



Ekonomická
fakulta
Faculty
of Economics

Jihočeská univerzita
v Českých Budějovicích
University of South Bohemia
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a financí

Disertační práce

Kvalita účetních dat v řízení podniku

Vypracoval: Ing. Miroslava Vlčková
Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2014

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem disertační práci na téma „Kvalita účetních dat v řízení podniku“ vypracovala samostatně, na základě vlastních zjištění a s použitím odborné literatury, materiálů a dalších informačních zdrojů uvedených v disertační práci.

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

České Budějovice, 17. května 2014

Ing. Miroslava Vlčková

Poděkování

Děkuji všem, kteří mne podpořili při zpracování této disertační práci, ať již přímo či nepřímo. Děkuji mé rodině a svým blízkým za všestrannou podporu. Mé upřímné poděkování patří školitelce doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za její cenné rady, připomínky, metodické vedení práce, podněty a všestrannou podporu při zpracování této disertační práce. Poděkování patří též všem odborníkům z praxe a kolegům z ostatních vysokých škol, kteří mi poskytovali odborné konzultace a účastnili se prováděných výzkumů.

ABSTRAKT

VLČKOVÁ, M. Kvalita účetních dat v řízení podniku. České Budějovice, 2014. 150 s. Ekonomická fakulta. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Vedoucí disertační práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

Předkládaná disertační práce se zabývá analýzou kvality účetních dat potřebných pro řízení podniku. Hlavním cílem práce je posoudit kvalitu účetních dat na základě vybraných kritérií, které ji příčinně ovlivňují, přičemž koncentrací zájmu je návrh modelu na určení kvality účetních dat pro řízení podniku.

Autorka se zaměřila na problematiku kvality účetních dat, stanovení kritérií, která ji negativně ovlivňují a na jejich vliv při řízení podniku. Jednotlivá kritéria byla stanovena jak pro finanční, tak pro manažerské účetnictví, jakožto základní informační zdroj pro hodnotové řízení podniku. V návaznosti byly provedeny postupy výpočtu vah jednotlivých kritérií a sestaveny modely na zhodnocení kvality účetních dat. Na základě modelu kvality dat finančního účetnictví byla v dalším kroku aplikována vícenásobná regresní analýza a kroková analýza, na základě kterých se hodnotila závislost mezi kvalitou účetních dat a vybranými finančními ukazateli. V rámci manažerského účetnictví bylo dále analyzováno, v jakém rozsahu české podniky využívají manažerské účetnictví a jaké znalosti mají v této oblasti manažeři podniků. Po zhodnocení těchto šetření byl sestaven manuál na implementaci manažerského účetnictví pro malé a střední podniky, který je součástí přílohy této disertační práce.

Klíčová slova:

Analytic Hierarchy Process, kvalita účetních dat, Saatyho matice, kroková analýza, vícenásobná lineární regrese

JEL klasifikace:

M41

ABSTRACT

VLČKOVÁ, M. *The quality of accounting data in management-level of business.* České Budějovice, 2014. 150 s. Faculty of Economics. University of South Bohemia in České Budějovice. Supervisor of the dissertation thesis: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

This dissertation thesis deals with the analysis of the quality of accounting data needed for company management and decision-making processes. The main objective of this thesis is to evaluate accounting data quality according to selected criteria which causally affect this quality. The focus is placed on the proposal of a model suitable for evaluation of accounting data quality for management purposes.

The author focused on the issue of the quality of accounting data, the determination of criteria negatively influencing this quality and their impact on company management. Particular criteria were determined for both financial and managerial accounting, as a basic source of information for value management. The next step was to conduct procedures for calculating the weights of the particular criteria and to create evaluation models of accounting data quality. Based on the model of the quality of financial accounting, a multiple regression analysis was applied together with a stepwise analysis in order to determine a relationship between the accounting data quality and selected financial indicators. In the context of management accounting, the work analysed to what extent Czech companies use management accounting and what knowledge company managers possess in this field. After the evaluation of the conducted analyses, an implementation guide of management accounting for small and medium-sized enterprises was created, which is included in the appendix of this thesis.

Key words:

Analytic Hierarchy Process, Quality of Accounting Date, Saaty's Matrix, Multiple Linear Regression.

JEL Classification:

M41

Obsah

1 Úvod	4
2 Současný stav řešené problematiky	6
2.1 Základní aspekty účetnictví	6
2.1.1 Uživatelé účetních informací	9
2.2 Účetní data pro řízení podniku	9
2.2.1 Informační potřeby a systémy na podporu řízení.....	9
2.2.2 Účetní informační systém a rozhodování manažerů	11
2.3 Kvalita účetních dat	13
2.3.1 Aspekty ovlivňující kvalitu účetních dat.....	14
2.4 Finanční účetnictví versus manažerské účetnictví pro řízení podniku	16
2.5 Kvalita účetních dat finančního účetnictví	18
2.5.1 Nároky na kvalitu účetních informací dle Zákona o účetnictví	18
2.5.2 Nároky na kvalitu účetních informací podle IAS/IFRS.....	19
2.5.3 Kvalitativní stránka účetních informací podle US GAAP	20
2.5.4 Limity zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví.....	21
2.6 Kvalita účetních informací manažerského účetnictví	27
2.6.1 Manažerské účetnictví pro řízení podniku.....	27
2.6.2 Volba soustavy vedení MÚ a dopad na kvalitu vykazovaných dat	30
2.6.3 Členění nákladů v nákladovém účetnictví	30
2.6.4 Kalkulace a kalkulační systémy	32
2.6.5 Rozpočty	34
2.6.6 Výkonové a odpovědnostní účetnictví.....	34
2.6.7 Odchylky	35
2.7 Ostatní aspekty, které ovlivňují kvalitu účetních dat při řízení podniku...	35
2.7.1 Asymetrické informace v účetnictví.....	35
2.7.2 Riziko potenciální nesprávnosti v účetnictví.....	37
2.7.3 Etika manažerů a účetních.....	38
2.7.4 Kreativní účetnictví	41
2.7.5 Účetní podvody, nelegální jednání	43
2.7.6 Forenzní účetnictví	45
2.7.7 Sociální a psychologické aspekty manažerů a účetních při vedení účetnictví	45

2.7.8	Mentální účetnictví.....	46
2.7.9	Behaviorální účetnictví	46
2.7.10	Outsourcing účetních prací versus řízení lidských zdrojů	47
2.8	Řízení kvality účetních dat.....	47
2.8.1	Operativní, taktické a strategické řízení	48
2.8.2	Možnosti zkvalitnění účetních informací	49
2.8.3	Kontrola kvality účetních dat	50
2.8.4	Ukazatelé pro hodnocení efektivnosti účetních informací	51
2.8.5	Hodnocení kvality účetních informací	51
2.9	Závěrečné zhodnocení literární rešerše	52
3	Cíle a metodika	55
3.1	Cíle práce.....	55
3.1.1	Hlavní cíl práce.....	55
3.1.2	Díličí cíle práce	55
3.2	Stanovení hypotéz	56
3.3	Metodika práce, výzkumné techniky	57
3.3.1	Zdroje dat	58
4	Aplikované metodické postupy	59
4.1	Metody výpočtu kvality účetních dat a stanovení kritérií	59
4.2	Aplikace metody AHP pro stanovení vah jednotlivých kritérií.....	61
4.2.1	Skupiny kritérií pro zhodnocení kvality účetních dat finančního účetnictví	63
4.2.2	Aplikace metody AHP při zjišťování kvality účetních dat ve finančním účetnictví.....	64
4.2.3	Skupiny kritérií pro zhodnocení kvality účetních dat manažerského účetnictví..	83
4.2.4	Aplikace metody AHP při zjišťování kvality účetních dat v MÚ	85
4.2.5	Zjišťování kvality účetních dat u jednotlivých podniků.....	100
4.2.6	Vzájemné vazby mezi kvalitou účetních dat FÚ a výrokem auditora	105
4.2.7	Vzájemné vazby mezi kvalitou účetních dat FÚ a vybranými fin. ukazateli.....	107
4.2.8	Aplikace vícenásobné lineární regrese	110
4.2.9	Aplikace stepwise analýzy.....	118
4.2.10	Kvalita dat FÚ „průměrného“ podniku	122
4.2.11	Analýza kvality účetních dat MÚ dotazníkovým šetřením.....	123
5	Závěr.....	133
6	Summary.....	137

7 Přehled použité literatury138

Seznam použitých zkratk

Seznam obrázků, tabulek, grafů a schémat

Seznam příloh

1 Úvod

Účetnictví je ve většině odborné účetní literatury definováno jako uspořádaný systém informací, který je zachycen v peněžním vyjádření a zobrazuje proces podnikatelské činnosti. Účetnictví je (či dle platné účetní legislativy by mělo být) zobrazením reality, při kterém je charakteristické používání účetních zásad, principů a metod. Kvalitní účetní informace ve své podstatě umožňují měřit výkonnost podniku, finanční pozici, hodnotit náklady a výnosy, příjmy a výdaje, zisk a na základě těchto informací jsou vedoucí pracovníci schopni řídit a rozhodovat. Z účetních dat je též možné hodnotit schopnost podniku vytvářet zisk, resp. finanční prostředky na financování své další činnosti, časové určení této schopnosti i posouzení možných rizik, které mohou v budoucnosti nastat.

Účetnictví by nemělo sloužit pouze pro poskytování podkladů, které umožní vypočítat výši daňové povinnosti a sestavit předepsané výkazy. V souladu s dalšími nástroji finančního řízení by mělo být zdrojem kompletních dat jak pro externí uživatele, tak i interní uživatele těchto dat; především manažery na různých úrovních řízení a řídicí složky podniku.

Král a kol. (2008) mají názor, že kvalita účetních informací je ve většině podniků zpravidla v ne příliš dobrém stavu, a že zároveň dochází ke snižování schopností pracovníků, kteří působí jako manažeři na vedoucích pozicích podniku. Systém řízení, který byl dlouhou dobu prosazovaný a je charakteristický primární orientací na centralizované ovládání naturálních procesů z nadpodnikové úrovně, velmi významně poznamenal kvalitu účetních dat. Kvalita dle Agus (2005); Corbett a Rastrick (2000) a dalších představuje jeden ze zásadních a klíčových faktorů úspěšnosti v podniku.

Dle Juran (1992) je z hlediska požadavků od uživatele kvalita definována jako vhodnost k použití při ekonomických (hospodárných) nákladech.

Data jsou původní získávané hodnoty, které se na základě analýzy transformují na informace. Pojem informace pochází z latinského slovního spojení „in-formatio“ a znamená určitou skutečnost o stavu daného problému a o utvářejících se procesech v reálném prostředí. Kvalitní a úplná informace snižuje entropii uživatelů informací. Dle Soukupa (2003) jsou informace vzácným ekonomickým zdrojem a jejich sběr je často velice nákladný. Tím, že ekonomické subjekty vydávají různý objem peněz na

získávání informací, vyskytují se na trhu subjekty, které mají rozdílné množství těchto informací. Požadavky na účetní informace jsou především pravdivost, včasnost, srozumitelnost, relevantnost, informace by měla být nezávislá a eticky přijatelná. Záměrně nepravdivá informace je dezinformací, což však není pojem shodný se lží. Lež je používána pasivně jako obrana, zatímco dezinformace je aktivní podávání nepravdivých informací jedním subjektem.

Základním prvkem pro hodnocení kvality účetních dat je úroveň vnímaná uživatelem účetních informací; tedy do jaké míry informace přistupuje ke splnění jeho požadavků. Kvalita účetních informací závisí na kvalitě řízení a prezentaci účetních dat, ale také na kvalitě účetních výkazů a jejich shodě s realitou a platnými zákony. Účetnictví musí sledovat tok informací a reagovat na požadavky jednotlivých uživatelů. Jinak důvěryhodnost, která se přikládá použitým metodám i účetním odborníkům, slábne. Rolí účetnictví je mimo jiné nabídnout informace nezbytné pro řízení ekonomických subjektů a vypracovat výkazy, na základě kterých se rozhodují; to je důvod, proč mají aktuální informace zvláštní význam pro management podniku (Baba, 2009).

Současní autoři, kteří zkoumají kvalitu, shodně říkají, že bude-li v podniku kvalita nastavena v souladu s komplexním určením kvality, bude podnik schopen uspět v současné společnosti (Kanji a Yui, 1997; Kanji a Wallace, 2000).

Na řadě prosperujících podniků je vidět, že k jejich úspěšnému řízení výraznou měrou přispívá kvalitní informační systém a především propracovaný systém manažerského účetnictví. Tyto podniky vědí, že v konkurenčním prostředí obstojí pouze tehdy, když budou schopny efektivně řídit své náklady a výnosy, příjmy a výdaje, zisk, účetní a ostatní finančně hodnotové informace potřebné ke kvalitnímu a efektivnímu řízení.

Lze říci, že kvalitní účetní data snižují riziko pro případné investory, podporují řízení a rozhodování a zároveň zvyšují schopnost podniků získávat finance za rozumnou cenu. Z těchto a dalších důvodů je cílem práce proto analyzovat kvalitu vykazovaných účetních dat pro řízení se zaměřením se na návrh modelu, na základě kterého by bylo možné zhodnotit úroveň kvality účetních dat pro řízení podniku.

2 Současný stav řešené problematiky

Na úvod je potřeba definovat si několik základních aspektů týkajících se oblasti kvality účetních dat a oblasti řízení podniku a následně analyzovat jejich propojení a nalézt vzájemné souvislosti mezi nimi.

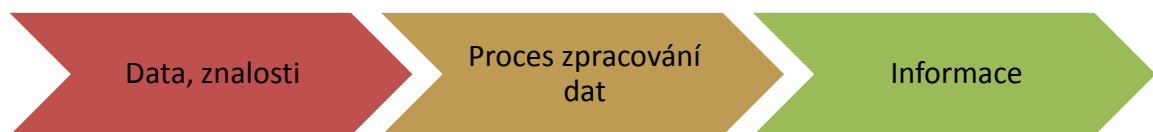
2.1 Základní aspekty účetnictví

Účetnictví bývá formálně nazýváno systémem, který dle Albrechta (2010) „poskytuje kvantifikovatelné finanční informace o ekonomických jednotkách, určené k provádění rozhodnutí. Účetnictví dodává význam zaznamenávání a hodnocení obchodních aktivit a také výsledkům těchto aktivit“.

Úlohou účetnictví je organizování, udržování, analyzování, rozpoznávání a interpretace finančních informací. Účetní specialista interpretuje účetní informace zainteresovaným skupinám tak, aby je mohli využít a poskytnuté informace jim usnadňovaly posouzení a identifikování finančních situací (Eisen, 2000; McLaney and Atrill, 2005).

Data a informace jsou dva odlišné pojmy. Data jsou „surové“, neopracované hodnoty, které prošly procesem zpracování a přeměnily se v informace, které následně slouží pro řízení. Tato transformace by se dala popsat následujícím schématem.

Schéma 1: Transformace účetních dat na účetní informace



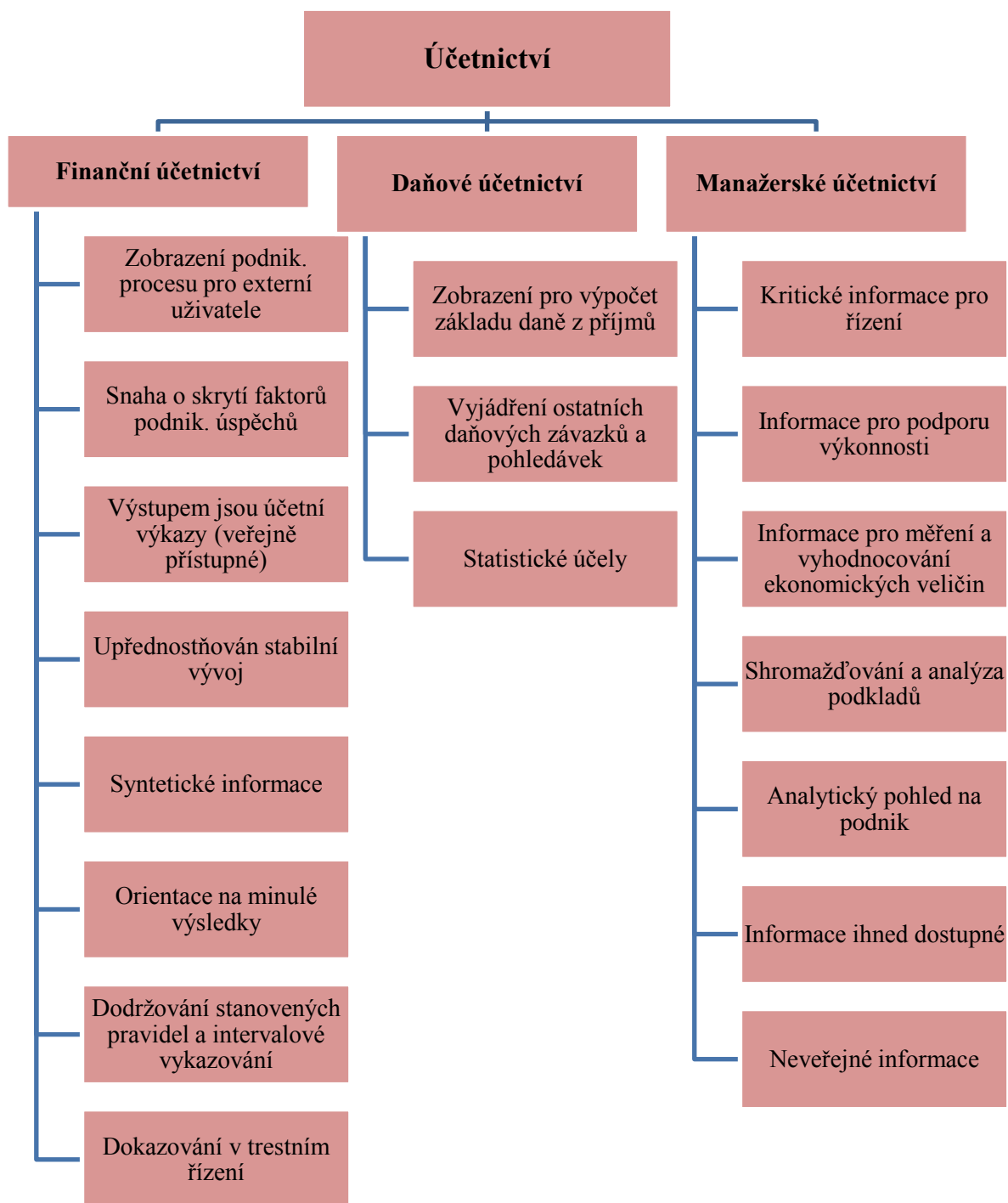
Zdroj: Vlastní zpracování

Heyne (1988) říká, že informace je vzácný druh zboží, které má své vlastní výrobní náklady, zahrnující veškeré náklady na jejich získání s tím, že očekávaný mezní zisk by měl být větší než očekávané mezní náklady související se získáním informací. U účetních informací se může jednat například o mzdové náklady nebo o náklady vznikající v souvislosti s vedením účetnictví externí firmou.

Různé informační potřeby pro různé uživatele účetních dat a informací není možné uspokojit pouze na základě jednoho systému. Externí a interní uživatelé mají rozdílné požadavky na tyto informace a to především z hlediska jejich obsahu, rozsahu, ale jak bude uvedeno dále, i z hlediska chronologického.

Z níže uvedeného schématu 2 vyplývá, že odlišné subsystémy účetních informací mají odlišné požadavky na pojetí a vymezení účetnictví, na ocenění aktiv a závazků, na strukturu aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů, zisku, příjmů i výdajů (Drury, 2007). Pro rozhodování manažerů podniku jsou však důležité všechny tři subsystémy účetnictví, pro řízení pak především podklady z manažerského účetnictví a výstupy z finančního účetnictví. Manažerské účetnictví bylo dříve považováno spíše jako početní instrument, založený na matematicko-statistických metodách, dnes je více chápáno jako proces řízení a mělo by zajišťovat podpůrnou funkci při řízení podniku. Předpokládá se, že manažerské účetnictví se bude v budoucnu více zabývat i sociálními a environmentálními aspekty řízení.

Schéma 2: Úloha jednotlivých druhů účetnictví



Zdroj: Král (2010), vlastní zpracování

2.1.1 Uživatelé účetních informací

Výše uvedené tři subsystémy účetnictví se odlišují též z hlediska uživatelů. Uživatelé účetních informací mohou být externí nebo interní a někdy se jako specifická organizace vymezuje stát a státní orgány. Fibírová a kol. (2007) podobně jako Sedláček (2005) říkají, že externí uživatelé mají zájem především o příznivý vývoj finanční pozice podniku, výkonnost, likviditu, finanční strukturu; zajímá je tedy finanční analýza. Interní uživatelé požadují odlišné účetní informace z hlediska obsahu, podrobnosti, rozsahu i časové orientace. Potřeby státu jsou pak především z hlediska daňových povinností a zjišťování statistických údajů.

Uživatelé účetních informací se nezabývají jen minulostí a současným stavem, ale zajímá je též budoucí vývoj. Investoři a věřitelé jsou pravděpodobně největší externí skupinou, která využívá finanční informace, avšak nemohou získat veškeré informace, které by si přáli mít a které by potřebovali.

2.2 Účetní data pro řízení podniku

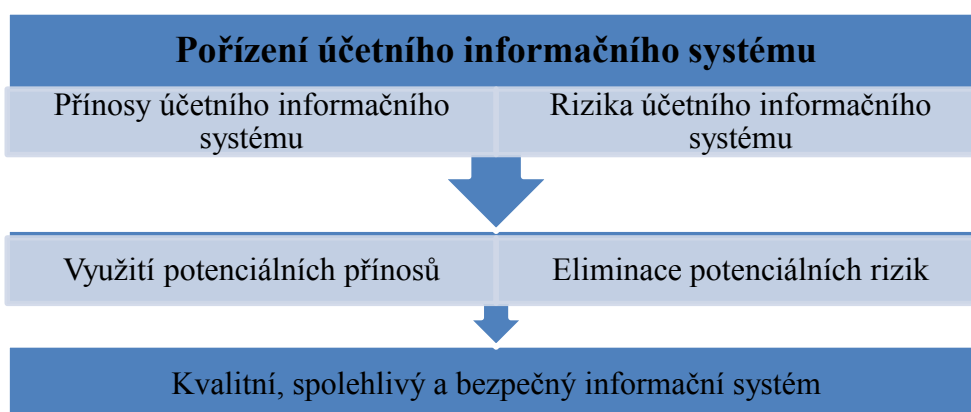
2.2.1 Informační potřeby a systémy na podporu řízení

Účetnictví je manažerský informační systém, který je neustále měněn, aby splňoval měnící se potřeby společnosti (Welsch a Short, 1988).

Systémy na podporu rozhodování poskytují nezbytné informace pro rozhodování a uspokojují tím základní manažerskou potřebu. Primárním cílem je, že systém musí konvertovat vstupní údaje na pouze potřebné informace, tedy s ohledem na manažerské potřeby.

Manažerské informační systémy (MIS – management information system) jsou kombinací jak lidských, tak i počítačových zdrojů, jejichž výsledkem je sběr, uložení, výběr, komunikace a využití dat pro účel efektivního řízení a plánování (Bělohlávek a kol., 2001). Schéma 3 zobrazuje přínosy a rizika při pořízení účetního informačního systému.

Schéma 3: Přínosy a rizika při pořízení účetního informačního systému



Zdroj: Mejzlík (2006), vlastní zpracování

Podle Donnellyho a kol. (2008) si musí manažer nejprve určit výstupní požadavky, tedy položit a zodpovědět tyto otázky:

- Jaké množství informací je potřeba?
- Jak, kdy a kým budou tyto informace využívány?
- V jaké formě mají informace být?

Management podniku potřebuje informace pro řízení podnikatelského procesu, informace pro rozhodovací úlohy a to vše s minimálním časovým zpožděním za jejich skutečným průběhem. Na základě těchto informací pak porovnávají předem stanovený, očekávaný vývoj se skutečným vývojem.

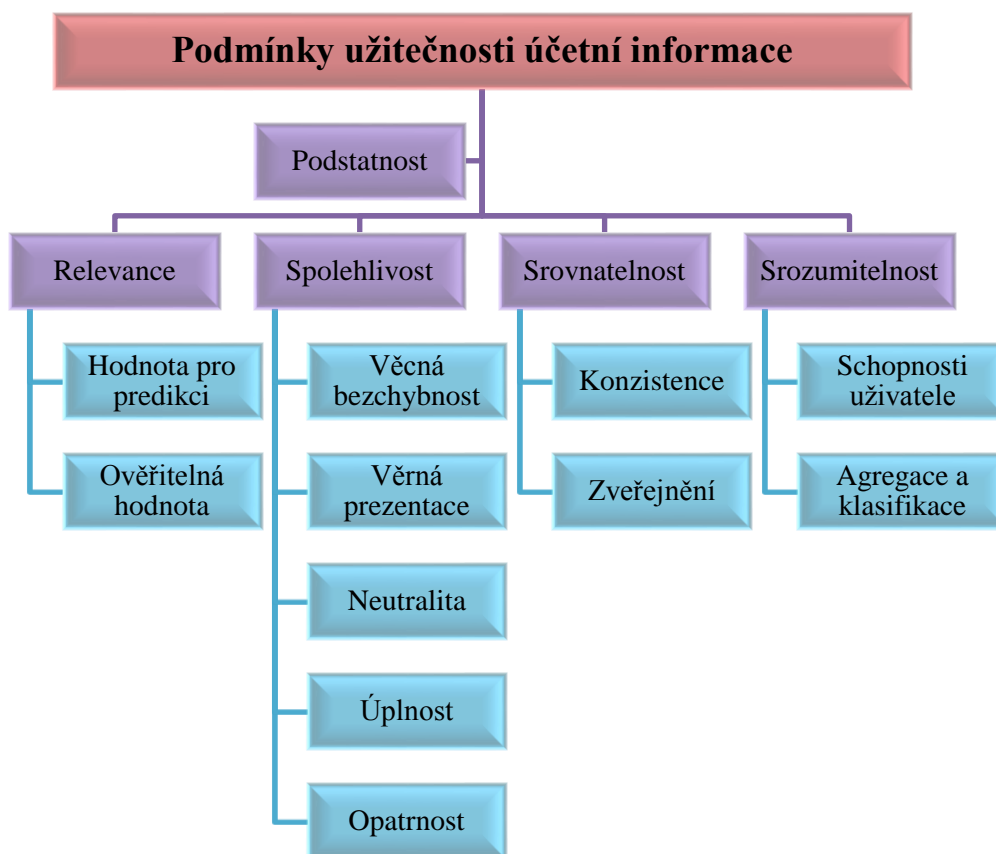
Dle Fibírové (2003) je toto porovnávání a následné vyhodnocování prováděno u menších podniků většinou mimoúčetně, zatímco u větších podniků toto vyžaduje systém informací manažerského účetnictví a controllingu. Fibírová (2003) dále říká, že pokud jsou informace o skutečném a předpokládaném průběhu podnikatelské činnosti zobrazeny v účetním systému, dostává se následně hodnotové řízení na kvalitativně vyšší úroveň a informační zobrazení podnikatelského procesu je komplexní, s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti a s nároky na průkaznost a věcnou správnost.

Ekonomická teorie říká, že hodnota obchodního zboží nebo služby je stanovená s ohledem na užitek, který přináší spotřebiteli. Z tohoto vyplývá, že i účetní informace by měla být pro jeho uživatele užitečná. Bez ohledu na účel a prostředky získávání dat, uspokojení potřeb uživatele účetních informací musí být zajištěno trvale (Baba, 2009).

2.2.2 Účetní informační systém a rozhodování manažerů

Práce manažera představuje komplexní činnost, která má technické, technologické, ekonomické, organizační, sociální a psychologické aspekty. Charakter a obsah práce manažera klade specifické nároky na jeho osobnost. Hlavním atributem úspěšných manažerů je možnost jejich přístupu k potřebným datům a jejich schopnost tato data správně a včas analyzovat (Drury, 2007). Oblast zájmu manažerů je zaměřena především na rentabilitu a finanční stabilitu (oproti zájmům vlastníků, kteří jsou zainteresováni především na zhodnocení vloženého kapitálu) a jsou cílem jejich rozhodování. Základem pro využití účetní informace je však její užitečnost. Následující schéma 4 určuje podmínky užitečnosti účetních informací.

Schéma 4: Podmínky užitečnosti účetní informace



Zdroj: Kovanicová (2003)

2.2.2.1 Možnosti získávání účetních dat pro řízení podniku

Manažeři se při své činnosti neobejdou bez relevantních informací. Pro rozhodování nestačí mít jakékoliv informace, ale především informace včasné, aktuální, důvěryhodné, úplné, s dobrou vypovídací schopností apod. (Kovanicová, 2009). Jak bude dále uvedeno, některé z těchto podmínek jsou dány přímo Zákonem o účetnictví. Způsob vedení účetnictví je též ovlivněn velikostí firmy, organizační strukturou účtárny, mírou decentralizace účetních prací, ale i výpočetní technikou a softwarovou vybaveností, lidskými zdroji apod. (Jones, 2010).

Primární zdroj dat ve finančním účetnictví představují rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha k účetní závěrce, v některých případech také cash flow a výkaz o změnách vlastního kapitálu, příp. informace obsažené ve výroční zprávě. Dalším zdrojem získávání účetních dat jsou podnikové statistiky, zprávy auditorů či vedoucích pracovníků, zpravodajství z burzy, ekonomické statistiky, nezávislé prognózy, hodnocení a komentáře (Hermanson, 1989).

Veber (2003) říká, že dnešní turbulentní prostředí může být výhodou pro manažery, kteří se umějí lépe a rychleji zorientovat nejen v účetních informacích, ale také dokáží porozumět vzájemným účetním vazbám. Práce s účetními informacemi vyžaduje od manažerů nejen dobrá výchozí účetní data, ale také jejich včasné doplňování. Součástí manažerské profesionality a kvalifikace se tedy stává schopnost včas a kvalitně si osvojit účetní data, informace a znalosti. Podstatná hlediska přitom podle Vebera (2003) jsou:

- nárok na obsah a kvalitu účetních dat (např. účelnost vzhledem k požadovaným informačním nárokům, úplnost, přiměřená přesnost a spolehlivost),
- časové nároky na dostupnost účetních dat (např. včasnost, požadovaná doba jejich dostupnosti, frekvence poskytnutí, aktuálnost),
- nárok na vhodnou formu poskytnutí účetních dat (např. srozumitelnost, potřebná podrobnost, názornost, zařaditelnost, způsob prezentace).

Na druhou stranu Vodáček a Vodáčková (2004) říkají, že jádrem kvality práce manažera je jeho myšlení a jednání. Klíčem k jejímu zajištění a zlepšení jsou pak informační procesy a informační systémy manažerské práce, jejichž základním

posláním je poskytnout uživateli účetních informací včas přiměřená, avšak dostatečně přesná a spolehlivá data odpovídající potřebám jeho práce.

Umění práce s daty a informacemi se v dlouhodobém horizontu stává základem vytváření nových konkurenčních výhod a také podnikatelských úspěchů a v souvislosti s tímto lze očekávat menší pravděpodobnost vzniku krizových situací (Kanji a Wallace, 2000; Veber, 2003).

2.3 Kvalita účetních dat

Ve většině vědeckých i odborných publikacích (Baba, 2009; Smith, 1993; Kanji a Wallace, 2000; Neely a Cook, 2011) je kvalita definována především jako stupeň splnění požadavků na základě určitých očekávaných znaků. Nástroje řízení kvality jsou pak metody, které napomáhají definovat problém, kvantifikovat jej na základě určitých faktorů a zásadním způsobem vystupují při preventivních opatřeních.

„Uživatelé účetních informací se obecně zajímají o posuzování výkonu, stejně jako o odhad budoucí výkonnosti ... Některé společnosti vyžadují pouze mechanické uplatňování účetních pravidel, zatímco jiné se spoléhají na rozhodnutí manažerů firmy a účetních. Tato rozhodnutí představují chyby – jak úmyslné, tak i neúmyslné. Úmyslné chyby jsou často označovány jako uvážené. Avšak s ohledem na kvalitu, na zdroji těchto chyb nezáleží. Oba typy snižují kvalitu účetních informací.“ (Chaney, Faccio a Parsley, 2011).

Opakem kvality může být tzv. „nekvalita“. Z hlediska požadavků, které jsou kladeny na kvalitu, je na nekvalitu pohlíženo jako na újmu, která je způsobena. Tento přístup vychází z předpokladu, že nekvalita způsobuje ztráty, se kterými se podnik bude muset vyrovnat (Smith, 1993).

První řízené pokusy o zlepšení kvality účetních dat spadají již do 70. let minulého století, kdy byly např. pod záštitou OECD nebo později IFAC zahájeny diskuse a připravovány první účetní politiky pro oblast veřejného sektoru (Kaplan, Padman a Peters, 2004).

Baba (2009) říká, že jednání ekonomických subjektů za účelem zlepšení kvality jsou prováděny zpravidla na 3 úrovních:

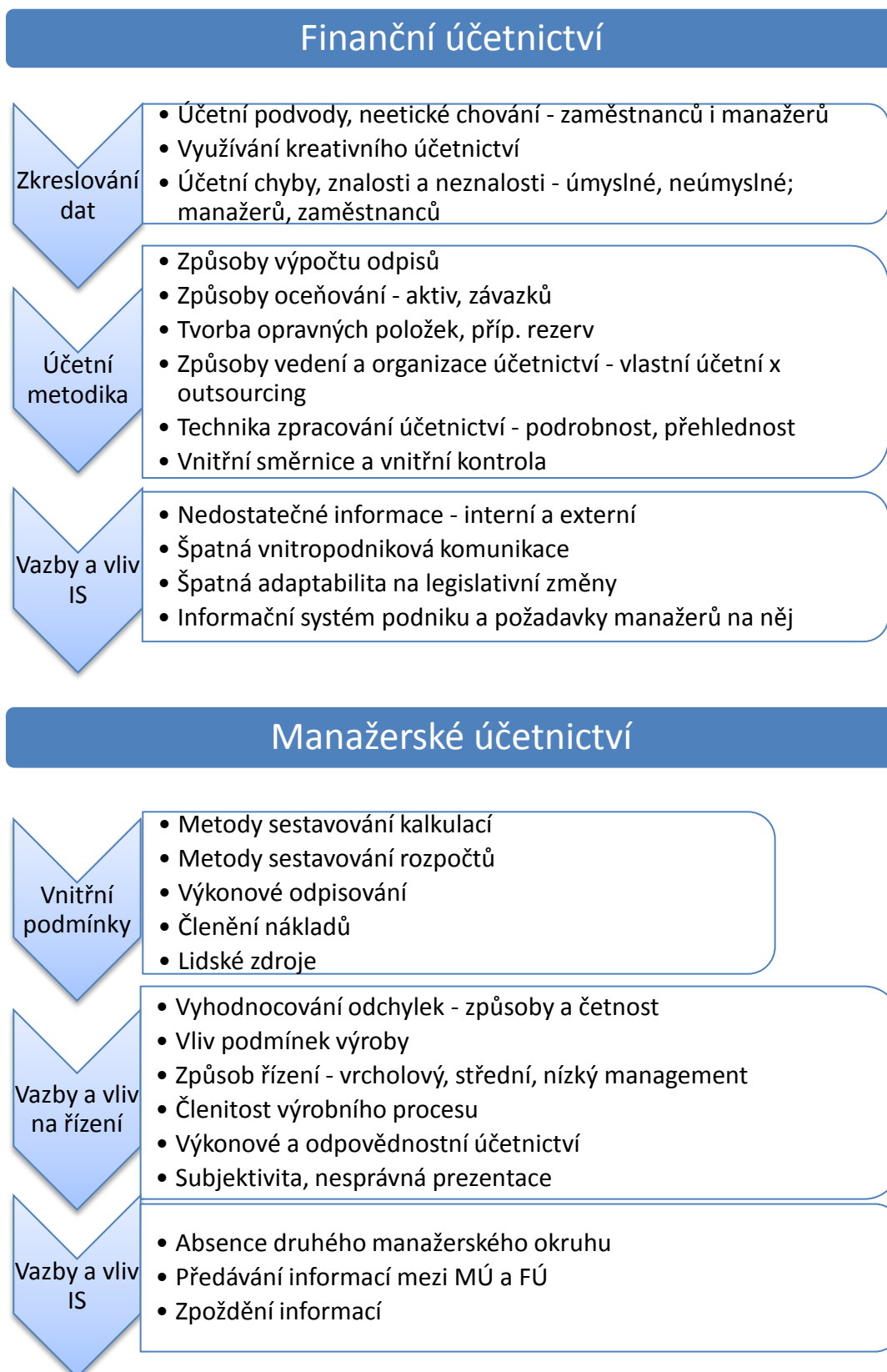
- na technické úrovni - cíl ekonomické jednotky musí vést k vyhlazení příčin nekvalit a chyb;
- na úrovni lidské, know-how - kvalita a výkonnost produkce účetních informací musí neustále růst, zkušenosti zaměstnanců by měly být oceněny;
- na úrovni organizačního plánu - vyšší kvality může podnik dosáhnout lepší organizací účetních postupů, jejich zjednodušením a neustálými úpravami.

2.3.1 Aspekty ovlivňující kvalitu účetních dat

Ze Zákona o účetnictví vyplývá, že by účetnictví mělo být naprosto reálným zobrazením skutečné ekonomické situace podniku, což však reálně nelze vždy – v důsledku existence určitých okolností – stoprocentně zajistit.

Pro účely této práce je potřeba rozdělit aspekty, které ovlivňují kvalitu účetních dat na nedostatky v oblasti vedení finančního účetnictví a nedostatky v oblasti manažerského účetnictví. Dále v rámci každého subsystému účetnictví na nedostatky v oblasti informačního systému jako celku a v oblasti systému řízení. Pokud by se tyto nedostatky nepodařilo v podniku odstranit, účetnictví by nemohlo být použito pro řízení a stalo by se nástrojem nejen nezáměrného, ale i záměrného ovlivňování.

Schéma 5: Problémy vyskytující se při řízení kvality účetních informací



Zdroj: Vlastní zpracování

Ve výše zpracovaném schématu 5 jsou uvedeny faktory, které účetní jednotky zpravidla mohou ovlivnit. Každá účetní informace má v sobě určitý potenciál, má tedy hodnotu, možnost a sílu. Aby však tato informace byla hodnotná, musí být správně využita (Donnelly, Gibson a Inancevich, 2008). Problém nastává, když jsou informace nedostatečné, ale i naopak když jsou příliš podrobné, stejně tak, jako když účetní informace nejsou přehledné a neexistuje mezi nimi spojitost. Z těchto problémů pak vyvstávají rizika, která mohou vést ke špatným rozhodnutím manažerů. Nekvalitní informace získané z účetnictví mohou ukazovat na časovou zátěž, nekorektní informace, nekvalifikované zaměstnance, nezpůsobilost odborníků, kteří vedou účetnictví, neúplné finanční výkazy, porušení platné legislativy apod. (Baba, 2009).

2.4 Finanční účetnictví versus manažerské účetnictví pro řízení podniku

V účetnictví je všemu nadřazena zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví. Tato zásada je definovaná v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen Zákon o účetnictví) v § 7, odst. 1 a 2, které říkají, že:

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V zákoně je dále definováno, co znamená věrné a poctivé zobrazení.

Dle tohoto zákona (§ 8) jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů¹.

Účetní jednotky se zpravidla snaží minimalizovat svou daňovou povinnost a v rámci určitých možností ovlivňovat účetní data. Informace ve finančních výkazech jsou veřejné, a tudíž jsou k dispozici i konkurenci. To je dalším důvodem, proč se snaží podniky část vykazovaných informací „skrýt“ (především úspěšné faktory podnikání).

Zde bychom mohli polemizovat, zda při splnění požadavků daných externími uživateli, mohou informace z finančního účetnictví zároveň také splňovat požadavky na řízení².

¹ Zároveň účetní jednotka musí provést inventarizaci.

² Mezinárodní účetní standardy dokonce říkají, že management podniku, coby řídicí složka podniku není uživatelem informací finančního účetnictví.

Z výše uvedeného vyplývá, že finanční účetnictví má určitá úskalí, která se projeví při jeho využívání pro řízení. Pro řízení podniku je proto vhodné vést vedle finančního účetnictví i účetnictví manažerské. To se obecně charakterizuje jako systém, který zobrazuje a zkoumá ekonomickou realitu o podnikatelské činnosti do přehledů, výkazů a jiných podkladů, ústících do návrhů či opatření, která mají pomoci řídicím pracovníkům při jejich rozhodování a řízení (Drury, 2007). Je tedy vymezeno značně široce, a to nejen ve smyslu předmětu zobrazení, ale i z hlediska použitých metodicko-technických prostředků. Nicméně manažerské účetnictví je velmi flexibilní a podnik si může vybrat pouze tu oblast či oblasti, které budou vyhovovat podmínkám jeho řízení.

Pro nalezení hlubších příčin odlišností v pojetí a vypovídací schopnosti účetních informací finančního a manažerského účetnictví je užitečné vyjít ze dvou obecných otázek:

1. Jaké jsou možnosti měření výkonnosti podniku?
2. Jaké požadavky jsou kladeny uživateli účetních informací na jejich obsah a vypovídací schopnost?

Konkrétní obsah a podoba účetních informací pro měření výkonnosti a jejich vypovídací schopnost závisí na tom, komu jsou tyto informace poskytovány, jaké rozhodovací úlohy řeší, tedy jaké informace uživatelé účetních informací pro posouzení výkonnosti podniku požadují. Informace manažerského účetnictví musejí zůstat utajené a nepřístupné externím uživatelům. Jsou považovány za chráněný nehmotný majetek podniku, jeho know-how (Lazar, 2012). Shrnutí základních rozdílů finančního a manažerského účetnictví je uvedeno ve schématu 6.

Schéma 6: Shrnutí základních rozdílů finančního a manažerského účetnictví

Účetnictví	Manažerské	Finanční
Určení	Interní	Externí
Zájem	Maximalizace zisku	Minimalizace daní
Obsah	Analytické účty	Syntetické účty
Pravdivost	Maximální	Princip opatrnosti
Úprava	Neregulované	Regulovatelné státem
Ceny	Kalkulované	Reálné
Jednotky	Hodnotové i naturální	Finanční

Zdroj: Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007); Král (2010); Drury (2007), vlastní zpracování

2.5 Kvalita účetních dat finančního účetnictví

Špatná kvalita dat se může vyskytnout na všech úrovních. Dle Laptese (2009) „kvalitu účetních dat ovlivňuje organizace po celou dobu jejich životního cyklu, nejvíce však záleží na jejich pořízení, kde může organizace dosáhnout největšího zlepšení kvality použitím vhodných zdrojů“.

Prvotním zdrojem dat jsou již samotné doklady, které zaznamenávají určité hospodářské operace. Z toho důvodu se klade důraz na jejich náležitosti i na to, aby každý účetní zápis byl podložen účetním dokladem.

Vosoba (1998) tvrdí, že 50 – 70 % informací je pro rozhodování nevýznamné, překrývá se, odporuje si, má nevhodnou formu nebo se nevyužívá.

2.5.1 Nároky na kvalitu účetních informací dle Zákona o účetnictví

Zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví, jak již bylo popsáno výše, je definovaná v Zákoně o účetnictví v § 7 a povinnost vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů v § 8. Kvalitativní stránka účetních informací však není popsána pouze v těchto

paragrafech. Přehled hlavních ustanovení Zákona o účetnictví v této oblasti udává tabulka 1.

Tabulka 1: Kvalitativní rysy účetních dat prezentovaných v Zákoně o účetnictví

Charakteristika	Paragraf a odstavec
Akruálnost	§ 3 odst. 1
Periodicita	§ 3 odst. 2 § 19 odst. 1, 2
Koncept účetní jednotky	§ 4 odst. 9
Oceňování peněžní jednotkou	§ 4 odst. 12
Věrný a poctivý obraz skutečnosti	§ 7 odst. 1
Věrné zobrazení	§ 7 odst. 2
Poctivé zobrazení	§ 7 odst. 2
Předpoklad nepřetržitého trvání podniku	§ 7 odst. 3
Srovnatelnost (konzistence)	§ 7 odst. 4, 5
Spolehlivost, správnost, úplnost, průkaznost, trvalost, včasnost	§ 8 odst. 1, 2, 3, 4, 6 § 19 odst. 6
Srozumitelnost a přehlednost	§ 8 odst. 1, 5
Významnost	§ 19 odst. 6
Průkaznost účetního záznamu	§ 33a

Zdroj: Kraftová (2005); Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví tedy nařizuje, jak by mělo být finanční účetnictví vedeno, na základě jakých metod, principů apod.

2.5.2 Nároky na kvalitu účetních informací podle IAS/IFRS

Kraftová (2005) podobně jako Adámková (2003) a Krupková (2005) říkají, že v koncepci IAS/IFRS není stanovena striktní hranice mezi účetními předpoklady, principy a vlastnostmi účetních informací. Čtyřmi hlavními kvalitativními vlastnostmi jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Data jsou srozumitelná, když je splněn předpoklad dostatečné znalosti o podnikatelské činnosti, ekonomických

procesech, ale i o účetnictví. Relevance hodnotí minulé, současné a budoucí události a je ovlivněna podstatností a významností. Podstatnost určuje, která položka bude vykázána samostatně a která pouze zahrnutím do vyšší agregace. Významnost znamená, že vynechání nebo nesprávné uvedení by mohlo ovlivnit rozhodnutí uživatelů. Data jsou spolehlivá, pokud neobsahují významné chyby. Spolehlivá informace upřednostňuje obsah před formou, je nestranná, splňuje zásadu opatrnosti a je úplná. Srovnatelnost znamená možnost srovnat účetní závěrku podniku za různá účetní období i mezi jednotlivými podniky. Dvořáková (2009) ještě dodává, že srovnatelnost si vyžaduje konzistenci v účetních pravidlech. Dodržení těchto požadavků přispívá podle IAS/IFRS k dosažení věrného a poctivého obrazu účetní jednotky.

2.5.3 Kvalitativní stránka účetních informací podle US GAAP

V rámci US GAAP (Všeobecně uznávaných účetních principů USA) jsou účetní principy členěny na fundamentální předpoklady, základní zásady a omezení. Dle Kraftové (2005) mezi fundamentální předpoklady patří principy, které když by nebyly používány, tak by se podstatně ovlivnila kvalita účetních dat. Patří do nich:

- koncept účetní jednotky,
- předpoklad nepřetržitého trvání podniku,
- oceňování peněžní jednotkou,
- předpoklad stability měny,
- periodicita zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace.

Základní principy ovlivňují kvalitu účetních dat ve smyslu naplňování informační funkce účetnictví v souvislosti k uživatelům (Warren, Reeve a Duchac, 2012). Jedním z těchto principů jsou princip aktuálnosti, princip věcného přiřazování nákladů a tržeb (určení nákladů, které jsou přiřazeny k výnosům), zásada uznání tržeb (tržby musí být měřitelné v peněžních jednotkách, realizované nebo realizovatelné a zasloužené → realizační princip), zásada historické ceny (ocenění v okamžiku, kdy bylo aktivum pořízeno, příp. kdy vznikl závazek), zásada plného sdělení (finanční výkazy musí zahrnovat dostatečné informace pro posouzení situace účetní jednotky a pro rozhodování). Základní omezení zahrnují podstatnost (tzn. položka, která je podstatná se vykazuje samostatně), opatrnost a cena proti přínosu (tzn. náklady na získání

informace by neměly být větší, než přínos z ní vyplývající) (Kraftová, 2005; Diana, 2009).

Pokud bychom tyto tři účetní rámce porovnávali, museli bychom nejprve rozlišit mezi účetními systémy a reportovacími systémy. Účetní systémy jsou takové systémy, které říkají, jak by se mělo účtovat, zatímco reportovací systémy pouze říkají, jakou formou budou informovat. Zákon o účetnictví je založen na účetních systémech, zatímco US GAAP a IFRS jsou systémy finančního reportování a neexistuje u nich žádná předepsaná účtová osnova (účtovou osnovu si tvoří sama účetní jednotka), nejsou předepsány žádné standardní výkazy apod., avšak podmínkou je, aby finanční výkazy včetně přílohy poskytly uživatelům dostatečné množství spolehlivých informací o věrném a pravdivém obrazu finančního stavu společnosti a výsledcích jejího podnikání.

2.5.4 Limity zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví

Dle Kovanicové (2009) by účetní výkazy měly být přesným obrazem reálné ekonomické situace. Existují však okolnosti, které představují z hlediska interpretace položek účetních výkazů značná úskalí. Ta mohou narůstat jak při analýze trendů, kdy posuzujeme situaci daného podniku v časových řadách, tak při srovnávání jednotlivých podniků. Kovanicová (1998) říká, že zásadní okolnosti limitující vypovídací schopnost a tím ovlivňující kvalitu účetních výkazů jsou především:

- orientace na historické účetnictví (oceňování položek rozvahy metodou historických cen),
- inflace,
- sezónní a konjunkturální výkyvy během roku,
- změny v ekonomickém prostředí (změny úrokových sazeb, pohyby kursů cizích měn, změny ve mzdové politice, odvětvové změny aj.),
- změny v legislativě (ve státní fiskální politice, v obchodním právu, ve zdravotním a sociálním pojištění, v celních a devizových předpisech atd.),
- neúplné či nesprávné údaje.

2.5.4.1 Historické účetnictví a oceňování

Oceňování na bázi historických cen je pro kvalitu účetních dat zásadním problémem. Účetnictví ČR je založeno na těchto cenách, což je ve shodě s obecně uznávanými účetními zásadami, avšak transakce se vykazují ve skutečných pořizovacích cenách (v cenách vyjadřujících historii), nikoli v běžných tržních cenách. Kovanicová (1998) je toho názoru, že přijetí této zásady se považuje za záruku větší objektivity účetních výkazů, protože skutečná pořizovací cena se dá v naprosté většině doložit doklady (vykazované údaje lze považovat za průkazné), zatímco přiřazení běžné tržní ceny k pořizovanému majetku je často založeno na odhadech a může být tudíž značně subjektivní. Na druhé straně existují druhy majetku, u kterých jejich tržní cena neklesá, ale naopak v průběhu času roste.

Přes nesporné přednosti historického účetnictví (je dostatečně průkazné, objektivní a ověřitelné, zajišťuje ochranu a kontrolu majetku) existují i jeho závažné nedostatky. Dle Fireše a Zelenky (1997) i Kovanicové (1998) mezi nejdůležitější patří tyto skutečnosti:

- nebere v úvahu (až na určité výjimky vyplývající z legislativních předpisů) změny cen konkrétních položek aktiv a dluhů, tj. změny tržních cen majetku, který má podnik v držbě,
- ignoruje změny kupní síly peněžní jednotky, a tím v konečném důsledku zkresluje výsledek hospodaření běžného roku.

Pro uplatnění historických cen má být splněn předpoklad stálé kupní síly peněžní jednotky. Protože tento předpoklad splněn být nemůže, praktická aplikace zásady historických cen způsobuje závažné obtíže při interpretaci účetních výkazů.

2.5.4.2 Rozvaha, výkaz zisku a ztráty a jejich vypovídací nedostatky

Kvalitní účetní výkazy představují pro manažery podniku nenahraditelný informační zdroj. Manažeři pro své řízení potřebují z rozvahy získat informace např. o hodnotě podniku, využívání kapitálu, solventnosti, způsobu financování, likviditě apod. Při rozhodovacích procesech záleží především na kvalitě účetních informací, jejich úplnosti, správnosti, použitých metodách, vypovídací schopnosti apod. Na správnosti účetních informací závisí často i kvalita rozhodnutí manažerů. Špatné, nekvalitní,

neúplné informace nemohou podat správné podklady pro rozhodovací procesy a přijatá rozhodnutí se pak mohou zásadním způsobem odlišovat od situace, kdy jsou účetní informace správné, kvalitní a úplné. Pro manažery jsou účetní výkazy zhuštěnou informací o obrazu podniku k určitému okamžiku.

„Rozvaha neboli výkaz o finanční situaci, je účetní výkaz, který poskytuje informace o finanční situaci podniku, v určitém časovém okamžiku. Obsahuje informace o aktivech a pasivech tohoto podniku v daný den“. (Schugart, Short, 1988).

Účetní informace komplexně propojují měření výkonnosti podniku, finanční pozice i změny ve finanční pozici. Fibírová a kol (2007), stejně tak Ambrož (2007), Vosoba (1998) a Kovanicová (2004) říkají, že informace o výkonnosti podniku jsou obsaženy především ve výkazu zisku a ztráty. Jedná se o schopnost podniku zhodnotit zdroje a vytvářet vlastní činností zisk. Informace o finanční pozici podniku jsou uvedeny v rozvaze. Informace o změnách ve finanční pozici, čili o peněžních tocích umožňují určit, jak je podnik schopen vytvářet peníze. Tyto informace jsou vyjádřeny ve výkazu peněžních toků a propojují informace získané z rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Využívání pouze těchto výkazů jako informační zdroj pro řízení představuje pro manažery nedostatečné informace (mnohdy i značně zkreslené, především z důvodu snahy o snižování daňové povinnosti, či zakrývání úspěchů a neúspěchů účetní jednotky). Z tohoto důvodu pro manažery v oblasti rozhodování jsou důležité jak informace vyplývající z finančního účetnictví, tak především informace z manažerského účetnictví. Jak říká Drury (2007) informace v manažerském účetnictví nebývají úmyslně zkreslovány, jelikož toto účetnictví je neveřejné a slouží pouze pro účely řízení.

Informace obsažené ve finančním účetnictví (v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty) mají podstatné nedostatky, které jsou shrnuty v následujících kapitolách.

2.5.4.3 Zásadní nedostatky údajů vykazovaných v rozvaze

Rozvaha je základním zdrojem informací o celkové struktuře majetku účetní jednotky i o tom, kolik majetku vlastníci do firmy vložili, jaký zisk, případně ztrátu, firma vytvořila a kolik má dluhů. Většina nedostatků v rozvaze vychází z užívaného

ocenění (Kovaníková, 2004; Ambrož, 2007; Fišerová a Chalupa, 2007; Fibírová, 2003). Cena hraje velmi důležitou úlohu, neboť by měla zohlednit průběh inflace, brát v úvahu i technický rozvoj ap. Manažeři by měli při svých finančních rozhodnutích odvozených z finanční analýzy, brát v úvahu spíše reprodukční pořizovací cenu, což se zpravidla neděje pro náročnost jejího stanovení.

- Dlouhodobý majetek podniku nevyjadřuje přesně svou aktuální tržní, reálnou hodnotu. Jako základ pro ocenění aktiv se používá původní pořizovací (vstupní) cena, která přestože je pravidelně upravována o odpisy, neodráží současnou hodnotu majetku podniku. Nehmotná aktiva (jako např. pozice na trhu, věrnost zákazníků, schopnosti a kvalifikace zaměstnanců i managementu) nejsou v účetních výkazech vůbec zobrazena. Výjimkou je zobrazení goodwillu. Naopak jsou zde jako nehmotné aktivum zobrazeny zřizovací výdaje, které nesplňují kritéria pro obecné vymezení aktiv.
- Odpisy, které hodnotu majetku snižují, nevyjadřují skutečnou amortizaci a jsou jen nepřesným vyjádřením procesu stárnutí podle určitého matematického vzorce. Navíc společnosti volbou různých metod odepisování v rámci své daňové politiky dosahují rozdílných zůstatkových cen, i když pořizovací cena prostředků byla stejná. Oproti tomu, účetní odpisy by měly vyjadřovat skutečnou hodnotu opotřeбенí majetku, avšak v praxi je jejich výše snadno ovlivnitelná a také obhajitelná.
- Na druhé straně však není nikde zohledněno, že důležitým prvkem pro rozhodování může být v některých případech to, že dlouhodobý majetek nesnižuje, ale zachovává, či naopak zvyšuje svou hodnotu v čase. Příkladem mohou být budovy, haly, pozemky, ale i umělecká díla a sbírky a další.
- Aktiva nevyužívána pro hlavní výdělečnou činnost, ale držena se záměrem je zhodnotit (pronájem budov, nákup pozemků ...) jsou zařazena v dlouhodobém hmotném majetku, zatímco správnější by bylo zařazení do finančního majetku. V důsledku toho dochází ke špatné interpretaci provozního a finančního výsledku hospodaření.
- Zásoby jako součást oběžného majetku podniku rovněž nejsou oceněny aktuálními cenami, ale původními pořizovacími (vstupními) cenami, což také zkresluje údaje o celkové aktuální hodnotě majetku podniku. Podniky by měly

pravidelně sledovat ocenění zásob a na neprodejné zásoby, stejně jako na ostatní majetek, tvořit opravné položky.

- Podniky by též měly tvořit opravné položky na veškerý majetek, jehož hodnota je dočasně snížena (tedy dle aktuální situace), především na nepromlčené pohledávky a nedobytné pohledávky jednorázově odepsat do nákladů. Nezbytné je sledovat stavy úhrad pohledávek a přijmout taková opatření, aby nedošlo k promlčení pohledávek.
- Ocenění vnitropodnikových výkonů (aktivace) dává přednost skutečné výši nákladů a rozsahu ocenění a naopak nestimuluje pracovníky k finalizaci.
- Leasing respektuje vlastnictví majetku a ne jeho používání. Nájemce nemá majetek evidovaný v rozvaze a ani odpisy nevykazuje ve výkazu zisku a ztráty, čímž dochází ke zkreslení vypovídací schopnosti rentability aktiv a porovnatelnosti ukazatele přidané hodnoty z výkazu zisku a ztráty.
- Aktivní kurzové rozdíly nadhodnocují aktiva.

2.5.4.4 Zásadní nedostatky údajů vykazovaných ve výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty informuje uživatele o finanční výkonnosti podniku a i tento výkaz má řadu nedostatků (Sládková, Mrkvička, Šrámková, 2009; Ambrož, 2007; Buchtová, 2007; Fišerová a Chalupa, 2007; Fibírová, 2003):

- Výkaz se zaměřuje na vyčíslení zisku jako rozdílu mezi výnosy a náklady podniku. Zisk se však nerovná hotovosti vytvořené firmou za dané účetní období. Je pouhou účetní veličinou, ne skutečným hotovostním příjmem.
- Obdobná situace je i v oblasti nákladů. Náklady běžného účetního období zahrnují položky, které nebyly skutečně uhrazeny v daném účetním období, i když s běžným účetním obdobím souvisejí. Vedle toho některé nákladové položky vůbec nejsou hotovostním výdajem spojeným s úbytkem peněžních prostředků, např. odpisy, tvorba rezerv ap.
- Kurzové rozdíly jsou zahrnuty do souhrnné položky „Ostatní náklady“ a „Ostatní výnosy“.

- Ukazatel přidané hodnoty je ovlivněn kritérii pro začlenění nákladové položky (práce konaná vlastním zaměstnancem versus nakoupená služba nebo pořízení vlastního majetku versus pořízení majetku formou leasingu), není porovnatelnou veličinou z hlediska tendencí vývoje s tržbami a ziskem – vliv fixních nákladů.
- Výkaz je sestavován na aktuální bázi, tzn., že tržby za prodané výrobky či služby zahrnují jak tržby okamžitě uhrazené v hotovosti, tak i prodej odběratelům na obchodní úvěr. Naopak do tržeb není zahrnuto inkaso plateb z prodeje, který byl realizován na obchodní úvěr v předchozích obdobích.
- V provozním výsledku hospodaření nejsou zahrnuty úrokové a finanční náklady související s provozní činností a naopak je zde zahrnut výsledek z prodeje dlouhodobého majetku (toto je v zahraničí zpravidla považováno za mimořádnou položku).
- Tvorba rezerv na opravu hmotného majetku představuje náklady běžného období, kdy výdaje peněžních prostředků na opravy budou realizovány až s několikaletým zpožděním. Firmy si tak často zvyšují daňově uznatelné náklady a tím snižují výsledek hospodaření. I proto bylo uzákoněno, že k 1. lednu 2009 se při tvorbě rezerv musejí peněžní prostředky z vytvořené rezervy ukládat na zvláštní účet u peněžního ústavu.
- Mimořádné položky uváděné ve výkazu zisku a ztráty nejsou součástí výsledků běžného období, jsou to pouze nahodilé, mimořádné náklady nebo výnosy, které mohou další rozhodování zkreslit. Proto firmy musí důsledně rozlišovat náklady běžného období od nákladů mimořádných a při provádění finanční analýzy by mimořádné položky neměly být vůbec brány v úvahu.
- Analytická evidence, rozlišující náklady a výnosy podle jednotlivých středisek či jednotlivých oblastí je důležitá pro následnou interpretaci výsledků finanční analýzy do správného segmentu.

Dalšími problémy jsou například, že účetní výkazy interpretují údaje, které se vždy vztahují k minulosti, což sebou nese riziko, že stav zachycený ve výkazech a aplikovaný na dnešní podmínky, již nemusí být aktuální; vypovídací schopnost účetních výkazů je omezena, což je dáno jejich konstrukcí a užívanými účetními postupy.

V jedné významné zahraniční studii³ se potvrdilo, že zisk podniku není možno přesně změřit a že existuje mnoho způsobů vykázání výsledku hospodaření. Ve studii byl zpracován fiktivní podnik, byla vyhotovena jeho počáteční rozvaha a účetní experti z několika zemí vyhotovovali konečnou rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Výsledky byly alarmující – byly v jednotlivých zemích naprosto odlišné - ukázala se veliká rozdílnost ve vykázaném zisku. Úkolem účetních expertů bylo vykázat nejvyšší a nejnižší možný zisk. Pro představu ve Velké Británii byl vykázáný nejnižší zisk 171 mil. EUR, nejvyšší 194 mil. EUR. V Německu byl rozdíl ještě větší – minimální zisk byl vykázán ve výši 27 mil. EUR, maximální zisk ve výši 140 mil. EUR. Zajímavé je i srovnání maximálních rozdílů mezi jednotlivými zeměmi (Německo 27 mil. EUR, Velká Británie 194 mil. EUR) (Kovanicová, Kovanic, 1995).

2.6 Kvalita účetních informací manažerského účetnictví

2.6.1 Manažerské účetnictví pro řízení podniku

Manažerské účetnictví se využívá pro konkrétní společnosti, a to buď jako finanční ukazatel, nebo nástroj kontroly (Duska, R., Duska, B. a Ragatz, 2011). Manažerské účetnictví je účetnictví, které je vedeno dobrovolně pro vlastní potřeby společnosti a jehož hlavním cílem je podávání kritických informací pro další rozhodování se zaměřením na hospodárnost. Dílčím cílem je zjišťovat informace ve vztahu k řízení nákladů a výnosů za jednotlivá střediska, případně probíhající procesy nebo činnosti ve společnosti.

Co se týče definice manažerského účetnictví, tak následně jsou uvedeny definice od významných zahraničních autorů, zabývajících se oblastí manažerského účetnictví.

„Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.“ (Drury, 2008)

„Manažerské účetnictví je oblast účetnictví, která poskytuje informace pro řídicí pracovníky v podniku. Je to proces identifikace, měření, shromažďování a analýz

³ Touche Ross a spol: Účetnictví pro Evropu – úspěch do roku 2000? Touche Ross a spol., 1989

podkladů. Má pomáhat řídicím pracovníkům naplnit stanové cíle.“ (Horngren, Sundem a Stratton, 2005)

Z uvedených definic vyplývá, že manažerské účetnictví je systém informací, který umožňuje řídicím pracovníkům (managementu podniku) podporovat efektivnost a výkonnost podniku a ovlivňovat základní trendy vývoje podniku. Cílem je jak porovnávat předpokládaný vývoj se skutečným vývojem a v souvislosti s tím také poskytovat informace o skutečném vývoji a přijímat opatření pro minimalizování odchylek skutečnosti od předpokládaného stavu.

Vztah finančního a manažerského účetnictví a jejich rozdíly jsou dle Fibírové, Šoljakové a Wagnera (2007):

FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ

- preference stabilního vývoje,
- dodržování pravidel zabezpečuje spolehlivé a srovnatelné informace,
- syntetické informace,
- orientace na výsledky dosažené v minulosti,
- informace vykazované v pravidelných intervalech,
- výstupy veřejně přístupné.

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

- kritické informace o podniku,
- specifické informace podle potřeb managementu,
- analytický pohled na podnik,
- srovnání skutečnosti s předem stanoveným vývojem,
- informace s minimálním časovým zpožděním,
- utajené informace.

Účetní informace manažerského účetnictví a finančního účetnictví se tedy liší jak podrobností členění a periodicitou vyhodnocování dat, tak i rozdílem obsahu a cílů pojetí aktiv, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. V manažerském účetnictví na rozdíl od účetnictví finančního mohou být zobrazeny i skutečnosti, které jsou obtížně ocenitelné.

Jak bylo naznačeno v předchozí kapitole, finanční účetnictví, resp. informace a výstupy z finančního účetnictví nejsou příliš vhodné pro vlastní řízení podniku. Z tohoto důvodu (a z mnoha dalších důvodů) podniky často zavádějí manažerský okruh účetnictví, který je schopen eliminovat určité nedostatky, které se vyskytují ve finančním účetnictví.

Manažerské účetnictví je součástí manažerského informačního systému, zajišťuje získání a zpracování informací nutných pro řízení podniku, zachycuje jak externí, tak i interní ekonomické vztahy ve firmě. Výstupy tohoto účetnictví jsou určeny pouze pro interní uživatele. Oproti finančnímu účetnictví není nijak omezováno – jeho pravidla a postupy si stanovuje samo vedení podniku (Jiambalvo, 2009). Úkolem manažerského účetnictví je nejenom analyzovat vývoj v minulosti, ale hlavně ovlivňovat průběh v současnosti i v budoucnosti. Porovnání předem stanoveného a skutečného vývoje činností umožňuje měnit chování podniku a cíleně směřovat činnost podniku do budoucna.

Jedním ze základních cílů manažerského účetnictví je hodnotové řízení, důraz na příčiny a odpovědnost za dosažené výsledky, poskytování informací pro formulování strategie podniku a pro získávání komparativní výhody a transformace strategických cílů na operativní a taktickou úroveň.

Vedle manažerského účetnictví je pro řízení vymezen také již výše zmíněný controlling, jenž je chápán jako metoda na zvýšení účinnosti systému řízení na základě stálého a systematického srovnávání skutečnosti s předem stanoveným cílem, vyhodnocování, zjišťování příčin rozdílů, návrhu nápravných opatření apod. Controlling lze definovat následovně:

„Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.“ (Horváth, 2003)

„Controlling je nástroj řízení, který podporuje podnikový proces rozhodování a řízení prostřednictvím cílově orientovaného zpracování informací.“ (Preisler, 1994)

Z definic vyplývá, že cílem poskytování informací controllingu je komplexní zachycení zásadních událostí tak, aby byla sestavena vhodná informační základna pro řízení. Zároveň controlling musí zajistit interpretaci vypovídací schopnosti těchto informací, přičemž by měl zahrnovat veškeré oblasti podniku a používat jednoznačné a objektivní principy vyhodnocování dat.

Z výše uvedených tvrzení lze vyvodit, že informace vyjádřené ve finančním účetnictví neodráží další informace důležité pro řízení; jedná se pouze o hodnotové vyjádření určitých skutečností. Zaměření těchto informací vyvolává potřebu využívat

pro manažerské řízení i dodatečné zdroje informací týkajících se klíčových faktorů a událostí uvnitř podniku, ale třeba i možných příležitostí a hrozeb.

2.6.2 Volba soustavy vedení manažerského účetnictví a dopad na kvalitu vykazovaných dat

Vnitropodnikové účetnictví je podle Českých účetních standardů (konkrétně ČÚS 01, odst. 2.5.) možné vést:

- V analytické evidenci nákladových a výnosových účtů finančního účetnictví – tzv. jednookruhová účetní soustava.
- V samostatném okruhu ve třídách 8 a 9 určených pro vnitropodnikové účetnictví – tzv. dvouokruhová účetní soustava. Umožňuje oddělit finanční účetnictví od manažerského. Oba okruhy propojují spojovací účty a účty rozdílů.
- Kombinací obou metod podle jejich vhodnosti v konkrétním případě.

Je zřejmé, že dvouokruhová účetní soustava má z hlediska kvality účetních dat větší význam a je přehlednější než jednookruhová účetní soustava. Je však zároveň náročnější na vykazování a proto je nutno zvážit, v jaké soustavě bude podnik účtovat (z hlediska nákladů, nároků na pracovní sílu, nároků na softwarové vybavení apod.).

2.6.3 Členění nákladů v nákladovém účetnictví

Data manažerského účetnictví a jejich analýza vychází především z nákladů. Pro získání kvalitních účetních dat je tedy nutno tyto náklady rozčlenit, podle toho, pro jaké rozhodovací úlohy bude podnik data potřebovat. Toto členění následně ovlivňuje celou koncepci nákladů, příp. i manažerského účetnictví. Základem klasifikace nákladů jsou účely, pro něž se daný typ nákladů hodí. Jednotlivá klasifikační hlediska jsou odvozena od potřeb řízení, zejména pak stanovení nákladového úkolu a jeho kontroly.

Dle Janouta a Schrolla (1997), Druryho (2007) a Krále (2010) lze náklady shrnout do následujících klasifikačních skupin:

2.6.3.1 Druhové členění nákladů

Toto členění vyjadřuje členění nákladů na vstupu. Pro tento typ nákladů existují následující podmínky:

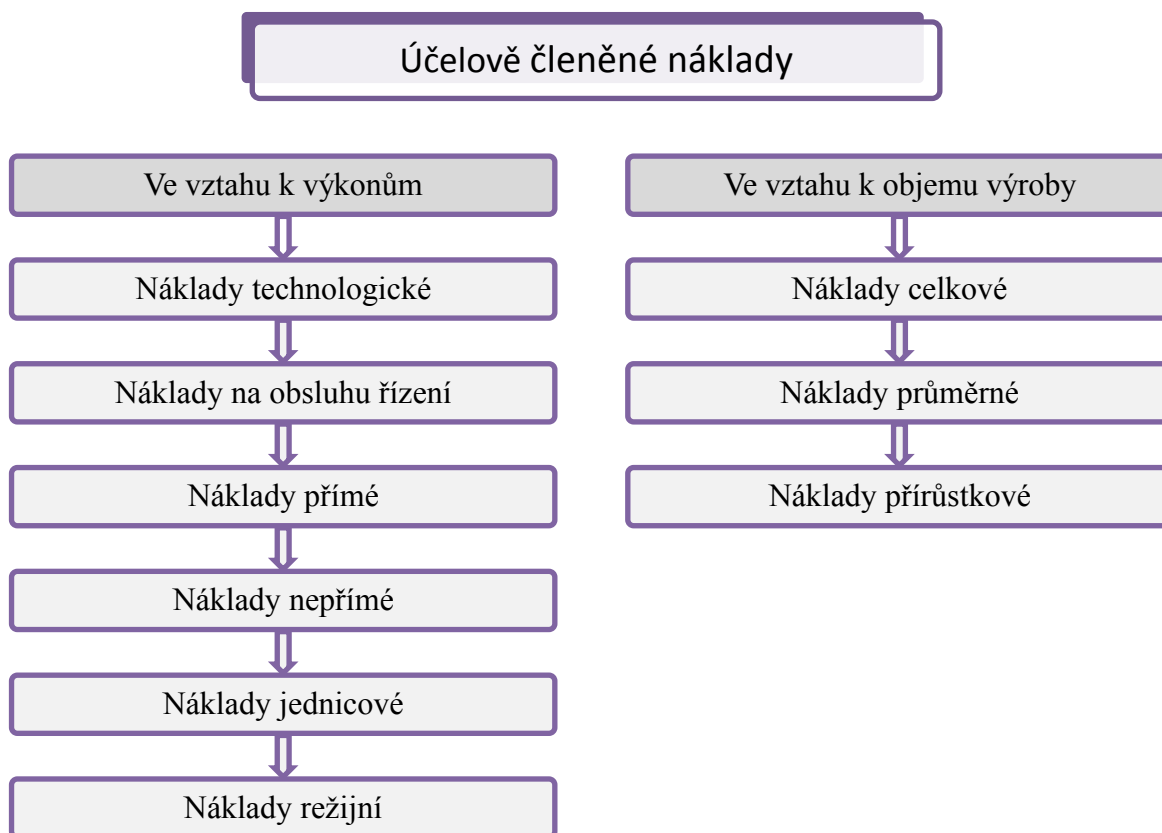
- a) náklady jsou z hlediska zobrazení prvotní, předmětem zobrazení se stávají hned při vstupu do podniku,
- b) tyto náklady jsou vždy externí,
- c) z hlediska podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou jednoduché (nikoliv komplexní, složené).

Zahrnujeme sem nákladové položky jako např. spotřeba materiálu, spotřeba a použití externích prací a služeb (nájemné, přepravné, energie, opravy a udržování majetku atd.), mzdové a ostatní osobní náklady (včetně zdravotního a sociálního pojištění), odpisy dlouhodobě využívaného majetku, finanční náklady (úroky, pojistné, náklady spojené se získáním bankovních záruk).

Z hlediska zvýšení úrovně kvality dat manažerského účetnictví je třeba druhové členění kombinovat s dalšími členěními, které vyjadřují účelový vztah nákladů k podnikovým výkonům, nebo činnostem, protože samotné druhové členění nákladů nemůže sloužit k jejich hodnocení.

2.6.3.2 Účelově členění nákladů

Schéma 7: Účelově členěné náklady



Zdroj: Drury (2007), vlastní zpracování

Členění nákladů ve schématu 7 umožňuje zjišťovat, zda dochází v podniku k úspoře, nebo naopak k překročení nákladů. Pomáhají nám tedy při řešení úloh, při kterých kontrolujeme přiměřenost nákladů.

2.6.4 Kalkulace a kalkulační systémy

Využití kalkulací v řízení je velice mnohostranné. V podnicích se proto sestavují různé typy kalkulací v závislosti na tom, jakému účelu slouží. Všechny sestavované kalkule a vztahy mezi nimi tvoří rozsáhlý a variantní kalkulační systém. Vypovídací schopnost kalkulačního systému není ovlivněna pouze zaměřením jednotlivých typů kalkulací, projevuje se také v různém obsahovém využití vztahů mezi nimi.

Při sestavování kalkulací, ale také rozpočtů je tedy důležitá alokace nepřímých nákladů; to znamená proces přiřazování těchto nákladů jednotlivým výkonům. Při

alokaci nepřímých nákladů se volí rozvrhová základna, která by měla vycházet z principu příčinné souvislosti mezi alokovanými náklady a výkonem. Nepřímé náklady jsou alokovány v závislosti na tom, jakou výši nákladů výkon vyvolal. Pokud neexistuje příčinná souvislost, vychází se z principu únosnosti, kdy se náklady přiřazují v závislosti na tom, jak velké náklady může daný výkon rozprostřít v prodejní ceně.

Lazar (2012) říká, že nejčastěji jsou v praxi používané tyto rozvrhové základny:

- hodiny práce, které se využívají, pokud jsou alokované náklady ovlivněné počtem hodin práce výkonných pracovníků,
- objem výkonů se využívá pouze v případě, kdy jsou výkony ekvivalentní z hlediska nákladové náročnosti,
- strojové hodiny jsou použitelné např. u odpisů, energie, údržby,
- výnosy z prodeje, které se využívají při alokaci, která vychází z principu únosnosti,
- kvalifikovaný odhad na základě předchozích zkušeností.

Vedle naturálních základen mohou být použity i ekvivalentní peněžní základny jako např. jednicové mzdy, hodnota zboží, spotřeba materiálu a další. Tyto základny jsou snadněji zjistitelné a zároveň odpadá problém nesouměřitelnosti naturálních jednotek. Nevýhodou je, že v případě použití peněžní základny je alokace ovlivněna cenou vstupů, mzdovým tarifem apod., které se mohou často měnit, avšak nemají vliv na spotřebu zdrojů.

2.6.4.1 Řízení nákladů po linii výkonů se zaměřením na kalkulace

Takto rozčleněné účetnictví nám umožní zjistit skutečné náklady a výnosy jednotlivých výkonů (činností). Kalkulační účty zachycují náklady podle jejich přímého vztahu k výkonům (přímé náklady) a náklady společné pro více výkonů se zaznamenávají na uspořádací účty a jsou příslušným kalkulačním rozvrhem převedeny na kalkulační účty jednotlivých výkonů.

Kalkulace je základním nástrojem řízení nákladů se zaměřením na výkony. Význam spočívá zejména v tom, že zobrazuje naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku a umožňuje ovlivňovat výši a strukturu nákladů na produkt a tím i hospodářský výsledek podniku (Landa, 2006).

Cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti, a to primárně jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů. Vytvářejí jej jednotlivé kalkulace variabilních nákladů výkonů, zpravidla oddělující část jednicových nákladů od kalkulované variabilní režie. Obecně vyjádřený cíl kalkulačního systému v širším pojetí je rozsáhlejší, měl by být syntetickým nástrojem nejen řízení úspornosti, ale i výtěžnosti ekonomických zdrojů, která je ovlivněna zejména využitím kapacit, k nimž se vážou fixní náklady a řízení celostně chápané ekonomické efektivnosti výkonů, kterou kromě úspornosti a výtěžnosti ovlivňuje ještě účinnost vynakládání ekonomických zdrojů a schopnost podniku je zhodnotit ve vztahu k vnějšímu tržnímu prostředí (Král, 2010).

2.6.5 Rozpočty

Podnikový rozpočet kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek v rozpočtové výsledovce, změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků a finanční pozice v rozpočtové rovnováze. Podnikový rozpočet je konečným výsledkem dílčích rozpočtů středisek.

Rozpočty vnitropodnikových útvarů jsou orientovány na *měřitelné výkony* útvarů na jedné straně, a na měřitelné náklady na druhé straně, na ovlivnitelné zásoby, popř. na vázaný kapitál. Vyžadují rozlišení nákladů na jednicové a režijní náklady. Rozpočty jednicových nákladů se přebírají z kalkulací nákladů na výkony, popř. z používaných norem nákladů a výkonů. Hlavní zájem je soustředěn na rozpočty režijních nákladů (Drury, 2007).

Je mnoho možností jak sestavovat rozpočty, jako např. pevné a variantní rozpočty, indexní rozpočty a rozpočtování s nulovým základem, rozpočty stanovené na pevně určené období a klouzavé rozpočty, limitní a indikativní rozpočty apod.

2.6.6 Výkonové a odpovědnostní účetnictví

Na kvalitu dat v oblasti manažerského účetnictví má vliv i způsob jeho orientace, tedy, zda se podnik orientuje více na výkony nebo na zjišťování, kdo je odpovědný za vynaložené náklady či vzniklé odchylky. Hlavním cílem výkonového účetnictví je, ve vztahu s kalkulacemi, určit, jaké jsou náklady, marže a zisk a další

hodnotové charakteristiky finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb, které podnik provádí. Oproti tomu odpovědností účetnictví, které zejména ve vazbě na systém plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen, sleduje, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary, resp. jak řídit vnitropodnikové útvary, aby jejich činnost směřovala k optimálnímu naplnění cílů podniku jako celku (Sedláček, 1999; Šoljaková, 2009).

2.6.7 Odchytky

V rámci finančního řízení zaujímá významné místo kontrola plnění rozpočtů. Spočívá ve srovnání rozpočtovaných a skutečných dosažených hodnot. K tomu je důležité, aby si podnik stanovil kontrolní měřítko a měl dostatečně vypovídajícím způsobem vedenou účetní a finanční evidenci. Podstatou kontroly je pak vyčíslení případných rozdílů a především analýza a interpretace vzniklých odchylek. Cílem řešení jsou dvě základní otázky a to příčina vzniku odchylky a odpovědnost za vznik odchylky.

Metody a nástroje manažerského účetnictví zde byly popsány pouze obecně. Jejich bližší určení je v Manuálu pro manažery malých a středních podniků na implementaci manažerského účetnictví v příloze 7 této práce.

2.7 Ostatní aspekty, které zásadním způsobem ovlivňují kvalitu účetních dat při řízení podniku

V následující kapitole je vybráno několik zásadních aspektů, které vedle vlastního vykazování v rámci finančního a manažerského účetnictví ovlivňují kvalitu účetních dat pro jejich řízení. Nelze jednoznačně říci, zda se daný vliv vyskytuje pouze ve finančním účetnictví či pouze v manažerském účetnictví, ale mnohdy se vyskytují v obou soustavách a v rámci těchto soustav se vzájemně prolínají.

2.7.1 Asymetrické informace v účetnictví

Manažer nebude nikdy schopen získat všechny informace, které by měl mít. Dle Bělohlávka, Košťana a Šulěře (2001) „většina rozhodnutí musí být založená na

nekompletních informacích – buďto proto, že informace není dostupná nebo by její získání stálo mnoho času a peněz“.

Informace v účetnictví, stejně jako při řízení podniku, jsou vzácným zdrojem, jejichž získávání je často nejen náročné, ale především i nákladné. Příčinou toho následně je, že manažeři při řízení mívají často odlišné informace a to co do jejich kvality, tak i objemu. Tento stav se nazývá problémem asymetrických informací.

Kvalitní informace jsou těžko dostupné. Stiglitz (2001) říká, že s asymetrickými informacemi se můžeme setkat ve všech oblastech. Nejvíce se o asymetrických informacích mluví na finančních a bankovních trzích, kdy je známo, že dlužníci mají vždy více informací o svých rizicích než věřitelé a tím mohou získat například úvěr na základě zamlčení některých informací, či udání pouze pozitivních informací, které nebudou mít za následek neposkytnutí úvěru. V odborné literatuře, např. Varian (1999); Pindyck a Rubinfeld (2009); Gravelle a Rees (2004) a další, mohou asymetrické informace vést k nepříznivému výběru, morálnímu hazardu, signalizaci a v některé literatuře je uváděn i screening.

V případě asymetrických informací týkajících se nepříznivého výběru mohou veřejné orgány regulovat podmínky např. vydáváním různých zákonů, vyhlášek a nařízení. Dle Slaného (2003) mnoho informací poskytují soukromým subjektům sami veřejné instituce, příp. tyto instituce nařizují formou zákonů, vyhlášek a ostatních nařízení zveřejňování informací ostatními subjekty (např. rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy k účetní závěrce). Na nepříznivý výběr informací následně reagují jak firmy, tak i jedinci a jejich chování může být buď ve formě signalizace nebo screeningu.

Pindyck a Rubinfeld (2009) podobně jako Hořejší a kol. (2008) tvrdí, že morální hazard vzniká tehdy, když činnost jednoho informovaného subjektu vede ke snížení užitku jiného, neinformovaného subjektu a původce zároveň nenesení následky svého působení a to z důvodu, že jeho působení není jasně pozorovatelné a ověřitelné. To se může projevit účetními podvody, kdy účetní jednotky zamlčují či pozměňují určitá vykazovaná data, aby získaly prospěch (např. nižší daňová povinnost, získání úvěru od banky apod.). Dle Spence (in Sojka, 2001) bylo prokázáno, že za určitých podmínek, mohou dobře informovaní „agenti“ zlepšit výsledek tím, že signalizují své soukromé informace.

Screening je založen na důsledném prověřování a zkoumání stranou, která je hůře informovaná. Na tomto podkladě může strana, která má horší informace zlepšit svoji informovanost a tím i snížit riziko z důsledku asymetrických informací.

2.7.2 Riziko potenciální nesprávnosti v účetnictví

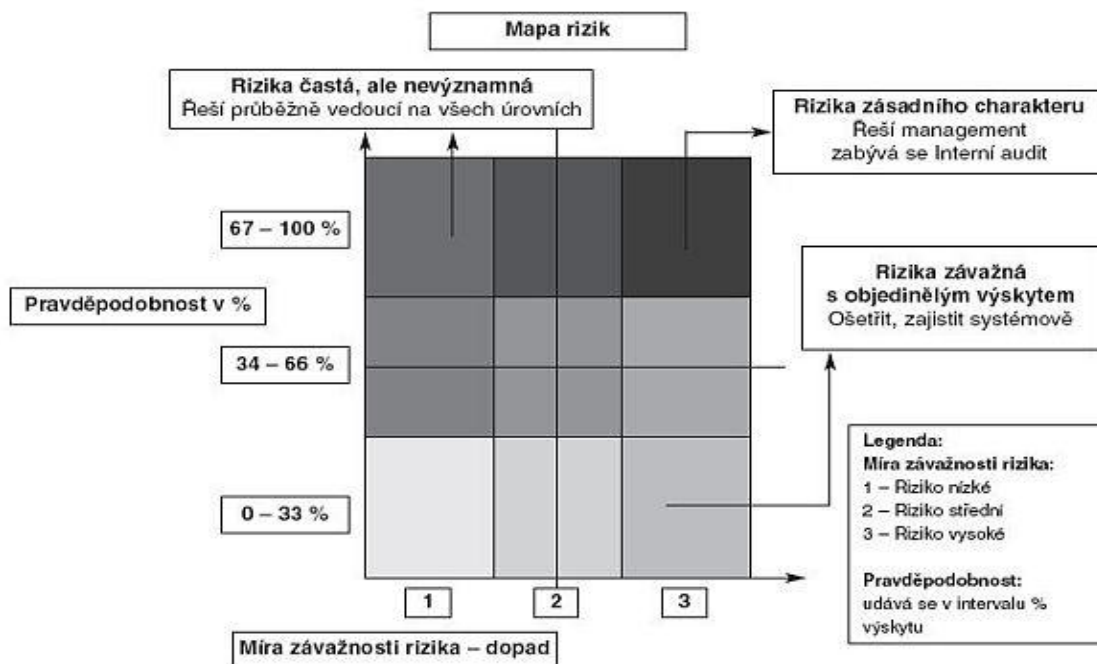
Existuje šest typů potenciálních nesprávností, z nichž čtyři mohou vzniknout při zpracování a zaúčtování operací a dvě, které mohou vzniknout během přípravy účetní závěrky. Tyto nesprávnosti jsou:

- a) potenciální nesprávnosti na úrovni účetních zůstatků:
 - neúplnost – riziko, že účetní operace nebyla zaúčtována,
 - neplatnost – riziko, že zúčtovaná operace je neplatná,
 - špatné zaúčtování – riziko, že operace byla špatně zaúčtována (nesprávná výše, nesprávný účet, nesprávná strana účtu),
 - zaúčtování do nesprávného období – riziko, že operace sice byla zaúčtována na správný účet, správné strany účtů i ve správné výši, ale do špatného období,

- b) potenciální nesprávnosti spojené s přípravou účetní závěrky:
 - špatné ocenění – riziko, že majetek nebo závazky společnosti nejsou oceněny ve správné výši,
 - prezentace – riziko, že účetní zůstatky jsou prezentovány zavádějícím způsobem nebo nejsou uvedeny všechny nezbytné informace pro věrnou prezentaci (KAČR, 2006).

Z hlediska auditu jsou prováděny tzv. testy spolehlivosti. Ty zpravidla zahrnují pozorování a dotazování zaměstnanců a ověřovací šetření. Cílem testů spolehlivosti je zjištění, jak jsou vnitřní kontrolní systémy užívány, zda pracují spolehlivě a účinně. Podle výsledků se pak auditor rozhodne, zda provede pouze základní stupeň testů, střední stupeň testů, případně detailní testy věcné správnosti. Testy věcné správnosti jsou prováděny u účetních zůstatků či operací, které auditor zahrnul do plánu tak, aby byla minimalizována míra zjišťovacího rizika. Mapa rizik je uvedena na následujícím obrázku 1.

Obrázek 1: Mapa rizik



Zdroj: Prokúpková (2007)

2.7.3 Etika manažerů a účetních

"To educate a person in mind and not in morals is to educate a menace to society."

(Prezident Theodore Roosevelt)

Dle Thompsona (2004) se etika zabývá tím, co je správné a co ne, zkoumá mravní rozhodování lidí a způsoby, kterými se snaží své činy zdůvodnit. Etika zasahuje do všech oblastí života, v nichž je mravní rozhodování jakýmkoliv způsobem zapojeno. Stejně tak neexistuje oblast, ve které by se etika nemohla uplatnit.

„Etikou manažerské práce se rozumí soubor zásad a doporučení, které určují, co je správné a co je nesprávné, dále pak co je morální povinností či závazkem.“ (Jones a George, 2000)

Podle Thompsona (2004) můžeme popsat čtyři základní přístupy k etice. Jedná se o deskriptivní etiku (popisuje mravní rozhodnutí a hodnoty konkrétní společnosti), normativní etiku (zkoumá normy, kterými se lidé při svém rozhodování řídí), metaetiku (čili diskuze o jazyku, kterým mluvíme o morálce) a aplikovanou etiku (sem zahrnujeme právě i etiku v oblasti účetnictví).

Gowthorpe a Blake (1998) udávají rozdíl mezi pozitivní a negativní odpovědností. Při pozitivní odpovědnosti jsou osoby odpovědné za činy, které spáchaly, zatímco negativní odpovědnost je neosobní, protože převádí osobní odpovědnost na činy druhých. Tvrdí, že pozitivní odpovědností je předložení účetních předpisů, které vedou k poctivé prezentaci podnikatelských účtů⁴. Důležitá je kontrola jiných osob.

Manažerská i účetní etika vychází ze tří subsystémů, které jsou na sobě vzájemně závislé a doplňují se. Dle Dyrtra (2006) se jedná o morálku, erudici a vůdcovství. Morální pravidla jsou výsledkem dlouhodobých zkušeností o tom, co je správné a co ne. Mravní normy se vytvářejí na základě opakovaných zkušeností. V oblasti účetnictví se jedná především o respektování zákonných a společenských norem. Problémem zůstává, že zákonnými normami nejsou pokryty veškeré oblasti v účetnictví a účetní mají určitou možnost ovlivňování účetních dat. V oblasti erudice je v první řadě uváděn systém dosažené kvalifikace a systém celoživotního vzdělávání, tedy péče o růst osobnosti. Etický kodex profesního účetního konkrétně specifikuje, že účetní se musí nadále vzdělávat, aby bylo v co největší míře zabráněno případným omylům a pochybením z důvodu neznalosti. Posledním subsystémem je vůdcovství, které vyjadřuje schopnost předchozí subsystémy aplikovat do praxe a zároveň stimulovat své spolupracovníky k etickému chování.

Duska a kol. (2011) říkají, že vedení účetnictví a zkreslování účetních dat na základě neetických metod a aktivit ovlivňuje úroveň nejen samotného podniku, ale i to, jak podnik vystupuje vůči svému okolí; vůči zaměstnancům, institucím, zákazníkům. McPhail a Walter (2009) doplňují, že účetní odborníci vykazují všeobecně nižší mravní úroveň než jiné profesní skupiny. Etickým východiskem by mohl být dokument Etický kodex profesních účetních dle Komory certifikovaných účetních (2004), který stanoví etické požadavky na osobu a výkon profesního účetního a jeho spolupracovníků. Kodex vychází ze zásady, že pokud není konkrétně stanoveno určité omezení, platí cíle a základní principy pro všechny profesní účetní stejně, ať jde o profesní účetní provozující veřejnou praxi nebo o profesní účetní v zaměstnaneckém poměru.

⁴ Neměla by být ohrožena snaha o negativní odpovědnost, tzn. vyhnout se určitým ekonomickým důsledkům, protože to jsou obě varianty nejisté.

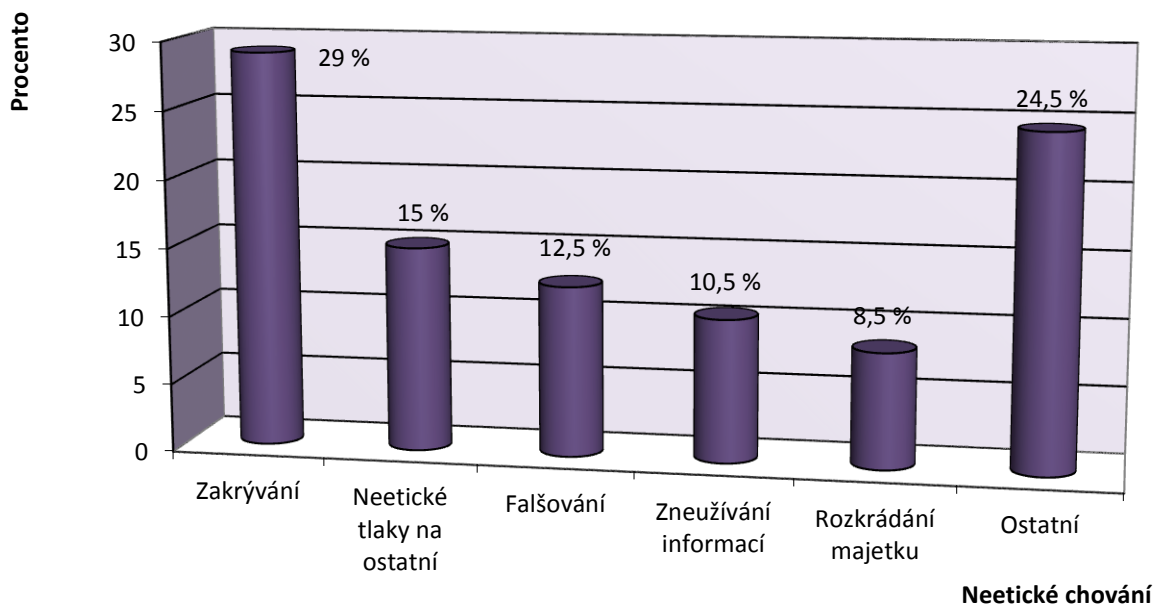
2.7.3.1 Výzkum etiky na pracovišti dle Robbins a Coulter

Robbins a Coulter (2004) říkají, že tlaky na pracovišti ze strany manažerů vedou stále více k neetickému nebo dokonce nelegálnímu jednání. Říkají, že 56 % zaměstnanců je vystaveno těmto tlakům a 48 % z nich těmto tlakům podlehl. V oblasti účetnictví se může jednat o:

- zakrývání incidentů,
- vyvíjení nevhodných tlaků na ostatní zaměstnance,
- falšování údajů ve zprávách,
- zneužívání důležitých informací,
- zneužívání nebo rozkrádání majetku firmy,

Procentní hodnoty jednotlivých případů neetického chování v důsledku nátlaku zaměstnavatelů udává graf 1.

Graf 1: Neetické chování zaměstnanců v důsledku nátlaku zaměstnavatelů



Zdroj: Robbin, Coulter (2004), vlastní zpracování

Účetní v zaměstnaneckém poměru má povinnost dodržovat loajalitu ke svému zaměstnavateli i ke své profesi. Z tohoto důvodu může někdy dojít k rozporu mezi těmito zájmy. Dle Komory certifikovaných účetních (2004) však zaměstnavatel nemá jakékoliv právo žádat od svého zaměstnance porušení právních předpisů, uvádění v omyl osoby zajišťující ověřování účetních dat u jeho zaměstnavatele nebo podávání lživých informací. Zaměstnavatel nemá právo žádat od zaměstnance podepsání prohlášení, které by zkreslovalo účetní fakta. Úkolem účetního je naopak předkládat účetní informace v plném rozsahu, poctivě a profesionálně a to tak, aby byly v daném kontextu srozumitelné.

Unzeitig (2010) se ve svém článku zabývá hrozbami, které mohou vyplývat z účetní profese. Jedná se o vlastní zainteresovanost, prověrka po sobě samém, protekční vztah, spřízněnost a vydíratelnost. Tyto hrozby lze minimalizovat na základě dvou zabezpečovacích základních prvků. Jeden okruh zabezpečovacích prvků vyplývá z profesních organizací, legislativy nebo regulace, druhý okruh vyplývá z pracovního prostředí.

2.7.4 Kreativní účetnictví

„Kreativní účetnictví je výstižně definováno jako využívání flexibility účetnictví tak, že dochází k upřednostňování zájmů zpracovatele před zájmy uživatele ... a k tomu využívá mezer ve stávajícím právním systému. I když není nelegální, může leckdy velmi zkreslovat celkovou situaci podniku.“ (Jones, 2011)

V odborné literatuře se v rámci manipulace informací v účetnictví setkáváme s termínem kreativní účetní praktiky. Kreativní účetnictví bylo definováno jako technika prezentace účetních dat podniku, díky které vypadá rozvaha a výsledovka příznivěji. Účetní jsou schopni uměle manipulovat s čísly; volbami metod odpisů, které mohou modelovat výsledek ve prospěch společnosti; odložení zápisu úroků z finanční činnosti nebo z akvizice či prodeje na splátky; nezahrnování příjmů a výdajů plynoucích z nájmu, nadhodnocení nebo podhodnocení současné výroby (Baba, 2009).

Dle Drábkové a Kouřilové (2009) jsou praktiky kreativního účetnictví některé kroky použité v rámci manipulace s čísly, zahrnující agresivní výběr a použití účetních

principů, podvodné finanční výkaznictví a jakékoli kroky, které směřují k užití earnings managementu⁵ a income smoothing⁶.

Kreativní účetnictví souvisí s používáním zvláštních účetních pravidel, struktur nebo transakcí takovým způsobem, aby pozitivně vylíčily finanční zdraví podniku. Tyto praktiky poté poskytují obraz, jaký by uživatelé chtěli vidět, což však většinou neodpovídá věrnému a poctivému obrazu o finanční pozici a výkonnosti firmy. Je to proces strukturování transakcí tak, aby produkovaly potřebný finanční výsledek (Armstrong, 2001; Atrill and McLaney, 2008).

Kreativní účetnictví zahrnuje window dressing (techniky účelové manipulace s údaji, které jsou více či méně zřetelné) i mimobilanční financování (techniky, které vyžadují vysokou kvalifikaci a bývají velmi obtížně odhalovány i samotnými auditory).

Dle Drábkové (2011) spočívají důvody pro využívání kreativního účetnictví v rozdílných zájmech vlastníků, manažerů i zaměstnanců. Tyto důvody mohou vycházet z podnětu manažerů, ze špatného managementu (jako důsledek snížení nejistoty a rizika), z problematiky oceňování, z tlaku investorů nebo ze snahy o snižování daní. Co se týče podnětů manažerů, jde o to, že manažeři, kteří jsou odměňováni dle vykazaného zisku, se snaží vykazovat co nejvyšší zisk a účetní výkazy jsou podle toho upravovány. Manažer, v případě zainteresování na výši zisku, může uvažovat těmito způsoby:

- bezprostřední snaha o zvýšení zisku,
- provedení „velké lázně“, která spočívá v tom, že pokud firma vykazuje ztrátu, tak se jí manažer může snažit prohloubit ještě více s tím důvodem, že v dalších letech bude hospodaření podniku o to příznivější a on dosáhne vyšší provize z pronikavějšího zlepšení výsledku hospodaření.

⁵ Earnings management znamená neustálou manipulaci se zisky, která má směřovat k předem stanovenému cíli. Tento cíl může být stanoven managementem nebo se může snažit naplnit předpovědi analytiků, či se může jednat o částku, která se má shodovat s určitým plynulým, lépe udržitelným tokem zisků.

⁶ Income smoothing je jistá forma earnings managementu, kdy hlavní snahou je minimalizovat rozdíly mezi vrcholy a propady v běžné časové řadě zisků. Toto úsilí pochopitelně zahrnuje pokusy snižovat a zadržovat zisky během dobrých let a využívat je v letech slabších.

2.7.5 Účetní podvody, nelegální jednání

Mezi kreativním účetnictvím a podvodem může být velmi tenká hranice. Podvod je všeobecně považován za akt, který je spáchaný vědomě a nepoctivě, s cílem získat určitou výhodu na úkor jiné osoby či organizace. Investoři, kteří se spoléhají na podvodné finanční výkazy, utrpí potom těžké ztráty (Tracy, Singleton, 2008).

Obecně platí, že slabé vnitřní kontroly potenciálně umožňují chyby v účetnictví, které zůstávají nepovšimnuty (Ettredge, Chan a Sun, 2006). Pachatelé podvodů těží zpravidla nepřímo, neboť jejich osobní prospěch vzniká tehdy, když čin pomůže organizaci, např. prodej nebo převod fiktivního či nesprávně vyjádřeného majetku, úmyslné nevykazování nebo nezveřejňování důležitých informací s cílem zlepšit finanční obraz svého podniku (Dvořáček, 2003). Účetní skandály, kreativní účetnictví a podvody jsou věčné. Používání fiktivních účetních transakcí nebo těch, které jsou zakázány všeobecně přijatými účetními pravidly a principy, jsou předpokladem pro podvod, který je velice těžké odhalit (Jones, 2010).

Singleton, T. a Singleton, A. (2010) říkají, že „*podvody jsou nejvíce rozšířené v organizacích, které trpí nedostatkem kontrol, trustů, etických standardů, zisků a které nemají budoucnost*“.

Müllerová (2007) uvádí specifické indikátory rizika podvodu, které souvisejí s podvody páchanými managementem nebo vlastníkem podniku a zároveň i metody a postupy pro snižování rizika podvodů. V oblasti indikátorů se jedná o:

- finanční stabilita a ziskovost jsou ohroženy konkurencí, nasyceností trhu, technologiemi, platební neschopností odběratelů apod.,
- přílišný tlak na zaměstnance na plnění finančních cílů,
- vlastník, coby manažer nerozlišuje osobní a podnikatelské transakce,
- významné transakce se spřízněnými stranami nebo v zahraničí, ocenění založené na odhadech apod.

V oblasti metod a postupů pro snížení rizika podvodů se jedná o:

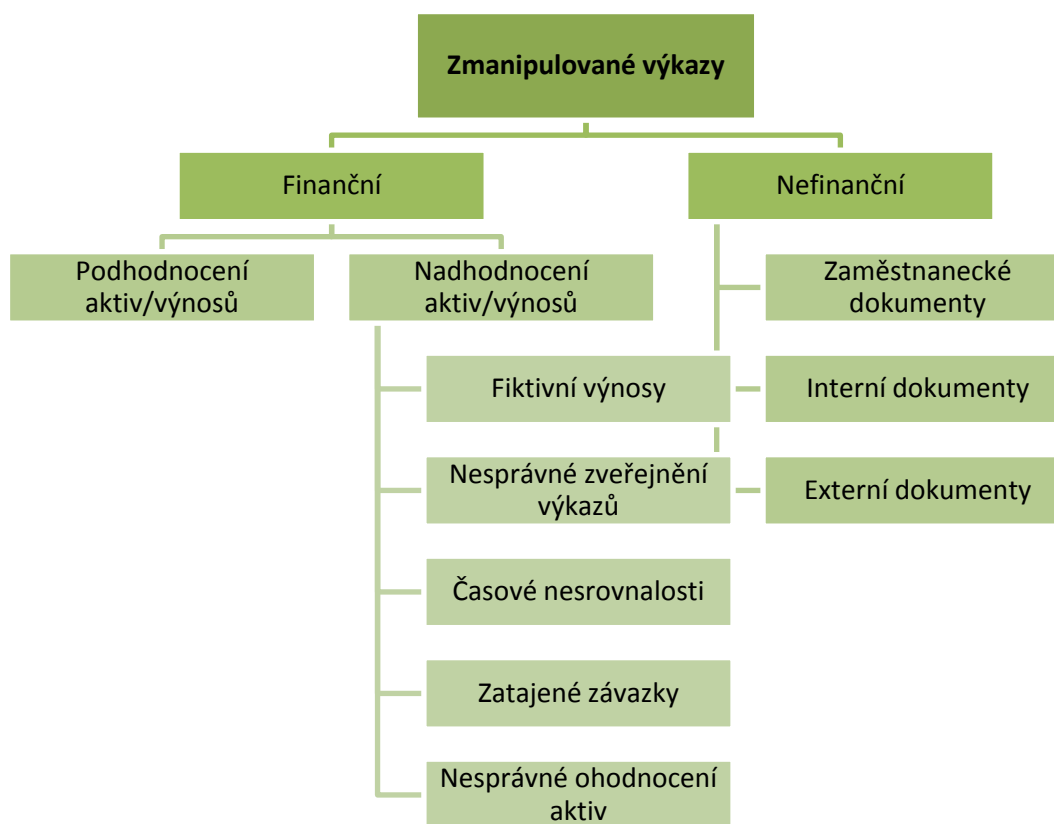
- identifikaci potenciálních oblastí a vymezení odpovědnosti,
- důsledný vnitřní kontrolní systém a jeho vyhodnocování,
- důsledky pro pachatele podvodu,
- stanovení pravidel pro osoby nahlašující podvod.

Podvodům v účetnictví se mimo jiné věnují i Mezinárodní auditorské standardy (ISA), konkrétně ISA 240, který říká, že „Podvod, ať už jde o podvodné účetní výkaznictví či zpronevěru majetku, zahrnuje motiv ke spáchání podvodu nebo tlak na spáchání podvodu, vnímanou příležitost ke spáchání podvodu a určité odůvodnění takového činu.“.

Podvodné účetní výkaznictví dle ISA 240 zahrnuje úmyslné nesprávnosti a neuvedení částek nebo dat, které měly být zveřejněny v účetní závěrce. Cílem těchto nesprávností je klamat uživatele účetní závěrky a snaha o zmanipulování zisků. Podvodným účetním výkaznictvím může být např.:

- zmanipulování, zfalšování nebo změna účetních záznamů, podle kterých byla účetní závěrka sestavena (viz schéma 8),
- nesprávné uvedení informací v účetní závěrce nebo jejich neuvedení,
- úmyslné, nesprávné uplatnění účetních principů.

Schéma 8: Zmanipulované výkazy



Zdroj: Čírtková, Fialka, Hýsek a kol. (2005)

2.7.6 Forezní účetnictví

Forezní účetnictví znamená integraci účetnictví, auditu a vyšetřovacích metod. Již slovo forezní znamená „používaný k soudu nebo k veřejné diskusi“ a zahrnuje tedy podporu při soudních sporech a při vyšetřování účetnictví. Forezní účetní se podílí na vyšetřování a analýze finančních důkazů, jejich prezentaci, komunikaci a pomoc v rámci soudního řízení (Singleton T. a Singleton A., 2010).

Podvodné jednání není jednoduché odhalit, a když už je odhaleno, tak je velmi náročné ho prokázat. Je to z toho důvodu, že ten kdo koná podvodné jednání, je odborníkem v daném oboru a prostředí a je dokázáno, že má zpravidla dlouholeté zkušenosti na manažerských pozicích. Řešením na odhalování účetních podvodů, případně zpronevěr a dalších protiprávních jednání by mohl být forezní audit. Základem tohoto auditu je prověřování účetních záznamů, finančních a obchodních dokumentů, účetních závěrek a dalších dokumentů.

S forezním účetnictvím bývá spojováno i investigativní účetnictví, což je termín, který je spojovaný s vyšetřováním v trestních věcech. Může zahrnovat vyšetřování krádeže zaměstnanců, ale i podvody např. s cennými papíry, pojistné podvody, nezákonné příjmy apod. (Manning, 2011).

2.7.7 Sociální a psychologické aspekty manažerů a účetních při vedení účetnictví

Vodáček a Vodáčková (2006) definují sociální zodpovědnost manažerů (Social Responsibility of Managers) jako ochotu a morální i kvalifikační připravenost vedoucích pracovníků nést důsledky svého jednání vůči okolnímu prostředí. Znamená to respektování určitých formálních i neformálních pravidel a norem chování. Tato pravidla a normy mají být respektována a mají ovlivňovat postupy provádění manažerských činností. Sociální zodpovědné jednání manažerů má úzké integrační vazby na etiku manažerské práce a někdy jsou uváděny pod společným označením „procesy sociální politiky“.

Mezi základní pojmy sociální psychologie, čili vztahu osobnosti a společnosti, patří sociální interakce. Sociální psychologie zkoumá člověka ve vztahu k jiným lidem – jednotlivcům i skupinám. Sociální interakce představuje působení lidí na sebe navzájem v tom nejširším významu, což zahrnuje jak záměrné, tak nezáměrné působení

člověka na druhé prostřednictvím vlastního chování, činnosti, jejích výsledků, komunikace apod. (Pauknerová, 2006). Může se jednat o vztah mezi manažerem a účetním nebo vzájemné vztahy v účetárně.

2.7.8 Mentální účetnictví

Do psychologie v oblasti účetnictví lze zahrnout i tzv. mentální účetnictví (Mantal accounting). Kohout (2007) tvrdí, že je dokázáno, že člověk bez ohledu na inteligenci a vzdělání, má tendenci zvažovat finance jiným než čistě racionálním způsobem. Jedná se o to, že ve finančním účetnictví má každá hodnota stejnou váhu, ať už jde o příjmy či výdaje. Není podstatné, odkud příjmy přicházejí ani na jaké účely budou vydány (Kohout, 2007).

Mentální účetnictví se výrazně projevuje i v oblasti investic. Malé úspěchy jsou většinou vyzdvihovány a naopak ztráty jsou psychikou vytěšňovány do pozadí. Skutečně získaný zisk bývá zpravidla nižší než zisk imaginárně vykázaný v mentálním účetnictví. Spekulant má často tendenci držet se takové strategie, která ve skutečnosti nemusí být optimální.

2.7.9 Behaviorální účetnictví

Behaviorální účetnictví je relativně novou oblastí chování účetnictví a opírá se o společenské vědy důležité pro pochopení sil, které tvoří základ účetního prostředí. Belkaoui (1989) říká, že kvalita účetních informací je často negativně ovlivněna lidským vnímáním, postoji, predispozicí a dalšími charakteristikami chování. Je to účetní metoda, která bere v úvahu klíčové rozhodovací pravomoci v rámci hodnoty podniku s cílem lepšího pochopení dopadu, že podnikové procesy, názory a lidské chování mají velký vliv na hodnotu celkové společnosti. Pokud má daná společnost více kvalitnějších účetních (lidských zdrojů), měla by mít i větší cenu. Předpokládá se, že informace, struktura a vlastnosti účastníků trhu systematicky ovlivňují investiční rozhodování jednotlivců, stejně jako tržní výsledky (Unzeitig, 2010).

2.7.10 Outsourcing účetních prací versus řízení lidských zdrojů

Jednou z možností minimalizace rizik vyplývajících se zaměstnávání osob (např. účetní podvody, rozkrádání majetku, neznalost ze strany zaměstnanců a další) je outsourcing účetních prací. Zajišťování účetnictví pomocí outsourcingu je ve světě stále se zvyšujícím trendem a jedná se o to, že starosti s vedením účetnictví na sebe přebírá externí firma.

Dle Stýbla (2005) je outsourcing účetních prací finančně méně náročnější než zaměstnávání vlastních zaměstnanců. Outsourcingová firma si sama zajišťuje školení svých zaměstnanců na novinky v oblasti účetnictví a daní, navíc tyto firmy často spolupracují s daňovými poradci a auditory a jsou schopny svým klientům nabídnout komplexní služby, sami si zajišťují IT technologie a další. Malým, případně i středním podnikům se zpravidla nevyplatí zaměstnávat vlastní účetní. Při zajišťování účetnictví externí firmou má účetní jednotka nižší riziko vyplývající z odpovědnosti za chyby vykázané v účetnictví.

Podniky musejí investovat do rozvoje znalostí zaměstnanců - účetních z důvodu zabezpečení požadované kvality účetních dat (Steen, Noe, Hollenbeck a kol., 2009). Rozvoj lidských zdrojů tedy přispívá k naplňování cílů podniku, ale zároveň s sebou přináší i vyšší náklady, vyšší náročnost na řízení i zvládání konfliktů. Účetní jednotka musí zvážit veškeré přínosy a výhody zaměstnávání účetních s jejich nákladovou náročností a případnými potížemi plynoucími z koncepce řízení lidských zdrojů.

2.8 Řízení kvality účetních dat

Nenadál, Noskievicová, Petříková, Plura a Tošenovský (2002) podobně jako Easton a Jarrell (1998) jsou toho názoru, že pokud je řízení kvality prováděno efektivně, může přinášet podniku nemalé výsledky a to zejména z finančního hlediska. Podniky, které mají úspěšně zavedený systém řízení, dosahují vyšší výkonnosti a lepších finančních výsledků.

Řízení kvality je dle Peška (2003) zajišťování kvality prostřednictvím následujících činností:

- plánování kvality (quality planning),
- operativní řízení kvality (quality control),

- zabezpečování kvality (quality assurance),
- zlepšování kvality (quality improvement).

Kvalita poskytovaných informací v účetních informačních systémech je nutná pro úspěch organizace a je jednou z konkurenčních výhod. Řízení účetních informačních systémů klade v současnosti mnohem větší důraz na systematické problémy, než bylo zapotřebí dříve Short (1990). V dnešní době se v účetních datech využívá stále více digitálních a on-line informací. Organizace musí zvážit, jak takový systém souvisí s lidskými faktory při řízení svých účetních informačních systémů. Musí se zaměřit na kritické faktory, které jsou pro dosažení vysoké kvality účetních údajů důležité. Pokud tak neučiní, bude to mít negativní dopady na finanční stránku organizace (Hongjiang, 2009).

Donnelly a kol. (2008) tvrdí, že čím více kvalitních informací má manažer k dispozici, tím je jeho rozhodování lepší a snižuje se míra rizika a neurčitosti. Úkolem manažerů je transformace informací do informačně rozhodovacích systémů. Manažeři si zpravidla stěžují na tyto nedostatky:

- existence mnoho nekvalitních informací a naopak nedostatek informací kvalitních a správných,
- informace jsou rozptýleny po celé organizaci a je těžké získat rychlou odpověď na jednoduché otázky,
- důležité informace bývají zatajovány podřízenými nebo manažery v ostatních segmentech, případně tyto informace přicházejí pozdě.

Ehigie a Akpan (2004), Motwani (2000) a další říkají, že jedním z největších vlivů na dosahování nadprůměrné kvality má zainteresovanost top managementu, který v této oblasti hraje důležitou roli. Eriksson (2003) říká, že pro úspěšnou implementaci kvality je v podniku nutná podpora motivace, týmové práce a využívání nástrojů a technik řízení kvality.

2.8.1 Operativní, taktické a strategické řízení

Ovlivnitelnost hodnotových veličin (aktiv, vlastního kapitálu a závazků; nákladů, výnosů a zisku; příjmů a výdajů) v běžném operativním řízení je omezena relativně velmi úzkým manévrovacím prostorem. Ten je vymezen existující kapacitou,

umožňující vytvářet výkony pro zákazníky. V operativním řízení je v zásadě rozhodnuto o základních otázkách, co, jak a pro koho vytvářet. Je-li v zásadě rozhodnuto o výkonech dodávaných na trh, je v také v zásadě rozhodnuto o tržních cenách, za které je možno tyto výkony prodat. Centrem pozornosti operativního řízení výkonnosti (zisku) je proto zejména řízení nákladů (při daných tržních cenách prodávaných výkonů), s bezprostředním propojením na operativní řízení peněžních toků. Základní rozdílnost cílů operativního a strategického řízení je často v praxi, a to nejen v anglicky mluvících zemích, výstižně vyjádřena jednoduchou větou. Pouhou změnou pořadí dvou slov se podstatně mění její obsah. Zatímco pro strategické řízení je důležitá efektivnost vytváření potenciálu pro úspěch – „Do the right things“ (dělat správné věci), je pro operativní řízení důležitá zejména hospodárnost řízení nákladů – „Do the things right“ (dělat věci správně), tzn. optimální využití existujících zdrojů (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007).

2.8.2 Možnosti zkvalitnění účetních informací

V současné době globální ekonomiky mohou nastat problémy se souladem dat; organizace by měla tedy řídit účetní data tak, aby vyhovovala účetním standardům. Zvýšený důraz na dodržování účetní disciplíny a vnitřní kontrola účetních dat může výrazně přispět ke zlepšení kvality účetních informací, zejména s ohledem na přijímání dalších rozhodnutí. Pro určité rozhodnutí mohou dostupné účetní informace stačit, ale stejná data pro jiné rozhodnutí mohou být nedostatečná (Neely a Cook, 2011).

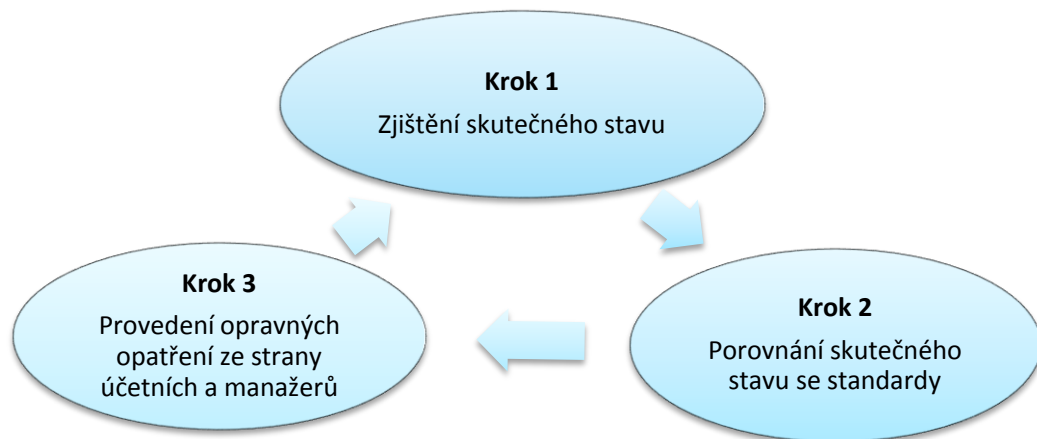
Donnelly (2008) definoval pět činností pro zdokonalení informací:

1. Hodnocení – zahrnuje určení míry důvěryhodnosti jednotlivých informací a informačních zdrojů a stanovení spolehlivosti získávaných dat.
2. Abstrahování – zahrnuje editování a redukování disponibilních informací s cílem poskytnout pouze relevantní informace.
3. Indexování – klasifikace sbíraných a uchovávaných informací.
4. Šíření – distribuce informací ve správný čas a na správné místo (ke správným manažerům).
5. Uchovávání informací – znamená konečnou funkci informačního procesu, tedy „skladování“ informací.

2.8.3 Kontrola kvality účetních dat

Dle Robbins a Coulter (2004) je kontrola proces monitorování činností s cílem zjistit, zda byly provedeny všechny činnosti podle plánu a následně opravit závažné odchylky. Kontrolní činnost využívají manažeři na všech úrovních řízení a získávají tím zpětnou vazbu, na základě které mají možnost získat představu o řízené realitě. Tento proces je uveden na schématu 9.

Schéma 9: Kontrolní proces



Zdroj: Vlastní zpracování

K zajištění požadavků na poskytování informací pro formulování a naplnění strategie dochází dle Šoljakové (2009) také propojením manažerského účetnictví a metod strategického řízení (např. Balanced Scorecard, Lean management, reengineering, benchmarking, value chain analysis, total quality management a dalších). Jsou to metody, které mají rozdílné faktory, různé názory, ale mají společný základ a to identifikace možností zvýšení hodnoty produktů pro zákazníka a zároveň možnost snížení nákladů.

Účetnictví se vyznačuje určitými normativními myšlenkami, co by bylo dobré, aby účetnictví obsahovalo. Jsou to vlastnosti, které určují ohlášené informace jako užitečné nebo správné. Význam a spolehlivost jsou prvořadé, i když někdy protichůdné. Pokyny, které pomáhají účetnictví řídit, by měly být zaznamenány v účetním systému. Neutralita se snaží zajistit, aby se volby učiněné účetními odborníky řídily nestrannými a ekonomickými fakty, nikoliv postrannými úmysly (Spiller, 2004).

2.8.4 Ukazatelé pro hodnocení efektivnosti účetních informací

„Pochopení účetních informací a jejich zhodnocení vyžaduje znalosti z obecně uznávaných účetních zásad, kterými se řídí prezentace dat uvedených ve výkazech a prohlášeních.“ (Larson, 1988)

Efektivnost uživatelů účetních dat se vztahuje na jejich schopnosti přisvojit si poskytnuté informace, pochopit je a používat. Dle Baba (2009) existuje mnoho faktorů, které ovlivňují činnost účetních. Tyto faktory se rozdělují na:

- měřitelné faktory - počet a struktura zaměstnaných osob, zejména účetních, finanční potřeby a dostupnosti, potřeby informačních zdrojů, počítačů apod.,
- neměřitelné faktory - management kvality, profesionální know-how účetních, znalost účetní legislativy, objektivita, způsobilost a bezúhonnost účetních.

2.8.5 Hodnocení kvality účetních informací

Kvalitu účetních informací je možné hodnotit z hlediska jejich formy, času a obsahu. Z hlediska formy se jedná o srozumitelnost, užitečnost, vypovídací schopnost, množství apod., z hlediska časového je jedná o dobu platnosti informace, dobu zjištění, dobu potřebnou na její získání apod. a z hlediska jejího obsahu se může jednat o oblast, které se informace týká, jak je členěna, jak je přesná.

Aby účetní data byla použitelná a užitečná v procesu rozhodování, musí odpovídat požadavkům kvality. Baba (2009) říká, že hodnotu účetních informací je možné počítat s ohledem na jejich hlavní vlastnosti a náklady a to:

$$V_i = K \left[\frac{1}{F} \sum_{n=1}^F f(A, T, Y, n) - g(P, Y) \right] - h(A, F, T) \quad (1)$$

kde: V_i = hodnota informace i ,

K = prospěch získaný ze správného rozhodnutí,

F = doba, za kterou jsou informace využity,

n = počet období v rámci časového úseku F ,

A = přesnost informací,

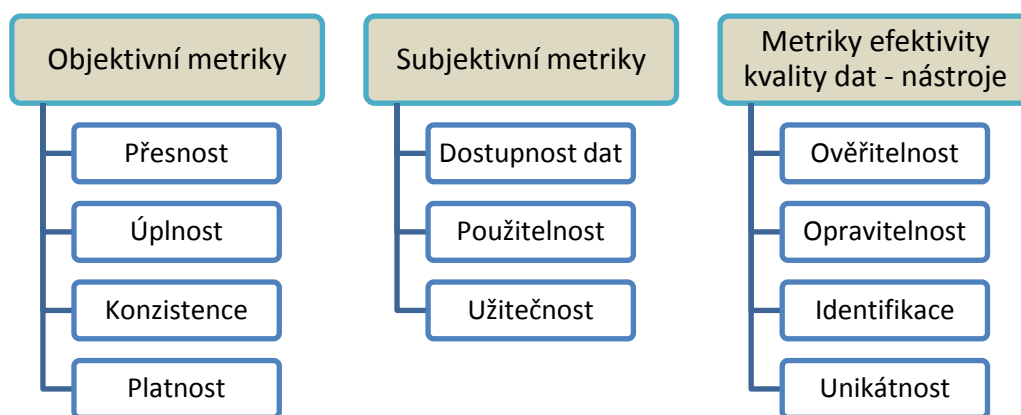
T = nutný čas potřebný k získání informací,

Y = počet vykonaných rozhodnutí za „ n “ období,

P = pravděpodobnost vytvoření správných rozhodnutí bez těchto informací.

Kvalita účetních dat je dle Tobiška (2009) subjektivní pojem a vyjadřuje jen míru naplnění očekávání uživatelů účetních dat. Údaj, který může být pro jednoho uživatele dostatečně kvalitní, může být pro jiného uživatele naprosto nekvalitní. V kontextu dané organizace je třeba nalézt určitý obecně přijatelný model hodnocení kvality dat, který objektivním způsobem zhodnotí kvalitu vybraných účetních dat. Pro měření kvality dat je třeba použít vhodné metriky. Typické metriky jsou uvedeny ve schématu 10.

Schéma 10: Typické metriky pro měření kvality dat



Zdroj: Tobišek (2009)

2.9 Závěrečné zhodnocení literární rešerše

Úlohou účetnictví není pouze poskytování dat k vyčíslení výše daňové povinnosti a k sestavení stanovených výkazů, ale účetnictví by mělo též podávat kritické informace manažerům pro jejich řízení. Kvalitní účetní podklady umožňují měřit výkonnost podniku, jeho finanční pozici a na jejich základě je možné hodnotit schopnost podniku vytvářet zisk. Pokud jsou vstupní informace kvalitní, včasné a úplné, lze předpokládat, že i informovanost manažerů, bude na vyšší úrovni a jimi přijatá opatření budou relevantní.

Základním cílem finančního účetnictví je poskytnout potřebné informace týkající se majetku, zdrojů financování, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření a to na základě zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Této základní úloze se podřizuje jak členění aktiv a pasiv v rozvaze – z hlediska jejich dlouhodobosti a krátkodobosti,

z hlediska likvidity, zadluženosti aj., tak i obsah nákladů, výnosů a koncepce výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty. Účetnictví se tak stává hodnotným informačním systémem, a pokud je zároveň kvalitně zpracováno, může být cenným pramenem podkladů pro další analýzy. Ne vždy tomu tak je a velmi často se účetnictví vede pouze proto, že účetní jednotky mají povinnost ho vést a na jeho základě sestavují povinné formuláře.

Nároky na účetní data a informace, stejně tak jako na kvalifikované manažery, neustále rostou. Pro různé uživatele účetních informací má však každá informace odlišnou hodnotu, která se odvíjí od jeho potřeb a znalostí; hodnota účetní informace má tedy subjektivní charakter. Jiné informační potřeby bude mít manažer na nižší úrovni a jiné vrcholový management. Vypovídací schopnost účetních dat bývá často kritizována z důvodu jejich nevyužitelnosti pro manažerské hodnotové řízení. Účetní informace manažerského účetnictví a finančního účetnictví se liší jak podrobností členění a periodicitou vyhodnocování dat, tak i rozdílem v pojetí aktiv, nákladů a výnosů a výsledku hospodaření. V manažerském účetnictví na rozdíl od účetnictví finančního mohou být zobrazeny i skutečnosti, které jsou obtížně ocenitelné.

Práce s kvalitními daty a informacemi se v dlouhodobém horizontu stává základem konkurenčních výhod a také podnikatelských úspěchů. Na základě stanovených principů a metod by účetnictví mělo být zobrazením reality. Zásadním problémem účetnictví je však použitý způsob ocenění aktiv podniku a jeho dluhů. Na způsobu ocenění je závislá vypovídací schopnost finančních veličin, které se v účetnictví zjišťují. Legislativní úprava účetnictví v České republice příliš nevyužívá metody, které by vedly k ocenění aktiv odpovídajícímu jeho skutečné hodnotě. I v dnešní turbulentní době, kdy data rychle ztrácejí svou vypovídací schopnost, je princip oceňování na bázi historické ceny stále využíván. Oceňování založené na principu historických cen tím pádem nemůže odrážet skutečnou hodnotu v účetnictví. V literární rešerši byly rozsáhle a kriticky popsány zásadní nedostatky vypovídací schopnosti účetních výkazů – rozvahy a výkazu zisku a ztráty i jejich zdůvodnění.

Účetní výkazy a výstupy z účetnictví představují pro manažery podniku nenahraditelný informační zdroj, i přestože vypovídací schopnost účetních dat finančního účetnictví bývá často kritizována z důvodu jejich nevyužitelnosti pro řízení. Při rozhodovacích procesech záleží především na kvalitě účetních informací, jejich úplnosti, správnosti, použitých metodách, vypovídací schopnosti apod. Špatné,

nekvalitní a neúplné informace nemohou podat správné podklady pro rozhodovací procesy a přijatá rozhodnutí se pak mohou zásadním způsobem odlišovat od situace, kdy jsou účetní informace správné, kvalitní a úplné. Ve finančním účetnictví existuje mnoho kritérií, která ovlivňují kvalitu účetních dat jako např. způsoby odpisování, kreativní účetnictví, oceňování, tvorba opravných položek, účetní podvody na straně manažerů, tak i zaměstnanců, neznalost apod. Obdobně tomu tak je i u manažerského účetnictví, kde se jedná především o kritéria jako např. způsob vedení manažerského účetnictví, použité kalkulační metody, metody sestavování rozpočtů, způsoby a četnost zjišťování odchylek, členění nákladů, metody výpočtu odpisů, členitost výrobního procesu apod. Kritéria, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat, budou podrobněji analyzována v praktické části.

Je zcela jasné, že kvalita účetních dat ovlivňuje řízení podniku. Na základě výstupů z účetnictví a následné finanční analýze přijímají manažeři opatření týkající se budoucího vývoje podniku. Tato vazba je však oboustranná – nejen že kvalita účetních dat ovlivňuje rozhodování manažerů, ale i manažeři mohou ovlivňovat kvalitu účetních dat (a to v rámci legálních i nelegálních praktik).

V průběhu studia dostupných literárních zdrojů (jak českých, tak i zahraničních) bylo zjištěno, že neexistuje žádný model či postup výpočtu, na základě kterého by bylo možno určit kvalitu účetních dat pro řízení podniku. Z českých autorů se kvalitě účetních dat věnoval především Tobišek (Tobišek, 2009), který určil základní metriky kvality účetních dat, ze zahraničních autorů pak především Baba (Baba, 2009), která sice navrhla určitý model, avšak ten je více zaměřen na zjištění hodnoty účetní informace. Z těchto důvodů bude téma dále rozpracováno s cílem posouzení kvality účetních dat pro řízení podniku na základě sestaveného modelu.

3 Cíle a metodika

3.1 Cíle práce

V následujících částech budou popsány hlavní a vedlejší cíle, stanovené hypotézy a metodické postupy disertační práce. Uvedeny jsou metody, které byly v rámci výzkumu aplikovány a jejich aplikace odůvodněna. Během studia odborné a vědecké literatury, odborné stáže i praxi, především pak konzultacemi s odborníky působících v řadě firem na pozici manažerů a vedoucích pracovníků v oddělení účetnictví a controllingu, vypsaly výzkumné cíle, které jsou specifické, měřitelné, dosažitelné a reálné. Jsou zde formulovány dílčí kroky výzkumu a to chronologicky, tak jak na sebe postupně navazovaly.

3.1.1 Hlavní cíl práce

Předkládaná disertační práce si klade za svůj hlavní cíl posoudit kvalitu vykazovaných účetních dat pro řízení, přičemž koncentrací zájmu je návrh modelu, na základě kterého by bylo možné zhodnotit úroveň kvality účetních dat pro řízení podniku. Splnění stanoveného cíle prokáže, jak velký vliv mají kritéria, která negativně ovlivňují kvalitu dat ve finančním i v manažerském účetnictví na kvalitu účetnictví potřebného pro řízení podniku. V průběhu první fáze, tedy v průběhu studia dostupných literárních pramenů, bylo zjištěno, že jedním ze zásadních problémů hodnocení kvality účetních dat je neexistence vhodného modelu, na základě kterého by bylo možné kvalitu účetních dat zhodnotit, a neexistence jakéhokoliv srovnání kvality dat mezi jednotlivými podniky. Z tohoto důvodu byl tento hlavní cíl práce rozčleněn do několika dílčích cílů.

3.1.2 Dílčí cíle práce

Dílčími cíli práce jsou:

1. Posouzení kritérií, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat.
2. Na základě těchto kritérií návrh modelu pro výpočet kvality účetních dat pro finanční účetnictví i pro manažerské účetnictví.
3. Zhodnocení úrovně kvality účetních dat v jednotlivých podnicích na základě navržených modelů.
4. Navržení stupnice, na základě které je možno určit kvalitu účetních dat podniku pro finanční i manažerské účetnictví.

5. Nalezení vazby mezi hodnotou kvality dat finančního účetnictví, výroky auditorů a vybranými finančními ukazateli na základě statistických analýz.
6. Analýza a zhodnocení využívání manažerského účetního okruhu a jeho nástrojů a znalostní analýza nástrojů a metod manažerského účetnictví u manažerů a vedoucích pracovníků podniku.
7. Zpracování manuálu na implementaci manažerského účetnictví pro malé a střední podniky a to tak, aby i neúčetně vzdělaný manažer správně pochopil vzájemné vazby a souvislosti v tomto okruhu účetnictví.

3.2 Stanovení hypotéz

V souvislosti s výše uvedenými cíli byly formulovány následující hypotézy, jejichž posouzení a ověření je cílem této práce:

HYPOTÉZA č. 1: Kvalitu účetních dat pro řízení podniku lze zjistit z dostupných účetních zdrojů na základě finančních ukazatelů.

Pracovní hypotéza č. 1 se vztahuje k dílčím cílům 1 – 5, kde jsou nejprve definována kritéria kvality účetních dat FÚ, posouzení jejich vlivu na vypovídací schopnost účetnictví, sestavení modelu pro určení kvality účetních dat v podniku a následně na základě statistických analýz nalezení vazby mezi vypočtenou hodnotou kvality účetních dat u jednotlivých podniků a finančními ukazateli.

HYPOTÉZA č. 2: Manažeři a vedoucí pracovníci controllingu či účtárny nemají dostatečný znalostní potenciál v oblasti manažerského účetnictví.

Pracovní hypotéza č. 2 se vztahuje k dílčím cílům 1 – 4 a 6 – 7, kde jsou v postupných krocích nejprve definována kritéria kvality účetních dat MÚ, posouzení jejich vlivu na vypovídací schopnost účetnictví, sestavení modelu pro určení kvality účetních dat v podniku a následně je provedeno šetření týkající se využívání MÚ v praxi. V rámci dílčího cíle 6 je proveden znalostní test u vedoucích pracovníků týkající se manažerského účetnictví, jehož výsledky jsou statisticky analyzovány ve vazbě se znalostmi studentů magisterského studia oboru Účetnictví a finanční řízení podniku na Ekonomické fakultě Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích.

3.3 *Metodika práce, výzkumné techniky*

Z metodického hlediska je ověření hypotéz práce založeno na podrobném studiu poznatků získaných z odborných a vědeckých, českých i zahraničních pramenů, jejich teoretickém rozboru a syntéze, která umožňuje propojení problematiky kvality účetních dat v návaznosti na správné a kvalitní řízení.

V průběhu řešení disertační práce byl sestaven následující metodický postup práce a výzkumné techniky vedoucí ke splnění cílů stanovených v disertační práci:

- v teoretické rovině:
 - studium literárních zdrojů,
 - stručný přehled a rozbor rizikových momentů účetnictví podniku a vazba účetních výstupů na řízení podniku,
 - rozbor používaných metod a jejich vliv na interpretování závěrů pro další rozhodovací procesy v podniku,
 - deskripce - popis stavu současné situace,
- v rovině kontextu s podnikovou praxí:
 - vyčlenění kritérií, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat,
 - řízené rozhovory ve vybraných podnicích,
 - sběr dat,
 - dotazníkové šetření,
 - analýza dat,
 - aplikace metody AHP na vybraná kritéria a sestavení modelů na určení kvality účetních dat,
 - tvorba softwaru na určení kvality účetních dat FÚ i MÚ,
 - aplikace modelů na datech jednotlivých podniků,
 - komparace - porovnávání dat mezi jednotlivými podniky,
 - matematicko - statistické nástroje a analýzy - korelační analýza, analýza na základě vícenásobné regrese, analýza rozptylu a stepwise analýza, t-test,
 - determinace modelů výpočtu kvality účetních dat,
 - zpracování manuálu na implementaci manažerského účetnictví pro podnikovou sféru, resp. pro malé a střední podniky,
 - návrh doporučení vzhledem ke zjištěným výsledkům.

Výrazným prvkem výzkumu směřujícím ke splnění stanovených cílů byly též četné konzultace a rozpravy s odborníky v oblasti účetnictví, financí a managementu. Uvedené konzultace byly vedeny především z důvodu získávání názorů na reálnost a aplikovatelnost navržených metodik a modelů.

Analýzu dat je možno považovat za jednu ze základních metod zpracování této disertační práce. Jak již bylo uvedeno, v práci je navrženo několik originálních metodických postupů vedoucích ke splnění cílů a potvrzení hypotéz. Jedná se především o stanovení vah jednotlivých kritérií ovlivňujících kvalitu účetních dat metodou AHP a na základě aplikace této metody navržení modelu pro zjištění kvality účetních dat; dále na základě vícenásobné regrese a stepwise analýzy navržení modelu, který propojuje kvalitu dat finančního účetnictví s finančními ukazateli.

3.3.1 Zdroje dat

Data, využívaná pro výpočty kvality účetních dat jak finančního, tak i manažerského účetnictví, byla čerpána z mnoha zdrojů. Struktura zdrojů dat využitých v této práci může být rozdělena dle následujícího členění:

- řízené rozhovory s finančními manažery, externími i interními auditory, hlavními účetními, zaměstnanci controllingu,
- databáze Albertina CZ Gold Edition,
- sekundární data, získaná vlastními výpočty na základě získaných dat,
- dotazníkové šetření.

4 Aplikované metodické postupy

V této části disertační práce budou postupně vysvětleny a popsány všechny postupy, metodiky a data nezbytná pro splnění cíle práce.

4.1 *Metody výpočtu kvality účetních dat a stanovení kritérií*

Zásadní význam při hodnocení kvality účetních dat má otázka reálného obrazu o podniku. Výstupní informace finančního účetnictví jsou často pro řízení nedostatečné a to z několika důvodů. Těmi jsou především možnosti ovlivňování účetních dat a to i v rámci zákonem stanovených nařízení a nedostatečné účetní informace potřebné pro řízení. Kvalita řízení závisí jak na kvalitě účetních informací a výkazů a jejich shodě s realitou a legislativou, tak i na jejich prezentaci. Kvalitní účetní informace umožňují správně měřit výkonnost podniku, finanční pozici a měly by reagovat na požadavky jednotlivých uživatelů; manažerské účetnictví pak na požadavky řídicích pracovníků podniku na různých úrovních. Základním prvkem pro hodnocení účetních dat pro řízení je úroveň kvality účetních dat vnímaná manažery (Vlčková, 2014).

Metoda AHP při stanovení kritérií kvality účetních dat

Metoda AHP (Analytic Hierarchy Process) je metoda, která řeší úlohy vícekritériálního rozhodování. Tato metoda využívá rozkladu složité nestrukturované situace na jednodušší komponenty, které budou v dalším kroku uspořádány do hierarchické struktury. Na každé úrovni hierarchické struktury se používá Saatyho metoda párového porovnávání a to tak, že každá komponenta se porovnává s ostatními komponentami. Výsledkem tohoto vzájemného porovnávání jsou váhy jednotlivých kritérií. Tyto váhy následně určují, jaký mají jednotlivá kritéria vliv na rozhodovací proces při určování kvality účetních dat (Saaty, 2006).

Hierarchická struktura se rozděluje do několika úrovní a každá z těchto úrovní obsahuje několik prvků. Na nejvyšší úrovni je jeden prvek a tomu se přiřadí hodnota jedna, která určuje hodnotu váhy prvku. Tato hodnota se dále dělí mezi jednotlivé prvky na nižších úrovních a součet těchto hodnot na každé úrovni je vždy jedna. Jde o preference, které rozhodovatel pomocí vzájemného párového porovnávání přisuzuje jednotlivým kritériím (Saaty, 2006).

Stanovení vah kritérií

Pro stanovení vah kritérií u tohoto modelu se využívá výše zmíněná Saatyho metoda (Saaty, 2006). Je to metoda, která předpokládá, že rozhodovatel je schopen určit jak pořadí podle důležitosti kritérii, tak i poměr důležitosti mezi veškerými dvojicemi kritérií. Metoda při párovém porovnávání využívá následující devítibodové stupnice:

- 1 - kritéria jsou rovnocenná,
- 3 – jedno kritérium je slabě preferováno před druhým kritériem,
- 5 - jedno kritérium je silně preferováno před druhým kritériem,
- 7 - jedno kritérium je velmi silně preferováno před druhým kritériem,
- 9 - jedno kritérium je absolutně preferováno před druhým kritériem.

Po zadání preferencí rozhodovatele se provede zápis do matice párového porovnávání tak, že do jednotlivých buněk dosadíme hodnoty preferencí podle Saatyho stupnice a to následně:

$$W = \begin{bmatrix} w_1/w_1 & w_1/w_2 & \cdots & w_1/w_n \\ w_2/w_1 & w_2/w_2 & \cdots & w_2/w_n \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ w_n/w_1 & w_n/w_2 & \cdots & w_n/w_n \end{bmatrix} \quad (2)$$

Pro prvky matice musí platit vztahy, že $w_{ii} = 1$ a $w_{ij} = 1/w_{ji}$.

Váhy jednotlivých kritérií lze vypočítat na základě normalizovaného geometrického průměru řádků Saatyho matice. Jde o metodu logaritmických nejmenších čtverců, jejichž výpočet je dán vztahem:

$$b_i = \sqrt[n]{\prod_{j=1}^n w_{ij}}, \quad (3)$$

kde b_i - geometrický průměr hodnot i -tého řádku,

n - počet řádků,

w_{ij} - prvek Saatyho matice.

Normalizací hodnot b_i se následně vypočtou váhy kritérií podle následujícího vztahu:

$$v_i = \frac{b_i}{\sum_{i=1}^n b_i}. \quad (4)$$

Pro váhy musí platit, že součet všech vah je roven jedné a jednotlivé váhy jsou z rozmezí intervalu (0, 1).

Index konzistence

Tento index vyznačuje, v jaké míře jsou subjektivní párová ohodnocení konzistentní, resp. vyjadřuje, že pokud preferujeme X před Y a zároveň Y před Z, pak musí platit, že X je preferováno před Z. Tento index by měl dosáhnout maximálně hodnoty 0,1 a vypočte se podle následujícího vztahu:

$$I_s = \frac{\lambda_{\max} - n}{n - 1}, \quad (5)$$

kde λ_{\max} – maximální vlastní číslo matice,
n – počet kritérií.

Směrodatná odchylka

Směrodatná odchylka s je odmocnina z rozptylu a vrací míru rozptýlenosti do měřítka původních dat. Rozptyl s^2 je definován jako průměrná kvadratická odchylka měření od aritmetického průměru, přičemž při průměrování této odchylky dělíme číslem $(n - 1)$.

$$s = \sqrt{s^2} = \sqrt{\frac{\sum(x_i - \bar{x})^2}{n-1}}, \quad \bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}. \quad (6)$$

4.2 Aplikace metody AHP pro stanovení vah jednotlivých kritérií

Analýza kvality účetních dat je zaměřena na odhalení nedostatků v účetnictví, které ovlivňují kvalitu účetních dat a informací potřebných pro kvalitní řízení podniku. Zabývá se jak nedostatky v oblasti finančního účetnictví, tak i nedostatky v oblasti manažerského účetnictví. Jako nejvíce vhodná metoda byla zvolena metoda AHP. Při této metodě je prvořadě sestavení několika kritérií a jejich rozřazení do skupin. Na základě modelů vícekritériální analýzy variant se následně pomocí hodnocení párového porovnání stanovují váhy jednotlivých kritérií. Principem je rozklad složité nestrukturované situace na jednodušší komponenty, sestavení saatyho matic (viz schéma 11), vytvoření hierarchického systému a následně zobecnění možností rozhodovacího modelu kvality účetních dat (Vlčková, 2013).

Schéma 11: Saatyho matice sestavená pro devět kritérií

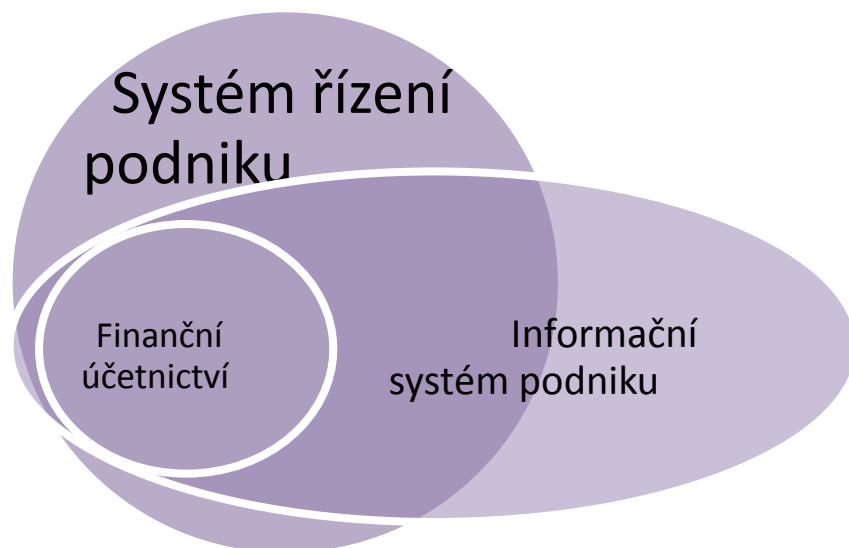
	Kritérium 1	Kritérium 2	Kritérium 3	Kritérium 4	Kritérium 5	Kritérium 6	Kritérium 7	Kritérium 8	Kritérium 9	Body	Váhy
Kritérium 1	1	K1/K2	K1/K3	K1/K4	K1/K5	K1/K6	K1/K7	K1/K8	K1/K9	b_1	$v_1=b_1/\Sigma b_i$
Kritérium 2	1/(K1/K2)	1	K2/K3	K2/K4	K2/K5	K2/K6	K2/K7	K2/K8	K2/K9	b_2	$v_2=b_2/\Sigma b_i$
Kritérium 3	1/(K1/K3)	1/(K2/K3)	1	K3/K4	K3/K5	K3/K6	K3/K7	K3/K8	K3/K9	b_3	$v_3=b_3/\Sigma b_i$
Kritérium 4	1/(K1/K4)	1/(K2/K4)	1/(K3/K4)	1	K4/K5	K4/K6	K4/K7	K4/K8	K4/K9	b_4	$v_4=b_4/\Sigma b_i$
Kritérium 5	1/(K1/K5)	1/(K2/K5)	1/(K3/K5)	1/(K4/K5)	1	K5/K6	K5/K7	K5/K8	K5/K9	b_5	$v_5=b_5/\Sigma b_i$
Kritérium 6	1/(K1/K6)	1/(K2/K6)	1/(K3/K6)	1/(K4/K6)	1/(K5/K6)	1	K6/K7	K6/K8	K6/K9	b_6	$v_6=b_6/\Sigma b_i$
Kritérium 7	1/(K1/K7)	1/(K2/K7)	1/(K3/K7)	1/(K4/K7)	1/(K5/K7)	1/(K6/K7)	1	K7/K8	K7/K9	b_7	$v_7=b_7/\Sigma b_i$
Kritérium 8	1/(K1/K8)	1/(K2/K8)	1/(K3/K8)	1/(K4/K8)	1/(K5/K8)	1/(K6/K8)	1/(K7/K8)	1	K8/K9	b_8	$v_8=b_8/\Sigma b_i$
Kritérium 9	1/(K1/K9)	1/(K2/K9)	1/(K3/K9)	1/(K4/K9)	1/(K5/K9)	1/(K6/K9)	1/(K7/K9)	1/(K8/K9)	1	b_9	$v_9=b_9/\Sigma b_i$
Celkem										Σb_i	1,00

Zdroj: Saaty (2006), vlastní zpracování

4.2.1 Skupiny kritérií pro zhodnocení kvality účetních dat finančního účetnictví

Při sestavování skupin kritérií pro hodnocení kvality dat finančního účetnictví bylo vycházeno z propojení finančního účetnictví s informačním systémem podniku a se systémem řízení. Jak ukazuje následující schéma, finanční účetnictví je z jednoho pohledu subsystémem informačního systému podniku a z druhého pohledu je podřízeným systémem, jehož nadřízeným systémem je systém řízení podniku.

Schéma 12: Propojení finančního účetnictví s informačním systémem podniku a systémem řízení podniku



Zdroj: Vlastní zpracování

Propojením těchto pohledů a pochopením vazeb mezi nimi je možné rozdělit skutečnosti ovlivňující kvalitu finančního účetnictví do následujících skupin:

- F1 - Zkreslování účetních dat, chyby a podvody ve vazbě na řízení.
- F2 - Použitá účetní metodika.
- F3 - Vazby a vliv informačního systému jako celku na finanční účetnictví.

F1 - Zkreslování účetních dat, chyby a podvody
<p>F11 - Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů</p> <p>F12 - Účetní podvody prováděné zaměstnanci podniku, neetické chování zaměstnanců</p> <p>F13 - Kreativní účetnictví</p> <p>F14 - Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních</p>
F2 - Účetní metodika
<p>F21 - Způsoby výpočtu odpisů</p> <p>F22 - Způsoby oceňování, tvorba opravných položek</p> <p>F23 - Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví</p> <p>F24 - Vnitřní směrnice</p> <p>F25 - Vnitřní kontrola</p>
F3 – Vazby a vliv informačního systému na FÚ
<p>F31 – Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace</p> <p>F32 – Vliv legislativních změn v oblasti účetnictví na IS</p> <p>F33 – Požadavky manažerů na informační systém podniku</p>

Faktem je, že jednotlivé skupiny se v rámci určitých kritérií mohou vzájemně prolínat. Například kreativní účetnictví zahrnuto ve skupině zkreslování účetních dat, chyby a podvody by v určitých ohledech mohlo být i ve skupině účetní metodika. Proto byla jednotlivá kritéria začleněna do té skupiny, se kterou nejčastěji věcně souvisejí.

4.2.2 Aplikace metody AHP při zjišťování kvality účetních dat ve finančním účetnictví

Na úvod této kapitoly budou stručně popsána jednotlivá kritéria, která byla vybrána jako ta, která v nejvyšší míře negativním způsobem ovlivňují kvalitu účetních dat potřebných pro řízení podniku.

Skupina F1 - Zkreslování dat, chyby a podvody

F11 - Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů

Podvodné účetní vykazování se objevuje zejména na straně zaměstnanců, manažerů, příp. vlastníků. Důvodem mohou být především snaha o snížení kladného výsledku hospodaření z důvodu minimalizace daní nebo zakrývání a zkreslování údajů pro uživatele účetních výkazů, např. banky či vlastníky.

Podvodná jednání u manažerů mohou mít formu:

- manipulace, falšování nebo pozměňování účetních zápisů,
- záměrně chybné používání účetních zásad a metod,
- záměrné neúčtování a nevykazování údajů,
- úmyslně složité transakce, které skrývají jejich podstatu,
- přesunutí transakcí do dalšího účetního období,
- fiktivní záznamy,
- záměrně nesprávné odhady, např. při tvorbě rezerv.

F12 - Účetní podvody prováděné zaměstnanci podniku, neetické chování zaměstnanců

Jako nejčastější podvodná jednání se vyskytují rozkrádání majetku a podvodné účetní vykazování (Müllerová, 2007). Rozkrádání majetku se objevuje zejména na straně zaměstnanců. Příležitost zaměstnanců rozkrádat majetek je tam, kde neexistuje ucelený vnitřní kontrolní systém, neexistuje zodpovědnost, případně je odpovědnost bez kontroly. Rozkrádání se může objevit především v oblasti cestovních náhrad (použití automobilu při služební cestě a účtování vyšší částky za ujeté kilometry, vyúčtované, ale nevyužité služby), vyúčtování výdajů na své osobní potřeby jako služební, odebrání drobných předmětů z podniku a další. Pro etické chování zaměstnanců v oblasti účetnictví mohou manažeři přijmout mnoho opatření, jako například zaměstnávat účetní s vysokými etickými hodnotami, vydávat etické kodexy a trvat na jejich dodržování, definovat pracovní cíle, provádět školení v oblasti etického chování, sociální audit apod. (Vlčková, 2012b).

Etickým východiskem by mohl být dokument Etický kodex profesních účetních dle Komory certifikovaných účetních, který stanoví etické požadavky na osobu a výkon profesního účetního a jeho spolupracovníků.

F13 - Kreativní účetnictví

Kreativní účetnictví je prezentováno jako technika vykazování účetních dat podniku, na základě kterých vypadá především rozvaha a výkaz zisku a ztráty příznivěji, případně na základě kterých se výsledek hospodaření minimalizuje (z důvodu zakrývání úspěchů např. před konkurencí, vlastníky, státem) a vykazovaná daňová povinnost vůči státu se také snižuje.

Názory na využívání kreativního účetnictví nejsou jednotné a rozdělují účetní odborníky do dvou skupin. Do první skupiny jsou zahrnováni ti, kteří takto vykazované účetnictví vnímají jako součást běžné praxe. Do druhé skupiny jsou zahrnováni ti, kteří ho vnímají jako nesprávnou a zkreslující činnost.

F14 - Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních

Rozvoj lidských zdrojů je jednou ze základních strategií při řízení podniku. Jejím smyslem je zajišťovat, aby podnik měl správné lidi na správných místech. Mezi základní účetní chyby z nedbalosti či neznalosti patří riziko nezaúčtování veškerých účetních operací, riziko špatného zaúčtování (na nesprávné účty, na nesprávné strany účtů), neplatnost hospodářské operace, špatné ocenění majetku a závazků, zaúčtování do špatného účetního období, případně nesprávná prezentace účetních dat a informací. Při řízení lidských zdrojů v oblasti účetnictví je nutné se zabývat následujícími hledisky:

- počet pracovníků v účtárně a jejich struktura,
- výkonnost pracovníků,
- kvalifikace, znalosti a dovednosti pracovníků,
- investice do lidského kapitálu, školení v oblasti účetní a daňové legislativy,
- využití lidských zdrojů v maximální možné míře,
- zabezpečení lidských zdrojů do budoucna.

Skupina F2 - Účetní metodika

F21 - Způsoby výpočtu odpisů

Odpisy dlouhodobého majetku představují v podnicích, a to především v podnicích náročných na technologické vybavení, velmi významnou nákladovou položku. Ve finančním účetnictví by měl způsob výpočtu odpisů dlouhodobých aktiv

korespondovat s tím, zda opotřebení nastane uplynutím určité doby nebo vytvořením určitých výkonů.

V řadě podniků se stále setkáváme s tím, že podniky nedělají rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy a v rámci určitého zjednodušení účtují o daňových odpisech. Daňové odpisy však nepodávají přesnou informaci ohledně opotřebení majetku a vykázaná dlouhodobá aktiva v účetnictví pak nejsou věrným obrazem skutečnosti. Daňové odpisy se často odlišují od ekonomické reality, nezohledňují využití dlouhodobého aktiva v účetní jednotce, zjišťují se zpravidla jednou ročně a při pořízení majetku na konci účetního období lze navíc uplatnit daňový odpis v roční výši.

F22 - Způsoby oceňování, vykazování opravných položek

Jak bylo již popsáno, je zcela nesporné, že oceňování na bázi historických cen má mnoho výhod, ale i nevýhod. Dle uvedených důvodů lze předpokládat, že v nedaleké budoucnosti bude čím dál tím větší tlak na oceňování reálnou hodnotou. Zákon o účetnictví zatím pouze taxativně vyjmenovává tituly, u kterých lze použít oceňování reálnou hodnotou a je to zpravidla tam, kde je tato hodnota relativně snadno zjistitelná a ověřitelná. Pravdou zůstává, že různé způsoby oceňování mají za následek možnost stanovit různou reálnou hodnotu a v některých případech i s určitou mírou spekulace.

Oceňování zásadním způsobem ovlivňuje zásada opatrnosti v účetnictví, která vede k tomu, že v případě, že je zpětně získatelná částka aktiva nižší než ocenění v účetnictví, snižuje se historická cena aktiva. Tento rozdíl je následně zachycen jako ztráta. Na základě tvorby opravných položek lze tedy podstatným způsobem ovlivňovat čistou hodnotu aktiv a výsledky podniku.

F23 - Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví

V malých účetních jednotkách není nutné sestavovat samostatný útvar pro vedení účetnictví, ale je možné mít vedení účetnictví zajištěno outsourcingovou firmou. Ve středních a velkých podnicích by toto bylo příliš nákladné oproti zaměstnávání vlastních účetních. Účetní práce se v těchto podnicích mohou řídit centralizovaně nebo decentralizovaně. Při centralizovaném zpracování jsou účetní práce soustředěny do centrální účtárny, kde jsou sumarizovány veškeré doklady o hospodářských operacích a následně zúčtovány. V ostatních útvech podniku se vyhotovují pouze prvotní doklady, které se předávají centrální účtárně k dalšímu zpracování. Výhodou tohoto způsobu je,

že umožňuje větší dělbu práce a použití výkonnější účetní a výpočetní techniky. Při decentralizovaném způsobu vedení účetnictví se v jednotlivých útvech podniku zřizují účtárny, které účtují na veškeré účty a sestavují účetní výkazy. Decentralizace účetnictví je vhodná tam, kde se podnik člení na plně samostatné závody.

F24 - Vnitřní směrnice

Přehledné vnitropodnikové směrnice, které vycházejí z příslušné aktuální legislativy, mohou být velmi užitečným nástrojem při vedení účetnictví i pro řízení podniku. Vnitropodnikové účetní směrnice standardizují účetní postupy a napomáhají tyto postupy automatizovat. Jsou určitým komunikačním nástrojem, který eliminuje nejasnosti a pro externího auditora jsou alespoň minimální známkou toho, že v podniku jsou stanoveny mantinely na základě platné legislativy. Přestože žádná legislativa přímo neukládá povinnost tvorby vnitropodnikových směrnic, tak z určitých ustanovení lze odvodit, že se jejich tvorba předpokládá (např. § 24 odst. 2 písm. j) Zákona o daních z příjmů).

Směrnice sestavená na základě minimálních požadavků by měla zahrnovat alespoň tyto oblasti:

- účtový rozvrh (Zákon o účetnictví § 14),
- účtování o zásobách – metoda A nebo B (vyhláška č. 500/2002 Sb., ČÚS – Zásoby),
- inventarizační rozdíly nad normu přirozených úbytků (Zákon o účetnictví a ČÚS – Inventarizační rozdíly),
- hranice pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (§ 6 a § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- odpisový plán (Zákon o účetnictví § 28),
- způsob přepočtu majetku v cizí měně na Kč (Zákon o účetnictví § 24),
- časové rozlišení, hmotné odpovědnosti, organizační pravidla, podpisové vzory...

F25 - Vnitřní kontrola

Úkolem vnitřní kontroly je odhalit odchylky mezi skutečným a žádoucím průběhem hospodářských procesů. Dalším úkolem je, na základě opatření, metod a nástrojů, přispívat k ochraně majetku podniku a zabránit vzniku případného rozkrádání, podvodům a zpronevěrám, jak bylo popsáno u skupiny kritérií F1. Základním principem

vnitřní kontroly je, že odpovědnost za provádění hospodářských operací musí být rozdělena mezi dvě a více osob.

Vnitřní kontrola se provádí na základě využívání celého souboru kontrolních vazeb a čísel, které zajišťují správnost účetních informací v průběhu jejich zpracování např. deníky, soupisky analytických účtů. Svůj význam při vnitřní kontrole má i inventarizace majetku a závazků a věcná kontrola účetních dokladů.

Skupina F3 – Vazby a vliv informačního systému na FÚ

F31 – Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace

Manažeři podniku potřebují pro své řízení relevantní a úplné informace. Problém nastává, když je množství informací nedostatečné a také naopak, když jsou manažeři a další řídicí složky nepotřebnými informacemi zahlcováni. Stejně tak při nefunkční vnitropodnikové komunikaci, když jsou některé informace zatajovány ostatním řídicím složkám nebo když dochází k časové prodlevě mezi získáním informací a jejich potřebou (Vlčková, 2012a).

F32 – Vliv účetních legislativních změn na IS

Jak pro účetní, tak i manažery nejsou vhodné příliš časté změny v legislativě. Nejen, že tyto změny jsou nákladově náročné, např. na aktualizaci softwaru zajištění, na proškolení zaměstnanců, nákup zákonů a odborné literatury, ale přináší mnoho komplikací do nastavení IS. Navíc, na začátku platnosti nových legislativních nařízení je často mnoho nejasností, které nacházejí řešení až s postupem času.

F33 – Požadavky manažerů na informační systém podniku

Požadavky manažerů na informační systém podniku, jehož je finanční účetnictví subsystémem, budou popsány v rámci manažerského účetnictví, jelikož informační systém podniku je shodný pro oba dva subsystémy.

Průzkum v rámci kvality dat finančního účetnictví probíhal na základě strukturovaných rozhovorů se 78 manažery, finančními řediteli a hlavními účetními. Výhodou strukturovaných rozhovorů je možnost přímého sledování a okamžité reagování na případné nejasnosti v souvislosti s kladenou otázkou. Nespornou výhodou

strukturovaných rozhovorů je odfiltrování těch osob, které nemají motivaci odpovídat či nemají požadované informace. Zároveň je možné ihned odstranit nejasnosti z nepochopení otázky či z jejího nesprávného pochopení. Dotazovaní respondenti určili poměry významnosti jednotlivých kritérií v rámci každé skupiny; z těchto poměrů byly následně sestaveny Saatyho matice, určeny body a váhy pro jednotlivá kritéria a indexy konzistence pro jednotlivé matice. Matice byly sestaveny v programu SANNA a v tabulce 2 je ukázka této matice pro 4 kritéria. Shrnuté výsledky Saatyho matic jsou v následujících tabulkách a grafech.

Tabulka 2: Saatyho matice v programu SANNA pro 4 kritéria

SAATY'S PROCEDURE

specification of weights for selected criteria

Iteration
Approx.

Input data for calculation of weights:

	Points	Weights		
1.Criterion	2,27423	0,55439		
2.Criterion	0,95655	0,23318		
3.Criterion	0,63819	0,15557		
4.Criterion	0,23324	0,05686		
	Lambda	4,10222	Consistency	YES
	CI	0,03407	Iteration	32

Saaty's triangle:

5	6	9
1.Criterion	1.Criterion	1.Criterion
2.Criterion	3.Criterion	4.Criterion
3	4	7

3	6
2.Criterion	2.Criterion
3.Criterion	4.Criterion

6
3.Criterion
4.Criterion

4

Saaty's matrix:

	1.Criterion	2.Criterion	3.Criterion	4.Criterion
1.Criterion	1,00000	3,00000	4,00000	7,00000
2.Criterion	0,33333	1,00000	2,00000	4,00000
3.Criterion	0,25000	0,50000	1,00000	4,00000
4.Criterion	0,14286	0,25000	0,25000	1,00000

Zdroj: Vlastní zpracování v programu SANNA

Tabulka 3: Výsledky získané ze Saatyho matic pro první skupinu kritérií FÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium F11	0,061257	0,08485	0,2756	2
Kritérium F12		0,08211	0,1787	3
Kritérium F13		0,07853	0,4641	1
Kritérium F14		0,07962	0,0816	4

Zdroj: Vlastní výpočty

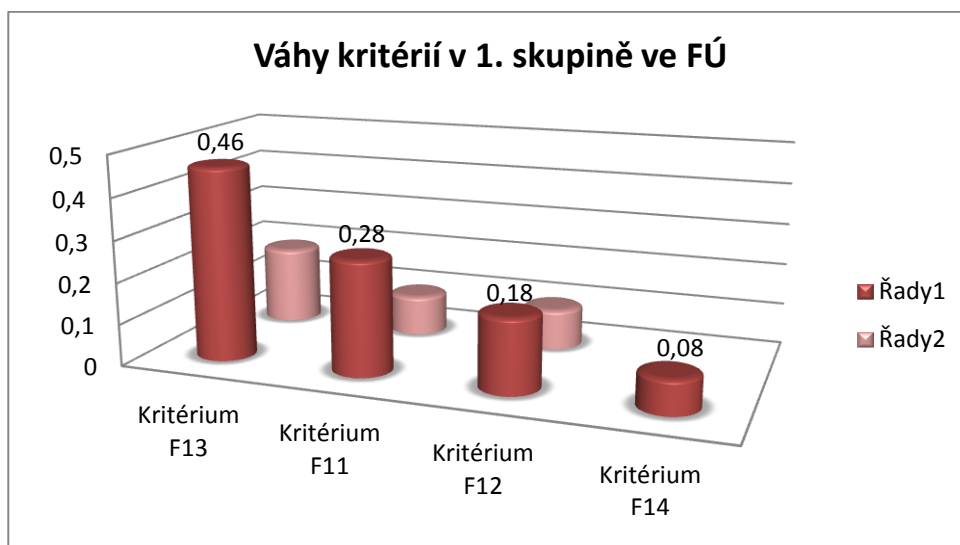
Jak je vidět v tabulce 3, z průzkumu v rámci skupiny „Zkreslování dat, chyby a podvody“ pro oblast finančního účetnictví vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritéria, která nejvíce ovlivňují kvalitu účetních dat, jsou v pořadí od nejdůležitějšího F13 – Kreativní účetnictví, F11 – Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů F12 – Účetní podvody prováděné zaměstnanci podniku, neetické chování zaměstnanců a F14 – Účetní chyby vzniklé na základě neznalostí, lidské chyby účetních.

První dvě kritéria s nejvyšší vahou důležitosti se shodně týkají spíše vedení podniku. Domnívám se, že legislativa je mnohem striktnější, než bývala, a že účetní podvody prováděné managementem podniku se dnes již nevyskytují v takové míře, jako dříve, ale pokud se vyskytnou, tak jejich dopad do výsledků bude vysoký. Zároveň si myslím, že tyto podvody se budou vyskytovat spíše u menších firem, jelikož větší firmy mají propracovanější systém vedení účetnictví, vnitřní kontrolu, finanční úřad se na ně více zaměřuje a speciálně u auditovaných společností prochází jejich účetnictví víceúrovňovou kontrolou. Co se týče kreativního účetnictví, tak se domnívám, že v rámci zákonem stanovených limitů se snaží ovlivňovat výsledek podnikání téměř každá firma. Záleží však na tom, zda kreativní účetnictví již nekoliduje s účetními podvody.

Co se týče účetních podvodů prováděných zaměstnanci podniku a jejich neetického chování, lze předpokládat, alespoň podle běžně dostupných zpráv, že se v praxi nevyskytují tak často, jako podvody managementu a zpravidla pokud se vyskytnou, tak nemají takový dopad na vypovídací schopnost účetnictví, jako podvody páchané vedením podniku.

Účetní chyby vzniklé na základě neznalostí a lidské chyby účetních může zpravidla ovlivnit samo vedení podniku a to výběrem kvalitních lidských zdrojů s dostatečným znalostním potenciálem a odpovídajícím vzděláním.

Graf 2: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Zkreslování dat, chyby a podvody“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 2 u řady 1 jsou patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významné. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Nejvyšší výkyvy vykazovala kritéria F13 – Kreativní účetnictví a F11 – Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů, tedy první dvě nejvýznamnější kritéria a to ve výši 0,1885. Rozdíl mezi účetními podvody prováděnými managementem a prováděnými zaměstnanci podniku (kritéria F11 a F12) byl ve výši 0,0969 a v obdobné výši byl i rozdíl mezi kritériem F12 – Účetní podvody prováděné zaměstnanci, neetické chování a F14 – Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních (0,0971).

Tabulka 4: Výsledky získané ze Saatyho matic pro druhou skupinu kritérií FÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium F21	0,058238	0,09065	0,1872	3
Kritérium F22		0,07841	0,3391	1
Kritérium F23		0,08598	0,1035	4
Kritérium F24		0,8543	0,0818	5
Kritérium F25		0,09385	0,2584	2

Zdroj: Vlastní výpočty

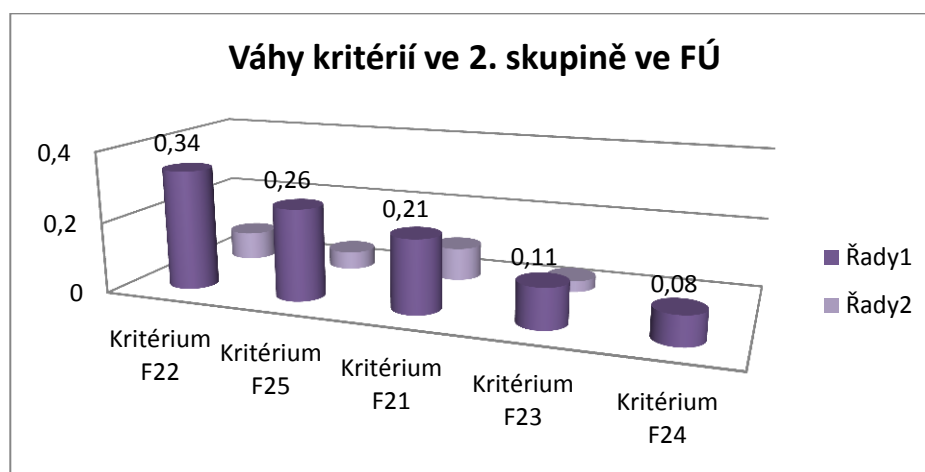
Z průzkumu v rámci skupiny „Účetní metodika“ pro oblast finančního účetnictví v tabulce 4 vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritéria, která nejvíce ovlivňují kvalitu účetních dat, jsou dle pořadí důležitosti F22 – Způsoby oceňování a vykazování opravných položek, F25 – Vnitřní kontrola, F21 – Způsoby výpočtu odpisů, F23 – Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví a F24 – Vnitřní směrnice.

Oceňování majetku a závazků a s tím související vykazování opravných položek, ale i třeba rezerv, kurzových rozdílů apod. bylo již popsáno v předchozích kapitolách. Průzkum potvrdil, že toto kritérium je opravdu zásadní při vykazování kvality účetních dat. Kritérium samozřejmě částečně souvisí i s kritériem kreativní účetnictví. Vnitřní kontrola, jako druhé nejdůležitější kritérium, může odhalit mnoho nedostatků, které se vyskytovaly v první skupině zkreslování dat, chyby a podvody a to především účetní podvody a účetní chyby, které vznikají na základě neznalosti, příp. z nedbalosti. Způsoby odpisování si může stanovit každá účetní jednotka tak, aby co nejlépe vystihovaly danou situaci v podniku. Vždyť i Vyhláška č. 500/2002 říká, že odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje z ocenění stanoveného v Zákoně o účetnictví a to postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony.

Rozsah vnitřních směrnic nad rámec zákonem stanovených limitů (i když nepřímě), jejich podrobnost a členitost záleží na každé účetní jednotce. Rozsahově odlišné budou směrnice velkého výrobního podniku a odlišné budou směrnice u drobného podnikatele. Obdobně je tomu i u způsobů vedení a organizace účetnictví a

techniky zpracování účetnictví. Zákon o účetnictví mimo jiné říká, že účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví zejména směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a další.

Graf 3: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Účetní metodika“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 3 u řady 1 jsou opět patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významná. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Nejvyšší výkyvy vykazovala kritéria F21 – Způsoby výpočtu odpisů a F23 – Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví a to ve výši 0,0937. Obdobné výše (0,0807) dosáhl rozdíl mezi prvními dvěma nejvýznamnějšími kritérii a to F22 – Způsoby oceňování, tvorba opravných položek a F25 – Vnitřní kontrola. Naopak nejmenší rozdíl (0,0317) byl mezi kritériem F23 – Způsoby vedení a organizace účetnictví a F24 – Vnitřní směrnice, podobně jako mezi kritérii F25 – Vnitřní kontrola a F21 – Způsoby výpočtu odpisů (0,0512).

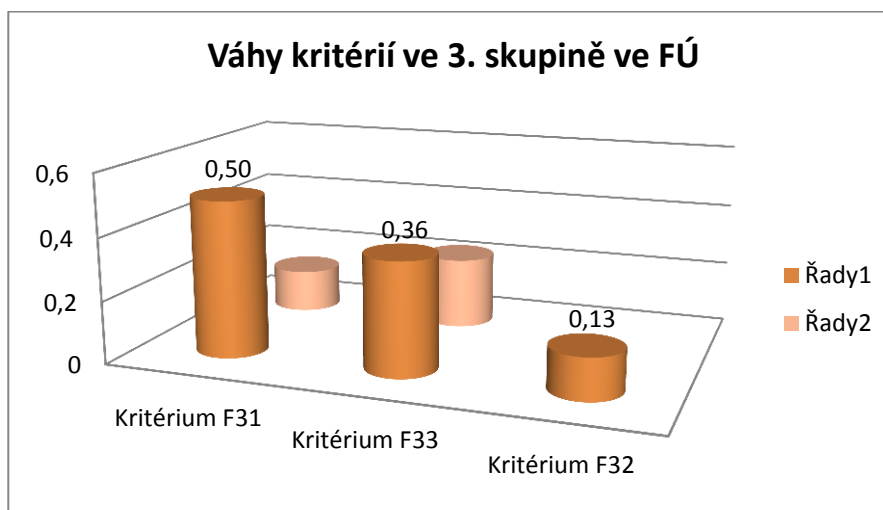
Tabulka 5: Výsledky získané ze Saatyho matic pro třetí skupinu kritérií FÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium F31	0,058246	0,08591	0,5021	1
Kritérium F32		0,07896	0,1344	3
Kritérium F33		0,08827	0,3635	2

Zdroj: Vlastní výpočty

V tabulce 5 je vidět, že z průzkumu v rámci skupiny „Vazby a vliv informačního systému na finanční účetnictví“ vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritérium, které nejvíce ovlivňuje kvalitu účetních dat, je F31 – Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace, F33 – Požadavky manažerů na informační systém podniku a nejmenší vliv v této kategorii má kritérium F32 – Vliv účetních legislativních změn na IS.

Graf 4: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv IS na FÚ“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 4 u řady 1 jsou opět patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významné. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Nejvyšší výkyvy a to ve výši 0,2291 vykazovala kritéria F33 – Požadavky manažerů na

IS podniku a F32 – Vliv účetních legislativních změn na IS, naopak rozdíl mezi kritériem F31 – Nedostatečné informace a kritériem F33 – Požadavky manažerů na IS podniku byl pouze 0,1386.

V dalším kroku byla na výsledky Saatyho matic aplikována metoda AHP. Na základě strukturovaných rozhovorů s auditory (především ze společnosti KPMG a soukromých externích auditorů) bylo sestaveno 12 Saatyho matic a z těchto matic pak pořadí jednotlivých skupin, podle toho, které skupiny kritérií jsou pro kvalitu finančního účetnictví významnější. Výsledky jsou shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 6: Výsledky získané z osobního dotazování auditorů – porovnání jednotlivých skupin ve FÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Skupina F1	0,054327	0,07175	0,3955	2
Skupina F2		0,08233	0,4278	1
Skupina F3		0,08885	0,1767	3

Zdroj: Vlastní výpočty

Z tabulky 6 vyplývá, že skupina auditorů přiřadila nejvyšší váhu důležitosti skupině účetní metodika, dále skupině zkeslování účetních dat, chyby a podvody a nejmenší váhu důležitosti má skupina vazby a vliv informačního systému na finanční účetnictví.

Provedením součinu vah jednotlivých skupin s jednotlivými kritérii byly zjištěny tyto konečné váhy jednotlivých kritérií a jejich pořadí:

	Váha kritéria	Váha skupiny	Výsledná váha	Pořadí důležitosti
Kritérium F11	0,2756	0,3955	0,1090	4
Kritérium F12	0,1787	0,3955	0,0707	7

Kritérium F13	0,4641	0,3955	0,1836	1
Kritérium F14	0,0816	0,3955	0,0323	11
Kritérium F21	0,2072	0,4278	0,0886	6
Kritérium F22	0,3391	0,4278	0,1451	2
Kritérium F23	0,1135	0,4278	0,0486	9
Kritérium F24	0,0818	0,4278	0,0350	10
Kritérium F25	0,2584	0,4278	0,1105	3
Kritérium F31	0,5021	0,1767	0,0887	5
Kritérium F32	0,1344	0,1767	0,0237	12
Kritérium F33	0,3635	0,1767	0,0642	8

Zdroj: Vlastní výpočty

Jako nejdůležitější kritéria, která ovlivňují kvalitu účetních dat, v rámci všech skupin se projevila kritéria:

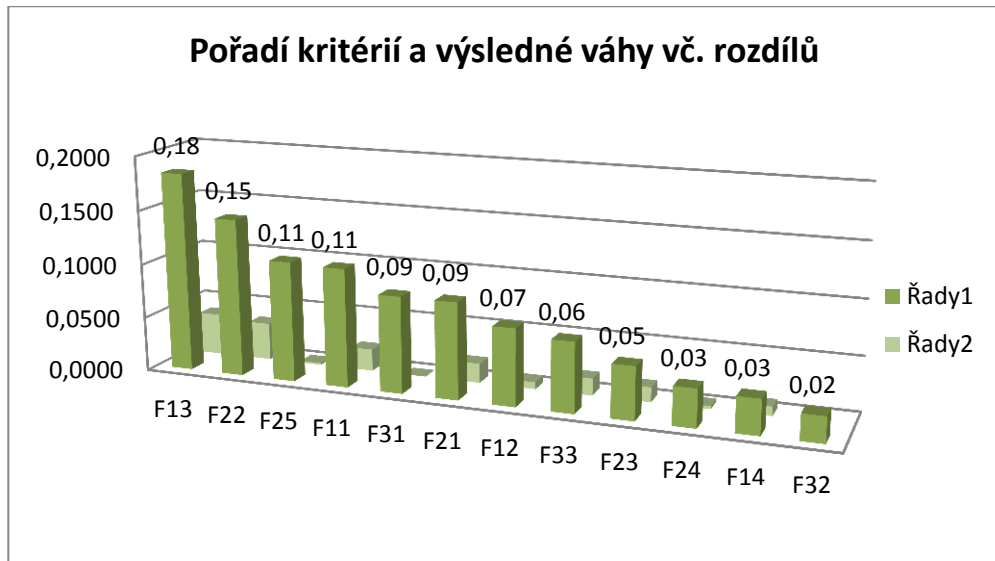
1. Kreativní účetnictví.
2. Způsoby oceňování, tvorba opravných položek.
3. Vnitřní kontrola.
4. Účetní podvody prováděné managementem podniku.
5. Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace.

Jako nejméně důležitá kritéria v rámci stanovených kritérií se v rámci všech skupin projevila kritéria:

12. Vliv účetních legislativních změn na IS.
11. Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních.
10. Vnitřní směrnice.

V grafu 5 jsou zobrazena jednotlivá kritéria od nejdůležitějších a rozdíly vždy mezi dvěma sousedními kritérii.

Graf 5: Pořadí kritérií finančního účetnictví po aplikaci metody AHP podle významnosti a rozdíly v hodnotách mezi jednotlivými kritérii



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledných vah získaných metodou AHP byl následně navržen model, na základě kterého si podniky mohou určit kvalitu účetních dat vykazovaných ve finančním účetnictví:

$$QAD_{FA} = 0,3955 * (0,2756 * F11 + 0,1787 * F12 + 0,4641 * F13 + 0,0816 * F14) + 0,4278 * (0,2072 * F21 + 0,3391 * F22 + 0,1135 * F23 + 0,0818 * F24 + 0,2584 * F25) + 0,1767 * (0,5021 * F31 + 0,1344 * F32 + 0,3635 * F33) \quad (7)$$

$$QAD_{FA} = 0,1090 * F11 + 0,0707 * F12 + 0,1836 * F13 + 0,0323 * F14 + 0,0886 * F21 + 0,1451 * F22 + 0,0486 * F23 + 0,0350 * F24 + 0,1105 * F25 + 0,0887 * F31 + 0,0237 * F32 + 0,0642 * F33 \quad (8)$$

kde: QAD_{FA} je kvalita účetních dat ve finančním účetnictví (Quality of Accounting Data for Financial Accounting),

F11...F33 jsou jednotlivá kritéria v rámci stanovených skupin.

Aby mohlo být dále pokračováno v analýze kvality účetních dat u jednotlivých podniků, bylo potřeba sestavit stupnici hodnocení jednotlivých kritérií. Jelikož se jedná o negativní kritéria, a tudíž čím méně se v podniku vyskytují, tím lépe, tak byla stanovena pětibodová stupnice od 0 do 4, s tím, že 0 znamená, že negativní kritérium se v podniku nevyskytuje vůbec, 2 znamená „střední“ výskyt a 4 znamená, že negativní kritérium se v podniku vyskytuje v plném rozsahu. 1 a 3 jsou mezistupně mezi jednotlivými hodnotami. Kritéria byla hodnocena následovně:

Kritérium kvality	Bodové ohodnocení kritéria	Váha kritéria
F11 - Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů	0 - účetní podvody manažerů se v podniku nevyskytují, chování manažerů je etické 1 - účetní podvody manažerů se v podniku nevyskytují, chování manažerů je však neetické 2 - účetní podvody manažerů se v podniku v minulosti vyskytli, nyní se již nevyskytují 3 - účetní podvody manažerů se v podniku výjimečně vyskytují 4 - účetní podvody manažerů se v podniku často vyskytují	0,1090
F12 - Účetní podvody prováděné zaměstnanci podniku, neetické chování zaměstnanců	0 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku nevyskytují, jejich chování je etické 1 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku nevyskytují, jejich chování je však neetické 2 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku v minulosti vyskytli, nyní ne (byla přijata nápravná opatření) 3 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku výjimečně vyskytují 4 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku často vyskytují	0,0707
F13 - Kreativní	0 - nevyužívání kreativního účetnictví	0,1836

účetnictví	2 - využívání kreativního účetnictví v určitých oblastech účetnictví, respektování limitů 4 - využívání kreativního účetnictví ve všech oblastech účetnictví až na hranici podvodu	
F14 - Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních	0 - žádné chyby 1 - výjimečné chyby 2 - občasné chyby 3 - časté chyby 4 - velmi časté chyby	0,0323
F21 - Způsoby výpočtu odpisů	0 - výpočet účetních i daňových odpisů, účetní odpisy jsou reálným vyjádřením opotřebení 2 - výpočet účetních i daňových odpisů, účetní odpisy však nejsou reálným vyjádřením opotřebení 4 - výpočet a účtování pouze daňových odpisů	0,0886
F22 - Způsoby oceňování, tvorba opravných položek	0 - oceňování, tvorba opravných položek a rezerv dle skutečnosti 2 - oceňování, tvorba opravných položek a rezerv za účelem mírného nadhodnocení či podhodnocení aktiv a závazků 4 - oceňování, tvorba opravných položek a rezerv za účelem zkreslení	0,1451
F23 - Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví	0 - propracovaný systém vedení a techniky zpracování účetnictví 1 - systém vedení a techniky zpracování účetnictví má drobné nedostatky 2 - systém vedení a techniky zpracování účetnictví by potřeboval zlepšit 3 - systém vedení a techniky zpracování účetnictví má nedostatky 4 - nepropracovaný systém vedení a techniky zpracování účetnictví, systém může zkreslovat účetní data	0,0486
F24 - Vnitřní	0 - velmi propracované vnitřní účetní směrnice	0,0350

směrnice	<p>1 - vnitřní účetní směrnice by potřebovaly vylepšit</p> <p>2 - vnitřní účetní směrnice mají drobné nedostatky</p> <p>3 - vnitřní účetní směrnice mají zásadní nedostatky</p> <p>4 - žádné směrnice či směrnice s chybnými údaji</p>	
F25 - Vnitřní kontrola	<p>0 - velmi propracovaný systém vnitřní kontroly</p> <p>1 - systém vnitřní kontroly by potřeboval vylepšit</p> <p>2 - systém vnitřní kontroly má drobné nedostatky</p> <p>3 - systém vnitřní kontroly má několik zásadních nedostatků</p> <p>4 - vnitřní kontrola absolutně neplní svou funkci</p>	0,1105
F31 – Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace	<p>0 - včasné, úplné předávání relevantních informací</p> <p>1 - předávání informací s menší časovou prodlevou či občasná neúplná data</p> <p>2 - časté předávání informací s časovou prodlevou či neúplná data</p> <p>3 - velmi časté předávání informací s časovou prodlevou či neúplná data</p> <p>4 - předávání informací selhává, možnost zatajování informací</p>	0,0887
F32 – Vliv účetních legislativních změn na IS	<p>0 - legislativní změny nejsou pro podnik žádný problém</p> <p>2 - legislativní změny mají z počátku negativní vliv na podnik</p> <p>4 - legislativní změny mají vysoce negativní vliv na podnik, zaměstnanci ani manažeři nejsou schopni IS změnám přizpůsobit</p>	0,0237
F33 – Požadavky manažerů na informační systém podniku	<p>0 - velmi vysoké požadavky manažerů na IS podniku</p> <p>1 - vysoké požadavky manažerů na IS podniku</p> <p>2 - požadavky manažerů na IS podniku „aby to nějak fungovalo“</p> <p>3 - minimální požadavky manažerů na IS podniku</p> <p>4 - žádné požadavky manažerů na IS podniku</p>	0,0642

V dalším kroku musela být získána data od jednotlivých podniků, aby se zjistilo, v jaké míře se v dotazovaných podnicích jednotlivá kritéria vyskytují a jaká je výsledná hodnota kvality dat jednotlivých podniků. Jelikož se jedná o velmi citlivá data a v pilotním výzkumu, kterého se zúčastnilo 12 podniků, byla zaznamenána značná neochota odpovídat na tyto otázky a byla zde též pravděpodobnost zamlčování určitých informací či zkreslování dat, bylo potřeba sestavit software, v rámci kterého by podniky mohly zcela anonymně a soukromě odpovídat na jednotlivé otázky. Software byl vytvořen v programovacím jazyku c# v prostředí Microsoft .NET Framework. Byl sestaven v Microsoft Visual Studio 2013 a je spustitelný pod operačním systémem Windows Vista a vyšší. Tento software byl podnikům zdarma distribuován na CD či podniky měly možnost jeho bezplatného stažení z adresy <http://www2.ef.jcu.cz/~mvlckova02/DQAD/> (DQAD.exe). Tento software na CD je v příloze 1. Na obrázku 2 je zobrazeno jakým způsobem mohou jednotliví respondenti odpovídat.

Obrázek 2: Software na zjištění kvality dat FÚ

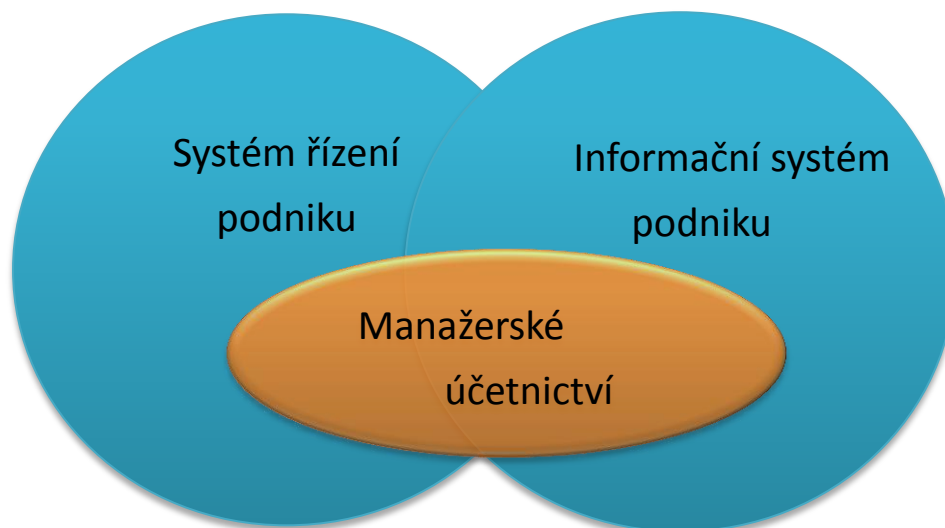
Účetní podvody prováděné managementem podniku, neetické chování manažerů	2 - účetní podvody manažerů se v podniku v minu...
Účetní podvody prováděné zaměstnanci podniku, neetické chování zaměstnanců	3 - účetní podvody zaměstnanců se v podniku výji...
Kreativní účetnictví	2 - využívání kreativního účetnictví v určitých obla...
Účetní chyby vzniklé na základě neznalosti, lidské chyby účetních	1 - výjimečné chyby
Způsoby výpočtu odpisů	0 - výpočet účetních i daňových odpisů, účetní od...
Způsoby oceňování, tvorba opravných položek	4 - oceňování, tvorba opravných položek a rezerv...
Způsoby vedení a organizace účetnictví, technika zpracování účetnictví	1 - systém vedení a techniky zpracování účetnictví...
Vnitřní směrnice	0 - velmi propracované vnitřní účetní směrnice 1 - vnitřní účetní směrnice mají drobné nedostatky 2 - vnitřní účetní směrnice by potřebovaly vylepšit 3 - vnitřní účetní směrnice mají zásadní nedostatky 4 - žádné směrnice či směrnice s chybnými údaji
Vnitřní kontrola	
Nedostatečné informace, špatná vnitropodniková komunikace	
Legislativa – příliš široká či úzká, nejasnosti, časté změny	
Požadavky manažerů na informační systém podniku	

Zdroj: Vlastní software

4.2.3 Skupiny kritérií pro zhodnocení kvality účetních dat manažerského účetnictví

Při sestavování skupin kritérií pro hodnocení kvality dat manažerského účetnictví se opět vycházelo z propojení dvou pohledů na řízení a informační systém podniku. Manažerské účetnictví je z jednoho pohledu subsystemem informačního systému podniku; z druhého pohledu je podřízeným systémem, jehož nadřízeným systémem je systém řízení podniku. Zároveň systém řízení podniku je částečně podsystémem IS podniku jako celku. Propojením těchto pohledů je možné rozdělit skutečnosti ovlivňující kvalitu manažerského účetnictví. Zde je míněn kompletní systém manažerského účetnictví a ne pouze dat, protože pak by bylo manažerské účetnictví postaveno do pasivní role zabezpečující jen účtování a účetní analýzu a byla by tak opomenuta jeho významná aktivní role vzhledem k nadřízenému systému, především prostřednictvím vykazování, reportingu a interpretací dat získaných a zpracovaných v systému informací manažerského účetnictví. Provázanost zobrazuje schéma 13.

Schéma 13: Propojení IS podniku a systému řízení s manažerským účetnictvím



Zdroj: Vlastní zpracování

Skupiny pro zhodnocení kvality manažerského účetnictví byly zvoleny:

- M1 - Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví (včetně vazeb na oblasti a subsystemy, které jsou mu podřízeny; např. nákladové účetnictví),
- M2 - Vazby a vliv systému řízení podniku na manažerské účetnictví,
- M3 – Vazby a vliv informačního systému na manažerské účetnictví.

Jednotlivé skupiny v rámci manažerského účetnictví jsou vzájemně propojeny, a proto je někdy těžké určit, do které oblasti kritérium spadá. Například pokud má firma nefunkční systém rozpočetnictví. To může mít řadu příčin - může se jednat o neschopnost manažerů řídit rozpočtovací proces a využívat ho jako nástroj řízení; pak se jedná o oblast skupiny M2. Nebo se může jednat o neschopnost pracovníků odpovědných za manažerské účetnictví zabezpečit metodickou a informační podporu při sestavování rozpočtu, čehož důsledkem je zpoždování rozpočtovacího procesu, chyby v hodnotách apod. a v důsledku toho nedůvěra v rozpočty ze stran manažerů i zaměstnanců; pak se jedná o oblast skupiny M1. Jednotlivým skupinám tedy byla přiřazena kritéria podle toho, do které skupiny kritérium nejčastěji spadá či ve které skupině je vliv kritéria největší. Jistě zde, stejně tak jako u kritérií v rámci finančního účetnictví, nejsou vyjmenována veškerá kritéria, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat, ale zájem byl soustředěn na kritéria, která jsou pro hodnocení kvality účetních dat v podniku zásadní.

M1 - Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví
M11 - Metody sestavování kalkulací M12 - Metody sestavování rozpočtů M13 - Nevyužívání kategorie výkonových odpisů M14 - Využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění; nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů M15 - Lidské zdroje v oblasti manažerského účetnictví
M2 - Vazby a vliv systému řízení na manažerské účetnictví
M21 - Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek M22 - Vliv podmínek výroby, členitost výrobního procesu M23 - Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony M24 - Vysoká míra subjektivity vedoucích pracovníků, nesprávná prezentace

M3 - Vazby a vliv informačního systému na manažerské účetnictví

M31 - Absence druhého manažerského okruhu

M32 - Způsoby předávání informací a časový posun - zpoždění informace od události po její využití

M33 - Zjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům

4.2.4 Aplikace metody AHP při zjišťování kvality účetních dat v MÚ

Další část práce je zaměřena na odhalení významnosti kritérií, která ovlivňují kvalitu dat a informací potřebných pro kvalitní řízení v rámci manažerského účetnictví. Postup byl obdobný, jako u aplikace metody AHP při zjišťování kvality účetních dat ve finančním účetnictví. V prvním kroku byly opět sestaveny skupiny pro jednotlivá kritéria, která spolu z určitých hledisek navzájem souvisejí a dále byla tato kritéria přiřazena do jednotlivých skupin. Většina kritérií byla již podrobně popsána v literární rešerši této práce, proto je zde jejich vliv pouze doplněn a stručně popsán.

Skupina M1 - Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví

M11 – Metody sestavování kalkulací

Kalkulace nákladů v sobě zahrnuje dva velmi úzce propojené problémy. Prvním z nich je řešení metodických otázek kalkulace, zejména otázky, jak přiřadit náklady výkonu. Druhý spočívá ve volbě vhodného obsahu kalkulace, rozsahu a struktury kalkulovaných položek v závislosti na tom, pro řešení jakých rozhodovacích úloh je kalkulace využita

M12 – Metody sestavování rozpočtů

Jednou z nejobtížnějších úloh fungování rozpočtu je sladění záměrů a očekávání jednotlivých středisek na všech úrovních vnitropodnikového řízení, které se též do oblasti finančního a hodnotového řízení soustřeďují. Pro sestavení rozpočtu jsou velmi důležité informace o očekávaném vývoji poptávky na trhu a výnosech z prodeje; cen vstupů a nákladové náročnosti činností podniku, obchodně platebních podmínek apod.

M13 - Nevyužívání kategorie výkonových odpisů

Hodnota odpisů by měla co nejpřesněji vyjadřovat opotřebení dlouhodobého majetku a mělo by jít o kvantifikaci jak fyzického, tak i morálního opotřebení. Odpis představuje snížení ekonomického prospěchu ve formě snížení aktiv a jedná se o nákladovou položku. Tvorbou odpisů dochází ke korekci ocenění majetku a finanční situace je zobrazena věrohodněji; záleží však na způsobu výpočtu odpisů. Metoda časového odpisování je založena na předpokladu snižování hodnoty dlouhodobého majetku v závislosti na době jeho používání. Může se jednat o rovnoměrné, zrychlené (degresivní) či zpomalené (progresivní) účetní odpisy. Tento způsob odpisování však není vhodný pro vlastní řízení podniku. Takto zjištěné odpisy neodpovídají reálné skutečnosti. Vhodnější variantou určování výší odpisů dlouhodobého majetku je výkonové odpisování. Tento způsob můžeme využít u majetku, jehož hodnota se snižuje v závislosti na míře jeho skutečného využívání. Typickým příkladem je majetek, u kterého je životnost dána počtem zhotovených výkonů. Je nutno určit tzv. odpisový koeficient, který se stanoví jako poměr vstupní ceny majetku a přepokládaného počtu vyrobených výkonů. Nevýhodou výkonové metody odpisování však je, že nerespektuje morální opotřebení majetku.

M14 - Využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění, nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Účelem druhového členění nákladů je postihnout k určitému momentu prvky a činitele vstupující do systému, ale bez specifikace faktorů, které vznik těchto nákladů vyvolávají. Toto členění odpovídá soustředování nákladů do ekonomicky stejnorodých skupin. Druhové členění nákladů a výnosů je důležité pro finanční účetnictví i pro finanční analýzu – výpočet zisku, analýzu dílčích nákladovostí apod., ale jeho využití pro řízení je nedostačující. Mezi základní nevýhody tohoto členění patří:

- celková výše nákladů ve výkazu zisku a ztráty je totožná s náklady na tvorbu všech výkonů a na zajištění celkového chodu podniku,
- abychom mohli porovnat náklady a výnosy, musíme použít korigující položku změny stavu aktiv vytvořených vlastní činností,
- druhové členění se nezabývá příčinou vynaložení nákladů, nehodnotí účelnost a přiměřenost jednotlivých vynaložených nákladů, neposkytuje dodatečné informace o hospodárnosti a efektivnosti využití ekonomických zdrojů.

Druhové členění je tedy pro řízení omezené. To platí především v případě, pokud

bychom hodnotili hospodárnost, účinnost a efektivnost. Důvodem je právě ta skutečnost, že druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů. Proto je žádoucí členit náklady a výnosy i z dalších hledisek, tak jak bylo uvedeno v teoretické části této práce.

Nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů - Nevýhody vymezení nákladů ve finančním vyjádření vyplývající z historického oceňování lze eliminovat využitím hodnotového a ještě lépe ekonomického pojetí nákladů, které jsou vhodnějšími přístupy při přijímání manažerských rozhodnutí. Náklady v hodnotovém pojetí zahrnují, jak náklady shodné s finančním účetnictvím, tak náklady, jež jsou v manažerském účetnictví zobrazovány v jiné výši než ve finančním účetnictví, případně nejsou ve finančním účetnictví vůbec vykazovány – tzv. kalkulační náklady. Majetkové složky se v hodnotovém pojetí oceňují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné reprodukci.

Ekonomické pojetí nákladů vychází z nutnosti zabezpečit adekvátní informace jak pro řízení reálně uskutečňovaných procesů, tak pro účely rozhodování směřující k výběru optimálních budoucích variant. Tento přístup je naprosto odlišný od finančního pojetí nákladů a je spojen s existencí tzv. oportunitních nákladů.

M15 – Lidské zdroje v oblasti manažerského účetnictví

Lidské zdroje již byly popsány u skupin kritérií pro finanční účetnictví a v kategorii manažerského účetnictví mají obdobný význam. Znalosti a vědomosti zaměstnanců v oblasti manažerského účetnictví mohou mít zásadní dopad na jeho vedení a vykazování. Nekvalitní pracovní síla může v účetnictví způsobit mnoho chyb, a jelikož je manažerské účetnictví zaměřeno, aby co nejvíce odpovídalo skutečnosti, tak i malá odlišnost např. při sestavení kalkulace na jeden výkon, může mít fatální dopad do podnikového rozpočtu jako celku.

Skupina M2 - Vazby a vliv systému řízení podniku na manažerské účetnictví

M21 – Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek

Analýza odchylek se zabývá zjištěním příčiny vzniku odchylek, zhodnocením jejich dopadu na podnikatelský proces a přijetím opatření, která by eliminovala vznik významných (zejména negativních) odchylek v budoucnosti. Zjišťování hospodárnosti, účinnosti, využití fixních nákladů a dalších faktorů nemá smysl, pokud se nepřijmou určitá nápravná opatření při vzniku odchylek.

Mezi základní zjišťované odchylky patří odchylky vyplývající ze změny objemu prodaného množství, změny prodejní ceny, změny variabilních nákladů, změny fixních nákladů a odchylky ze změny struktury vstupů. Jejich bližší určení je v Manuálu pro manažery malých a středních podniků na implementaci manažerského účetnictví v příloze 7 této práce.

M22 – Vliv podmínek výroby, členitost výrobního procesu

Výrobní proces v podniku může být buď členitý nebo nečlenitý. Nečlenitá výroba představuje technologicky nepřetržitý a uzavřený proces, který je zpravidla soustředěn pouze na jedno pracoviště. Oproti tomu, členitá výroba je proces, který se dále dělí do dvou a více samostatných úseků, které jsou časově, příp. i místně odděleny, produkce každého úseku je kvalitativně odlišná a je zpracováváno různé množství výkonů. V některých úsecích tedy vzniká nedokončená výroba. Je zřejmé, že členitý výrobní proces bude na sledování, analýzu a vykazování účetních dat náročnější.

M23 - Zaměření se především na odpovědnost nebo pouze na výkony

Odpovědnostní účetnictví bylo v počátcích především pro potřeby kontroly operativního řízení výrobního procesu a to zejména ve vztahu k pracovníkům a manažerům na nižších úrovních řízení. Pouze toto řízení je dnes již přežitkem a vývoj manažerského účetnictví si žádá i další informační podporu a to nejen na operativní, taktické, ale stále více i na strategické úrovni řízení. Základní cíl odpovědnostního řízení je dosažení takového dlouhodobého stavu, kdy jednání každého útvaru a pracovníka v podniku přispívá k dosažení strategických cílů podniku jako celku.

Obdobně orientace pouze na výkony bez vztahu k řízení odpovědnosti, resp. kdo je za daný výkon, skupinu výkonů, aktivitu zodpovědný, je nedostačující a z hlediska dlouhodobých, ale i krátkodobých strategií nevyhovující.

M24 - Vysoká míra subjektivity, nesprávná prezentace účetních dat

Má-li manažer provádět určitá rozhodnutí, měl by k tomu použít objektivní nástroje. Manažer se vždy rozhoduje na základě předchozích výsledků podnikání, na základě stanovených operativních, taktických i strategických cílů, avšak jeho rozhodování je vždy ovlivněno určitou mírou subjektivního pohledu. V rámci finančního účetnictví se vyskytuje problematika subjektivního hodnocení především při aplikaci zásady opatrnosti a matching principu. V manažerském účetnictví může být míra subjektivity ještě vyšší, protože toto není podloženo žádnou legislativou. Účelné je zajišťování takových informací, které jsou nezbytné pro řízení podniku na různých

úrovních a zároveň nejsou přímo dostupné ve finančním účetnictví. Z toho vyplývá, že v rámci manažerského účetnictví je možno pod záminkou subjektivního hodnocení ovlivňovat jeho výstupy, podle toho, zda jsou zpracovávány pro management či vlastníky podniku.

Na vysokou míru subjektivity navazuje i nesprávná prezentace účetních dat. Tato nesprávná prezentace může být vyvolána buď neznalostí, nebo neúplnými informacemi, příp. z důvodu úmyslného zakrývání určitých skutečností.

Skupina M3 - Vazby a vliv informačního systému na manažerské účetnictví

M31 - Absence druhého manažerského účetního okruhu

V rámci jednookruhové účetní soustavy manažerského účetnictví se běžné operace účtují na účtech směrné účtové osnovy pro podnikatele ve finančním účetnictví v rozčlenění na jednotlivá střediska. Pomocí účtů 599 a 699 je provedeno rozúčtování nákladů nevýrobních středisek, které je nutno uhradit z hlavní činnosti a na jejich základě mohou být také zúčtovány vzájemně poskytované služby v rámci jednotlivých středisek. Výhodou této účetní soustavy je jednoduchost a také jednoznačná propojenost vnitropodnikových a externích výsledků. Velkou nevýhodou ale je, že takto organizované účetnictví je svazováno obecnými předpisy finančního účetnictví; jeho obsah může být rovněž předmětem zveřejňování. Použití je vhodné v menších podnicích s jednoduchou výrobou.

V rámci dvouokruhové soustavy účetnictví je každá nákladová položka účtována dvakrát - jednou ve finančním účetnictví a jednou je převedena pomocí spojovacích účtů a účtů rozdílů do manažerského účetnictví. Pro nákladové položky se využívají účty účtové třídy 8, pro výnosové položky účty účtové třídy 9. Tato účetní soustava poskytuje stejný výsledek hospodaření jako finanční účetnictví, jen výsledky jednotlivých středisek jsou jiné, reálnější. Proto jsou výstupy z dvouokruhového účetnictví pro manažery z hlediska řízení výhodnější. V praxi se však může využívat kombinace obou těchto přístupů.

M32 – Způsoby předávání informací a časový posun – zpoždění informace od události po její využití

Asymetrie účetních informací byla již popsána v rámci finančního účetnictví a vyskytuje se i v rámci manažerského účetnictví. Úskalím může být také předávání dat a informací mezi finančním účetnictvím a manažerským účetnictvím a naopak. Důvodů

může být několik a to neschopnost pracovníků, boj na pracovišti mezi jednotlivými zaměstnanci nebo útvary, úmyslné zatajování, příliš složitý a nepropracovaný informační systém apod.

M33 – Zjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům

Manažerské účetnictví pracuje nejen s finančními informacemi, ale pro jeho plány a rozpočty jsou důležité i ostatní, externí i interní informace. Jedná se například o situaci na trhu, informace o konkurenci, o požadavcích zákazníků, informace o nových technologiích, o stavu na trhu práce, o ekonomické situaci v dané zemi i ve světě a mnoho dalších informací. Na základě analýz těchto dat pak podnik přijímá nejen krátkodobá, ale i dlouhodobá rozhodnutí a strategie, jakým směrem se podnik bude dále ubýrat a jeho vize do budoucna. Pro manažerské účetnictví jsou tyto informace nezbytné z hlediska jeho dalšího vývoje.

Průzkum v rámci manažerského účetnictví probíhal obdobně jako průzkum ve FÚ a to na základě strukturovaných rozhovorů s 59 respondenty, kterými byli manažeři, finanční ředitelé, účetní a pracovníci controllingu. Dotazovaní respondenti určili váhy jednotlivých kritérií, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat; každý respondent určil v jednotlivých skupinách poměry významnosti, z nichž následně byly sestaveny Saatyho matice, určeny body a váhy pro jednotlivá kritéria a indexy konzistence pro jednotlivé matice. Výsledky těchto matic jsou shrnuty v následujících tabulkách a grafech.

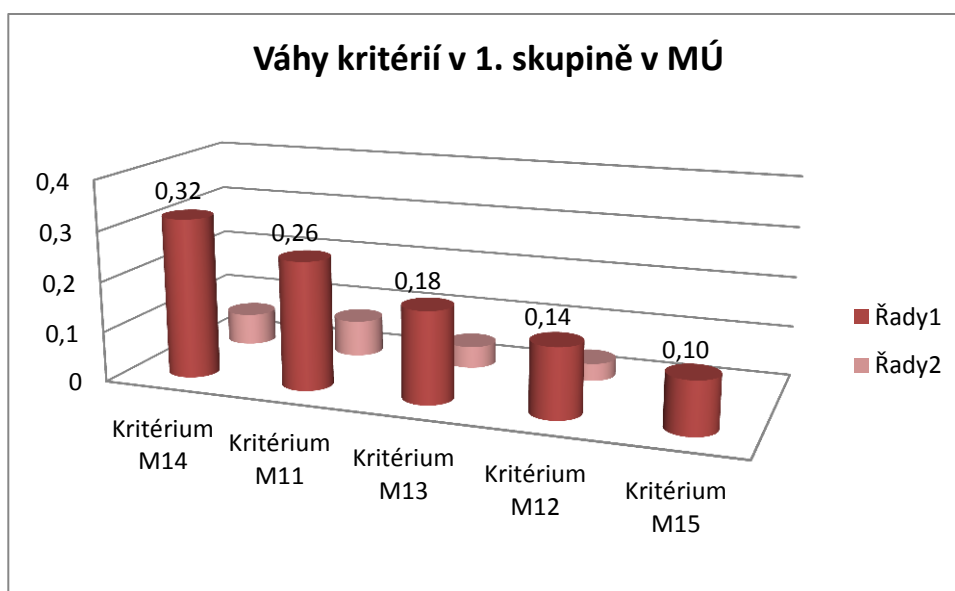
Tabulka 7: Výsledky získané ze Saatyho matic pro první skupinu kritérií MÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium M11	0,060298	0,08754	0,2551	2
Kritérium M12		0,07822	0,1392	4
Kritérium M13		0,07852	0,1826	3
Kritérium M14		0,08148	0,3185	1
Kritérium M15		0,07691	0,1046	5

Zdroj: Vlastní výpočty

V tabulce 7 jsou uvedeny výsledky v rámci skupiny „Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví“, ze kterého vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritéria, která nejvíce ovlivňují kvalitu manažerských účetních dat, jsou dle pořadí důležitosti M14 – Využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění nákladů, nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů, M11 – Metody sestavování kalkulací, M13 – Nevyužívání kategorie výkonových odpisů, M12 – Metody sestavování rozpočtů a M15 – Lidské zdroje v oblasti manažerského účetnictví.

Graf 6: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 6 u řady 1 jsou patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významné. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Nejvyšší výkyvy vykazovala kritéria M11 - Metody sestavování kalkulací a M13 - Nevyužívání kategorie výkonových odpisů (0,0725). V obdobné výši byly rozdíly mezi kritérii M14 – Využívání pouze druhového členění nákladů a M11 – Metody sestavování kalkulací (0,0634). Naopak menší rozdíly vykazovala kritéria M13 – Nevyužívání kategorie výkonových odpisů a M12 – Metody sestavování rozpočtů a to ve výši 0,0434 a velmi malé rozdíly byly a mezi kritérii M12 – Metody sestavování rozpočtů a M15 – Lidské zdroje v oblasti MÚ (0,0346).

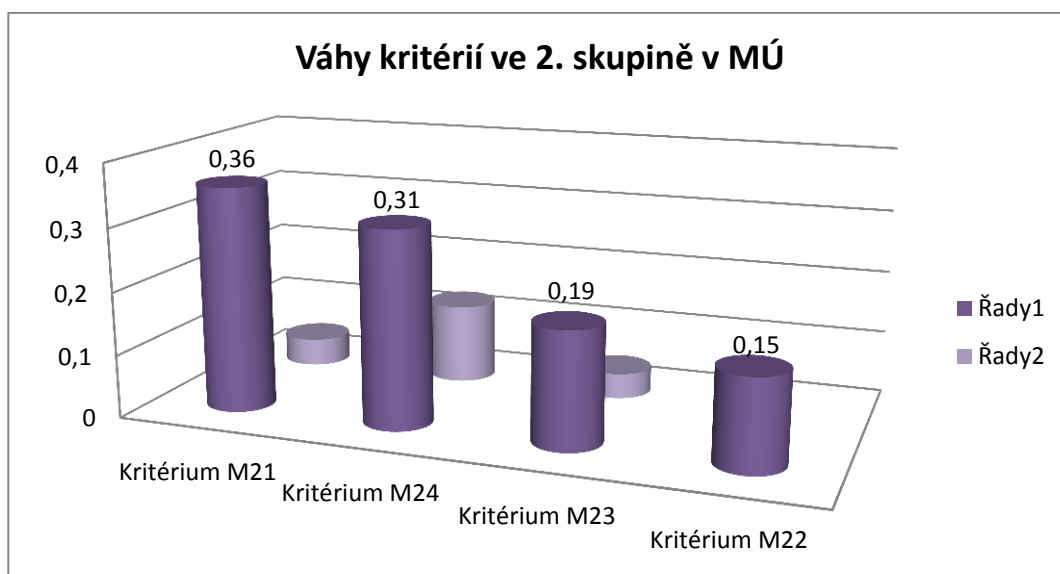
Tabulka 8: Výsledky získané ze Saatyho matic pro druhou skupinu kritérií MÚ

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium M21	0,058803	0,07945	0,3569	1
Kritérium M22		0,08188	0,1452	4
Kritérium M23		0,08636	0,1855	3
Kritérium M24		0,07372	0,3124	2

Zdroj: Vlastní výpočty

Z průzkumu v rámci skupiny „Vazby a vliv systému řízení podniku na manažerské účetnictví“ v tabulce 8 vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritéria, která nejvíce ovlivňují kvalitu manažerských účetních dat, jsou M21 – Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek a M24 – Vysoká míra subjektivity a nesprávná prezentace účetních dat. Naopak menší váhy významnosti mají kritéria M23 – Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony a M22 – Vliv podmínek výroby a členitost výrobního procesu.

Graf 7: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv systému řízení na manažerské účetnictví“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 7 u řady 1 jsou patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významná. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Nejvyšší výkyvy vykazovala kritéria M24 – Vysoká míra subjektivity, nesprávná prezentace účetních dat a M23 – Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony. Naopak velmi malé rozdíly byly mezi kritérii M21 – Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek a M24 – Vysoká míra subjektivity, nesprávná prezentace účetních dat (0,0445) a mezi kritérii M23 – Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony a M22 – Vliv podmínek výroby, členitost výrobního procesu (0,0403).

Tabulka 9: Výsledky získané ze Saatyho matic pro třetí skupinu kritérií v rámci MÚ

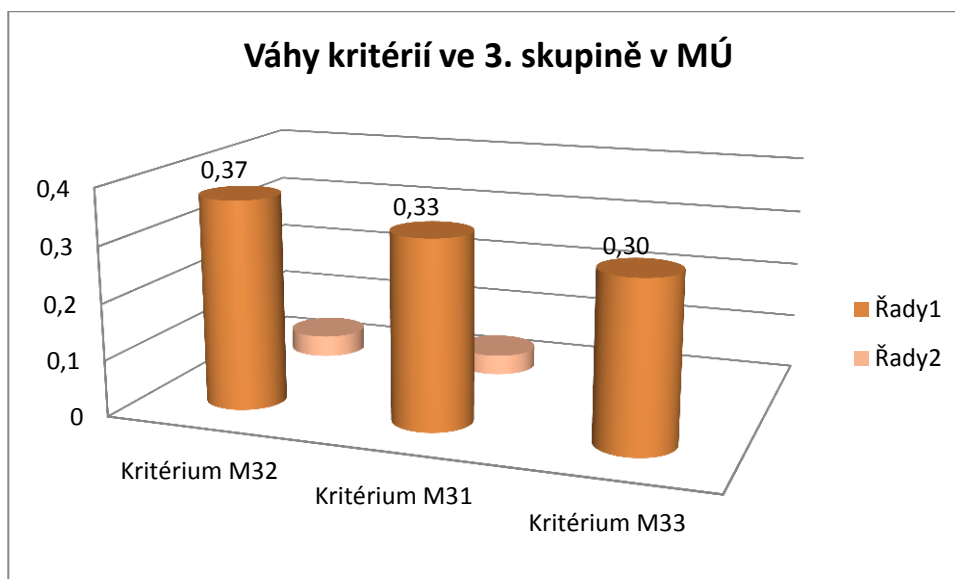
	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Kritérium M31	0,053248	0,09395	0,3323	2
Kritérium M32		0,09241	0,3716	1
Kritérium M33		0,08535	0,2961	3

Zdroj: Vlastní výpočty

Z šetření v rámci skupiny „Vazby a vliv informačního systému jako celku na manažerské účetnictví“ v tabulce 9 vyplývá, že nejvyšší váhu, resp. kritérium, které nejvíce ovlivňuje kvalitu manažerských účetních dat, je M32 – Způsoby předávání informací, dále kritérium M31 – Absence druhého manažerského okruhu a kritérium M33 – Zjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům.

Druhý manažerský účetní okruh je nezbytností především pro výrobní podniky. Proto bylo překvapivé zjištění, že toto kritérium se neprojevovalo v rámci šetření jako nejdůležitější. Nicméně je známo, že v rámci dvouokruhové účetní soustavy účtuje v České republice pouze velmi málo firem.

Graf 8: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv informačního systému jako celku na manažerské účetnictví“



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu 8 u řady 1 jsou patrné průměrné hodnoty významnosti jednotlivých kritérií seřazených od nejvýznamnějšího po méně významné. Řada 2 představuje rozdíly mezi významnějším kritériem a kritériem o jeden stupeň méně významným. Je zde vidět, že kritéria jsou velmi vyrovnaná a rozdíly mezi nimi velmi malé. Rozdíl mezi kritériem M32 – Způsoby předávání informací a časový posun a M31 – Absence druhého manažerského okruhu je pouze 0,0393 a rozdíl mezi kritériem M31 – Absence druhého manažerského okruhu a M33 – Zjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům je ve výši 0,0362.

V dalším kroku byla na výsledky Saatyho matic aplikována metoda AHP. Na základě strukturovaných rozhovorů s auditory (především ze společnosti KPMG a soukromých externích auditorů) bylo sestaveno 12 Saatyho matic a z těchto matic pak pořadí jednotlivých skupin podle toho, které skupiny kritérií jsou pro kvalitu manažerského účetnictví nejvýznamnější. Výsledky jsou shrnuty v následující tabulce 10.

Tabulka 10: Výsledky získané z osobního dotazování auditorů – porovnání jednotlivých skupin

	Průměrný index konzistence	Směrodatná odchylka	Aritmetický průměr vah	Pořadí důležitosti
Skupina M1	0,056985	0,08284	0,4739	1
Skupina M2		0,08889	0,3163	2
Skupina M3		0,08936	0,2098	3

Zdroj: Vlastní výpočty

Z výše zjištěného vyplývá, že skupina auditorů přiřadila nejvyšší váhu důležitosti skupině M1 - Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví, dále skupině M2 - Vazby a vliv systému řízení na manažerské účetnictví a nejnižší váhu má skupina M3 - Vazby a vliv informačního systému na manažerské účetnictví. Rozdíl mezi prvními dvěma skupinami je ve výši 0,1576 a rozdíl mezi druhou a třetí skupinou je ve výši 0,1065.

Provedením součinu vah skupin s jednotlivými kritérii byly zjištěny tyto konečné váhy jednotlivých kritérií v rámci manažerského účetnictví:

	Váha kritéria	Váha skupiny	Výsledná váha	Pořadí důležitosti
Kritérium M11	0,2551	0,4739	0,1209	2
Kritérium M12	0,1392	0,4739	0,0660	8
Kritérium M13	0,1826	0,4739	0,0865	5
Kritérium M14	0,3185	0,4739	0,1509	1
Kritérium M15	0,1046	0,4739	0,0496	11
Kritérium M21	0,3569	0,3163	0,1129	3
Kritérium M22	0,1452	0,3163	0,0459	12
Kritérium M23	0,1855	0,3163	0,0587	10
Kritérium M24	0,3124	0,3163	0,0988	4
Kritérium M31	0,3323	0,2098	0,0697	7

Kritérium M32	0,3716	0,2098	0,0780	6
Kritérium M33	0,2961	0,2098	0,0621	9

Jako nejdůležitější kritéria, která ovlivňují kvalitu účetních dat vykazovaných v manažerském účetnictví, v rámci všech skupin se projevila kritéria:

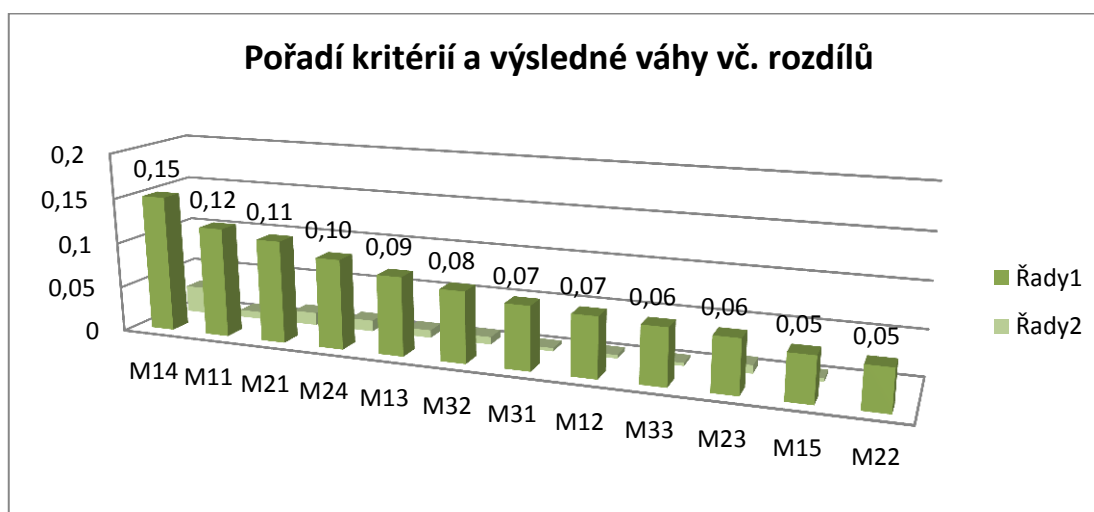
1. Využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění; nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.
2. Metody sestavování kalkulací.
3. Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek.
4. Vysoká míra subjektivity, nesprávná prezentace účetních dat.
5. Nevyužívání kategorie výkonových odpisů.

Jako nejméně důležitá kritéria se v rámci všech skupin projevila kritéria:

12. Vliv podmínek výroby, členitost výrobního procesu.
11. Lidské zdroje v oblasti manažerského účetnictví.
10. Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony.

Následující graf 9 udává pořadí kritérií MÚ po aplikaci metody AHP a to od nejdůležitějšího a zároveň udává rozdíly v hodnotách mezi jednotlivými sousedními kritérii.

Graf 9: Pořadí kritérií MÚ po aplikaci metody AHP



Zdroj: Vlastní zpracování

Z výsledných vah získaných metodou AHP byl následně navržen model, na základě kterého si podniky mohou určit kvalitu účetních dat vykazovaných v manažerském účetnictví:

$$QAD_{MA} = 0,4739 * (0,2551 * M11 + 0,1392 * M12 + 0,1826 * M13 + 0,3185 * M14 + 0,1046 * M15) + 0,3163 * (0,3569 * M21 + 0,1452 * M22 + 0,1855 * M23 + 0,3124 * M24) + 0,2098 * (0,3323 * M31 + 0,3716 * M32 + 0,2961 * M33) \quad (9)$$

$$QAD_{MA} = 0,1209 * M11 + 0,0660 * M12 + 0,0865 * M13 + 0,1509 * M14 + 0,0496 * M15 + 0,1129 * M21 + 0,0459 * M22 + 0,0587 * M23 + 0,0988 * M24 + 0,0697 * M31 + 0,0780 * M32 + 0,0621 * M33 \quad (10)$$

kde: QAD_{MA} je kvalita účetních dat v manažerském účetnictví (Quality of Accounting Data for Managerial Accounting),

$M11 \dots M33$ jsou jednotlivá kritéria v rámci stanovených skupin.

Jelikož je manažerské účetnictví neveřejné a není možné, aby jeho kvalitu posuzovala třetí osoba, tak jako je tomu u finančního účetnictví, stanoví si každý podnik, zda a v jaké míře se v podniku vyskytují jednotlivá kritéria. Model je vhodný také z důvodu, že podniky často nemají srovnatelnost tohoto účetnictví s ostatními podniky a na základě níže uvedené stupnice budou moci porovnat kvalitu svého účetnictví dle zvolených kritérií s ostatními podniky.

Stejně jako u finančního, tak i u manažerského účetnictví, aby mohlo být dále pokračováno v hodnocení kvality účetních dat u jednotlivých podniků, je potřeba sestavit stupnici hodnocení kritérií. Jelikož se opět jedná o kritéria, která negativně ovlivňují kvalitu účetních dat, a čím méně se v podniku vyskytují, tím lépe, tak byla stanovena v tomto případě tříbodová stupnice od 0 do 4, s tím, že 0 znamená, že kritérium se v podniku nevyskytuje vůbec, 2 znamená „střední“ výskyt a 4 znamená, že negativní kritérium se v podniku vyskytuje v plném rozsahu. Kritéria byla hodnocena následovně:

Kritérium kvality	Stupnice hodnocení kritéria	Váha kritéria
M11 - Metody sestavování kalkulací	0 - propracovaný kalkulační systém, sestavování nákladových i cenových kalkulací 2 - sestavování nákladových nebo cenových kalkulací 4 - nesestavování kalkulací	0,1209
M12 - Metody sestavování rozpočtů	0 - propracovaný systém rozpočtů, sestavování dlouhodobých i krátkodobých rozpočtů 2 - sestavování dlouhodobých či krátkodobých rozpočtů 4 - nesestavování rozpočtů	0,0660
M13 - Nevyužívání kategorie výkonových odpisů	0 - využívání kategorie výkonových odpisů 2 - využívání účetních odpisů zaúčtovaných ve finančním účetnictví 4 - používání daňových odpisů zaúčtovaných ve finančním účetnictví	0,0865
M14 - Využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění; nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů	0 - druhové členění nákladů a členění nákladů na variabilní a fixní, přímé a nepřímé, implicitní a explicitní a další členění 2 - druhové členění nákladů a členění nákladů na variabilní a fixní či přímé a nepřímé 4 - pouze druhové členění nákladů	0,1509
M15 – Lidské zdroje v oblasti manažerského účetnictví	0 - stálí a spokojení zaměstnanci, s patřičným vzděláním, kteří respektují etická pravidla, bez závažného chybování, odborníci v oblasti MÚ 2 - zaměstnanci s občasným	0,0496

	<p>pochybením, které nemá vážné dopady na vedení MÚ</p> <p>4 - zaměstnanci, kteří nejsou odborníky v oblasti MÚ, potřeba získání lepších pracovníků</p>	
M21 – Způsoby a četnost vyhodnocování odchylek	<p>0 - pravidelné vyhodnocování odchylek v krátkých časových intervalech, přijímání nápravných opatření za vzniklé odchylky</p> <p>2 - vyhodnocování odchylek dle potřeby či možností, nepřijímání nápravných opatření za vzniklé odchylky</p> <p>4 - nevyhodnocování odchylek</p>	0,1129
M22 – Vliv podmínek výroby, členitost výrobního procesu	<p>0 - podnik nemá problémy s výrobním procesem ani se specifickými podmínkami výroby</p> <p>2 - podnik má menší problémy s výrobním procesem či se specifickými podmínkami výroby</p> <p>4 - podnik má problémy s výrobním procesem a se zvládnutím specifických podmínek výroby</p>	0,0459
M23 - Zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony	<p>0 - zaměření se na odpovědnost i na výkony</p> <p>2 - zaměření se pouze na odpovědnost nebo pouze na výkony</p> <p>4 - neurčitá orientace MÚ</p>	0,0587
M24 - Vysoká míra subjektivity vedoucích pracovníků, nesprávná prezentace účetních dat	<p>0 - výstupy MÚ jsou kontrolovány nezávislou osobou nebo hodnoceny více osobami</p> <p>2 - v podniku se vyskytly případy záměrného ovlivnění dat ve vlastní</p>	0,0988

	<p>prospěch a byla přijata nápravná opatření</p> <p>4 - v podniku se vyskytly případy záměrného ovlivnění dat ve vlastní prospěch, nebyla přijata žádná opatření</p>	
M31 – Absence druhého manažerského okruhu	<p>0 - vedení MÚ v rámci dvouokruhové účetní soustavy</p> <p>2 - vedení MÚ v rámci podrobné jednookruhové účetní soustavy</p> <p>4 - nerozčleňování účtů finančního účetnictví do podrobnějšího analytického členění</p>	0,0697
M32 – Způsoby předávání informací a časový posun – zpoždění informace od události po její využití	<p>0 - včasné, úplné předávání relevantních informací</p> <p>2 - předávání informací s menší časovou prodlevou či občasná neúplná data</p> <p>4 - předávání informací selhává</p>	0,0780
M33 – Zjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům	<p>0 - pravidelné zjišťování relevantních externích informací a jejich vyhodnocování</p> <p>2 - zjišťování určitých externích informací, nedostatky v jejich vyhodnocování</p> <p>4 - nezjišťování externích informací a informací ve vztahu k aktivitám, činnostem a procesům</p>	0,0621

4.2.5 Zjišťování kvality účetních dat u jednotlivých podniků

Na základě sestavených modelů kvality účetních dat pro finanční účetnictví (QAD_{FA}) a pro manažerské účetnictví (QAD_{MA}), byla hodnocena kvalita účetních dat u vybraných podniků. Jak již bylo výše uvedeno, jelikož se jedná o velmi citlivá data, tak bylo šetření prováděno za pomoci softwaru, který byl vytvořen pouze pro účely zjištění

kvality dat v podniku. Byla analyzována kvalita účetních dat finančního účetnictví u 78 podniků a kvalita účetních dat manažerského účetnictví u 67 podniků. Z důvodu vyšší úrovně srovnatelnosti dat a odstranění výkyvů v hodnotách v důsledku velikosti podniků, oblastí podnikání apod. se průzkumu zúčastnily pouze tyto podniky:

- právní forma podnikání – společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti,
- region Jihočeský kraj, okresy České Budějovice, Prachatice, Tábor, Český Krumlov, Strakonice, Jindřichův Hradec a Písek,
- počet zaměstnanců – od 10 do 1999 zaměstnanců,
- roční obrat – od 10 mil. do 1000 mil. Kč,
- převažující činnost dle CZ-NACE – sekce C - zpracovatelský průmysl.

Dotazovaní respondenti ohodnotili podle stupnice jednotlivá kritéria, za pomoci softwaru byly odpovědím přiřazeny body a dosazeny do sestavených modelů a byla zjištěna kvalita účetních dat v jednotlivých podnicích.

Software pro hodnocení kvality dat manažerského účetnictví je zobrazen na obrázku 3 a výsledky kvality dat jednotlivých podniků, zjištěných prostřednictvím tohoto softwaru, jsou uvedeny v tabulce 11.

Obrázek 3: Hodnocení kvality dat manažerského účetnictví

Zdroj: Vlastní software

Tabulka 11: Získané hodnoty kvality účetních dat u jednotlivých podniků

Podnik	QAD _{FA}	QAD _{MA}	Podnik	QAD _{FA}	QAD _{MA}
Podnik 1	2,0417	2,261	Podnik 40	0,6629	0,4412
Podnik 2	1,6247	X	Podnik 41	1,6788	2,0078
Podnik 3	1,6493	1,5348	Podnik 42	0,3649	0,1394
Podnik 4	0,5524	0,1394	Podnik 43	1,731	1,916
Podnik 5	1,5143	1,4894	Podnik 44	0,6639	X
Podnik 6	0,915	0,7702	Podnik 45	1,3222	1,145
Podnik 7	1,1777	X	Podnik 46	1,9307	2,4972
Podnik 8	0,6871	0,9222	Podnik 47	1,1697	0,6174
Podnik 9	1,3112	X	Podnik 48	1,3035	0,955
Podnik 10	1,5454	0,9164	Podnik 49	1,2674	1,0566

Podnik 11	1,5722	1,5668	Podnik 50	1,7632	1,9244
Podnik 12	1,6738	1,8758	Podnik 51	1,5526	1,426
Podnik 13	1,3207	0,9072	Podnik 52	1,2406	0,955
Podnik 14	2,1511	2,259	Podnik 53	1,4238	X
Podnik 15	1,7852	1,7614	Podnik 54	0,6012	X
Podnik 16	1,1682	0,955	Podnik 55	1,8849	1,2634
Podnik 17	0,6071	0,5676	Podnik 56	0,6791	X
Podnik 18	1,3012	1,0606	Podnik 57	0,5534	0,4298
Podnik 19	1,2063	1,0196	Podnik 58	1,4328	1,1886
Podnik 20	1,4035	1,1244	Podnik 59	1,6628	1,7184
Podnik 21	1,7034	1,634	Podnik 60	1,1481	1,114
Podnik 22	1,2765	1,0156	Podnik 61	0,6858	0,4412
Podnik 23	1,3027	X	Podnik 62	1,8876	1,6586
Podnik 24	2,1254	2,5618	Podnik 63	1,2591	1,2172
Podnik 25	2,0351	2,0352	Podnik 64	1,4955	X
Podnik 26	1,9013	2,351	Podnik 65	1,2794	1,2624
Podnik 27	0,955	0,6142	Podnik 66	2,7436	3,287
Podnik 28	0,9816	0,493	Podnik 67	1,4454	1,0998
Podnik 29	1,1245	X	Podnik 68	0,9444	0,7188
Podnik 30	1,2731	1,2454	Podnik 69	1,833	1,2634
Podnik 31	1,9002	2,132	Podnik 70	1,5658	1,3256
Podnik 32	0,7589	0,1394	Podnik 71	1,7875	2,3032
Podnik 33	1,3675	1,0712	Podnik 72	1,5845	1,7152
Podnik 34	2,209	3,0894	Podnik 73	1,6916	2,0746
Podnik 35	1,135	0,9164	Podnik 74	1,1263	0,2714
Podnik 36	1,649	1,7154	Podnik 75	0,925	0,7146
Podnik 37	1,3132	0,972	Podnik 76	2,1717	2,3134
Podnik 38	1,2264	0,823	Podnik 77	1,987	X
Podnik 39	0,5857	0,3124	Podnik 78	0,9886	0,4274
FÚ - průměrná hodnota		1,3778	MÚ - průměrná hodnota		1,3006
- minimum		0,3649	- minimum		0,1394
- maximum		2,7436	- maximum		3,287

Zdroj: Vlastní výpočty

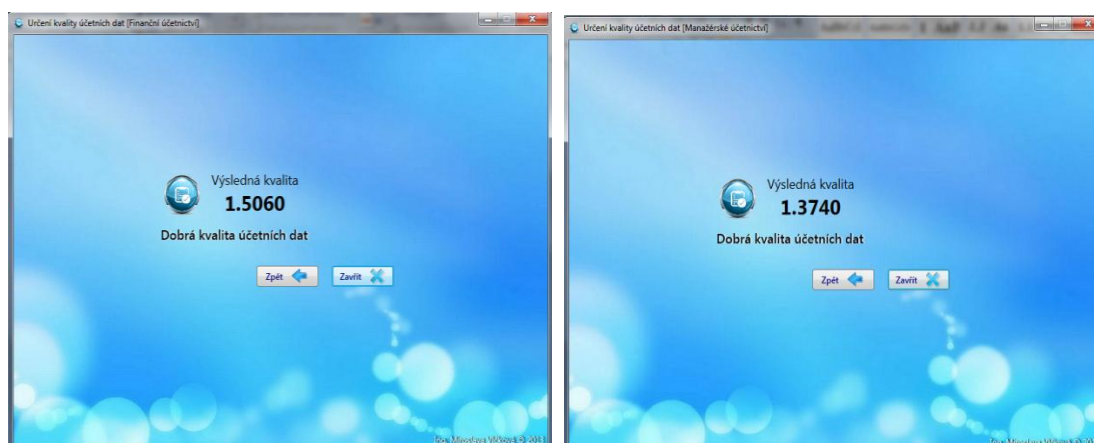
Na základě výše uvedených hodnot byly sestaveny hodnotící stupnice kvality účetních dat. Stupnice mají podstatný význam především u kvality dat manažerského účetnictví, protože umožňuje firmám mezipodnikové srovnání. Nejnižší vypočtená hodnota kvality dat může být 0 (tzn. stoprocentně kvalitní data), nejvyšší hodnota kvality může být 4 (tzn. stoprocentně nekvalitní data). Rozsah v rámci jednotlivých stupňů se vypočetl jako podíl maximálně dosažitelné hodnoty a počtu stupňů, v tomto případě tedy 4/5.

Stupnice pro zhodnocení kvality účetních dat finančního i manažerského účetnictví

0 – 0,8	velmi dobrá kvalita účetních dat
0,81 – 1,6	dobrá kvalita účetních dat
1,61 – 2,4	průměrná kvalita účetních dat
2,41 – 3,2	špatná kvalita účetních dat
3,21 – 4	velmi špatná kvalita účetních dat

Následující obrázek 4 ukazuje výstup ze softwaru na určení kvality dat finančního i manažerského účetnictví.

Obrázek 4: Vyhodnocení kvality dat finančního a manažerského účetnictví



Zdroj: Vlastní software

Tabulka 12 uvádí rozdělení podniků podle výše uvedené stupnice. Příjemné zjištění u kvality dat FÚ bylo, že žádný podnik nemá velmi špatnou kvalitu ÚD a pouze 1 podnik má špatnou kvalitu ÚD. Více než 66 % podniků má nadprůměrnou kvalitu ÚD. U kvality dat manažerského účetnictví byly zjištěny obdobné výsledky.

Tabulka 12: Přiřazení stupnicového ohodnocení u zkoumaných podniků

Stupnice kvality ÚD	FÚ – počet podniků	FÚ – % podíl	MÚ – počet podniků	MÚ – % podíl
Velmi dobrá kvalita ÚD	12	15,38%	16	23,88%
Dobrá kvalita ÚD	40	51,28%	29	43,28%
Průměrná kvalita ÚD	25	32,05%	18	26,87%
Špatná kvalita ÚD	1	1,28%	3	4,48%
Velmi špatná kvalita ÚD	0	0,00%	1	1,49%
Celkem	78	100 %	67	100 %

Zdroj: Vlastní výpočty

4.2.6 Vzájemné vazby mezi kvalitou účetních dat FÚ a výrokem auditora

V dalším kroku bude analyzováno, zda existuje vazba mezi zjištěnou kvalitou účetních dat finančního účetnictví a mezi výrokem auditora. U zkoumaných firem, u nichž byla analyzována kvalita dat, byly zjišťovány výroky auditora v období 2007 až 2012. Tyto výroky byly získány z databáze Albertina CZ Gold Edition a jednotlivým výrokům byly přiřazeny číselné kódy:

- 0 – výrok bez výhrad,
- 1 – výrok s výhradou,
- 2 – záporný výrok,
- 3 – odmítnutí výroku.

Následně byl vypočten tzv. „průměrný“ výrok, tedy u jednotlivých podniků byly sečteny číselné kódy výroků za sledovaná období a vyděleny počtem sledovaných období. Průměrné výroky jednotlivých podniků jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 13: Průměrné výroky auditorů u jednotlivých podniků

Podnik	Výrok auditora	Podnik	Výrok auditora	Podnik	Výrok auditora	Podnik	Výrok auditora
1	0	21	x	41	x	61	0
2	0,5	22	0	42	x	62	0
3	x	23	x	43	x	63	0
4	0	24	x	44	0	64	x
5	x	25	x	45	x	65	x
6	x	26	x	46	x	66	x
7	x	27	0	47	0	67	x
8	x	28	x	48	0	68	0
9	0	29	0	49	0	69	x
10	x	30	0	50	x	70	x
11	x	31	0	51	x	71	0
12	0	32	x	52	x	72	x
13	0	33	0	53	0	73	x
14	0	34	x	54	x	74	0
15	0	35	x	55	x	75	x
16	0	36	0	56	x	76	x
17	0	37	0	57	x	77	0
18	x	38	0	58	x	78	0
19	0	39	0	59	x		
20	0	40	x	60	0		

Zdroj: Databáze Albertina CZ Gold Edition, vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že z celkového počtu 78 sledovaných podniků jich 42 není auditováno a 36 podniků podléhá či alespoň v některých letech podléhalo auditu. Bylo zjištěno, že 35 auditovaných podniků mělo po celou dobu auditorem vyřknutý výrok bez výhrad, pouze podnik č. 2, který byl auditován dva roky, měl jednou výrok bez výhrad a jednou výrok s výhradou.

Je tedy zřejmé, že nelze hledat závislost mezi kvalitou účetních dat pro řízení podniku a výrokiem auditora. Je to dáno tím, že kvalita dat pro řízení podniku má částečně odlišná kritéria od kritérií, která hodnotí auditor. Do hodnocení kvality dat pro řízení podniku jsou zahrnována i taková kritéria jako např. znalosti a vědomosti manažerů i účetních, jejich adaptabilita na změny (v legislativě i v podnikovém prostředí), nastavení vnitřních kontrolních systémů či informační systém jako celek, který řídicí pracovníci používají. Oproti tomu auditoři zkoumají i jiná hlediska jako např. předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky či ověřují správnost a úplnost přílohy k účetní závěrce.

4.2.7 Vzájemné vazby mezi kvalitou účetních dat FÚ a vybranými finančními ukazateli

Jelikož vztah mezi kvalitou účetních dat a výrokem auditora nebyl prokazatelný, tak v dalším kroku bude zkoumáno, zda existuje vazba mezi zjištěnou kvalitou účetních dat finančního účetnictví a jednotlivými finančními ukazateli. Při zjišťování dat pro výpočet finančních ukazatelů bylo vycházeno z podkladů jednotlivých podniků (rozvahy a výkazy zisku a ztráty) a z dat získaných z databáze Albertina CZ Gold Edition. Data byla analyzována za období 2007 – 2012 u 78 podniků. Průzkumu se zúčastnily pouze podniky, které byly zkoumány při zjišťování kvality dat na základě modelů získaných metodou AHP (viz kapitola 4.2.5).

V rámci analýzy finančních ukazatelů byly zkoumány ukazatele, které primárně vycházely z vazeb v účetnictví (především v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty) a z ukazatelů finanční analýzy (Růčková, 2011; Růčková a Roubíčková, 2012; Landa, 2008), přičemž základem většiny ukazatelů byly hodnoty cash flow a to z důvodu, že ukazatel cash flow je všeobecně vnímán, jako ukazatel, který lze (oproti zisku) pouze obtížně zkreslovat. Ukazatele na bázi peněžních toků se využívají při hlubší analýze situace podniku. Základní vztah pro výpočet cash flow v podobě vnitřního finančního potenciálu (Růčková a Roubíčková, 2012) a který byl použit pro výpočet ukazatelů vyjadřuje následující upravená rovnice:

$$\text{Cash flow} = \text{zisk} + \text{odpisy} \pm \text{změna stavu opravných položek a rezerv},$$

přičemž jako zisk byl použit EBIT (earnings before interest and taxes; zisk před odečtením úroků a daní). Při analýze se využívá tam, kde je potřeba zajistit mezipodnikové srovnání. Vychází se z faktu, že i když budou mít podniky stejné daňové zatížení, mají rozdílnou bonitu z hlediska věřitelského, tudíž by mohla výše úroků ovlivnit náhled na tvorbu výsledku hospodaření v hlavní činnosti.

Na základě dostupných literárních zdrojů zabývajících se kvalitou účetních dat (viz literární rešerše) bylo stanoveno 20 ukazatelů, které byly použity pro analýzu a dále zkoumány. Tyto ukazatele postihují veškeré významné oblasti účetnictví, jako např. náklady a výnosy, aktiva a pasiva, vlastní a cizí kapitál, zisk i daňové zatížení a na jejich základě bude hledán model, na základě kterého je možno určit kvalitu účetních dat. Jak již bylo výše uvedeno, většina ukazatelů je sestavena na bázi cash flow. Jedná se o:

$\frac{\text{tržby z provozní činnosti}}{\text{pohledávky z obchodních vztahů}}$

$\frac{\text{opravné položky + rezervy}}{\text{celková aktiva}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{obrat}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{EBIT}}$

$\frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{celková aktiva}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{vlastní kapitál}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{tržby z provozní činnosti}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{provozní náklady}}$

$\frac{\text{tržby z provozní činnosti}}{\text{celková aktiva}}$

$\frac{\text{tržby z provozní činnosti}}{\text{závazky z obchodních vztahů}}$

$\frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}}$

$\frac{\text{cizí kapitál}}{\text{vlastní kapitál}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{cizí kapitál}}$

$\frac{\text{tržby}}{\text{provozní náklady}}$

$\frac{\text{cash flow}}{\text{oběžný majetek}}$

$$\frac{\text{placené úroky}}{\text{cash flow}}$$

$$\frac{\text{provozní náklady}}{\text{provozní výnosy}}$$

$$\frac{\text{odpisy}}{\text{provozní náklady}}$$

$$\frac{\text{daň}}{\text{EBIT}}$$

Finanční ukazatelé byly u všech podniků vypočteny v jednotlivých letech (2007 – 2012) a následně byly na základě váženého aritmetického průměru zprůměrovány za těchto 6 let, přičemž starším obdobím jsou přiřazeny nižší váhy. Váhy byly stanoveny na základě metody pořadí. Metoda pořadí (Hendl, 2012) vyžaduje informaci stanovení pořadí kritérií podle důležitosti. Uspořádaným kritériím (jednotlivým rokům) jsou přiřazeny body $k, k-1, k-2, \dots, 2, 1$. Nejdůležitějšímu kritériu přiřadíme číslo k ($k =$ počet let), druhému $k-1$, až nejméně důležitému kritériu číslo 1. Všeobecně je i -tému kritériu přiřazeno přirozené číslo b_i . Váhu i -tého kritéria vypočteme podle vztahu:

$$v_i = \frac{b_i}{\sum_{i=1}^k b_i} \quad (11)$$

Váha pro rok 2007 je tedy $1/21$, pro rok 2008 byla $2/21$, pro rok 2009 byla $3/21$, pro rok 2010 byla $4/21$, pro rok 2011 byla $5/21$ a pro rok 2012 byla $6/21$. Vypočtené a průměrné ukazatele u všech podniků jsou uvedeny v příloze 2. Z analýzy byly vyřazeny podniky číslo 34, 42, 44, 66 a 77 a to z důvodu neúplnosti některých dat nebo z důvodu nesrovnatelnosti ze statistického hlediska.

V dalším kroku byla tato data analyzována na závislost s hodnotou kvality účetních dat finančního účetnictví u jednotlivých podniků, a to aplikováním statistických metod pro zjištění jejich vzájemné provázanosti.

4.2.8 Aplikace vícenásobné lineární regrese

Vícenásobná regrese je nástrojem pro zkoumání statistické závislosti na základě modelu, který obsahuje jednu závisle proměnnou a několik nezávislých proměnných.

Vícenásobnou regresní analýzu je vhodné aplikovat u těchto druhů úloh, kdy (Hendl, 2012; Hindls, Kaňoková a Novák, 1997):

- potřebujeme znát efekt, který má na cílovou proměnnou Y souhrn změn ovlivňujících parametrů X_1, X_2, \dots, X_k ,
- chceme predikovat hodnotu závisle proměnné Y pro budoucí hodnoty proměnných X_1, X_2, \dots, X_k ,
- na základě explorační statistické analýzy chceme vyhledat statistické vztahy mezi závisle proměnnou a několika nezávisle proměnnými.

Regresní analýza se tedy používá pro zkoumání vztahu mezi závisle proměnnou Y a nezávislými proměnnými X_1, X_2, \dots, X_k . Nezávisle proměnná je nazývána prediktor, regresor, predikující, vysvětlující, ovlivňující proměnná. Predikční funkce má obecný tvar:

$$y = f(x_1, x_2, \dots, x_k; b_0, b_1, \dots, b_m), \quad (12)$$

kde: b_0, b_1, \dots, b_m hodnoty parametrů upřesňující tvar funkce.

Za funkci se nejčastěji volí součet prediktorů nebo součet jejich jednoduchých transformací. Základní funkcí je prostá lineární funkce:

$$y = (b_0 + b_1 x_1). \quad (13)$$

Dle Hendla (2012) by ideálně měla být splněna podmínka, že obecný tvar funkce je volen na základě určitých teoretických úvah. Teorie by měla navrhnout, zda se použije lineární, kvadratická nebo logaritmická funkce proměnných. Jelikož ne vždy je možno určit typ závislosti, tak se často postupuje pomocí metody pokusu a omylu.

Data jsou zachycována do matice, kde jsou pro každý objekt uváděny hodnoty prediktorů a závisle proměnné:

$$X = \begin{bmatrix} x_{11}, & x_{12}, & \dots & x_{1k}, & y_1 \\ x_{21}, & x_{22}, & \dots & x_{2k}, & y_2 \\ \vdots & & \ddots & & \vdots \\ x_{n1}, & x_{n2}, & \dots & x_{nk}, & n \end{bmatrix} \quad (14)$$

Při hledání hodnot koeficientů b_0, b_1, \dots, b_m se využívá metoda nejmenších čtverců. Vychází se ze součtu čtverců rozdílů změřených hodnot y_i a \hat{y}_i vypočtených na základě regresní funkce, do které se dosadí hodnoty nezávisle proměnných z matice pozorování X a hledají se taková b , která minimalizují součet čtverců:

$$\sum_{i=1}^n v_i (y_i - \hat{y}_i)^2 = \sum_{i=1}^n v_i (y_i - f(x_1, x_2, \dots, x_k; b_0, b_1, \dots, b_m))^2 \quad (15)$$

kde: v_i váhy, které jsou přisuzovány jednotlivým odchylkám.

Nejčastěji se uvažuje prostý lineární vztah mezi závisle proměnnou a prediktory:

$$y = (b_0 + b_1 x_1 + b_2 x_2 + \dots + b_k x_k) \quad (16)$$

Metodou nejmenších čtverců se dosáhne toho, že predikční funkce bude mít pro soubor měření mezi všemi lineárními prediktory největší korelační koeficient s proměnnou Y . Tento koeficient se značí $r_{y.x_1 x_2 \dots x_k}$ a je v rozsahu od nuly do jedné. Hodnoty blízké nule indikují statistickou nezávislost Y na množině proměnných, hodnota rovna jedné označuje dokonalou lineární vazbu, která je dána regresní funkcí. Parametry b_j jsou parciální regresní koeficienty a b_0 absolutní člen. Koeficient b_j je hodnota, o kterou se změní v průměru proměnná Y při změně X_j o jednu jednotku, za předpokladu, že ostatní proměnné jsou fixní.

Pokud všechny proměnné standardizujeme před regresní analýzou transformací

$$y' = \frac{(y - m_y)}{s_y}, x'_j = \frac{(x_j - m_j)}{s_j}, \quad (17)$$

Potom vztah mezi těmito proměnnými bude vyjádřen rovnicí

$$y' = b'_0 + b'_1 x'_1 + b'_2 x'_2 + \dots + b'_k x'_k, \quad (18)$$

kde koeficienty b'_j jsou standardizované regresní koeficienty.

Podle jejich velikosti někdy posuzujeme relativní přínos prediktorů X_j k predikci proměnné Y .

Míra přesnosti odhadu proměnné Y regresním vztahem a rozptýlenost hodnot Y kolem regresní funkce se posuzuje velikostí reziduální směrodatné odchylky při regresi $s_{y.x_1 x_2 \dots x_k}$. Hodnota $s_{y.x_1 x_2 \dots x_k}^2$ se nazývá reziduální, zbytkový rozptyl kolem regresní funkce a vypočteme ho:

$$s_{y.x_1 x_2 \dots x_k}^2 = \frac{\sum_{i=1}^n (y_i - \hat{y}_i)^2}{n - k}. \quad (19)$$

Odpovídá průměrné kvadratické odchylce měření závisle proměnné od regresní funkce. Jestliže s_y je směrodatná odchylka proměnné Y , pak pro výše uvedené korelační koeficienty platí:

$$R^2 = r_{y.x_1x_2\dots x_k}^2 = \frac{s_y^2 - s_{y.x_1x_2\dots x_k}^2}{s_y^2}, \quad (20)$$

který říká, že čtverec mnohonásobného korelačního koeficientu $R^2 = r_{y.x_1x_2\dots x_k}^2$ je roven části variability proměnné Y , která je vysvětlena prediktory X_1, X_2, \dots, X_k . Koeficient R^2 je nazýván koeficientem determinace.

$$\text{Kof. determinace } R^2 = \frac{\text{variabilita vysvětlená modelem}}{\text{celková variabilita}} = \frac{\sum(\bar{y}_i - \bar{y})^2}{\sum(y_i - \bar{y})^2} \quad (21)$$

Data potřebná pro statistickou analýzu byla analyzována v programu STATISTICA 12. Závisle proměnná je pouze jedna hodnota u každého podniku a to hodnota kvality dat získaná z navrženého modelu na základě metody AHP (QAD_{FA}). Nezávisle proměnných je 21 u každého podniku a jedná se o analyzované finanční ukazatele. Jednotlivé korelace jsou uvedeny v příloze 3. Problémem vícenásobné regrese může být tzv. multikolinearita, což znamená, že vysvětlující proměnné jsou navzájem závislé; jsou tedy vzájemně silně korelovány. Pokud tomu tak je, pak jednotlivé proměnné postihují částečně nebo úplně stejnou část variability závislé proměnné a pro model je tato proměnná nadbytečná. Po odstranění multikolinearit zůstalo z 20 ukazatelů (proměnných) pouze 11 proměnných (viz tabulka 14) a byla sestavena korelační matice (viz tabulka 15):

Tabulka 14: Popisné statistiky

	N platných	Průměry	Minimum	Maximum	Směrodatná odchylka
Tržby/pohl	73	10,172	0,793	59,426	8,913
(OP+R)/A	73	-0,006	-0,461	0,062	0,055
CF/obrat	73	0,056	-0,437	0,258	0,104
CF/EBIT	73	5,043	-29,954	300,869	35,879
Tržby/A	73	1,765	0,256	5,391	0,894
CZ/VK	73	32,561	-8,570	2289,041	267,781
CF/CZ	73	0,466	-0,709	3,308	0,704
Úroky/CF	73	0,286	-1,755	6,293	0,950
Prov.N/prov.V	73	0,955	0,705	1,566	0,116
Odpisy/prov.N	73	0,042	0,000	0,320	0,043
Daň/EBIT	73	0,213	-4,158	6,008	0,894
Kvalita dle AHP	73	1,363	0,552	2,172	0,423

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Tabulka 15: Korelační matice

Označené korelace jsou významné na hladině $p < 0,05000$, $N=73$

	Tržby/ pohl	(OP+R) /A	CF/obr at	CF/EBI T	Tržby/ A	CZ/VK	CF/CZ	Úroky/ CF	Prov.N /prov.V	Odpisy /prov.	Daň/E BIT	Kvalita dle
Tržby/pohl	1,000	-0,174	-0,056	-0,089	0,372	-0,015	-0,105	-0,030	0,080	-0,148	-0,027	-0,116
(OP+R)/A	-0,174	1,000	0,292	0,022	-0,018	-0,074	0,199	0,048	-0,043	0,071	0,022	0,058
CF/obrat	-0,056	0,292	1,000	0,017	-0,153	-0,050	0,633	-0,035	-0,697	-0,139	0,020	-0,301
CF/EBIT	-0,089	0,022	0,017	1,000	0,015	-0,012	-0,045	-0,084	-0,059	-0,072	0,144	0,144
Tržby/A	0,372	-0,018	-0,153	0,015	1,000	0,424	-0,194	-0,073	0,187	-0,481	-0,018	-0,432
CZ/VK	-0,015	-0,074	-0,050	-0,012	0,424	1,000	-0,053	-0,034	0,026	-0,105	-0,024	-0,196
CF/CZ	-0,105	0,199	0,633	-0,045	-0,194	-0,053	1,000	-0,123	-0,439	0,155	-0,004	-0,522
Úroky/CF	-0,030	0,048	-0,035	-0,084	-0,073	-0,034	-0,123	1,000	0,025	-0,024	-0,194	0,304
Prov.N/prov.V	0,080	-0,043	-0,697	-0,059	0,187	0,026	-0,439	0,025	1,000	0,051	-0,046	0,228
Odpisy/prov.N	-0,148	0,071	-0,139	-0,072	-0,481	-0,105	0,155	-0,024	0,051	1,000	-0,026	0,196
Daň/EBIT	-0,027	0,022	0,020	0,144	-0,018	-0,024	-0,004	-0,194	-0,046	-0,026	1,000	-0,047
Kvalita	-0,116	0,058	-0,301	0,144	-0,432	-0,196	-0,522	0,304	0,228	0,196	-0,047	1,000

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Pro testy reziduí byla pro každé pozorování na základě výsledné regresní rovnice vypočtena předpovězená hodnota závisle proměnné a rozdíl mezi ní a hodnotou zjištěnou při měření, tedy pozorovanou hodnotou, pak tvoří reziduum, neboli odchylku či rušivou složku. Hodnoty jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 16: Předpovědi a rezidua

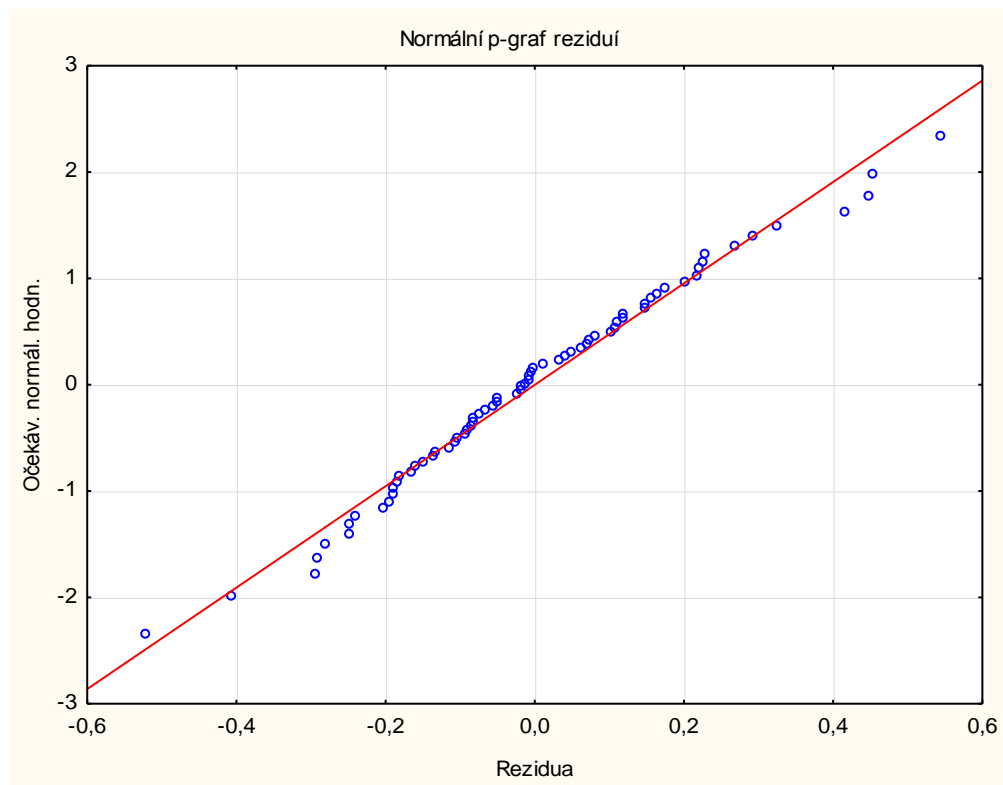
Podnik	Pozorovaná	Předpovězená	Reziduum	Stand. reziduum	Sm.chyba
1	2,041700	1,525714	0,515986	1,93592	0,086440
2	1,624700	1,584726	0,039974	0,14998	0,066384
3	1,649300	1,569420	0,079880	0,29970	0,061719
4	0,552400	1,326649	-0,774249	-2,90489	0,046266
5	1,514300	1,369668	0,144632	0,54264	0,051291
6	0,915000	0,673643	0,241357	0,90554	0,086282
7	1,177700	1,216287	-0,038587	-0,14477	0,047573
8	0,687100	0,536057	0,151043	0,56669	0,136382
9	1,311200	1,449760	-0,138560	-0,51986	0,041607
10	1,545400	1,563913	-0,018513	-0,06946	0,050735
11	1,572200	1,415222	0,156978	0,58896	0,041799
12	1,673800	1,682168	-0,008368	-0,03139	0,097849
13	1,320700	1,537166	-0,216466	-0,81215	0,045099
14	2,151100	1,812276	0,338823	1,27123	0,067886
15	1,785200	1,653354	0,131846	0,49467	0,073953
16	1,168200	1,290575	-0,122375	-0,45914	0,209924
17	0,607100	0,571650	0,035450	0,13300	0,145045
18	1,301200	1,324205	-0,023005	-0,08631	0,051282
19	1,206300	1,149737	0,056563	0,21222	0,054541
20	1,403500	1,489628	-0,086128	-0,32314	0,085950
21	1,703400	1,677763	0,025637	0,09619	0,055369
22	1,276500	1,549162	-0,272662	-1,02300	0,075598
23	1,302700	1,513327	-0,210627	-0,79025	0,047205
24	2,125400	1,720313	0,405087	1,51984	0,217509
25	2,035100	1,737113	0,297987	1,11801	0,119789
26	1,901300	1,890394	0,010906	0,04092	0,206637
27	0,955000	1,049354	-0,094354	-0,35400	0,068752
28	0,981600	1,109775	-0,128175	-0,48090	0,052030
29	1,124500	0,851107	0,273393	1,02574	0,063937
30	1,273100	1,418423	-0,145323	-0,54524	0,040149
31	1,900200	1,888593	0,011607	0,04355	0,256647
32	0,758900	0,908444	-0,149544	-0,56107	0,085021
33	1,367500	1,491136	-0,123636	-0,46387	0,072498
35	1,135000	1,133874	0,001126	0,00423	0,075157

Podnik	Pozorovaná	Předpovězená	Reziduum	Stand. reziduum	Sm.chyba
36	1,649000	2,081028	-0,432028	-1,62092	0,205774
37	1,313200	1,479322	-0,166122	-0,62327	0,055808
38	1,226400	1,398060	-0,171660	-0,64405	0,049154
39	0,585700	0,620568	-0,034868	-0,13082	0,092382
40	0,662900	0,664907	-0,002007	-0,00753	0,266526
41	1,678800	1,554544	0,124256	0,46619	0,163369
43	1,731000	1,814771	-0,083771	-0,31430	0,057912
45	1,322200	1,501865	-0,179665	-0,67408	0,055781
46	1,930700	1,439134	0,491566	1,84430	0,099740
47	1,169700	1,326411	-0,156711	-0,58796	0,040998
48	1,303500	1,332674	-0,029174	-0,10946	0,041343
49	1,267400	1,222157	0,045243	0,16975	0,261235
50	1,763200	1,547304	0,215896	0,81002	0,075418
51	1,552600	1,575743	-0,023143	-0,08683	0,083697
52	1,240600	1,293094	-0,052494	-0,19695	0,041859
53	1,423800	1,200630	0,223170	0,83731	0,065076
54	0,601200	1,197212	-0,596012	-2,23617	0,053936
55	1,884900	1,651616	0,233284	0,87525	0,058584
56	0,679100	1,251061	-0,571961	-2,14593	0,074272
57	0,553400	0,385309	0,168092	0,63066	0,170211
58	1,432800	1,314142	0,118658	0,44519	0,058354
59	1,662800	1,563530	0,099270	0,37245	0,043303
60	1,148100	1,320059	-0,171959	-0,64517	0,048471
61	0,685800	0,978923	-0,293123	-1,09976	0,082715
62	1,887600	1,934570	-0,046970	-0,17623	0,264868
63	1,259100	1,307841	-0,048741	-0,18287	0,048713
64	1,495500	1,365125	0,130375	0,48915	0,073593
65	1,279400	1,619883	-0,340483	-1,27745	0,196144
67	1,445400	1,210139	0,235261	0,88267	0,051080
68	0,944400	1,411131	-0,466731	-1,75112	0,058082
69	1,833000	1,698461	0,134539	0,50477	0,075790
70	1,565800	1,433477	0,132323	0,49646	0,041924
71	1,787500	1,430330	0,357170	1,34006	0,047359
72	1,584500	1,466282	0,118218	0,44354	0,044650
73	1,691600	1,417938	0,273662	1,02675	0,044440
74	1,126300	1,400831	-0,274531	-1,03001	0,047567
75	0,925000	0,857014	0,067986	0,25508	0,107105
76	2,171700	1,674967	0,496733	1,86368	0,101059

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Pro účely dalších výpočtů byly ze statistického šetření vyjmuty podniky, jejichž absolutní hodnota standardního rezidua je větší než 2 (vyznačeno v tab. 16). Jedná se o podniky 4, 54 a 56. Následující pravděpodobnostní graf reziduí představuje normální rozdělení. Jednotlivé body by měly ležet co nejbližně přímce nebo přímo na ní vyjma krajních případů.

Graf 10: Graf reziduí



Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12

Následující tabulka 17 udává výsledky vícenásobné lineární regrese při $\alpha = 0,05$, kdy závisle proměnná je kvalita dat finančního účetnictví.

Koeficient determinace $R^2 = 0,74008276$

$F(11,58) = 15,013$ $p < 0,00000$ Směrod. chyba odhadu: 0,22287

Tabulka 17: Výsledky vícenásobné regresní analýzy

Proměnná	b*	Sm.chyba z b*	b	Sm.chyba z b	t(58)	p-hodn.
Abs. člen			1,746485	0,343340	5,08675	0,000004
Tržby/pohl	0,050654	0,076992	0,002239	0,003403	0,65791	0,513201
(OP+R)/A	0,186433	0,075707	1,325765	0,538367	2,46257	0,016786
CF/obrat	-0,024158	0,122262	-0,091646	0,463804	-0,19760	0,844052
CF/EBIT	0,151669	0,068694	0,001659	0,000752	2,20789	0,031220
Tržby/A	-0,525966	0,097921	-0,235790	0,043898	-5,37135	0,000001
CZ/VK	-0,009343	0,078141	-0,000014	0,000115	-0,11957	0,905236
CF/CZ	-0,671545	0,091823	-0,377951	0,051679	-7,31350	0,000000
Úroky/CF	0,180994	0,069871	0,074842	0,028892	2,59039	0,012104
Prov.N/prov.V	0,062976	0,097323	0,213417	0,329813	0,64708	0,520131
Odpisy/prov.N	0,006272	0,084710	0,057404	0,775333	0,07404	0,941235
Daň/EBIT	-0,060664	0,069108	-0,026634	0,030342	-0,87781	0,383670

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Z výsledků této vícenásobné lineární regrese lze sestavit model pro určení kvality účetních dat, zjištěných na základě finančních ukazatelů. Model má tvar:

$$Q = 1,746 + 1,326x_1 + 0,002x_2 - 0,236x_3 - 0,378x_4 + 0,075x_5 \quad (22)$$

kde: x_1 je hodnota ukazatele (Opravné položky + rezervy)/celková aktiva,

x_2 je hodnota ukazatele CF/EBIT,

x_3 je hodnota ukazatele Tržby/celková aktiva,

x_4 je hodnota ukazatele CF/cizí zdroje,

x_5 je hodnota ukazatele Úroky/CF.

4.2.9 Aplikace stepwise analýzy

V dalším kroku byla pro ověření předchozího modelu aplikována stepwise analýza dopředná (Forward). Stepwise analýza, neboli kroková analýza je metoda k nalezení nejlepšího modelu, kdy cílem je maximalizace predikce s co nejmenším počtem relevantních proměnných. Metoda je založena na opakovaném použití lineární regrese. Cílem této metody je stanovit hodnoty dílčích regresních koeficientů pro každou vysvětlující proměnnou. V úvahu jsou brány pouze ty vysvětlující proměnné, které jsou v modelu důležité; tyto mají nenulové koeficienty. Ostatní proměnné s nulovými koeficienty jsou v modelu ignorovány. U stepwise analýzy dopředné se jednotlivé proměnné vkládají do regrese postupně a ne najednou jako u předchozí analýzy. V prvním kroku počítá model pouze s konstantou a pak hledá první proměnnou, která nejlépe predikuje závisle proměnnou a to na základě korelačního koeficientu. V okamžiku nalezení a zjištění, že je statisticky signifikantní, vloží ji do modelu a hledá další a další proměnnou, dokud se nesestaví model, který zahrnuje pouze „nejlepší“ proměnné. Touto regresí tedy můžeme vypočítat tolik různých modelů, kolik je proměnných a každý model se liší tím, že oproti předchozímu v něm bude o jednu nezávisle proměnnou více. Do modelu vstupují pouze proměnné, které jsou statisticky významné se závisle proměnnou (Hendl, 2012). Jak je vidět z přílohy 4, kde je stepwise analýza znázorněna, a kde jsou postupně naznačeny jednotlivé kroky analýzy, tak jako první do modelu vstupuje ukazatel CF/cizí zdroje, ve druhém kroku Tržby/celková aktiva, ve třetím kroku (Opravné položky a rezervy)/celková aktiva, ve čtvrtém kroku Úroky/CF a v pátém kroku CF/EBIT. V následujících tabulkách jsou uvedeny odhady parametrů analýzy a změny koeficientů determinace po jednotlivých krocích. Ostatní hodnoty jsou uvedeny v grafu 11.

Tabulka 18: Odhady parametrů – stepwise analýza dopředná

N=70	Výsledky regrese se závislou proměnnou : Kvalita dle AHP					
	b*	Sm.chyba (z b*)	b	Sm.chyba (z b)	t(63)	p-hodn.
Abs.člen			1,693348	0,248381	6,81755	0,000000
CF/CZ	-0,676684	0,075331	-0,380844	0,042397	-8,98280	0,000000
Tržby/A	-0,512962	0,066674	-0,229961	0,029890	-7,69363	0,000000
(OP+R)/A	0,172127	0,066663	1,224032	0,474054	2,58205	0,012158
Úroky/CF	0,191696	0,066344	0,079268	0,027434	2,88943	0,005286
CF/EBIT	0,139479	0,065679	0,001526	0,000719	2,12365	0,037633
Prov.N/prov.V	0,080588	0,073056	0,273099	0,247576	1,10309	0,274183

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Tabulka 19: Změny koeficientů determinace po jednotlivých krocích

Proměnná	Krok (+do/- ven)	Vícenás. (R)	Vícenás. (R ²)	R ² (změna)	F (zah/wjrm)	p-hodn.
CF/CZ	1	0,621318	0,386037	0,386037	42,75578	0,000000
Tržby/A	2	0,803014	0,644831	0,258794	48,81961	0,000000
(OP+R)/A	3	0,825463	0,681390	0,036559	7,57311	0,007641
Úroky/CF	4	0,843530	0,711544	0,030154	6,79485	0,011325
CF/EBIT	5	0,853765	0,728914	0,017371	4,10099	0,047034
Prov.N/prov.V	6	0,856768	0,734051	0,005137	1,21681	0,274183

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Před výpočtem bylo potřeba nastavit toleranci přidání proměnné, což je hodnota, při které nebude proměnná do modelu zařazena z důvodu redundance, dále F to enter a F to remove, což jsou hodnoty F spjaté s danou proměnnou, při které je proměnná zařazena či vyřazena z modelu. Tato hodnota byla standardně nastavena na hodnotu 1.

Z výsledků této analýzy lze sestavit model pro určení kvality účetních dat, zjištěných na základě ukazatelů finanční analýzy. Model má tvar:

$$Q = 1,693 + 1,224x_1 + 0,002x_2 - 0,230x_3 - 0,381x_4 + 0,079x_5 \quad (23)$$

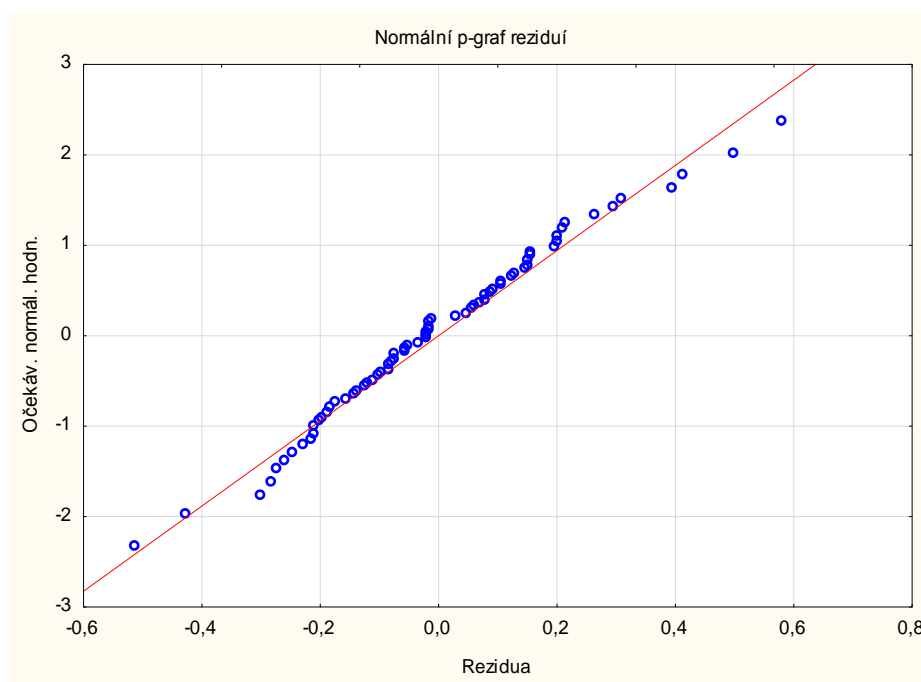
kde: x_1 je hodnota ukazatele (Opravné položky + rezervy)/celková aktiva,
 x_2 je hodnota ukazatele CF/EBIT,
 x_3 je hodnota ukazatele Tržby/celková aktiva,
 x_4 je hodnota ukazatele CF/cizí zdroje,
 x_5 je hodnota ukazatele Úroky/CF.

Koeficient determinace $R^2 = 0,73405098$

$F(6,63) = 28,981$ $p < 0,00000$ Směrodatná chyba odhadu 0,21631

Porovnáním modelů získaných z vícenásobné lineární regrese a ze stepwise analýzy zjistíme, že výsledné modely jsou si velmi podobné. U obou vyšel absolutní člen, pět stejných ukazatelů a váhy jednotlivých ukazatelů se liší minimálně. Koeficient determinace je téměř shodný u obou analýz; u vícenásobné lineární regrese je 0,74 a u stepwise analýzy je 0,73.

Graf 11: Čistá rezidua při krokové analýze



Zdroj: Vlastní zpracování v programu STATISTICA 12

Ze statistických výpočtů tedy vyplývá, že na základě ukazatelů, které se projeví v obou modelech, lze určit kvalitu účetních dat finančního účetnictví pro řízení podniku. Výsledky získané na základě modelů shodně využívají stupnice pro zhodnocení kvality účetních dat sestavenou v kapitole 4.2.5.

Na základě těchto ukazatelů mohou jak manažeři, ale třeba i potencionální investoři odhalit, zda vykazovaná účetní data mohou použít pro řízení a tento model může pomoci i při odhadech rizika. Bylo zjištěno, že čím větší podíl na celkových aktivech mají opravné položky a rezervy, tím horší je kvalita dat; čím vyšší je podíl cash flow na zisku, tím horší je kvalita dat (všeobecně podnik usiluje o vyšší hodnoty cash flow, avšak v případě, že rozdíl mezi těmito ukazateli je vysoký, je zde určitá pravděpodobnost, že zisk je snižován z důvodů snižování daňové povinnosti, např. na základě účtování vysokých opravných položek); čím více tržeb podnik vyprodukuje (a tím pádem veškeré tržby vyúčtuje) z hodnoty celkových aktiv, tím je kvalita dat vyšší; čím více cash flow je vyprodukováno z cizích zdrojů, tím vyšší je kvalita dat; čím vyšší je podíl úroků na cash flow, tím je nižší kvalita dat. Z posledních dvou ukazatelů je možno určit, že podnik sice může hospodařit s cizími zdroji a je to pro něj všeobecně

výhodné, avšak záleží na tom, z jakých zdrojů pocházejí. U cizích zdrojů s příliš vysokým úrokem lze předpokládat, že tyto zdroje nebudou příliš korektní.

Těmito testy byla potvrzena hypotéza č. 1.

4.2.10 Kvalita dat FÚ „průměrného“ podniku

Na závěr této části byla provedena analýza kvality dat podniků, které mají charakteristické vlastnosti, jako podniky na nichž byla provedena předešlá analýza. Jedná se tedy o české podniky, jejichž právní forma podnikání je společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost, jejich počet zaměstnanců je od 10 do 1999, roční obrat mají od 10 mil. do 1000 mil. Kč a převažující činnost dle CZ-NACE je sekce C - zpracovatelský průmysl. Analýza byla provedena za rok 2012 u 5 489 podniků, u každého podniku byly vypočteny jednotlivé ukazatele, které dle zjištěného modelu slouží pro výpočet kvality účetních dat (tedy hodnoty (Opravné položky + rezervy)/celková aktiva, CF/EBIT, Tržby/celková aktiva, CF/cizí zdroje a Úroky/CF), tyto hodnoty byly zprůměrovány a dosazeny do sestavených modelů na základě vícenásobné lineární regrese a stepwise analýzy. Hodnoty udává následující tabulka 20.

Tabulka 20: Kvalita dat FÚ „průměrného“ podniku

	(Opravné pol. + rez.) / celk. aktiva	CF/EBIT	Tržby / celk. aktiva	CF / cizí zdroje	Úroky / CF
Průměr	-0,00045	1,790788	1,936761	0,433866	0,131931
Minimum	-3,18503	-438,273	0	-5,28475	-409
Maximum	2,866602	1075,333	487,162	50,01667	162,5
Kvalita dat FÚ průměrného podniku - VLR			1,137802	dobrá kvalita účetních dat	
- SWA			1,095695	dobrá kvalita účetních dat	

Zdroj: Vlastní výpočty

Touto analýzou bylo zjištěno, že tzv. průměrný podnik dle výše uvedených charakteristik má kvalitu dat zjištěnou na základě vícenásobné lineární regrese ve výši 1,138 a na základě stepwise analýzy ve výši 1,096. Je zřejmé, že výsledky obou metod jsou velmi podobné.

4.2.11 Analýza kvality účetních dat MÚ dotazníkovým šetřením

Jako doplňkový průzkum pro komplexní zhodnocení výsledků kvality účetních dat manažerského účetnictví bylo zvoleno dotazníkové šetření. Na základě kritérií kvality byl vyhotoven dotazník, jehož cílem bylo především zjistit, zda se kritéria, která byla zkoumána v předchozí části metodou AHP v českých podnicích vyskytují a v jaké míře, zda české podniky využívají manažerské účetnictví pro své řízení a v jakém rozsahu. Průzkum se tedy zaměřil především na podniky, které manažerské účetnictví zavedené mají. Dílčím cílem bylo prokázat, jakým způsobem je účetnictví vedeno, jaké metody podniky používají a jak vysoká je znalostní základna řídicích pracovníků či pracovníků controllingu ohledně manažerského účetnictví.

Dotazník byl adresován manažerům a řídicím pracovníkům, pracovníkům controllingového oddělení podniku či účetním za předpokladu, že podnik nemá vlastní controllingové oddělení. Byl cíleně rozeslán e-mailem podnikům, které mají charakteristické vlastnosti, jako zkoumané podniky (české podniky, právní forma podnikání je společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost, počet zaměstnanců je od 10 do 1999, roční obrát od 10 mil. do 1000 mil. Kč a převažující činnost dle CZ-NACE je sekce C - zpracovatelský průmysl) a zároveň podnikům, které se účastnily předchozích průzkumů. E-mailové adresy a kontaktní osoby byly získány především z databáze Albertina CZ Gold Edition. Struktura dotazníku byla rozčleněna do třech oddílů - na základní charakteristiky podniku, otázky týkající se manažerského

V každé části dotazníku měli respondenti možnost vybírat z předem nadefinovaných odpovědí, u některých otázek byla možnost zapsat svou vlastní odpověď. Některé kladené otázky byly povinné a otázky, na které všichni respondenti nemohli odpovědět (v případě, že podnik manažerské účetnictví nevede), byly označeny jako nepovinné. Dotazník je přiložen v příloze 7 této disertační práce.

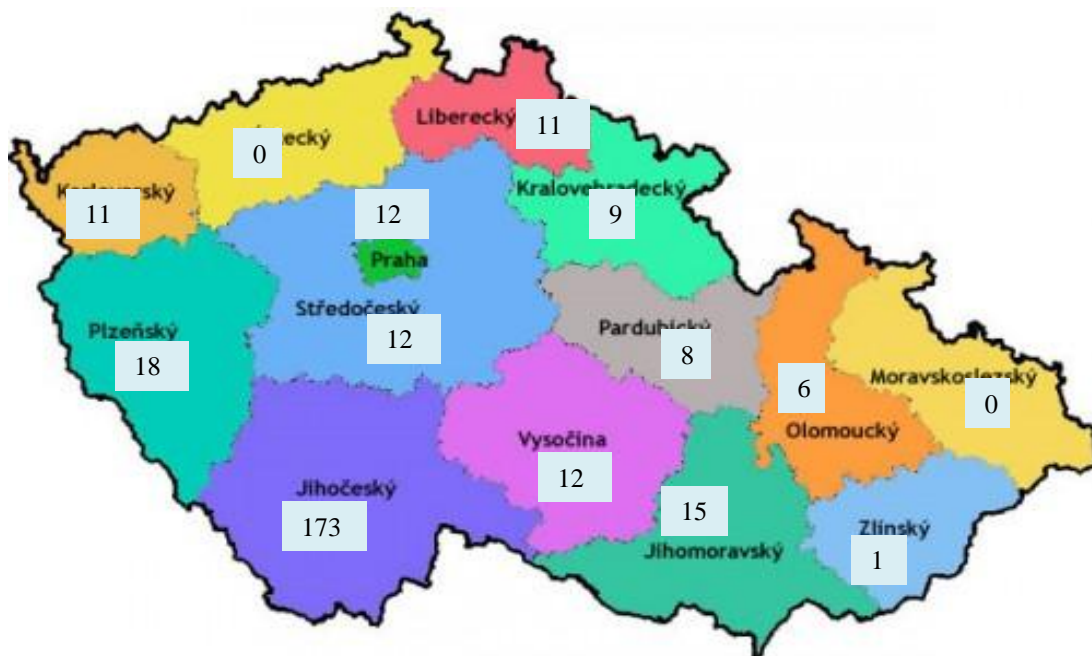
Dotazník byl v první části prověřen pilotním výzkumem provedeným na dvanácti podnicích, kdy jeho cílem bylo odhalení případných nepřesností v kladených otázkách, jejich struktuře nebo v nabízených odpovědích. Následně byl dotazník upraven o zjištěné nedostatky a distribuován respondentům.

Provedené dotazníkové šetření se zaměřilo především na zjištění, zda podniky využívají manažerské účetnictví pro své řízení, v jaké míře se kritéria použitá u metody AHP v praxi vyskytují a na to, jak manažeři podniků znají metody a nástroje manažerského účetnictví.

4.2.11.1 Základní charakteristiky dotazovaných podniků

Dotazníkového šetření se zúčastnilo 294 podniků z dvanácti krajů České republiky, přičemž bylo osloveno 1123 podniků. Na níže uvedeném obrázku je vidět, že převážná část podniků, které se průzkumu zúčastnily, sídlí v Jihočeském kraji a to téměř 59 %. Oproti ostatním krajům jsou podniky Jihočeského kraje zastoupeny v takové míře, že nelze zhodnotit existenci krajových odlišností.

Obrázek 5: Geografické rozvržení respondentů

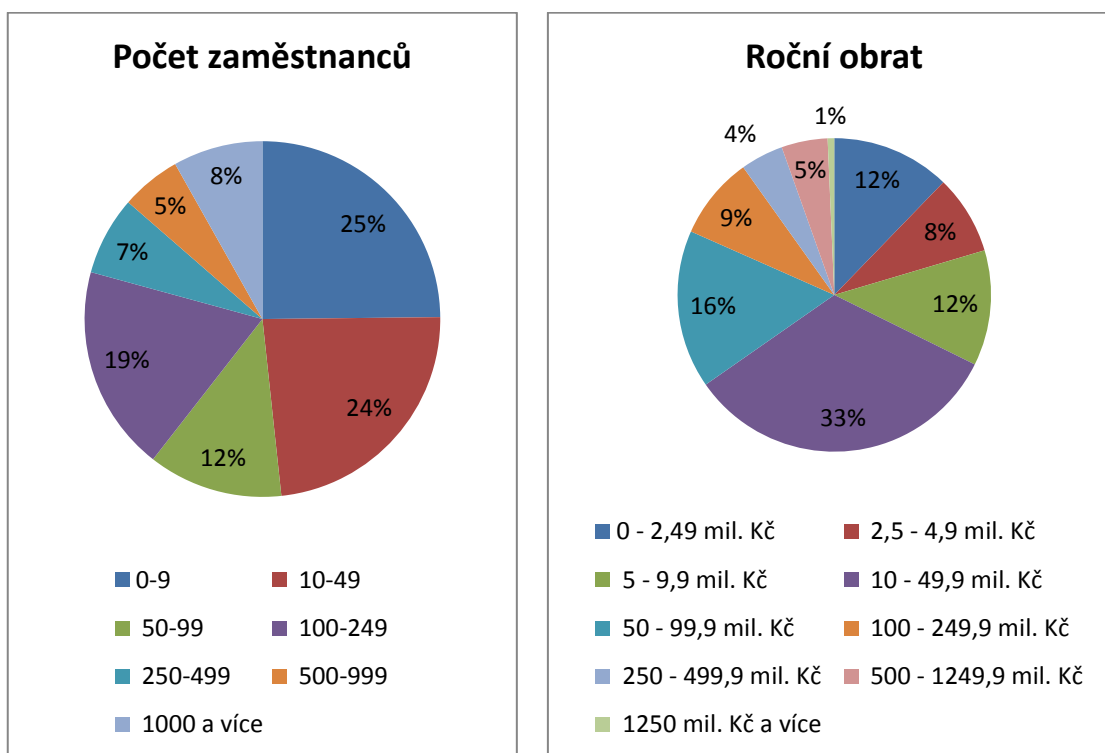


Zdroj: Vlastní šetření

V rámci zjišťovaných základních charakteristik dotazovaných podniků byly u jednotlivých respondentů zjišťovány též počty zaměstnanců, roční obrat firem a druh

firmy. 143 dotazovaných podniků bylo výrobních (téměř polovina všech dotazovaných), 52 podniků je obchodních a 99 podniků se zabývá službami.

Graf 12: Počet zaměstnanců a roční obrat



Zdroj: Vlastní šetření

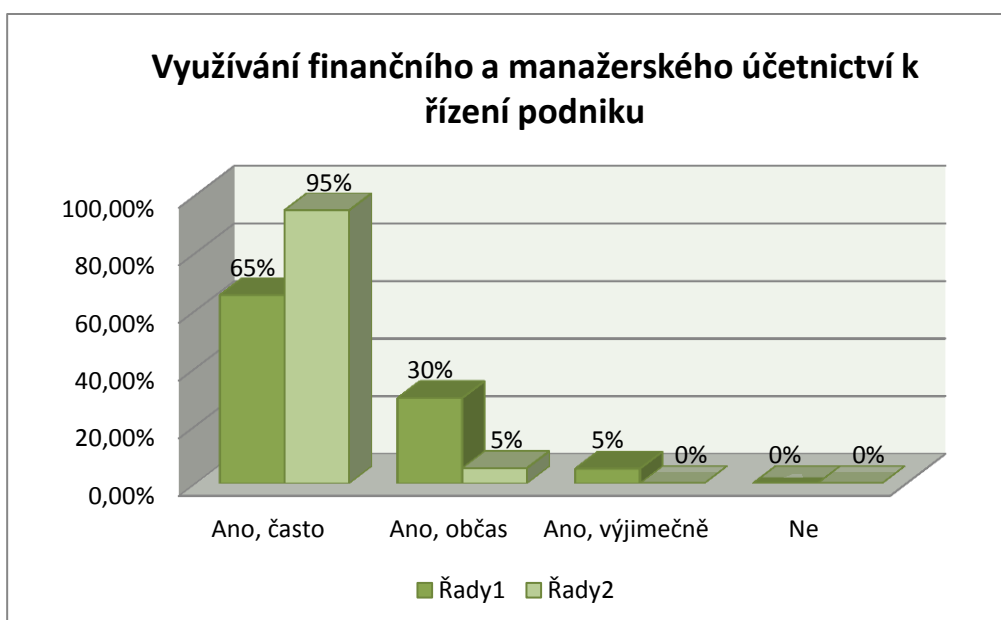
Z výše uvedeného grafu 12 vyplývá, že téměř polovina respondentů uvedla počet zaměstnanců do 49 a 33 % respondentů obrat od 10 do 50 mil. Kč. Manažerské účetnictví je pro podniky nepovinné, podniky ho zpravidla vedou pro své potřeby řízení a rozhodování. Bylo zjištěno, že z celkových 294 respondentů, vede manažerské účetnictví 76 podniků (25,85 % respondentů) a zároveň všichni respondenti ho vedou pouze ve zjednodušeném rozsahu za pomoci analytických účtů v rámci finančního účetnictví. Žádný respondent nevedl, že manažerské účetnictví vedou formou dvouokruhové účetní soustavy. Nejčastěji se vyskytující důvody pro neexistenci manažerského účetnictví, které uvedly podniky, jenž ho nemají zavedeno, byly např.:

- nepotřebnost pro řízení ani pro vedení účetnictví,
- přílišná náročnost na jeho vedení,
- finančně náročná vstupní investice na pořízení softwaru,
- další pracovní síla a tedy i další mzdové náklady a výdaje,

- neznalost,
- není to nutné ze strany legislativy a další.

Na následujícím grafu 13 jsou znázorněny odpovědi, týkající se využívání či nevyužívání finančního a manažerského účetnictví k řízení podniku. Řada 1 představuje finanční účetnictví, řada 2 manažerské účetnictví. Ani jeden z respondentů neuvedl, že manažerské účetnictví využívá k řízení pouze výjimečně nebo vůbec. Zato téměř 95 % respondentů využívá MÚ pro řízení velmi často.

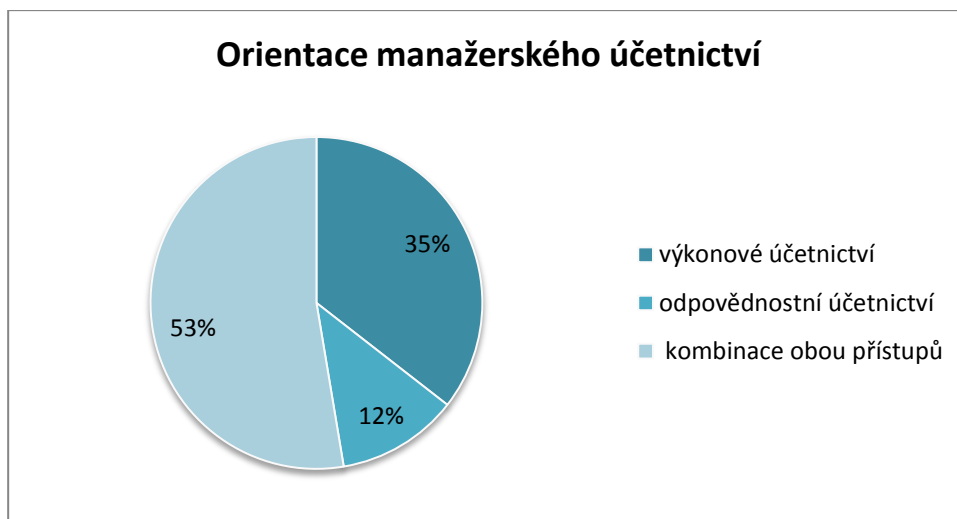
Graf 13: Využívání finančního a manažerského účetnictví k řízení podniku



Zdroj: Vlastní šetření

Další otázka byla směřována na orientaci manažerského účetnictví. Více než 88 % respondentů se orientuje na výkony či na výkony i odpovědnost zároveň. Pouze necelých 12 % respondentů se orientuje pouze na odpovědnost. Veškeré poměry znázorňuje graf 14.

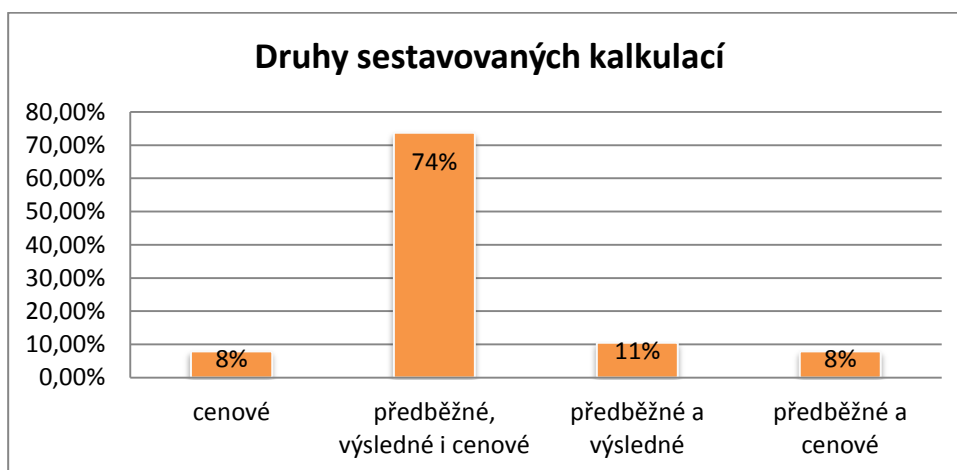
Graf 14: Výkonové a odpovědnostní účetnictví



Zdroj: Vlastní šetření

Další otázky se týkaly přímo metodiky vykazovaných dat v manažerském účetnictví. Co se týče druhů sestavovaných kalkulací, tak žádný respondent nevedl, že sestavují pouze předběžné nebo pouze výsledné kalkulace. Nejvíce respondentů uvedlo, že sestavuje předběžné, výsledné i cenové kalkulace. Přesné hodnoty jsou znázorněny na následujícím grafu 15.

Graf 15: Druhy sestavovaných kalkulací

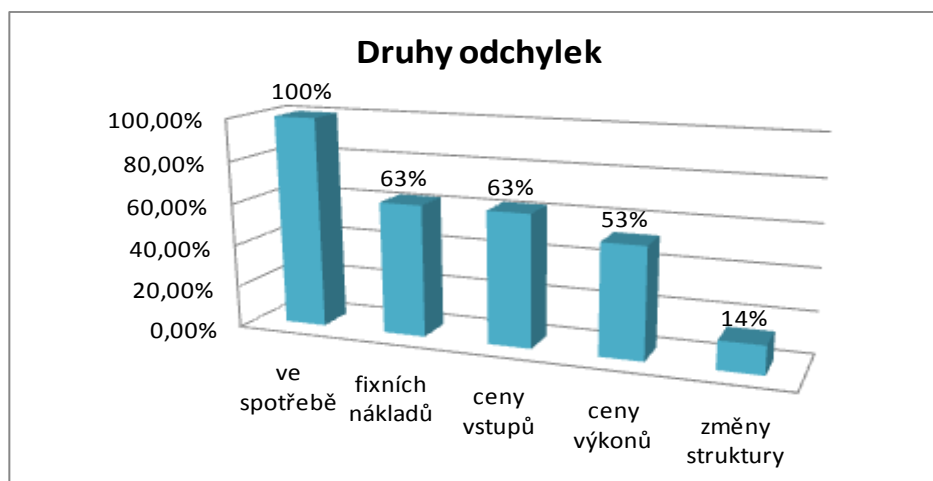


Zdroj: Vlastní šetření

Další otázky se týkaly odchylek. Týdně vyhodnocuje odchylky 9 % podniků, měsíčně 51 % podniků a čtvrtletně 14 % podniků. Žádný podnik nevyhodnocuje odchylky pouze ročně. Zato 26 % respondentů odchylky vůbec nevyhodnocuje. Co se

týče druhů odchylek u těch podniků, které odchylky analyzují, tak jejich poměry uvádí graf 16. Odchylky jsou vyhodnocovány pouze u 57 podniků.

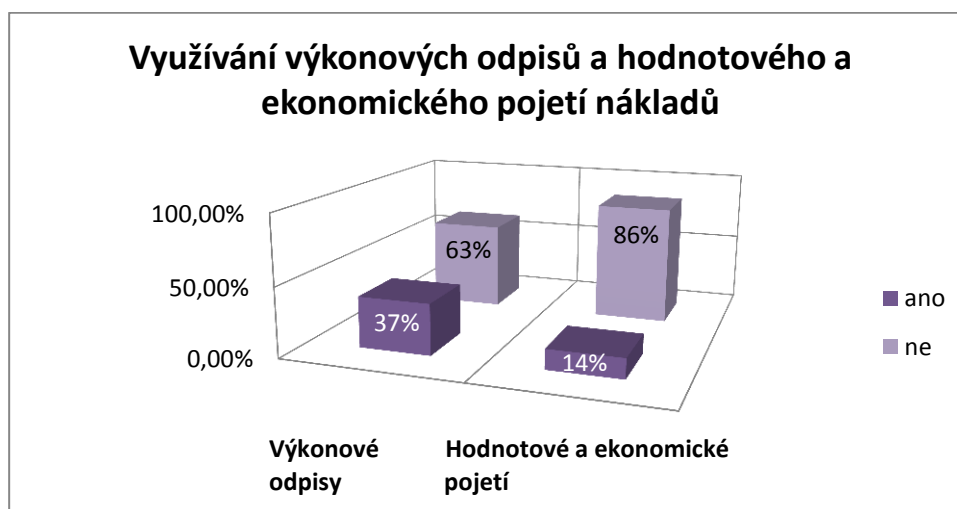
Graf 16: Druhy vyhodnocovaných odchylek



Zdroj: Vlastní šetření

Na otázku zda podniky využívají výpočtu výkonových odpisů, odpovědělo pouze téměř 37 % respondentů kladně. Podstatně horší výsledky byly zjištěny u otázky, zda podniky využívají hodnotového či ekonomického pojetí nákladů. Zde odpovědělo kladně pouze více než 14 % respondentů. Další výsledky jsou zobrazeny v grafu 17.

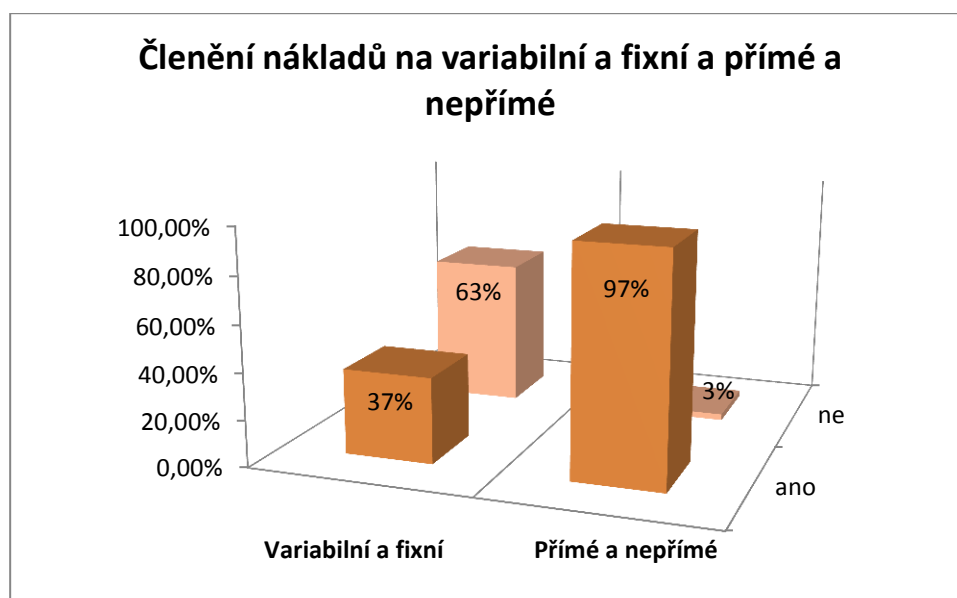
Graf 17: Využívání výkonového odpisování a hodnotového a ekonomického pojetí nákladů



Zdroj: Vlastní šetření

Na otázku, zda podniky člení náklady na variabilní a fixní bylo u téměř 37 % podniků odpovězeno kladně a na otázku, zda podniky člení náklady na přímé a nepřímé odpovědělo kladně více než 97 % respondentů. Dle moderní odborné a vědecké literatury členění nákladů na přímé a nepřímé ustupuje do pozadí a stále více se náklady člení z jiných hledisek (viz literární přehled disertační práce). Dle šetření však tato teorie nebyla potvrzena a bylo zjištěno, že stále naprostá většina podniků dává přednost členění nákladů na přímé a nepřímé. Z šetření zároveň vyplývá, že více než třetina podniků používá jak členění na náklady přímé a nepřímé, tak i členění na náklady variabilní a fixní. Podrobně jsou data uvedena v grafu 18.

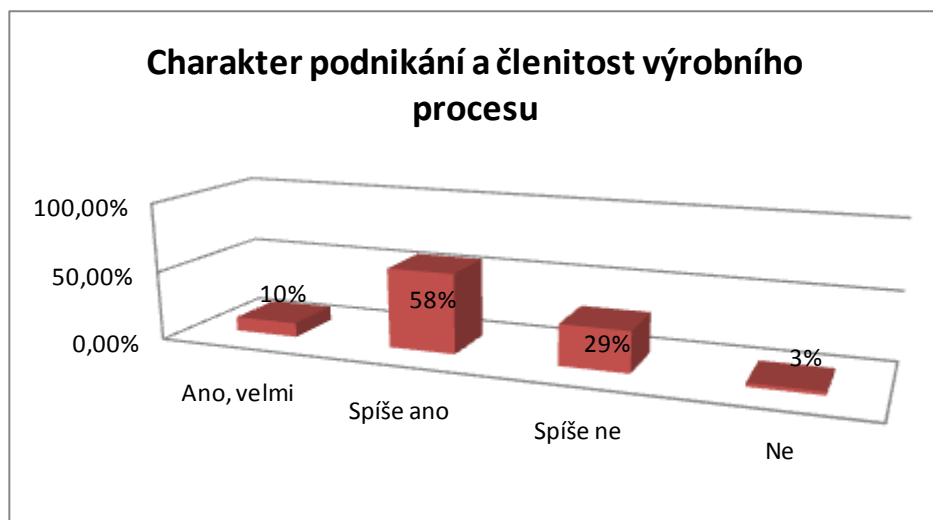
Graf 18: Členění nákladů na variabilní a fixní a přímé a nepřímé



Zdroj: Vlastní šetření

Na otázku zda na způsob vedení manažerského účetnictví má vliv charakter podnikání a členitost výrobního procesu bylo více než u poloviny respondentů odpovězeno „spíše ano“. Přesné poměry udává graf 19.

Graf 19: Ovlivnění MÚ charakterem podnikání a členitostí výrobního procesu



Zdroj: Vlastní šetření

Posledních 10 otázek se týkalo znalostního testu. Účelem bylo zjistit, jakou znalostní úroveň co se týče teorie manažerského účetnictví, mají manažeři podniku či zaměstnanci controllingu. Bylo vybráno deset středně těžkých otázek, které by měli zvládnout studenti předmětu Manažerské účetnictví na Ekonomické fakultě. Otázky byly vygenerovány e-learningovým testovacím programem speciálně navrženým autorkou této disertační práce pro výuku kurzu Manažerské účetnictví. Tento program byl sestaven a naplněn v rámci úspěšně získaného a obhájeného projektu FRVŠ 936/2013, kdy autorka této disertační práce byla hlavní a jedinou řešitelkou tohoto projektu.

Zároveň byl tento test zadán i 53 studentům čtvrtých ročníků Ekonomické fakulty, Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích, oboru Účetnictví a finanční řízení podniku, kteří absolvovali kurz Manažerské účetnictví a následně byly tyto dvě skupiny respondentů vzájemně analyzovány a vyhodnoceny a to na základě statistické metody t-test v programu STATISTICA 12.

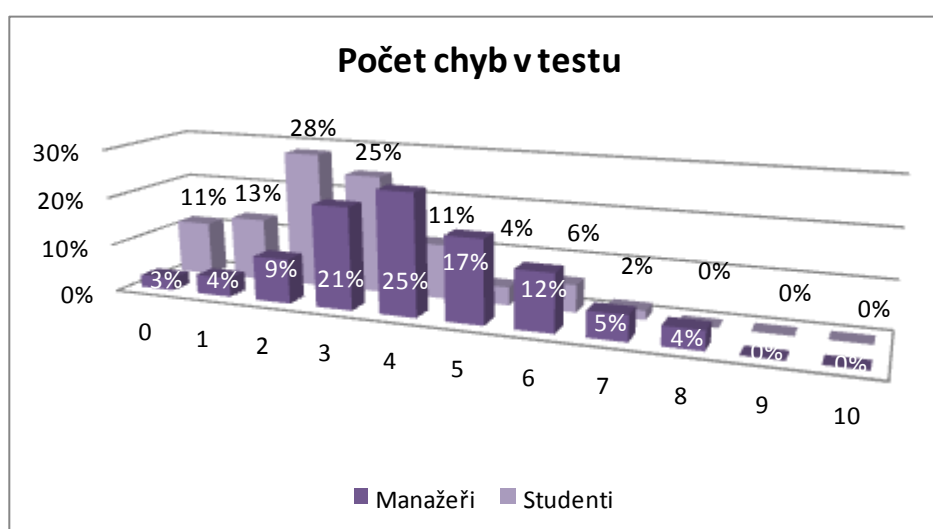
Zjištěné výsledky byly velmi znepokojivé. Bylo zjištěno, že více než 63 % respondentů by při vyhodnocení testu v rámci zkoušky z předmětu Manažerské účetnictví neuspělo (úspěšnost je dána 70% hranicí, tedy počet chyb od 0 do 3). Podrobné výsledky uvádí následující tabulka 21 a graf 20.

Tabulka 21: Počet chyb v testu u manažerů a u studentů

Počet chyb	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Manažeři	2	3	7	16	19	13	9	4	3	0	0
Studenti	6	7	15	13	6	2	3	1	0	0	0

Zdroj: Vlastní šetření

Graf 20: Vyhodnocení testových otázek



Zdroj: Vlastní šetření

Výsledky t-testu byly zcela jasné a to, že manažeři a vedoucí pracovníci controllingu nemají dostatečný znalostní potenciál ohledně manažerského účetnictví ve srovnání se studenty. Průměrný počet chyb manažerů byly 4,11 chyby a studentů 2,55 chyby. Další výsledky jsou uvedeny v tabulce 22.

Tímto testem byla hypotéza č. 2 potvrzena.

Tabulka 22: T-test – vyhodnocení znalostního testu

Průměrný počet chyb manažerů	Průměrný počet chyb studentů	t	Stupně volnosti	Počet manažerů	Počet studentů
4,105263	2,547170	5,044670	127	76	53
p	Směrodatná odchylka manažerů	Směrodatná odchylka studenti	F-poměr (Rozptyly)	p (Rozptyly)	
0,000002	1,770717	1,659078	1,139107	0,623621	

Zdroj: Vlastní výpočty v programu STATISTICA 12

Jedna z otázek v dotazníku byla, zda podniky (jak ty, které mají zavedené manažerské účetnictví, tak i ty, kteří toto účetnictví zavedené nemají) mají zájem o zpracovaný manuál na implementaci a vedení manažerského účetnictví. Ze všech došlých odpovědí by téměř 65 % respondentů o tento manuál zájem mělo a z podrobněji zkoumaných podniků, které již manažerské účetnictví zavedeno mají, má o tento manuál zájem téměř 76 % respondentů. Tento manuál byl vypracován a je náplní přílohy 8 disertační práce.

5 Závěr

Hlavním cílem práce bylo posoudit kvalitu vykazovaných účetních dat pro řízení podniku, včetně navržení příslušného hodnotícího modelu. Cílem bylo rovněž prokázat, jak velký vliv mají kritéria negativně ovlivňující kvalitu dat ve finančním i v manažerském účetnictví na celkovou kvalitu účetnictví pro řízení podniku.

Pro dosažení stanoveného cíle byly definovány dílčí cíle práce: navržení vícekritériálního modelu pro stanovení integrální kvality dat finančního i manažerského účetnictví včetně navržení hodnotící škály; aplikace navrženého modelu na vybrané podniky; nalezení vazby mezi zjištěnou kvalitou účetních dat a finančními ukazateli na základě statistických analýz; rozbor a zhodnocení využívání manažerského účetnictví a jeho nástrojů v českých podnicích a posouzení úrovně znalostí metod manažerského účetnictví u řídicích pracovníků; vypracování manuálu na implementaci manažerského účetnictví pro malé a střední podniky.

Z různých informačních potřeb z hlediska obsahu, rozsahu, času, ale i z hlediska odlišných požadavků na pojetí a vymezení, na ocenění a strukturu aktiv a závazků, nákladů a výnosů vyplývá pro různé uživatele vznik odlišných subsystémů účetních informací, především finanční a manažerské účetnictví. Kvalita účetních dat může být následně definována jako stupeň splnění požadavků příslušných uživatelů na tato data. Při řízení kvality účetních dat je nutno definovat a analyzovat problémové oblasti, které ji zásadním způsobem ovlivňují.

Disertační práce poskytuje komplexní pohled na problematiku kvality účetních dat při řízení podniku a s ní spojené hodnocení kvality. V první fázi aplikační části byla použita metoda AHP (Analytic Hierarchy Process), která slouží pro řešení úloh vícekritériálního rozhodování. Tato metoda využívá Saatyho metodu párového porovnání tak, že každé kritérium, které ovlivňuje kvalitu účetních dat, bylo postupně porovnáváno s ostatními kritérii. Bylo navrženo 12 nejvýznamnějších kritérií, které ovlivňují kvalitu dat finančního účetnictví a 12 nejvýznamnějších kritérií pro manažerské účetnictví. Tato kritéria byla dále rozčleněna do tří skupin podle vzájemných vazeb mezi jednotlivými kritérii, přičemž bylo bráno v úvahu, že finanční i manažerské účetnictví jsou subsystémem informačního systému podniku jako celku a zároveň proces řízení je podřízeným systémem informačního systému. Výsledkem

vzájemného porovnávání bylo stanovení vah jednotlivých kritérií. Jako nejvýznamnější kritéria v rámci FÚ, která nejvíce negativně ovlivňují kvalitu účetních dat, se projevila kreativní účetnictví, způsoby oceňování a tvorba opravných položek, vnitřní kontrolní systém, účetní podvody prováděné managementem podniku, nedostatečné informace a špatná vnitropodniková komunikace. Jako nejvýznamnější kritéria v rámci MÚ se projevila využívání pouze druhového členění nákladů a výnosů, absence dalších členění; nevyužívání hodnotového a ekonomického pojetí nákladů, metody sestavování kalkulací, způsoby a četnost vyhodnocování odchylek, vysoká míra subjektivity, nesprávná prezentace účetních dat, nevyužívání kategorie výkonových odpisů. Na základě stanovených vah byly navrženy modely kvality účetních dat pro finanční a pro manažerské účetnictví.

Následně byla sestavena intervalová hodnotící škála a byl vyvinut software pro vyhodnocení kvality účetních dat v jednotlivých podnicích. Pomocí softwaru bylo zpracováno hodnocení kvality u 78 podniků, kterými byly společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti z Jihočeského kraje, jejichž počet zaměstnanců byl od 10 do 1999, roční obrat od 10 do 1000 mil. Kč a převažující činnost dle CZ-NACE je zpracovatelský průmysl. Z výzkumu v podnicích v rámci finančního účetnictví vyplynulo, že více než polovina podniků (51,28 %) má dobrou kvalitu účetních dat, 32,05 % průměrnou kvalitu a 15,38 % velmi dobrou kvalitu účetních dat. V rámci manažerského účetnictví má 43,28 % podniků dobrou kvalitu účetních dat, 26,87 % průměrnou kvalitu a 23,88 % velmi dobrou kvalitu účetních dat.

V dalším kroku bylo zkoumáno, zda existuje vzájemný vztah mezi zjištěnou kvalitou účetních dat a finančními ukazateli. Data potřebná pro výpočet finančních ukazatelů byla analyzována u výše uvedených podniků za období 2007 – 2012. Následně byl u těchto ukazatelů hledán vztah se zjištěnou úrovní kvality pomocí vícenásobné lineární regrese. Tato metoda byla použita z důvodu existence jedné vysvětlované proměnné (kvalita účetních dat) a více vysvětlujících proměnných (finanční ukazatelé). Data byla analyzována v programu STATISTICA 12, kde byla nejprve sestavena korelační matice a byla odstraněna multikolinearita pomocí odstranění vždy jedné z dvojice vzájemně korelovaných proměnných.

Z výsledků vícenásobné lineární regrese byl navržen vztah mezi finančními ukazateli a kvalitou účetních dat. Dle hodnoty koeficientu determinace lze konstatovat, že závislost mezi finančními ukazateli a kvalitou účetních dat je významná. Model

zahrnuje ukazatel (Opravné položky + rezervy)/celková aktiva, ukazatel CF/EBIT, ukazatel Tržby/celková aktiva, ukazatel CF/cizí zdroje a ukazatel Úroky/CF.

Pro ověření modelu byla aplikována kroková dopředná regrese s cílem maximální predikce s co nejmenším počtem vysvětlujících proměnných. Výsledkem byl model, do kterého vstupují stejné ukazatele, a který významností odpovídá předchozímu modelu. Tímto byla potvrzena hypotéza č. 1.

Lineární model získaný pomocí vícenásobné lineární regrese byl následně aplikován na tzv. průměrný podnik. Tento byl navržen na základě průměrných hodnot vybraných ukazatelů. U 5 489 podniků bylo vypočteno 5 ukazatelů vstupujících do modelů, tyto byly zprůměrovány a dosazeny do modelů. Referenční hodnota kvality byla dána skalárním součinem vektoru průměrných hodnot finančních ukazatelů a vektoru koeficientů získaných pomocí metody lineární regrese. Na základě dříve navržené intervalové hodnotící škály lze u takového podniku konstatovat dobrou kvalitu účetních dat.

V závěrečné části této disertační práce bylo, pro komplexní zhodnocení kvality účetních dat manažerského účetnictví, provedeno dotazníkové šetření, kterého se zúčastnilo 294 podniků. Cílem bylo zjistit, zda podniky využívají manažerské účetnictví pro své řízení a v jakém rozsahu. Otázky byly zaměřeny na způsob vedení manažerského účetnictví a na metody a principy, které se v podniku při jeho vedení používají. V závěru dotazník obsahoval znalostní test. Účelem bylo zjistit úroveň znalostí manažerského účetnictví u manažerů podniků či zaměstnanců controllingu a porovnat ji se znalostmi studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích oboru Účetnictví a finanční řízení podniku. Výsledky obou skupin respondentů byly statisticky vyhodnoceny (t-test). Bylo zjištěno, že znalostní úroveň manažerů je na významně nižší úrovni než u studentů. Tímto byla potvrzena hypotéza č. 2.

Jedna z otázek byla zaměřena na zjištění, zda mají podniky zájem o zpracovaný manuál na implementaci manažerského účetnictví a většina respondentů odpověděla kladně. Manuál byl zpracován a zachycuje nejdůležitější informace, které jsou nutné pro zavedení manažerské účetnictví. Tento manuál je součástí disertační práce v příloze 7.

Za teoretický přínos práce považuji navržení metody pro hodnocení kvality účetních dat včetně jejího ověření na vzorku 78 podniků. Dalším přínosem je ověření vazby mezi vybranými finančními ukazateli a takto navrženým modelem hodnocení kvality účetních dat.

Za jednoznačně praktický přínos považuji vytvoření softwaru na hodnocení kvality účetních dat. Takto získané hodnoty kvality si podniky mohou porovnat s ostatními podniky nebo s referenčním podnikem. Dalším přínosem je návrh manuálu na implementaci manažerského účetnictví pro malé a střední podniky.

Téma disertační práce „Kvalita účetních dat v řízení podniku“ je velmi aktuální. Použité metody v práci, poznatky a návrhy přináší v mnoha ohledech nový a statisticky ověřený pohled na danou problematiku a zjištěné skutečnosti mohou být s úspěchem využívány v podnikové praxi.

6 Summary

This dissertation thesis deals with the analysis of the quality of accounting data needed for company management and decision-making processes. The main objective of this thesis is to evaluate accounting data quality according to selected criteria which causally affect this quality. The focus is placed on the proposal of a model suitable for evaluation of accounting data quality for management purposes. In the first phase, the AHP method (Analytical Hierarchy Process) was used in order to solve problems of multi-criteria decision. It was chosen 12 most important criteria that affect the quality of financial accounting data and 12 criteria for management accounting. This method set weights of particular criteria, which determine how much influence this criteria have for company management and decision-making processes.

The thesis presents models and software designed to assess the quality of accounting data in companies. It was also examined if there is a relationship between the accounting data quality, audit reports, and selected financial indicators. Data were statistically analysed using multiple linear regression analysis and stepwise analysis. The created model reflects indicators such as Cash flow / foreign source; income / total assets; Provisions and reserves / Total assets; Interest / cash flow and Cash flow / EBIT.

The final part of the thesis present a survey among 294 companies conducted in order to make a comprehensive evaluation of the quality of financial management accounting. The aim of the survey was to determine whether the companies use managerial accounting in their management processes and to what extent. The purpose was also to find out what level of knowledge about management accounting company managers and controlling department clerks possess in comparison with students of the Faculty of Economics of the University of South Bohemia in České Budějovice. It was found that the knowledge level of the managers is on a significantly lower level than of the students. The last part of the thesis also presents an implementation guide of management accounting. The methods used in the work, the findings and the proposals provide, in many ways, a new and statistically validated overview of the issue and the findings can be successfully used in business practice.

7 Přehled použité literatury

- [1] Adámková, D. (2003). *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze.
- [2] Agus, A. (2005). The Structural Linkages between TQM, Product Quality Performance and Business Performance: Preliminary Empirical Study in Electronics Companies. *Singapore Management Review*, 27(1), 87-105.
- [3] Albrecht, W. S., Stice, J. D., Stice., E. K., & Swain, M. R. (2010). *Accounting: Concepts and Applications*. Mason: South-Western Cengage Learning.
- [4] Ambrož, J. (2007). *Účetní závěrka od A do Z*. Praha: KORŠACH.
- [5] Armstrong, M. (2001). *A Handbook of Management Techniques: The Best Selling Guide to Modern Management Method*. 3rd ed. London: Kogan Page Publishers.
- [6] Atrill, P., & McLaney, E. (2008). *Financial Accounting for Decision Makers*. 5th ed. Edinburgh: Pearson education limited.
- [7] Baba, M. C. (2009). Quality management of the accounting services. *Bulletin of the Transilvania University of Brasov*, 2 (51) – 2009. Retrieved from <http://but.unitbv.ro/BU2009/BULETIN2009/Series%20V/BULETIN%20V%20PDF/059%20Baba%20Mirela%20BUT%202009.pdf>
- [8] Belkaoui, A. R. (1989). *Behavioral Accounting: The Research and Practical Issues*. Connecticut: Quorum Books.
- [9] Bělohávek, F., Košťan, P., & Šuleř, O. (2006). *Management*. Praha: Computer Press, a.s.
- [10] Bělohávek, F., Košťan, P., & Šuleř, O. (2001). *Management*. Praha: Computer Press, a.s.
- [11] Buchtová, J. (2003). *Jak porozumět účetním výkazům, aneb, co v nich (ne)najdete*. Ostrava: Mirago.
- [12] Březinová, H. (2001). *Účetní závěrka*. Praha: GRADA Publishing, s.r.o.
- [13] Corbett, L. M., & Rastrick, K. N. (2000). Quality Performance and Organizational Culture: A New Zealand Study. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 17(1), 14-26.

- [14] Čírtková, L., Fialka, M. Hýsek, A. a kol. (2005). *Podvody, zpronevěry, machinace (možnosti prevence, odhalování a ochrany před podvodným jednáním)*. Praha: Armex Publishing.
- [15] Česká republika. (2002). *České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů*.
- [16] Česká republika. (2002). *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví*.
- [17] Česká republika. (1991). *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*
- [18] Diana, C. I. (2009). The quality of accounting data – an absolute requirement for credible book-keeping. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 3(1), 855.
- [19] Donnelly, J. H., Gibson, J. L., & Inancevich, J. M. (2008). *Management*. Praha: Grada Publishing.
- [20] Drábková, Z. (2011). *Kreativní účetnictví a účetní podvody jako porušování věrného a pravdivého obrazu účetnictví*. Disertační práce. České Budějovice: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- [21] Drábková, Z., & Kouřilová, J. (2009). *Kreativní účetnictví ve vazbě na účetní výkazy*. Monografie k IG1-09, 2009. Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.
- [22] Drury, C. (2007). *Management and Cost Accounting*. 7th Rev. ed. Hampshire: Cengage Learning.
- [23] Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. A. (2011). *Accounting ethics*. 2nd ed. West Sussex: Wiley-Blackwell Publishing.
- [24] Dvořáček, J. (2003). *Interní audit a kontrola*. 2. přepracované a doplněné vyd. Praha: C. H. Beck.
- [25] Dvořáková, D. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, a.s.
- [26] Dytrt, Z. (2006). *Dobré jméno firmy*. Praha: Alfa Publishing, s.r.o.
- [27] Easton, G. S., & Jarrell, S. L. (1998). The Effects of total quality management on corporate performance: an empirical investigation. *The Journal of Business*, 71(2), 253-307.

- [28] Edmonds, T. P., McNair, R. M. a Olds, P. R. (2010). *Fundamentals financial accounting concepts*. 7th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
- [29] Eisen, P. J. (2000). *Accounting*. 4th ed. Hauppauge: Barron's Educational Series, Inc.
- [30] Ehigie, B. O., & Akpan, R. C. (2004). Roles of perceived leadership styles and rewards in the practice of total quality management. *Leadership and Organization Development Journal*, 25(1-2), 24-40.
- [31] Eriksson, H. (2003). *Organizational Value of Participating in Quality Award Processes*. Doctoral Thesis. Lulea: University of Technology.
- [32] Ettredge, M. L., Chan, L., & Sun, L. (2006). The impact of SOX section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era. *Auditing*, 25(2), 1-23.
- [33] Fibírová, J. (2003). *Reporting. Moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: GRADA Publishing a.s.
- [34] Fibírová, J., Šoljaková, L., & Wagner, J. (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, a. s., 2007.
- [35] Fireš, B., & Zelenka, V. (1997). *Oceňování aktiv a dluhů v účetnictví*. Praha: Management Press.
- [36] Fišerová, E., & Chalupa, R. (2007). *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2007*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2007.
- [37] Gowthorpe, C., & Blake, J. (1998). *Ethical issues in accounting*. New York: Routledge.
- [38] Gravelle, H., & Rees, R. (2004). *Microeconomics*. Pearsons Education Limited.
- [39] Havelec, J. (1997). *Základy manažerského účetnictví*. Praha: CODEX Bohemia.
- [40] Hermanson, R. H. (1989). *Accounting principles*. 4th ed. Homewood: BPI Irwin.
- [41] Hendl, J. (2012). *Přehled statistických metod. Analýza a metaanalýza dat*. 4. vyd. Praha: Portál, s.r.o.
- [42] Heyne, P. (1988). *Microeconomics*. Chicago: Science Research Associates.
- [43] Hindls, R., Kaňoková, J. a Novák, I. (1997). *Metody statistické analýzy pro ekonomy*. Praha: Management Press.
- [44] Hongjiang, X. (2009). Data quality issues for accounting information systems' implementation: Systems, stakeholders, and organizational factors. *Journal of Technology Research*. Retrieved from <http://web.ebscohost.com/ehost/>

pdfviewer/pdfviewer?vid=11&hid=126&sid=3937585a-c9de-4977-9760-
fe4cf7506ecc%40sessionmgr4

- [45] Horngren, Ch. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2005). *Introduction to Management Accounting*. New Persey: Prentice Hall,.
- [46] Horváth, P. (2003). *Controlling*. München: Vahlen.
- [47] Hyršlová, J. (2009). *Účetnictví udržitelného rozvoje podniku*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu.
- [48] Chaney, P. K., Faccio M., & Parsley, D. (2011). The quality of accounting information. *Journal of Accounting and Economics*. 51(1-2). Retrieved from http://mpra.ub.uni-muenchen.de/21116/1/Accrual_quality_12-18-09.pdf
- [49] Janout, J., & Schroll, R. (1997). *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha: TRIZONIA.
- [50] Jiambalvo, J. (2009). *Managerial accounting*. 4th ed. John Wiley and Sons.
- [51] Jones, G. R., & George, J. M. (2000). *Contemporary Management*. 2nd ed. New York: McGraw-Hill.
- [52] Jones, M. (2010). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. Hoboken, NJ: John Wiley.
- [53] Jones, M. (2011). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. Chichester: Wiley.
- [54] Juran, J. M. (1992). *Juran on Quality by Design*. Rev. ed. New York: The Free Press.
- [55] Kanji, G. K., & Yui, H. (1997). Total Quality Culture. *Journal of Total Quality Management*, 8(6). 417-428.
- [56] Kanji, G. K., & Wallace, W. (2000). Business excellence through customer satisfaction. *Total Quality Management*, 11(7), 979-998.
- [57] Kaplan, P. K., Padman R., & Peters J. (2004). Data quality in accounting information systems. *Journal of Accounting and Economics*. 41(2).
- [58] Kohout, P. (2007). *Mentální účetnictví a finanční omyly chytrých lidí*. Dostupné z <http://www.investujeme.cz/mentalni-ucetnictvi-a-financni-omyly-chytrych-lidi/>
- [59] *Komora auditorů České republiky*. Oficiální stránka. Dostupné z www.kacr.cz
- [60] Komora auditorů České Republiky. (2004). *ISA 240. Postup auditorů při posuzování možných podvodů při auditu účetní závěrky*. Praha: KAČR.

- [61] Komora auditorů České Republiky. (2006). *Příručka pro provádění auditu u podnikatele*. Praha: KAČR.
- [62] Komora certifikovaných účetních. (2004). *Etický kodex profesních účetních*. Praha: KCÚ.
- [63] Kovanicová, D. (2009). *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon.
- [64] Kovanicová, D. (2004). *Jak porozumět účetním výkazům (světovým, evropským, českým)*. Praha: Polygon.
- [65] Kovanicová, D. (2003). *Finanční účetnictví: Světový koncept*. 4. akt. vyd. Praha: Polygon.
- [66] Kovanicová, D. (1998). *Poklady skryté v účetnictví. Díl 1, Jak porozumět účetním výkazům*. Praha: Polygon.
- [67] Kovanicová, D. (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygon.
- [68] Kovanicová, D., & Kovanic, P. (1995). *Poklady skryté v účetnictví. Díl I. Jak porozumět účetním výkazům*. Praha: Polygon.
- [69] Kraftová, I. (2005). Kvalitativní stránka účetních informací. *Účetnictví v praxi*. 2005(7). 11-14.
- [70] Král, B., & kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press.
- [71] Král, B., & kol. (2008). *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press.
- [72] Krupková, L., & kol. (2005). *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX.
- [73] Landa, M. (2008). *Jak číst finanční výkazy*. Brno: Computer Press, a.s.
- [74] Landa, M. (2006). *Účetnictví podniku*. Praha: Eurolex Bohemia.
- [75] Lazar, J. (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing.
- [76] Lazar, J. (2001). *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada Publishing.
- [77] Laptés, R. (2009). Accountancy of the present - standardized social practice through financial statements. *Transilvania University of Brasov*, 2(51), 171-176. Retrieved from <http://search.proquest.com/docview/209548550/abstract?accountid=9646>

- [78] Larson, K. D. (1988). *Fundamental accounting principles: statement of cash flows edition*. 11th ed. Homewood: Irwin.
- [79] Manning, G. A. (2011). *Financial Investigation and Forensic Accounting*. 3rd ed. CRC Press, Taylor and Francis Group.
- [80] Mejzlík, L. (2006). *Účetní informační systémy: Využití informačních a komunikačních technologií v účetnictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica.
- [81] McLaney, E., & Atrill, P. (2005). *Accounting: An introduction*. Harlow: Pearson Education Limited.
- [82] McPhail, K., & Walter, D. (2009). *Accounting & Business Ethics*. New York: Tailor Francis.
- [83] Motwani, J. (2001). Critical factors and performance measures of TQM. *The TQM Magazine*, 13(4), 292-300.
- [84] Mulford, CH. (2005). *Creative cash flow reporting: Uncovering sustainable financial performance*. UK: LLC.
- [85] Müllerová, L. (2007). *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: ASPI, a.s.
- [86] Neely, M., & Cook, J. (2011). Fifteen Years of Data and Information Quality Literature: Developing a Research Agenda for Accounting. *Journal Of Information Systems*, 25(1), 79-108. doi: 10.2308/jis.2011.25.1.79
- [87] Nenadál J., Noskievicová, D., Petříková, R., Plura J., & Tošenovský, J. (2002). *Moderní systémy řízení jakosti*. 2. akt. vyd. Praha: Management Press.
- [88] Pauknerová, D., a kol. (2006). *Psychologie pro ekonomy a manažery*. Praha: Grada Publishing.
- [89] Pešek, J. (2003). *Tvorba systému jakosti ve zdravotnictví a lékárenství s využitím norem ISO*. Praha: Grada.
- [90] Pindyck, R. S., & Rubinfeld, D. L. (2009). *Microeconomics*. London: Pearson Education, Inc.
- [91] Prokúpková, D. (2007). Analýza a řízení rizik. *Účetnictví neziskového sektoru*, 2007(2). Dostupné z [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8966v11782-analyza-a-rizeni-rizik/?search_query=\\$issue=34I30](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d8966v11782-analyza-a-rizeni-rizik/?search_query=$issue=34I30)
- [92] Robbins, S. P., & Coulter, M. (2004). *Management*. Praha: Grada Publishing, a.s.

- [93] Preisler, P. (2007). *Controlling: Lehrbuch and Intensivkurs*. Wien: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
- [94] Růčková, P. (2011). *Finanční analýza. Metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. akt. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s.
- [95] Růčková, P., & Roubíčková, M. (2012). *Finanční management*. Praha: Grada Publishing, a.s.
- [96] Ryneš, P. (2009). *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2009*. Praha: ANAG.
- [97] Sedláček, J. (2007). *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press.
- [98] Sedláček, J. (2005). *Účetnictví pro manažery*. Praha: GRADA Publishing, a.s.
- [99] Sedláček, J. (2001). *Auditing*. 1. vyd. Brno: MU ESF.
- [100] Sedláček, J. (1999). *Účetní data v rukou manažera*. Brno: Computer Press.
- [101] Short, D. G., & Welsch, G. A. (1990). *Fundamentals of financial accounting*. 6th ed. Homewood: Irwin.
- [102] Schugart, G. L., & Short, D. G. (1988). *Survey of Accounting: statement of cash flows edition*. 6. ed. Homewood: Irwin.
- [103] Singleton, T., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting*. 4th ed. Hoboken, N.J.: John Wiley.
- [104] Sládková, E., Mrkvička, J., & Šrámková, A. (2009). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, a. s.
- [105] Slaný, J. (1999). *Mikroekonomická analýza*. Slaný: Melandrium.
- [106] Smith, G. F. (1993). The Meaning of Quality. *Journal of Total Quality Management*. 4(3), 235-248.
- [107] Sojka, M. (2001). *Asymetrické informace a jejich důsledky pro metodologii ekonomie*. Dostupné z <http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=241>
- [108] Soukup, J. (2003). *Mikroekonomická analýza*. Slaný: MELANDRIUM.
- [109] Spiller, E. A. (2004). *Financial accounting: basic concepts*. 5th ed. Homewood: Irwin.
- [110] Steen, S. L., Noe, R. A., Hollenbeck, J. R., & kol. (2009). *Human resource management*. 2. ed. Toronto: McGraw-Hill Ryerson.
- [111] Stiglitz, J. E. (2001). *Asymmetries of Information and Economic Policy*. Retrieved from <http://www.project-syndicate.org/commentary/stiglitz9/English>
- [112] Stýblo, J. (2005). *Outsourcing a outplacement: vyčleňování činností a uvolňování zaměstnanců. Praxe a právní souvislosti*. Praha: Aspi.

- [113] Šoljaková, L. (2009). *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. Praha: Management Press.
- [114] Thompson, M. 2004. *Philosophy of Mind (TY Philosophy)*. Oxford: New edition. Teach Yourself.
- [115] Tobišek, R. (2009). Kudy na řízení kvality dat. *IT systems*, 2009(3), 18 – 20.
- [116] Tracy, J. A., & Singleton, A. J. (2008). *Accounting for dummies*. 4th ed. Hoboken, NJ: Wiley Pub., Inc.
- [117] Trávníčková, J., & Svatošová, J. (2006). *Účtová osnova, České účetní standardy: postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: ANAG.
- [118] Unzeitig, M. (2010). Etika v účetní praxi. *Účetnictví v praxi*. 2010(11), 33.
- [119] Varian, H. R. (1993). *Mikroekonomie*. USA: W. W. Norton & Company.
- [120] Veber, J., & kol. (2003). *Management. Základy, prosperita, globalizace*. Praha: Management Press.
- [121] Veber, J., & kol. (1998). *Management II*. Praha: VŠE v Praze.
- [122] Vlčková, M. (2014). Návrh modelu na zjišťování kvality informací vykazovaných v manažerském účetnictví. In P. Jedlička (Ed.) *Ekonomický rozvoj a management regionů: Sborník recenzovaných příspěvků, Hradec Králové, 4.-5. 2. 2014*. (pp. 404-410). Hradec Králové, Czechia: Gaudeamus, the University of Hradec Králové.
- [123] Vlčková, M. (2013). Preference kvality účetních informací zjištěné na základě Saatyho metody. In P. Jedlička (Ed.) *Economic Development and Management of Regions: Peer-Reviewed Conference Proceedings, Hradec Králové, 19.-20. 2. 2013*. (pp. 329-336). Hradec Králové, Czechia: Gaudeamus, the University of Hradec Králové.
- [124] Vlčková, M. (2012a). Asymetrické informace a jejich riziko na finančních trzích. *Podniková revue, vedecký časopis Podnikovohospodárskej fakulty Ekonomickej univerzity v Bratislave so sídlom v Košiciach*, 26/2012, 44-53.
- [125] Vlčková, M. (2012b). Etika, podvody a psychologické nátlaky zaměstnavatelů při zpracování účetních dat. In J. Dušek, L. Pána, & R. Svatoš, et al., *Udržitelný rozvoj a funkce moderního evropského státu* (pp. 134-139). České Budějovice, Czechia: Vysoká škola evropských a regionálních studií, o. p. s.
- [126] Vodáček, L., & Vodáčková, O. (2006). *Moderní management v teorii a praxi*. 1. vyd. Praha: Management Press.

- [127] Vodáček, L., & Vodáčková, O. (2001). *Management. Teorie a praxe v informační společnosti*. Praha: Management Press.
- [128] Vosoba, P. (1998). *Řízení firemních financí: aktivní využívání finančních zdrojů*. Praha: EKOPRESS.
- [129] Warren, C. S., Reeve J. M., & Duchac, J. E. (2012). *Financial Accounting* 12th ed. Mason: Cengage Learning.
- [130] Welsch, G. A., & Zlatkovich, Ch. T. (1989). *Intermediate accounting*. 8th ed. Homewood, IL: Irwin.
- [131] Welsch, G. A., & Short, D. G. (1988). *Fundamentals of financial accounting*. Homewood, IL: Irwin.
- [132] Wild, J. J., Shaw, K. W., & Chiappetta, B. (2009). *Financial and managerial accounting: Information for decisions*. 3rd ed. Boston: Mc Graw – Hill/Irwin.

Další zdroje

- [133] Albertina CZ Gold Edition
- [134] Účetní závěrky vybraných společností

Seznam použitých zkratk

AHP	Analytic Hierarchy Process
CF	Cash flow (peněžní toky)
CRC	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
EAT	Earnings after taxes (čistý zisk – výsledek hospodaření po zdanění)
EBIT	Earnings efore interest and taxes (provozní zisk před úroky a zdaněním – výsledek hospodaření po zdanění + daň z příjmu + nákladové úroky)
FRVŠ	Fond rozvoje vysokých škol
FÚ	Finanční účetnictví
IFAC	The International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
IFRS	International financial reporting standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IS	Informační systém
ISA	Mezinárodní auditorské standardy
KAČR	Komora auditorů České republiky
MSP	Malé a střední podnikání
MÚ	Manažerské účetnictví
QAD _{FA}	Quality of Accounting Data for Financial Accounting
QAD _{MA}	Quality of Accounting Data for Financial Accounting
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OP	Opravné položky
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
SWA	Stepwise analýza
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států)
VK	Vlastní kapitál
VLR	Vícenásobná lineární regrese
VH	Výsledek hospodaření

Seznam obrázků, tabulek, grafů a schémat

Seznam obrázků

Obrázek 1: Mapa rizik	38
Obrázek 2: Software na zjištění kvality dat FÚ	82
Obrázek 3: Hodnocení kvality dat manažerského účetnictví.....	102
Obrázek 4: Vyhodnocení kvality dat finančního a manažerského účetnictví.....	104
Obrázek 5: Geografické rozvržení respondentů	124

Seznam tabulek

Tabulka 1: Kvalitativní rysy účetních dat prezentovaných v Zákoně o účetnictví.....	19
Tabulka 2: Saatyho matice v programu SANNA pro 4 kritéria	70
Tabulka 3: Výsledky získané ze Saatyho matic pro první skupinu kritérií FÚ	71
Tabulka 4: Výsledky získané ze Saatyho matic pro druhou skupinu kritérií FÚ	73
Tabulka 5: Výsledky získané ze Saatyho matic pro třetí skupinu kritérií FÚ	75
Tabulka 6: Výsledky získané z osobního dotazování auditorů – porovnání jednotlivých skupin ve FÚ	76
Tabulka 7: Výsledky získané ze Saatyho matic pro první skupinu kritérií MÚ.....	90
Tabulka 8: Výsledky získané ze Saatyho matic pro druhou skupinu kritérií MÚ	92
Tabulka 9: Výsledky získané ze Saatyho matic pro třetí skupinu kritérií v rámci MÚ..	93
Tabulka 10: Výsledky získané z osobního dotazování auditorů – porovnání jednotlivých skupin.....	95
Tabulka 11: Získané hodnoty kvality účetních dat u jednotlivých podniků.....	102
Tabulka 12: Přiřazení stupnicového ohodnocení u zkoumaných podniků	105
Tabulka 13: Průměrné výroky auditorů u jednotlivých podniků	106
Tabulka 14: Popisné statistiky	113
Tabulka 15: Korelační matice.....	113
Tabulka 16: Předpovědi a rezidua	114
Tabulka 17: Výsledky vícenásobné regresní analýzy.....	117
Tabulka 18: Odhady parametrů – stepwise analýza dopředná	119

Tabulka 19: Změny koeficientů determinace po jednotlivých krocích	119
Tabulka 20: Kvalita dat FÚ „průměrného“ podniku	122
Tabulka 21: Počet chyb v testu u manažerů a u studentů	131
Tabulka 22: T-test – vyhodnocení znalostního testu	132

Seznam grafů

Graf 1: Neetické chování zaměstnanců v důsledku nátlaku zaměstnavatelů.....	40
Graf 2: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Zkreslování dat, chyby a podvody“	72
Graf 3: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Účetní metodika“	74
Graf 4: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv IS na FÚ“	75
Graf 5: Pořadí kritérií finančního účetnictví po aplikaci metody AHP podle významnosti a rozdíly v hodnotách mezi jednotlivými kritérii.....	78
Graf 6: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vnitřní podmínky systému manažerského účetnictví“	91
Graf 7: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv systému řízení na manažerské účetnictví“	92
Graf 8: Průměrné váhy jednotlivých kritérií v rámci skupiny „Vazby a vliv informačního systému jako celku na manažerské účetnictví“	94
Graf 9: Pořadí kritérií MÚ po aplikaci metody AHP.....	96
Graf 10: Graf reziduí.....	116
Graf 11: Čistá rezidua při krokové analýze	121
Graf 12: Počet zaměstnanců a roční obrat	125
Graf 13: Využívání finančního a manažerského účetnictví k řízení podniku.....	126
Graf 14: Výkonové a odpovědnostní účetnictví	126
Graf 15: Druhy sestavovaných kalkulací	127
Graf 16: Druhy vyhodnocovaných odchylek.....	128
Graf 17: Využívání výkonového odpisování a hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.....	128
Graf 18: Členění nákladů na variabilní a fixní a přímé a nepřímé	129
Graf 19: Ovlivnění MÚ charakterem podnikání a členitostí výrobního procesu	130

Graf 20: Vyhodnocení testových otázek.....	131
--	-----

Seznam schémat

Schéma 1: Transformace účetních dat na účetní informace	6
Schéma 2: Úloha jednotlivých druhů účetnictví.....	8
Schéma 3: Přínosy a rizika při pořízení účetního informačního systému.....	10
Schéma 4: Podmínky užitečnosti účetní informace.....	11
Schéma 5: Problémy vyskytující se při řízení kvality účetních informací	15
Schéma 6: Shrnutí základních rozdílů finančního a manažerského účetnictví.....	18
Schéma 7: Účelově členěné náklady	32
Schéma 8: Zmanipulované výkazy	44
Schéma 9: Kontrolní proces.....	50
Schéma 10: Typické metriky pro měření kvality dat.....	52
Schéma 11: Saatyho matice sestavená pro devět kritérií.....	62
Schéma 12: Propojení finančního účetnictví s informačním systémem podniku a systémem řízení podniku	63
Schéma 13: Propojení IS podniku a systému řízení s manažerským účetnictvím.....	83

Seznam příloh

- Příloha 1: Software na vyhodnocení kvality účetních dat
- Příloha 2: Vybrané finanční ukazatele u hodnocených podniků (průměrné za období 2007-2012)
- Příloha 3: Korelační matice před odstraněním multikolinearit
- Příloha 4: Jednotlivé kroky krokové analýzy dopředné
- Příloha 5: Pozorované, předpovězené a reziduální hodnoty krokové analýzy
- Příloha 6: Dotazník týkající se manažerského účetnictví
- Příloha 7: Manuál pro manažery malých a středních podniků na implementaci manažerského účetnictví

Příloha 1: Software na vyhodnocení kvality účetních dat

Příloha 2: Vybrané finanční ukazatele u hodnocených podniků (průměrné za období 2007-2012)

Podnik	Tržby/pohled.	(OP+R)/A	CF/obrat	CF/EBIT	CZ/A	CF/A	CF/VK
1	26,3690	0,0002	0,1075	2,1210	0,2922	0,1255	0,1734
2	6,0718	0,0056	0,1653	1,4702	0,4777	0,1602	0,3202
3	4,0467	0,0081	0,0947	2,3202	0,6879	0,1294	0,4973
4	11,6007	0,0001	0,0175	-1,0105	0,7153	0,0426	0,1447
5	20,8158	-0,0117	0,0522	0,9047	0,5523	0,1208	0,2845
6	4,4504	-0,0045	0,2021	1,0712	0,2151	0,3891	0,5263
7	6,4514	0,0000	0,0890	1,9730	0,4572	0,2122	0,5128
8	4,6870	-0,0272	0,2582	1,0835	0,0799	0,1790	0,1947
9	7,8445	-0,0003	0,0404	0,6506	0,6517	0,0621	0,1909
10	13,3147	0,0007	0,0982	2,2552	0,5341	0,1320	0,2840
11	9,5148	-0,0007	0,0413	1,6417	0,7060	0,0750	0,2626
12	8,3660	0,0000	0,0764	-3,9444	0,6886	0,1401	0,4107
13	4,4976	-0,0028	0,0475	0,1318	0,2756	0,0643	0,0904
14	2,4271	-0,0040	0,0264	-1,8606	0,6930	0,0297	0,1040
15	13,0538	0,0021	0,0334	3,2125	0,7870	0,0472	0,2476
16	4,7122	0,0023	0,0172	41,5282	0,8773	0,0286	0,3981
17	6,3634	-0,0015	0,2141	2,1156	0,0542	0,1774	0,1928
18	4,6211	-0,0057	0,0290	1,3727	0,4620	0,0528	0,1022
19	7,9043	0,0021	0,0745	2,8771	0,3745	0,1891	0,3199
20	8,8154	0,0146	-0,1016	1,0169	2,0680	-0,1684	0,1267
21	6,4825	0,0032	0,0040	0,0382	0,5696	0,0021	-0,0015
22	5,9233	0,0020	0,1206	3,5514	0,1375	0,0983	0,1147
23	14,6816	0,0000	0,0437	1,2854	0,6634	0,1040	0,4136
24	8,4726	0,0000	-0,1195	1,1978	0,4095	0,0547	0,1582
25	0,7932	0,0031	0,0607	1,4553	0,6321	0,0416	0,2665
26	4,6220	0,0039	-0,4372	0,7335	0,7852	-0,2938	-0,2048
27	11,7666	-0,0034	0,0948	1,4228	0,1979	0,1450	0,1756
28	7,1268	0,0000	0,1397	1,3536	0,1853	0,2030	0,2556
29	8,8587	0,0004	0,1574	1,2231	0,3505	0,3860	0,6608
30	8,7611	-0,0023	0,0449	-14,9395	0,2935	0,0803	0,1143
31	2,6068	0,0006	-0,2891	2,8780	0,6989	0,0736	0,2451
32	5,7886	0,0619	0,2015	2,1852	0,1669	0,2803	0,3556
33	11,0250	-0,0014	0,1804	1,7124	0,3157	0,2006	0,3039
35	9,4632	-0,0071	0,0113	-8,0864	0,8915	0,0339	0,2121
36	10,7411	0,0008	0,0398	-0,8841	0,3897	0,0620	0,1054
37	6,2210	-0,0032	0,0356	3,5058	0,5551	0,0688	0,1260
38	5,8401	-0,0068	0,1290	2,1387	0,1563	0,1219	0,1653
39	11,9403	0,0019	0,1082	1,0789	0,1517	0,2681	0,3206
40	9,0932	-0,0407	0,0105	1,6715	0,7685	0,0970	1209,2640

41	7,7599	0,0074	0,0387	-29,9542	0,7141	0,0691	0,2462
43	8,6228	0,0000	0,0025	-0,9672	0,7506	0,0209	0,0767
45	3,5579	-0,0083	0,1185	10,4404	0,2998	0,1351	0,1965
46	33,0126	0,0000	-0,0377	1,2703	1,6509	-0,0538	-0,0463
47	5,1006	0,0000	0,0721	1,0311	0,2382	0,1172	0,1530
48	8,9261	0,0065	0,0953	2,0668	0,4652	0,1913	0,3665
49	22,2319	-0,4613	-0,2041	3,4726	0,6576	-0,4635	-1,4053
50	13,8253	0,0000	0,0133	-0,7794	0,9799	0,0448	0,0845
51	9,3023	0,0000	0,1924	2,1693	0,6297	0,2060	0,6193
52	9,1859	-0,0040	0,0298	1,1286	0,2861	0,0706	0,0993
53	7,9396	0,0053	0,0421	4,6025	0,6251	0,1009	0,3403
54	14,6581	-0,0392	0,0158	1,2793	0,5131	0,0458	0,1297
55	4,4197	-0,0030	0,1058	3,6617	0,5050	0,0981	0,2004
56	5,1616	0,0000	-0,0504	0,8813	1,1463	-0,1612	2,4633
57	42,4840	0,0000	0,0314	1,6406	0,3260	0,1676	0,2778
58	3,5321	0,0000	0,1305	0,3030	0,2822	0,2018	0,2486
59	8,3401	0,0010	0,0518	3,3648	0,5066	0,0742	0,1562
60	7,6360	-0,0096	0,0945	1,0539	0,3435	0,1505	0,2500
61	7,3319	-0,0002	0,1598	1,2866	0,1008	0,1874	0,2175
62	4,6854	0,0078	0,0695	300,8687	0,9041	0,1358	0,0000
63	9,9450	-0,0002	0,1338	2,2390	0,2434	0,1853	0,2503
64	19,2338	-0,0143	0,1726	1,6952	0,3209	0,1923	0,2793
65	59,4260	-0,0014	0,0553	-3,2941	0,6191	0,1123	0,2899
67	8,1025	0,0000	0,0591	-1,2056	0,4015	0,1376	0,2194
68	7,4262	0,0021	0,0317	-21,3434	0,2740	0,0580	0,0802
69	6,9156	0,0104	0,1686	0,5333	0,4410	0,1216	0,2153
70	9,2722	-0,0018	0,0531	1,3323	0,6863	0,0957	0,2887
71	7,8935	0,0016	0,0233	15,4306	0,6065	0,0494	0,1237
72	4,9568	0,0000	0,0504	0,3732	0,5937	0,0850	0,0799
73	7,7467	-0,0031	0,0469	2,3022	0,7579	0,0918	0,4949
74	17,8863	-0,0037	0,0599	-7,5996	0,2763	0,1150	0,1652
75	15,1812	0,0012	0,0114	1,5452	0,7189	0,0522	0,1586
76	2,2042	0,0079	0,0151	1,2859	0,8528	0,0525	0,3934
78	12,4936	0,0369	0,0795	1,5421	0,7689	0,2984	1,6302

Podnik	CF/tržby	CF/prov.N	Tržby/A	Tržby/závazky	VK/A	CZ/VK	CF/CZ
1	0,1079	0,1190	1,1653	5,0369	0,7062	0,4487	0,5913
2	0,1669	0,1935	0,9597	2,0808	0,5148	1,0024	0,3542
3	0,0968	0,1005	1,3473	1,9800	0,2739	2,7031	0,1906
4	0,0179	0,0178	2,4185	3,4001	0,2846	2,5604	0,0607
5	0,0534	0,0549	2,0857	3,7685	0,4362	1,2913	0,2160
6	0,2032	0,2517	1,8851	10,1285	0,7846	0,3009	2,0112
7	0,0901	0,1023	2,0404	5,3835	0,4976	1,5810	0,5525
8	0,2652	0,3714	0,6762	11,5152	0,9174	0,0921	3,1848
9	0,0439	0,0440	1,7909	2,7201	0,3467	2,2530	0,1098
10	0,1032	0,1053	1,3056	2,4967	0,4658	1,1761	0,2512
11	0,0429	0,0435	1,9833	2,8258	0,2940	2,6400	0,1095
12	0,0793	0,0832	1,6547	2,5436	0,3025	2,7813	0,2420
13	0,0484	0,0500	1,3206	4,8551	0,7218	0,3838	0,2286
14	0,0283	0,0271	1,0254	1,4874	0,2806	2,4988	0,0434
15	0,0335	0,0357	1,4137	1,8088	0,2117	4,2165	0,0610
16	0,0182	0,0189	1,7465	2,0427	0,1096	-2,0442	0,0404
17	0,2272	0,2398	0,7823	14,5512	0,9228	0,0590	3,3082
18	0,0292	0,0330	2,1876	4,8148	0,5041	0,9274	0,1344
19	0,0752	0,0778	2,4200	6,6786	0,6122	0,6285	0,5039
20	-0,1137	-0,0750	1,9910	2,5434	-1,0685	-1,4477	0,0045
21	0,0036	0,0045	1,2783	2,2461	0,4283	1,3443	0,0073
22	0,1310	0,1230	0,7713	5,5436	0,8591	0,1603	0,7119
23	0,0424	0,0508	1,6060	2,4095	0,3366	2,3427	0,1486
24	-0,1214	-0,0151	1,6787	3,0635	0,5717	1,0943	0,0309
25	0,0651	0,0652	0,5007	0,6037	0,1220	3,9896	0,0499
26	-0,4411	-0,2038	1,2603	1,8725	0,2144	-8,5695	-0,3663
27	0,1000	0,1063	1,3340	10,8098	0,7740	0,2704	1,6167
28	0,1462	0,1583	1,3865	9,2889	0,8051	0,2391	1,3036
29	0,1599	0,1827	2,4096	7,5443	0,5838	0,6172	1,2402
30	0,0478	0,0461	1,6663	5,9350	0,7065	0,4216	0,2817
31	-7,1209	-0,1736	0,2562	0,3899	0,2896	2,5206	0,1122
32	0,2051	0,2313	1,3462	11,0949	0,8191	0,2174	2,1246
33	0,1964	0,2084	0,9971	3,1749	0,6776	0,4822	0,6341
35	0,0112	0,0117	3,1711	3,5623	0,0977	13,9644	0,0409
36	0,0421	0,0407	1,4246	3,6935	0,6103	0,6582	0,1582
37	0,0450	0,0383	1,4498	2,6763	0,4499	1,3207	0,1463
38	0,1331	0,1486	0,9283	7,0733	0,7333	0,2194	0,8478
39	0,1080	0,1216	2,4935	17,5573	0,8482	0,1823	1,8435
40	0,0104	0,0127	4,9497	6,9108	0,0673	2289,0412	0,1607

41	0,0405	0,0395	1,7114	2,3996	0,2776	2,5856	0,0977
43	0,0020	0,0070	0,9411	1,2694	0,2390	3,2853	0,0291
45	0,1238	0,1312	1,0934	3,8644	0,6950	0,4453	0,4751
46	-0,0301	-0,0290	2,4502	1,3650	-0,6571	-4,8783	-0,0221
47	0,0728	0,0785	1,5684	7,5002	0,7615	0,3283	0,5901
48	0,0987	0,1022	1,8863	4,0595	0,5308	0,8861	0,4085
49	-0,2675	-0,2019	1,7002	2,6400	0,3383	2,0433	-0,7090
50	0,0205	0,0137	2,1222	2,1701	-0,0072	1,5584	0,0456
51	0,1955	0,2307	1,0617	1,6765	0,3693	1,8421	0,3212
52	0,0305	0,0305	2,2131	8,2323	0,6827	0,4278	0,2920
53	0,0424	0,0449	2,3285	3,8226	0,3529	1,9604	0,1570
54	0,0161	0,0164	2,6831	5,2188	0,3800	1,4162	0,0860
55	0,1069	0,1157	0,9166	1,8384	0,4881	1,0407	0,1966
56	-0,0659	-0,0416	2,7790	2,4837	-0,1582	-0,2411	-0,1077
57	0,0314	0,0329	5,3909	21,2916	0,6366	0,5624	0,6541
58	0,1544	0,1670	0,9695	4,7837	0,7178	0,4374	1,1342
59	0,0540	0,0545	1,3813	2,7993	0,4837	1,0793	0,1490
60	0,1017	0,0887	1,6220	5,3696	0,5984	0,6876	0,5931
61	0,1738	0,1840	1,0769	10,9513	0,8677	0,1172	1,8843
62	0,0704	0,0788	1,9257	2,1704	0,0855	0,0000	0,1657
63	0,1360	0,1499	1,3910	6,0413	0,7563	0,3364	0,8319
64	0,1761	0,2219	1,1541	4,3343	0,6653	0,5349	0,8146
65	0,0558	0,0567	1,8910	3,2408	0,3606	1,9481	0,2022
67	0,0633	0,0739	2,2385	5,8862	0,5985	0,6872	0,3778
68	0,0338	0,0331	1,7051	6,3937	0,7255	0,3820	0,2164
69	0,1732	0,2076	0,6875	1,5997	0,5590	0,8014	0,2872
70	0,0566	0,0567	1,8613	2,7040	0,3135	2,2949	0,1461
71	0,0243	0,0238	2,1510	3,5617	0,3828	1,6547	0,0859
72	0,0525	0,0547	1,6372	4,4482	0,3984	-1,0232	0,2380
73	0,0475	0,0499	1,8948	2,4830	0,2160	3,7598	0,1204
74	0,0680	0,0623	1,6903	6,1638	0,7063	0,3986	0,4171
75	0,0115	0,0117	4,1366	5,9141	0,2811	2,9252	0,0768
76	0,0253	0,0156	1,7544	2,0474	0,1269	7,7315	0,0616
78	0,0810	0,0842	3,7008	4,9055	0,1894	4,3433	0,3939

Podnik	Tržby/prov.N	CF/Oběžný maj	Úroky/CF	Prov.N/prov.V	Odpisy/prov.N	Daň/EBIT
1	1,0874	1,6345	0,0780	0,9178	0,0454	0,2572
2	1,1514	0,3563	0,1221	0,8594	0,0540	0,2353
3	1,0257	0,2590	0,2078	0,9496	0,0764	0,2032
4	0,9837	0,0649	0,1530	0,9911	0,0213	0,0000
5	1,0105	0,4033	0,0172	0,9689	0,0303	0,2400
6	1,2233	0,4145	0,0000	0,8139	0,0197	0,2142
7	1,0556	0,3019	-0,0176	0,9425	0,0498	0,1690
8	1,3804	0,3965	0,0002	0,7051	0,0632	0,1347
9	0,9581	0,1844	0,0525	0,9597	0,0254	0,2662
10	1,0183	0,6362	0,0654	0,9374	0,0501	0,2594
11	1,0193	0,1184	0,2377	0,9566	0,0155	0,3272
12	0,9959	0,1844	2,8788	0,9552	0,0621	0,0384
13	1,0256	0,1634	0,2076	0,9615	0,0326	0,1544
14	0,9659	0,0443	1,7590	0,9684	0,0560	-0,0586
15	1,0553	0,0695	1,0552	0,9379	0,0174	1,3611
16	1,0155	0,0438	-1,7546	0,9649	0,0382	6,0085
17	1,0553	0,2695	0,0000	0,8927	0,1226	0,2026
18	0,9797	0,0695	0,0532	0,9911	0,0333	0,1727
19	1,0204	0,4411	0,0718	0,9663	0,0458	0,2539
20	0,8949	-0,1708	-0,0016	1,1164	0,0000	0,0000
21	0,9743	0,0079	0,5559	0,9943	0,0220	0,2007
22	0,9381	0,2810	0,0000	0,9851	0,1023	-0,0956
23	1,0035	0,1343	0,0225	0,9455	0,0308	0,1545
24	0,8148	-0,0070	0,0000	1,5663	0,1624	0,1402
25	0,7561	0,0483	0,0692	0,7177	0,0236	0,1996
26	0,7637	-0,4956	-0,0332	1,4890	0,0350	0,1452
27	1,0141	0,2725	0,0278	0,9471	0,0643	0,2132
28	1,0802	0,4291	0,0038	0,8850	0,0369	0,2003
29	1,1396	0,5579	0,0278	0,8646	0,0315	0,2124
30	0,9550	0,1741	0,1547	0,9797	0,0511	0,0843
31	0,8205	0,4388	0,1173	0,8664	0,3195	0,1227
32	1,1109	0,4249	0,0196	0,8774	0,0634	0,2231
33	1,0477	0,7378	0,0280	0,8810	0,0810	0,1847
35	0,9861	0,0497	0,6762	0,9855	0,0119	-0,0481
36	0,9427	0,1652	6,2926	0,9925	0,0485	0,0536
37	0,8456	0,1330	-0,7162	0,9898	0,0500	0,1680
38	1,0970	0,3575	0,0208	0,8950	0,0554	0,2347
39	1,1194	0,3299	0,0152	0,8932	0,0071	0,2204
40	1,0127	0,1095	0,0000	0,9828	0,0041	0,0391

41	0,9748	0,1604	0,3754	0,9789	0,0384	-4,1583
43	1,0152	0,1049	1,0262	0,9735	0,0598	-0,1320
45	1,0545	0,2384	0,0384	0,9173	0,0674	0,2772
46	0,8490	-0,7214	0,0160	1,0497	0,0110	0,0000
47	1,0546	0,2611	0,1336	0,9425	0,0291	0,4826
48	1,0252	0,3948	0,0434	0,9421	0,0435	0,2426
49	0,8180	-0,8461	-0,0826	1,0060	0,0204	-0,0018
50	0,6592	0,1777	1,9192	0,9752	0,0145	0,7862
51	1,1397	0,3023	0,0008	0,8697	0,0734	0,2063
52	0,9927	0,1704	0,3032	0,9853	0,0159	0,2572
53	1,0355	0,2231	-0,9347	0,9539	0,0199	0,8867
54	0,9836	0,0647	0,1809	0,9727	0,0100	0,2654
55	1,0775	0,1947	0,1248	0,9195	0,0543	0,3965
56	0,8646	-0,2228	-0,0118	1,0165	0,0079	0,0015
57	1,0424	0,1991	0,0000	0,9599	0,0083	0,2242
58	1,0597	0,2632	0,5878	0,8640	0,0348	0,0802
59	1,0047	0,1900	0,0593	0,9545	0,0372	0,1222
60	0,9022	0,2550	0,0107	0,9969	0,0288	0,2911
61	1,0573	0,2926	0,0000	0,8693	0,0267	0,1832
62	1,0954	0,1565	0,0053	0,9047	0,0121	0,0000
63	1,0996	0,4324	0,0246	0,9003	0,0724	0,1990
64	1,1500	1,6673	0,1018	0,8385	0,0398	0,9538
65	1,0121	1,1796	0,2181	0,9799	0,0533	0,1199
67	1,0556	0,1549	0,0004	0,9254	0,0031	0,0855
68	0,9724	0,1001	-0,0504	0,9822	0,0268	-0,6212
69	1,1635	0,2450	0,1705	0,8495	0,0652	0,1454
70	1,0015	0,1285	0,2062	0,9444	0,0175	0,0465
71	0,9758	0,0627	0,3558	0,9867	0,0196	-0,2706
72	0,9874	0,1777	0,5006	0,9322	0,0229	0,0741
73	1,0459	0,2958	0,2211	0,9444	0,0149	0,5239
74	0,9001	0,4609	0,0295	0,9758	0,0448	0,0120
75	1,0050	0,0658	0,1181	0,9879	0,0111	0,0000
76	0,7245	0,0543	2,7174	0,9617	0,0028	0,5591
78	1,0382	0,4345	0,0172	0,9446	0,0195	0,1964

Příloha 3: Korelační matice před odstraněním multikolinearit

Korelace N=73 Označ. korelace jsou významné na hlad. $p < 0,05000$

	Průměry	Sm. Odch.	Tržby/pohle dávky	(OP+R)/A	CF/obrat	CF/EBIT	CZ/A	CF/A	CF/VK	CF/tržby	CF/prov.N	Tržby/A
Tržby/pohledávky	10,17168	8,9132	1,000000	-0,173805	-0,056098	-0,088676	0,108516	-0,064340	-0,014680	0,086303	-0,120956	0,371653
(OP+R)/A	-0,00646	0,0553	-0,173805	1,000000	0,291868	0,021596	-0,017227	0,548863	-0,072064	0,030480	0,334256	-0,017857
CF/obrat	0,05551	0,1044	-0,056098	0,291868	1,000000	0,017472	-0,513477	0,771880	-0,050454	0,498544	0,942929	-0,152660
CF/EBIT	5,04259	35,8790	-0,088676	0,021596	0,017472	1,000000	0,141681	0,033443	-0,011335	0,008694	0,012036	0,015469
CZ/A	0,54048	0,3304	0,108516	-0,017227	-0,513477	0,141681	1,000000	-0,540199	0,082197	-0,120250	-0,578509	0,260829
CF/A	0,09865	0,1236	-0,064340	0,548863	0,771880	0,033443	-0,540199	1,000000	-0,000559	0,124994	0,788581	0,004619
CF/VK	16,81887	141,5041	-0,014680	-0,072064	-0,050454	-0,011335	0,082197	-0,000559	1,000000	0,006622	-0,073217	0,423361
CF/tržby	-0,03619	0,8468	0,086303	0,030480	0,498544	0,008694	-0,120250	0,124994	0,006622	1,000000	0,409027	0,168242
CF/prov.N	0,07257	0,0962	-0,120956	0,334256	0,942929	0,012036	-0,578509	0,788581	-0,073217	0,409027	1,000000	-0,268594
Tržby/A	1,76469	0,8940	0,371653	-0,017857	-0,152660	0,015469	0,260829	0,004619	0,423361	0,168242	-0,268594	1,000000
Tržby/závazky	4,84578	3,7984	0,181332	0,060295	0,371922	-0,090455	-0,559873	0,439523	0,064577	0,178909	0,403061	0,325664
VK/A	0,43938	0,3321	-0,100184	0,018454	0,507254	-0,138603	-0,993264	0,530959	-0,133293	0,116232	0,576323	-0,278797
CZ/VK	32,56065	267,7807	-0,014822	-0,073886	-0,049745	-0,012047	0,082445	-0,000456	0,999956	0,006145	-0,073818	0,424179
CF/CZ	0,46578	0,7037	-0,104511	0,199037	0,633304	-0,045421	-0,588497	0,609369	-0,051130	0,138725	0,752537	-0,193841
Tržby/prov.N	1,00249	0,1141	-0,019145	0,173276	0,712148	0,110622	-0,464914	0,628537	0,011011	0,268822	0,770542	-0,060722
CF/Oběžný maj	0,23769	0,3628	0,254317	0,340732	0,535553	-0,030851	-0,454980	0,633856	-0,041315	0,008282	0,565948	-0,173660
Úroky/CF	0,28623	0,9498	-0,030495	0,047882	-0,034890	-0,084435	0,058865	-0,053456	-0,035907	0,016458	-0,078918	-0,073285
Prov.N/prov.V	0,95479	0,1161	0,080292	-0,043155	-0,697270	-0,059244	0,306928	-0,517928	0,028197	-0,003292	-0,617845	0,186721
Odpisy/prov.N	0,04229	0,0433	-0,147592	0,070985	-0,139449	-0,072038	-0,230994	0,114176	-0,104638	-0,733003	0,005825	-0,481166
Daň/EBIT	0,21271	0,8944	-0,026525	0,021683	0,019539	0,143832	0,047687	0,012460	-0,022874	0,013921	0,017959	-0,017889
Kvalita dle AHP	1,36305	0,4227	-0,116385	0,057988	-0,301312	0,144433	0,338829	-0,263420	-0,197168	-0,179368	-0,276579	-0,432374

	Tržby/záva zky	VK/A	CZ/VK	CF/CZ	Tržby/prov. N	CF/Oběžný maj	Úroky/CF	Prov.N/prov .V	Odpisy/prov .N	Daň/EBIT	Kvalita dle AHP
Tržby/pohledávky	0,181332	-0,100184	-0,014822	-0,104511	-0,019145	0,254317	-0,030495	0,080292	-0,147592	-0,026525	-0,116385
(OP+R)/A	0,060295	0,018454	-0,073886	0,199037	0,173276	0,340732	0,047882	-0,043155	0,070985	0,021683	0,057988
CF/obrat	0,371922	0,507254	-0,049745	0,633304	0,712148	0,535553	-0,034890	-0,697270	-0,139449	0,019539	-0,301312
CF/EBIT	-0,090455	-0,138603	-0,012047	-0,045421	0,110622	-0,030851	-0,084435	-0,059244	-0,072038	0,143832	0,144433
CZ/A	-0,559873	-0,993264	0,082445	-0,588497	-0,464914	-0,454980	0,058865	0,306928	-0,230994	0,047687	0,338829
CF/A	0,439523	0,530959	-0,000456	0,609369	0,628537	0,633856	-0,053456	-0,517928	0,114176	0,012460	-0,263420
CF/VK	0,064577	-0,133293	0,999956	-0,051130	0,011011	-0,041315	-0,035907	0,028197	-0,104638	-0,022874	-0,197168
CF/tržby	0,178909	0,116232	0,006145	0,138725	0,268822	0,008282	0,016458	-0,003292	-0,733003	0,013921	-0,179368
CF/prov.N	0,403061	0,576323	-0,073818	0,752537	0,770542	0,565948	-0,078918	-0,617845	0,005825	0,017959	-0,276579
Tržby/A	0,325664	-0,278797	0,424179	-0,193841	-0,060722	-0,173660	-0,073285	0,186721	-0,481166	-0,017889	-0,432374
Tržby/závazky	1,000000	0,552015	0,062945	0,733612	0,409062	0,181997	-0,148147	-0,208775	-0,095683	-0,031677	-0,713307
VK/A	0,552015	1,000000	-0,133646	0,587958	0,482458	0,455475	-0,051035	-0,285110	0,240924	-0,049244	-0,327933
CZ/VK	0,062945	-0,133646	1,000000	-0,052887	0,010273	-0,041037	-0,033518	0,026167	-0,104844	-0,024162	-0,195933
CF/CZ	0,733612	0,587958	-0,052887	1,000000	0,587681	0,350726	-0,123129	-0,439433	0,154725	-0,004203	-0,522180
Tržby/prov.N	0,409062	0,482458	0,010273	0,587681	1,000000	0,471104	-0,214931	-0,537562	-0,053606	0,047512	-0,355291
CF/Oběžný maj	0,181997	0,455475	-0,041037	0,350726	0,471104	1,000000	-0,052093	-0,401047	0,197723	0,047294	-0,044650
Úroky/CF	-0,148147	-0,051035	-0,033518	-0,123129	-0,214931	-0,052093	1,000000	0,024779	-0,023897	-0,193598	0,303947
Prov.N/prov.V	-0,208775	-0,285110	0,026167	-0,439433	-0,537562	-0,401047	0,024779	1,000000	0,051166	-0,045736	0,228457
Odpisy/prov.N	-0,095683	0,240924	-0,104844	0,154725	-0,053606	0,197723	-0,023897	0,051166	1,000000	-0,026196	0,196226
Daň/EBIT	-0,031677	-0,049244	-0,024162	-0,004203	0,047512	0,047294	-0,193598	-0,045736	-0,026196	1,000000	-0,047005
Kvalita dle AHP	-0,713307	-0,327933	-0,195933	-0,522180	-0,355291	-0,044650	0,303947	0,228457	0,196226	-0,047005	1,000000

Příloha 4: Jednotlivé kroky stepwise analýzy dopředné

Efekt	Kroků	F na (vyjmutí)	P na (vyjmutí)	F na (zahmutí)	P na (zahmutí)	Efekt (stav)
Tržby/pohl	Číslo kroku 1			1,01366	0,317598	Mimo
(OP+R)/A				0,18762	0,666274	Mimo
CF/obrat				11,15449	0,001364	Mimo
CF/EBIT				1,45464	0,231964	Mimo
CF/CZ				42,75578	0,000000	Zahrnuta
Úroky/CF				7,35697	0,008453	Mimo
Prov.N/prov.V				5,52125	0,021697	Mimo
Odpisy/prov.N				1,72867	0,192998	Mimo
Daň/EBIT				0,26335	0,609491	Mimo
CZ/VK				3,48664	0,066177	Mimo
Tržby/A				12,54163	0,000724	Mimo
CF/CZ	Číslo kroku 2	42,7558	0,000000			Uvnitř
(OP+R)/A				3,72258	0,057918	Mimo
CF/obrat				0,03648	0,849114	Mimo
CF/EBIT				1,45160	0,232510	Mimo
Tržby/pohl				4,13433	0,045986	Mimo
Úroky/CF				6,53308	0,012863	Mimo
Prov.N/prov.V				0,00211	0,963542	Mimo
Odpisy/prov.N				7,30492	0,008705	Mimo
Daň/EBIT				0,50012	0,481899	Mimo
CZ/VK				8,04159	0,006039	Mimo
Tržby/A				48,81961	0,000000	Zahrnuta
CF/CZ	Číslo kroku 3	92,2678	0,000000			Uvnitř
Tržby/A		48,8196	0,000000			Uvnitř
CF/obrat				0,00176	0,966631	Mimo
CF/EBIT				2,82189	0,097715	Mimo
Tržby/pohl				0,00005	0,994538	Mimo
Úroky/CF				7,30116	0,008751	Mimo
Prov.N/prov.V				0,75374	0,388440	Mimo
Odpisy/prov.N				0,05157	0,821057	Mimo
Daň/EBIT				1,05452	0,308216	Mimo
CZ/VK				0,27840	0,599520	Mimo
(OP+R)/A				7,57311	0,007641	Zahrnuta

Efekt	Kroků	F na (vyjmutí)	P na (vyjmutí)	F na (zahnutí)	P na (zahnutí)	Efekt (stav)
CF/CZ	Číslo kroku 4	108,4254	0,000000			Uvnitř
Tržby/A		54,4878	0,000000			Uvnitř
(OP+R)/A		7,5731	0,007641			Uvnitř
CF/EBIT				2,80026	0,099056	Mimo
Tržby/pohl				0,22500	0,636844	Mimo
Úroky/CF				6,79485	0,011325	Zahrnuta
Prov.N/prov.V				0,61113	0,437203	Mimo
Odpisy/prov.N				0,00640	0,936467	Mimo
Daň/EBIT				1,32040	0,254731	Mimo
CZ/VK				0,10677	0,744901	Mimo
CF/obrat				0,33746	0,563307	Mimo
CF/CZ	Číslo kroku 5	106,4450	0,000000			Uvnitř
Tržby/A		55,1064	0,000000			Uvnitř
(OP+R)/A		7,0612	0,009902			Uvnitř
Úroky/CF		6,7949	0,011325			Uvnitř
Tržby/pohl				0,24592	0,621660	Mimo
CF/EBIT				4,10099	0,047034	Zahrnuta
Prov.N/prov.V				0,77909	0,380722	Mimo
Odpisy/prov.N				0,06377	0,801436	Mimo
Daň/EBIT				0,45920	0,500440	Mimo
CZ/VK				0,12237	0,727627	Mimo
CF/obrat				0,48081	0,490566	Mimo
CF/CZ	Číslo kroku 6	108,2160	0,000000			Uvnitř
Tržby/A		57,8376	0,000000			Uvnitř
(OP+R)/A		6,9639	0,010433			Uvnitř
Úroky/CF		8,1133	0,005902			Uvnitř
CF/EBIT		4,1010	0,047034			Uvnitř
Tržby/pohl				0,52161	0,472828	Mimo
Prov.N/prov.V				1,21681	0,274183	Mimo
Odpisy/prov.N				0,17930	0,673416	Mimo
Daň/EBIT				0,92046	0,341022	Mimo
CZ/VK				0,10001	0,752863	Mimo
CF/obrat				0,68333	0,411561	Mimo

Příloha 5: Pozorované, předpovězené a reziduální hodnoty krokové analýzy

Podnik	Předpovědi & rezidua kroková analýza				
	Pozorovaná hodnota	Předpovězená hodnota	Reziduum	Stand. rezid.	Sm.chyba předpov.
1	2,041700	1,460502	0,581198	2,68684	0,032118
2	1,624700	1,591233	0,033467	0,15472	0,043973
3	1,649300	1,600194	0,049106	0,22701	0,033396
5	1,514300	1,384482	0,129818	0,60014	0,030569
6	0,915000	0,712289	0,202711	0,93712	0,064641
7	1,177700	1,272729	-0,095029	-0,43931	0,029123
8	0,687100	0,485883	0,201217	0,93021	0,107842
9	1,311200	1,506627	-0,195427	-0,90344	0,032064
10	1,545400	1,562977	-0,017577	-0,08126	0,033341
11	1,572200	1,477262	0,094938	0,43889	0,031430
12	1,673800	1,703772	-0,029972	-0,13856	0,074178
13	1,320700	1,578506	-0,257806	-1,19182	0,031751
14	2,151100	1,837153	0,313947	1,45136	0,052555
15	1,785200	1,692311	0,092889	0,42942	0,038684
16	1,168200	1,466872	-0,298672	-1,38074	0,069653
17	0,607100	0,498677	0,108423	0,50123	0,115220
18	1,301200	1,409084	-0,107884	-0,49874	0,032309
19	1,206300	1,221443	-0,015143	-0,07000	0,033600
20	1,403500	1,557933	-0,154433	-0,71393	0,047092
21	1,703400	1,716165	-0,012765	-0,05901	0,036665
22	1,276500	1,521694	-0,245194	-1,13352	0,042088
23	1,302700	1,529397	-0,226697	-1,04800	0,032719
24	2,125400	1,725129	0,400271	1,85043	0,147102
25	2,035100	1,766722	0,268378	1,24069	0,081370
26	1,901300	1,952907	-0,051607	-0,23858	0,128002
27	0,955000	1,029801	-0,074802	-0,34580	0,053215
28	0,981600	1,122090	-0,140490	-0,64947	0,040250
29	1,124500	0,907579	0,216921	1,00281	0,046878
30	1,273100	1,457141	-0,184041	-0,85081	0,031824
31	1,900200	1,842770	0,057431	0,26550	0,060906
32	0,758900	0,894907	-0,136007	-0,62875	0,068964
33	1,367500	1,466237	-0,098737	-0,45645	0,037237
35	1,135000	1,250244	-0,115244	-0,53277	0,052787
36	1,649000	2,074911	-0,425911	-1,96896	0,164281
37	1,313200	1,519226	-0,206026	-0,95244	0,043669
38	1,226400	1,398006	-0,171606	-0,79332	0,037375
39	0,585700	0,666964	-0,081264	-0,37568	0,064859
40	0,662900	0,714965	-0,052065	-0,24069	0,099214

Podnik	Předpovědi & rezidua kroková analýza				
	Pozorovaná hodnota	Předpovězená hodnota	Reziduum	Stand. rezid.	Sm.chyba předpov.
41	1,678800	1,523067	0,155734	0,71994	0,040772
43	1,731000	1,811564	-0,080564	-0,37244	0,043737
45	1,322200	1,520314	-0,198114	-0,91587	0,033976
46	1,930700	1,428176	0,502524	2,32313	0,040276
47	1,169700	1,377457	-0,207757	-0,96045	0,027113
48	1,303500	1,375850	-0,072350	-0,33447	0,028812
49	1,267400	1,281269	-0,013869	-0,06412	0,211936
50	1,763200	1,605214	0,157987	0,73036	0,053511
51	1,552600	1,567727	-0,015127	-0,06993	0,042108
52	1,240600	1,363187	-0,122587	-0,56671	0,030235
53	1,423800	1,297954	0,125846	0,58178	0,048947
55	1,884900	1,670572	0,214328	0,99082	0,040848
57	0,553400	0,469187	0,084213	0,38931	0,112953
58	1,432800	1,321482	0,111318	0,51462	0,041570
59	1,662800	1,590661	0,072139	0,33349	0,033729
60	1,148100	1,357404	-0,209304	-0,96760	0,030321
61	0,685800	0,967261	-0,281461	-1,30117	0,059011
62	1,887600	1,903582	-0,015982	-0,07388	0,211980
63	1,259100	1,307603	-0,048503	-0,22423	0,031229
64	1,495500	1,339906	0,155594	0,71930	0,039070
65	1,279400	1,459614	-0,180214	-0,83312	0,029430
67	1,445400	1,285605	0,159795	0,73872	0,033499
68	0,944400	1,453103	-0,508703	-2,35169	0,036966
69	1,833000	1,684861	0,148139	0,68484	0,051334
70	1,565800	1,483798	0,082002	0,37909	0,031038
71	1,787500	1,489135	0,298365	1,37932	0,032576
72	1,584500	1,521046	0,063454	0,29334	0,030181
73	1,691600	1,486897	0,204703	0,94633	0,031425
74	1,126300	1,398550	-0,272250	-1,25859	0,029227
75	0,925000	0,995743	-0,070743	-0,32704	0,075500
76	2,171700	1,756048	0,415652	1,92153	0,070825
78	0,988600	0,999178	-0,010578	-0,04890	0,067712
Minimum	0,553400	0,469187	-0,508703	-2,35169	0,027113
Maximum	2,171700	2,074911	0,581198	2,68684	0,211980
Průměr	1,395283	1,395283	0,000000	0,00000	0,056068
Medián	1,344850	1,463369	-0,015562	-0,07194	0,040810

Příloha 6: Dotazník týkající se manažerského účetnictví

Dotazník na účetnictví

Tento krátký dotazník je určen především pro podnikatele, manažery, zaměstnance z oblasti controllingu a specializuje se na výzkum, zda mají české firmy zavedeno manažerské účetnictví a jaké metody a nástroje k tomu využívají, rozdělení těchto firem podle všeobecných charakteristik a zjištění znalostí a vědomostí respondentů v této oblasti. Dotazník Vám nezabere déle než 10 minut. Děkuji za Váš čas i za Vaše odpovědi.

***Povinné pole**

V jakém kraji ČR sídlí Vaše firma *

- Hlavní město Praha
- Středočeský kraj
- Jihočeský kraj
- Plzeňský kraj
- Karlovarský kraj
- Ústecký kraj
- Liberecký kraj
- Královéhradecký kraj
- Pardubický kraj
- Kraj Vysočina
- Jihomoravský kraj
- Olomoucký kraj
- Moravskoslezský kraj
- Zlínský kraj

O jaký druh firmy se jedná? *

- výrobní
- obchodní
- služeb

Kolik má Vaše firma zaměstnanců? *

- 0-9
- 10-49
- 50-99
- 100-249

- 250-499
- 500-999
- 1000 a více

Jaký je roční obrat Vaší firmy? *

- 0 - 2,49 mil. Kč
- 2,5 - 4,9 mil. Kč
- 5 - 9,9 mil. Kč
- 10 - 49,9 mil. Kč
- 50 - 99,9 mil. Kč
- 100 - 249,9 mil. Kč
- 250 - 499,9 mil. Kč
- 500 - 1249,9 mil. Kč
- 1250 mil. Kč a více

Využíváte účetní data finančního účetnictví k řízení podniku? *

- Ano, často
- Ano, občas
- Ano, výjimečně
- Ne

Máte ve firmě zavedené manažerské účetnictví (příp. nákladové, vnitropodnikové, controlling)? *

- ANO
- NE

Pokud nemáte zavedené manažerské účetnictví, tak z jakého důvodu?

Měli by jste zájem o zpracovaný manuál na implementaci a vedení manažerského účetnictví, který by byl zdarma distribuován? *

- ANO
- NE

Další otázky se budou týkat pouze těch, kteří mají ve svém účetnictví zavedeno i manažerské účetnictví, nákladové účetnictví nebo controlling. Pokud tento druh účetnictví ve svém podniku zaveden nemáte, prosím klikněte na konci formuláře na "Odeslat formulář". Děkuji.

Pokud máte zavedené manažerské účetnictví, o jaký typ účetní soustavy se jedná?

- Jednookruhová účetní soustava (pouze analytická evidence)
- Dvouokruhová účetní soustava (samostatný účetní okruh)

Využíváte účetní data manažerského účetnictví k řízení podniku?

- Ano, často
- Ano, občas
- Ano, výjimečně
- Ne

Jaký způsob orientace manažerského účetnictví uplatňujete?

- Výkonové účetnictví
- Odpovědnostní účetnictví
- Kombinace obou přístupů

Jaké druhy kalkulací sestavujete?

- Předběžné
- Výsledné
- Cenové

Využíváte ve Vašem účetnictví kategorie výkonových odpisů?

- Ano
- Ne

Využíváte ve Vašem účetnictví hodnotového a ekonomického pojetí nákladů?

- Ano
- Ne

Členíte náklady na variabilní náklady a fixní náklady?

- Ano
- Ne

Členíte náklady na přímé náklady a nepřímé náklady?

- Ano
- Ne

Jak často vyhodnocujete odchylky?

- Týdně
- Měsíčně
- Čtvrtletně
- Ročně

Jaké druhy odchylek vyhodnocujete?

- Odchylky ve spotřebovaném množství materiálu, práce, variabilní výrobní režie
- Odchylky fixních nákladů
- Odchylky od plánované ceny vstupů
- Odchylky od plánované ceny výkonů
- Odchylky ze změny struktury
- Jiné

Ovlivňuje způsob vedení manažerského účetnictví Vašeho podniku charakter podnikání a členitost výrobního procesu?

- Ano, velmi
- Spíše ano
- Spíše ne
- Ne

Následující část dotazníku obsahuje 10 středně těžkých otázek a slouží ke zjištění, jak dotazovaní respondenti teoreticky znají nástroje a metody manažerského účetnictví.

Pro rozhodovací úlohy na existující kapacitě jsou relevantní:

- Plné náklady
- Variabilní náklady
- Vyhnutelné fixní náklady
- Umrtnené fixní náklady

Cenová diferenciace znamená:

- Rozdílné ceny pro jednotlivé výkony
- Rozdílné ceny dle změny podmínek prodeje
- Rozdílné ceny dle konkurence
- Rozdílné ceny dle segmentace zákazníků

Na čem závisí počet druhů kalkulací v kalkulačním systému?

- Velikosti podniku, nárocích na vypovídající schopnost, potřebě jejich využití v různých časových horizontech.
- Druhu podniku, velikosti podniku, nárocích na vypovídající schopnost kalkulací.
- Druhu podniku, velikosti podniku.
- Druhu podniku, velikosti podniku, nárocích na vypovídající schopnost kalkulací, potřebě jejich využití v různých časových horizontech.

Co nepatří mezi základní postupy sestavování rozpočtů režijních nákladů:

- Rozpočet maximálních přírůžek
- Zero base budget
- Rozpočet s nulovým základem
- Rozpočet dle minulého vývoje

Zisk v manažerském účetnictví plní funkce:

- Kriteriaální, informační, politickou, konkurenční
- Dispoziční, stimulační, redistribuční, reprodukční
- Reprodukční, distribuční, kriteriaální, stimulační
- Distribuční, dispoziční, stimulační, redistribuční

Co je hlavní výhodou kalkulování s nulovým základem?

- Spojení nákladů s minulým obdobím
- Snižování nákladů
- Neohlížení se do minulosti
- Možnost stanovení vlastních norem

Reprodukční úlohy řeší:

- Reprodukci fixních aktiv
- Vývoj fixních a variabilních nákladů
- Jak vysoké náklady unese cena výkonu
- Jak vysoké výnosy přinese cena výkonu

Která z následujících kalkulací nepatří mezi kalkulace předběžné?

- Plánová
- Rozpočtová
- Operativní
- Propočtová

Hospodárnost je možno ovlivnit:

- Absolutním snížením výše nákladů
- Optimalizací nákladů
- Úsporností a výtěžností
- Optimalizací a úsporností

Mezi hodnotově orientované metody tvorby cen patří:

- Stanovení ceny pomocí cílové rentability
- Stanovení ceny s přírůžkou
- Stanovení ceny podle konkurence
- Stanovení ceny dle hodnoty výkonu

Odeslat

Příloha 7: Manuál pro manažery malých a středních podniků na implementaci manažerského účetnictví do praxe