

O vztahu finančního a manažerského účetnictví[#]

(Diskuse k článku: Král, Bohumil.: *Manažerské účetnictví: Vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb*. Politická ekonomie, 2006, roč. 54, č. 1, s. 108-123.)

Václav Černý*

Finanční a manažerské účetnictví – vzájemný vztah a postavení

Příspěvek je zaměřen na polemiku části článku B. Krále, uveřejněného v časopise Politická ekonomie č. 1/2006 pod názvem „Manažerské účetnictví: Vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb“. Článek se zabývá manažerským účetnictvím a jeho vztahy k ostatním subsystémům, strukturou manažerského účetnictví, controllinem, duálním vztahem finančního a manažerského účetnictví a vývojovými tendencemi manažerského účetnictví.

V této polemice se zaměřím na část příspěvku, zabývající se právě vzájemnými vztahy finančního a manažerského účetnictví, postavením a úlohami. Na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví se zaměřím z hlediska mé specializace na finanční účetnictví.

V článku B. Král uvádí: „Předmětem bilančního zobrazení, vyplývajícím z těchto požadavků je např. stav a změny např. materiálu přijatého ke zpracování, nedokončené výroby a hotových výrobků z tohoto materiálu a evidenčně sledovaných obalů, které se v rozvaze finančního účetnictví nevykazují podle žádných světově respektovaných úprav“.

Podle mého názoru se v národní úpravě při vyjádření stavu výše uvedených položek neprojevuje velmi výrazně duální přístup (tj. z pohledu manažerského a finančního účetnictví), často jsou k vyjádření výše uvedených položek do finančního účetnictví převzaty údaje (výstupy) z manažerského účetnictví. V porovnání národní úpravy účetnictví a světově respektovaných standardů a zásad se podle mého názoru významnější rozdíly projevují spíše ve výsledovce než v rozvaze. Významné rozdíly jsou způsobeny tím, že změny stavu vnitropodnikových zásob při použití druhového členění provozních nákladů (nedokončené výroby a hotových – vyprodukovaných, ale nerealizovaných výrobků) jsou v národní úpravě účetnictví považovány za výnos, zatímco podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS jsou považovány za náklad (Černý, 2006). Metodicky správnějším způsobem je vykázání těchto položek jako nákladů. Při použití účelového členění provozních nákladů tento problém nevzniká, protože do nákladů jsou primárně propouštěny pouze náklady odpovídající pouze realizovaným výkonům, náklady vynaložené na nerealizovanou produkci jsou sledovány na rozvahových účtech Hotové výrobky, eventuálně Nedokončená výroba. V podmínkách národní úpravy účetnictví ČR si mohou podnikatelské subjekty vybrat zda použijí výsledovky sestavené na bázi druhového či účelového členění provozních nákladů; pokud účetní jednotka

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

* Ing. Václav Černý, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <cerny@vse.cz>.

zvolí výsledovku s účelově členěnými náklady musí též zpracovat druhově členěnou výsledovku.

S uvedenými rozdíly, vyplývajícími z duálního pojetí účetnictví, tak jak je ve svém článku uvedl B. Král uvedl lze jen souhlasit. Spíše než na polemiku s uvedeným článkem se zaměřím na doplnění několika poznámek ke vztahu mezi finančním a manažerským účetnictvím.

Rozdíly v pojetí finančního a manažerského účetnictví (Král 2006) jsou podle mého názoru způsobeny rozdílnými cíli, které si před sebe klade manažerské a finanční účetnictví.

Manažerské účetnictví je určeno spíše pro interní uživatele a je primárně zaměřeno na zvýšení efektivnosti produkce, prohloubení možností zvýšení efektivnosti řídicích procesů manažerů a poskytnutí účinného nástroje pro řízení a prohloubení zainteresovanosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů, středisek i jednotlivých pracovníků. Výhodou manažerského účetnictví v porovnání s finančním účetnictvím je nejen zmapování minulého stavu (zejména v oblasti nákladů a výnosů), ale i využitím různých norem, limitů možnost ovlivňování současného vývoje efektivnosti podniku a umožnění variantního zpracování podkladů pro budoucí rozhodnutí (zpracování rozpočtových rozvah, výsledovek a cash-flow). Postavením a úlohou finančního účetnictví a manažerského účetnictví v informačním systému podniku se B. Král zabývá také v publikaci *Nákladové a manažerské účetnictví* (Král 1997) – názorné je schéma zobrazující vztahy mezi prvky řízení a složkami informačního systému podniku a úkoly manažerského účetnictví.

Finanční účetnictví je primárně zaměřeno na externí uživatele, nevýhodou finančního účetnictví je zaměření na minulé události, tj. že poskytuje historický obraz ekonomických skutečností. Avšak u některých položek majetku dochází ke zreálnění jejich ocenění ve výkazech (použití reálných cen místo cen historických při ocenění cenných papírů, a postupný příklon k reálnějšímu ocenění položek rozvahy). Výhodou finančního účetnictví pak je jeho dokladovost (tj. že primární účetní operace jsou zaznamenány na základě průkazných účetních dokladů) a že základními principy finančního účetnictví je pravdivost a úplnost účetních informací a poskytování věrného a poutivého obrazu účetnictví.

Rozdíl mezi finančním a manažerským účetnictvím se projevuje zejména v oblasti rozdílného pojetí nákladů, eventuálně výnosů. Tyto rozdíly jsou dány rozdílnými nároky a požadavky kladenými na jednotlivé druhy účetnictví. Jedná se o dvě strany jedné mince, oba druhy se vzájemně prolínají a doplňují, rozdílný pohled není na škodu.

V porovnání s manažerským účetnictvím má finanční účetnictví širší záběr, poskytuje komplexnější přehled o situaci podniku, více se zabývá vztahy účetní jednotky k vnějšímu okolí. Použití finančního účetnictví je navíc nezbytné i v podmínkách malých podniků všech druhů zařízení, zatímco přednosti manažerského účetnictví vynikají zejména u větších podniků, zpravidla výrobního charakteru.

Závěr

V podmínkách středních a větších podniků (zejména výrobního charakteru) je tedy žádoucí využití předností obou součástí, tedy jak finančního, tak i manažerského účetnictví a při uvědomění si nedostatků ve spolupráci s finančním řízením podniku vybudovat účinně fungující systém ekonomických informací a přispět tak k účinnému řízení firmy. V tomto systému mají jednotlivé součásti (finanční účetnictví, manažerské účetnictví a finanční řízení podniku) svoje rovnocenné a významné postavení a přispívají ke komplexnímu informování

uživatelů účetních/ekonomických informací o sledovaném podniku. Jak manažerské tak finanční účetnictví představují spojité nádoby a umožňují i při respektování rozdílů mezi oběma součástmi ucelený obraz o hospodaření podniku. Právě rozdílné pohledy na vybrané položky umožňují komplexnost pohledu na ekonomiku podniku.

Literatura

- [1] Černý, V. (2006): *Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?* Český finanční a účetní časopis, 2006, roč. 1, č. 3, s. 111-118.
- [2] Král, B. (2006): *Manažerské účetnictví: Vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb.* Politická ekonomie, 2006, roč. 54, č. 1, s. 108-123.
- [3] Král, B. aj. (1997): *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha, Prospektrum, 1997.

O vztahu finančního a manažerského účetnictví

Václav Černý

ABSTRAKT

Článek je pojat jako polemika s článkem B. Krále Manažerské účetnictví: Vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb. Je zaměřen na vybranou část článku zabývající se vzájemným vztahem finančního a manažerského účetnictví. Doplnuje původní článek B. Krále o hlediska z pohledu autora, zabývajícího se finančním účetnictvím.

Klíčová slova: Finanční účetnictví; Manažerské účetnictví; Náklady.

Relationship of Management and Financial Accounting

ABSTRACT

The paper contains disputation on B. Král article: „Management accounting: Development in the light of change of undertaking environment and managerial needs“. The disputation has been concentrated on relationship financial and management accounting, which represented selected part of paper. Author has added his opinion from financial accounting point of view.

Key words: Financial Accounting; Management Accounting; Costs.

JEL classification: M41.