výpadky strojů

Interpretace odchylek by měla v praxi obvykle vést k následujícím krokům:

- stanovení absolutních a procentuálních odchylek,
- stanovení časového a hodnotového rozsahu tolerance, v rámci něhož se ještě analýza odchylek neprovádí,
- stanovení, které druhy nákladů za nákladové středisko vykazují vyšší nebo nižší hodnoty než v předchozím období,
- průzkum, jaké nové nákladové druhy vznikly, případně které náklady odpadly,
- konzultace s vedoucími nákladových středisek za účelem vysvětlení změn nákladů,
- nápravná opatření při pravděpodobném opakování zvýšených hodnot.

Postup při analýze odchylek

- Rozklad globální odchylky na dílčí odchylky
- Výběr signifikantních odchylek
- Stanovení priorit pro odstranění bariér bránících dosažení cílů
- Určení úzkých profilů
- Očištění od vlivu cenových odchylek
- Posouzení trendů a nevýznamných odchylek
- Určení příčiny odchylky

- Určení místa vzniku
- Určení odpovědnosti
- Navržení možných alternativ nápravných opatření

Nápravná opatření

Návrh opatření směřujících přes zjištěné odchylky od plánu opět k dosažení dříve vytyčeného cíle je nedílnou a velmi důležitou součástí analýzy odchylek, zároveň tedy také podkladem pro řízení podniku a rozhodovací procesy v něm. Opatření je vlastně přepracování podoby dílčího plánu do podoby, která zmírní či eliminuje vzniklé odchylky a tím přispěje ke splnění plánu celkového. Je vhodné, aby plán opatření vypracovával pracovník odpovědného střediska spolu s controllerem.

Finální návrh vytvořeného opatření by se měl stát závazným dokumentem podniku o tomto obsahu:

- Přesné, konkrétní vymezení toho, co se má provést
- Určení odpovědnosti za realizaci opatření
- Určení časového harmonogramu k provedení opatření
- Určení způsobu, jakým bude realizace opatření probíhat
- Stanovení všech prostředků, které je možno uvolnit pro realizaci opatření
- Vymezení sankcí a odměn vázaných na odpovědnou osobu

V tabulce jsou znázorněny příčiny vzniku odchylky a návrh nápravného opatření k jejímu odstranění. Je to ukázka toho, že controlling má ve své podstatě průřezový charakter vzhledem k tomu, že nápravná opatření k odstranění odchylek se mohou dotýkat různých funkčních oblastí a podnikových procesů.

Tabulka 2: Nejčastější příčiny odchylek a k nim vybraná nápravná opatření

Příčina	Nápravné opatření
Chyba při sestavování plánu	Aktualizace plánu
Vnější vlivy	Vypracování studie jejich periodicity, predikce důsledků, rizik, aktualizace plánu
Organizační změny	Příprava pracovníků na změněné podmínky výkonu práce, doplnění vzdělání, školení, konzultace
Nemotivovanost pracovníků	Zlepšení vnitropodnikové komunikace, zjištění preferencí pracovníků ve vztahu k výkonu jim svěřené práce, zajištění zlepšení systému motivace
Cíle stanovené nereálně	Přehodnocení dat, kterými bylo stanovení cílů podloženo, jejich aktualizace, aktualizace plánu
Zvýšení cen vstupů	Tvorba rezerv, úspora nákladů, aktualizace plánu
Chybějící dodávky	Přehodnocení procesu výběru dodavatele, zajištění dodávek od jiných zdrojů, vyjednávání tvrdších podmínek při sjednávání dodavatelských smluv
Časový posun vzniku nákladů	Vylepšení procesu plánování
Chybné zaúčtování účetního případu	Oprava zaúčtování
Nadspotřeba	Průzkum procesu výroby, nalezení místa, kde se plýtvá, zvýšení motivace

4. DOPAD ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ NA FUNKCI CONTROLLINGU

Controlling se opírá o peněžní (hodnotovou) formu informací, ale i nepeněžní informace. Mezi základní informační zdroje pro controllera patří finanční výkazy získané z účetnictví podniku. Mezi tyto výkazy patří:

- Rozvaha
- Výsledovka
- Výkaz o peněžních tocích

Na základě těchto výkazů controller analyzuje situaci v podniku a spolurozhoduje o budoucí strategii podniku. Tyto výkazy jsou proto klíčové pro správnou funkci controllingu. Pokud výkazy neodpovídají zcela skutečnosti fungování podniku, mohou controllera vést k nesprávným rozhodnutím.

Mezi nedostatky v účetnictví, které mohou ovlivnit správné rozhodování v controllingu patří:

- Chyby v účtování
- Chybějící syntetické a analytické účty
- Chybně zvolená nákladová střediska
- Časový nesoulad
- Nevhodně zvolená metodika

4.1. Chyby v účtování

Chyby v účtování jsou celkem běžné, ale těžko odhalitelné, pokud se nejedná o velké částky. Jelikož účtování je ryze manuální činnost, je riziko chyby lidského faktoru poměrně vysoké a těžko limitovatelné.

4.1.1. Chybné zvolení účtu

Příklad:

Účetní jednotka obdrží fakturu za poskytnutou leteckou přepravu v hodnotě 100.000,00 Kč. Odděleně sleduje na analytických účtech náklady na silniční a leteckou přepravu. Účetní při zpracování faktury chybně zvolí analytický účet pro silniční dopravu.

Při pozdější analýze výsledovky controller zjistí, že náklady na silniční dopravu se oproti minulému období významně zvýšily a začne si klást otázky: Proč se neshodují skutečné náklady s očekávanými? Proč došlo k tak markantnímu zvýšení nákladů na silniční dopravu oproti minulému období? Nejedná se tudíž o náklad související s předchozím obdobím a neměla být tudíž vytvořena dohodná položka? Nedošlo ke zvýšení ceny za poskytované služby? Při hlubší analýze však zjistí, že tyto náklady byly chybně zaúčtovány na jiný analytický účet, a proto požádá účetního o opravu.

Obrázek 6: Dopad chybného zvolení účtu

Výsledovka po 1.zaúčtování

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Doprava	
- silniční	100 000,00
- letecká	
- námořní	
:	
Náklady celkem	100 000,00

oprava →

Výsledovka po opravě

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Doprava	
- silniční	
- letecká	100 000,00
- námořní	
:	
Náklady celkem	100 000,00

Pokud by controller neprovedl hlubší analýzu nákladů, podle takto sestavené výsledovky by mohl učinit rozhodnutí pro snížení nákladů na silniční dopravu.

4.1.2. Zadání chybné částky

Příklad:

Účetní jednotka obdrží fakturu za poskytnutou leteckou přepravu v hodnotě 100.000,00 Kč. Účetní při zpracování faktury chybně zadá fakturovanou částku, a to 1.000.000,00 Kč.

Při pozdější analýze výsledovky controller zjistí, že náklady na leteckou dopravu se oproti minulému období významně zvýšily a začne si klást otázky: Proč se neshodují skutečné náklady s očekávanými? Proč došlo k tak markantnímu zvýšení nákladů na silniční dopravu oproti minulému období? Nejedná se tudíž o náklad související s předchozím obdobím a neměla být tudíž vytvořena dohodná položka? Nedošlo ke zvýšení ceny za poskytované služby? Při hlubší analýze však zjistí, že tyto náklady byly chybně zaúčtovány ve špatné výši, a proto požádá účetního o opravu.

Obrázek 7: Dopad zadání chybné částky

Výsledovka po 1.zaúčtování

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Doprava	
- silniční	
- letecká	1 000 000,00
- námořní	
:	
Náklady celkem	1 000 000,00

oprava →

Výsledovka po opravě

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Doprava	
- silniční	
- letecká	100 000,00
- námořní	
:	
Náklady celkem	100 000,00

Pokud by controller neprovedl hlubší analýzu těchto nákladů, podle takto sestavené výsledovky by mohl učinit rozhodnutí pro snížení nákladů na silniční dopravu.

4.2. Chybějící syntetické a analytické účty

Jedním z hlavních úkolů controllingového oddělení je sledování vynaložených nákladů a jejich správná alokace na syntetické resp. analytické účty. Pokud podnik nemá dopodrobna propracovanou účtovou osnovu, je pro controllera téměř nemožné analyzovat náklady podle účelu, na který byly vynaloženy.

4.2.1. Chybějící syntetické účty

Každá účetní jednotka si upravuje účtovou osnovu podle svých potřeb. Sama zváží, které účty jsou pro sledování její činnosti nepostradatelné a které jsou pro její účely nepotřebné. Sama se tedy rozhoduje, které účty bude používat a které ne.

Po nějaké době však účetní jednotka může nějakým způsobem rozšířit svou činnost a použití dříve vyřazených účtů se nyní stává nutností.

Příklad

Účetní jednotka při svém založení předpokládá, že svou obchodní činnost bude provozovat pouze v lokální měně, tedy české koruně. Při sestavování účtové osnovy z ní vyřadí účet Kurzové ztráty (resp. zisky), protože nepředpokládá, že by tento účet kdy použila.

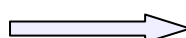
Jelikož je účetní jednotka ve své činnosti úspěšná a na trhu již má dobré jméno, je pro ni výhodné začít obchodovat i v jiné měně než je česká koruna. Účetnictví je však vedeno v české měně, a proto z transakcí účtovaných v cizích měnách vznikají kurzové rozdíly. Protože účet na kurzové rozdíly doposud nebyl založen, účetní při zaúčtování kurzových rozdílů vybere jiný účelově nejbližší účet, Finanční náklady (resp. výnosy).

Pro controllera je při pozdějším zpracování výkazu zisků a ztrát obtížné rozlišit, jaká část finančních nákladů se týká běžně vynaložených a jaká část nově vznikla z kurzových rozdílů.

Obrázek 8: Dopad chybějících syntetických účtů

Výsledovka po 1.zaúčtování

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Finanční náklady	150 000,00
:	
:	
Náklady celkem	150 000,00

oprava


Výsledovka po opravě

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Finanční náklady	50 000,00
Kurzové ztráty	100 000,00
:	
Náklady celkem	150 000,00

Pokud firma obchoduje i v cizích měnách, je pro controllera a i pro celé vedení firmy velice důležité sledovat vliv kurzových rozdílů na výsledek hospodaření, nutnost analýz kurzových rozdílů se zvyšuje právě v době, kdy je česká koruna vůči cizím měnám značně nestabilní.

4.2.2. Chybějící analytické účty

Pokud účetní jednotka disponuje více členitými náklady, je z controllingového pohledu vítáno co nejpodrobnější rozčlenění nákladů na analytické účty. Pro účetní toto může být dosti nepohodlné, ale pro controllera je co nejpodrobnější členění nákladů takřka nutností.

Příklad

Zůstaňme u již dříve zmíněných kurzových rozdílů. Controller již založil chybějící účty pro kurzové rozdíly a upozornil účetní na jejich správné používání, tudíž již může správně analyzovat kurzové ztráty a zisky.

Účetní jednotka v pravidelných intervalech provádí přecenění pohledávek a závazků v cizích měnách dle aktuálního kurzovního lístku. Tyto pohyby se účtují na účty kurzových rozdílů. Pro controllera je důležité rozlišovat, zda se pohyby na těchto účtech týkají přeceňovacích kurzových rozdílů nebo transakčních kurzových rozdílů. Je pro něj tudíž výhodné založit analytické účty pro přeceňovací a transakční kurzové rozdíly. Po jejich založení již bude snadno viditelné, jaké ztráty či zisky vznikly z jakých kurzových rozdílů, a controllerovi i vedení podniku to pomůže při rozhodování o změně nastavení kurzu v účetnictví.

Obrázek 9: Dopad chybějících analytických účtů

Výsledovka po 1.zaúčtování

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Kurzové ztráty	300 000,00
:	
:	
:	
Náklady celkem	300 000,00

oprava →

Výsledovka po opravě

Výkaz zisků a ztrát	
Náklady	
:	
Kurzové ztráty	
- z transakcí	100 000,00
- z přecenění	200 000,00
:	
Náklady celkem	300 000,00

Pokud firma přeceňuje pouze jednou za rok na konci účetního období, může se stát, že ke konci roku bude saldo pohledávek v cizích měnách značně vysoké a kurz koruny vůči cizí měně výrazně posílil oproti předchozímu období. Při přecenění pohledávek podniku tímto vzniknou velké kurzové ztráty, které ovlivní výsledek hospodaření za celý rok. Proto je

na vedení podniku, aby rozhodl, zda není výhodné změnit metodiku nastavení kurzů a neprovádět přecenění častěji.

Pohledávka: 10.000,00 EUR

Zaúčtování 1.8.2008 kurzem 26,00 Kč/EUR → 260.000,00 Kč

Přecenění k 31.12.2008 kurzem 24,00 Kč/EUR → 240.000,00 Kč

Tímto vznikne podniku kurzová ztráta z přecenění 20.000 Kč.

4.3. Chybně zvolená nákladová střediska

U větších podniků s rozsáhlou organizační strukturou je žádoucí sledovat hospodaření jednotlivých středisek, aby vedení podniku mohlo v případě potřeby zavést úsporná opatření na odděleních, která nehospodaří dle schváleného rozpočtu. Pro tyto účely má přiřazeno každé oddělení své interní označení, které účetní přidělí účetnímu případu při jeho zpracování. Tím se náklad či výnos přímo alokuje na středisko, které je za něj odpovědné.

Při následné analýze nákladů může controller provést srovnání hospodaření jednotlivých středisek.

Příklad

Účetní při zpracování faktury zvolí nákladové středisko výroby, i když náklad správně patří pod středisko odbytu. Při následném zkoumání hospodaření jednotlivých středisek controller zjistí, že náklady oddělení výroby se oproti minulému období zvýšily, což může značit o špatném hospodaření tohoto střediska.

Standardní situací může být přidělování nákladů na jakási „univerzální“ střediska, která slouží pro alokaci nákladů týkajících se celého podniku. Toto středisko však může být účetními zneužíváno v případě, kdy si nejsou jisti, na jaké středisko mají určitý náklad či výnos přiřadit. Proto je nutné toto středisko pravidelně analyzovat, aby se předcházelo těmto zneužívaným případům.

Nekontrolovatelnými středisky mohou být i taková, na která se účtují všeobecné transakce. Typickým příkladem může být středisko financí. Na toto středisko se účtují běžné transakce

týkající se přímo tohoto střediska, jako jsou mzdy či kancelářské pomůcky, ale také se na toto středisko účtují veškeré finanční náklady, tedy různé daně a poplatky, kurzové rozdíly apod. Pro controllera je tedy nemožné kontrolovat hospodaření takového střediska.

4.4. Časový nesoulad

Běžným problémem, který trápí jak controllery tak i účetní, je zaúčtování nákladů a výnosů do období, kterého se správně týkají.

Pro controllera srovnávajícího hospodaření mezi jednotlivými obdobími je nutností mít k dispozici výkazy, které odrážejí skutečný stav hospodaření v daném období.

Účetní však musí mít povědomí o transakcích, které proběhly v daném období, avšak ještě nejsou zaúčtovány.

Příklad

Typickým příkladem časového nesouladu jsou mzdové náklady uzavíraného období. Zpracování mezd probíhá až během následujícího období, a však tyto náklady se týkají předcházejícího období, které bude podrobena analýze controllerem. Mzdové náklady tvoří většinou významnou položku v nákladech podniku, a proto jejich nesprávné časové začlenění zkresluje hospodářský výsledek.

Účetní sice nemá podklady pro zúčtování těchto nákladů v přesné výši, může je však odhadnout buď podle údajů z minulých období nebo na základě předběžného propočtu. Na tuto částku vytvoří dohadnou položku, kterou v dalším období po zaúčtování mezd opět rozpustí.

4.5. Nevhodně zvolená metodika

Podle zákona o účetnictví má účetní jednotka možnost stanovit si vnitřní směrnici použití některých účetních předpisů, o kterých se domnívá, že pro ni budou výhodné. Stanovená metodika může mít později významný vliv na vývoj hospodářského výsledku.

Příklad

Účetní jednotka si pro účely účetních odpisů vnitřním předpisem stanoví dobu odepisování hmotného majetku následovně:

Tabulka 3: Přehled odpisových tříd před změnou

<u>Třída</u>	<u>Doba odpisování</u>	<u>Druh</u>
1	2	movité věci s pořizovací cenou od 5 000,- Kč do 40 000,- Kč
2	4	prostředky výpočetní techniky
3	7	samostatné movité věci a soubory movitých věcí s pořizovací cenou vyšší jak 40 tisíc Kč
5	15	stavby
6	30	budovy

Po nákupu nové výrobní linky, která patří do 2. odpisové skupiny, však zjistí, že platná metodika pro odpisování hmotného majetku, nevyhovuje. Výrobní linka má podle dodavatele i vedoucích pracovníků výrobního střediska životnost podstatně vyšší (12 let), proto je žádoucí změnit vnitropodnikovou směrnici pro odpisování vytvořením nové odpisové skupiny pro tento typ majetku.

Tabulka 4: Přehled odpisových tříd po změně

<u>Třída</u>	<u>Doba odpisování</u>	<u>Druh</u>
1	2	movité věci s pořizovací cenou od 5 000,- Kč do 40 000,- Kč
2	4	prostředky výpočetní techniky
3	7	samostatné movité věci a soubory movitých věcí s pořizovací cenou vyšší jak 40 tisíc Kč
4	12	samostatné movité věci a soubory movitých věcí s pořizovací cenou vyšší jak 40 tisíc Kč (výrobní linky a lisy)
5	15	stavby
6	30	budovy

Dosáhne se tím promítnutí skutečné životnosti linky do účetnictví a tím i zrealnění vykazovaných hospodářských výsledků.

Diskuze zjištěných poznatků

V předchozích kapitolách byly popisovány činnosti finančního účetnictví a controllingu, jejich vzájemné vztahy. Z tohoto byly zjištěny následující poznatky.

Shrnutí poznatků

- Propojení a nutná spolupráce finančního účetnictví a controllingu
- Jednoznačný vliv účetních případů na funkci controllingu
- Hrozba selhání lidského faktoru

4.6. Propojení a nutná spolupráce finančního účetnictví a controllingu

I když finanční účetnictví a controlling jsou dva samostatné obory, z výše uvedených příkladů je zřejmé, že tyto dva obory jsou velmi úzce propojené a jejich vzájemná spolupráce je nevyhnutelná. Controllingové procesy vycházejí z výkazů připravovaných na základě finančního účetnictví. Proto se dá říci, že controlling je plně závislý na bezchybné činnosti finančního účetnictví.

Funkce účetního předpokládá minimalizaci chyb, které by ovlivňovaly výkazy, ze kterých jsou připravovány analýzy pro budoucí vývoj podniku.

Controller při analýzách odhaluje různé nedostatky a nepřesnosti ve finančním účetnictví, které požaduje odstranit, tudíž existuje zpětná vazba mezi účetním a controllerem.

4.7. Jednoznačný vliv účetních případů na funkci controllingu

Z výše uvedených příkladů je zřetelné, že účetní případy mají přímý dopad na rozhodovací procesy v controllingu. Proto je žádoucí, aby účetní případy věrně a pravdivě zachycovaly skutečnost činnosti podniku a předcházelo se chybám, které by zkreslovaly finanční výkazy a mohly tedy negativně ovlivnit rozhodování o budoucím vývoji podniku.

4.8. Hrozba selhání lidského faktoru

I když je žádoucí co nejvíce eliminovat chyby v účetních případech, stále existuje možnost lidského selhání. Účetní systém je plně založen na manuální činnosti, tudíž hrozba lidského selhání je reálná a nevyhnutelná. S tímto musí controller počítat a při analýzách účetních výkazů by měl dávat na logický úsudek a porovnávat vykazované výsledky s předchozím obdobím. Pokud by odhalil výrazné rozdíly, měl by tuto oblast podrobit důkladnější analýze, aby mohlo dojít k nápravě klamných informací.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo shrnout teoretické poznatky, porovnat je s praktickými a poukázat tak na důležitost propojení dvou samostatných oblastí, finančního účetnictví a controllingu.

Ve své práci jsem nejprve vymezila pojem finančního účetnictví a jeho význam při hodnocení výkonnosti podniku, které je založeno na finančních výkazech připravovaných na základě činnosti finančního účetnictví.

Dále jsem se věnovala problematice postavení controllingu při managerském rozhodování. Uvědomujeme-li si rozmanitost forem existence podnikových systémů a zejména rozmanitost jejich ekonomické činnosti, ze srovnání obsahu výrobních, pracovních a technologických procesů a jejich různorodosti vyplývá, že každý podnik je jiný, v jistém smyslu jedinečný. V tomto ohledu je pochopitelné, že každý takový podnik vyžaduje vlastní, podle jeho uvážení nejlepší koncepci svého systému řízení a výběr nástrojů řízení (controllingu), která by mu umožnila dosáhnout stanovené cíle.

V rámci podniku je postavení controllingu nadřazeno finančnímu účetnictví, v určitém smyslu je kontrolním orgánem, který dohlíží na korektnost vykazovaných výsledků podniku, které jsem pro posouzení výkonnosti podniku klíčové. V rámci zlepšení a zprůhlednění výsledků společnosti je zařazení oddělení controllingu do organizační struktury klíčové.

V praktické části práce jsem vymezila nejfrekventovanější negativní dopady účetních případů na funkci controllingu, resp. jejich vliv na finanční výkazy, hlavní nástroje při rozhodování o budoucím vývoji. Z této části vyplývá, že důsledky účetních případů mají přímý vliv na správnou funkci controllingu, a proto postavení controllera, jako kontrolního orgánu, je žádoucí a jeho funkce při managerském rozhodování významná.

Úkolem této práce bylo upozornit na hrozící přímé dopady činnosti finančního účetnictví při rozhodování o budoucím vývoji podniku. I když podnik disponuje nejlepšími informačními systémy, je nutné si uvědomit, že pokud zdroj zadávaných informací je stále člověk, je nezbytná následná kontrola jeho činnosti.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. BREALEY, Richard A., MYERS, S.C. Teorie a praxe firemních informací. Praha: Computer Press, 2000. 1064 s. ISBN 80-7226-189-4.
2. ESCHENBACH, Rolf. Controlling. Praha: Codex, 2000. 812 s. ISBN 80-85963-86-8.
3. FIBÍROVÁ, Jana. Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy. Praha: Grada, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
4. HORVÁTH, P. & Partners. Nová koncepce controllingu. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2004. 288 s. ISBN 80-7259-002-2.
5. INTERNATIONAL GROUP OF CONTROLLING. Slovník controllingu česko-anglický/anglicko-český: 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera. Praha: Management Press, 2003. 395 s. ISBN 80-7261-085-6.
6. KEŘKOVSKÝ, Miloslav, DRDLA, Miloš. Strategické řízení firemních informací: teorie pro praxi. Praha: C.H.Beck, 2003. 187 s. ISBN 80-7179-730-8.
7. KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje. Praha: Polygon, 1997. 411 s. ISBN 80-85967-51-0.
8. MACÍK, Karel. Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu. Praha: Montatex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
9. VOLLMUTH, Hilmar J. Controlling - nový nástroj řízení. Praha: Profess Consulting s.r.o. 136 s. ISBN 80-85235-54-4.
10. VYSUŠIL, Jiří. Controlling do kapsy. Praha: Profess Consulting, s.r.o., 2000. 80 s. ISBN 80-7259-013-8.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Rozdělení úloh a zodpovědnosti mezi controllera a manažera	20
Tabulka 2: Nejčastější příčiny odchylek a k nim vybraná nápravná opatření.....	31
Tabulka 3: Přehled odpisových tříd před změnou	39
Tabulka 4: Přehled odpisových tříd po změně	39

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Rozvaha ve zjednodušeném rozsahu	10
Obrázek 2: Výkaz zisků a ztrát ve zjednodušeném rozsahu.....	11
Obrázek 3: Výkaz peněžních toků.....	12
Obrázek 4: Controller a kooperace controllingu	19
Obrázek 5: Souvislosti mezi finančním účetnictvím a controllingem.....	23
Obrázek 6: Dopad chybného zvolení účtu.....	33
Obrázek 7: Dopad zadání chybné částky.....	34
Obrázek 8: Dopad chybějících syntetických účtů	35
Obrázek 9: Dopad chybějících analytických účtů	36