

Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989–2019

Jaroslav Wagner – Jana Fibírová – Aneta Křehnáčová*

Abstrakt:

Článek se zabývá vývojem manažerského účetnictví v České republice od 90. let 20. století. Cílem je rozpoznat klíčové tendence tohoto vývoje a faktory, které na vývoj dominantně působily, a tato zjištění porovnat s vývojem v ostatních zemích střední a východní Evropy a se situací ve vyspělých zemích západní Evropy a Severní Ameriky. Dále jsou diskutovány využívané systémy (techniky) manažerského účetnictví v českých podnicích a jejich změny. Dominantními typy změn jsou přidání technik (strategické manažerské účetnictví, měření a hodnocení výkonnosti, řízení rizik, environmentální manažerské účetnictví a účetnictví udržitelného rozvoje) a obměna technik (kalkulace, plánování a rozpočetnictví, řízení nákladů a nákladové účetnictví); ke změnám typu redukce nedochází. Výzkum je založen primárně na systematické rešerši empiricky zaměřené literatury a sekundárně na heuristickém pozorování a rozhovorech.

Klíčová slova: Manažerské účetnictví; Česká republika; Literární rešerše.

JEL klasifikace: M41.

1 Úvod

Jak se vyvíjelo manažerské účetnictví v České republice (dále jen ČR) od 90. let 20. století? Které faktory na tento vývoj dominantně působily? Liší se vývoj v České republice od vývoje v jiných zemích, které prošly nebo procházejí transformací způsobenou významnými celospolečenskými změnami v regionu střední a východní Evropy? Přibližuje se praxe v oblasti manažerského účetnictví v České republice praxi ve vyspělých zemích, zejména v západní Evropě a v Severní Americe? Jakým tématům by se mohl věnovat další empirický výzkum zaměřený na manažerské účetnictví v ČR?

Cílem tohoto článku je přispět k odpovědím na výše uvedené otázky. Článek má teoretický i praktický přínos. Základním teoretickým přínosem je systematická rešerše literatury věnované empirickému výzkumu zaměřenému na praxi manažerského účetnictví v České republice a komparace poznatků s poznatky

* Jaroslav Wagner; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jaroslav.wagner@vse.cz>.
Jana Fibírová; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <jana.fibirova@vse.cz>.
Aneta Křehnáčová; Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, katedra manažerského účetnictví, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <aneta.krehnacova@vse.cz>.
Článek byl zpracován s využitím prostředků institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj vědy a výzkumu na FFÚ VŠE IP 100040.

z jiných zemí střední a východní Evropy. Dalším teoretickým přínosem je zjištění významných institucionálních faktorů působících na změny v manažersko-účetní praxi v České republice. Výsledky výzkumu jsou v praktické rovině významné pro pracovníky organizací odpovědné za manažerské účetnictví, aby mohli posoudit praxi v oblasti manažerského účetnictví uplatňovanou v jejich organizacích v kontextu celkového vývoje.

Vedle rešerše literatury věnované empirickému výzkumu zaměřenému na praxi manažerského účetnictví v České republice článek využívá také poznatky získané dlouhodobým pozorováním a rozhovory s pracovníky odpovědnými za řízení organizací a za manažerské účetnictví, a to v souvislosti s realizací konzultačních projektů a exekutivního vzdělávání. Důvodem je malý rozsah literatury věnované empirickému výzkumu v oblasti manažerského účetnictví v ČR. I přes heuristické uplatnění těchto metod takto získaná primární zjištění vhodně ověřují, doplňují i konfrontují poznatky získané literární rešerší.

Zbývající text článku je uspořádán následovně. Druhá kapitola přináší přehled metodologie využitě v článku a shrnuje existující literaturu k danému tématu. Třetí kapitola se věnuje vlivu prostředí na vývoj manažerského účetnictví v ČR. Čtvrtá kapitola popisuje metodologii a výsledky literární rešerše článků o empirickém výzkumu v oblasti manažerského účetnictví v ČR. Pátá kapitola diskutuje zjištěné poznatky ohledně využívaných technik manažerského účetnictví a formuluje závěry článku.

2 Metodologie výzkumu a přehled existující literatury k tématu

Vývoj manažerského účetnictví v ČR, stejně jako v rámci celého bývalého sovětského bloku nebyl dosud formou literární rešerše zpracován. Dostupné jsou pouze literární rešerše pokrývající některé země střední a východní Evropy věnované dílčí oblastí manažerského účetnictví. Například Buhovac a Groff (2012) se zabývají systémy měření výkonnosti ve střední a východní Evropě. Zyznarska-Dworczak (2018) se věnuje manažerskému účetnictví udržitelného rozvoje v těchto zemích. Dostupné jsou i literární rešerše propojující dílčí tematickou oblast manažerského účetnictví s manažerskou tematikou, a to konkrétně (Paladi a Fenies, 2016; 2018), kteří propojují měření výkonnosti s řízením výkonnosti a s manažerským řídicím systémem. Vývoji manažerského účetnictví v kontextu celého bývalého sovětského bloku se prvně věnuje Uddin a kol. (2019), a to pohledem neoliberální teorie.

Vývoji praxe manažerského účetnictví ve střední a východní Evropě se věnuje několik empiricky zaměřených výzkumů, které se obvykle zaměřují na jednotlivé země, případně na vybraný vzorek těchto zemí. Například Haldma a Lääts (2002) se zabývají kontingenčními faktory ovlivňujícími praxi v oblasti manažerského účetnictví v estonských výrobních podnicích. Szychta (2002; 2018) zkoumá vývoj využívaných nástrojů manažerského účetnictví v polských podnicích. Vámosi

(2000) se s využitím případové studie zabývá tím, jak se manažerské účetnictví v transitujiícím podniku v Maďarsku utváří, institucionalizuje, mění a interpretuje ve světle dramatických makro-institucionálních a sociálních změn. Albu a Albu (2012) se pohledem kontingenční teorie zabývají zaváděním a využitím technik manažerského účetnictví v rumunských organizacích. Celostní, empiricky orientované výzkumy týkající se vývoje manažerského účetnictví v ČR dosud nebyly zpracovány. Dosavadní studie se věnují pouze dílčím oblastem, jako jsou měření výkonnosti nebo rozpočetnictví. Vývoj manažerského účetnictví v ČR není systematicky popsán ani v klíčových učebnicích využívaných na vysokých školách v ČR.

Pro diskuzi vlivu prostředí na vývoj manažerského účetnictví budou určující zejména dvě perspektivy. Za první, vliv zásadních celospolečenských změn v bývalém sovětském bloku v 90. letech 20. století na transformaci ekonomiky ČR a z ní vyplývající změny ve formálních i neformálních tlacích, které působí na řízení organizací. Za druhé, vliv vývoje světového ekonomického prostředí obecně a ekonomického prostředí tzv. západní civilizace konkrétně na změny ve funkcích manažerského účetnictví a rolích, které osoby odpovědné za manažerské účetnictví v organizacích zastávají.

Tento článek vychází z principů institucionální teorie. Jak uvádí Burns a Scapens (2000), „systémy a nástroje manažerského účetnictví utváří pravidla a postupy organizace a abychom porozuměli komplexnímu procesu vývoje manažerského účetnictví, je třeba rozeznat jejich institucionální charakter“. Institucionální vlivy vedoucí ke změně pravidel uplatňovaných v organizaci přitom nemusí být nutně spojeny se změnami v obvyklých postupech chování (rutinách). Dalším východiskem bude přístup DiMaggio a Powella (1983), kteří se ve svém článku zabývají otázkou, proč v různých organizacích probíhají stejné změny spojené s institucionálními vlivy a dochází tak u těchto organizací k izomorfii uplatňovaných postupů. Jako odpověď formulují tři základní mechanismy, prostřednictvím kterých ke změnám dochází – vynucovací (*coercive*), nápodoby (*mimetic*) a normativní (*normative*).

Pro diskuzi vývoje v systémech (využívaných technikách) manažerského účetnictví v ČR bude využita typologie změn v manažerském účetnictví podle Sulaimana a Mitchella (2005), kteří rozlišili pět základních typů změn z „technického“ hlediska, jmenovitě přidání (*addition*), nahrazení (*replacement*), modifikace výstupu (*output modification*), modifikace postupu (*operational modification*) a redukce (*reduction*).

3 Manažerské účetnictví v ČSSR před rokem 1990 a změny prostředí působící na vývoj manažerského účetnictví od roku 1990

Vývoj manažerského účetnictví v ČR v období od 90. let 20. století byl významně ovlivněn dvěma změnami prostředí – celospolečenskými změnami v České republice v kontextu vývoje zemí bývalého sovětského bloku a vývojem manažerského účetnictví v rozvinutých ekonomikách v kontextu globalizace světové ekonomiky. V této kapitole stručně shrneme situaci v oblasti manažerského účetnictví v ČR před rokem 1990 a ty okolnosti uvedených změn prostředí, které působily na vývoj manažerského účetnictví v ČR od 90. let 20. století.

3.1 Manažerské účetnictví v ČSSR a jeho prostředí před rokem 1990

Jak konstatují Schama a McMahan (1990, s. 28–29), „makroekonomická orientace sovětského účetnictví omezovala autonomii podnikových manažerů ... a odtrhla podnikový management od významných aspektů rozhodovacích procesů...“. Všechny významné podniky byly vlastněny a řízeny státem. Aktivita státních podniků byly koordinovány státním plánem vydávaným federální vládou v souladu se Zákonem o státním plánu rozvoje národního hospodářství Československé socialistické republiky, který byl vydáván na pětiletá období (poslední byl zákon o osmém pětiletém plánu na léta 1986–1990).

Vláda rozhodovala o prodejních cenách zboží a služeb, které byly pevné při prodeji jiným podnikům i koncovým spotřebitelům. Ve výrobních podnicích byly výnosy uznávány podle skutečného objemu výroby, který měl odpovídat plánu výroby, bez ohledu na to, zda se výrobky prodaly nebo ne. Ceny vstupů pro dodavatele byl taktéž pevné, a to včetně osobních nákladů. Výše mezd a platů byla totiž rovněž centrálně regulována. Hlavní pozornost ekonomického řízení v podniku se proto orientovala na řízení nákladů (Janout, 1989), a to zejména na řízení přímých nákladů (především materiálu a práce), při kterém byly uplatňovány principy metody standardních nákladů a analýzy odchylek.

I když základní úroveň platů a mezd byla pevně stanovena, podniky mohly vytvářet svůj systém tzv. hmotné zainteresovanosti, který byl obvykle navázán na plnění plánu výroby, optimalizaci nákladů a zvyšování produktivity práce. Jak zdůrazňuje Šlosár (2008), tento systém hmotné zainteresovanosti na plnění direktivně plánovaných úloh měl negativní vliv na postavení účetnictví a návazně na vnitropodnikové hodnotové řízení.

Podnikové účetnictví a rozpočetnictví v ČSSR, obdobně jako v dalších zemích sovětského bloku, bylo plně a povinně sjednoceno legislativou (Jaruga, 1990). Jak shrnuje Schroll (1995), bylo toho dosaženo prostřednictvím jednotné soustavy účtů, detailní účetní metodologie a unifikovaného systému účetních výkazů, které primárně sloužily potřebám centrálních autorit. Zákon o jednotné soustavě sociálně ekonomických informací vydaný v roce 1971 se však netýkal pouze účetnictví, ale i rozpočetnictví, kalkulací a provozních a statistických informací jako součástí

jednotné informační soustavy organizací, která sloužila „k poznávání stavu a rozvoje ekonomiky a společnosti a jejich vývojových tendencí a zákonitostí“ (§1, odst. 2). Každá organizace měla za povinnost vytvořit vlastní soustavu informací v souladu s touto jednotnou metodikou a tyto informace byly využívány pro interní potřeby organizací i pro poskytování informací nadřízeným institucím, statistickému úřadu atp. Státní instituce, zejména Federální ministerstvo financí bylo odpovědné za vydávání detailní regulace ve vazbě na tento zákon. Jak poznamenává Schroll (1995, s. 828), „detailní metodika byla vydávaná nejen pro finanční účetnictví ale i pro nákladové (vnitropodnikové) účetnictví. Přitom byl striktně uplatňován princip monismu (sjednoceného vnímání reality).“

3.2 Vývoj manažerského účetnictví ve vyspělých zemích od 90. let 20. století

Postupně se zvyšující otevřenost České republiky a s tím související integrace ČR do mezinárodních struktur ekonomických, vědeckých, inovačních i vzdělávacích, stejně jako významný transfer kapitálu a informací zejména s rozvinutými zeměmi západní Evropy a severní Ameriky způsobil, že změny v oblasti manažerského účetnictví od 90. let 20. století byly primárně inspirovány praxí v oblasti manažerského účetnictví z tohoto regionu světa. Vývoj manažerského účetnictví, ke kterému v této části světa v daném období docházelo, je tak zásadní i pro změny v praxi uplatňované v manažerském účetnictví v ČR.

Změny v manažerském účetnictví a v systémech manažerského účetnictví se v tomto období staly v západním světě předmětem rozsáhlého empirického i koncepčního výzkumu. Jak uvádí Modell (2007), tuto literaturu můžeme klasifikovat do dvou základních kategorií. První jsou studie, které se týkají faktorů, které podporují či brání úspěšné implementaci technik manažerského účetnictví. Druhou jsou procesně orientované přístupy, které se zaměřují na společenskou a politickou dynamiku implementace manažerského účetnictví. Lukka (2007) rozlišuje „trs literatury konzultantského charakteru“ o nových technologiích v oblasti manažerského účetnictví, studie analyzující změny v manažerském účetnictví z hlediska napětí v organizaci, konfliktů či rezistence ke změnám, studie vysvětlující změny v manažerském účetnictví a studie zkoumající změny v manažerském účetnictví jako dlouhodobý proces. Kritickou literární rešerší literatury věnované změnám v oblasti manažerského účetnictví přináší například Alsharari, Dixon a Youssef (2015) nebo Macchia (2019).

Hopper, Northcott a Scapens (2007) za nové techniky považují strategické manažerské účetnictví, activity based costing, balanced scorecard, strategické hodnocení investic a nové techniky v oblasti měření výkonnosti. Drury (2018) s určitým pedagogickým nadhledem konstatuje, že nedávný vývoj v oblasti manažerského účetnictví souvisí zejména s environmentálními otázkami a udržitelností, důrazem na etické chování, rozvojem informačních technologií, globalizací včetně globální homogenizace praxe v oblasti manažerského účetnictví,

intelektuálním kapitálem a ekonomikou založenou na znalostech a integrovaným výkaznictvím. A přitom připomíná, že řada technik manažerského účetnictví je v současné době využívána stejně jako před 30 lety. Můžeme tedy konstatovat, že základním momentem změn v manažerském účetnictví v západním světě je přidávání nových nástrojů a technik manažerského účetnictví v důsledku změn prostředí, případně adaptace stávajících nástrojů a technik bez jejich významné redukce (Otley, 2001). Současně dochází ke globální homogenizaci praxe v oblasti manažerského účetnictví. Granlund a Lukka (1998, s. 169), kteří podrobně analyzují mechanismy vedoucí k izomorfii systémů manažerského účetnictví, poukazují, že globální homogenizace v oblasti manažerského účetnictví je vyšší než v dalších oblastech souvisejících s manažerským řízením podniku. Důvodem je, že manažerské účetnictví jako takové není v podnicích vnímáno jako oblast konkurenční výhody, ale jako systém, který „pomáhá, pokud není přímo nezbytný, aby závod mohl probíhat, ale sám o sobě není příčinou, která umožní závod vyhrát“.

3.3 Celospolečenské změny v ČR v 90. letech 20. století působící na vývoj manažerského účetnictví

Zásadní politické a společenské změny zejména v první polovině 90. let 20. století významně ovlivnily ekonomické prostředí v ČR a přímo či zprostředkovaně i praxi v oblasti manažerského účetnictví. Za hlavní institucionální a kontingenční faktory vývoje ekonomického prostředí v období první poloviny 90. let můžeme považovat následující okolnosti:

- Změny ve vlastnické struktuře podniků a rozvoj sektoru komerčních bank. Díky masové privatizaci vzrostl podíl soukromého sektoru na tvorbě HDP mezi roky 1990 a 1996 ze 3 na 90 procent. Jak ale uvádí k situaci v první polovině 90. let Brom a Orenstein (1994, s. 919), „i když masová privatizace obsahovala určité prvky „reálné“ privatizace a nebankovní soukromí investoři získali kontrolu nad asi 30 procenty ekonomiky ..., velká část ekonomických aktivit se uskutečňuje ve firmách, které jsou stále ukotveny v pevných sítích bankovní a státní kontroly“.
- Deregulace tvorby cen a vývoj kurzu československé koruny. Při výrazně nižších cenách a mzdách v relaci k zahraničí bylo možné realizovat (získat) na zahraničních trzích konkurenční výhodu. Při nedostatku volně směnitelných měn na počátku a v průběhu roku 1990 došlo k razantní devalvaci československé koruny (Vintrová, 2008).
- Změny v zahraničním obchodě. Do roku 1990 byl zahraniční obchod Československa jako součásti Rady vzájemné hospodářské pomoci (RVHP) politicky determinován Sovětským svazem, orientoval se primárně na další státy RVHP a na „spřátelené“ země a byl realizován prostřednictvím podniků zahraničního obchodu (PZO). Ekonomická transformace po roce 1990 vedla k rychlému otevření domácího trhu mezinárodní konkurenci a hlavní váha

zahraničního obchodu se rychle přesouvala z východních trhů na trhy západní. Jak tvrdí Fitzová a Žídek (2015, s. 36), „česká a slovenská ekonomika se staly jedněmi z nejotevřenějších ve světě“.

V oblasti účetnictví došlo v první polovině 90. let k těmto změnám, které rovněž ovlivnily vývoj manažerského účetnictví:

- Změny v účetní legislativě. Během dvou let od konce roku 1989 do roku 1991 byl vytvořen nový účetní systém s regulací prostřednictvím právní normy a v roce 1991 byl Parlamentem schválen první zákon o účetnictví (Zárybnická a Mejzlík, 2018). Hellström (2006, s. 331) zmiňuje, že „hlavním cílem nového zákona bylo zajistit transparentní data o podnicích srovnatelná s daty získanými v tržní ekonomice a učinit tak tato data srovnatelná v čase a prostoru“.
- Vznik profesních organizací. V roce 1993 dochází k založení Komory auditorů ČR a Komory daňových poradců ČR jako komor s povinným členstvím pro pracovníky vykonávající příslušné profese. Müllerová a Müller (2013, s. 25) zdůrazňují, že „komory hrají klíčovou roli jako generátory idejí a zprostředkovatelé informací mezi členy navzájem, ale také mezi danou profesní skupinou a státem.“
- Transfer znalostí v oblasti účetnictví ze západních zemí. Tento transfer byl uskutečňován třemi hlavními kanály – vstupem zahraničních manažerů do managementu českých podniků, aktivitami poradenských společností a podporou profesního vzdělávání.

Přechod od centrálně plánovité ekonomiky k tržní ekonomice vedl k přesunu z makroekonomické funkce účetnictví k funkci mikroekonomické. Manažerské účetnictví související s ekonomickým řízením podniků proto přestalo být předmětem zájmu právní regulace. Jeho utváření v podniku může probíhat i zcela nezávisle na regulaci a přístupech uplatňovaných ve finančním účetnictví a výkaznictví, a to v souladu s jeho interními potřebami a požadavky.

Velká rychlost až jistá překotnost politické i ekonomické transformace v první polovině 90. let působila na potřebu nového uplatnění manažerského účetnictví v podnicích ve velmi krátkém čase. Obrazotvorně můžeme konstatovat, že rychlost, s jakou nové potřeby přicházely, v některých případech předbíhala vývoj znalostní a zkušenostní i technický a technologický, a tak použití manažerského účetnictví v podnicích vykazovalo určitou paralelu s řidičem zvyklým jezdit se Škodou 120 na českých „okreskách“, který se vydal na německou dálnici. V průběhu 90. let nevznikla v ČR ani žádná profesní organizace, která by sdružovala pracovníky zabývající se ve své práci manažerským účetnictvím a která by kultivovala rozvoj této profese.

Pohledem přístupu DiMaggia a Powella (1983) můžeme konstatovat, že došlo k odbourání vynucovacího mechanismu dosažení izomorfie a nedošlo k uplatnění

mechanismu normativního. Ke konci 90. let se částečně začíná uplatňovat mechanismus nápodoby, avšak spíše ve vztahu k zahraničním podnikům, se kterými byly české podniky propojeny buď kapitálově anebo v dodavatelsko-odběratelském řetězci než ve vztahu k obdobným podnikům v ČR.

Navíc, průběh transformačního procesu byl v průběhu 90. let kontinuálně dynamický. Jistá živelnost tohoto vývoje vedla často k absenci stanovení nových formalizovaných pravidel pro systémy manažerského účetnictví, přičemž stará pravidla již nebyla platná (v důsledku zrušení interních předpisů v návaznosti na zrušení externí regulace z doby před rokem 1990). Podobný vývoj je patrný ve většině zemí bývalého sovětského bloku a jak shrnují Haldma a Lääts (2002, s. 381), „tranzitující země daly přednost rozvoji finančního účetnictví, zatímco manažerské účetnictví bylo pouze na počátečním stupni svého rozvoje“.

Nově požadované výstupy manažerského účetnictví se ve většině podniků nepromítly do okamžitého nahrazování stávajících nástrojů manažerského účetnictví a využívání nových standardních rutinních postupů. Toto pozorování autorů v ČR je v souladu s výzkumy v jiných zemích sovětského bloku (Szychta, 2002; Vámosi, 2000).

3.4 Celospolečenské změny v ČR po roce 2000 působící na vývoj manažerského účetnictví

Významnou celospolečenskou změnu prvního desetiletí 21. století způsobilo rozhodnutí o vstupu ČR do Evropské unie od roku 2004 a z něj vyplývající proces sladování systému regulace účetnictví v ČR s legislativou EU. Tento proces vedl mimo jiné k úpravě zákona o účetnictví a zprostředkovaně též k možnosti sestavovat účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů (IFRS). Tato změna se sice primárně týká finančního účetnictví, ovlivňuje však i manažerské účetnictví – explicitně i implicitně podporou celkového rozvoje účetnictví v podniku (Procházka, 2017). Vliv implementace mezinárodních účetních standardů na manažerské účetnictví není patrný pouze v zemích bývalého sovětského bloku, ale i ve vyspělých státech, ve kterých finanční účetnictví historicky plnilo zejména makroekonomickou funkci, např. v Německu (Brandau a kol., 2017).

4 Metodologie a výsledky literární rešerše empirické literatury z oblasti manažerského účetnictví v ČR

Základem pro identifikaci relevantních článků byla databáze Scopus, ve které byl pro vyhledávání využit dotaz

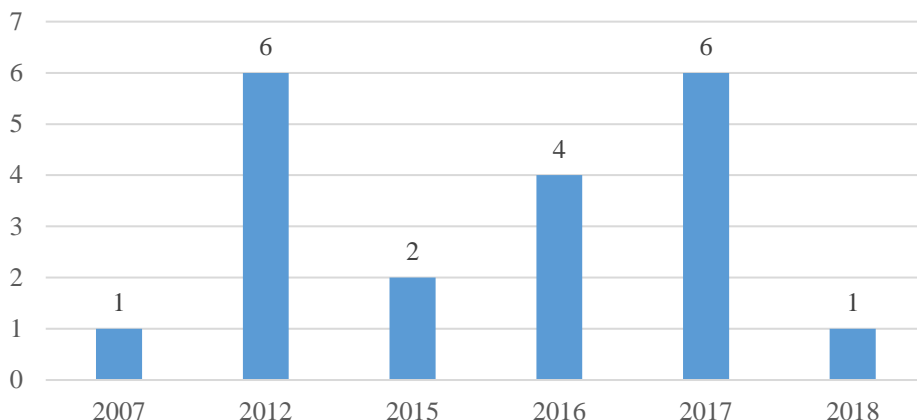
TITLE-ABS-KEY ("Czech") AND TITLE-ABS-KEY ("management accounting" OR "managerial accounting" OR "cost accounting" OR "budgeting" OR "management control" OR "performance measurement" OR "performance management") AND (LIMIT-TO (DOCTYPE, "ar")).

Obdržené výsledky byly manuálně posouzeny na základě názvu, klíčových slov a abstraktu a ze vzorku byly vyčleněny ty články, které nesouvisely se zkoumanou oblastí tematicky (např. se týkaly rozpočtů v technickém kontextu), regionálně (např. byly publikovány českými autory, ale týkaly se jiných zemí), nebo charakterem výzkumu (např. se jednalo o všeobecné koncepční články, které nereflektovaly vývoj v ČR). Mimo zkoumaný vzorek byly také vyčleněny články, které se věnují manažerskému účetnictví ve veřejném sektoru. Počet článků věnovaných manažerskému účetnictví ve veřejném sektoru v ČR je zanedbatelný (výše uvedené vyhledávání vedlo k získání pouze dvou článků) a poznatky získané literární rešerší by nebylo možné s ohledem na zkušenost autorů propojit s poznatky, které byly získány rozhovory a pozorováním. Můžeme tedy konstatovat, že manažerské účetnictví ve veřejném sektoru, které má ve světové vědecké literatuře svoji tradici (srovnej např. Van Helden a kol., 2010; Van Helden a Uddin, 2016), je výzvou pro budoucí empirický výzkum v ČR.

Analogický dotaz byl využit také pro vyhledávání v databázi Web of Science. Toto vyhledávání ale nepřineslo žádné dodatečné relevantní výsledky. Dále byly prohledány archívy lokálních časopisů, které se tematicky věnují mimo jiné oblasti manažerského účetnictví, jmenovitě Český finanční a účetní časopis a Journal of Competitiveness. Dále byly pomocí vyhledávače Google Scholar prohledány publikační výstupy všech autorů, jejichž články byly do zkoumaného vzorku zařazeny na základě předchozích kroků.

Celkem bylo do rešerše zahrnuto 20 článků. Z toho 18 se zabývá pouze ČR, jeden se zabývá ČR a Slovenskem a jeden deseti různými státy bývalého sovětského bloku. Jak ukazuje Obr. 1, s výjimkou jednoho článku byly všechny články publikovány v období od roku 2012. Články publikují výsledky empirických výzkumů realizovaných v příslušném roce či několika málo bezprostředně předcházejících letech. Navíc nebyly nalezeny žádné relevantní články publikované v období od roku 1990 do roku 2006. V lokálních časopisech byly v tomto období v českém jazyce publikovány pouze články, jejichž cílem je transfer znalostí o systémech manažerského účetnictví v západním světě (např. Král, 2006, nebo série článků v časopise Účetnictví zejména v 90. letech 20. století). Z kontextových faktorů prostředí ČR je v těchto člancích částečně řešeno pouze působení vývoje v oblasti regulace finančního účetnictví na zavedení technik manažerského účetnictví. Vývoji manažerského účetnictví v ČR se nevěnuje ani žádná vydaná odborná publikace.

Obr. 1 Počty článků podle roku vydání



Zdroj: Autorské výpočty.

Z hlediska teoretického ukotvení články vycházejí z myšlenek kontingenční teorie, která je pro výzkum v manažerském účetnictví často využívána (Otley, 2016). Z toho v pěti článcích je kontingenční teorie zmíněna explicitně a v dalších 14 je použita implicitně jako východisko pro formulaci zkoumaných otázek, respektive hypotéz. Pohledem Modella (2007) můžeme prohlásit, že ve výzkumu v ČR jednoznačně dominují studie týkající se faktorů, které podporují či brání úspěšné implementaci technik manažerského účetnictví; procesně orientované přístupy, které se zaměřují na společenskou a politickou dynamiku implementace manažerského účetnictví, v českém výzkumu chybí. I v jiných zemích bývalého sovětského bloku se výzkum založený na procesně orientovaných přístupech – na rozdíl od vyspělých zemí – vyskytuje pouze zřídka (např. Vámosi, 2000; Moilanen, 2012). Pouze jeden článek (Procházka, 2017) je založen na teorii zastoupení a institucionální teorii. Můžeme tedy konstatovat, že výzkum analyzující změny v manažerském účetnictví z hlediska napětí v organizaci, konfliktů či rezistence ke změnám a zkoumající změny v manažerském účetnictví jako dlouhodobý proces (Lukka, 2007) s využitím sociologických teorií (Vollmer, 2009) je výzvou pro budoucí empirický výzkum v ČR.

Tab. 1 a Tab. 2 kategorizují články z hlediska využitých metod sběru a analýzy dat. V metodách sběru dat jednoznačně dominuje dotazníkové šetření (70 procent článků) nejčastěji zaměřené na široké spektrum podniků napříč různými odvětvími. Z hlediska metod analýzy dat zřetelně převládají kvantitativní metody s největším výskytem základních kvantitativních metod. Převládající metodické zaměření článků odpovídá jejich základnímu vědeckému cíli, tj. testovat stávající (kontingenční) teorii pomocí externí validace (srovnej Modell, 2005). Ve čtyřech článcích se objevují základní kvantitativní metody společně s metodami

kvalitativními. I když tyto metody jsou v člancích postaveny spíše „vedle sebe“, než aby byly „využity společně“, představují tyto články prvotní snahu o uplatnění smíšených metod výzkumu, které „umožňují výzkumníkům kombinovat šíři a hloubku empirických šetření, zvýšit platnost výsledků výzkumu pomocí triangulace a usnadnit mobilizaci více teorií při zkoumání praxe v oblasti manažerského účetnictví“ (Modell, 2010, s. 124). Vyšší využití kvalitativních, respektive smíšených metod výzkumu je další výzvou pro výzkum v oblasti manažerského účetnictví v ČR.

V pěti člancích byly využity pokročilejší statistické metody, z toho ve čtyřech člancích se jednalo o korelační nebo regresní analýzu (případně o obě tyto metody) a v jednom článku bylo využito strukturální modelování. Právě využití strukturálního modelování (structural equation modelling, SEM) se v empirickém výzkumu zaměřeném na manažerské účetnictví, který je publikován v prestižních časopisech, stává stále populárnější (Smith a Langfield-Smith, 2004; Nitzl, 2016) a využití těchto metod kvantitativně orientovaného výzkumu je další výzvou pro výzkum i v ČR.

Větší důraz na teoretické ukotvení výzkumu spolu s využitím kvalitativních, smíšených a pokročilých kvantitativních metod výzkumu by mohlo vést k prosazení empirického výzkumu zaměřeného na manažerské účetnictví v ČR i do prestižních světových časopisů. Z dvaceti článků zkoumaných v této rešerši jich pouze šest bylo publikováno v časopisech s impakt faktorem podle databáze Web of Science (hodnoty měřítka Average Journal Impact Factor Percentile u těchto časopisů byly od 27,905 do 56,061) a pouze čtyři byly publikovány v časopisech zařazených do rankingu Academic Journal Guide 2018, který publikuje britská Chartered Association of Business Schools.

Tab. 1 Kategorizace článků podle metody sběru dat

Metoda sběru dat	Počet použití metod v člancích	Podíl použití metod v člancích (%)
Dotazníkové šetření	19	70
Rozhovor	4	15
Analýza dokumentů	2	7
Pozorování	1	4
Osobní zkušenost	1	4

Zdroj: Autorské výpočty.

Pozn.: Pokud byl v jednom článku využit větší počet metod, je tento článek zahrnut v tabulce vícekrát.

Tab. 2 Kategorizace článků podle metody analýzy dat

Metoda analýzy dat	Počet článků	Podíl článků (%)
Pouze kvantitativní základní	10	50
Kvantitativní včetně pokročilých	5	25
Kvantitativní základní a kvalitativní	4	20
Pouze kvalitativní	1	5

Zdroj: Autorské výpočty.

S ohledem na časové období, ve kterém zkoumané články vznikaly, a na to, že všechny vycházely z deskripce současné situace v podnicích, je přirozené, že hlavním tématem článků je statický popis aktuální situace a její porovnání s poznatky, respektive doporučeními v literatuře. Porozumění dynamice vývoje např. z hlediska jeho evolučnosti či revolučnosti, typologizace charakteru změn, vztahu pravidel a rutin atp. je obvykle věnován minimální zájem. Tab. 3 kategorizuje zkoumané články podle technik manažerského účetnictví, kterým se v člancích věnuje pozornost. Diskuzi zaměřené na techniky manažerského účetnictví se bude podrobně věnovat následující kapitola.

Tab. 3 Kategorizace článků podle technik manažerského účetnictví

	Počet článků	Podíl článků (%)
Měření výkonnosti	8	40
Strategické manažerské účetnictví	4	20
Rozpočetnictví	4	20
Manažerské účetnictví (obecně)	3	15
Informace pro rozhodování	1	5

Zdroj: Autorské výpočty.

5 Systémy manažerského účetnictví v ČR

Cílem této kapitoly je shrnout a diskutovat poznatky o systémech manažerského účetnictví v ČR od 90. let 20. století do současnosti s hlavním zřetelem na využívané techniky manažerského účetnictví. Nejdříve budou sumarizovány poznatky z článků, které byly předmětem literární rešerše. Dále budou změny ve využívaných technikách strukturovány podle typologie Sulaimana a Mitchella (2005).

5.1 Techniky manažerského účetnictví v ČR – poznatky z literární rešerše

Jak ukazuje Tab. 3, empirický výzkum se zaměřoval zejména na oblast měření výkonnosti (8 článků), strategické manažerské účetnictví (4 články) a rozpočetnictví (4 články). První dvě zmíněné oblasti jsou si přitom velmi blízké a rozlišení článků do těchto dvou skupin je proto subjektivní s ohledem na potřeby diskuze. Zbývající 4 články se věnují různým tématům z oblasti manažerského účetnictví.

Měření výkonnosti

Strítěská a Svoboda (2012) na základě dotazníkového šetření zjišťují, že komplexní systémy měření výkonnosti jsou využívány pouze ve velmi malém počtu českých podniků. Klíčovým předmětem zájmu zůstává měření výkonnosti ve finanční oblasti následované zákaznickou oblastí. Upozorňují také, že vrcholoví a střední manažeři nemají dostatečné povědomí o moderních koncepcích měření výkonnosti. I v navazujícím výzkumu Strítěská, Zapletal a Jelínková (2016) konstatují závěr, že téměř polovina českých podniků má málo rozvinutý systém měření výkonnosti podporující řízení výkonnosti. Dále podrobněji charakterizují, že jednotlivé oblasti nejsou v systémech měření výkonnosti dobře provázány, že proaktivně orientovaná měřítka (*leading measures*) jsou stále podceňována a nakonec upozorňují, že pouze 5 procent podniků jasně definuje jednotlivé kroky procesu posouzení, modifikace a implementace měřítek výkonnosti do systému řízení výkonnosti. Přitom Šiška (2012) zjišťuje, že manažeři společností, které implementovaly Balanced Scorecard, posuzovali kvalitu informací (o výkonnosti) jako vyšší oproti společnostem, které Balanced Scorecard neimplementovaly. Režňáková, Karas a Strnadová (2017) se věnují nefinančním faktorům výkonnosti a zjišťují, že mezi faktory, které brzdí výkonnost podniku, patří neschopnost odpovědných pracovníků a nedodržování požadavků zákazníků, a naopak růst hodnoty podniku nejvíce podporují kvalita a inovace produktů a flexibilita při plnění požadavků zákazníků. Žižlavský (2016a) se zabýval měřením výkonnosti v oblasti inovací a konstatuje, že řada podniků stále neměří inovační výkonnost, přestože inovace jsou považovány za významný „motor“ rozvoje podniku. V druhém článku (Žižlavský, 2016b) na základě těchto zjištění navrhuje tzv. Innovation Scorecard. Tuček, Tučková a Jelínková (2017) ukazují, že výrobní podniky nemají dostatečně vytvořený systém měření výkonnosti pro podporu řízení energetických procesů. Škapa a Klapalová (2012) ukazují význam měření výkonnosti pro plánování a kontrolu v logistice.

Strategické manažerské účetnictví

Tématem strategického manažerského účetnictví se zabývala zejména skupina autorů z Vysoké školy ekonomické v Praze. Wagner, Šoljaková a Matyáš (2007) ukazují, že systémy měření výkonnosti podniků se orientují v první řadě na finanční a zákaznickou oblast a tyto oblasti jsou také – na rozdíl zejména od oblasti inovací – propojeny se systémem odměňování. Petera, Wagner a Menšík (2012) prokazují, že podniky – pokud využívají nástroje strategického manažerského účetnictví – implementují obvykle více technik strategického manažerského účetnictví současně, zejména Balanced Scorecard a Activity Based Management/Costing. Zavedení Balanced Scorecard je v podnicích obvykle spojeno s jasnější formulací strategie podniku. Šiška (2017) zkoumá vliv uplatnění nástrojů strategického manažerského účetnictví v zákaznické oblasti na výkonnost podniků a zjišťuje, že pozitivní vliv nastává pouze tehdy, pokud podnik rozvíjí své vztahy s dalšími stakeholdery. Král a Seidler (2012) ukazují na případové studii implementaci

strategie do řízení výkonnosti firmy a zdůrazňují uplatnění přístupu Balanced Scorecard, systematické srovnávání cílových parametrů podnikatelského procesu se skutečnou úrovní, oblast společenské odpovědnosti firmy a analýzu a řízení rizik.

Rozpočetnictví

Tématem rozpočetnictví se intenzivně zabývala skupina autorů z Univerzity T. Bati ve Zlíně. Popesko a kol. (2015; 2017b) konstatují, že pouze velmi malé procento českých podniků nevyužívá rozpočty a podniky ani neplánují využití tohoto nástroje utlumovat. Vysvětlení pro zjištění, že využívání rozpočtů je v českých podnicích vyšší než ve vyspělých zemích (konkrétně porovnávají situaci v ČR se situací v severní Americe), hledají v úvaze, že rozpočty jako nástroj řízení souvisí s finančním měřením a řízením výkonnosti a důraz na rozpočty v českých podnicích je projevem malé míry implementace moderních systémů měření výkonnosti, které integrují finanční i nefinanční měřítka. Tyto závěry jsou v zásadě konzistentní se zjištěním Dokulila, Dvorského a Popeska (2018). V dalším článku Popesko, Dokulil a Hrabec (2017a) pomocí regresní analýzy ověřují, že využití rozpočtů v řízení významně ovlivňuje výkonnost podniků.

Další témata

Šiška (2016) se zabývá kontingenčními faktory, které ovlivňují způsob implementace manažerského účetnictví. Zjišťuje, že implementace technik manažerského účetnictví je statisticky významně ovlivněna diagnostickým využitím v manažerském řídicím systému, dynamickým napětím mezi diagnostickým a interaktivním užitím, velikostí podniku a tím, zda se jedná o výrobní podnik.

Andor, Mohanty a Toth (2015) se zabývají kontingenčními faktory ovlivňujícími postupy v oblasti investičních rozpočtů v řadě zemí střední a východní Evropy (včetně ČR) a zjišťují, že významným způsobem tyto postupy ovlivňují velikost podniku, mezinárodní kultura v podniku, cíle podniku a existence etických standardů.

Mísařová (2012) se věnuje environmentálnímu manažerskému účetnictví a ukazuje pozitivní efekt implementace environmentálního manažerského účetnictví na zkvalitnění rozhodovacích procesů.

Procházka (2017) poukazuje na pozitivní dopady implementace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) na rozvoj účetního systému podniku včetně systému manažerského účetnictví.

5.2 Typologizace změn v systému (technikách) manažerského účetnictví v ČR

Sulaiman a Mitchell (2005) rozlišili pět základních typů změn v oblasti technik manažerského účetnictví. Vedle „krajních“ typů, kterými jsou přidání (*addition*) a redukce (*reduction*), rozlišují tři typy změn, které můžeme souhrnně označit jako obměny (*variance*) technik v systému manažerského účetnictví, konkrétně nahrazení

(*replacement*), modifikace výstupu (*output modification*) a modifikace postupu (*operation modification*). Nahrazení znamená zavedení nové techniky jako náhrady stávající části systému manažerského účetnictví; modifikace výstupu změnu informací manažerského účetnictví, které jsou komunikovány uživatelům (ale bez významné změny v postupu zjišťování a zpracování těchto informací); modifikace postupu změnu v „technice fungování“ systému manažerského účetnictví. Hranice mezi těmito typy obměn přitom nejsou „ostré“ a navíc začlenění změn v konkrétních technikách do těchto kategorií závisí na jejich subjektivní interpretaci. Tab. 4 proto rozlišuje změny v technikách pouze do tří základních kategorií – přidání, obměna a redukce, a techniky, u kterých došlo k obměnám, budou podrobněji diskutovány.

Tab. 4 Typologizace změn v technikách manažerského účetnictví v ČR

Přidání	Obměna	Redukce
Strategické manažerské účetnictví (včetně strategického řízení nákladů)	Kalkulace (včetně alokace nákladů) Plánování a rozpočetnictví Řízení nákladů a nákladové účetnictví	<i>Nenastaly žádné změny v technikách manažerského účetnictví tohoto typu.</i>
Systémy měření a hodnocení výkonnosti		
Řízení rizik		
Environmentální manažerské účetnictví a účetnictví udržitelného rozvoje		

Zdroj: Autorské výpočty.

S ohledem na velmi omezené využití technik manažerského účetnictví v českých (československých) podnicích před rokem 1990 můžeme prohlásit, že od 90. let 20. století nedošlo v manažerském účetnictví ke změnám typu redukce.

Přestože každé zobecnění je zpochybnitelné, můžeme konstatovat následující závěry týkající se změn typu přidání a obměna:

- Ke změnám typu obměna došlo u výrazně většího počtu podniků než ke změnám typu přidání. Jak ukazují i poznatky z literární rešerše, uvedené v předchozí kapitole, míra penetrace nových technik v českých podnicích je celkově malá. Prvek kontinuity a evoluční charakter změn je charakteristický pro manažerské účetnictví i v obdobích zásadních změn prostředí podniku a potřeb jeho řízení (srovnej Vámosi, 2000). Teoretické vysvětlení nabízejí Johansson a Siverbo (2009), kteří v kontextu evoluční teorie považují pro změny v manažerském účetnictví za určující interakci tří dílčích procesů – retenci (retention), variaci (variation) a selekci (selection).

- Změny ve využívaných technikách reflektují změny v západním světě, tedy v západní Evropě a severní Americe, které jsou určující praxí pro globální homogenizaci manažerského účetnictví. Intenzita, způsob a rychlost, s jakou k následování dochází, závisí na propojenosti konkrétních českých podniků se zahraničními nebo globálními společnostmi zejména z hlediska kapitálu, případně dodavatelsko-odběratelských vztahů. Stanovení pravidel vlastníky nebo klíčovými dodavateli podpořené příchodem zahraničního managementu zvyšuje účinnost promítnutí nových technik do rutinních postupů v systému manažerského účetnictví. Jack a Mundy (2013) také upozorňují, že globální rozšiřování technik manažerského účetnictví je podpořeno rostoucí uniformitou využívaných účetních informačních systémů.

Popište stručně základní tendence v obměnách technik manažerského účetnictví v ČR v oblasti kalkulací, plánování a rozpočtnictví a řízení nákladů a nákladovém účetnictví.

Kalkulace

Vývoj v oblasti kalkulací v českých podnicích byl velmi pozvolný, i když změny v požadovaných funkcích kalkulací byly velmi rychlé a zásadní. Můžeme obecně shrnout, že:

- ve většině podniků došlo k uplatnění principů kalkulace variabilních nákladů namísto tradiční kalkulace plných nákladů, která vycházela z tzv. typového kalkulačního vzorce, jehož podoba byla upravena vyhláškou Federálního ministerstva financí;
- při alokacích nákladů došlo k přesunu od metody založené na jedné univerzální rozvrhové základně (kterou před rokem 1990 byla výše přímých mzdových nákladů) k propracovanějším, diferencovaným metodám, které vychází z uplatnění principu příčinné souvislosti.

Z hlediska typologie můžeme obměny v oblasti kalkulací zařadit do kategorie modifikace postupu a částečně i modifikace výstupu.

Plánování a rozpočtnictví

Konec centrálního plánování z úrovně státu po roce 1990 znamenal ztrátu původní funkce plánování a rozpočtnictví. U některých podniků můžeme dokonce konstatovat, že došlo v této oblasti k redukci systému manažerského účetnictví. Potřeba připravovat se na nejistotu budoucího vývoje a omezit její neurčitost vedla podniky k potřebě nahrazení původního plánování a rozpočtování novými postupy, které vychází z analýzy vnějšího prostředí a vnitřních podmínek, příležitostí a hrozeb podniku a které doprovázejí formulaci a implementaci strategických cílů řízení do operativního řízení podniku.

Z hlediska typologie můžeme obměny v oblasti rozpočtů zařadit do kategorie nahrazení.

Řízení nákladů a nákladové účetnictví

Techniky v oblasti řízení nákladů zůstávají zásadním pilířem systému manažerského účetnictví v českých podnicích. Centrum pozornosti v oblasti řízení nákladů se přesouvá od řízení jednicových nákladů k řízení režijních nákladů, jejichž podíl na celkových nákladech významně vzrůstá. Změna v této oblasti je také podpořena změnami v oblasti informačních systémů, a to zejména ERP systémů (enterprise resource planning systems), které umožňují posílit analytický charakter a flexibilitu využití systému manažerského účetnictví.

Oblast nákladového účetnictví pod rámcem tzv. vnitropodnikového účetnictví byla před rokem 1990 podřízena potřebám finančního účetnictví zejména v oblasti sledování výše a změn stavu zásob vytvořených vlastní činností. Tato skutečnost ovlivňovala metodická pravidla vytvoření soustavy nákladových účtů a nepřímo i pojetí a členění nákladů v systému nákladového účetnictví. I přes rychlé změny v pravidlech týkajících se této oblasti v 1. polovině 90. let docházelo pouze velmi pozvolna ke změně rutinních postupů v podnicích, a tedy k vytvoření ucelených účetních okruhů finančního a manažerského účetnictví.

Z hlediska typologie můžeme obměny v oblasti řízení nákladů a nákladového účetnictví zařadit do kategorie modifikace postupu a výstupu.

6 Omezení výzkumu a náměty pro další výzkum

Omezení výzkumu vyplývá zejména z omezeného rozsahu dostupných primárních pramenů pro literární rešerši. Empirický výzkum zaměřený na manažerské účetnictví byl v České republice zejména v prvních dvou dekádách zkoumaného období realizován pouze výjimečně, a to bez teoretického ukotvení. Pro porozumění změnám v systémech manažerského účetnictví po zásadních celospolečenských změnách v 90. letech 20. století by proto bylo užitečné realizovat další výzkum využívající pro sběr dat archivní metody nebo metodu orálně historických rozhovorů. Užitečnost takového výzkumu je umocněna zjištěním, že jedním z dominantních typů změn v technikách manažerského účetnictví je obměna, tedy atribut evolučního vývoje, který v sobě obsahuje prvek kontinuity.

Dalším velmi zajímavým výzkumným tématem by byl komparativní výzkum vývoje manažerského účetnictví v různých zemích bývalého sovětského bloku. Tyto země spojuje podobná historická zkušenost z období vývoje od 50. do 80. let 20. století, ale na jejich další vývoj od 90. let 20. století působí méně či více odlišné kontextové faktory. Úspěšnost realizace takového výzkumu ve formě literární rešerše významně závisí na rozsahu primárních pramenů a na zdatnosti výzkumného týmu pracovat s prameny publikovanými v lokálních jazycích, neboť dostupnost pramenů týkající se některých zemí v angličtině je téměř nulová.

S ohledem na to, že primární prameny využitě v literární rešerši i osobní poznatky autorů založené na pozorování a rozhovorech se týkají primárně podnikatelských

organizací, výsledky výzkumu nejsou zobecnitelné pro všechny typy organizací. Vědecky zatím téměř neprobádanou oblastí pro empirický výzkum v ČR je – vládní i nevládní – veřejný sektor.

Literatura

ANDOR, G., MOHANTY, S. K., TOTH, T., 2015. Capital budgeting practices: A survey of Central and Eastern European firms. *Emerging Markets Review*. Roč. 23, s. 148–172. doi: 10.1016/j.ememar.2015.04.002.

ALBU, N., ALBU, C. N., 2012. Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania. *Journal of International Financial Management & Accounting*. Roč. 23, č. 3, s. 245–276. doi: 10.1111/jifm.12002.

ALSHARARI, N. M., DIXON, R., YOUSSEF, M. A. E. A., 2015. Management accounting change: critical review and a new contextual framework. *Journal of Accounting and Organizational Change*. Roč. 11, č. 4, s. 476–502. doi: 10.1108/jaoc-05-2014-0030.

BRANDAU, M., ENDENICH, C., LUTHER, R., TRAPP, R., 2017. Separation – integration – and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting. *Accounting History*. Roč. 22, č. 1, s. 67–91. doi: 10.1177/1032373216658035.

BROM, K., ORENSTEIN, M., 1994. The privatised sector in the Czech Republic: Government and bank control in a transitional economy. *Europe-Asia Studies*. Roč. 46, č. 6, s. 893–928. doi: 10.1080/09668139408412209.

BUHOVAC, A. R., GROFF, M. Z., 2012. Contemporary performance measurement systems in central and eastern Europe: a synthesis of the empirical literature. *JEEMS Journal of East European Management Studies*. Roč. 17, č. 1, s. 68–103. doi: 10.5771/0949-6181-2012-1-68.

BURNS, J., SCAPENS, R. W., 2000. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*. Roč. 11, č. 1, s. 3–25. doi: 10.1006/mare.1999.0119.

DIMAGGIO, P. J., POWELL, W. W., 1983. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*. Roč. 48, č. 2, s. 147–160.

DOKULIL, J., DVORSKÝ, J., POPESKO, B., 2018. Budgeting and Czech companies: connected concepts or two different worlds? *Scientific papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics and Administration*. Roč. 44, s. 65–76.

DRURY, C., 2018. *Management and Cost Accounting*. New Jersey: Cengage.

FITZOVÁ, H., ŽÍDEK, L., 2015. Impact of trade on economic growth in the Czech and Slovak Republics. *Economics and Sociology*. Roč. 8, č. 2, s. 36–50. doi: 10.14254/2071-789x.2015/8-2/4.

GRANLUND, M., LUKKA, K., 1998. It's a small world of management accounting practices. *Journal of management accounting research*. Roč. 10, s. 153–179.

HALDMA, T., LÄÄTS, K., 2002. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management accounting research*. Roč. 13, č. 4, s. 379–400. doi: 10.1006/mare.2002.0197.

HELLSTRÖM, K., 2006. The value relevance of financial accounting information in a transition economy: The case of the Czech Republic. *European accounting review*. Roč. 15, č. 3, s. 325–349. doi: 10.1080/09638180600916242.

HOPPER, T., NORTHCOTT, D., SCAPENS, R., 2007. *Issues in management accounting*. Pearson education.

JACK, L., MUNDY, J., 2013. Routine and change: The role of management accounting and control. *Journal of Accounting & Organizational Change*. Roč. 9, č. 2, s. 112–118. doi: 10.1108/18325911311325924.

JANOUT, J., 1989. *Náklady a hospodárnost podniku*. Praha: SNTL.

JARUGA, A. A., 1990. Accounting functions in socialist countries. *The British Accounting Review*. Roč. 22, č. 1, s. 51–77. doi: 10.1016/0890-8389(90)90116-y.

JOHANSSON, T., SIVERBO, S., 2009. Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management accounting research*. Roč. 20, č. 2, s. 146–162. doi: 10.1016/j.mar.2008.12.001.

KRÁL, B., 2006. Manažerské účetnictví: vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb. *Politická ekonomie*. Roč. 2006, č. 1, s. 108–123. doi: 10.18267/j.polek.549.

KRÁL, B., SEIDLER, J., 2012. Strategické řízení podniku a jeho informační podpora – případová studie Tepelné hospodářství Hradec Králové (formulace firemní strategie). *Český finanční a účetní časopis*. Roč. 2012, č. 2, s. 93–109. doi: 10.18267/j.cfuc.315.

LUKKA, K., 2007. Management accounting change and stability: loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*. Roč. 18, č. 1, s. 76–101. doi: 10.1016/j.mar.2006.06.006.

Wagner, J., Fibirová, J., Křehnáčová, A.: *Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989–2019*.

MACCHIA, S., 2019. A review on Management Accounting Change. What's next? *Economia Aziendale Online*. Roč. 10, č. 1, s. 107–134.

MÍSAŘOVÁ, P. P., 2012. Development of environmental management accounting and EMAS over time. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Roč. 60, č. 4, s. 307–318. doi: 10.11118/actaun201260040307.

MODELL, S., 2005. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management accounting research*. Roč. 16, č. 2, s. 231–254. doi: 10.1016/j.mar.2005.03.001.

MODELL, S., 2007. Managing accounting change. In: HOPPER, T., NORTHCOTT, D., SCAPENS, R. *Issues in management accounting*. Pearson education.

MODELL, S., 2010. Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*. Roč. 21, č. 2, s. 124–129. doi: 10.1016/j.mar.2010.02.005.

MOILANEN, S., 2012. Learning and the loosely coupled elements of control. *Journal of Accounting a Organizational Change*. Roč. 8, č. 2, s. 136–159. doi: 10.1108/18325911211230344.

MÜLLEROVÁ, L., MÜLLER, K. B., 2013. Profesní komory jako součást občanské společnosti. *Český finanční a účetní časopis*. Roč. 2013, č. 3, s. 20–34. doi: 10.18267/j.cfuc.349.

NITZL, C., 2016. The use of partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) in management accounting research: Directions for future theory development. *Journal of Accounting Literature*. Roč. 37, s. 19–35. doi: 10.2139/ssrn.2469802.

OTLEY, D., 2001. Extending the boundaries of management accounting research: developing systems for performance management. *The British Accounting Review*. Roč. 33, č. 3, s. 243–261. doi: 10.1006/bare.2001.0168.

OTLEY, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*. Roč. 31, s. 45–62. doi: 10.1016/j.mar.2016.02.001.

PALADI, I., FENIES, P., 2016. Performance management in Central and Eastern European countries: a literature review. *Performance Measurement and Management Control: Contemporary Issues*. S. 215–271. doi: 10.1108/s1479-351220160000031008.

- PALADI, I., FENIES, P., 2018. Les spécificités du contrôle de gestion dans les pays de l'Europe centrale et orientale: une revue de la littérature. *Management international/International Management/Gestiòn Internacional*. Roč. 23, č. 1, s. 117–137. doi: 10.7202/1060067ar.
- PETERA, P., WAGNER, J., MENŠÍK, M., 2012. Strategic performance measurement systems implemented in the biggest Czech companies with focus on balanced scorecard-an empirical study. *Journal of Competitiveness*. Roč. 4, č. 4, s. 67–85. doi: 10.7441/joc.2012.04.05.
- POPESKO, B., NOVÁK, P., PAPADAKI, Š., HRABEC, D., 2015. Are the traditional budgets still prevalent: The survey of the Czech firms budgeting practices. *Transformations in Business and Economics*. Roč. 14, č. 3C, s. 373–388.
- POPESKO, B., DOKULIL, J., HRABEC, D., 2017a. How Czech firms deal with operational budgets? – Survey results. *Journal of International Studies*. Roč. 10, č. 2, s. 138–147. doi: 10.14254/2071-8330.2017/10-2/10.
- POPESKO, B., NOVÁK, P., DVORSKÝ, J., PAPADAKI, Š., 2017b. The maturity of a budgeting system and its influence on corporate performance. *Acta Polytechnica Hungarica*. Roč. 14, č. 7, s. 91–104. doi: 10.12700/APH.14.7.2017.7.6.
- PROCHÁZKA, D., 2017. The unintended consequences of accounting harmonization in a transition country: A case study of management accounting of private Czech companies. *Contemporary Economics*. Roč. 11, č. 4, s. 443–458. doi: 10.5709/ce.1897-9254.255.
- REŽŇÁKOVÁ, M., KARAS, M., STRNADOVÁ, M., 2017. Non-financial factors of performance: The case of mechanical engineering companies in the Czech Republic. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*. Roč. 40, č. 24, s. 188–198.
- SCHROLL, R., 1995. The new accounting system in the Czech Republic. *European Accounting Review*. Roč. 4, č. 4, s. 827–832. doi: 10.1080/09638189500000052.
- SHAMA, A., MCMAHAN, C., 1990. Plotting the revolution. *CA Magazine*. Roč. 123, č. 7, s. 24–29.
- SMITH, D., LANGFIELD-SMITH, K., 2004. Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. *Journal of Accounting Literature*, Roč. 23, s. 49–86.
- STRÍTESKÁ, M., SVOBODA, O., 2012. Survey of performance measurement systems in Czech companies. *E a M: Ekonomie a Management*. Roč. 15, č. 2, s. 68–84.

Wagner, J., Fibírová, J., Křehnáčová, A.: *Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989–2019*.

ŠTRÍTESKÁ, M., ZAPLETAL, D., JELÍNKOVÁ, L., 2016. Performance management systems in Czech companies: Findings from a questionnaire survey. *E a M: Ekonomie a Management*. Roč. 19, č. 4, s. 44–55. doi: 10.15240/tul/001/2016-4-004.

SULAIMAN, S., MITCHELL, F., 2005. Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*. Roč. 16, č. 4, s. 422–437. doi: doi.org/10.1016/j.mar.2005.03.004.

SZYCHTA, A., 2002. The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises. *Management Accounting Research*. Roč. 13, č. 4, s. 401–418. doi: 10.1006/mare.2002.0198.

SZYCHTA, A., 2018. Management accounting practices in developing countries since the 1990s: the case of Poland. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*. Roč. 99, s. 119–148. doi: 10.5604/01.3001.0012.2936.

ŠIŠKA, L., 2012. The influence of the balanced scorecard on the quality of information for managers' decision making. *International Journal of Knowledge, Culture and Change Management*. Roč. 11, č. 4, s. 107–118. doi: 10.18848/1447-9524/CGP/v11i04/50160.

ŠIŠKA, L., 2016. The contingency factors affecting management accounting in Czech companies. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Roč 64, č. 4, s. 1383–1392. doi: 10.11118/actaun201664041383.

ŠIŠKA, L., 2017. Comparing CB-SEM and PLS-SEM: A case showing management accounting impact on performance. *Polish Journal of Management Studies*. Roč. 15, č. 2, s. 240–249. doi: 10.17512/pjms.2017.15.2.22.

ŠKAPA, R., KLAPALOVÁ, A., 2012. Reverse logistics in Czech companies: Increasing interest in performance measurement. *Management Research Review*. Roč. 35, č. 8, s. 676–692. doi: 10.1108/01409171211247686.

ŠLOSÁR, R., 2008. *Dejiny účtovníctva na Slovensku*. Bratislava: Iura Edition.

TUČEK, D., TUČKOVÁ, Z., JELÍNKOVÁ, D., 2017. Performance measurement of energy processes in Czech production plants. *FME Transactions*. Roč. 45, č. 4, s. 670–677. doi: 10.5937/fmet1704670T.

UDDIN, S., WAGNER, J., PETERA, P., POPESKO B., 2019. Management Accounting In Former Soviet Bloc Economies: A Literature Review. In: *The 9th Asia-Pacific Interdisciplinary Research in Accounting*. Auckland, New Zealand: Auckland University of Technology (AUT) [online]. [vid. 10. 7. 2019]. Dostupné z: <<http://www.apira2019.org/programme--instructions.html>>.

- VÁMOSI, T. S., 2000. Continuity and change; management accounting during processes of transition. *Management Accounting Research*. Roč. 11, č. 1, s. 27–63. doi: 10.1006/mare.1999.0122.
- VAN HELDEN, G. J., AARDEMA, H., TER BOGT, H. J., GROOT, T. L., 2010. Knowledge creation for practice in public sector management accounting by consultants and academics: Preliminary findings and directions for future research. *Management Accounting Research*. Roč. 21, č. 2, s. 83–94. doi: 10.1016/j.mar.2010.02.008.
- VAN HELDEN, J., UDDIN, S., 2016. Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*. Roč. 41, s. 34–62. doi: 10.1016/j.cpa.2016.01.001.
- VINTROVÁ, R., 2008. Česká a slovenská ekonomika 15 let po rozdělení. *Politická ekonomie*. Roč. 2008, č. 4, s. 449–466. doi: 10.18267/j.polek.647.
- VOLLMER, H., 2009. Management accounting as normal social science. *Accounting, Organizations and Society*. Roč. 34, č. 1, s. 141–150. doi: 10.1016/j.aos.2008.06.004.
- WAGNER, J., ŠOLJAKOVÁ, L., MATYÁŠ, O., 2007. Strategic performance measurement and compensation systems in the Czech Republic (empirical study). *European Financial and Accounting Journal*. Roč. 2, č. 3-4, s. 8–26.
- ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, M., MEJZLÍK, L., 2018. Vývoj a regulace účetnictví a účetního výkaznictví po roce 1989. In: Vítek, L. a kol. *Sto let financí a účetnictví na území České republiky*. Praha: Oeconomica.
- ZYZNARSKA-DWORCZAK, B., 2018. The development perspectives of sustainable management accounting in Central and Eastern European countries. *Sustainability*. Roč. 10, č. 5, s. 14–45. doi: 10.3390/su10051445.
- ŽIŽLAVSKÝ, O., 2016a. Innovation performance measurement: Research into Czech business practice. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*. Roč. 29, č. 1, s. 816–838. doi: 10.1080/1331677X.2016.1235983.
- ŽIŽLAVSKÝ, O., 2016b. The use of financial and nonfinancial measures within innovation management control: Experience and research. *Economics and Sociology*. Roč. 9, č. 4, s. 41–63. doi: 10.14254/2071-789X.2016/9-4/3.

Management accounting change in the Czech Republic: 1989–2019

Jaroslav Wagner – Jana Fibírová – Aneta Křehnáčová

Abstract:

This paper deals with management accounting change in the Czech Republic since nineties of the 20th century. The aim of the paper is to recognize key development tendencies and determining factors and to compare these findings with other CEE countries as well as Western countries. Further, management accounting systems and techniques used in Czech companies and their changes are discussed. As dominant changes, we identified addition (strategic management accounting, performance measurement and assessment, environmental management accounting and sustainability accounting) and variation (costing, planning and budgeting, cost management and cost accounting); reduction, i.e. the removal with no replacement, was not recognized. The research is based on systematic literature review on empirical literature primarily and in addition, observation and interviews serve as supplementary data collection methods.

Keywords: Management accounting; Czech Republic; Literature review.

JEL Classification: M41.