

# Ekonomická literatura

## MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ – KOMPLEXNÍ PRŮVODCE VE TŘETÍM VYDÁNÍ

Boris Popesko, Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

---

### **Bohumil Král a kol. Manažerské účetnictví**

3. vydání. Praha : Management Press, 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

---

Publikace „Manažerské účetnictví“ (Praha, Management Press, 2010) autorského kolektivu vedeného Bohumilem Králem je třetím doplněným a aktualizovaným vydáním knihy, která vyšla poprvé v roce 2002 a podruhé v roce 2006. Díky svým předěšlým vydáním se publikace stala jedním ze základních stavebních kamenů české ekonomické literatury a opakovaná vydání knihy svědčí o zájmu odborné veřejnosti o tuto problematiku, která byla v podobě této publikace zpracována vysoce kvalifikovaným a dobře fungujícím týmem. Aktualizované vydání je stejně jako předešlá vydání publikace založeno na systematickém popisu struktury manažerského účetnictví v podobě, v které je obecně přijímáno odbornou veřejností. Aktualizované vydání obsahuje řadu úprav a doplnění zapracovaných do textu, které reagují na dynamický vývoj v oblasti pojetí a využívání nástrojů manažerského účetnictví v komplexním a multidimenzionálním chápání řízení podniků. Publikace

v souladu s moderními trendy vývoje manažerských řídicích systémů se snaží překonat úzce disciplinární orientaci manažerského účetnictví a zachytit významné vývojové trendy ve využití informací manažerského účetnictví ve strategickém řízení podniků. Publikace tak plně reflektuje vývojové tendence českého podnikového prostředí, kde po letech, kdy bylo často upřednostňováno řízení na základě zjednodušených finančních ukazatelů, stále větší část progresivních podniků opírá své řídicí systémy o kvalitní informace a informační systém, jehož integrujícím vrcholem je manažersky orientované účetnictví.

Současný vývoj v podnikatelské sféře je charakterizován skutečností, že celá řada firem požaduje stále častěji přesnější a kvalitnější informace o průběhu podnikatelského procesu s čímž souvisí jejich snaha koncipovat svůj systém podnikového řízení na bázi daleko užšího spojení hodnotové a naturální stránky podnikání. S těmito

vývojovými trendy souvisí také stále vyšší význam manažerského účetnictví jako disciplíny, jejíž úlohou je právě systematické propojování těchto dvou oblastí. S rostoucími požadavky na kvalitu a využitelnost tohoto typu informací však rostou také nároky na manažerské účetnictví jako takové a nástroje, které jsou v rámci něj definovány. Základním cílem publikace je tedy komplexně zpracovat ucelený soubor poznatků obsažených v disciplíně manažerského účetnictví, a to zejména v kontextu výše popsaných vzrůstajících nároků na kvalitu poskytovaných informací a prorůstání účetnictví do řídicích funkcí firem. Zpracovaný text pak ve svém důsledku odráží progresivní tendence, které by měli znát nejenom posluchači ekonomických oborů vysokých škol, ale také pracovníci podnikové praxe, kteří mají v kompetenci řízení jak hodnotové, tak naturální stránky podnikatelského procesu.

### **Pro koho je publikace určena?**

Rozsah a struktura publikace jasně determinují univerzální využitelnost této publikace. Autorský tým byl při tvorbě této publikace jasně motivován snahou o systematický popis manažerského účetnictví jako nástroje řízení hodnotových parametrů transformačního procesu. Publikace je tak zpracována dostatečně čtivě, aby mohla sloužit uživatelům, kteří se s problematikou manažerského účetnictví seznamují, je dostatečně komplexní a systémová, aby mohla sloužit jako informační zdroj pro vědeckovýzkumnou práci v této oblasti, je dostatečně podrobně zpracována, aby mohla sloužit potřebám středního a vyššího managementu firemní sféry, a jednotlivá témata jsou natolik srozumitelně vysvětlena a prakticky prezentována, že publikace může sloužit i jako učebnice, zejména pro posluchače ekonomických

fakult se zaměřením na podnikovou ekonomiku a řízení. Vytvoření takto univerzálně a komplexně pojaté publikace je v dané oblasti velmi ambiciózním úkolem, který se ale autorskému kolektivu podařilo beze zbytku splnit. Na druhé straně je ovšem daní za komplexnost této publikace její rozsah, který pro určitý typ uživatelů může znamenat nutnost absorbovat objem informací nad rámec jejich objektivních potřeb, což ovšem nijak neubírá na její kvalitě.

Praktická využitelnost publikace je podtržena bezprostředním vysvětlením problematiky na konkrétních příkladech, což umožňuje pochopit vysvětlovanou problematiku v kontextu reálného života podniků a řídicích a rozhodovacích úloh jejich managementu. Jednotlivé kapitoly jsou uvedeny výukovými cíli a vymezením problematiky a zakončeny shrnutím, testem a typovým zkuševým příkladem s uvedením řešení. V rámci jednotlivých kapitol se prolíná výklad s příkladovými aplikacemi, což významně podtrhuje srozumitelnost celého prezentovaného obsahu. Čtenář si na takto koncipované struktře jednotlivých kapitol může ověřit pochopení obsahu a souvislostí popsané problematiky dané kapitoly. Přehledným strukturováním kapitol získává obsáhlá publikace na přehlednosti a systematickosti. Cenným pomocníkem při studiu je i připojený glosář vybraných pojmů a věcný rejstřík. Součástí publikace je CD-ROM, jehož cílem je usnadnit využívání publikace jako učební pomůcky. Obsahuje prezentace obsahu jednotlivých kapitol s podstatnými závěry a shrnutím dané problematiky.

### **Charakteristika jednotlivých obsahových částí publikace**

První část publikace tvoří kapitoly, v rámci kterých je vymezen obsah, cíl a struktura

manažerského účetnictví, a vztah manažerského účetnictví k účetnictví finančnímu a daňovému. Je zde také podrobně analyzován vztah manažerského účetnictví ke controllingu a jeho vývojové tendence. Hlavním cílem této části publikace je přesně vymezit pojmový aparát se zvláštním zřetelem k různým pojetím a členěním nákladů. Autorský kolektiv pracuje s pojmovým aparátem, který se v posledních desetiletích stal základem nomenklatury českého manažerského účetnictví a který věrně vystihuje světově obecně přijímanou terminologii, kterou dále rozšiřuje.

Druhá část publikace (kapitoly 5 až 9) se zaměřuje na využití hodnotových informací probíhajících po linii výkonů pro řízení podniku. Z tohoto pohledu se tato část zaměřuje zejména na otázky tvorby a využití kalkulačního systému. Jsou zde představeny tradiční i moderní přístupy ke kalkulacím jako podkladu pro strategické rozhodování, taktické řízení, preventivní a běžné operativní řízení či následné ověření řízení podnikatelského procesu. Struktura kapitol zabývajících se kalkulacemi plně odráží současné trendy kalkulačního účetnictví ve světě, které je charakterizováno odklonem od klasifikace kalkulací dle jejich výrobně-technologického zaměření na klasifikaci kalkulací dle použitých alokačních principů a manažerského využití výsledné kalkulace. Velmi dobře je v této části publikace zachycena podstata rozdílu mezi kalkulacemi úplných a neúplných nákladů a výjimečně postavení kalkulace s přiřazováním nákladů aktivitám (activity-based costing).

Třetí část publikace (kapitoly 10 až 13) se zaměřuje na problematiku podnikového plánování a rozpočtování. Uvedené kapitoly jsou zaměřeny na systémové pojetí plánů a rozpočtů v podnikovém řízení, jejich

cíle, časové dimenze, základní charakteristiky, tvorbu a kontrolu plnění. Je zde zdůrazněna nutnost chápání širšího kontextu hodnotových, naturálních a vzájemně kombinovaných kritérií, které zajistí dlouhodobý úspěšný rozvoj podniku. Plánování je zde pojímáno jak po linii útvarů, kde jsou vymezeny základní charakteristiky tvorby a vyhodnocování rozpočtů, tak po linii výkonů, kde jsou v kapitolách 12 a 13 prezentovány základní charakteristiky metody standardních nákladů. Veškeré informace v těchto kapitolách obsažené jsou detailně a systematicky vysvětleny. Excelentním způsobem jsou vysvětleny zejména vazby mezi plány a rozpočty a jejich pojetí a využití v rámci jednotlivých úrovní řízení podniku. Takto pojatý výklad vytváří velmi dobrý prostor pro další diskuzi o řešené problematice zejména v souvislosti s omezeními tradičních forem rozpočetnictví a vzniku moderních metod plánování a rozpočtování.

Čtvrtá část publikace (kapitoly 14 až 16) se zaměřuje na problematiku odpovědnostního účetnictví a využitím hodnotových kritérií v řízení odpovědnostních středisek. V rámci této části jsou diskutovány otázky týkající se transformace podnikových cílů na úkoly stanovené jednotlivým vnitropodnikovým útvarům. Autorský kolektiv pokračuje v trendu nastoleném v rámci předešlých částí a detailně a encyklopedicky vysvětluje jednotlivé aspekty odpovědnostního řízení vnitropodnikových útvarů. Zdůrazněny jsou zejména metodické aspekty manažerského řízení odpovědnostních středisek ve vazbě na jejich výkonnost, což výrazně dokumentuje poslední trendy ve sledované oblasti.

Pátá část publikace (kapitoly 17 až 19) je věnovaná otázkám využití informací manažerského účetnictví ke zhodnocení a výběru variant budoucího vývoje ekonomického subjektu, a tedy rozhodování o dalším průběh-

hu jeho činnosti. Tato část publikace obsahuje rozhodovací úlohy na existující a budoucí kapacitě a cenová rozhodnutí, která prolínají kapacitními úlohami. Jsou zde popsány tradiční koncepty manažerského rozhodování zaměřené na rozhodovací úlohy ať už ve formě nevyžadující vklady nebo ve formě investic.

Na rozdíl od relativně tradičních kapitol 17 až 19 představuje následující část publikace (kapitoly 20 až 21) problematiku, která je pro tradičně pojímané manažerské účetnictví relativně nová a která reflektuje jak vývoj této disciplíny ve světě, tak požadavky současného podnikatelského prostředí. V rámci těchto kapitol jsou kvalifikovaným způsobem popsány a vysvětleny aspekty strategického manažerského účetnictví, charakteristické jednak jeho integrálním propojením s manažerskými řídicími systémy a také se snahou o zobrazení environmentálních aspektů podnikání. Tato poslední část publikace reaguje na skutečnost, že manažerské účetnictví stejně jako řada dalších disciplín prochází neustálým vývojem. Zkracování životního cyklu produktů, jejich přizpůsobování individuálním požadavkům zákazníků, globalizace trhů, rozvoj informačních technologií a další skutečnosti, které významným způsobem ovlivňují výkonnost podniků, vedly autory publikace k úvahám a konkrétním návrhům možnosti rozšíření obsahu a pojetí manažerského účetnictví ve změněných podmínkách. Jedná se zejména o jeho hlubší orientaci na strategické řízení rozvojem vybraných nástrojů řízení po linii výkonů (zejména kalkulace životního cyklu a cílových veličin), aktivit a činností (Activity Based Cost Management, Activity Based Budgeting, Zero Based Budgeting) i po linii odpovědnosti (měřeni přínosů útvarů podniků k plnění strate-

gických cílů). Dále je zde zdůrazněn trend interdisciplinarity manažerského účetnictví a možnost rozšíření práce s informacemi pro podnikové stakeholdery. Tento vývojový trend využití manažerského účetnictví, jeho postupů a nástrojů, je ilustrován na příkladu environmentálního účetnictví.

Jak již bylo uvedeno, publikace představuje komplexní a ucelené dílo zabývající se veškerými aspekty současného manažerského účetnictví. Autorům se podařilo velmi dobře vyvážit potřeby jednotlivých skupin uživatelů publikace a zahrnout do ní jak systematické a koncepční otázky, tak otázky praktické aplikace nástrojů manažerského účetnictví v praktických podmínkách. Publikace je tak schopna nabídnout odpovědi téměř na jakýkoliv okruh otázek týkající se řešené problematiky.

Je třeba připomenout, že tato komplexně pojatá publikace o manažerském účetnictví se nezaměřuje pouze na systematický výklad jednotlivých nástrojů a metod manažerského účetnictví a jejich využití, ale zaměřuje se i na celkovou tvorbu systému manažerského účetnictví a jeho systémovou integraci, tak aby v co nejvyšší míře podporovalo rozhodování manažerů. Je zde jasně deklarován a vysvětlen posun ve vnímání manažerského účetnictví nejenom jako manažerského informačního systému, ale systému pro přímé manažerské ovlivňování budoucích hodnotových toků organizace. Manažerské účetnictví zde již není chápáno jako jeden z dílčích informačních subsystémů, který je pojmán spíše jako nadstavba tradičního finančního účetnictví, ale jako ucelený řídicí systém, který má umožnit manažerům nejenom získat informace pro jejich rozhodování, ale přímo propojit manažerské rozhodování s ekonomickými aspekty řízení. Stále častěji jsme u popisovaných metod svědky

jejich těsnějšího prorůstání do naturální stránky hodnototvorného procesu, které je možné registrovat u metod kalkulace založené na aktivitách (activity-based costing), rozpočtování založené na aktivitách (activity-based budgeting) či strategickém manažerském účetnictví.

Manažerské účetnictví v moderním pojetí tedy již nepředstavuje samostatnou disciplínu vymezenou úzkým okruhem uživatelů, plnicích jakousi štábní informační službu pro management podniku. Manažerské účetnictví stále intenzivněji prorůstá do veškerých aspektů podnikové činnosti a stává se nástrojem využívaným v celé řadě činností a pro celou řadu účelů. Principy racionality a hospodárnosti jsou stále častěji aplikovány na všech úrovních řízení podniku v souvislosti s tím, jak vzrůstá tlak na efektivnost činnosti všech pracovníků organizace. Pracovníci v moderním pojetí již nejsou zainteresováni pouze na činnosti jim svěšeného útvaru, ale na efektivnosti organizace jako celku, čímž vzrůstá jejich poptávka po informacích o průběhu procesů v rámci organizace a řídicích systémech, které by jim mohly usnadňovat práci a pomáhat činit rozhodnutí. Právě v těchto funkcích tkví hlavní podstata moderně pojatého manažerského účetnictví. Autorům se podařilo tuto novou roli manažerského účetnictví vystihnout a prolnout jí celý obsah publikace v čem tkví jeden z nejvýznamnějších posunů nového vydání knihy.

### **Struktura a obsah publikace v kontextu světového manažerského účetnictví**

Jak již bylo uvedeno, publikace představuje komplexní a ucelené dílo, navazující na dlouhodobou tradici manažerského účetnictví rozvíjené zejména na VŠE a dalších tuzem-

ských pracovištích. Publikace ve svých aktualizovaných vydáních, což se týká i 3. doplněného a aktualizovaného vydání, přináší nejnovější poznatky z širokého spektra metod manažerského účetnictví, čímž rozšiřuje tradiční obsah manažerského účetnictví o nové vývojové tendence, které se ve světě uplatňují. Autoři zároveň zůstávají, co se týče přijímání těchto nových vývojových trendů, relativně konzervativní a do publikace zahrnují pouze ověřené a trvalé přístupy, které prověřily svoji oprávněnost pro zařazení do podnikového systému manažerského účetnictví. Zahraniční autoři k popisovaným trendům v některých případech přistupují daleko radikálněji a považují poslední etapu vývoje manažerského účetnictví – její prorůstání do řídicích činností podniku, již za samostatnou disciplínu označovanou jako „*cost management*“. Tento trend se v zahraniční literatuře vyznačuje zcela novými přístupy ke kalkulacím, rozpočetnictví a dalším oblastem. Hodnocená publikace tak v kontextu zahraničních publikací zůstává do určité míry tradičně koncipována. Pokud ale nové nástroje řízení, které se v zahraniční literatuře zahrnují do oblasti, označované jako „*cost management*“, považujeme za samostatnou disciplínu přesahující hranice tradičně pojímaného manažerského účetnictví, dospějeme k závěru, že obsahové vymezení publikace je opodstatněné.

### **Závěr**

Publikace Manažerské účetnictví z pera autorského kolektivu vedeného prof. Bohumilem Králem patří dlouhá léta k základním stavebním kamenům české ekonomické literatury a mezi nejvýznamnější publikace v této oblasti. Její nové vydání přináší celou řadu

nových poznatků a reflektuje vývojové trendy v oblasti manažerského účetnictví, ke kterým dochází jak ve světě, tak v tuzemské podnikové praxi. Publikace je pojata komplexně a jsou v ní zohledněny potřeby celé řady budoucích uživatelů od studentů ekonomických oborů

vysokých škol přes odborné pracovníky podnikové sféry až po vrcholové manažery. Svým obsahem a pojetím se jedná o výjimečnou publikaci, s velmi vyváženou strukturou a velmi kvalitním obsahem, která se jistě opět setká s ohlasem odborné i laické veřejnosti.