

XII. kapitola

Úvod do manažerského účetnictví

Abstrakt

Modul představuje manažerské účetnictví jako interní informační systém podporující plánování, rozhodování, kontrolu a hodnocení odpovědnosti. Rozlišuje finanční, nákladové a manažerské účetnictví a vysvětluje členění nákladů podle druhu, účelu, vztahu k výkonu, objemu činnosti a rozhodovací relevance. Zabývá se nákladovými objekty, odpovědnostními středisky, analytickými účty a jednookruhovým a dvouokruhovým uspořádáním vnitropodnikového účetnictví. Představuje přírážkovou kalkulaci, kalkulaci podle aktivit, plné a variabilní náklady, příspěvek na úhradu, bod zvratu, rozpočty, standardní náklady, odchylky a základní rozhodovací úlohy. Závěrečná část propojuje interní informace s českým finančním účetnictvím a s požadavky IAS 2, IAS 16, IFRS 8, IFRS 15 a IFRS 18.

DOI: 10.52950/UP.2026.001.12

APA citace: Rotschedl, J. (2026). Úvod do manažerského účetnictví. In *Vybrané kapitoly z účetnictví podniku* (pp. 201–219). European Research Center, s.r.o. <https://doi.org/10.52950/UP.2026.001.12>

Právní a standardizační stav

Modul vychází z české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů známých k 31. červenci 2026. Manažerské účetnictví není samostatně a úplně regulováno zákonem ani IFRS; jeho konkrétní podobu určuje vedení účetní jednotky. Právní předpisy a standardy však stanovují požadavky na průkaznost podkladů, analytické členění, ocenění vlastní výroby a vazbu interních informací na účetní závěrku.

Cíl modulu	Cílem modulu je vysvětlit postavení manažerského a nákladového účetnictví v informačním systému podniku, základní členění nákladů, organizaci účetních informací podle středisek, výkonů a zakázek a rozdíl mezi jednookruhovým a dvouokruhovým uspořádáním. Student se seznámí také se základními kalkulačními a rozpočtovými nástroji, rozhodovacími úlohami a s vazbou interních informací na české účetní předpisy a IFRS.
Klíčová slova	Manažerské účetnictví, nákladové účetnictví, controlling, nákladový objekt, středisko, zakázka, kalkulace, režijní náklady, příspěvek na úhradu, bod zvratu, rozpočet, standardní náklady, odchylka, jednookruhové účetnictví, dvouokruhové účetnictví, IFRS 8, IFRS 18, IAS 2.
Výstupy z učení	rozlišit finanční, nákladové a manažerské účetnictví a vysvětlit jejich uživatele a účel;

- klasifikovat náklady podle druhu, účelu, vztahu k výkonu, objemu činnosti a rozhodovací relevance;
- navrhnout analytické členění podle středisek, zakázek, výkonů, projektů a odpovědných osob;
- vysvětlit jednookruhové a dvouokruhové uspořádání vnitropodnikového účetnictví;
- sestavit jednoduchou kalkulaci plných a variabilních nákladů, bod zvratu a flexibilní rozpočet;
- vyhodnotit základní odchylky a využít relevantní náklady při krátkodobém rozhodování;
- popsat vazbu manažerských informací na IAS 2, IFRS 8, IFRS 15, IAS 16 a IFRS 18.

1 Podstata a účel manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví je interně orientovaný systém informací určený především vedoucím pracovníkům. Podporuje plánování, rozhodování, řízení nákladů, hodnocení odpovědnosti a kontrolu plnění cílů. Na rozdíl od finančního účetnictví není jeho hlavním výstupem zákonem předepsaná účetní závěrka, ale informace vytvořená pro konkrétní rozhodovací úlohu, odpovědnostní úroveň a časový horizont.

Nákladové účetnictví představuje významnou část manažerského účetnictví. Sleduje vznik, transformaci a přiřazení nákladů k výkonům, zakázkám, procesům a odpovědnostním útvarům. Manažerské účetnictví je širší: kromě nákladů pracuje s výnosy, maržemi, peněžními toky, vázaným kapitálem, rizikem, kapacitou a nefinančními ukazateli.

Základní zásada

Informace pro rozhodování nemusí kopírovat ocenění a členění používané ve finančním účetnictví. Musí však být srozumitelně definována, konzistentní, včasná a podle potřeby převoditelná na údaje finančního účetnictví.

V České republice neexistuje samostatný zákon, který by podniku nařizoval konkrétní kalkulační vzorce, strukturu středisek nebo způsob rozpočtování. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, však vyžaduje účetní knihy, knihy analytických účtů, účtový rozvrh a průkazné účetní záznamy. Podle § 14 musí účetní jednotka do účtového rozvrhu zahrnout účty potřebné pro zaúčtování všech účetních případů a sestavení účetní závěrky.

Vyhláška č. 500/2002 Sb. v § 46 připouští vytváření analytických účtů nejen podle potřeb účetní závěrky a právních předpisů, ale i podle dalších potřeb účetní jednotky. Český účetní standard pro podnikatele č. 001 výslovně uvádí finanční řízení jako jedno z hledisek analytického členění a stanoví pravidla organizace vnitropodnikového účetnictví.

PRAMEN

VÝZNAM PRO MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

ZÁKON Č. 563/1991 SB., ZEJMÉNA § 13, § 14, § 16 A § 25	Analytické knihy, účtový rozvrh, návaznost analytiky na syntetické účty a vymezení vlastních nákladů.
VYHLÁŠKA Č. 500/2002 SB., § 46 A PŘÍLOHY Č. 3 A 4	Analytické účty, možnost účelového výkazu zisku a ztráty a vyhrazení účtových tříd 8 a 9 pro vnitropodnikové účetnictví.
ČÚS 001	Analytická hlediska; vnitropodnikové účetnictví v analytických účtech, ve třídách 8 a 9 nebo kombinovaně.
ČÚS 015 A 019	Podklady pro ocenění zásob vlastní výroby, změnu stavu zásob, aktivaci, náklady a výnosy.
ZÁKON Č. 586/1992 SB., § 23 ODS. 7	Daňové pravidlo cen mezi spojenými osobami; je nutné odlišit od čistě interních vnitropodnikových cen mezi středisky jedné právnické osoby.
IFRS/IAS	Neupravují kompletní interní systém, ale využívají interní informace při ocenění, segmentovém reportingu, testování aktiv a zveřejňování výkonových měr.

Právní stav

K 31. červenci 2026 zůstává účinný zákon č. 563/1991 Sb. Vládní návrh nového zákona o účetnictví je projednáván jako sněmovní tisk č. 63 a nelze jej používat jako platnou právní úpravu.

2 Finanční, nákladové a manažerské účetnictví

HLEDISKO	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	NÁKLADOVÉ ÚČETNICTVÍ	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
HLAVNÍ UŽIVATEL	Externí i interní uživatelé	Interní uživatelé a finanční účetnictví	Vedoucí pracovníci na různých úrovních
ČASOVÁ ORIENTACE	Převážně minulost	Minulost i běžné období	Minulost, současnost i budoucnost
REGULACE	Zákon, vyhlášky, ČÚS nebo IFRS	Částečně regulováno kvůli ocenění a průkaznosti	Vnitřní pravidla podniku
PODROBNOST	Souhrnná za účetní jednotku	Výkony, zakázky, procesy a střediska	Podle rozhodovací potřeby
MĚŘÍTKA	Především peněžní	Peněžní a naturální	Peněžní, naturální, časová i kvalitativní

PERIODICITA	Zpravidla měsíční, čtvrtletní, roční	Denní až roční	Podle potřeby, často průběžně
--------------------	--------------------------------------	----------------	-------------------------------

2.1 Nákladový objekt a základní klasifikace nákladů

Nákladovým objektem je cokoli, k čemu chce vedení náklady zjistit: výrobek, služba, zakázka, zákazník, projekt, distribuční kanál, proces nebo organizační útvar. Stejný náklad může být přímý vůči jednomu objektu a nepřímý vůči jinému. Například mzda mistra je přímá vůči výrobnímu středisku, ale nepřímá vůči jednotlivému výrobku.

ČLENĚNÍ	KATEGORIE	POUŽITÍ
PODLE DRUHU	Materiál, služby, mzdy, odpisy, energie	Vazba na druhový výkaz zisku a ztráty a nákup vstupů.
PODLE ÚČELU	Výroba, správa, odbyt, výzkum, logistika	Odpovědnost a účelový výkaz zisku a ztráty.
PODLE VZTAHU K OBJEKTU	Přímé a nepřímé	Kalkulace a volba rozvrhové základny.
PODLE REAKCE NA OBJEM	Variabilní, fixní, smíšené, skokově fixní	Bod zvratu, flexibilní rozpočet, krátkodobá rozhodnutí.
PODLE ROZHODOVACÍ RELEVANCE	Relevantní, irelevantní, utopené, oportunitní	Volba mezi variantami a práce s omezenou kapacitou.
PODLE ODPOVĚDNOSTI	Ovlivnitelné a neovlivnitelné	Hodnocení vedoucích středisek.
PODLE UŽITKU	Náklady produktu a náklady období	Ocenění zásob a časové přiřazení nákladů.

Pozor na pojem fixní náklad

Fixní náklad je fixní pouze v určitém relevantním rozpětí objemu a po určité období. Při překročení kapacity může skokově vzrůst, například po otevření další směny nebo pronájmu nové haly.

2.2 Odpovědnostní střediska a datové dimenze

Organizační členění je třeba propojit s odpovědností. Náklady by neměly být přiřazovány vedoucímu jen proto, že se technicky účtují na jeho středisko. Pro hodnocení je vhodné oddělit náklady ovlivnitelné a neovlivnitelné a rozlišit měření výkonu střediska od hodnocení jeho vedoucího.

TYP STŘEDISKA	ZA CO ODPOVÍDÁ	TYPICKÉ UKAZATELE
NÁKLADOVÉ	Náklady a hospodárnost při zadaném výkonu	Jednotkové náklady, odchylky, produktivita, kvalita
VÝNOSOVÉ	Výnosy nebo objem prodeje	Tržby, objem, zákaznický mix
ZISKOVÉ	Výnosy i ovlivnitelné náklady	Příspěvek na úhradu, marže, provozní zisk
INVESTIČNÍ	Zisk i použitý kapitál	ROI, zbytkový zisk, obrat aktiv, cash flow

Moderní účetní informační systém obvykle používá souběžné dimenze: syntetický účet, středisko, zakázku, projekt, produkt, zákazníka, lokalitu a zdroj financování. Dimenze musí mít jednoznačný číselník, odpovědného vlastníka a kontrolní pravidla, jinak vznikají nesrovnatelné reporty.

3 Analytické účty a účtový rozvrh

Podle zákona o účetnictví musí peněžní částky v analytických knihách odpovídat souhrnným částkám příslušných syntetických účtů. Analytika proto nesmí vytvářet jiný souhrnný finanční výsledek než hlavní kniha. Může však tentýž účetní případ rozčlenit podle více manažerských hledisek.

PŘÍKLAD ÚČTU/DIMENZE	VÝZNAM
501.110 / STŘEDISKO VÝROBA / ZAKÁZKA Z-241	Spotřeba materiálu přímo přiřazená výrobě a konkrétní zakázce.
521.210 / STŘEDISKO ÚDRŽBA	Mzdové náklady podpůrného střediska.
518.300 / PROJEKT ERP	Externí služby vztahující se k projektu.
602 / ZÁKAZNÍK A / PRODUKTOVÁ ŘADA X	Tržby potřebné pro zákaznickou a produktovou ziskovost.
042 / INVESTIČNÍ AKCE I-07	Nedokončená investice sledovaná podle akce.

3.1 Jednookruhové uspořádání vnitropodnikového účetnictví

V jednookruhovém uspořádání jsou finanční i vnitropodnikové informace vedeny v jednom účetním okruhu. Podrobnost se zajišťuje analytickými účty a dalšími dimenzemi. ČÚS 001 připouští využití účtů vnitropodnikových nákladů a výnosů zařazených do účtových skupin 59 a 69. Jejich celkový dopad na výsledek účetní jednotky se musí vzájemně vyloučit.

ÚČETNÍ PŘÍPAD	MD	D	ČÁSTKA (KČ)	POZNÁMKA
MATERIÁL SPOTŘEBOVANÝ NA ZAKÁZCE Z-241	501.110 / Z-241	321	120 000	Primární náklad s analytikou.

HRUBÉ MZDY PRACOVNÍKŮ ZAKÁZKY	521.110 / Z-241	331	80 000	Primární přímý náklad.
INTERNÍ ÚDRŽBA POSKYTNUTÁ VÝROBĚ	599.110 / Z-241	699.210 / ÚDRŽBA	30 000	Vnitropodnikový náklad a výnos; na úrovni firmy nulový dopad.
DOKONČENÍ VÝROBKŮ V OCENĚNÍ VLASTNÍMI NÁKLADY	123	583	230 000	Finanční zachycení přírůstku výrobků; částka musí být podložena kalkulací.

Teoretický charakter účtů

Čísla analytických účtů a konkrétní syntetické účty 599 a 699 jsou pouze modelovým řešením. Účetní jednotka si jejich obsah stanoví v účtovém rozvrhu a ve vnitřní směrnici tak, aby nedošlo ke zkreslení finančního výsledku.

3.2 Dvouokruhové uspořádání vnitropodnikového účetnictví

Dvouokruhové uspořádání odděluje finanční účetnictví od samostatného vnitropodnikového okruhu. ČÚS 001 pro tento účel umožňuje využít volné účtové třídy 8 a 9. Obsah účtů, spojovací účty a způsob kontroly návaznosti určuje účetní jednotka. Spojení může být provedeno účetními zápisy nebo technicky v informačním systému.

VRSTVA	MODELOVÝ ZÁPIS	SMYSL
FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ	501 / 321 ... 120 000 Kč	Zachycení externí spotřeby materiálu podle českých účetních předpisů.
VNITROPODNIKOVÝ OKRUH – PŘEVZETÍ PRVOTNÍHO NÁKLADU	801 Náklady výroby – Z-241 / 990 Spojovací účet ... 120 000 Kč	Přiřazení nákladu zakázce bez opakovaného zásahu do finančního výsledku.
INTERNÍ VÝKON PODPŮRNÉHO STŘEDISKA	810 Náklady výroby / 910 Výkony údržby ... 30 000 Kč	Převod interní služby mezi odpovědnostními útvary.
DOKONČENÍ ZAKÁZKY VE VNITROPODNIKOVÉM OKRUHU	920 Dokončené výkony – Z-241 / 899 Zúčtování nákladů výkonu ... 230 000 Kč	Uzavření nákladů zakázky a vytvoření podkladu pro ocenění ve finančním účetnictví.

Dvouokruhový systém je vhodný, když podnik potřebuje odlišné členění, oceňovací veličiny nebo periodicitu interních informací. Nevýhodou je vyšší náročnost na datové vazby a riziko rozdílu mezi finančním a manažerským reportem.

4 Kalkulace nákladů výkonu

Kalkulace určuje nebo zjišťuje náklady na kalkulační jednotici. Kalkulační jednotici může být kus výrobku, hodina služby, kilometr, lůžkoden nebo konkrétní zakázka. Kalkulace může být předběžná, operativní, plánová nebo výsledná.

Položka kalkulačního vzorce	Příklad zakázky Z-241 (Kč)
Přímý materiál	120 000
Přímé mzdy	80 000
Variabilní výrobní režie – 50 % přímých mezd	40 000
Přiřazená fixní výrobní režie – 30 % přímých mezd	24 000
Vlastní náklady výroby	264 000

Správní a odbytové náklady se mohou zahrnovat do interní úplné kalkulace pro cenová nebo dlouhodobá rozhodnutí. Pro ocenění zásob podle IAS 2 se však běžné správní a odbytové náklady do pořizovacích nákladů zásob nezahrnují. Česká účetní jednotka musí respektovat vymezení vlastních nákladů v zákoně o účetnictví a zvolenou metodu popsat ve vnitřním předpisu.

4.1 Přirážková kalkulace a rozvrhové základny

Nepřímé náklady se k výkonům přiřazují pomocí rozvrhových základen. Vhodná základna má mít příčinnou vazbu na vznik nákladů. Jediná univerzální základna zpravidla zkresluje náklady různorodých výrobků.

REŽIJNÍ NÁKLAD	MOŽNÁ ROZVRHOVÁ ZÁKLADNA	RIZIKO NEVHODNÉHO POUŽITÍ
NASTAVENÍ STROJŮ	Počet nastavení nebo výrobních dávek	Rozvrh podle kusů podhodnotí malé série.
ENERGIE STROJŮ	Strojové hodiny nebo kWh	Rozvrh podle mezd ignoruje technologickou náročnost.
KONTROLA KVALITY	Počet testů nebo kontrolních hodin	Rozvrh podle objemu nerozliší náročnost produktu.
SKLAD A LOGISTIKA	Počet pohybů, palet, objednávek	Rozvrh podle tržeb může zvýhodnit logisticky složité produkty.

4.2 Activity-Based Costing – kalkulace podle aktivit

ABC nejprve přiřadí režijní náklady aktivitám a následně výkonům pomocí nositelů nákladů. Je užitečné tam, kde režii vyvolává složitost, počet dávek, variant a transakcí spíše než samotný objem produkce.

AKTIVITA	NÁKLADOVÝ FOND	NOSITEL	SAZBA
SEŘIZOVÁNÍ VÝROBY	600 000 Kč	120 nastavení	5 000 Kč / nastavení
KONTROLA KVALITY	400 000 Kč	800 testů	500 Kč / test

PRODUKT	POČET KUSŮ	NASTAVENÍ	TESTY	ABC CELKEM	REŽIE ABC REŽIE / KUS
A	5 000	30	200	250 000 Kč	50 Kč
B	1 000	90	600	750 000 Kč	750 Kč

Výsledek ukazuje, že malosériový a procesně náročný produkt B spotřebovává podstatně více podpůrných aktivit. Tradiční rozvrh pouze podle objemu by mohl produkt A zatížit příliš a produkt B naopak podhodnotit.

4.3 Kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů přiřazuje výkonům variabilní i fixní výrobní náklady. Kalkulace variabilních nákladů přiřazuje výkonům pouze variabilní náklady; fixní náklady posuzuje za období. Pro krátkodobé rozhodování je klíčovým ukazatelem příspěvek na úhradu, tedy výnosy snížené o variabilní náklady.

Zadání	Hodnota
Vyrobeno / prodáno	1 000 ks / 800 ks
Prodejní cena	250 Kč / ks
Variabilní výrobní náklady	120 Kč / ks
Fixní výrobní režie	60 000 Kč
Variabilní odbytové náklady	15 Kč / prodaný kus
Fixní správní náklady	30 000 Kč

UKAZATEL	PLNÉ NÁKLADY	VARIABILNÍ NÁKLADY
NÁKLAD VÝROBY NA JEDNOTKU	180 Kč	120 Kč
KONEČNÁ ZÁSOBA 200 KS	36 000 Kč	24 000 Kč – pouze interní pohled
VÝSLEDEK OBDOBÍ	14 000 Kč	2 000 Kč
ROZDÍL	12 000 Kč fixní režie je dočasně zahrnuto v zásobě	Fixní výrobní režie je celá nákladem období

Vazba na účetní závěrku

Variabilní kalkulace je užitečný interní nástroj, ale sama o sobě zpravidla neposkytuje ocenění zásob požadované IAS 2, protože tento standard vyžaduje systematickou alokaci variabilní i fixní výrobní režie. Interní hodnota zásob proto musí být při převodu do finančního účetnictví upravena.

5 Analýza bodu zvratu a příspěvku na úhradu

Analýza nákladů, objemu a zisku vychází z lineárního modelu v relevantním rozpětí. Jednotkový příspěvek na úhradu se vypočte jako prodejní cena minus jednotkové variabilní náklady.

PARAMETR	VÝPOČET	VÝSLEDEK
PRODEJNÍ CENA	—	500 Kč / ks
VARIABILNÍ NÁKLADY	—	300 Kč / ks
PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU	$500 - 300$	200 Kč / ks
FIXNÍ NÁKLADY	—	1 200 000 Kč
BOD ZVRATU	$1\,200\,000 / 200$	6 000 ks
OBJEM PRO CÍLOVÝ ZISK 400 000 Kč	$(1\,200\,000 + 400\,000) / 200$	8 000 ks

Model předpokládá stabilní cenu, variabilní náklad na jednotku, fixní náklady a prodejní mix. Při více výrobcích se používá vážený průměrný příspěvek na úhradu a je nutné sledovat změny mixu.

5.1 Rozpočty a flexibilní rozpočtování

Rozpočet převádí cíle podniku do peněžních a naturálních veličin. Statický rozpočet je sestaven pro jeden plánovaný objem. Flexibilní rozpočet přepočítá variabilní náklady na skutečný objem a umožní oddělit vliv změny aktivity od skutečné hospodárnosti.

Údaj	Částka
Plán 10 000 ks: variabilní náklady 180 Kč / ks + fixní náklady 600 000 Kč	2 400 000 Kč
Flexibilní rozpočet pro skutečných 11 000 ks	2 580 000 Kč
Skutečné náklady	2 650 000 Kč
Odchylka aktivity proti statickému rozpočtu	180 000 Kč – důsledek vyššího objemu
Výdajová odchylka proti flexibilnímu rozpočtu	70 000 Kč nepříznivá

Hodnotit vedoucího pouze proti statickému rozpočtu by bylo zavádějící: část vyšších nákladů souvisí s větším výkonem, nikoli s nevhodností.

5.2 Standardní náklady a odchylky

Standardní náklad vyjadřuje předem stanovenou spotřebu a cenu při definovaných podmínkách. Odchylky se analyzují odděleně podle ceny/sazby a množství/účinnosti, aby byla určena odpovědnost a příčina.

MATERIÁL – VÝROBA 1 000 KS	VÝPOČET	ODCHYLKA
STANDARD: 5 KG / KS PO 50 KČ	5 000 kg × 50 Kč	250 000 Kč
SKUTEČNOST: 5 200 KG PO 52 KČ	5 200 kg × 52 Kč	270 400 Kč
CENOVÁ ODCHYLKA	5 200 × (52 – 50)	10 400 Kč nepříznivá
MNOŽSTEVNÍ ODCHYLKA	50 × (5 200 – 5 000)	10 000 Kč nepříznivá
CELKOVÁ ODCHYLKA	270 400 – 250 000	20 400 Kč nepříznivá

Odchylka není automaticky důkazem chyby zaměstnance. Vyšší cena může být spojena s kvalitnějším materiálem, který snížil zmetkovitost; vyšší spotřeba může vyplývat ze změny konstrukce nebo nekvalitního vstupu. Manažerské vyhodnocení musí spojit finanční a provozní informace.

5.3 Relevantní náklady pro rozhodování

Relevantní jsou budoucí náklady a výnosy, které se mezi variantami liší. Utopené náklady vznikly v minulosti a nelze je rozhodnutím změnit. Oportunitní náklad je přínos nejlepší odmítnuté alternativy, který finanční účetnictví zpravidla neúčtuje.

Vyrobít, nebo nakoupit

Položka na jednotku	Vlastní výroba	Nákup
Variabilní náklady	280 Kč	—
Odstranitelné fixní náklady	40 Kč	—
Neodstranitelné přidělené fixní náklady	70 Kč – irelevantní	70 Kč zůstává
Cena dodavatele	—	330 Kč
Relevantní náklad bez alternativního využití kapacity	320 Kč	330 Kč

Bez jiného využití kapacity je vlastní výroba levnější o 10 Kč. Pokud by uvolněná kapacita přinesla 25 Kč na jednotku, oportunitní náklad zvýší relevantní náklad výroby na 345 Kč a nákup bude výhodnější.

Zvláštní objednávka

Podnik má volnou kapacitu a obdrží objednávku 1 000 ks za 340 Kč. Variabilní náklady činí 270 Kč na kus a jednorázové náklady 20 000 Kč. Přírůstkový výsledek je $340\,000 - 270\,000 - 20\,000 = 50\,000$ Kč, takže objednávka je ekonomicky přijatelná. Pokud by vytlačila běžný prodej s ušlým příspěvkem 75 000 Kč, byla by naopak nevýhodná o 25 000 Kč.

5.4 Vnitropodnikové ceny a převodní ceny

Vnitropodniková cena oceňuje výkon předávaný mezi středisky téže účetní jednotky. Může vycházet z variabilních nákladů, plných nákladů, standardních nákladů, tržní ceny nebo vyjednané ceny. Jejím účelem je motivace, měření výkonu a koordinace rozhodnutí; sama o sobě nevytváří výnos ani náklad účetní jednotky jako celku.

Převodní ceny mezi spojenými právně samostatnými osobami mají navíc daňový význam. Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí být odchylka od podmínek mezi nezávislými osobami uspokojivě doložena, jinak může být upraven základ daně. Interní středisková cena proto není automaticky vhodnou daňovou převodní cenou.

SITUACE	MINIMÁLNÍ CENA DODÁVJÍCÍHO STŘEDISKA
VOLNÁ KAPACITA	Přírůstkové náklady, například 200 Kč.
PLNÁ KAPACITA A EXTERNÍ PŘÍSPĚVEK NA ÚHRADU 80 KČ	$200 + 80 = 280$ Kč.
NAKUPUJÍCÍ MŮŽE KOUPIT EXTERNĚ ZA 310 KČ	Prostor pro dohodu je 280 až 310 Kč; cena mimo interval může vést k neoptimálnímu rozhodnutí.

5.5 Hodnocení odpovědnosti a investičních středisek

Výkon střediska má být posuzován pomocí souboru ukazatelů. Jediný ukazatel může vyvolat nežádoucí chování, například odkládání údržby za účelem krátkodobého snížení nákladů.

UKAZATEL	VÝPOČET	PŘÍKLAD
ROI	Provozní zisk / průměrná provozní aktiva	$1\,200\,000 / 8\,000\,000 = 15 \%$
POŽADOVANÝ VÝNOS	$10 \% \times 8\,000\,000$	800 000 Kč
ZBYTKOVÝ ZISK	$1\,200\,000 - 800\,000$	400 000 Kč

ROI podporuje efektivní využití aktiv, ale může motivovat k odmítnutí investice s výnosem vyšším než kapitálové náklady, pokud je nižší než dosavadní ROI střediska. Zbytkový zisk tuto nevýhodu částečně omezuje.

6 Vazba na české finanční účetnictví

Manažerské účetnictví musí vytvořit průkazné podklady zejména pro ocenění zásob a majetku vytvořeného vlastní činností, změnu stavu zásob, aktivaci a případně účelové členění nákladů. Zákon o účetnictví vymezuje vlastní náklady zásob jako přímé náklady a případně i přiřaditelné nepřímé náklady vztahující se k výrobě nebo jiné činnosti.

OBLAST	VAZBA NA INTERNÍ SYSTÉM
ZÁSoby VLASTNÍ ČINNOSTI	Kalkulace musí doložit ocenění nedokončené výroby, polotovarů a výrobků.
AKTIVACE	Interní evidence doloží náklady na majetek nebo služby vytvořené vlastní činností; finančně se zachytí přes účtovou skupinu 58.
ÚČELOVÝ VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Vyžaduje rozdělení provozních nákladů na náklady prodeje, odbytové a správní náklady.
ANALYTICKÉ ÚČTY	Musí navazovat na syntetické účty a umožnit kontrolu a rekonsiliaci.
VNITŘNÍ SMĚRNICE	Vymezuje nákladové objekty, odpovědnosti, rozvrhové základny, sazby, kalkulační vzorce a uzávěrkové kontroly.

7 Vazba na IFRS a IAS

IFRS nejsou standardy manažerského účetnictví. Některé standardy však přímo využívají interní nákladové a výkonnostní informace. Rozdíl mezi interní a externí veličinou musí být zdokumentován a podle potřeby rekonsilován.

IAS 2 – zásoby

IAS 2 zahrnuje do nákladů zásob náklady na nákup, náklady přeměny a další náklady nutné k uvedení zásob na současné místo a do současného stavu. Náklady přeměny zahrnují přímou práci a systematickou alokaci variabilní i fixní výrobní režie. Fixní režie se alokuje podle normální výrobní kapacity; náklady nevyužitě kapacity a abnormální ztráty se účtují do výsledku období.

IAS 16, IAS 23 a IFRS 15

IAS 16 vyžaduje u majetku vytvořeného vlastní činností určit pořizovací náklady podle stejných principů jako u pořízeného aktiva a vyloučit interní zisky a abnormální plýtvání;

IAS 23 vyžaduje kapitalizovat přímo přiřaditelné výpůjční náklady u kvalifikovaného aktiva;

IFRS 15 upravuje náklady na získání a plnění smlouvy. Interní zakázková evidence musí odlišit náklady splňující podmínky aktiva od nákladů účtovaných ihned do výsledku.

IFRS 8 – provozní segmenty

IFRS 8 používá manažerský přístup. Provozní segment je identifikován podle interních informací pravidelně posuzovaných osobou, která činí hlavní provozní rozhodnutí, za účelem alokace zdrojů a hodnocení výkonnosti. Segmentové veličiny mohou být oceněny jinak než IFRS výkazy, ale účetní jednotka musí popsat použitou základnu a provést požadovaná odsouhlasení.

IAS 1 a IFRS 18

Pro období začínající v roce 2026 se používá IAS 1. IFRS 18 jej nahrazuje pro roční období začínající 1. ledna 2027 nebo později. IFRS 18 zdůrazňuje strukturu provozních nákladů podle povahy,

funkce nebo kombinace obou hledisek a zavádí zveřejňování management-defined performance measures – manažersky definovaných výkonnostních měr používaných ve veřejné komunikaci.

Interní KPI versus MPM

Interní ukazatel se nestává automaticky management-defined performance measure podle IFRS 18. MPM je definovaný mezisoučet výnosů a nákladů, který podnik používá ve veřejné komunikaci k vyjádření pohledu managementu na výkonnost účetní jednotky jako celku a který není přímo stanoven IFRS.

Srovnání české úpravy, IFRS a interního manažerského pohledu

OBLAST	ČESKÉ ÚČETNÍ PŘEDPISY	IFRS/IAS	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ
ÚČEL	Průkazné účetnictví a účetní závěrka	Obecná účetní závěrka pro investory	Řízení a rozhodování
SYSTÉM STŘEDISEK	Konkrétní podoba není předepsána; ČÚS 001 připouští varianty	Není předepsán	Navržen podle odpovědnosti a procesů
OCENĚNÍ ZÁSOB	Přímé a případně přiřaditelné nepřímé náklady podle zvolené metody	Přímé náklady a systematicky alokovaná variabilní i fixní výrobní režie	Plné, variabilní, relevantní nebo cílové náklady podle úlohy
REŽIJNÍ ALOKACE	Musí podložit účetní ocenění a věrný obraz	Normální kapacita a příčinná alokace	Volba podle účelu, včetně ABC
SEGMENTY	Dobrovolné interní členění, pokud jiný předpis nestanoví jinak	IFRS 8 pro vymezené veřejně obchodované entity – management approach	Střediska, divize, produkty, zákazníci
VÝKONNOSTNÍ MÍRY	Nejsou obecně předepsány	IFRS 18 od 2027 upravuje veřejně používané MPM	Libovolné relevantní KPI s jasnou definicí

8 Integrovaný příklad – zakázka a střediska

Podnik vyrábí zakázku Z-241. Přímý materiál činí 120 000 Kč, přímé mzdy 80 000 Kč, interní údržba 30 000 Kč a výrobní režie přidělená podle strojových hodin 34 000 Kč. Zakázka je dokončena a prodána za 360 000 Kč bez DPH.

Krok	Manažerský pohled	Teoretický finanční zápis
1. Prvotní náklady	Přiřazení materiálu a mezd zakázce a výrobnímu středisku.	501 / 321 ... 120 000; 521 / 331 ... 80 000

2. Interní služba	Údržba vykáže interní výkon 30 000 Kč; výroba interní náklad.	V jednookruhovém modelu např. 599 / 699 ... 30 000; na úrovni firmy nulový dopad.
3. Výrobní režie	Přiřazení 34 000 Kč podle strojových hodin.	Bez nového externího nákladu; analytické rozvržení již zaúčtovaných nákladů.
4. Dokončení	Vlastní náklady zakázky 264 000 Kč.	123 / 583 ... 264 000
5. Prodej	Marže před správními a odbytovými náklady 96 000 Kč.	311 / 601 ... 360 000; 583 / 123 ... 264 000

Příklad ukazuje, že interní převody a alokace mohou být podrobnější než finanční zápisy. Do finančního ocenění nesmí být zahrnut interní zisk mezi středisky; rozhodující jsou skutečné vlastní náklady podle použitelného účetního rámce.

9 Vnitřní kontrola a datová kvalita

- jednoznačná definice středisek, zakázek, produktů a odpovědností;
- povinné dimenze pro zvolené typy účetních případů a kontrola nevyplněných kódů;
- pravidelná rekonsiliace analytických a vnitropodnikových dat na hlavní knihu;
- schválené rozvrhové základny a zdokumentované změny sazeb;
- oddělení standardních, skutečných a plánovaných veličin;
- verzování rozpočtů a dohledatelná auditní stopa;
- kontrola, že interní výnosy a náklady se na úrovni účetní jednotky eliminují;
- pravidelné ověření, zda reporty podporují rozhodování a nevytvářejí nežádoucí motivace.

10 Nejčastější chyby

1. Zaměňování manažerských nákladů s účetními náklady bez uvedení rozdílu v ocenění.
2. Použití jediné režijní přirážky pro výrobky s výrazně odlišnou složitostí a dávkovostí.
3. Přidělování neovlivnitelných nákladů při hodnocení vedoucího střediska.
4. Zahrnutí utopených nákladů do rozhodování mezi budoucími variantami.
5. Ignorování oportunitních nákladů při plném využití kapacity.
6. Použití variabilní kalkulace pro finanční ocenění zásob bez potřebné úpravy.
7. Nedokumentované změny středisek, sazeb a rozvrhových základů.
8. Nesoulad interního okruhu s hlavní knihou a nevyrovnané interní náklady a výnosy.
9. Hodnocení hospodárnosti proti statickému rozpočtu bez přepočtu na skutečný objem.
10. Záměna vnitropodnikové ceny mezi středisky za daňovou převodní cenu mezi spojenými osobami.

11 Shrnutí modulu

Manažerské účetnictví je interní informační systém podporující plánování, rozhodování, kontrolu a hodnocení odpovědnosti. Na rozdíl od finančního účetnictví není určeno především externím uživatelům a nemá jednotně předepsaný formát. Přizpůsobuje se výrobkům, službám, zakázkám,

zákazníkům, procesům a organizační struktuře podniku. Nákladové účetnictví se soustředí na zjišťování a přiřazování nákladů, zatímco manažerské účetnictví tento základ rozšiřuje o rozpočty, odchylky, rozhodovací modely a výkonnostní ukazatele. Přesto musí být interní systém průkazný, konzistentní a návazný na finanční účetnictví, zejména při oceňování zásob vlastní činnosti a dlouhodobého majetku vytvořeného vlastní činností.

Základním prvkem je nákladový objekt, tedy předmět, pro který se náklady zjišťují, například výrobek, služba, zakázka, zákazník nebo středisko. Náklady lze členit podle druhu, účelu, vztahu k výkonu, přímého či nepřímého přiřazení, závislosti na objemu činnosti a relevance pro rozhodnutí. Přímé náklady lze přiřadit konkrétnímu objektu přímo, nepřímé se rozvrhují pomocí vhodné základny. Variabilní náklady se mění s objemem činnosti, fixní zůstávají v relevantním rozpětí krátkodobě stabilní. Pro rozhodování jsou důležité budoucí rozdílové náklady, oportunitní náklady a náklady, kterým lze zabránit; utopené náklady již minulým rozhodnutím vznikly a nemají ovlivňovat novou volbu.

Odpovědnostní účetnictví sleduje náklady, výnosy, aktiva a výsledky podle nákladových, výnosových, ziskových a investičních středisek. Analytické účty, zakázky, projekty a další datové dimenze musí umožnit propojit účetní případ s výkonem a odpovědností. ČÚS 001 připouští jednookruhové, dvouokruhové i kombinované uspořádání vnitropodnikového účetnictví. V jednookruhovém systému se interní členění vytváří v rámci účtů finančního účetnictví, zatímco dvouokruhové uspořádání používá samostatný vnitropodnikový okruh a vyžaduje pravidelnou rekonsiliaci obou systémů.

Kalkulace stanoví náklady výkonu. Přírážková kalkulace přiřazuje přímé náklady přímo a režii pomocí rozvrhové základny; ta musí mít věcný vztah k příčině vzniku režie. Activity-Based Costing nejprve přiřazuje náklady aktivitám a poté výkonům prostřednictvím nákladových nositelů, což je vhodné při vysoké režii a různorodých procesech. Kalkulace plných nákladů zahrnuje variabilní i přidělené fixní náklady a je důležitá pro dlouhodobé ceny a ocenění, zatímco kalkulace variabilních nákladů podporuje krátkodobé rozhodování. Příspěvek na úhradu je rozdíl tržeb a variabilních nákladů a slouží k úhradě fixních nákladů a tvorbě zisku. Bod zvratu vyjadřuje objem, při němž se celkový příspěvek na úhradu rovná fixním nákladům.

Rozpočty převádějí cíle do plánovaných výnosů, nákladů, peněžních toků a kapacit. Flexibilní rozpočet přepočítává očekávané variabilní náklady na skutečný objem a umožňuje oddělit vliv objemu od hospodárnosti. Standardní náklady představují předem stanovené normy a jejich porovnáním se skutečností vznikají cenové, množství, výkonové a další odchylky, které je nutné interpretovat, nikoli pouze evidovat. Při rozhodování o přijetí zakázky, výrobě nebo nákupu, pokračování produktu či využití omezené kapacity se pracuje s relevantními budoucími náklady a příspěvkem na úhradu. Vnitropodnikové ceny ovlivňují motivaci a hodnocení středisek a musí být nastaveny v souladu s cíli podniku a případnými daňovými pravidly převodních cen.

Interní údaje se promítají do externího výkaznictví. IAS 2 využívá informace o výrobních nákladech pro ocenění zásob, IAS 16 pro vlastní náklady dlouhodobého majetku, IFRS 8 pro segmentové informace vycházející z reportingu managementu, IFRS 15 pro některé ukazatele smluv a IFRS 18 pro prezentaci a zveřejňování výkonnosti. Kvalitní systém proto vyžaduje datovou správu, jednotné definice, přístupová práva, schvalování, kontroly úplnosti, rekonsiliaci s hlavní knihou a pravidelnou aktualizaci rozvrhových základů a standardů. Nejčastější chybou je snaha používat

jedno členění nákladů a jednu kalkulaci pro všechny účely; správný model se vždy volí podle konkrétního rozhodnutí a informační potřeby.

Základní a doporučené zdroje

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v aktuálním znění účinném od 1. 1. 2026. Dostupné v systému e-Sbírka: <https://e-sbirka.gov.cz/sb/1991/563>

ČESKO. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v aktuálním znění. Dostupné v systému e-Sbírka: <https://e-sbirka.gov.cz/sb/2002/500>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Český účetní standard pro podnikatele č. 001 – Účty a zásady účtování na účtech.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Český účetní standard pro podnikatele č. 015 – Zásoby.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy.

ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zejména § 23 odst. 7, v aktuálním znění. Dostupné v systému e-Sbírka: <https://e-sbirka.gov.cz/sb/1992/586>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. Pokyn GFŘ D-34 – uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky, 2019.

IFRS FOUNDATION. IAS 2 Inventories. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>

IFRS FOUNDATION. IAS 16 Property, Plant and Equipment.

IFRS FOUNDATION. IAS 23 Borrowing Costs.

IFRS FOUNDATION. IFRS 8 Operating Segments. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-8-operating-segments/>

IFRS FOUNDATION. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.

IFRS FOUNDATION. IAS 1 Presentation of Financial Statements – použitelný pro období začínající před 1. 1. 2027.

IFRS FOUNDATION. IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements – účinný pro období začínající 1. 1. 2027 nebo později. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements/>

Doporučená literatura

1. FIBÍROVÁ, Jana; ŠOLJAKOVÁ, Libuše; WAGNER, Jaroslav; PETERA, Petr. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 3. upravené vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2020. ISBN 978-80-7598-885-0.

2. KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2018. ISBN 978-80-7261-568-1.

3. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. Manažerské účetnictví – případové studie a příklady pro bakalářské studium. Praha: Oeconomica, 2023; třetí dotisk 2025. ISBN 978-80-245-2484-9.

4. ŠOLJAKOVÁ, Libuše; KRÁL, Bohumil; FIBÍROVÁ, Jana. Manažerské účetnictví – případové studie a příklady pro magisterské studium. Praha: Oeconomica, 2023. ISBN 978-80-245-2497-9.

5. AICPA & CIMA. Global Management Accounting Principles. Aktualizované vydání 2023.

6. OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Paris: OECD Publishing, 2022.

Kontrolní otázky a úkoly

1. Vysvětlíte rozdíl mezi finančním, nákladovým a manažerským účetnictvím.
2. Proč není manažerské účetnictví plně regulováno zákonem ani IFRS?
3. Uvedte nejméně pět nákladových objektů a vysvětlíte, proč může být tentýž náklad jednou přímý a jindy nepřímý.
4. Navrhněte analytické dimenze pro výrobní podnik s individuálními zakázkami.
5. Popište jednookruhové uspořádání a funkci účtů vnitropodnikových nákladů a výnosů.
6. Popište dvouokruhové uspořádání a význam spojovacích účtů.
7. Sestavte kalkulaci vlastních nákladů zakázky z přímého materiálu, mezd a dvou režijních sazeb.
8. Vysvětlíte rozdíl mezi kalkulací plných a variabilních nákladů a jejich použitím.
9. Vypočtete bod zvratu při ceně 900 Kč, variabilních nákladech 540 Kč a fixních nákladech 1 800 000 Kč.
10. Proč je flexibilní rozpočet vhodnější pro hodnocení hospodárnosti než statický rozpočet?
11. Rozlište cenovou a množstevní odchylku přímého materiálu.
12. Vysvětlíte utopené a oportunitní náklady na příkladu rozhodnutí vyrobit, nebo nakoupit.
13. Jak se liší vnitropodniková cena mezi středisky a daňová převodní cena mezi spojenými osobami?
14. Jak IAS 2 omezuje použití interních kalkulací pro ocenění zásob?
15. Vysvětlíte, proč je IFRS 8 příkladem přímého propojení manažerského a finančního reportingu.
16. Co je management-defined performance measure podle IFRS 18 a od kdy se standard povinně použije?
17. Navrhněte základní kontrolní postup pro rekonsiliaci střediskového reportu na hlavní knihu.

Testové otázky

1) **Hlavním uživatelem manažerského účetnictví je:**

- a) finanční úřad
- b) vedení účetní jednotky
- c) obchodní rejstřík
- d) výhradně auditor

2) **Nákladovým objektem může být:**

- a) pouze výrobek
 - b) pouze organizační středisko
 - c) výrobek, zakázka, zákazník, proces nebo projekt
 - d) pouze účet hlavní knihy
- 3) Příímý náklad je náklad, který:**
- a) je vždy variabilní
 - b) lze ekonomicky účelně přiřadit zvolenému nákladovému objektu
 - c) vzniká pouze ve výrobě
 - d) se neúčtuje ve finančním účetnictví
- 4) Podle ČÚS 001 může být vnitropodnikové účetnictví organizováno:**
- a) pouze na účtech třídy 5
 - b) pouze mimo účetní systém
 - c) analyticky, v samostatném okruhu tříd 8 a 9 nebo kombinovaně
 - d) pouze podle IFRS 8
- 5) V jednookruhovém systému interní náklady a výnosy:**
- a) musí zvýšit zisk podniku
 - b) se na úrovni účetní jednotky musí vzájemně vyrušit
 - c) se účtují pouze při závěrcce
 - d) nahrazují externí náklady
- 6) Kalkulace variabilních nákladů:**
- a) zahrnuje do výkonu pouze variabilní náklady
 - b) je vždy povinným oceněním zásob podle IAS 2
 - c) nezobrazuje příspěvek na úhradu
 - d) zahrnuje všechny správní náklady do zásob
- 7) Jednotkový příspěvek na úhradu se rovná:**
- a) cena minus fixní náklady
 - b) výnosy minus celkové náklady
 - c) cena minus jednotkové variabilní náklady
 - d) fixní náklady dělené objemem
- 8) Flexibilní rozpočet:**
- a) se nemění s objemem činnosti
 - b) přepočítává variabilní náklady na skutečný objem
 - c) obsahuje pouze fixní náklady
 - d) je totožný s účetní závěrkou
- 9) Utopený náklad je:**
- a) budoucí náklad odlišný mezi variantami
 - b) minulý náklad, který rozhodnutí nezmění
 - c) oportunitní výnos
 - d) vždy daňově neuznatelný náklad
- 10) Při plném využití kapacity je součástí minimální vnitropodnikové ceny dodávajícího střediska zpravidla:**
- a) pouze historická pořizovací cena
 - b) přírůstkový náklad a oportunitní náklad
 - c) pouze podíl správní režie
 - d) účetní zůstatková cena

11) IAS 2 vyžaduje, aby náklady přeměny zásob zahrnovaly:

- a) pouze přímý materiál
- b) přímou práci a systematickou alokaci variabilní i fixní výrobní režie
- c) všechny správní a odbytové náklady
- d) interní zisk mezi středisky

12) IFRS 8 vychází při identifikaci segmentů především z:

- a) právní formy dceřiných společností
- b) interních informací pravidelně používaných pro alokaci zdrojů a hodnocení výkonu
- c) daňového přiznání
- d) pevného odvětvového seznamu

13) IFRS 18 je povinně účinný pro roční období začínající:

- a) 1. ledna 2025
- b) 1. ledna 2026
- c) 1. ledna 2027
- d) 1. ledna 2030

14) Který ukazatel zohledňuje provozní zisk i výši použitého kapitálu?

- a) ROI
- b) pouze tržby
- c) cenová odchylka materiálu
- d) počet faktur

15) Vnitropodniková cena mezi středisky jedné právnické osoby:

- a) vždy vytváří výnos podniku vůči externímu zákazníkovi
- b) je totožná s daňovou převodní cenou
- c) slouží internímu řízení a na úrovni podniku se eliminuje
- d) nesmí být použita v manažerském účetnictví

Řešení testu**Správné odpovědi**

1. b, 2. c, 3. b, 4. c, 5. b, 6. a, 7. c, 8. b, 9. b, 10. b, 11. b, 12. b, 13. c, 14. a, 15. c