

# PŘEDMĚT A METODA FINANČNÍHO, MANAŽERSKÉHO (NÁKLADOVÉHO, VNITROPODNIKOVÉHO) ÚČETNICTVÍ, VZTAHY MEZI NIMI

1.1 Vymezení potřeby účetnictví, podstata a postavení finančního účetnictví a manažerského účetnictví v systému ekonomických informací.

1.2 Základní prvky účetnictví, kvalitativní charakteristiky účetních informací.

1.3 Účetní profese a profese auditora. Regulace profese.

## 1.1 VYMEZENÍ POTŘEBY ÚČETNICTVÍ, PODSTATA A POSTAVENÍ FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ V SYSTÉMU EKONOMICKÝCH INFORMACÍ

### **Vymezení potřeby účetnictví**

Účetnictví vzniklo na určitém stupni hospodářského vývoje společnosti. Vznik a rozvoj byl závislý na existujících ekonomických podmínkách (existenci soukromých vlastníků, kteří provozovali výrobní, obchodní nebo jinou hospodářskou činnost, rozvinuté směnné vztahy a používání peněz jako všeobecné míry hodnot a existenci úvěru).

Účetnictví zároveň výrazně přispělo k rozvoji hospodářského života společnosti tím, že umožňovalo zjišťovat míru zhodnocení vloženého kapitálu do

podnikání a míru zhodnocení vstupů výrobních činitelů ve vztahu k výstupům vytvořeným jejich přeměnou. Tím poskytovalo účetnictví přehled o finanční situaci podnikatelů a jejich výdělků. Pomáhalo i k ochraně majetku a dávalo cenné informace pro rozhodování (např. za kolik koupit a za kolik prodat).

Účetnictví se tak stalo obrazem probíhajících obchodních, výrobních a dalších procesů, které dokáže zaznamenat na základě elementárních operací, vzájemně je propojit a skloubit tak, aby výstupy z účetnictví splňovaly požadavky uživatelů těchto informací.

### **Podstata (funkce) účetnictví**

Účetnictví lze stručně charakterizovat jako uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zobrazuje podnikatelský proces (hodnotovou stránku podnikatelského procesu). Účetnictví je modelovým zobrazením reality, které je charakteristické použitými principy a metodami účetního zobrazení, „rozpoznání“ podstaty hospodářských transakcí, pravidly jejich ocenění.

Účetnictví je informační systém, jehož cílem (účelem) je poskytovat informace:

1. za vymezený subjekt (účetní jednotku)
2. k určitému okamžiku a za určité období (účetní období)
3. o stavu a pohybu majetku v různých jeho formách, strukturách, podobách, postavení a pohledech na něj; pro

uživatelé se informace transformují a sumarizují do přehledných účetních výkazů

4. osobám (uživatelům), které uvedené informace potřebují pro:

- Optimální využívání, správu, ochranu a zhodnocování majetku
- Rozhodování, zda:
  - chtějí do takovéto účetní jednotky investovat – půjčit jí peněžní prostředky, stát se jejím majitelem
  - lze s takovouto účetní jednotkou spolupracovat, obchodovat, pracovat v ní
- řízení
  - této účetní jednotky
  - skupiny účetních jednotek, například konsolidačního celku (majetkově nebo smluvně propojeného), odvětví...
- kontrolu
  - této účetní jednotky
  - skupiny účetních jednotek majetkově, smluvně nebo vzájemnou spoluprací propojených
- doložení vymezených daňových povinností, čerpání dotací, příspěvků, půjček a úvěrů
- důkazní nástroj při soudním aj. jednání.

### **Postavení účetnictví**

Z vymezení podstaty účetnictví plyne, že účetnictví je velmi rozsáhlý ucelený v penězích vyjádřený systém

informací, který má však řadu vzájemných vazeb s dalšími informačními systémy a ekonomickými disciplínami a také evidencemi na různém stupni řízení.

Úkolem účetnictví je věrně a poctivě zobrazovat stav a pohyb majetku v jeho různých strukturách členění a vzniklý rozdíl z pohybu tohoto majetku (výsledek hospodaření).

Účetní informace umožňují komplexně propojit měření tzv. finanční pozice, výkonnosti a změny ve finanční pozici. Pomocí účetních informací je možno hodnotit schopnost podniku vytvářet peníze, časové rozložení této schopnosti, a tak i posoudit míru rizik do budoucnosti.

### **Uživatelé účetních informací**

Ekonomické výsledky podniku zajímají nejen vlastníky kapitálu a manažery, ale například také státní orgány, obchodní partnery či zaměstnance. Aby se podnik mohl dlouhodobě rozvíjet, je pro něj důležité splnit nejen očekávání vlastníků (které spočívá především v požadovaném zhodnocení vloženého kapitálu), ale i zaměstnanců (kteří se zajímají o výši mezd, kvalitu pracovních podmínek a sociální zajištění, možnost odborného růstu, spolurozhodování...), obchodních partnerů, obecně celého tržního okolí. Tržní okolí podniku se skládá ze stávajících nebo potenciálních obchodních partnerů (zákazníků a dodavatelů), patří k němu také konkurenti, média, státní orgány aj.

Tyto subjekty se z hlediska jejich vztahu k podniku tradičně člení na tzv. externí uživatele, interní uživatele a stát.

### **Externí uživatelé**

Obchodní partneři, stát, zaměstnanci => informační systémy: finanční účetnictví, daňové účetnictví.

Účetní zobrazení podnikatelského procesu pro externí uživatele je cílem účetních informací finančního účetnictví. Finanční účetnictví je regulováno národním právním systémem, ale v současnosti velmi úzce váže na nadnárodní ekonomické a politické uskupení, EU. Dochází k výraznému ovlivňování a snaze ČR upravit účetnictví tak, aby bylo v souladu s mezinárodně uznávanými pravidly. Základní principy, na nichž je účetnictví v Evropě založeno, jsou součástí i právního systému ČR. Pro ČR, jako členský stát EU, jsou závazné směrnice a nařízení Evropského společenství.

Vzájemná vazba mezi finančním účetnictvím a daněmi plyne ze skutečnosti, že daňový systém je postaven na informační základně, kterou účetnictví poskytuje, některé položky však definuje pro své účely odlišně, a z tohoto důvodu buď vyvíjí tlak na změny v účetnictví nebo některé účetní údaje neakceptuje. Daňové účetnictví využívá škálu připočitatelných a odpočitatelných položek a slev na daních.

### **Interní uživatelé**

Vlastníci, management => informační systémy: vnitropodnikové (nákladové) a manažerské účetnictví; strategické řízení

Manažerské (vnitropodnikové) účetnictví vytváří podrobnou informační základu pro operativní řízení účetní jednotky, avšak zároveň poskytuje v některých případech vstupy finančnímu účetnictví. Jedná se například o informace o zásobách, které účetní jednotka vytváří vlastní činností. Je zdrojem informací pro vytváření kalkulací. Tento informační systém může tvořit zázemí také pro cenovou politiku a ta má důležitou úlohu i v oblasti finančního účetnictví. Na cenovou hladinu má vliv nejen národní právní systém, prostřednictvím kterého může stát usměrňovat cenovou úroveň v případě zájmu a potřeby, ale také nadnárodní ekonomické uskupení, neboť do cenové politiky vstupuje jako podstatná složka clo.

### **Vztah finančního a manažerského účetnictví**

Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který používají, a odlišnost v časové orientaci jejich měření vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.

Charakteristickou vlastností informací finančního účetnictví je preference stability vývoje podniku v čase. Důležitým požadavkem při vedení finančního

účetnictví a sestavení účetních výkazů je dodržování určitých pravidel, která garantují externím uživatelům úplnost vykazovaných účetních informací, jejich spolehlivost, srovnatelnost v čase a mezi podniky.

Naproti tomu manažerské účetnictví se řídí potřebami řídicích pracovníků, kteří požadují pro řízení výkonnosti firmy kritické informace, které umožňují nejen analyzovat minulý vývoj, ale zejména ovlivňovat jeho skutečný průběh. Systematická analýza vztahu (porovnání) předem stanoveného a skutečného vývoje činnosti umožňuje včas hledat způsoby řešení na odstranění kritických a úzkých míst, podporovat pozitivní změny, přijímat konkrétní opatření a tak aktivně měnit chování podniku v celé jeho složitosti vnitropodnikových vazeb a struktur.

Účetnictví získává, zpracovává a poskytuje značný objem užitečných informací, z nichž některé nemá účetní jednotka zájem zveřejňovat, neboť slouží výhradně pro její vlastní řízení, zajišťování jejích strategických a taktických úkolů, vnitřní řízení včetně zainteresovanosti jednotlivých útvarů, optimální využívání výrobních a lidských zdrojů.

Potřebné informace jsou získávány metodami a způsoby, které nemusí patřit k obecně závazným a unifikovaným, účetní jednotka může dokonce zdroje svých informací i informace samotné chránit z důvodů konkurenčních apod. Volba vhodných metod je jen na rozhodnutí účetní jednotky, samozřejmě ve vazbě na získání optimální struktury a vypovídací schopnosti informací nejen pro vnitřní,

ale i celkové řízení podniku. Pravidla regulace manažerského účetnictví jsou na účetní jednotce, která má možnost informace získávat, sledovat a využívat nejen v peněžních, ale i naturálních jednotkách.

### **Základní rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím**

#### Finanční účetnictví

- veřejné informace
- okruh uživatelů – zejména externí
- podstatné informace z hlediska uživatele
- vysoká míra regulace státem
- pouze v peněžních jednotkách
- formálně a obsahově jednotný systém
- delší časové období vykazování informací

#### Manažerské účetnictví

- neveřejné informace
- uživatelé – interní (management)
- rozsáhlá databáze analytických informací
- regulace v rukách účetní jednotky
- v peněžních i naturálních jednotkách
- úprava systému dle potřeb účetní jednotky
- běžné, operativní vykazování informací



## 1.2 ZÁKLADNÍ PRVKY ÚČETNICTVÍ, KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍCH INFORMACÍ

### **Základní prvky účetnictví**

Podstatou účetnictví je poskytovat informace vymezeným uživatelům pro účely nakládání s majetkem, rozhodování, řízení, kontrolu, případně další zásadní potřeby. Aby mohlo účetnictví plnit tuto funkci, musí:

- včas zjistit a získat potřebné informace, ověřit jejich správnost, pravdivost,
- zpracovat systematicky a přehledně tyto informace včetně vzájemných vazeb,
- připravit uživatelům informace v podobě srozumitelné, přehledné, nezávislé na osobě, která je zpracovala, formou výkazů, komentářů, vysvětlivek a analýz,
- zkontrolovat, ověřit, případně schválit informace před jejich předáním uživatelům.

K zajištění základních prvků účetnictví se vytvářejí různé typy účetních systémů a účetních soustav, jejich použití a konkrétní provedení je dáno:

- právním systémem,
- předmětem činnosti, organizací a velikostí účetní jednotky
- finančními prostředky vyčleněnými na zajištění účetnictví
- kvalitou účetní pracovníků a manažerů na tomto úseku

- vědomím, zájmem a potřebou manažerů a vlastníků o informace z účetnictví

za základní prvky účetnictví tedy lze označit:

- sběr prvotních informací, jejich ověření a vyhodnocení z pohledu spolehlivosti, užitečnosti a využitelnosti
- třídění, zpracování informací do přehledných výstupů ve formě výkazů, komentářů a vysvětlivek
- kontrola informací, jejich ověření, případně schválení
- předání účetních informací jejich uživatelům

### **Kvalitativní charakteristiky účetních informací**

Základní kvalitativní charakteristiky, které se však mohou někdy i vzájemně popírat:

- významnost (důležitost, relevantnost)
- spolehlivost (hodnověrnost)
- srovnatelnost
- srozumitelnost
- podstatnost (významnost)

Za významné, důležité (relevantní) informace lze označit ty, které mají schopnost ovlivnit nebo by mohly vést k ovlivnění ekonomického rozhodování uživatele informace. Zásadní také je, aby informace byla poskytnuta v době, kdy se tato rozhodování činí, tzn. byla včasná.

Spolehlivá, hodnověrná je informace v případě, že zobrazuje podstatu ekonomického jevu, který nastal, není předpojatá ani úmyslně nebo systematicky, není podstatně chybná, je úplná a při jejím zpracování se aplikuje potřebná míra opatrnosti.

Srovnatelnost informace lze vnímat různými způsoby. Pro uživatele je podstatné, aby při posuzování získaných informací rozlišili a zhodnotili rozdíly vzniklé změnou podstaty, o níž informace vypovídá, změnou použité metody, která dokumentuje, oceňuje, zachycuje daný ekonomický jev, aby mohli posoudit rozdíly vzniklé při použití shodných přístupů a metod v konkrétní časové řadě. Cílem je také umožnění srovnatelnosti s účetními jednotkami s obdobným předmětem a rozsahem činnosti.

Srozumitelnost informace je nezbytné posuzovat ve vazbě na její uživatele, avšak za předpokladu, že uživatelé mají odpovídající znalosti o ekonomických vztazích, vazbách, o podnikání, o konkrétních aktivitách účetní jednotky a o účetnictví obecně a jsou ochotni zkoumat a studovat předkládanou informaci s jistým úsilím a pílí.

Informace je podstatná, významná, jestliže by její vynechání mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů. Některé účetní systémy stanovují určitá pravidla vymežující, která informace je podstatná. Z pohledu zveřejňovaných informací (účetní závěrky) informace, která není podstatná, nemusí být samostatně nebo vůbec vykázána. Při posuzování významnosti

informace se bere ohled také na náklady, které se vážou k získání, zajištění a zpracování takové informace.

### 1.3 ÚČETNÍ PROFESE A PROFESE AUDITORA. REGULACE PROFESE

Pracemi spojenými se sběrem účetních informací, jejich vytvářením, zaznamenáváním, tříděním, vedením účetních knih, vytvářením účetní závěrky, zjednodušeně účetnictvím se zabývá účetní. Vzhledem ke složitosti jednotlivých fází účetnictví samozřejmě účetní pracovníci mají různou úroveň vzdělání, jsou kladeny odlišné požadavky na jejich odbornou způsobilost, mají odlišnou výši schopností a dovedností a také odpovědnosti.

Ověřováním výstupů z účetnictví, tj. posouzením kvality účetní závěrky a vydáním názoru na její úroveň, se zabývá auditor.

Obě tyto profese mají společné, že je mohou vykonávat osoby odborně kvalifikované ve vazbě na úroveň, na níž pracují, s potřebnými praktickými dovednostmi, morálními předpoklady a zásadami.

Regulace profese účetních

Svaz účetních => systém certifikace účetních.

Systém certifikace účetních plně respektuje podmínky právního systému v ČR a je určen všem účetním, kteří chtějí deklarovat věrohodným způsobem svoji kvalifikaci

a chápou profesi účetního jako obor, který výrazným způsobem ovlivňuje ekonomiku, řízení a rozhodování ve firmách a veřejném sektoru.

Auditorem se může stát osoba, kterou Komora auditorů České republiky ve smyslu příslušného zákona zapíše na její žádost do seznamu auditorů. V případě fyzické osoby se vyžaduje:

- vysokoškolské vzdělání v rámci magisterského studijního programu
- plná způsobilost k právním úkonům
- bezúhonnost ve smyslu trestního práva; dřívější nevyškrtnutí ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření
- praxe po dobu alespoň 3 let jako asistent auditora
- být samostatným auditorským subjektem nebo v pracovním poměru pouze u auditora, auditorské společnosti nebo pracovat jako vysokoškolský učitel
- složit auditorskou zkoušku
- uhradit příslušný poplatek

## **Etické kodexy**

### **Etický kodex IFAC**

Etický kodex IFAC (Mezinárodní federace účetních) byl vydán s cílem, aby sloužil jako základ pro určení etických požadavků pro účetní odborníky a auditory v každé jednotlivé zemi. Cíle profese účetních a auditorů vyžadují podle etického kodexu IFAC plnění čtyř základních potřeb:

1. věrohodnost – existuje celospolečenská potřeba zajistit věrohodnost informací a věrohodnost informačních systémů
2. profesionalita – je zapotřebí osob, které mohou klienti, zaměstnavatelé nebo jiné zainteresované osoby jednoznačně identifikovat jako profesionály v oboru účetnictví a auditu
3. kvalita služeb – jedná se o jistotu, že všechny služby účetních/auditorů jsou poskytovány podle standardů nejvyšší kvality
4. důvěra – uživatelé služeb účetních a auditorů musí mít veškeré důvody věřit, že existuje rámec profesionální etiky, kterým se účetní a auditorská profese při poskytování svých služeb řídí.

#### Základní principy a předpoklady

- bezúhonnost
- objektivita
- odborná způsobilost a řádná péče
- respektování důvěrného charakteru informací
- profesionální jednání

#### **Etický kodex certifikovaných účetních Svazu účetních**

Tímto kodexem se Svaz účetních, člen IFAC, přihlašuje k etickému kodexu Mezinárodní federace profesionálních účetních jako k základu pro etické požadavky zpracovávané jednotlivými členskými organizacemi.

Etický kodex certifikovaných účetních vychází z etického kodexu IFAC a v podstatě obdobně, avšak se zřetelem na podmínky v ČR, vymezuje ve dvanácti člancích základní kritéria, a to:

1. vznik a řešení etických konfliktů
2. odborná způsobilost
3. důvěrný charakter informací
4. daňová praxe
5. propagace
6. nezávislost
7. honoráře
8. vztahy ostatním certifikovaným účetním a auditorům ve veřejné praxi
9. reklama a nabízení služeb
10. střet profesních a zaměstnaneckých zájmů
11. vztah ke spolupracovníkům
12. prezentace informací

Etický kodex komory auditorů České republiky KAČR je členem IFAC. V praxi nelze stanovit efektivní etické požadavky, které by řešily veškeré situace a okolnosti, s nimiž se auditoři mohou setkat. Proto by auditoři měli etické požadavky chápat jako základní principy, které by při své práci měli respektovat.

Čtyři základní potřeby (shodné s etickým kodexem IFAC)

- věrohodnost
- profesionalita
- kvalita služeb
- důvěra

Auditoři poskytují svým klientům řadu služeb, přičemž základním posláním auditora je vyjádřit odborný názor na vedení účetnictví, účetní závěrku, výroční zprávu a konsolidovanou účetní závěrku klienta; dále se auditoři

zabývají zejména účetním, ekonomickým a daňovým poradenstvím a pedagogickou a publikační činností.