

Bohumil Král & kol.

Manažerské účetnictví

3. doplněné a aktualizované vydání

MANAGEMENT PRESS, PRAHA 2010

Autorský kolektiv:

prof. Ing. Bohumil Král, CSc.: kapitoly 1–8, 10–12, 14–18 (s výjimkou textů zpracovaných Ing. Menšíkem a Ing. Wagnerem), textová část kapitoly 9, glosář, celková redakce textu

prof. Ing. Jana Fibírová, CSc.: kapitola 19

Ing. Ondřej Matyáš, Ph.D.: podkapitoly 21.1–21.6

Ing. Michal Menšík, Ph.D.: podkapitola 17.6, příklady 3.5 a 14.1

Ing. Jakub Stránský, Ph.D.: podkapitola 21.7, příklad 21.1

doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D.: kapitoly 13 a 20, obrázky 9.1–9.5, příkladová část kapitoly 9

Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D.: podkapitola 16.5

doc. Ing. Martin Zralý, CSc.: podkapitola 1.3

Ing. Zbyněk Halíř: formální kontrola textu

Lektorovali:

prof. Ing. Božena Soukupová, Ph.D.

prof. Ing. Stanislav Svoboda, DrSc.

Tato publikace vychází s finančním přispěním společnosti TESCO SW a.s.

© Bohumil Král, 2002, 2006, 2010

Cover design © Petr Foltera, 2010

Všechna práva vyhrazena

ISBN 978-80-7261-217-8

OBSAH

ÚVOD	15
1 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ: POJEM, CÍL, OBSAH A STRUKTURA	19
1.1 UŽIVATELSKÁ STRUKTURA ÚČETNÍCH INFORMACÍ	19
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	20
1.2.1 Nákladové účetnictví	21
1.2.2 Účetnictví pro rozhodování	23
1.3 CONTROLLING	25
1.3.1 Vývoj controllingu	28
1.3.2 Aplikace controllinového přístupu při inovaci systému řízení	31
1.4 VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ A CONTROLLINGU	36
1.5 DUÁLNI VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	37
1.6 VÝVOJOVÉ TENDENCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	41
2 ZÁKLADNÍ POJMY A KRITÉRIA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	46
2.1 NÁKLADY – ZÁKLADNÍ POJEM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	46
2.2 VYMEZENÍ POJMU NÁKLADŮ	47
2.3 ČASOVÁ DIMENZE NÁKLADŮ MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	49
2.4 NÁKLADY A ZÁKLADNÍ KATEGORIE EKONOMICKÉHO ŘÍZENÍ PODNIKU	51
2.4.1 Hospodárnost	52
2.4.2 Ekonomická účinnost	54
2.4.3 Ekonomická efektivnost	56
2.4.4 Náklad a výdaj – výnos a příjem	57
2.4.5 Peněžní toky	58
2.4.6 Solventnost	58
2.4.7 Likvidita	59
2.4.8 Struktura vlastního a cizího kapitálu	60
2.5 ZPŮSOB VYJÁDŘENÍ A OCENĚNÍ NÁKLADŮ V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ	60

2.5.1	Finanční (pagatorní) pojetí nákladů	60
2.5.2	Hodnotové pojetí nákladů	61
2.5.3	Ekonomické pojetí nákladů	64
3	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	68
3.1	VÝZNAM A STRUKTURA ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	68
3.2	DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	69
3.3	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	72
3.3.1	Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení	72
3.3.2	Náklady jednicové a režijní	73
3.4	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ PODLE ODPOVĚDNOSTI ZA JEJICH VZNIK	74
3.4.1	Odpovědnostní středisko	74
3.4.2	Druhotné (interní) náklady	75
3.5	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	76
3.5.1	Přímé a nepřímé náklady	76
3.6	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ Z HLEDISKA POTŘEB ROZHODOVÁNÍ	77
3.6.1	Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů	78
3.6.2	Variabilní náklady	79
3.6.3	Fixní náklady	80
3.6.4	Využití informací o fixních a variabilních nákladech v praxi	83
3.6.5	Relevantní a irelevantní náklady; rozdílové náklady	86
3.6.6	Oportunitní náklady	89
3.6.7	Náklady vázané k rozhodnutí	91
4	ZOBRAZENÍ NÁKLADŮ, VÝNOSŮ A ZISKU V ÚČETNICTVÍ	97
4.1	OBSAH A STRUKTURA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	97
4.2	VÝKONOVĚ A ODPOVĚDNOSTNĚ ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	99
4.2.1	Požadavky na výkonově orientované manažerské účetnictví	99
4.2.2	Požadavky na odpovědnostně orientované manažerské účetnictví	100
4.3	ODLIŠNOSTI VE SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ PODLE MÍSTA VZNIKU A ODPOVĚDNOSTI	100
4.4	VOLBA PRIMÁRNÍ ORIENTACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	103
4.5	VZTAH MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ K ÚČETNICTVÍ FINANČNÍMU A DAŇOVÉMU	105
4.5.1	Vztah finančního a daňového účetnictví	105
4.5.2	Vztah finančního a manažerského účetnictví	106
4.5.3	Dvouokrhová organizace účetnictví	106
4.5.4	Jednookrhová organizace účetnictví	111
4.6	KOMBINACE JEDNOOKRUHOVÉ A DVOUOKRUHOVÉ ORGANIZACE	115

5 METODICKÉ OTÁZKY VYUŽITÍ KALKULACE V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ	123
5.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH KALKULAČNÍCH POJMŮ	123
5.1.1 Kalkulace a její metoda	124
5.1.2 Předmět kalkulace	126
5.2 PŘÍRAZOVÁNÍ NÁKLADŮ PŘEDMĚTU KALKULACE	126
5.2.1 Jak přiřazovat náklady předmětu kalkulace?	127
5.2.2 Proč se přiřazují náklady kalkulační jednici?	130
5.2.3 Alokace nákladů	130
5.2.4 Cíle alokace	131
5.2.5 Principy alokace	132
5.2.6 Alokační fáze	133
5.2.7 Rozvrhová základna	134
5.2.8 Závěry pro praxi	135
5.3 STRUKTURA NÁKLADŮ V KALKULACI	137
5.4 STRUKTURA KALKULAČNÍCH VZORCŮ ORIENTOVANÝCH NA POTŘEBY ŘÍZENÍ Z POZICE MANAGEMENTU	139
5.4.1 Retrográdní kalkulační vzorec	140
5.4.2 Kalkulační vzorce oddělující fixní a variabilní náklady	141
5.4.3 Dynamická kalkulace	141
5.4.4 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů	142
5.4.5 Kalkulace relevantních nákladů	143
6 KALKULACE PLNÝCH A VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	151
6.1 MOŽNOSTI VYUŽITÍ KALKULACE PLNÝCH NÁKLADŮ	151
6.2 OBECNÁ VÝCHODISKA KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	156
6.3 VZTAH KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ K PODNIKOVÉMU ZISKU	157
6.4 VZTAH KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ K ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	159
6.5 PODMÍNKY A PŘEDPOKLADY VYUŽITÍ KALKULACE VARIABILNÍCH NÁKLADŮ	161
6.5.1 Omezení kalkulace variabilních nákladů	161
6.5.2 Domnělá omezení kalkulace variabilních nákladů	164
6.5.3 Přednosti kalkulace variabilních nákladů	164
7 SPECIFIKA KALKULACE S PŘÍRAZOVÁNÍM NÁKLADŮ AKTIVITÁM	171
7.1 PŘÍČINY ROZVOJE NOVÉ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ	171
7.2 OBECNÁ VÝCHODISKA KALKULACE ZALOŽENÉ NA VZTAHU K AKTIVITÁM	174
7.3 PŘEDNOSTI A OMEZENÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K AKTIVITÁM	177
7.3.1 Přednosti metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám	178

7.3.2	Omezení metody řízení nákladů ve vztahu k aktivitám	181
7.4	VYUŽITÍ METODY ŘÍZENÍ NÁKLADŮ VE VZTAHU K DÍLČÍM AKTIVITÁM V PRAXI	182
8	KALKULAČNÍ SYSTÉM	191
8.1	VYUŽITÍ KALKULACÍ V ŘÍZENÍ	191
8.2	PRVKY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	192
8.2.1	Propočtová kalkulace	193
8.2.2	Plánová kalkulace	197
8.2.3	Operativní kalkulace	200
8.2.4	Výsledná kalkulace	203
8.2.5	Kalkulace ceny	206
8.3	VAZBY KALKULAČNÍHO SYSTÉMU	207
8.3.1	Kalkulační systém v užším pojetí	208
8.3.2	Kalkulační systém v širším pojetí	211
9	VLIV CHARAKTERU PODNIKÁNÍ NA VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉ ÚČETNICTVÍ	217
9.1	PODMÍNKY OVLIVŇUJÍCÍ ZAMĚŘENÍ VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ	217
9.2	METODY EVIDENCE A KALKULACE NÁKLADŮ	220
9.3	OBECNÉ POŽADAVKY NA TVORBU VÝKONOVĚ ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ	224
10	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	268
10.1	POJMOVÉ VYMEZENÍ	268
10.2	ZÁKLADNÍ OTÁZKY TVORBY A VYUŽITÍ SYSTÉMU	271
10.3	CÍLE SYSTÉMU PLÁNŮ A ROZPOČTŮ	271
10.4	ČASOVÉ DIMENZE SYSTÉMU	274
10.4.1	Základní charakteristiky dlouhodobých rozpočtů	276
10.4.2	Strategicky orientované manažerské účetnictví	278
10.5	TVORBA SYSTÉMU PLÁNŮ A ROZPOČTŮ FIRMY JAKO CELKU	279
10.5.1	Rozpočtová výsledovka	280
10.5.2	Rozpočtová rozvaha	283
10.5.3	Rozpočet peněžních toků	285
10.5.4	Vzájemný vztah hodnotových a naturálních kritérií	300
10.5.5	Obsah hodnotových kritérií hlavního rozpočtu	303
10.6	TRANSFORMACE PODNIKOVÝCH PLÁNŮ A ROZPOČTŮ NA NIŽŠÍ ÚROVNĚ	304
10.7	SYSTÉM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ JAKO NÁSTROJ KOMUNIKACE A KOORDINACE	307
10.8	VYUŽITÍ SYSTÉMU JAKO MOTIVAČNÍHO NÁSTROJE HMOTNÉ ZAJINTERESOVANOSTI	307

10.9	FORMY ROZPOČTŮ	308
10.9.1	Od pevných rozpočtů k variantním rozpočtům	309
10.9.2	Od indexních rozpočtů k rozpočtování s nulovým základem	309
10.9.3	Od rozpočtů stanovených na pevně určené období ke klouzavým rozpočtům	310
10.9.4	Od univerzálních vztahových veličin k metodám založeným na vztahu k dílčím aktivitám	310
10.9.5	Od limitních rozpočtů k indikativním rozpočtům	310
10.10	KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTŮ	311
11	ŘÍZENÍ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	320
11.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	320
11.2	ROZPOČET REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	321
11.3	STRUKTURA ROZPOČTU REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	322
11.4	METODY SESTAVOVÁNÍ ROZPOČTŮ REŽIJNÍCH NÁKLADŮ	323
11.4.1	Prvotní údaje pro sestavení rozpočtů	323
11.4.2	Způsob zpracování prvotních údajů	324
11.4.3	Způsob stanovení nákladového úkolu	329
11.5	KONTROLA PLNĚNÍ ROZPOČTU	330
12	ROZDÍLOVÉ METODY ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI JEDNICOVÝCH NÁKLADŮ	338
12.1	ÚHRNNÉ A ROZDÍLOVÉ METODY ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	338
12.2	VYUŽITÍ ROZDÍLOVÝCH METOD V OPERATIVNÍM ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	339
12.3	NORMOVÁ METODA ŘÍZENÍ HOSPODÁRNOSTI	342
12.3.1	Operativní kalkulace a odchylky od norem	342
12.3.2	Základní kalkulace a změny norem	344
12.3.3	Využití normové metody v praxi	346
12.3.4	Zobrazení informací normové metody v účetnictví	347
13	METODA STANDARDNÍCH NÁKLADŮ A VÝNOSŮ	361
13.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	361
13.2	ZAVEDENÍ METODY STANDARDNÍCH NÁKLADŮ	362
13.3	STANOVENÍ STANDARDŮ	362
13.4	SLEDOVÁNÍ SKUTEČNÉHO PRŮBĚHU A ODCHYLEK HODNOCENÉ ČINNOSTI OD STANDARDU	365
13.5	ANALÝZA ODCHYLEK	366
13.6	ANALÝZA ODCHYLEK PŘI APLIKACI METODY VARIABLE COSTING	368
13.6.1	Odchylky variabilních nákladů	369
13.6.2	Odchylky fixních nákladů	373

13.6.3	Objemová odchylka fixních nákladů při analýze odchylek na bázi Variable Costing	380
13.7	ANALÝZA ODCHYLEK PŘI APLIKACI METODY PLNÝCH NÁKLADŮ	382
13.8	ODCHYLKA ZE ZMĚNY STRUKTURY VSTUPŮ	385
13.9	ODCHYLKY VZNIKAJÍCÍ PŘI NEHOMOGENNÍ PRODUKCI	387
13.9.1	Odchylky ze změny sortimentu	387
13.9.2	Odchylky nákladů při aplikaci metody Variable Costing	391
14	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ A PŘEDPOKLADY JEHO FUNGOVÁNÍ	395
14.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	395
14.2	ODPOVĚDNOSTNÍ ÚČETNICTVÍ	396
14.3	PŘEDPOKLADY ÚČINNÉHO FUNGOVÁNÍ ODPOVĚDNOSTNÍHO ÚČETNICTVÍ	397
14.3.1	Vymezení míry a oblastí pravomoci a odpovědnosti	397
14.3.2	Dílčí kritéria vyjádření pravomoci a odpovědnosti	397
14.3.3	Motivační účinnost	398
14.4	STRUKTURÁLNÍ OTÁZKY ODPOVĚDNOSTNÍHO ŘÍZENÍ	399
14.5	ORGANIZAČNÍ STRUKTURA PODNIKU	400
14.5.1	Centralizace a decentralizace	400
14.5.2	Faktory ovlivňující míru centralizace a decentralizace v odpovědnostním řízení	400
14.6	EKONOMICKÁ STRUKTURA PODNIKU	402
14.6.1	Nákladově řízené středisko	402
14.6.2	Ziskové středisko	403
14.6.3	Rentabilitní středisko	404
14.6.4	Investiční středisko	404
14.6.5	Výnosové středisko	405
14.6.6	Výdajové středisko	405
15	ŘÍZENÍ ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	411
15.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	411
15.2	CENTRALIZOVANÝ PŘÍSTUP K ODPOVĚDNOSTNÍMU ŘÍZENÍ	412
15.2.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení	413
15.2.2	Způsob zadávání úkolů střediskům a kontrola jejich plnění	414
15.2.3	Hierarchie odpovědnostních středisek	414
15.2.4	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií	414
15.2.5	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí	415
15.2.6	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek	415
15.2.7	Další důležité charakteristiky centralizovaného přístupu	416
15.3	DECENTRALIZOVANÝ PŘÍSTUP K ODPOVĚDNOSTNÍMU ŘÍZENÍ	417

15.3.1	Pravomoc a odpovědnost podnikového vedení	418
15.3.2	Hierarchie odpovědnostních středisek	419
15.3.3	Orientace hodnotových nástrojů a kritérií	419
15.3.4	Vztah středisek k podmínkám vnějšího okolí	419
15.3.5	Využívaná hodnotová kritéria a zainteresovanost středisek	419
15.3.6	Další důležité charakteristiky decentralizovaného přístupu	420
16	VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ V ŘÍZENÍ	
	ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	427
16.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	428
16.2	NÁKLADY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	428
16.2.1	Odovědnostní pohled na náklady	428
16.2.2	Odovědnost za náklady na vstupu a výstupu	430
16.3	VÝNOSY ODPOVĚDNOSTNÍCH STŘEDISEK	431
16.3.1	Obsah vnitropodnikových cen	431
16.3.2	Funkce vnitropodnikových cen	432
16.3.3	Teoretická východiska stanovení vnitropodnikových cen	433
16.3.4	Typy vnitropodnikových cen	434
16.4	VNITROPODNIKOVÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	438
16.5	VYUŽITÍ HODNOTOVÝCH KRITÉRIÍ PRO ŘÍZENÍ	
	INVESTIČNÍCH STŘEDISEK	439
16.5.1	Kritéria efektivity (výnosnosti) vázaného kapitálu	440
16.5.2	Kritéria založená na ekonomickém pojetí zisku	441
16.5.3	Vliv kritérií na investiční rozhodování středisek	443
16.6	VYUŽITÍ PENĚŽNÍCH TOKŮ V ODPOVĚDNOSTNÍM ŘÍZENÍ	445
16.6.1	Předpoklady využití peněžních toků	445
16.6.2	Vnitropodniková banka	446
17	ROZHODOVÁNÍ NA EXISTUJÍCÍ KAPACITĚ	455
17.1	VYMEZENÍ PROBLEMATIKY	455
17.2	TYPY ROZHODOVACÍCH ÚLOH	456
17.3	OBECNÁ VÝCHODISKA A ČLENĚNÍ ÚLOH NA KAPACITĚ	458
17.4	ŘEŠENÍ ÚLOH NA KAPACITĚ	459
17.5	VYJÁDŘENÍ CITLIVOSTI V ÚLOHÁCH CVP	471
17.5.1	Statická analýza citlivosti	471
17.5.2	Dynamická analýza citlivosti	474
17.6	ROZHODOVÁNÍ V PODMÍNKÁCH VÍCENÁSOBNÉHO	
	OMEZENÍ	476
17.6.1	Formulování úloh lineárního programování	476
17.6.2	Grafické řešení úloh lineárního programování	477
17.7	PŘEDPOKLADY EFEKTIVNÍHO ŘEŠENÍ ÚLOH	
	NA EXISTUJÍCÍ KAPACITĚ	483

18 ROZHODOVÁNÍ O BUDOUCÍ KAPACITĚ	489
18.1 OBECNÁ VÝCHODISKA A ČLENĚNÍ ROZHODOVACÍCH ÚLOH O BUDOUCÍ KAPACITĚ	489
18.2 METODY ŘEŠENÍ ÚLOH O BUDOUCÍ KAPACITĚ	493
18.2.1 Vliv faktoru času	494
18.2.2 Čistá současná hodnota	496
18.2.3 Index rentability	498
18.2.4 Vztah čisté současné hodnoty a indexu rentability	498
18.2.5 Vnitřní výnosové procento	499
18.2.6 Vztah čisté současné hodnoty a vnitřního výnosového procenta	500
18.2.7 Doba návratnosti	502
18.2.8 Nákladová kritéria	504
18.2.9 Metoda průměrných ročních nákladů (<i>PM</i>)	505
18.2.10 Metoda diskontovaných (odúročených) nákladů (<i>OM</i>)	506
18.3 METODY ZALOŽENÉ NA PROPOČTU PERPETUITY	507
18.4 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ VÝŠI DISKONTNÍ SAZBY	509
18.4.1 Výchozí úroveň diskontní sazby	509
18.4.2 Vliv rizika	510
18.4.3 Vyjádření inflace	511
18.4.4 Vliv zdanění	513
18.5 VYJÁDŘENÍ PŘÍNOSŮ INVESTIČNÍCH PROJEKTŮ	516
18.5.1 Struktura investičních přínosů z hlediska rizika a inflace	518
18.6 VZÁJEMNĚ SE VYLUČUJÍCÍ PROJEKTY S RŮZNOU DOBOU EKONOMICKÉ ŽIVOTNOSTI	522
19 INFORMACE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO CENOVÁ ROZHODOVÁNÍ	530
19.1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	530
19.1.1 Vymezení „správné“ ceny	531
19.1.2 Cenová diferenciacie a diskriminace	532
19.2 VLIV KONKURENČNÍ SITUACE A CHOVÁNÍ NA TRHU NA CENY	537
19.2.1 Monopolní trh	538
19.2.2 Oligopolní trh	539
19.2.3 Monopolní konkurence	541
19.3 URČENÍ CENY V ZÁVISLOSTI NA REAKCI SPOTŘEBITELE	542
19.3.1 Poptávkově orientované metody tvorby cen	545
19.3.2 Empiricky určená cena	547
19.4 NÁKLADOVĚ ORIENTOVANÉ METODY TVORBY CEN	549
19.5 KONKRÉTNÍ PŘÍKLADY PRAKTICKÉ TVORBY CEN	553
19.5.1 Relace cen ve skupině výkonů	554
19.5.2 Cena doplňkových výkonů	554

20 STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	560
20.1 PŘÍČINY ROZVOJE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ PRO STRATEGICKÉ ŘÍZENÍ	560
20.1.1 Nové požadavky na manažerské účetnictví	562
20.1.2 Strategicky orientované manažerské účetnictví – obsah a pojetí	563
20.2 KALKULACE CÍLOVÝCH NÁKLADŮ A KALKULACE ŽIVOTNÍHO CYKLU	564
20.2.1 Kalkulace cílových nákladů	566
20.2.2 Metody snižování nákladů v předvýrobních etapách	569
20.2.3 Kalkulace životního cyklu	572
20.3 ŘÍZENÍ AKTIVIT, ČINNOSTÍ A PROCESŮ	578
20.3.1 Význam vymezení aktivit, činností a procesů pro řízení nákladů	580
20.3.2 Metoda Just in time (JIT)	583
20.3.3 Hodnotové řízení kvality	584
20.4 STRATEGICKÉ ŘÍZENÍ VNITROPODNIKOVÝCH ÚTVARŮ	588
20.4.1 Hodnotová oblast	590
20.4.2 Oblast vnitřních procesů	590
20.4.3 Zákaznická oblast	590
20.4.4 Zaměstnanecká oblast	594
21 VÝVOJOVÉ TENDENCE MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	599
21.1 INTERDISCIPLINARITA A ŠIRŠÍ OBSAHOVÝ ZÁBĚR	599
21.2 MANAŽERSKÝ ŘÍDICÍ SYSTÉM – POJMOVÉ VYMEZENÍ	600
21.3 ZÁKLADNÍ PRVKY MANAŽERSKÉHO ŘÍDICÍHO SYSTÉMU	601
21.4 ZPŮSOBY ŘÍZENÍ Z POHLEDU MANAŽERSKÝCH ŘÍDICÍCH SYSTÉMŮ	603
21.4.1 Přímé řízení činnosti	604
21.4.2 Personální řízení a formování podnikové kultury	605
21.4.3 Řízení podle výsledků	607
21.5 MANAŽERSKÝ ŘÍDICÍ SYSTÉM A JEHO VZTAH K NÁSTROJŮM MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	611
21.6 ENVIRONMENTÁLNÍ ÚČETNICTVÍ – VYMEZENÍ POJMU	613
21.7 NÁSTROJE ENVIRONMENTÁLNÍHO ÚČETNICTVÍ	614
21.7.1 Kritéria výkonnosti	615
21.7.2 Členění nákladů	616
21.7.3 Environmentální aspekty v řízení po linii výkonů	617
21.7.4 Nástroje strategického manažerského účetnictví	618

GLOSÁŘ	623
PŘÍLOHY	649
SEZNAM LITERATURY	653
VĚCNÝ REJSTRÍK	657

ÚVOD

Vážení čtenáři,

dovolte, abychom naše – byť zprostředkované – setkání začali otázkou: **je účelné řídit hodnotové parametry našeho života?** Samozřejmě – odpoví většina z nás bez přemýšlení. Inspirací nám bude nejen „chození do práce“ ve všech jejích formách, zajišťující příjmovou část našeho osobního či rodinného rozpočtu, ale také zbylá část každého dne: v ní sice občas přemýšlíme o tom, jak zhodnotit své příjmy, častěji však čelíme problémům, jak řídit své výdaje.

Obdobným způsobem jistě odpoví i pracovníci odpovědní za řízení podniků: obecně platí, že v tržní ekonomice je třeba v systémových vztazích ovládnout věcnou i hodnotovou stránku podnikatelského procesu. Na hodnotových výsledcích však záleží, zda se podnik bude v konkurenčním prostředí úspěšně rozvíjet, přežít v úrovni prosté reprodukce nebo spět k nežádoucímu zániku. Je paradoxní, ale o to významnější z hlediska řízení hodnototvorných procesů, že do těchto tří skupin se mohou zařadit podniky bez ohledu na to, jak jsou jejich zaměstnanci odborně zdatní v otázkách věcného charakteru podnikání a jaké ve své práci vyvíjejí úsilí. O účelnosti řízení hodnoty zkrátka nelze pochybovat.

Potřebujeme k řízení pohybu hodnoty účetnictví? Odpověď na tuto otázku již tak jednoznačná nebude: nejen pro většinu z nás, kteří si rodinné účetnictví nevedeme, ale ani pro řadu podnikatelů a podnikových manažerů, pro které je pojem účetnictví spojen spíše s nutností získat podklady pro sestavení daňového přiznání nebo s povinností předložit informace o výsledcích podnikání externím uživatelům.

Jednoznačná nebude ani odpověď odborníků zabývajících se systémy podnikového řízení v obecné rovině. Poměrně často se lze setkat s metaforou, která účetnictví přirovnává ke zpětnému zrcátku v automobilu. Krátce řečeno: pohled zpět je významný, nicméně – pohled vpřed je důležitější.

Tento text si klade za cíl předložit vám k posouzení argumenty, které – ve vztahu k výše uvedené otázce – vedou k odpovědi „ANO“. Jinak řečeno: rádi bychom vás seznámili – v řadě případů nikoliv jen se svými – úvahami o možnostech tvorby a využití takového systému hodnotových informací, jehož smyslem je poskytovat informace pro řízení reprodukčního procesu z pozice managementu a jehož vrcholem je účetní vidění ekonomického světa.

Z tohoto hlediska věříme, že text bude inspirací a pomocníkem širokému okruhu uživatelů: řídicím pracovníkům na různých úrovních podnikové hierarchie, kteří se již dříve seznámili se základními znalostmi účetnictví a mají zájem o jejich roz-

šíření, pracovníkům poradenských firem, kteří se orientují na řešení otázek řízení z pozice managementu včetně jejich informačního zajištění, odborníkům specializovaným na hodnotové řízení, a to nejen v podnikatelské sféře, a posluchačům vysokých škol a účetně zaměřených profesních vzdělávacích programů.

Je bohužel skutečností, že kvalita těchto informací byla dlouhodobě v řadě našich podniků nepřilíš dobrá. Centrálně plánovitý systém řízení, charakteristický hlavní orientací na ovládání věcných procesů z nadpodnikové úrovně a téměř výhradně na výrobní fázi tvorby produktů, jejich kvalitu výrazně poznamenal. Z řady důvodů, mezi nimiž hrála podstatnou roli nestabilita ekonomiky, nejasnost vlastnických vztahů, nutnost jejich transformace a v neposlední řadě i požadavek přizpůsobit evropským standardům vykazované informace finančního účetnictví, zůstala otázka zlepšení jejich vypovídací schopnosti mimo hlavní směr zájmu i v průběhu devadesátých let dvacátého století.

Současnou etapu lze však již charakterizovat optimističtěji. Řada progresivních podniků dokazuje, že k jejich úspěchu přispívá i kvalitní informační systém, jehož integrujícím prvkem, „vrcholem“ je manažersky orientované účetnictví. Další část podniků si uvědomuje, že v konkurenci ob stojí pouze v případě, že bude schopna efektivně řídit faktory ovlivňující výnosnost vloženého kapitálu a finanční pozici, a snaží se takový systém budovat. K obdobným závěrům pak docházejí i pracovníci odpovědní za chod zdravotnických zařízení, škol, státní správy a ostatních neziskových organizací, jejichž cílem sice není maximalizace hodnotových efektů, ale jejichž úspěšná činnost je mimo jiné spojena s řízením nákladového procesu.

Všechny tyto tendence jsou potvrzením skutečnosti, která je typická pro země s vyspělou tržní ekonomikou již řadu let: hodnotové informace, potřebné k běžnému řízení a ke zhodnocení variant spojených s rozhodováním o budoucnosti podniku, zde tvoří relativně samostatný uživatelský subsystém, jehož koncipování, praktické tvorbě a posuzování kvality je věnována větší pozornost než zajištění oficiální informační povinnosti vůči externím uživatelům.

Předkládaný text se nesnaží pouze o popis metod a postupů, které se tradičně používají; jejím cílem je také naznačit tendence ve využití progresivních metod řízení efektivnosti a finanční pozice. Z tohoto důvodu, ale také vzhledem k variabilitě činností, v jejichž řízení lze zmíněné přístupy využít, bylo třeba k výkladu většiny problémových okruhů přistoupit na obecné úrovni a s využitím modelových příkladů. V textu se však také respektuje zásada, že každý obecný závěr je třeba konkretizovat na praktických příkladech z různých oblastí jeho aplikace.

Publikace, která se vám dostává do rukou, je třetím, rozšířeným a aktualizovaným vydáním učebnice, která vyšla poprvé v roce 2002 a podruhé v roce 2006. Cílem úprav, které byly do textu zapracovány, bylo zejména reagovat na další vývoj v oblasti zkoumané disciplíny, který je charakteristický řadou tendencí. Těmi nejvýznamnějšími jsou

- snaha překonat jeho úzce disciplinární orientaci, a to hlavně budováním šířeji zaměřených systémů řízení, jejichž řešení se koncentruje zejména na systémové vazby mezi těmito nástroji a metodami a manažerským účetnictvím,

- snaha reagovat na skutečná, ale někdy i domnělá omezení účetních informací rozšířením spektra jejich zájmu.

Těmito vývojovými rysy, spojenými např. s rozvojem manažerských řídicích systémů a environmentálního účetnictví, se budeme podrobněji zabývat zejména v nově zařazené poslední kapitole 21 – Vývojové tendence manažerského účetnictví.

Další vývojové tendence – zejména multidimenzionalita jako základní rys řízení podniků, který se projevuje v silné integraci všech významných aspektů jejich cílevědomého ovládnutí – strategického, taktického i operativního horizontu, výkonového, odpovědnostního i procesního průřezu, organizační, plánovací, kontrolní, motivační i informační funkce a také jeho naturálně věcné a hodnotové podstaty – byly zapracovány do textu v zásadě všech ostatních kapitol.

Do textu byly dále zapracovány dílčí připomínky, které autoři získali od uživatelů učebnice, ať už jimi byli studenti vysokých škol, pracovníci praxe nebo účastníci profesních kvalifikačních programů.

Po výše zmíněných úpravách je učebnice obsahově rozčleněna do jedenadvaceti kapitol. Po úvodních čtyřech kapitolách, které vymezují cíl, obsah a strukturu manažerského účetnictví a jeho vztah ke controllingu, charakterizují jeho pojmový aparát se zvláštním zřetelem k různým pojetím a členěním nákladů, jež jsou ústřední kategorií manažerského účetnictví, a které se zaměřují na obecná východiska zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřeném účetním systému, je výklad rozdělen do relativně rozsáhlých částí.

První z nich, vymezená kapitolami 5–9, se zabývá otázkami využití hodnotových informací pro řízení podniku a procesů probíhajících uvnitř podnikové struktury po linii výrobků, prací a služeb. Z tohoto hlediska se výklad zaměřuje zejména na otázky tvorby a využití kalkulačního systému. Předmětem závěrečné, deváté kapitoly této části je pak systémové vyjádření těchto informací v manažersky orientovaném účetním systému, který navíc respektuje různá specifika podnikání.

Druhá část, vymezená kapitolami 10–13, je věnována problematice stanovení podnikových cílů a metodám, které jejich dosažení podporují v reálném průběhu podnikatelského procesu.

Předmětem třetí části, vymezené kapitolami 14–16, jsou otázky transformace podnikových cílů na úkoly stanovené vnitropodnikovým útvarům a další aspekty spojené s tzv. odpovědnostním řízením podnikových procesů.

Čtvrtá část, vymezená kapitolami 17–19, je věnována otázkám využití informací manažerského účetnictví ke zhodnocení a výběru variant budoucího vývoje ekonomického subjektu, a tedy k rozhodování o dalším průběhu jeho činnosti.

Předmětem poslední, páté části, která obsahuje kapitoly 20 a 21, jsou možnosti využití informací manažerského účetnictví v dlouhodobém horizontu strategického řízení a nejvýznamnější současné vývojové tendence manažerského účetnictví, charakteristické jednak jeho integrálním propojením s manažerskými řídicími systémy, jednak snahou o zobrazení environmentálních aspektů podnikání.

Každá kapitola je uvedena stručným vymezením cílů vykládané problematiky; jeho smyslem je seznámit vás se základními problémovými okruhy dané oblasti

a ukázat jejich pojmová i obsahová východiska. V dalších částech jednotlivých kapitol prolíná výklad s příkladovými aplikacemi. V závěru každé kapitoly je uvedeno shrnutí, základní přehled otázek, které byly předmětem výkladu, a příkladová část, které by vám měly dát možnost souhrnné rekapitulace.

Zpracováním této učebnice končí dílčí etapa nejen práce autorského kolektivu, ale i řady spolupracovníků, kteří byli pomocníky a rádci při jejím zpracování. Je nám v tomto směru líto, že se u psaných textů nevžila praxe obvyklá u filmových děl: výslovně poděkovat všem, kteří se na předkládaném textu jakkoli podíleli. Proto dovoďte, abychom na tomto místě poděkovali alespoň těm, jejichž podporu jsme v průběhu zpracování textu cítili nejvýznamněji: kolegům z katedry manažerského účetnictví VŠE v Praze a zejména pak profesorovi Stanislavu Svobodovi za odbornou korekturu a cenné připomínky k osnově i obsahovému zaměření textu, profesorce Boženě Soukupové, vedoucí katedry účetnictví Ekonomické univerzity v Bratislavě, za odbornou korekturu, nakladatelství Management Press za péči související s přípravou rukopisu k tisku a svým rodinám za všestranné porozumění po celou dobu tvorby učebnice.

Zvláštní vzpomínku pak chceme věnovat profesorům Schrollovi a Janoutovi – dvěma našim učitelům a později kolegům z katedry manažerského účetnictví. Oba bohužel již opustili tento svět fyzicky; jejich myšlenkový přínos k rozvoji manažerského účetnictví (i jako inspirační zdroj této učebnice) bude však vám, kteří se této disciplíně věnujete delší dobu, jistě patrný.

Cílem této etapy bylo zpracovat základní učební text, obsahově kompatibilní s obdobnými učebnicemi v zahraničí a zároveň reagující na aktuální otázky naší ekonomiky. Na učebnici již v současné době navazují další učební pomůcky: text obsahující řešené a zadávané případové studie a CD-ROM pro počítačové prezentace, který je součástí této publikace. Autoři učebnice spolu s dalšími spolupracovníky začínají připravovat další aplikace, které ve vyspělých zemích dotvářejí standardní výukový soubor: automatizované aplikace případových studií a metodické příručky pro učitele a studenty.

Právě z toho důvodu, že učebnice představuje základní stavební kámen uvedené stavby, je třeba, aby odrážela vyváženým a syntetickým způsobem nejen požadavky obecně odborné úrovně, ale i pedagogické sdělnosti, a ovšem i praktické využitelnosti. V tomto směru budeme vděční za jakoukoli připomínku, která bude tento cíl sledovat.

Věříme, vážení čtenáři, že předkládaný text vám pomůže přiblížit nezastupitelnou úlohu manažerského účetnictví v řízení podniků a ostatních ekonomických subjektů.

Jménem autorského kolektivu

Bohumil Král
Praha, 31. května 2010

Bohumil Král & kol.

Manažerské účetnictví

V roce 2010 vydalo nakladatelství Management Press, s. r. o.,
nám. W. Churchilla 2, Praha 3, jako svou 411. publikaci

Obálku navrhl Petr Foltera

Vydání 3. doplněné a aktualizované

Sazbu zhotovilo studio Cadis, Praha 9

Vytiskly Tiskárny Havlíčkův Brod, a. s.

ISBN 978-80-7261-217-8

www.mgmtpress.cz