

MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ

MD

D

- podnikový informační systém
a manažerské účetnictví
- transformační proces podniku
v manažerském účetnictví
- nákladové účetnictví
jako základní vývojový stupeň
- úloha rozpočtu
jako plánovaného parametru
- nepostradatelná role kalkulací
při řízení nákladů na výkony
- aplikace metodických zásad
na praktickém příkladu

Upozornění pro čtenáře a uživatele této knihy

Všechna práva vyhrazena. Žádná část této tištěné či elektronické knihy nesmí být reprodukována a šířena v papírové, elektronické či jiné podobě bez předchozího písemného souhlasu nakladatele. Neoprávněné užití této knihy bude **trestně stíháno**.

Používání elektronické verze knihy je umožněno jen osobě, která ji legálně nabyla a jen pro její osobní a vnitřní potřeby v rozsahu stanoveném autorským zákonem. Elektronická kniha je datový soubor, který lze užívat pouze v takové formě, v jaké jej lze stáhnout s portálu. Jakékoliv neoprávněné užití elektronické knihy nebo její části, spočívající např. v kopírování, úpravách, prodeji, pronajímání, půjčování, sdělování veřejnosti nebo jakémkoliv druhu obchodování nebo neobchodního šíření je zakázáno! Zejména je zakázána jakákoliv konverze datového souboru nebo extrakce části nebo celého textu, umísťování textu na servery, ze kterých je možno tento soubor dále stahovat, přitom není rozhodující, kdo takovéto sdílení umožnil. Je zakázáno sdělování údajů o uživatelském účtu jiným osobám, zasahování do technických prostředků, které chrání elektronickou knihu, případně omezují rozsah jejího užití. Uživatel také není oprávněn jakkoliv testovat, zkoušet či obcházet technické zabezpečení elektronické knihy.



Copyright © Grada Publishing, a.s.



Copyright © Grada Publishing, a.s.

Edice Účetnictví a daně

**Ing. Mojmír Hradecký, CSc., prof. Ing. Jiří Lanča, CSc.,
Ing. Ladislav Šiška, Ph.D.**

Manažerské účetnictví

Jednotlivé kapitoly zpracovali:

Ing. Mojmír Hradecký, CSc. – předmluva, úvod a závěr, 8.2.1.1
– kapitoly 1.2, 1.3, 2, 4, 5, 7, 8.1, 8.4
prof. Ing. Jiří Lanča, CSc. – kapitoly 1.1, 3.1
Ing. Ladislav Šiška, Ph.D. – kapitoly 1.1, 3, 6, 8.1, 8.2.1.2, 8.2.2, 8.3, 8.4

Vydala GRADA Publishing, a.s.
U Průhonu 22, Praha 7, jako svou 3 358. publikaci

Realizace obálky Jana Řeháková
Zlom Jan Šístek
Odpovědná redaktorka Dana Kristen
Počet stran 264
První vydání, Praha 2008
Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a.s.
Husova ulice 1881, Havlíčkův Brod

© **GRADA Publishing, a.s., 2008**

ISBN 978-80-247-2471-3 (tištěná verze)

GRADA Publishing: tel.: 220 386 401, fax: 220 386 400, www.grada.cz

ISBN 978-80-247-7789-4 (elektronická verze ve formátu PDF)
© Grada Publishing, a.s. 2012

Obsah

Předmluva	9
Úvod	14
1. Manažerské účetnictví, podnik a podnikový informační systém	17
1.1 Systémové pojetí podniku	17
1.2 Podnikový informační systém	25
1.2.1 Historický vývoj podnikových informačních systémů	25
1.2.2 Funkční oblasti podnikového informačního systému	29
1.3 Shrnutí	30
2. Výrobní proces, jeho organizace a řízení	31
2.1 Typologie výrobních procesů	31
2.1.1 Charakter technologie	32
2.1.2 Charakter výrobního procesu	32
2.1.3 Organizační uspořádání výrobního procesu	32
2.1.4 Přetržitost technologického procesu	33
2.1.5 Členitost výrobního procesu	33
2.1.6 Opakovanost výroby a dávkování výrobního množství	34
2.1.7 Charakter výkonu	36
2.1.8 Sdruženost výroby	36
2.1.9 Vztah výroby k zákazníkům	36
2.2 Řízení výroby	36
2.3 Naturální a hodnotové řízení	40
2.4 Shrnutí	41
3. Podnikové účetnictví	43
3.1 Vývojové etapy účetnictví	43
3.2 Finanční účetnictví	48
3.2.1 US GAAP	49
3.2.2 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS/IAS)	50
3.2.3 České účetní předpisy a standardy	51
3.3 Manažerské účetnictví	51
3.3.1 Řízení nákladů v první polovině 19. století	52
3.3.2 Řízení nákladů ve druhé polovině 19. století	53
3.3.3 Ekonomické řízení v první polovině 20. století	60
3.3.4 Vznik manažerského účetnictví ve druhé polovině 20. století	71
3.4 Pojetí nákladů ve finančním a v manažerském účetnictví	72
3.5 Shrnutí	73
4. Manažerské účetnictví	75
4.1 Úkoly manažerského účetnictví	75
4.2 Struktura manažerského účetnictví	76
4.3 Společná metodická pravidla manažerského účetnictví	77
4.3.1 Členění nákladů	77
4.3.2 Členění výnosů	80
4.3.3 Oceňování podnikových výkonů a spotřebovaných zdrojů	81

4.4	Předpoklady manažerského účetnictví	82
4.4.1	Normy spotřeby ekonomických zdrojů	82
4.4.2	Uspořádání ekonomické struktury podniku	84
4.4.3	Vnitropodnikové ceny	95
4.5	Shrnutí	99
5.	Nákladové účetnictví	101
5.1	Charakteristika nákladového účetnictví	101
5.1.1	Úkoly nákladového účetnictví	101
5.1.2	Obsah nákladového účetnictví	103
5.1.3	Formy nákladového účetnictví	105
5.1.4	Orientace nákladového účetnictví	106
5.2	Organizace nákladového účetnictví	107
5.2.1	Předmět nákladového účetnictví	107
5.2.2	Organizace provozně-procesních účtů	107
5.2.3	Vstupní doklady nákladového účetnictví	118
5.2.4	Metody nákladového účetnictví	119
5.3	Shrnutí	122
6.	Rozpočetnictví	124
6.1	Charakteristika rozpočetnictví	124
6.1.1	Úkoly rozpočetnictví	124
6.1.2	Obsah rozpočetnictví	126
6.1.3	Forma rozpočtů	128
6.2	Organizace rozpočetnictví	130
6.2.1	Úloha rozpočtů v ekonomickém řízení	130
6.2.2	Sestavení rozpočtů	131
6.2.3	Kontrola rozpočtů	151
6.3	Shrnutí	173
7.	Kalkulace	175
7.1	Charakteristika kalkulací	175
7.1.1	Úkoly kalkulací	175
7.1.2	Obsah kalkulací	176
7.1.3	Forma kalkulace	177
7.2	Organizace kalkulací	181
7.2.1	Základní pojmy	181
7.2.2	Kalkulační systém	182
7.2.3	Metody kalkulace	188
7.3	Metody včasného řízení nákladů	196
7.3.1	Metoda hodnotové analýzy	197
7.3.2	Metoda cílových nákladů	198
7.3.3	Metoda kontinuálního snižování nákladů	198
7.3.4	Metoda souběžné kalkulace	198
7.3.5	Metoda mezipodnikového srovnávání	199
7.4	Shrnutí	199
8.	Číselný příklad aplikace manažerského účetnictví	202
8.1	Zadání	202
8.1.1	Základní charakteristika technologie výroby	203
8.1.2	Ekonomická struktura podniku	203

8.1.3	Plánované objemy výkonů podniku	203
8.1.4	Rozpočty středisek	205
8.1.5	Předběžné kalkulace nákladů a ceny	210
8.1.6	Rozpočetní výsledovka	213
8.1.7	Skutečné objemy výkonů	213
8.1.8	Skutečné náklady a výnosy	214
8.1.9	Pravidla pro ocenění výkonů	215
8.1.10	Účetní případy uskutečněné ve sledovaném období	216
8.2	Řešení	219
8.2.1	Řešení v nákladovém účetnictví vedeném ve dvouokruhové formě	219
8.2.2	Řešení v nákladovém účetnictví vedeném v jednookruhové formě	232
8.3	Řešení při ocenění výkonů variabilními náklady	237
8.3.1	Změny v zadání	237
8.3.2	Řešení	237
8.4	Omezení příkladu	239
Závěr		241
Seznam tabulek		244
Seznam obrázků		246
Výkladový slovníček		247
Použitá literatura		254
Věcný rejstřík		256

Předmluva

Současná podoba manažerského účetnictví je výsledkem historického vývoje, jehož počátky spadají do konce 19. století, kdy v USA dochází k bouřlivému rozvoji průmyslové výroby. Učebnice dějepisu tuto epochu označují za druhou průmyslovou revoluci, k jejímž charakteristickým rysům patřila produkce velkých objemů výrobků, které si na trhu nacházely bez nesnázi odbytu u neuspokojené poptávky obyvatelstva. Existence výrobků jednoho provedení umožnila rozebrat výrobní postupy do relativně jednoduchých činností, které mohli rychle ovládnout a poté soustavně opakovaně vykonávat i málo kvalifikovaní dělníci. Skupina takových dělníků pak i přes nízkou kvalifikaci svých členů byla schopna vyrobit daleko větší objem kvalitních výrobků, než jaký by ve stejném čase vyrobila skupina plně kvalifikovaných řemeslníků, ve které by každý řemeslník vykonával všechny činnosti postupně. Rozebírání nárůstu produktivity lidské práce nezůstal nepovšimnut průmyslovými inženýry, kteří se od té doby snaží rozvíjet co možná nejproduktivnější postupy výroby. Jejich první snahy o zefektivnění lidské práce se soustředily na úspory času při výkonu výrobních činností (patrně nejznámějším příkladem takového hnutí je škola vědeckého řízení, reprezentovaná jménem Frederica Winslowa Taylora) a na doplnění lidské práce prací strojů, přičemž hlavním kritériem zlepšení dlouho zůstávaly fyzikální jednotky. Nasycení prvotní poptávky po průmyslových výrobcích neměnného vzoru však vedlo k rozšiřování sortimentu výrobních podniků o různé varianty nabízených výrobků, které se odlišovaly svou užitnou hodnotou, velikostí, pracností, kvalitou použitých materiálů atd. Pro souhrnné zachycení různorodosti takové produkce přestaly postačovat fyzikální jednotky a do role všeobecně souměřitelného kritéria se proto dostaly peněžně vyjádřené objemy zdrojů spotřebovaných ve výrobě, tj. náklady. Zrodilo se tak jednoduché nákladové účetnictví, jehož v podstatě jediným cílem bylo zjistit skutečné náklady podnikových výkonů.

Prvotní zaměření nákladového účetnictví se postupně rozšiřovalo, a to ruku v ruce s rozvojem průmyslové výroby a se standardizací jejího průběhu. Jak uvidíme při podrobnějším výkladu historie nákladového, resp. manažerského účetnictví, od prvotní úlohy registrátora minulých jevů se manažerské účetnictví rozvinulo do podoby propracovaného metodického systému, který poskytuje širokou škálu postupů, s jejichž pomocí se projektuje žádoucí efektivnost budoucí podnikové činnosti a průběžně se sleduje její naplňování v realitě. Přitom manažerské účetnictví k tomu potřebovalo relativně krátkou dobu několika desítek let; v takto rozvinuté podobě pak vstoupilo do 21. století. Manažerské účetnictví tak v současných podnicích představuje základní instrumentální systém v ruce podnikových manažerů, jehož pomocí manažeři řídí ekonomickou stránku podnikové činnosti. Narůstající složitost systémů manažerského účetnictví již záhy po jeho vzniku vyžadovala koordinaci práce a zaměření jednotlivých podnikových útvarů a vedla tak k rozvoji specializovaných pracovních pozic controllerů a posléze celých controllingových oddělení. Jejich úlohou je podporovat manažery při řízení tím, že jim poskytují informace o vývoji klíčových ukazatelů v podobě srozumitelných zpráv, vytvářejí systémy manažerského účetnictví, jejichž pomocí řídí vývoj podnikem zvolených ukazatelů, a zajišťují funkčnost a rozvoj těchto systémů.

„Filozofii“ (cílům, metodickým postupům) manažerského účetnictví jako nástroji hodnotového řízení nelze dost dobře porozumět bez náležitého osvětlení jeho životně důležitých vazeb na organizaci a naturální řízení výroby. To se v manažerském účetnictví projevuje v mnoha stránkách: v organizaci analytických provozně-procesních účtů nákladového účetnictví, ve volbě předmětu kalkulace, v organizaci středisek atp. V úvodních kapitolách publikace se proto snažíme tyto vazby čtenáři co nejnázorněji přiblížit. Pochopitelně i vývoj našeho nákladového účetnictví jako základního článku manažerského účetnictví byl rozhodujícím

způsobem poznamenán respektováním vazeb na organizaci a řízení výroby. V důsledku toho se vyvinula řada specifických forem nákladového účetnictví, charakteristických např. pro výrobu bot (Baťa), pro výrobu v těžkém strojírenství (Škoda), pro výrobu zbraní (Zbrojovka), pro výrobu lehké kovové galanterie (Waldes) a další. Do takto organizovaného nákladového účetnictví pak pronikaly nové metodické principy, jako jsou metoda standardních nákladů (Baťa), metoda strojních hodin (Waldes Koh-i-noor) atd.

Vývoj nákladového účetnictví – přes zmíněnou úspěšnou tradici – nebyl vždy přímočarý; v některých obdobích byl podstatně ovlivňován ekonomickými a i politickými okolnostmi. V době centrálně řízené ekonomiky bylo nákladové účetnictví dokonce zatlačeno do pozadí (tehdy bylo u nás zavedeno jednookruhové účetnictví podle sovětského vzoru) a účetnictví jako celek v podstatě ztratilo svou funkci nástroje řízení hospodárnosti, zcela určitě na podnikové úrovni.

Přebírání cizích vzorů nelze ovšem obecně ztracovat; i bývalý koncern Baťa se ve svých začátcích inspiroval americkou praxí (zejména pásovou výrobou ve Fordově automobilce a standardizací spotřeby ekonomických zdrojů); dokázal ji však rozvinout a zdokonalit natolik, že tzv. manipulační účetnictví (tj. nákladové účetnictví, integrálně spojené s naturálním řízením výroby, rozsáhlou standardizací, rozpočtováním a kalkulací) se stalo později vzorem i pro některá jiná odvětví průmyslu (oděvnictví aj.). Koncipování takového nástroje řízení mělo už tehdy výrazně systémový charakter a bylo vlastně předchůdcem dnešního manažerského účetnictví. V odborné literatuře a pro pracovníky, zabývající se vnitropodnikovým řízením, se Baťův způsob řízení výroby stal pojmem.

Pro širokou veřejnost byl Baťa především výrobcem a prodejcem obuvi; povědomí o způsobu řízení podniku zůstávalo omezeno na odbornou veřejnost. Široké veřejnosti tak unikalo to podstatné, co stálo za světovým úspěchem původně nevýznamného českého výrobce obuvi: byl to *styl myšlení*, který dovedl zlínský koncern k takové koncepci výrobního systému, který začínal vlastním nákupem kůží v Argentině a končil rozsáhlou prodejní sítí nejen v tehdejších Československu, ale i v mnoha zemích světa; zahrnoval i vlastní výrobu obuvnických strojů (zásoboval jimi ovšem své továrny po celém světě) a všech dalších surovin a komponentů, potřebných pro výrobu obuvi. To vše směřovalo k tomu, aby pečlivé plánování výroby netrpělo výpadky dodávek a neschopností event. cizí prodejní sítě dodat včas relevantní informace o požadavcích trhu. Není účelem této publikace a ani zde není prostor pro výčet všech dalších výrobních a servisních činností, jimiž se Baťův koncern zabýval. Připomeňme jen např. výrobu letadel, z jejíž konstrukčních principů těží výrobci sportovních letadel dodnes, výrobu jízdních kol, žehliček, punčoch atd.; ze servisních činností vzpomeňme opravy bot, pedikúru aj., dále pak provozování řady odborných škol pro vlastní zaměstnance atd. Baťa byl zřejmě také první, kdo používal letadlo ke služebním cestám (jedním z jeho hlavních hesel bylo „Čas jsou peníze.“). Poznamenejme jen, že popisované způsoby organizace a řízení výroby a dalších činností je třeba posuzovat v kontextu tehdejší doby; současná doba přinesla některé nové vývojové tendence (podniky se např. zbavují některých vedlejších činností, a to i např. vlastního výzkumu); na druhé straně se teprve nyní začínají projevovat snahy vtahovat do řízení podniků trh faktorů a trh výrobků, což Baťa realizoval už ve 20. a 30. letech minulého století tím, že příslušné segmenty obou těchto trhů včlenil do svého koncernu.

Při našich současných snahách o renesanci nákladového účetnictví je tedy na co navázat. Pochopitelně splnění tehdejších požadavků na informace pro řízení by už dnes nestačilo. I když se principy, např. metody strojních hodin v zásadě nezměnily, změnily se požadavky na využívání výstupních informací, které je tato metoda schopna poskytnout. Jestliže tedy bylo kdysi hlavním důvodem aplikace metody strojních hodin zvýšení správnosti kalkulace, dnes k tomu přistupují další důvody, např. volba optimální technologické varianty a „last

but not least“ samotná znalost nákladů jednotlivých technologických pracovišť vůbec. Těchto informací lze výhodně využít nejen v operativním řízení, ale i při aplikaci metod tzv. včasného řízení nákladů.

Nástroje hodnotového řízení, příslušné metody a postupy, popisované v této publikaci, představují svým způsobem žádoucí *standardní řešení* pro daný nástroj či metodu. Toto řešení na úrovni určitého standardu vychází z takové metodiky daného nástroje či metody manažerského účetnictví, která optimálně splňuje ideální fungování tohoto nástroje, tj. zejména požadavky na jeho vypovídací schopnost, jako informace pro rozhodování a řízení vůbec a požadavky na jeho vazbu na technologické aj. podmínky transformačního procesu. Srovnání praxe podniku s tímto standardem pak ukáže, do jaké míry je zkrácena vypovídací schopnost příslušného nástroje manažerského účetnictví v podniku; současně může výsledek srovnání posloužit jako podnět ke změně.

Při volbě té či oné metody musíme zvažovat i souvislost s mírou analytičnosti získávaných dat. Platí, že volba jednoduššího a globálnějšího způsobu zpracování dat možná znamená menší pracnost, avšak současně znamená také ztrátu potenciálního zdroje relevantních informací; při dnešní úrovni automatizace administrativních prací se podle našeho názoru sotva lze argumentem menší pracnosti ohánět.

Stejně jako dalším oborům, zahrnovaným do oblasti podnikové ekonomiky, se terminologická nejednotnost nevyhnula ani manažerskému účetnictví. V literatuře se lze setkat s různými názvy pro určitý jev; někdy se všeobecně používaným pojmům přisuzuje různý obsah. Autoři se proto snažili přidržet se ve většině literárních pramenů používaných pojmů, přičemž s cílem dosáhnout určité jednotnosti výkladu příslušných pojmů přihlíželi k terminologii obvyklé v publikacích Vysoké školy ekonomické v Praze.

Nebylo vždy možné vyhnout se použití některého z pojmů dříve, než bude podrobně vysvětlen na patřičném místě textu. Pro rychlou orientaci lze v takovém případě nalézt stručnou definici použitých pojmů ve výkladovém slovníčku na konci publikace. V té souvislosti chceme čtenáře ujistit, že použití každého pojmu nebo vyjádření každé definice popisovaných jevů není v žádném případě výsledkem nahodilého výběru, nýbrž výsledkem odpovědné kolektivní práce. Jsme si přitom vědomi toho, že v některých případech se můžeme terminologicky nebo názorově odchylovat od jiných publikací. Je třeba také vzít v úvahu, že obsah některých pojmů se mohl vlivem názorového vývoje změnit.

Pro označení dvou druhů účtů, typických pro nákladové účetnictví, tj. účtů kalkulačních a účtů uspořádacích, používáme souhrnný pojem *analytické provozně-procesní účty* (za možnost aplikovat tento termín vděčíme odbornému prameni Kovanicová (2002, s. 87)). Tento pojem používáme proto, abychom jednoznačně vymezili určitou skupinu účtů, spjatých bezprostředně s transformačním procesem; navíc se domníváme, že této skupině účtů přináleží určitý status, vyplývající právě z jejich důležitosti v rámci celého nákladového účetnictví.

Snahou autorů bylo, aby použitím nových pojmů pro vyjádření určitých jevů, pro něž už existovaly jiné pojmy, svázané s praxí centrálně řízené ekonomiky, usnadnili čtenářům studium současné zahraniční literatury (např. místo finančního plánu hovoříme o hlavním podnikovém rozpočtu, tak jak je zvykem např. v literatuře anglofonních oblastí); mnohdy jde navíc ještě o změnu v obsahu daného pojmu. Pochopitelně nemusí jít vždy o doslovný překlad, ale o pojem, vycházející z logiky jevu, popř. o popis daného jevu, přizpůsobeného našim podmínkám. Publikace by tak měla přispět ke zlepšení komunikace v podnicích se zahraniční účastí a i mezi těmito podniky a domácími literárními prameny.

K samotnému postupu výkladu lze poznamenat:

- Úvodní kapitola představuje manažerské účetnictví jako součást širšího celku, jímž je podnikový informační systém. Význam vazeb manažerského účetnictví na organizaci a řízení výrobního či jiného transformačního procesu jsme zdůraznili zařazením výkladu o typologii výrobních procesů a o řízení výroby, a to jak její naturální, tak i hodnotové stránky. Výchozí rámec pro vlastní předmět publikace tvoří popis organizace systému účetnictví v podniku. Nezbytnou součástí výkladu je definování předpokladů, nutných pro fungování manažerského účetnictví.
- Těžiště publikace je v dalších třech kapitolách, zabývajících se organizací tří částí manažerského účetnictví, tj. nákladového účetnictví, rozpočetnictví a kalkulací. Obsáhlý příklad manažerského účetnictví pak na číselném materiálu dokumentuje v předchozím textu uvedené postupy v subsystémech manažerského účetnictví.
- Výklad samotný se opírá jednak o téměř stoletou domácí praxi s jejím specifickým vývojem v subsystémech manažerského účetnictví a z ní vyvěrajících, dnes už rozsáhlých a uspořádaných teoretických poznatků, jednak o zahraniční teorii a praxi, kterou si naše školství a podniková sféra postupně osvojuje. Toto konstatování neznamená, že trváme na relativním oddělování v domácím prostředí vyvinutých postupů; cestu vpřed vidíme v racionálním prorůstání domácích i zahraničních poznatků.
- Výklad vychází především z průmyslové praxe, která se podstatnou měrou podílela na utváření dnešní podoby manažerského účetnictví. Průmyslová praxe může však určitě posloužit jako inspirace i pro praxi podniků služeb, popř. i veřejnoprávních institucí, které do značné míry převzaly nejen administrativní postupy, ale i organizační a jiné principy, obvyklé v průmyslu. Konkrétní podoba manažerského účetnictví je pak otázkou respektování technologických, organizačních aj. podmínek daného podniku či instituce.
- Zpracování dat zejména v nákladovém účetnictví znamenalo ještě v první polovině 20. století mnoho jednotvárné a pravidelně se opakující práce. Začátkem 50. let rozsáhle zaváděná mechanizace (zejména stroje na děrné štítky) významně ulehčila zpracování hromadných dat, přesto však bylo normální, že i za těchto podmínek byla účetní závěrka finančního účetnictví hotova až i 17. pracovní den po skončení sledovaného měsíce; data v nákladovém účetnictví se zpracovávala až po vyhotovení účetní závěrky. Na tom mnoho nezměnily ani sálové počítače. Teprve použití osobních počítačů umožnilo dostupnost zpracovávaných dat prakticky v kterémkoliv okamžiku a na každém pracovišti. To umožnilo mj. vyhovět požadavku manažerů na rychlost poskytování informací.
- V publikaci rozlišujeme obsah činností systému manažerského účetnictví a systému controllingu. Domníváme se totiž, že přes četné překryvy obou systémů nelze mezi manažerské účetnictví a controlling klást rovnítko, jak činí některé odborné prameny. Controlling v našem pojetí představuje nadstavbu manažerského účetnictví, která informace zpracované metodami manažerského účetnictví přetváří do podoby informací pro řízení a formou jejich prezentace (tzv. reportingem) manažerům napomáhá k vytvoření předpokladů pro úspěšné ekonomické řízení podniku.
- Poznátky z praxe afilací zahraničních podniků, působících v našem státě, ukazují, že metodika nástrojů subsystémů, zahrnovaných do manažerského účetnictví, se podnik od podniku liší svou koncepcí nebo jednodušším či složitějším řešením ve srovnání se standardními řešeními, popisovanými v naší či zahraniční literatuře. Je to dáno tím, že příslušné zákonné normy či předpisy se v jednotlivých zemích, kde sídlí mateřské podniky zdejších poboček, rovněž liší. Rozmanitost těchto řešení zcela určitě není na závadu, spíše může pozitivně ovlivnit naše znalosti. Jiná otázka ovšem je, do jaké míry jednotlivá řešení vyhovují standardním požadavkům manažerů na informace. S tím

souvisejí i problémy, před něž řada našich podniků byla postavena, např. před problém zjištění dolní hranice ceny svých výkonů nebo před častou rozhodovací úlohou „koupit či vyrobit“ aj. Text publikace by pro řešení hlavních problémů měl poskytnout odpověď.

- Stranou naší pozornosti nezůstaly ani současné trendy. Jako příklad lze uvést metody včasného řízení nákladů, zahrnujících mj. problematiku cílových nákladů (Target Costs), kontinuálního zlepšování (kaizen), či benchmarkingu. Přiblížit se snažíme i některé další aktuální trendy, např. koncept Beyond Budgeting, jenž usiluje o posílení flexibility reakce podniku na dynamicky se měnící prostředí, ve kterém podnik působí, a aplikaci tomu odpovídajících nástrojů řízení a jeho informačního zabezpečení.
- Pro rychlou orientaci v používaných termínech připojujeme ke knize i stručný výkladový slovníček.

Brno, červenec 2008

Úvod

Užívání nástrojů hodnotového řízení, které se v poslední době konstituovaly jako manažerské účetnictví, má v českých zemích dlouhou, prakticky stoletou a úspěšnou historii. Při popisu historie, resp. vývoje manažerského účetnictví, nelze popisovat manažerské účetnictví jako celek, nýbrž je třeba součásti manažerského účetnictví vzhledem k jejich postupnému vzniku navzájem odlišit. Manažerské účetnictví, tak jako všude jinde ve světě, vznikalo postupně podle požadavků, které kladl technický rozvoj a organizace výroby a s ním ruku v ruce jdoucí řízení výroby. Stručný přehled nám tuto historii přiblíží.

Obnovení samostatného státu po první světové válce přineslo i rozvoj průmyslu a s ním i rozvoj – jak zněl tehdejší název – tzv. provozního účetnictví. Řada velkých podniků vyvinula své vlastní metody provozního účetnictví, vycházející z organizace a technologie výroby. Na prvním místě je nutno jmenovat tzv. manipulační účetnictví v obuvnickém koncernu Baťa, integrující předvídativě už tehdy operativní plánování výroby, rozpočty, kalkulace a nákladové účetnictví ve velmi účinný nástroj řízení. Svou metodu vyvinula i brněnská Zbrojovka, zahrnující mj. – vedle podrobných výsledných kalkulací – i velmi podrobné rozpočtování a sledování režijních nákladů středisek (kolem 120 položek). Obdobný systém provozního účetnictví používaly i Škodovy závody v Plzni. Pražský podnik Waldes Koh-i-noor přičítal už tehdy výrobní režii v provozním účetnictví pomocí sazeb za strojní hodinu. Bylo by jistě možné jmenovat další podniky.

V průběhu druhé světové války byly v některých našich podnicích aplikovány principy tzv. výkazu provozního odpočtu, používaného v Německu, avšak v naší praxi se neujal.

Doba po druhé světové válce dala vznik některým dalším metodám, jako např. metodě úplného střediskového účetnictví, spočívající v rozúčtování všech zápisů finančního účetnictví na střediska, kde se pak dále zjišťovaly i náklady a výnosy za výkony. Aplikace metody byla však omezena na dvě či tři hospodářská odvětví.

Významným činem byla kodifikace dvouokruhového účetnictví zákonem o podnikovém početnictví z roku 1946 (č. 116/1946 Sb.), který obsahoval pravidla pro vedení finančního a provozního (nákladového) účetnictví, rozpočetnictví, kalkulace a statistiky. Po roce 1948 se začala zavádět tzv. metoda SPH (socialistické podnikové hospodářství), která byla modifikací Baťova systému. Její zásady vycházely ze specifík obuvnické výroby (pásová výroba, málo součástí, podrobné a přesné normy spotřeby, krátký výrobní cyklus aj.) a v důsledku toho její zavádění v ostatním průmyslu skončilo vzhledem k odlišným podmínkám např. strojírenských podniků neúspěchem.

V období let 1952 až 1971 mělo účetnictví podobu tzv. národohospodářské evidence, která zákonem č. 108/1951 Sb. stanovila pravidla pro vedení tří jejích složek: účetní evidence, statistiky a operativně-technické evidence. Tato reforma ve svém důsledku znamenala zánik všech dosud fungujících systémů provozního účetnictví a tím prakticky i ztrátu kontroly hospodárnosti. Jednookruhové účetnictví podle tehdejšího sovětského vzoru se totiž orientovalo na globální veličiny, vyžadované centrálně řízenou ekonomikou a nejméně dvě generace ekonomů a účetních tak ztratily povědomí o existenci provozního účetnictví. V pozdějším vývoji se sice hledaly cesty, jak obnovit kontrolu hospodárnosti (podporovalo se široce koncipované zavádění normové metody, zaváděla se střediska, která však používáním globálních veličin neplnila svou úlohu), avšak ani tato opatření nezabránila tomu, že se z účtáren stávaly více méně podnikové pobočky celostátní statistiky.

Zásadní obrat v pojetí našeho účetnictví nepřinesla ani 70. léta minulého století determinovaná zákonem č. 21/1971 Sb. Ten zavedl jednotnou soustavu sociálně-ekonomických informací

a definoval tyto informační obory: účetnictví včetně účetnictví vnitropodnikového, kalkulaci, rozpočtnictví, statistiku a operativní evidenci.

Převratná změna a vývoj ekonomiky po změně politických poměrů v roce 1989 si ovšem vyžádaly i změny v účetnictví. Byl vydán zákon o účetnictví (č. 563/1991 Sb.), který – s využitím francouzských zkušeností – stanovil hlavní zásady účetnictví, které reflektovaly změněné ekonomické prostředí. Opatření ministerstva financí č. j. V/20 100/1992 pak stanovilo účtovou osnovu, závaznou pro všechny podniky. Současně byly pro účely vnitropodnikového účetnictví (tento oficiální název pro provozní či nákladové účetnictví zůstal zachován z předchozí legislativní úpravy) vyhrazeny účtové třídy 8 a 9 v případě organizace vnitropodnikového účetnictví formou dvouokruhového účetnictví, resp. účty 599 a 699 v případě organizace vnitropodnikového účetnictví formou jednookruhového účetnictví. Přípuštěna byla i kombinace obou forem. Zmiňovaná strohá, základní pravidla pro vedení vnitropodnikového (nákladového) účetnictví najdeme i v Českých účetních standardech, které po legislativních změnách v letech 2001 a 2002 představují nejnižší a nejpodrobnější stupeň současné trojstupeňové legislativní úpravy našeho účetnictví¹.

Z nastíněného legislativního vývoje vyplývá, že teprve po roce 1989 se u nás nákladové účetnictví oprostilo od pout státní regulace a stalo se výhradně podnikovou záležitostí. Tím se mu otevřela možnost navázat na tradici účetních postupů, které úspěšně užívaly již prvorepublikové podniky. Současně vyvstala i šance reagovat na vývoj účetnictví v zemích s vyspělou tržní ekonomikou, kde nákladové účetnictví bylo od počátku spojeno s výslednou kalkulací a postupem doby získalo další – dalo by se říci existenciální – vazby na rozpočtnictví a na předběžnou kalkulaci². Naznačeným vývojem tak postupem doby přerostlo nákladové účetnictví v tzv. *manažerské účetnictví*, jež v sobě do uceleného systému integruje všechny tři jmenované subsystémy, a to: nákladové účetnictví, kalkulace a rozpočtnictví.

Publikace navazuje na dosavadní vývoj nákladového účetnictví u nás i v zahraničí a pokouší se zobecněním jeho dosavadní praxe vyložit hlavní cíle a metodické zásady nákladového účetnictví, kalkulací a rozpočtnictví, jež dohromady tvoří metodický systém manažerského účetnictví. Současně je okrajově pojednána i problematika controllingu, jehož úkolem je rozvíjet metodický systém manažerského účetnictví a využívat jej k informační podpoře manažerů při finančním plánování a kontrole.

Kvůli přijatelnému rozsahu a přehlednosti se publikace omezuje na oblast průmyslu. Navíc právě v průmyslu vznikaly nové systémy a metody řízení včetně manažerského účetnictví, které musely respektovat komplikované technické, technologické, organizační aj. podmínky průmyslových podniků. Významným odvětvím průmyslu bylo a stále je strojírenství, které zaváděním automatizace a robotizace ukazuje cestu ostatním odvětvím.

Vývoj všech tří uvedených subsystémů manažerského účetnictví šel svou vlastní cestou. Při výkladu jsme byli vedeni snahou klást důraz na specifika uvedených nástrojů hodnotového řízení, které však nakonec našly společný jazyk (viz např. členění nákladů, způsoby oceňování atd.). Snažíme se upozornit i na věci, kterým se nedostává vždy potřebné publicity.

¹ Druhý stupeň tvoří vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, která upravuje uspořádání účetní závěrky a hlavní účetní metody pro podnikatele. Na vrcholu pomyslné pyramidy zůstává zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, jenž v oblasti účetnictví představuje normu nejvyšší právní síly.

² Zanedbatelné nejsou ani vazby na subsystémy naturálního řízení (technická příprava výroby, operativní řízení výroby, nákup aj.).

Rádi bychom vyslovili přesvědčení, že renesance nákladového účetnictví (a s ním i zavádění manažerského účetnictví) neskončí jen u uživatelů drahého a sofistikovaného softwaru, ale najde si cestu i do ostatních, tj. středních a malých podniků. Těm je tato publikace také především určena. Využít ji mohou i studující všech typů ekonomických škol.

1. Manažerské účetnictví, podnik a podnikový informační systém

Manažerské účetnictví není rozhodně jevem, který se objevil na scéně řízení podniků jako něco zcela nového, jako něco, co bylo vynalezeno teprve včera a jehož vznik se nastupující generaci může jevit jako důsledek zavádění informačních technologií. Zárodky dnešní podoby manažerského účetnictví je třeba hledat již před stoletími, a to – viděno prizmatem dnešních úkolů manažerského účetnictví – v úsilí o kvantifikaci a o následné řízení spotřeby ekonomických zdrojů při vytváření produktů lidské práce. To vše se odehrávalo a odehrává v podnicích různých druhů, jejichž transformační organismy se zabývají přeměnou vstupních ekonomických zdrojů v produkty průmyslové a jiné činnosti jako jejich výstupy. To je více než dostatečným důvodem pro to, abychom hned v úvodních částech publikace (podkap. 1.1) přiblížili čtenáři model podniku jako systému s určitou strukturou a určitým chováním, v němž probíhá zmíněný transformační proces. Řízení průběhu tohoto procesu se pochopitelně neobejde bez odpovídajících informací. O ty se musí postarat podnikový informační systém, jehož stručný popis je obsahem navazující podkap. 1.2. V ní se také pokusíme ukázat manažerské účetnictví jako integrální součást podnikového informačního systému.

Na tomto místě je zároveň účelné učinit několik poznámek k hlavním používaným termínům. Pojmy *provozní*, *nákladové* a *vnitropodnikové účetnictví* pokládáme obsahově za identické. Pojem *provozní účetnictví* se používal v době po první světové válce až do roku 1953. Pojem *nákladové účetnictví* nejvíce koresponduje s německou či anglickou terminologií a v dalším výkladu se tohoto pojmu přidržíme. Konečně zákonná úprava po r. 1971 zavedla pojem *vnitropodnikové účetnictví*. Pojem *manažerské účetnictví* nelze s uvedenými pojmy ztotožňovat: jde o sřešší pojem, zahrnující *nákladové účetnictví*, *rozpočetnictví* a *kalkulace*.

1.1 Systémové pojetí podniku

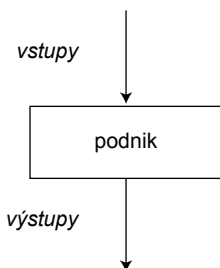
Období po druhé světové válce (tj. druhá polovina 20. století) je charakteristické tím, že nás obohatilo nejen o obrovské množství nových poznatků dosavadních věd, ale i o vznik nových věd, které zásadním způsobem ovlivnily budoucí vývoj společnosti. Máme zde na mysli zejména kybernetiku a teorii systémů. Společnost v nich získala nástroje k řešení problémů, vyvolaných nastávajícím obdobím automatizace a robotizace. Pojmy kybernetika, systém a systémový přístup se staly samozřejmostí. Protože se s nimi v následujícím textu často setkáme, vymeze si ve vší stručnosti jejich obsah.

Kybernetiku definoval Norbert Wiener jako vědu o řízení a sdělování v živých organismech a strojích. Postupem doby se kybernetika dočkala dalších definic, z nichž pro naše potřeby bude významná definice Greniewského, který kybernetiku definoval jako vědu o řízených, řídicích a zejména informačních systémech. *Systém* vymezil Bertalanffy na počátku 30. let minulého století jako soubor elementů (prvků), které jsou ve vzájemné interakci. Aplikace systémového přístupu dále předpokládá vysvětlení základních vlastností systému. Těmi jsou chování systému a struktura systému. *Struktura* systému je dána uspořádáním jeho prvků a vazeb mezi nimi. Jinak řečeno, lze ji nahlížet jako určitý statický aspekt, který se nemění v závislosti na průběhu času. V protikladu ke statické struktuře systému má dynamický, na čas závislý charakter jeho *chování*, které je druhou základní systémovou vlastností. Představují ho v určitých časových posloupnostech uskutečňované činnosti systémových prvků, které probíhají v rámci dané struktury. Přes poměrně jednoznačně podané rozlišení mezi

strukturou („z čeho se systém skládá“) a chováním („co systém dělá“) však pamatujme, že takové rozlišení není vždy a za všech okolností možné.

Z předložené definice systému vyplývá, že systém představuje abstraktní, myšlenkový pojem, který si vytváříme, abychom uspořádaně popsali určitý jev. Jako systém můžeme označit prakticky cokoliv, co sestává z provázaných prvků a vykazuje určité chování. V této podkapitole se zaměříme na pojetí výrobního podniku jako systému. Ovšem dříve, než budeme definovat podnik jako systém, musíme předeslat, že systém lze definovat buď jako absolutně izolovaný systém (ten nebude předmětem našich dalších úvah), nebo jako relativně izolovaný systém, tedy systém, spojený s jeho okolím příslušnými vstupy a výstupy.

Výrobní podnik chápeme jako relativně izolovaný systém, transformující hmoty, práci, energii a informace, převzaté z okolí podniku, do podoby výstupů do okolí podniku. Okolí podniku představují dodavatelé, odběratelé, peněžní ústavy, věřitelé, zaměstnanci, právní normy, správní orgány apod.³ Popsaný pohled na podnik jako celek, kdy podnik vystupuje jako jeden z mnoha prvků národního hospodářství, podává obr. 1-1.



Obr. 1-1 Podnik jako systém o jediném prvku

Zdroj: Autoři

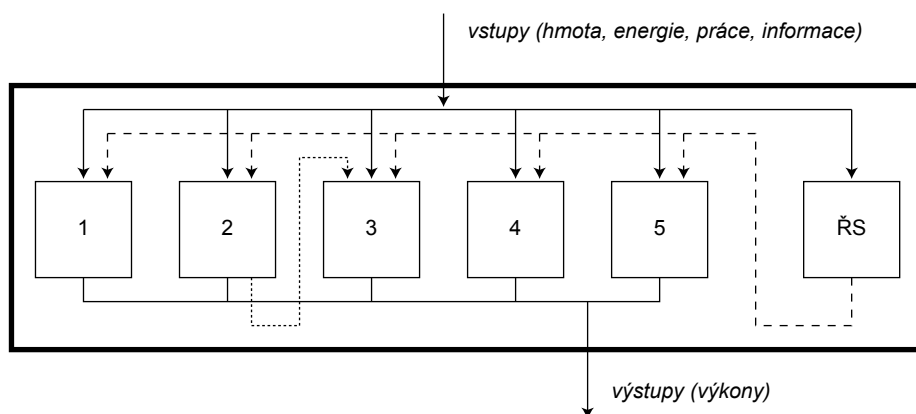
Podnik je na obrázku zachycen pouze z hlediska jedné vlastnosti. Tu jsme označili jako chování systému, tj. *podnikový transformační proces*, při kterém jsou vstupy přeměňovány ve výstupy. Podnikový systém proto musíme ještě dekomponovat a vtělit mu druhou vlastnost, kterou je struktura. Předtím však upřesňme, co rozumíme „výstupy“ podnikového systému. Ty lze odvodit od hlavního cíle podniku. Hlavní cíl podniku bývá ekonomickou teorií vymezován jako vytváření takových užitečných produktů, které jsou s to uspokojit lidské potřeby⁴. Právě takové produkty představují „výstupy“ na obrázku. Zatímco množství produktů (výstupů), resp. při tvorbě těchto produktů spotřebovaných výrobních faktorů (vstupů) narážejí na svá omezení, lidské potřeby jsou podle axiomů ekonomie nekonečné. Tento nepoměr se odráží v upřesnění hrubě vymezeného cíle podniku prostřednictvím tzv. hospodářského (ekonomického) principu. Hospodářský princip vyžaduje, aby vytváření produktů (výstupů) podniku probíhalo při co nejmenší spotřebě zdrojů (vstupů), resp. aby s danými zdroji (vstupy) byl vytvořen co možná největší objem produktů (výstupů), které

³ Tyto prvky okolí uvádíme jen jako příklad, protože okolí podniku samo o sobě představuje složitou problematiku.

⁴ Dodejme, že produkty podniku nemusejí být určeny pouze pro finální spotřebu lidí (a tedy k uspokojení jejich potřeb), ale může se též jednat o produkty, které představují vstupy do jiných podniků, jež je teprve přetvářejí ve finální produkty pro spotřebu lidí (v té souvislosti se lze setkat s označením meziproducty, či průmyslové zboží).

uspokojí lidské potřeby⁵. Cílem podniku je tedy vytvářet produkty uspokojující lidské potřeby při zachování hospodářského principu. Pokud se podnik chová v souladu s tímto „rozumným“ způsobem, hovoříme o tzv. *ekonomické racionalitě*.

Vraťme se k otázce, jak strukturovat podnik. Možnou odpověď nabízí definice podniku, kterou jako první použil pro účely podnikového hospodářství švýcarský profesor Hans Ulrich. Podle něho je podnik „produkční sociální systém, tj. lidmi vytvořený reálný útvar, který mj. sestává z lidí a sleduje účel nabízet lidské společnosti nějaké výkony“⁶. Základní prvky, ze kterých se skládá struktura podnikového systému, tedy tvoří lidé a společně s nimi prostory a prostředky, které potřebují pro vykonávání své práce. Pro naše účely se však strukturou podniku nebudeme zabývat na této nejpodrobnější rozlišovací úrovni, ale omezíme se na konstatování, že lidé jsou v podniku seskupováni do vnitropodnikových organizačních útvarů. Děje se tak v souladu s ekonomickou racionalitou, protože dělba práce mezi specializovanými vnitropodnikovými útvary vede k vyšší efektivnosti dosažené úsporami z rozsahu. Na druhé straně ovšem dělba práce vytváří potřebu vzájemného sladování činností všech útvarů směrem ke společnému cíli, což je úkol podnikového managementu.



Obr. 1-2 Struktura a chování podnikového systému

Legenda:

1, ..., 5 = řízené prvky, tj. útvary poskytující odbytové výkony (útvary 1, 3, 4, 5), popř. jejich části (útvary 2)

ŘS = řídicí subsystém, tj. management podniku

———— toky mezi okolím a podnikem, tj. externí vstupy a odbytové výkony (výstupy)

..... interní (vnitropodnikový) výkon poskytovaný jedním útvarem podniku druhému

- - - - interní (vnitropodnikový) výkon v podobě řízení poskytovaný řízeným prvkům

Zdroj: Autoři

⁵ Popřípadě se může jednat o situaci, že poslouží jako meziprodukt pro výrobu jiného podniku, jenž vyrábí finální produkty, které jsou určeny k tomu, aby je lidé spotřebovali a uspokojili tak své potřeby.

⁶ Na citaci z pramene ULRICH, H.: *Die Unternehmung als produktives soziales System – Grundlagen der allgemeinen Unternehmungslehre*, 2. Auflage, Bern, Stuttgart 1970, se shodují Horváth (2003, s. 109) i Eschenbach (2000, s. 28).

Strukturu každého podniku vyjadřuje různě strmá hierarchie vnitropodnikových útvarů⁷, na jejímž vrcholu je podnikový management, který výkonem své řídicí činnosti koordinuje podřízené útvary. Pohledem kybernetika Greniewského by bylo možné označit podnikovým managementem koordinované útvary jako *řízené prvky*, zatímco management jako *řídící prvek*. Takto znázorňuje strukturu podnikového systému i obr. 1-2. V něm jednotlivé prvky struktury podniku zobrazují obdélníky, které dohromady dávají velký, silně orámovaný obdélník, jenž reprezentuje celý podnik. Do podniku vstupují z jeho okolí vstupy, tj. zdroje, potřebné pro jeho činnost. Výstupem z podniku do okolí jsou *odbytové výkony* pro zákazníky podniku, které v nejobecnější rovině spočívají v tom, že podnik pro zákazníky vytváří výrobky, poskytuje jim služby či práce, a tak naplňuje hlavní smysl své existence. Stejný obrázek podniku dává také obr. 1-1, nyní však rozpoznáváme, že odbytové výkony představují završení podnikového procesu, který připomíná „stavebnici“ z mnoha různě propletených interakcí mezi jednotlivými útvary podniku, při kterých si útvary poskytují různé výkony. Takové výkony, které poskytuje jeden útvar podniku druhému útvaru stejného podniku, se nazývají *vnitropodnikovými výkony* a v nejobecnější rovině mohou opět nabývat podoby výroby výrobků, resp. polotovarů, poskytování služeb či prací. Na obr. 1-2 jsou zachyceny dva příklady vnitropodnikových výkonů. Tečkovaná čára vyznačuje poskytnutí vyrobených polotovarů útvaru 2 útvaru 3, přerušovanou čarou je vyznačen řídicí výkon, který poskytuje management všem podnikovým útvarům.

Pozornému čtenáři jistě neuniklo, že obr. 1-2 neoznačuje management jako řídicí prvek, ale jako řídicí subsystém. Důvod spočívá v tom, že v následujícím textu se zabýváme managementem podniku na podrobnější rozlišovací úrovni. Zatímco dosud jsme tedy podnikový management vnímali jako dále „nedělitelný“ celistvý prvek, nyní si rozebereme jeho strukturu a chování. Pojďme jej tedy jako systém svého druhu, umístěný v podnikovém systému, tj. subsystém (díleč systému).

Podrobný pohled na řídicí subsystém ukazuje obr. 1-3, ve kterém je zobrazena jak struktura, tak chování řídicího subsystému podniku. Základní strukturní kameny řídicího subsystému tvoří *řídicí subjekty*, tj. manažeři, kteří *vykonávají proces řízení*. Do procesu řízení jsou dále zapojeny i další strukturní prvky, a sice podpůrné (štábní, poradní) útvary. Na takové útvary není delegována rozhodovací či nařizovací pravomoc, ale jejich účelem je ulehčit manažerům řídicí činnost tím, že připravují podklady pro manažerské rozhodování. V podnikové praxi se v souvislosti se štábními útvary setkáme s nepřehledným množstvím názvů, jimiž je vyjadřována náplň práce jejich pracovníků. Názvy štábních útvarů, které uvádí obr. 1-3, je proto nutné brát pouze jako příklady několika nejběžněji se vyskytujících označení s tím, že v konkrétním podniku se může vyskytnout celá řada jinak nazvaných štábních útvarů, jak i konečně naznačují tři tečky v názvech bezejmenných štábních útvarů v dolní části obrázku. Zároveň je třeba mít na paměti, že správně by na obr. 1-3 měl být nejen náčrt organizační struktury manažerů podniku, ale i náčrt vazeb mezi manažery a podřízenými štábními útvary. Z důvodu přehlednosti již tak dost komplikovaného schématu jsme však od takového zpřesnění ustoupili.

⁷ V podnikové praxi bývá názorně vyjádřena různými organizačními schémata podniku. Podrobněji ji pak upravují podnikové organizační směrnice a řády, ve kterých se pro podnikové účely vymezují pravomoci a odpovědnosti jednotlivých vedoucích útvarů, resp. z nich vyplývající vztahy nadřízenosti a podřízenosti jejich vedoucích.

Proces řízení⁸ představuje výstup chování řídicího subsystému. Řídicí systém jej poskytuje řízeným objektům⁹, a proto můžeme tento výstup označit jako *vnitropodnikový výkon*¹⁰, protože jeho příjemci jsou uvnitř podniku. *Obsah řídicího procesu* (řídicího výkonu) sestává z pěti fází¹¹.

Východí, *první* fázi představuje stanovení cílů. Cíle se zpravidla odvozují od primárního cíle podniku, který jsme vymezili jako uspokojování potřeb zákazníků v souladu s hospodářským principem. Opět se tak setkáváme s dvojím pohledem (dualitou) na veškeré podnikové dění, který v sobě neustále kombinuje jednak vnímání věcné (naturální) stránky podnikové činnosti, jednak její finančně (peněžně, ekonomicky) vyjádřený popis. Tuto skutečnost se snaží akcentovat i obr. 1-3 tím, že obecné fáze řídicího procesu zobrazené uprostřed schématu obdélníčky očíslovanými 1–5 konkretizuje v levé polovině z pohledu jejich věcné podstaty, zatímco v pravé polovině rozvádí jejich ekonomickou stránku.

Druhá fáze řídicího procesu spočívá v hledání postupů, jak cílů dosáhnout. Tato fáze plánování ústí zpravidla do vymezení několika variantních možností, jak cíle realizovat a jaké finanční dopady na podnik bude mít ta která varianta. Protože nikdy nelze realizovat všechny varianty, v následující *třetí* fázi řídicího procesu musí logicky dojít k rozhodnutí o tom, k uskutečnění které varianty se přistoupí. *Čtvrtou* fázi představuje vlastní realizace vybrané varianty. V některých případech může realizaci bránit existující struktura podniku, a proto uskutečnění varianty, o které bylo rozhodnuto, musí předcházet změna struktury systému podniku, tzn. činnost označovaná jako organizování.

Průběh *čtvrté* fáze označené jako realizace a organizování provází průběžné monitorování a měření dosažených výsledků, při kterém se používají různé naturální a finanční veličiny. V poslední, *páté* fázi řídicího procesu, kterou je kontrola, se naměřené hodnoty veličin porovnávají s předpokládanými¹². V případě zjištění neshody mezi naměřenou hodnotou a předpokládanou hodnotou sledované veličiny dochází k rozboru, zda neshodu způsobila nedokonalá realizace, nebo zda se naměřená hodnota neshoduje s předpokládanou z toho důvodu, že při plánování byl přijat mylný předpoklad. V prvním případě se celý cyklus řízení vrací do třetí, rozhodovací fáze řídicího procesu, kde se určí nápravné opatření, jehož provedení povede k odstranění neshody a ke splnění plánovaného cíle. Tuto běžnější situaci zachycuje na obrázku souvisle orámovaná zpětná šipka¹³. Pokud byly příčiny neshody vyvo-

⁸ Proces řízení znázorňujeme ve schématech přerušovanou čarou. Takto jej znázorňují jak obr. 1-2, tak obr. 1-3.

⁹ Jedná se o zjednodušení. Proces řízení totiž samozřejmě vyžaduje i součinnost řízeného objektu. Lze však důvodně předpokládat, že převažující směr vazby budou tvořit výkony řízení (pokyny, příkazy, návody, doporučení apod.) poskytované řídicím subjektem směrem k řízenému objektu.

¹⁰ Protikladem je odbytový výkon, který podnik poskytuje příjemcům mimo podnik a který tudíž překračuje hranice podniku. Některé literární prameny používají pro označení odbytového výkonu též termín „*finální výkon*“.

¹¹ V učebnicích managementu se v této souvislosti lze setkat s rozбором tzv. manažerských funkcí, které bývají navíc různě seskupovány do skupin primárních a sekundárních, resp. sekvenčních, průřezových apod. Některé zdroje navíc pod vlivem Henryho Mintzberga hovoří o tzv. manažerských rolích, jimiž chtějí zdůraznit postavení manažerů a osobnostní požadavky na ně.

¹² Předpokládané hodnoty veličin byly stanoveny během uskutečňování druhé fáze řídicího procesu, kterou představuje plánování.

¹³ Někdy si může nápravné opatření vyžádat i zpracování aktualizace plánu, resp. různých variant, jak napravit nežádoucí stav. Jinými slovy, realita je tak komplexní, že při jejím zobecňujícím zjednodušení nelze přesně říci, zda zpětná šipka povede pouze do třetí rozhodovací fáze řízení, nebo zda bude mířit někam na rozhraní druhé a třetí fáze.

lány faktory, které nebyly zohledněny při stanovení původních cílů a následně ani postupů, které měly vést k jejich dosažení, původní cíle se modifikují a celý cyklus řídicího procesu se opakuje, jak schematicky naznačuje tečkami ohraničená zpětná šipka¹⁴.

Doposud byla věnována pozornost obsahu řídicího procesu, zatímco stranou zůstala *forma*, v níž se tento proces uskutečňuje. Z pohledu formy lze výkon řízení chápat jako postupy zpracování informací¹⁵ a jejich přenosu (sdělování, komunikace). Management má přitom k dispozici celou řadu metodických nástrojů, s jejichž pomocí může informace přenášet a zpracovávat. Již zmíněný obr. 1-3 uvádí příklady některých metodických nástrojů, mezi které řadí i účetní metody pro zpracování finančně vyjádřených informací. V té souvislosti považujeme za nutné učinit tři poznámky:

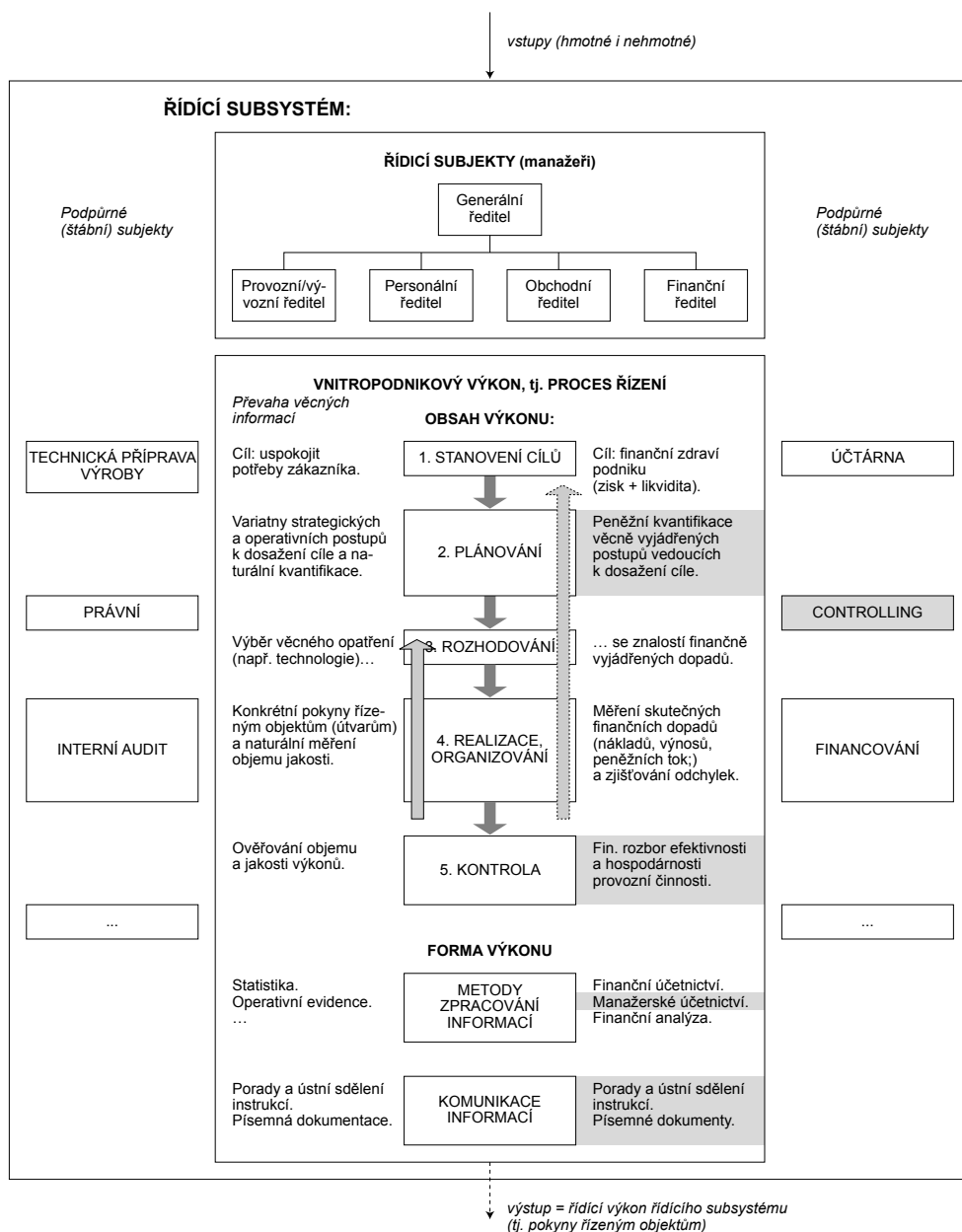
- Metody zpracování informací představují relativně ucelené soubory postupových kroků (algoritmů), mezi kterými jsou vzájemné vazby a závislosti. Nic proto nebrání tomu, aby také na ně byl aplikován systémový přístup. V následujícím textu bude z tohoto důvodu představeno celé manažerské účetnictví jako systém, jenž sestává ze tří metodických subsystémů pro zpracování informací (kalkulací, rozpočtnictví, nákladového účetnictví).
- Manažerské účetnictví není samoúčelné, ale jeho existence je odvozena od cílů řídicích subjektů, resp. od cílů celého podniku. Jinak řečeno, aplikace manažerského účetnictví nepředstavuje cíl podniku, ale prostředek k dosažení hlavního podnikového cíle. Jedná se tedy o nástroj v rukou manažerů¹⁶, jenž mohou – ale nemusí – využít při řízení podniku směrem k dosažení jeho cílů. I zde přitom platí hospodářský princip, podle kterého by přínos informací zpracovaných metodami manažerského účetnictví měl převýšit náklady, spojené s jejich aplikací.
- Manažerské účetnictví představuje v první řadě metodický systém (tj. soubor postupů pro zpracování informací), který není bezprostředně spojen s konkrétními subjekty, resp. osobami v podniku. Jinými slovy, manažerské účetnictví nemusí vést (a zpravidla ani nevede) osoba, pro jejíž pracovní pozici by bylo nutné použít označení např. manažerský účetní.

S poslední poznámkou souvisí skutečnost, že obr. 1-3 záměrně zanedbává přesné přiřazení jednotlivých činností konkrétním, na obrázku vyjmenovaným subjektům ze struktury podnikového managementu. Zvláště ve středních a menších podnicích se setkáme se strukturou subjektů v řídicím subsystému, jež je výrazně zredukovaná, zpravidla pouze na finančního ředitele, podporovaného jedním účetním. Malé podniky dokonce často ponechávají vedení svého účetnictví externímu podniku. Naopak ve velkých podnicích bývá obvyklá hlubší

¹⁴ Jedná se opět o zjednodušení. Nerozebíráme totiž samostatně situace, zda chybný předpoklad byl přijat již při formulaci cíle nebo teprve v rámci plánování, když se hledala cesta k dosažení cíle. Z pohledu pohybu mezi fázemi řídicího procesu, jenž je zobrazen tečkovanou šipkou, tedy přesně nerozlišujeme, zda se tečkovaná šipka má vracet do první, nebo druhé fáze řídicího procesu, protože takové rozlišení není pro naše účely podstatné.

¹⁵ Informacemi v celém textu rozumíme různým způsobem vyjádřené návody pro jejího adresáta, jak se má, či nemá chovat. Jinak řečeno, adresát informací rozumí, informace pro něj má určitý konkrétní význam, který ovlivňuje jeho činnost, popř. dává jeho činnosti smysl. Zároveň tím předpokládáme, že adresát disponuje znalostí, jak informaci použít. Nebudeme proto zavádět v některých odborných pramenech vyzdvihovanou kaskádu znak-data-informace-znalosti, která by pro účely našeho výkladu byla zbytečnou scholastikou a ponecháme pojetí informace intuitivnímu chápání čtenáře.

¹⁶ Někteří autoři – např. Stanislav Svoboda – proto ve svých publikacích představují účetnictví jako instrumentální (nástrojový) systém, s jehož pomocí manažeri prosazují cíle podniku. S takovým pojetím nelze než plně souhlasit.



dělba práce a zaměříme-li se konkrétně na strukturu finančního úseku, zřizují se k podpoře finančního ředitele zpravidla následující štábní útvary:

- *Účtárna*, jejíž náplní práce je vedení finančního účetnictví a sestavování finančních výkazů¹⁷. Samostatné účetní agendy většinou tvoří mzdové účetnictví, vedení saldokonta vůči odběratelům a dodavatelům, účtování o dlouhodobém majetku, změnách jeho stavů (investice, desinvestice) a jeho opotřebením (odpisech). V některých podnicích bývá v rámci účtárny zařazena i vnitropodniková účtárna, která eviduje náklady podle míst spotřeby v podniku a vnitropodnikové výnosy za poskytnuté vnitropodnikové výkony, zatímco v některých podnicích tato činnost náleží útvaru controllingu. Relativně samostatný okruh činností často zařazovaný pod účtárnu tvoří daňové záležitosti, vč. podávání daňových přiznání a celních prohlášení.
- *Financování* (též zvané finance, řízení likvidity apod.) se v dlouhodobém horizontu zabývá zejména pasivní stránkou rozvahy a s tím související optimalizací kapitálové struktury podniku. V krátkodobém, operativním horizontu soustřeďuje útvar svou pozornost na zajištění dostatečné likvidity podniku, tj. takové optimální struktury peněžních aktiv a jejich ekvivalentů, s nimiž je podnik schopen kdykoliv dostat svým splatným závazkům a na druhou stranu v nich váže co nejmenší objem kapitálu. Nástrojem k tomu bývají v různé úrovni podrobnosti sestavované platební kalendáře očekávaných příjmů a výdajů. Relativně samostatný okruh činností často zařazovaný pod financování tvoří fakturace a řízení pohledávek. V některých podnicích bývá tato agenda náplní samostatného oddělení podřízeného obchodnímu řediteli.
- *Controllingové útvary* se ve větších podnicích zaměřují zejména na koordinaci plánování a rozpočtování s kontrolou, doplněnou o informování manažerů o aktuálních výsledcích hospodaření podniku a jeho jednotlivých částí. Náplň činnosti controllerů, tj. pracovníků controllingových útvarů proto představuje sestavování plánů a rozpočtů, kalkulace vlastních nákladů vnitropodnikových a odbytových výkonů, průběžná kontrola dosažovaných výsledků, analýza odchylek od rozpočtované skutečnosti, informování vedoucích příslušných středisek o výsledcích a odchylkách (reporting), organizace a zabezpečení pravidelných jednání manažerů různé úrovně, na nichž se diskutují příčiny odchylek a rozhoduje se o opatřeních, jejichž provedení povede k odstranění odchylek. Specifickou oblast činnosti controllerů poté představuje příprava různých analýz hospodaření a podkladů pro investiční rozhodování, příp. strategické směřování podniku.

Pojem „controlling“ se v posledních letech stal v naší odborné literatuře velice frekventovaným označením pro řadu nesourodých konceptů. Zastavme se proto krátce u jeho obsahu. V současnosti až nekritická obliba náleží pojmu controlling v germanofonních zemích, což souvisí se specifiky této geografické oblasti, kde se controlling často používá pro označení metod, které se v anglofonních oblastech zahrnují pod manažerské účetnictví, popř. pod širší pojem finanční řízení podniku¹⁸. Současné odborné prameny z anglofonní oblasti tudíž termín controlling¹⁹ téměř neznají.

¹⁷ Jedná se o všechny výkazy účetní závěrky, která sestává z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, výkazu peněžních toků, výkazů o změnách ve vlastním kapitálu a z přílohy, vysvětlující všechny podstatné položky výkazů. Podrobněji k její náplni viz např. vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění.

¹⁸ *Financial Management*.

¹⁹ Máme zde na mysli controlling ve smyslu anglického „controllershí“, tj. ve významu označujícím náplň práce controllerů. Samozřejmě se jinak v angličtině setkáme s termínem „controlling“ ovšem ve významu ovládání, regulování, kontroly, tj. ve významu označujícím závěrečnou fázi řídicího procesu, která byla výše představena jako jeho *pátá* fáze.

U nás se mísí všechny zmiňované termíny z obou vlivných částí světa, a proto se pokusme nastínit odpověď na otázku, jaký vztah je mezi manažerským účetnictvím a controllinglem. Poslouží nám k tomu obr. 1-3. V něm je šedivým podbarvením zobrazeno, jaké dílčí činnosti se zpravidla v podnikové praxi zahrnují pod controlling. Zároveň je z obrázku patrné, že v podnikové praxi bývá controlling v daleko větší míře než manažerské účetnictví spojen s konkrétními pracovníky na pozicích controllerů. Ti potřebují pro svou činnost řadu manažerských schopností a současně podrobnou znalost metod účetního zobrazení výrobního procesu. Controlling v našem pojetí proto obsahuje průnik mezi množinou poznatků z oblasti řídicích postupů a množinou metod zpracování informací, mezi nimiž dominuje manažerské účetnictví. Představuje tak svorník mezi managementem a manažerským účetnictvím, který bychom mohli popsat i tak, že controlleri – s jejichž činností je spjatý controlling – zpracovávají pomocí metodických nástrojů manažerského účetnictví informace, které předkládají a interpretují manažerům. Na základě těchto informací připravených controllery se manažeři rozhodují, jaká provedou opatření, aby se jimi řízený podnik ubíral směrem, který vytýčili.

1.2 Podnikový informační systém

Důvody, proč hned se na začátku pojednání o manažerském účetnictví zabýváme jeho vztahem k podnikovému informačnímu systému, jsou nejméně dva:

- potřeba ukázat manažerské účetnictví nikoliv jen jako izolovanou agendu, nýbrž jako *integrální a nezastupitelnou* součást podnikového informačního systému
- potřeba ukázat podnikový informační systém – zvláště v jeho hodnotové, vnitropodnikové řízení sloužící oblasti – jako *souhrn metod*, nikoliv jen jako počítačový software, zajišťující požadavky managementu na informace pro řízení

V následujících podkapitolách se pokusíme naznačená témata pojednat podrobněji.

1.2.1 Historický vývoj podnikových informačních systémů

Je užitečné sledovat vývoj obsahu podnikového informačního systému; ten zahrnoval na počátku v podstatě jen agendu účetnictví (v dnešním slova smyslu účetnictví finančního). Nutnost stanovit cenu výkonů podniku (a tím ovšem i zjišťovat skutečné náklady na výkony) vedl pak k rozšíření tehdejšího (relativně chudého a finančními ukazateli charakterizovaného) podnikového informačního systému o nákladové účetnictví. Zpočátku jednoduché zachycování nákladů podle jednotlivých zakázek na příslušných analytických účtech vedlo – v souvislosti s rozvojem technologie a organizace výroby – ke složitější organizaci analytických účtů nákladového účetnictví v oblasti výroby. Lze vyslovit domněnku, že tato okolnost představovala zárodek pozdějšího nesouladu – zde máme na mysli období automatizace administrativních a technických prací – mezi variantní metodikou nákladového účetnictví (a nejen nákladového účetnictví – viz např. výpočet velikosti dávky v operativním řízení výroby) s unifikujícím charakterem příslušného softwaru.

Na dalším stupni vývoje se do nákladového účetnictví integrovaly dvě agendy: rozpočetnictví a kalkulace²⁰ a tím se dále rozšířil obsah podnikového informačního systému a zvýšila se jeho kvalita. Srovnáváním skutečnosti s plánovými parametry mohl systém poskytovat další informace pro rozhodování, zahrnující jak oblast výkonů podniku, tak i jeho vnitropodnikových

²⁰ Společně s kalkulacemi a rozpočty sem byla integrována pochopitelně i další agenda – standardizace ve formě stanovování norem spotřeby ekonomických zdrojů.

útvárů. Za povšimnutí stojí, že šlo stále převážně o informace z oblasti hodnotového řízení. Podrobněji o tomto procesu pojednává kapitola 3.

Zvětšující se velikost podniků vedla k decentralizaci pravomoci a odpovědnosti a tím také k decentralizaci řízení. Je třeba si uvědomit, že hodnotové kategorie – a z nich především kategorie nákladů – jsou jen odrazem naturálních veličin a procesů při transformaci vstupních ekonomických zdrojů na výstupy podniku, tj. jeho výkony. Je proto logické, že pozornost se postupně s decentralizací řízení obrátila na základní články výroby – na dílny jako hlavní nositele transformačního procesu. Tak se do podnikového informačního systému zahrnuly i naturální informace (v hmotném vyjádření) pro dílenské řízení včetně operativních (výrobních) plánů.

Na tento vývojový proces věrně navazoval i vývoj mechanizace a automatizace administrativních a později i technických prací, které byly obsahem výše uvedených agend. Je třeba si uvědomit jeden podstatný rys, charakterizující rozdíl mezi mechanizací a automatizací administrativních prací. U mechanizace šlo převážně o zpracování hromadných dat s cílem snížit pracnost dané agendy. Mechanizovaný způsob zpracování účetních dat – tehdy šlo o děrnoštítkové stroje – tak mohl bez problému kopírovat postup zpracování podle metodiky daného podniku, která původně vyrůstala z „ručního“ způsobu zpracování dané agendy; ta se obvykle lišila podnik od podniku. Podnik si tak mohl zachovat svou individualitu, pokud šlo o metodiku nákladového účetnictví (a ovšem i dalších agend). Požadavky na strukturu a frekvenci výstupních informací přitom formuloval management podniku. Protože mechanizační prostředky v administrativě se neřídily samy, nýbrž k jejich činnosti bylo zapotřebí lidských zásahů, nebylo nutné vypracovávat žádný program, jímž by tyto prostředky svou činnost samy řídily.

Automatizační prostředky administrativních prací – počítače – potřebují pro svůj provoz program. Ani dříve nebylo a ani nyní není dost dobře možné – především z ekonomických a kapacitních důvodů – aby si každý podnik vypracoval svůj vlastní program pro zpracování příslušné agendy nebo dokonce všech agend. Tuto úlohu zastávají nyní specializované podniky s tím, že samy *převzaly* od managementu podniků *roli konceptora* podnikového informačního systému. Vycházely přitom z obecně požadované struktury a frekvence výstupních informací. Tím ovšem programové vybavení pro podnikový informační systém dostalo „jednotný střih“. O problémech s implementací takového softwaru se zmiňujeme níže.

Nejdříve se objevil software pro vedení účetnictví, který je dnes zřejmě nejrozšířeněji používaným programovým vybavením. Postupem doby se po samostatné linii rozvíjela automatizace řízení výroby; jistého kvalitativního stupně dosáhl v této oblasti systém počítačově integrované výroby CIM (*Computer Integrated Manufacturing*), jehož schéma je na obr. 1-4. Ten v sobě integroval dvě hlavní větve softwarového vybavení: jednak PPS (plánování a řízení výroby), jednak softwarové vybavení typu CAX, zahrnující procesy tvorby výrobku. Systém CIM představoval komplexní řízení výroby a tak svým pojetím a přístupem předznamenal současný systém ERP (*Enterprise Resource Planning*) jako komplexní podnikový informační systém. Ten v sobě podle pramene (Basl 2001, s. 55) „zahrnuje integraci vnitropodnikových oblastí, zejména výroby, logistiky, financí a lidských zdrojů“.

Dosavadní vývoj lze tedy označit jako výsledek systémového přístupu k tvorbě podnikového informačního systému – od jednotlivých, izolovaných subsystémů podnikového informačního systému pokračoval vývoj až do zahrnutí všech – z informačního hlediska relevantních – agend (či funkčních oblastí) podniku a jejich integraci do informačního systému.

Pojetí systému však zahrnuje i vazby systému na jeho okolí. V souladu s tím na systém ERP, zahrnující podnik jako celek, navazují další systémy, existující mimo podnik, avšak těsně svázané s jeho fungováním, totiž na systém trhu faktorů (jako místo získávání vstupních