

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, umístování 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.

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 dvouokružové formě	219
8.2.2	Řešení v nákladovém účetnictví vedeném v jednookružové 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 neshody 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 rukou 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 Argentíně 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 jejichž 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 zkruslena 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 pojmem 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 tři 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 problémem 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 součástí 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 použitím 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, rozpočetnictví, 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 rozpočetnictví 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 rozpočetnictví.

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 rozpočetnictví, 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. Zárůdky 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

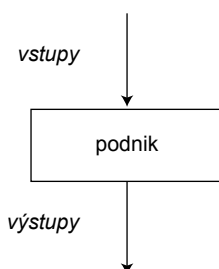
Období po druhé světové válce (tj. druhá polovina 20. století) je charakteristické tím, že nás obohatilo nejen o obrovské množství nových poznatků dosavadních věd, ale i o vznik nových věd, které zásadním způsobem ovlivnily budoucí vývoj společnosti. Máme zde na mysli zejména kybernetiku a teorii systémů. 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, vymežeme 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 popsalí určitý jev. Jako systém můžeme označit prakticky cokoli, 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 upřesněme, 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).