

VÝUKA MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ NA STŘEDNÍCH A VYSOKÝCH ŠKOLÁCH V ČESKÉ REPUBLICE¹⁰

Management Accounting Teaching at Secondary and Tertiary Levels in the Czech Republic

Bohumil Král

Úvodem

Vzrůstající význam účetních informací, který byl dominantním rysem přechodu od centrálně plánovitého řízení k tržní ekonomice, se významně projevil jak ve výuce účetnictví na obchodních akademiích a jiných typech ekonomicky zaměřených středních škol, tak i v obsahu a struktuře učebních plánů zejména ekonomických fakult vysokých škol.

Primární zájem byl – v zásadě přirozeně – věnován výuce základů účetnictví, finančního účetnictví, určenému primárně externím uživatelům účetních informací, a daňovým otázkám, které jsou s účetnictvím jako nástrojem vyjádření daňových a ostatních tzv. mandatorních vztahů vůči státnímu rozpočtu a orgánům sociálního a zdravotního pojištění spojeny.

Hlavně vzrůstající zájem manažerů o účetní informace, spojený se změnami podnikatelského prostředí, však dnes vyvolává návazné úvahy: s jakými cíli, v jaké obsahové struktuře a v jakém rozsahu vyučovat otázky, spojené s tvorbou a využitím systému tzv. manažerského účetnictví, jehož smyslem je poskytovat informace nikoliv pro externí uživatele finančního a daňového účetnictví, ale pracovníkům na různé úrovni podnikového vedení.

Výuka manažerského účetnictví

Manažerské účetnictví jako uživatelsky vymezený subsystém účetnictví, jehož základním rysem je – oproti subsystémům finančního a daňového účetnictví – snaha informovat své uživatele nikoliv na bázi sjednocených, zákonem nebo standardy vymezených požadavků, ale s primárním zřetelem na specifika zobrazovaného podniku, není předmětem

¹⁰ Článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014 (VŠE IP100040).

mimopodnikové regulace. To však neznamená, že nelze harmonizovat jeho výuku; inspirací v tomto smyslu může být nejen způsob výuky manažerského účetnictví ve světě, ale také naše dlouhodobá tradice.

Cílem předkládaného příspěvku je z tohoto hlediska vymezit cíle, obsah a strukturu výuky manažerského účetnictví, a to s primárním zřetelem na její dělbu mezi ekonomicky zaměřené střední a vysoké školy.

Cíl výuky

Zřejmě nejvýznamnějším rozdílem oproti výuce finančního účetnictví a jeho souvislostí na daňové aspekty podnikání je formulace základního cíle výuky manažerského účetnictví. Zejména na středních školách, ale na řadě škol i v nižších ročnících bakalářského studia, kde se vyučují základy účetnictví s hlavním důrazem na jeho metodu (nikoliv na využití jeho informačního potenciálu) a finanční účetnictví na bázi současně platné české účetní legislativy, vzniká u studentů dojem, že účetnictví je nástrojem, jehož základní rysy formuluje kdosi mimo podnik, a tedy že při vedení účetnictví a vykazování jeho informací je třeba „poslouchat“.

Manažerské účetnictví nikdo nevyžaduje. Je méně významné? Rozhodně nikoliv: v životě nám také nikdo nepřikazuje, abychom ho žili smysluplným a kvalitním způsobem. V zásadě nerozporně se dnes přijímá, že smyslem života je primárně uspokojení našich vlastních vnitřních motivací a potřeb; cíle nám nadřazených subjektů je třeba chápat jako omezení, která musíme splnit, aby nám nebránily v dosažení našich cílů. Bohužel, zdá se, že koncepční zaměření výuky účetnictví toto elementární řazení nerespektuje.

Z tohoto hlediska je zřejmé, že způsob, jak je dnes cíl výuky účetnictví studentům podáván, je třeba změnit hned na začátku; ne s důrazem na otázku jak účetnictví dosahuje svých cílů, ale primárně co je smyslem jeho vedení (tedy co „umí“, možná i s náznakem co naopak „neumí“), kdo jsou jeho uživatelé, jaké ekonomicky zaměřené rozhodovací úlohy řeší a jak lze tyto úlohy informačně zajistit. Zejména v této souvislosti je třeba zdůraznit (a to nejen verbálně, ale i jednoduchým příkladem), že primárním uživatelem účetních informací je

člověk z masa a kostí (asi nejlépe podnikatel), nikoliv anonymní externí uživatel nebo stát se svými příkazy, zákazy a omezeními.

V tomto smyslu je třeba podle našeho názoru doplnit zejména výuku základů účetnictví, které je – a to jak na středních, tak i na řadě vysokých škol - zúženo spíše na výuku metody účetnictví (někdy pouze jen na účtování) a v oblasti znalostí, týkajících se vymezení, oceňování a vykazování prvků účetní závěrky (aktiv, závazků, vlastního, kapitálu, nákladů, výnosů a zisku na základě finančního účetnictví.

Obsah výuky

Současné tendence ve vývoji manažerského účetnictví jsou – z hlediska výuky – dnes ve světě zásadě nerozporně zmapovány. Zejména anglosaské, ale i německé a české učebnice jsou – co se týče základní úrovně znalostí - zpravidla členěny do šesti základních problémových oblastí:

- smyslem výuky základů manažerského účetnictví je vymežit cíl, obsah a strukturu manažerského účetnictví, charakterizovat jeho pojmový aparát se zvláštním zřetelem na různá pojetí a členění nákladů, které jsou ústřední kategorií manažerského účetnictví, a seznámit posluchače s variantami zobrazení podnikatelského procesu v manažersky zaměřeném účetním systému; nutnou součástí tohoto bloku je pak také seznámení studentů se základními nástroji, které manažerské účetnictví využívá: s účetnictvím o vnitropodnikové struktuře (někdy také nazývaného vnitropodnikové účetnictví), s kalkulacemi, se systémem rozpočtů (a v nezbytné míře také se systémem plánů, který sice – přísně vzato – součástí manažerského účetnictví není, ale je s ním silně integračně spjat) a se systémem vnitropodnikových cen;
- druhá problémová oblast, zaměřená na tzv. výkonově orientované účetnictví, se zabývá otázkami využití hodnotových informací pro řízení podniku a procesů probíhajících uvnitř podnikové struktury po linii výrobků, prací a služeb; výklad se zde zaměřuje zejména na otázky tvorby a využití kalkulačního systému;
- třetí problémová oblast je věnována problematice stanovení podnikových cílů a metodám, které jejich dosažení podporují v reálném průběhu podnikatelského procesu; cílem tohoto bloku je seznámit posluchače se základními aspekty tvorby a využití systému

podnikových politik, plánů a rozpočtů se zvláštním zřetelem na tzv. hlavní podnikový rozpočet, zahrnující rozpočtovou rozvahu, výsledovku a cash flow;

- předmětem další problémové oblasti jsou otázky transformace podnikových cílů na úkoly stanovené vnitropodnikovým útvarům a další aspekty tzv. řízení a měření podnikové výkonnosti a odpovědnostního řízení podnikových procesů; hlavní pozornost je věnována tvorbě a využití informací tzv. odpovědnostního účetnictví; touto částí v zásadě končí výuka prvního bloku znalostí, označená dlouhodobě a tradičně jako nákladové účetnictví;
- další, relativně obsáhlá část je věnována otázkám využití informací manažerského účetnictví k rozhodování; jejím cílem je seznámit posluchače s informačními podklady a jejich aplikací pro řešení tří základních typů rozhodovacích úloh, jejichž řešení vychází z účetních informací: úloh na existující kapacitě, úloh o budoucí kapacitě a poněkud specifického cenového rozhodování;
- závěrečná problémová oblast je pak věnována otázkám využití informací manažerského účetnictví při řešení rozhodovacích úloh, které svým charakterem spadají do oblasti strategického řízení a tzv. strategicky orientovaného manažerského účetnictví (Strategic Management Accounting – blíže viz např. Simons, R. 2000, v českém prostředí zejména Šoljaková, L., 2009).

Ačkoliv tato struktura je již téměř klasicky přejímána nejen do vysokoškolských sylabů, ale také do struktury vzdělávacích systémů tzv. vstupního vzdělávání účetních působících v profesi (Initial Education Programmes for Professional Accountants), je třeba zdůraznit, že postupem času lze spatřovat některé tendence, které se projevují v obsahu a struktuře jednotlivých problémových oblastí; mezi nejvýznamnější z nich podle mého názoru patří zejména:

- snaha vyjádřit vliv, jaký má na podstatu řešených problémových oblastí prostředí informačních a komunikačních technologií, v nichž probíhá nejen zpracování a využití informací manažerského účetnictví, ale v zásadě celý podnikatelský proces;
- potřeba zasadit fungování manažerského účetnictví do celostně fungujícího systému podnikového řízení, a to způsobem, v němž by vynikla jeho interdisciplinární podstata (což přirozeně vyžaduje věnovat určitou pozornost vyjádření vazeb manažerského účetnictví na nadřazené systémy – tradičně na systém řízení na bázi controllingu (blíže viz např. Horváth, P., 2002, v českém prostředí např. Zralý, M., in Král, B., 2010), nově však

i na koncept manažerských řídicích systémů (Management Control Systems – blíže viz např. Anthony, R. N, 2006, v českém prostředí např. Matyáš, O., in Král, B., 2010) a na koncept Řízení a měření výkonnosti (Performance Management and Measurement – blíže viz např. Simons, R., 2010, v českém prostředí zejména Wagner, J., 2009);

- nutnost vyjádřit se k tendencím, jejichž cílem je odstranit tradiční omezení účetního zobrazení v oblastech, která nebyla předmětem jejich zájmu (environmentální aspekty podnikatelského procesu, morální a etické otázky tvorby a využití informací manažerského účetnictví, vztah manažerského účetnictví a konceptů společenské odpovědnosti firem, resp. udržitelného rozvoje společnosti, možnosti využití manažerského účetnictví při řízení intelektuálního kapitálu a lidských zdrojů obecně a další.

Struktura výuky

Co se týče výuky manažerského účetnictví na středních ekonomicky zaměřených školách (viz např. Štohl, P. 2011), je zpravidla orientováno (podle našeho názoru velice správně) zejména na výuku prvního problémového okruhu – základů manažerského účetnictví. Tento blok je zpravidla vyučován ve čtvrtém ročníku studia, kdy studenti mají zvládnuté nejen základy účetnictví, ale také již relativně rozsáhlou problematiku účetní závěrky finančního účetnictví, podnikové ekonomiky a finančního řízení.

I ve výuce tohoto tzv. vnitropodnikového účetnictví je však podle mého názoru opět až příliš zdůrazněna vazba na legislativní požadavky vedení finančního účetnictví. Výklad i příklady jsou zde až příliš koncipovány na požadavky, vymezené Českým účetním standardem č. 1, kde je vnitropodnikové účetnictví chápáno hlavně jako subsystém účetnictví, jehož hlavním smyslem je poskytovat průkazné podklady o změně stavu zásob, vytvořených podnikem, resp. o dalších aktivovaných výkonech pro potřeby externích uživatelů finančního účetnictví a pro zjištění správného základu daně z příjmů právnických osob.

Také v tomto smyslu se proto domnívám, že stejně jako výuka základů účetnictví by i tento blok měl být pojat více manažersky – se zdůrazněním přínosu tohoto účetního subsystému, kalkulací, rozpočtů a vnitropodnikových cen pro reálné potřeby řízení podniku

z pozice managementu, nikoliv jen pro vykazování informací „někomu anonymnímu“ mimo podnik.

Co se týče výuky na vysokých školách, je zpravidla rozdělena do dvou čtyř- až šestikreditových částí s tím, že první část se vyučuje v rámci bakalářského studia a druhá část v navazujícím magisterském stupni; ve většině případů je „dělicí čarou“ mezi těmito dvěma kurzy obsahové členění rozhodovacích úloh, pro jejichž řešení poskytuje manažerské účetnictví informace, a v zásadě na něj navazující historický vývoj manažerského účetnictví:

- předmětem výkladu v rámci prvního kurzu je již zmíněné nákladové účetnictví, jehož obecným cílem je dát řídicím pracovníkům podklady pro řízení podnikatelského procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto (blíže viz např. Fibírová, J., 2011),
- hlavním cílem druhého kurzu je seznámit posluchače s obsahem a strukturou tzv. účetnictví pro rozhodování, jehož smyslem je poskytovat manažerům informace pro zhodnocení budoucích variant podnikání (blíže viz např. Král, B.: 2010).

Je však třeba zároveň zdůraznit, že – s ohledem na obtížnou oddělitelnost obou těchto subsystémů v praxi – není možné výklad striktně oddělovat, a uvedenou dělicí linku je třeba chápat pouze jako určující tendenci. Nutnost respektovat tento přístup podporuje také známá skutečnost, že relativní obtížnost manažerského účetnictví je třeba respektovat v tom, že jeho výuku je třeba pojmut více koncentricky než jiné předměty, a to včetně finančního účetnictví.

Didaktické aspekty výuky

Nespornou výhodou výuky manažerského účetnictví je možnost ji primárně orientovat na číselné příklady. Ačkoliv i výuka na střední škole musí být zaměřena také na obsahové propojení výše uvedených nástrojů manažerského účetnictví a na způsob zobrazení podnikatelského procesu, existuje i na této úrovni výuky řada problémových oblastí, které umožňují po krátkém terminologickém vymezení přikročit k jednoduchým manažersky zaměřeným otázkám; ty lze nejprve číselně vyřešit, a poté na základě diskuse zobecnit. Tento přístup dává možnost v daleko širší míře využít nejen aktivizující metody výuky, ale také ho aplikovat ve zvýšeném tlaku na ověřitelnost kvalitní domácí přípravy.

Samozřejmě, obsah a obtížnost tohoto přístupu se nutně musí lišit při jeho využití na středních školách, na bakalářském a na magisterském stupni studia.

Propočty realizované na středních školách by podle našeho názoru měly být orientovány hlavně na elementární rozhodovací úlohy jednoduchých podnikatelů; teprve v závěru středoškolské výuky je podle našeho názoru vhodné vstoupit i úvahami o řízení větších a složitějších podniků.

Co se týče výuky manažerského účetnictví na vysokých školách, lze jako inspiraci využít dlouhodobě aplikované pojetí cvičení na Vysoké škole ekonomické v Praze.

Cvičení v prvním kurzu si kladou za cíl zejména pomocí příkladů, které jsou zpravidla zjednodušeně inspirovány nepříliš složitými podniky, znázornit na číselné kvantifikaci metody řešení konkrétních rozhodovacích úloh a orientovat zájem studentů na jednoznačné informace, které je třeba k řešení těchto rozhodovacích úloh získat.

Cvičení ve druhém kurzu jsou pak vedena formou řešení případových studií, které si kladou již návazné cíle:

- ve vazbě na popis složitějších souvislostí reality upozornit na to, že získávání informací potřebných pro kvalitní řízení je samo o sobě relativně složitým procesem; ten je komplikován nejen obtížemi při sběru dostatečně přesných informací, ale i opačným jevem: přemírou dat, z nichž musí být řídicí pracovník schopen vybrat ty, které jsou relevantní danému rozhodnutí;
- zdůraznit motivační roli informace a možnost její zcela rozdílné interpretace jednak s ohledem na úlohy, které různí pracovníci řeší a alternativní názory, které prosazují;
- dokumentovat, že žádné zásadní rozhodnutí nelze odvodit jen z jednoznačně měřitelných propočtů, ale i z posouzení kvalitativních efektů, rizik a nejistot, které je spojeno s využitím jakékoliv informace v budoucnosti.

Závěr

Není sporu o tom, že další vývoj účetní profese bude – ve světle kauz, které ji v posledních patnácti letech celosvětově zdiskreditovaly – pod značným drobnohledem již nejen

profesních institucí, ale zejména těch, kteří se na základě věrných a poctivých účetních informací rozhodují.

Vedle nesmírně významných etických aspektů má v budování profesní způsobilosti účetních v zásadě klíčový význam vzdělávací proces; teprve na něj lze navázat budováním předpokladů pro to, aby si účetní osvojil také dovednosti, a postupně pak získával i zkušenosti a odbornou intuici při řešení praktických problémů.

V tomto trendu bude hrát významnou úlohu i výuka manažerského účetnictví. Je zcela nesporné, že tato výuka má v České republice svou dlouhodobou tradici, z níž vyplývá také její zřejmá propracovanost i kvalita.

Přesto je zároveň zřejmé, že současně uplatňované pojetí lze zlepšit. Jako ústřední motto našich návrhů na zlepšení spatřuji zvýraznit ve výuce manažerského účetnictví přístup, který studenty neučí jen přijímat a plnit požadavky nadřazených úrovní řízení, ale zejména aktivně přistupovat k formulaci vlastních podnikatelsky zaměřených rozhodovacích úloh a hledat odpovědi, jak tyto úlohy efektivně řešit.

Abstrakt

Cílem příspěvku je vymezit základní aspekty středoškolské a vysokoškolské výuky manažerského účetnictví. Zabývá se vazbou jeho výuky na výuku základů účetnictví, vymezuje cíl, obsah a strukturu manažerského účetnictví a zabývá se didaktickými aspekty jeho výuky.

Klíčová slova:

Manažerské účetnictví, středoškolská a vysokoškolská výuka

Summary

The aim of the paper is to define principle aspects of management accounting secondary and tertiary teaching. It is devoted to the relation of management accounting to introduction to accounting teaching, teaching, it defines the aim, content and structure of management accounting and it deals with didactical aspects of its teaching.

Key words:

Management Accounting, secondary and tertiary teaching

JEL klasifikace: A3

Použitá literatura

- [1] ANTOHONY, R. N.: Management Control Systems, 12th Edition, MC Graw Hill, 2006, ISBN 978-0-07-125410-6

- [2] Fibírová, Jana, Šoljaková, Libuše a Wagner, Jaroslav. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-712-4.
- [3] HORVÁTH, P.: Performance Controlling: Strategie, Leistung und Anreizsystem effektiv verbinden. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2002, ISBN 3-7910-2081-1.
- [4] Král, B. a kolektiv: Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [5] Simons, Robert, Kaplan, Robert S. a Dávila, Antonio. Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 2000. ISBN 0-13-234006-2.
- [6] Šoljaková, Libuše. Strategicky zaměřené manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2009. ISBN 978-80-7261-199-7.
- [7] Štohl, Pavel. Učebnice účetnictví 2011: pro střední školy a veřejnost. 12. upr. vyd. Znojmo: Pavel Štohl, 2011. 3 sv. ISBN 978-80-87237-35-9.
- [8] Wagner, J.: Měření výkonnosti: jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2009, Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2924-4.

Kontakt:

Bohumil Král, Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, kral@vse.cz