

Duální vztah finančního a manažerského účetnictví[#]

*Bohumil Král**

1. Úvod

Kvalitativní změny, k nimž došlo v tomto století ve všech parametrech podnikání, se přirozeně odrážejí také v informační podpoře podnikatelského procesu; zásadně ovlivnily také cíle, obsah a strukturu manažerského účetnictví jako nástroje zobrazení reprodukčního procesu hodnoty, který využívají pro zajištění svých funkcí a úkolů pracovníci na různých úrovních podnikového řízení.

Předkládaný příspěvek si v tomto ohledu klade následující cíle:

- na zásadních aspektech vývoje manažerského účetnictví dokumentovat, jak se mění nejen informační podpora podnikání, ale i podstata řízení podnikatelského procesu,
- konkretizovat nejdůležitější tendence, ovlivňující vývoj manažerského účetnictví v oblasti vymezení a ocenění aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a zisku a v oblasti obsahového a strukturálního vykazování informací o jejich výši, a
- na těchto tendencích také dokumentovat, že jejich podstatným rysem je i snaha překlenout dlouhodobě zdůrazňovaný rozpor mezi podstatou ekonomických kategorií a způsobem jejich praktického zobrazení v účetnictví.

Právě tyto tendence se projevují nejzřetelněji v tzv. **duálním vztahu manažerského a finančního účetnictví** – tedy v rozdílném vymezení předmětu obou účetních subsystémů, v odlišných požadavcích externích a interních uživatelů účetních informací na ocenění prvků účetní závěrky a také na odlišnou strukturu vykazovaných informací, odrážející koncepční odlišnost v úlohách, které externí a interní uživatelé na podnikatelském subjektu řeší.

2. Historický exkurs

Duální vztah obou účetních subsystémů má svůj počátek již v diferenciaci finančního a manažerského účetnictví, k němuž začalo docházet v souvislosti se vzrůstajícím tlakem na harmonizaci účetních informací pro externí uživatele na počátku 30. let dvacátého století v USA. Průvodním jevem silících snah o **jednotné vymezení** aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a zisku, o **sjednocené způsoby jejich ocenění a vykazování pro externí uživatele** se stala také řada poukazů na to, že harmonizační tlaky stále více potírají specifika řídicích potřeb manažerů. Stěžejní myšlenkou, která tak ovlivnila vývoj nejen finančního, ale i manažerského a tzv. daňového účetnictví, bylo poznání, že způsob zobrazení podnikatelského procesu je účelné diferencovat podle toho, **kdo je uživatelem** účetních informací a **jaké rozhodovací úlohy** řeší. Postupně tak dochází k tomu, že podstatným rysem účetnictví vyspělých tržních ekonomik se stává nejen terminologické, ale zejména **obsahové oddělení**

[#] 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.

^{*} Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – vedoucí katedry, profesor; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

- účetních informací **finančního účetnictví**, jehož cílem je zobrazit podnikatelský proces z hlediska vyjádření informačních potřeb **externích uživatelů**;
- účetních informací tzv. **daňového účetnictví**, jehož smyslem je zobrazit stejný proces primárně s ohledem na správné vyjádření základu daně z příjmu, resp. ostatních **daňových pohledávek a závazků podniku**; a
- účetních informací, které využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení.

Toto uživatelské odlišení účetních informací nelze zaměňovat se zpracovatelskou formou jejich zajištění. Informační potřeby všech tří skupin uživatelů se totiž zajišťují v jediném, byť různě strukturovaném účetním systému, jehož cílem je – již v okamžiku zachycení a zobrazení prvotních transakcí – zajistit informace pro všechny tři skupiny potenciálních uživatelů. Řešení tohoto rozporu, stručně nazývaného „zpracovatelská jednota – uživatelská rozdílnost“, je základním problémem nejen projektového řešení účetnictví, ale i budování celého informačního systému podniku. Principy, které je třeba přitom respektovat, však přesahují rámec této statě.

Další významný mezník pro rozvoj duálního pojetí představovala v anglosaské oblasti polovina osmdesátých let dvacátého století a s nimi spojená zásadní změna podnikatelského prostředí, nazývaná souhrnně jako „přeměna společnosti z industriální na informační“. Oba základní účetní subsystémy se dostaly pod silnou kritiku v tom smyslu, že na tyto změny nereagují a zobrazují faktory ovlivňující výnosnost kapitálu, finanční výkonnost a schopnost podniků produkovat finanční prostředky a racionálně je alokovat způsobem, který odpovídá podmínkám průmyslové revoluce. V případě manažerského účetnictví se k této kritice přidaly i poukazy na to, že – zejména při zobrazení procesu tvorby výkonů – mechanicky přejímá postupy finančního účetnictví, konzervativně lpící na ověřitelnosti a průkaznosti zpracovávaných vstupních dat i výstupních informací, aniž by přitom odráželo manažerské informační potřeby.¹

V Evropě a hlavně v německy mluvících zemích byl vývoj odlišný. Díky řadě historických okolností se v této oblasti rozvinula zejména daňová funkce účetnictví, která je svým zaměřením vzdálenější jak konceptu věrného zobrazení ve finančním účetnictví, tak i potřebám manažerů. V důsledku toho se podpora manažerského řízení, zabudovaná do účetnictví, začala rozvíjet historicky později a ve vztahu (resp. protikladu) spíše k daňovému než finančnímu účetnictví. Základním inspiračním zdrojem těchto tendencí byl zejména koncept tzv. **controllingu**.

Pojetí controllingu v podobě, v níž se zde začalo rozvíjet na počátku padesátých let, není jednotně vymezeno. V nejobecnějším slova smyslu je controlling chápán jako metoda, nástroj či dokonce systém manažerského řízení, jehož smyslem je zvýšit účinnost systému řízení neustálým srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, analýzou odchylek a aktualizací cílů (viz např. Horváth, 1992). Jeho cíle jsou tedy výrazně širší než úpravy účetního systému způsobem, který by vyhovoval manažerským potřebám. Nicméně – mezi jeho základní principy (zejména v již zmíněném Horváthově pojetí) patří zejména následující výčet:

¹ Průlomovou publikací, souhrnně popisující a hodnotící tyto tendence, je v tomto směru dnes často citovaná kniha profesorů Harvard Business School R. S. Kaplana a J. Johnsona: *Ztráta smyslu: vzrůst a pád manažerského účetnictví* (Kaplan – Johnson, 1986).

- zvýšení účinnosti systému řízení již není primárně otázkou zlepšování jeho dílčích funkcí – organizační, plánovací, kontrolní a informační – ale otázkou jejich **propojení a koordinace**;
- účinnost informačního systému nelze zvyšovat tak, že bude rozšiřovat rozsah dat, z nichž má manažer možnost výběru; systém informací je třeba **účelově** orientovat na **předem** rozpoznané a **vymezené** potřeby řízení;
- koordinaci všech funkcí systému řízení je vhodné integrovat v informačním systému, jehož páteří je účetní zobrazení podnikatelského procesu; účetní systém ho totiž nejen umožňuje zobrazit v jeho úplnosti; je to i systém s ucelenou vnitřní kontrolou formální správnosti a systém, na který se historicky kladou největší nároky, co se týče průkaznosti, úplnosti a věcné správnosti. Stručně řečeno: **je celkově výhodnější mít informace o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelské činnosti v účetním systému než mimo něj**;
- takovýto účetní systém však nemůže být "v zajetí" postupů a metod, které ho primárně orientují na požadavky externích uživatelů, zákonných požadavků na zjištění daňových povinností podniku či daňové optimalizace; ve všech aspektech musí primárně sledovat požadavky na **řízení podnikatelského procesu** z úrovně podnikového managementu.

Zejména praktické uplatňování posledních dvou principů tak začalo vést k obdobným duálním tendencím jako v anglosaské oblasti.

Co se týče našeho vývoje, začal se duální koncept rozvíjet zejména od počátku devadesátých let dvacátého století; hlavním impulsem jeho rozvoje byl vstup zahraničního kapitálu a s ním spojené uplatňování specifických manažerských metod charakteristických pro příslušný koncern. Tyto metody měly samozřejmě svůj vliv i na obsah a strukturu tzv. reportů – informační podporu manažerského řízení; ta se často odchylovala nejen od legislativních požadavků na finanční účetnictví v České republice, ale někdy i od obecně respektovaných účetních standardů pro externí uživatele. Tlak vlastníků, resp. koncernových manažerů na těsnou vazbu reportů na účetní systém podniku tak vedl k poměrně razantnímu vývoji duálního konceptu i u nás.

Značný celosvětový tlak na aplikaci systému IAS/IFRS, kterého jsme svědky zejména od počátku nového tisíciletí, vede řadu odborníků k závěru, že v současné době dochází spíše ke sbližování informačních potřeb externích a interních uživatelů; to vede také ke snižování počtu alternativních způsobů zobrazení transakcí ve finančním a manažerském účetnictví.² Zdá se ovšem, že jde o proces, který ovlivňuje hlavně agregované účetní informace. Jak je zřejmé ze závěru této statě, vzrůstající požadavky na systémovou informační podporu manažerského řízení po linii výkonů, útvarů, aktivit a zákazníků vedou na nižších úrovních k rozvolněné aplikaci tradičních prvků účetní metody a v konečném důsledku k aplikaci duálního konceptu na nižších "patrech" manažerského účetnictví.

3. Konkrétní projevy duálního zobrazení

Duální koncept finančního a manažerského účetnictví, zdůrazňující **obsahově a strukturálně rozdílné pojetí** obou účetních subsystémů se projevuje zejména třemi odlišnostmi:

² Významným propagátorem této myšlenky je dnes např. výše citovaný prof. Péter Horváth.

- manažerské účetnictví může vycházet z **jinak vymezených aktiv, závazků a vlastního kapitálu**, než jak jsou vymezeny např. obecně uznávanými zásadami finančního účetnictví;
- manažerské účetnictví se odlišuje od finančního také výrazně větší variabilitou aplikovaných **oceňovacích principů** a konkrétních způsobů oceňování;
- informace o relevantních hodnotových veličinách, které jsou předmětem účetnictví, se pro potřeby manažerského řízení zobrazují **strukturálně odlišně**.

Co se týče **obsahové diference**, má svůj základ v rozvahovém pohledu na předmět účetního zobrazení. Důvody této diference jsou zpravidla důsledkem harmonizačních tlaků na finanční účetnictví; v našich podmínkách jsou však i důsledkem podřízenosti finančního účetnictví daňovým potřebám.

Neplatí to však zcela obecně; některé z příkladů duálního zobrazení jsou dány specificky manažerským pohledem na realitu, který se od pohledu jakéhokoliv jiného uživatele účetních informací liší již ve své podstatě.³

Tyto aspekty se v současné době projevují zejména

- a) **alternativním oceněním fixních aktiv hmotného charakteru**, nezbytných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti (kde je snaha odvíjet výši jejich opotřebení spíše z reprodukční než z historické pořizovací ceny);
- b) snahou o **vyjádření a reálné ocenění těch fixních nehmotného charakteru**, která nejsou předmětem zobrazení ve finančním účetnictví s ohledem na obtíže a rizika spojená s odhadem jejich budoucího ekonomického prospěchu;⁴
- c) alternativním **oceněním produktů podnikové činnosti** (které je pro manažerské potřeby účelné – ve vazbě na metodu Variable Costing – odvinout spíše z úrovně variabilních výrobních nákladů, zatímco požadavky IAS/IFRS i US GAAP vyžadují „systematickou alokaci variabilních a fixních režii, vynaložených v souvislosti s uvedením výkonů na současné místo a do současného stavu“;⁵
- d) alternativním zobrazením **leasingových transakcí**, které vychází z vykazování, oceňování a odepisování dlouhodobě najatých fixních aktiv u nájemce; a
- e) obecně širší škálou **aplikace hodnotového a ekonomického pojetí nákladů**, než umožňují požadavky finančního účetnictví, tradičně vycházející spíše z finančního pojetí nákladů.

Ačkoliv se výše uvedené aspekty v různých podnicích originálně prolínají z hlediska jejich závažnosti pro konkrétní podnikatelské podmínky, zdá se, že celosvětově nejvýznamnější se projevují zejména aspekty, uvedené body ad c) a e).

³ 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.

⁴ V této souvislosti se stále více zdůrazňuje potřeba originálního přístupu k ocenění investic do výzkumu a vývoje, do rozvoje informačního systému, do životního prostředí, do vzdělávacích a jiných projektů spojených s rozvojem tzv. intelektuálního kapitálu, a do tvorby synergických efektů vytvářením účelových uskupení (Networking).

⁵ Mezinárodní účetní standard 2 – Zásoby (IASB, 2003).

*Schmalenbachova teorie hodnotového řízení, která tvoří koncepční východisko nejen duálního ocenění výkonů na úrovni variabilních nákladů, ale i široce zaměřené metody **Variable costing**, byla propracována již ve dvacátých letech minulého století. Přesto je zřejmé, že jen málo poznatků ovlivnilo ekonomické myšlení na podnikové úrovni tak výrazným způsobem.*

*Hlavním přínosem uvedené metody je to, že adekvátním způsobem reaguje na zvyšující se neurčitost podnikatelského procesu a vytváří informační bázi pro **variantní zobrazení** změn v jeho průběhu. Oddělené zobrazení fixních a variabilních nákladů tak tvoří základ celé řady postupů, využívaných např. při tvorbě variantního systému podnikových plánů, při kalkulování nákladů výkonů (na základě tzv. dynamické kalkulace), při rozpočtování režie na principu tzv. alternativních rozpočtů a. rozpočtů vycházejících z nulového základu (Zero Based Budgets). Závislost nákladů na objemu aktivit tvoří základ i nových přístupů k řízení, založených na analýze vztahu nákladů a přínosů k těmto aktivitám (Activity, resp. Value Based Management).*

*Významným příkladem duálního prvku, navazujícího na aspekt ad e), je i vzrůstající zájem podniků budovat systém hodnotových kritérií nikoliv na bázi rozkladu tradičních kritérií výnosnosti celkového, dlouhodobě vázaného nebo vlastního kapitálu, ale ve vztahu k tzv. **přidané ekonomické hodnotě** (anglicky: Economic Value Added – dále jen EVA).*

Ačkoliv je obsahové vymezení EVA chráněno ochrannou známkou společnosti Stern Steward, lze se v různých pramenech setkat s různými názory na její kvantifikaci. Většina zdrojů se však shoduje v tom, že základem propočtu je zisk z hlavní výdělečné činnosti podniku po zdanění, snížený o průměrné náklady kapitálu, dlouhodobě vázaného ve společnosti a nutného k financování hlavní výdělečné činnosti. Z uvedené charakteristiky je zřejmé, že kvantifikace EVA úrovni vyžaduje rozšířit tradičně vyjádřené náklady o různé formy jejich ekonomického pojetí. Pokud se pak k tomuto alternativnímu vyjádření nákladů přidá často zdůrazňovaný požadavek,⁶ aby zisk z hlavní výdělečné činnosti byl upraven na úroveň, která adekvátněji vyjadřuje schopnost managementu zhodnotit vlastní kapitál v daném období, je zřejmé, že manažerské účetnictví pracuje (např. u nákladů na vývoj, na technickou přípravu a v řadě dalších složek) s alternativně vymezenými a oceněnými aktivy, pasivy, náklady a výnosy.⁷

Co se týče **strukturální diference**, projevují se v manažerské rozvaze – oproti rozvaze poskytované uživatelům finančního účetnictví – výrazně zřetelněji snahy o oddělení

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu, bezprostředně **potřebných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti** podniku, od aktiv, závazků a vlastního kapitálu, jejichž stav a vývoj je již výsledkem **investičních a finančních aktivit**, a
- zdrojů financování, **explicitně „vyžadujících“ úhradu nákladů kapitálu** (zejména úroků a dividend) od zdrojů, které úhradu nevyžadují; význam této diference vzrůstá

⁶ Např. Horngren – Bhinami – Foster – Datar (1999) uvádějí, že – oproti řešení US GAAP – by tímto způsobem měly být aktivovány náklady na výzkum a vývoj. Obdobný námět uvádějí ve své publikaci i Maříková – Mařík (2001).

⁷ Uvedený závěr lze využít i ke zobecnění, co se týče originality kritéria EVA v řízení podniku. EVA není novým kritériem měření efektivnosti. Je v zásadě jednou z modifikací tzv. ekonomického pojetí zisku, resp. přírůstkového zisku (Residual Income) – manažersky vyjádřeného zisku z hlavní výdělečné činnosti, který absolutní zisk modifikuje do podoby jeho srovnání se žádoucí (směrnou) úrovní.

v případě, že toto oddělení není kompatibilní se členěním těchto zdrojů na dlouhodobé a krátkodobé.

Obě tato členění jsou významná zejména ze dvou důvodů:

- aby byly zajištěny adekvátní podklady pro oddělené **hodnocení efektivnosti hlavní výdělečné činnosti a ostatních aktivit**, které se v rámci podniku realizují, a
- aby byly k dispozici informace pro **vyjádření odpovědnosti** za výsledky obou okruhů; v této souvislosti se předpokládá, že za výsledky **hlavní výdělečné činnosti** odpovídá v zásadě **management**, zatímco za výsledky a vázanost zdrojů ve sféře **investičních aktivit a financování** odpovídá **vlastník** nebo jeho reprezentant; případné výjimky z tohoto pravidla jsou zpravidla doprovázeny i odděleným sledováním relevantních veličin.

Duální koncept se pak zprostředkovaně projevuje i v dalších dvou základních informačních průřezech, které jsou výstupem účetnictví, a to ve **výsledovce** a **přehledu peněžních toků**.⁸ S ohledem na skutečnost, že obsahová diferenciací vyplývá již z výše uvedených rozvahových charakteristik, jsou předmětem jejich analýzy příklady strukturálních rozdílů.

Na rozdíl od výkazu zisků a ztrát finančního účetnictví je předmětem manažerské výsledovky v hlavní výdělečné činnosti **účelové členění nákladů, kombinované s členěním nákladů podle závislosti na objemu výkonů**. Jako základ rozpočtové výsledovky se tak v progresivních podnicích využívá zejména **retrogradně uspořádaná kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů**, resp. kalkulace **relevantních nákladů**, v některých případech (typických významným podílem režijních nákladů, variabilních ve vztahu k aktivitám, jejichž rozsah však není ovlivněn využitím výrobní kapacity) rozšířená o prvky kalkulace Activity Based Costing.

Samostatné části manažerské výsledovky pak tvoří:

- náklady, výnosy a výsledek z **prodeje fixních aktiv**,
- náklady, výnosy a výsledek z **prodeje dalších aktiv, jejichž držení není třeba pro realizaci hlavní výdělečné činnosti**,
- nákladových a výnosových úroků, resp. obdobných veličin, **souvisejících s investičními a finančními činnostmi podniku**, a
- transakce vyjadřující **rozdělení zisku**.

Co se týče **manažersky členěného rozpočtu**, resp. **výkazu peněžních toků**, tradičně se zde se rozlišovaly tři základní sféry: **hlavní výdělečná činnost, investiční aktivity a financování**. V souvislosti s růstem požadavků na odpovědnostní řízení peněžních toků se však v poslední době samostatně sledují také platby daně z příjmu a ostatní **příjmy a výdaje fiskálního charakteru**, a příjmy a výdaje, které vznikají jako důsledek **výsledkových operací finančních a investičních aktivit firmy**. Tyto části cash flow se však již sledují zpravidla v delší časové valenci než rozpočet (výkaz) peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti. U něj naopak vzrůstá tendence odděleně sledovat příjmy a výdaje vyjadřující běžnou

⁸ Pravděpodobně není třeba podrobně rozvádět, že předmětem zobrazení manažerského účetnictví jsou – na rozdíl od obou výše zmíněných uživatelsky oddělených účetních subsystémů – nejen informace o skutečném, resp. minulém průběhu reprodukčního procesu hodnoty, ale i rozpočtované veličiny.

výdělkovou schopnost a peněžní toky vznikající jako výsledek **neobvyklých** nebo **mimořádných událostí**.⁹

Duální koncept finančního a manažerského účetnictví se však neprojevuje pouze výše uvedenými odlišnostmi. Má svůj výraz v rozdílnosti cílů obou subsystémů a v prostředcích jejich dosažení. V souvislosti s využitím manažerského účetnictví hlavně v taktickém a operativním řízení se jeho obsahové odlišnosti od finančního účetnictví konkretizují do pěti základních hesel:

- Finanční účetnictví se zaměřuje hlavně na **minulost**;¹⁰ manažerské účetnictví by mělo dát podklady pro **srovnání skutečnosti se žádoucím stavem** a pro vyhodnocení **srovnávaných variant** budoucího vývoje.
- Předmětem finančního účetnictví jsou **externí vztahy podniku a jeho okolí**; manažerské účetnictví zobrazuje nejen externí, ale i **interní vztahy** mezi útvary a jejich procesy.
- S ohledem na to, že informace finančního účetnictví jsou přístupné mimo jiné konkurenci, mají jejich předkladatelé tendenci skrývat důležité informace "obchodního tajemství"; mezi nimi hrají dominantní roli zejména faktory ovlivňující **výsledky z prodeje**. Manažerské účetnictví naopak poskytuje o těchto výsledcích široce strukturované a podrobné informace.¹¹
- Manažerské účetnictví je účetnictvím **odpovědnostních uzlů**; každé vnitřní uznání výnosu předávajícího útvaru by mělo být souvztažně i převzetím nákladu nebo odpovědnosti za aktivum v odebírajícím útvaru.
- Základním, primárním zaměřením manažerského účetnictví je v této úrovni poskytnout co nejkvalitnější informace o **faktorech ovlivňujících výši zisku**. To se projevuje
 - jednak v diferencovaném pohledu na způsob měření **celkového** skutečného a předpokládaného **zisku**,
 - jednak ve snaze vyjádřit **přínos výkonů, aktivit, zákazníků a útvarů** k celkovému zisku a kvantifikovat variantní úrovně **přírůstkového** nebo **oportunitního zisku**.

⁹ Sledování těchto výsledků neztrácí manažersky na významnosti, a to i přesto, že uznávané standardy finančního účetnictví – IAS/IFRS i US GAAP – prosazují v poslední době přístup, že i eliminace potenciálních mimořádných vlivů patří do odpovědnosti managementu, resp. vlastníků, a tedy není třeba tyto výsledky vykazovat odděleně. Důvodem pro oddělené sledování mimořádných výsledků v manažerském účetnictví je zejména skutečnost, že zajištění proti mimořádným vlivům se řídí jinými manažerskými principy než řízení hlavní výdělečné nebo běžné činnosti, a za realizaci těchto zajištění také odpovídá vydělitelná skupina manažerů, která nemusí být totožná s manažery, odpovídajícími za efekty hlavní výdělečné (resp. běžné) činnosti.

¹⁰ Je ovšem třeba zdůraznit, že i vývoj finančního účetnictví tuto tradiční orientaci na minulost stále více opouští; z jeho vývoje je stále zřetelnější tendence zobrazit sice již nastalé transakce v kontextu budoucího prospěchu, který jejich realizace podniku přinese. Touto tendencí se podrobněji zabývá např. publikace Kovanicová (2005).

¹¹ Výrazem stále vzrůstající důležitosti těchto informací je skutečnost, že řada podniků rozpočtuje a následně sleduje tuto informaci až v pěti základních průřezech: v klasickém kalkulačním (jak k výsledkům z prodeje přispívají jednotlivé výrobky, resp. jejich skupiny), zákaznickém (jak tyto výsledky ovlivňují jednotliví zákazníci, resp. jejich skupiny), teritoriálním (jakých výsledků z prodeje podnik dosahuje v různých částech světa, resp. jinak vymezených částech regionu, kde své výkony prodává), distribučním (jakých výsledků podnik dosahuje v různých distribučních kanálech, kterými se dostává k finálním zákazníkům) a odpovědnostním (jak k celkovým výsledkům z prodeje přispívají jednotliví prodejci nebo prodejní místa).

Lze bez nadsázky říci, že hlavním zaměřením manažerského účetnictví je **obsah, struktura a podrobnost** poskytovaných informací o nákladech, výnosech a jejich rozdílu. Oproti finančnímu účetnictví je tak jeho hlavní odlišností nejen jiné obsahové pojetí nákladů a výnosů, ale zejména **podrobnější informace o jejich vnitřní struktuře a členěních.**

4. Vývojové tendence manažerského účetnictví

Na tyto tradiční rozdíly navazují **nové tendence**, které se prosazují ve vývoji manažerského účetnictví v posledních dvou desetiletích a na rozvoj duálního pojetí působí zprostředkovaně:

- V kontextu s rozvojem účetnictví pro rozhodování se stále větší důraz klade na to, aby daný informační subsystém uspokojoval spíše rostoucí manažerské potřeby než aby respektoval principy a metody účetního zobrazení; tato tendence, s nadsázkou nazývaná „spíš manažerské než účetnictví“, souvisí zejména s poznáním, že aplikace tradičních prvků účetní metody začíná brzdit rozvoj požadavků na včasnost a originalitu manažersky potřebných informací. Využití tohoto poznání pak ústí do závěru, že o manažerském účetnictví se začíná hovořit spíše jako o **systému manažersky orientovaných hodnotových informací.**

Jak je podrobněji dokumentováno např. v publikaci Krále (2005), výrazem této tendence je zejména skutečnost, že za výstup manažerského účetnictví se nepovažují jen informace, vznikající jako výsledek procesu tradičního účetního zobrazení, ale také informace, které jsou na tradiční účetní informaci navázány např. součtovou vazbou, ale již bez zřejmého podvojného zobrazení (elementárním příkladem takové informace jsou kalkulace výkonů) nebo dokonce informace, kde je kontrolní vazba na tradiční účetní informaci velice volná (jako např. analýza nákladové náročnosti aktivit útvaru vývoje).

- Zejména počátek devadesátých let dvacátého století je pak ve znamení značného důrazu na integrální spojení hodnotového řízení s řízením věcné stránky podnikatelského procesu, které se v některých oblastech projevilo i **změnou priorit** v jejich vzájemném vztahu.

Proti tradiční, dlouhodobě uplatňované primární orientaci podniku na hodnotová kritéria, se začaly zdůrazňovat zejména následující výhrady:

- *Hodnotově vyjádřené cíle vycházejí hlavně z požadavků **vlastníků podniku**. Úspěch firmy v dlouhodobém horizontu však více ovlivňuje konzistence zájmů širšího spektra subjektů, mezi nimiž hrají nejvýznamnější roli **zákazníci a zaměstnanci**.*
- *Primární zájem manažerů se při plnění vrcholových hodnotových kritérií orientuje spíše na **taktický roční horizont než na strategický vývoj**. To negativně ovlivňuje rozvoj podniku v těch případech, kdy se taktické a strategické důsledky jejich rozhodnutí dostanou do sporu.*
- *Z hlediska rozpornosti mezi takticky měřenými hodnotovými výsledky a strategickými záměry podniku je pak významné odlišit **hodnotové výsledky od faktorů (hybných sil)**, které zajišťují dlouhodobý podnikový rozvoj ve smyslu rozšířené reprodukce. Platí v této souvislosti, že podnik by měl věnovat větší pozornost faktorům, indikujícím úspěšnost rozvoje. Stručně řečeno: pokud se podniku podaří zajistit příznivý dlouhodobý rozvoj hybných sil, nepřekvapí ho ani dlouhodobě příznivý vývoj hodnotových kritérií.*

Ekvivalence v tomto vztahu však neplatí: krátkodobě a takticky lze realizovat opatření, která sice vedou k růstu hodnotových kritérií, ale dlouhodobý rozvoj podniku podlamují.

Z těchto důvodů se stále více zdůrazňuje, že cíle podniku je třeba formulovat (a následně vyhodnocovat) v širším kontextu dalších hodnotových a naturálních kritérií, jejichž plnění prodlouží časový horizont úspěšného rozvoje podniku. Zřejmě nejpropracovanějším systémem těchto kritérií je tzv. Balanced Scorecard, jehož principy formulovali R. S. Kaplan a D. P. Norton (2000) na počátku devadesátých let dvacátého století. Jeho podrobná charakteristika, jakož i vyjádření vztahů k manažerskému účetnictví však přesahuje rámec této statě.

S ohledem na základní omezení účetnictví, které je celou svou podstatou takticky zaměřený nástroj zobrazení podnikatelského procesu, se v posledních dvaceti letech rozvíjí – na pomezí informační podpory naturálního a hodnotového řízení – řada metod, jejichž cílem je překlenout toto omezení a vytvořit systém nástrojů a metod pro podporu **strategického podnikového řízení**. V případech, že tyto nástroje a metody vycházejí z účetního vidění světa, syntetizují se pod názvem „strategicky orientované manažerské účetnictví”.¹²

V určitém protikladu k tendenci prodloužit časový horizont využití informací manažerského účetnictví ve strategickém řízení, se také změnil vztah k **časové hodnotě účetní informace**, využívané v operativním a taktickém časovém horizontu. Pokud tradiční způsob účetního zobrazení zdůrazňoval princip dokumentace a vyžadoval zobrazit transakci až po příchodu příslušných dokladů, zdůrazňují naopak současné požadavky na zpracování tzv. reportů jejich manažerskou relevanci a rychlost.¹³ To se pak odráží nejen ve výrazně těsnější vazbě mezi informacemi o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelského procesu, ale i ve větším tlaku na spojení manažerského účetnictví s vnitřním kontrolním systémem podniku.

5. Závěr

1. Dynamický rozvoj podnikání má svůj výraz také ve vývoji manažerských systémů řízení včetně jejich informační funkce; přirozeně se odráží také ve vývoji manažerského účetnictví, jehož podstatným rysem je – kromě reakce na změněné podmínky podnikání – také snaha překlenout dlouhodobý rozpor mezi podstatou ekonomických kategorií a způsobem jejich zobrazení v účetnictví. Právě tyto tendence se projevují nejzřetelněji v tzv. duálním vztahu manažerského a finančního účetnictví.
2. Duální vztah má svůj počátek v diferenciaci finančního a manažerského účetnictví, k němuž začalo docházet v souvislosti s tlakem na harmonizaci účetních informací pro externí uživatele na počátku 30. let dvacátého století v USA. Další významný mezník pro jeho rozvoj pojetí představovala v anglosaské oblasti polovina osmdesátých let dvacátého století. Naopak v germanofonní oblasti byl základním zdrojem těchto tendencí controlling – manažersky orientovaný systém řízení, který se zde začal rozvíjet na počátku 50. let dvacátého století.

¹² Také problematika strategicky orientovaného manažerského účetnictví přesahuje rámec této statě.

¹³ Řada celosvětově působících společností vyžaduje dnes od svých národních lokací zpracovat měsíční reporty, zpracované na relativně přísně respektované aktuální bázi, dva až tři dny po uplynutí hodnotícího období a roční reporty (zpravidla navazující na roční účetní závěrku ověřenou auditorem) zhruba do týdne po skončení kalendářního nebo obchodního roku.

3. Podstatou duálního vztahu je to, že informace pro řízení podniku z pozice managementu jsou obsahově a strukturálně odlišné od informací, které podnik poskytuje externím uživatelům.
4. Obsahová odlišnost má svůj základ v rozvahovém pohledu na předmět účetního zobrazení a projevuje se alternativním vymezením a oceněním hmotných a nehmotných fixních aktiv, oceněním produktů podnikové činnosti, zobrazením leasingových transakcí a širokou aplikací hodnotového a ekonomického pojetí nákladů.
5. Co se týče strukturální diferenciace, projevují se v manažerské rozvaze snahou o oddělení aktiv a pasiv potřebných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti od aktiv a pasiv, jejichž stav a vývoj je výsledkem investičních a finančních aktivit, a zdrojů financování, explicitně „vyžadujících“ úhradu nákladů kapitálu od zdrojů, které tuto úhradu nevyžadují.
6. Strukturální rozdíly se projevují také v manažerské výsledovce a cash flow. Základem manažerské výsledovky je retrogradně uspořádaná kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů, resp. tzv. kalkulace relevantních nákladů, rozšířená v některých případech o prvky kalkulace sestavené metodou ABC. Manažerské cash flow je charakteristické bohatší vnitřní strukturou, v níž se – kromě hlavní výdělečné činnosti, investičních aktivit a financování – samostatně sledují příjmy a výdaje fiskálního charakteru, toky vznikající jako důsledek výsledkových operací finančních a investičních aktivit firmy a cash flow výsledek neobvyklých nebo mimořádných událostí.
7. V posledních dvaceti letech na vývoj manažerského účetnictví působí vlivy, podporující rozvoj duálního konceptu zprostředkovaně: jde o požadavky na zvýraznění uživatelského charakteru, na jeho využití jako informačního nástroje pro strategické řízení a na zkrácení jeho časové odezvy při poskytování takticky a operativně zaměřených informací.

Literatura

- [1] Horngren, C. – Bhinami, A. – Foster, G. – Datar, S. M. (2000): *Management and Cost Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2000.
- [2] Horváth, P. (1992): *Controlling*. München, Verlag Valen, 1992.
- [3] Kaplan, R. S. – Johnson, J. (1986): *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press, 1986.
- [4] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2000): *Balanced Scorecard – Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha, Management Press, 2000.
- [5] Král, B. aj. (2005): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2005.
- [6] Kovanicová, D. aj. (2005): *Finanční Účetnictví – světový koncept*. Praha, Bova Polygon, 2005.
- [7] Maříková, P. – Mařík, M. (2001): *Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku (Ekonomická přidaná hodnota, Tržní přidaná hodnota)*. Praha, Ekopress, 2001.

Duální vztah finančního a manažerského účetnictví

Bohumil Král

ABSTRAKT

Článek analyzuje podstatu, příčiny, důsledky a projevy tzv. duálního vztahu manažerského a finančního účetnictví. Podrobně se zabývá zejména obsahovými odlišnostmi obou účetních subsystémů, projevující se diferencovaným vymezením a oceněním fixních aktiv, produktů podnikové činnosti, zobrazením leasingových transakcí a aplikací hodnotového a ekonomického pojetí nákladů; zkoumá však i příčiny a projevy strukturální diferenciací, projevující se v rozvaze, výsledovce a cash flow. Závěr příspěvku je věnován vývojovým tendencím, které podporují rozvoj duálního konceptu zprostředkovaně: jde o požadavky na zvýraznění uživatelského charakteru, na jeho využití jako informačního nástroje pro strategické řízení a na zkrácení jeho časové odezvy při poskytování takticky a operativně zaměřených informací.

Klíčová slova: Duální koncept; Manažerské účetnictví; Finanční účetnictví; Controlling.

Dual Relation of Financial and Management Accounting

ABSTRACT

The article analyses substance, causes, consequences and concrete phenomena of so called dual concept of management and financial accounting. It elaborates especially contentual differences of both accounting subsystems that are demonstrated by different determination and valuation of fixed assets, outputs of companies' activities, leasing transactions and usage of value and economic cost concepts; however, causes and demonstrations of structural differentiations of balance-sheet, profit and loss statement and cash flow statement are the subject of comparable analysis. The end of article is devoted to developmental tendencies that support the dual concept intermediately: to recent requirements to stress user orientation of accounting information, to management accounting possibilities to use it as an information tool of strategic management and to short its time reaction in the process of rendering the information for tactical and operational management.

Key words: Dual Concept; Management Accounting; Financial Accounting; Controllershship.

JEL classification: M41