

Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví[#]

*David Procházka**

Účetní závěrky českých podniků jsou i přes dílčí pozitivní změny v účetních předpisech stále do značné míry podřízeny fiskálním a jiným potřebám státu. Nedostatečná kvalita informací v účetních závěrkách se v českém účetnictví projevuje mnohem silnější tendencí k oddělení finančního účetnictví pro externí uživatele a manažerského účetnictví pro uživatele vnitřní (viz i Král, 2006). Nicméně organizační uspořádání české ekonomiky se značným podílem zahraničního kapitálu společně s celoevropskou a celosvětovou implementací IFRS přináší do vztahu finančního a manažerského účetnictví nové prvky, které na jedné straně znamenají vyšší požadavky na účetní pracovníky a na druhé straně zvyšují datovou základnu užitečných informací pro rozhodování různých uživatelských skupin.

Přehled literatury

Účetnictví jako technický komunikační jazyk používaný jak uvnitř účetní jednotky, tak ve vztahu k okolnímu prostředí (Chambers, 1974, str. 298-299) musí reagovat na měnící se podněty ze strany interních i externích uživatelů. Rychlost, přesnost a adekvátnost reakce má podstatný vliv na uspořádání jednotlivých součástí účetního systému. Před průmyslovou revolucí bylo účetnictví jednotným systémem. Průmyslová velkovýroba vyvolala požadavky na ohromnou kapitálovou akumulaci ze strany externích poskytovatelů financování. Vlastník-manažer už nebyl hlavním investorem; externí investoři požadovali nový typ (účetních) informací. Současně s tím se objevil i požadavek manažerů co nejefektivněji řídit výrobní proces, což se opět odrazilo v potřebě získávat z účetního systému specifické informace.

Důsledkem těchto tendencí bylo rozdělení jednotného informačního systému do dvou relativně samostatných modulů – finančního a manažerského¹ účetnictví. Tyto tendence se objevují již od poloviny 19. století, přičemž vrchol 1. etapy rozvoje manažerského účetnictví nastává ve 20. letech minulého století (Kaplan, 1984, s. 391). Další progres v této oblasti nastává v 80. letech 20. století. Hlavním impulsem pro rozvoj inovativních technik, které pomáhají manažerům v jejich strategicky orientovaném rozhodování, byly publikace Kaplana (1984), resp. Johnsona & Kaplana (1987). Pokrok v informačních a komunikačních technologiích přispěl k tomu, že manažerské účetnictví bylo schopno naplňovat zvyšující se a neustále se měnící informační požadavky interních uživatelů (Ashton aj., 1995; Hoque aj., 2001; Mendoza & Bescos, 2001; Hopper aj., 2007). Divergentní tendence byly natolik silné, že někteří autoři hovoří i o tzv. duálním vztahu finančního a manažerského účetnictví (Jones & Luther, 2005). Současně s tím ale dochází k mezinárodní konvergenci technik manažerského účetnictví, kdy postupy typické pro jednotlivé národní státy začínají být nahrazovány celosvětově aplikovanými metodami (Granlund & Lukka, 1998; Ittner & Larcker, 2001).

[#] Tento článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2013.

^{*} Ing. David Procházka, Ph.D. – odborný asistent; katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze; <prochazd@vse.cz>.

¹ Článek neřeší jednotlivé dílčí podsystémy účetnictví určeného pro řízení a rozhodování řídicích pracovníků, pro které se používají termíny jako např. nákladové, manažerské a strategicky orientované účetnictví. Pro potřeby dalšího textu bude používán pouze termín manažerské účetnictví. Pro detailnější vymezení jednotlivých podsystémů viz odborná literatura (např. Král, 2006).

V posledních dvaceti letech se dramaticky změnilo světové ekonomické prostředí (rozpad komunistických režimů, sjednocování Evropy, změna čínské ekonomické politiky, prudký rozvoj dříve zaostalých zemí). Společnosti expandují po celém světě a investoři se neomezují pouze na investice do „lokálních“ projektů. Rozvoj informačních a komunikačních technologií podporuje propojení národních kapitálových trhů do jediného globálního trhu. Kromě toho technologie umožňují daleko účinnější mezinárodní řízení dceřiných společností v rámci koncernových struktur. Globální ekonomika přináší nové výzvy pro připravovatele účetních závěrek, neboť jejich uživatelé vyžadují vysoce kvalitní účetní informace. Ti ve snaze získat požadovaný výnos s dobře odhadnutelnou mírou rizika žádají mezinárodně srovnatelné účetní závěrky. Tato poptávka se odráží v rostoucí míře používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Celosvětová aplikace IFRS má nejen mikroekonomické a makroekonomické dopady (Pascan aj., 2011; Procházka & Procházková Ilinitchi, 2011), ale ovlivňuje i vzájemný vztah finančního a manažerského účetnictví.

Manažerské účetnictví je na jedné straně ovlivňováno požadavky účetního výkaznictví (Kaplan, 1984; Nathan aj., 1996). Současně s tím ale stimuly vycházející z manažerského účetnictví jsou zabudovávány do účetnictví finančního (Stewart, 1991). V této souvislosti proto někteří autoři operují s termíny „integrace finančního a manažerského účetního systému“ (Angelkort & Weißenberger, 2011), případně „konvergence finančního a manažerského účetnictví“ (Taipaleenmäki & Ikäheimo, 2009). Někteří autoři jsou natolik radikální, že neřeší, do jaké míry systémy konvergují, nýbrž se zabývají tím, kdy integrace bude dokončena (Hemmer & Labro, 2008, s. 1209).

Odvození obecného modelu a jeho specifika v ČR

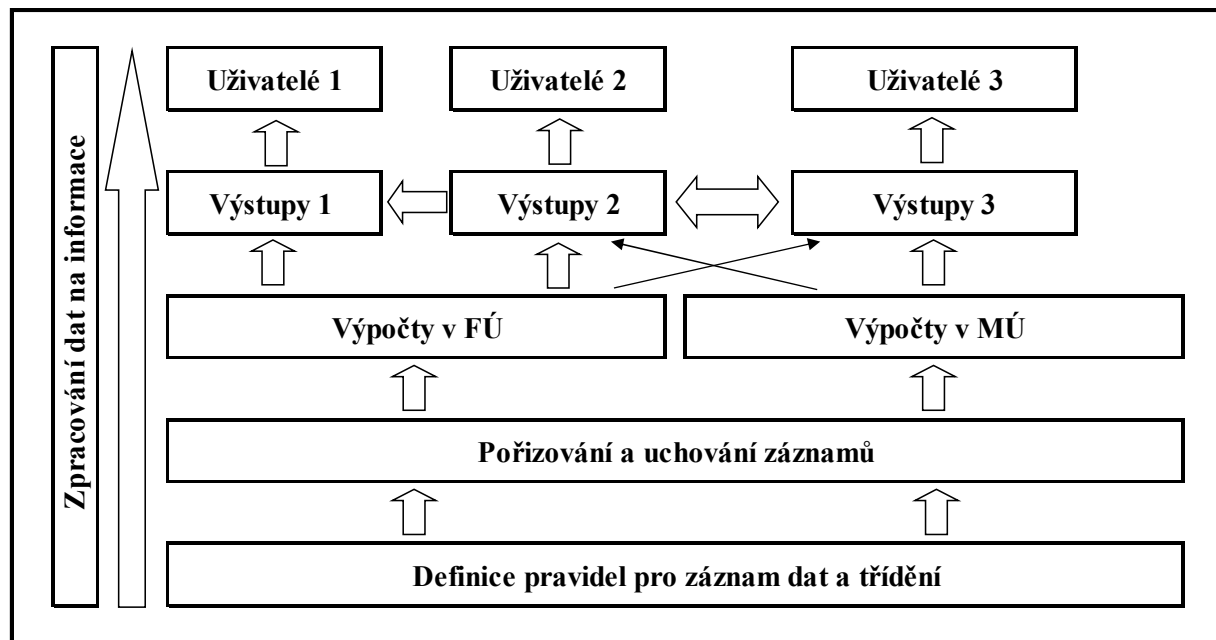
Aktuální vývoj v oblasti finančního a manažerského účetnictví, který byl popsán v předešlé kapitole, se projevuje tím, že oba původně oddělené moduly postupně prorůstají v jednu integrovanou strukturu. Existuje několik variant konvergence, např. na úrovni zaznamenávání transakcí do účetní systému, na úrovni výpočtové, příp. i na úrovni výstupů z účetního systému. V úvahu připadá i integrace na úrovni uživatelské (tj. každý externí uživatel by byl i uživatelem interním), nicméně s ohledem na oddělené řízení od vlastnictví a rozptýlené vlastnictví u velkých národních a nadnárodních podniků se jedná spíše o hypotézu teoretickou. Možnou alternativu integrovaného modelu s úplným propojením finančního a manažerského účetnictví na druhé úrovni (záznam údajů) a s částečným propojením na úrovni třetí (výpočty/sumarizace) a čtvrté (výstupy ze systému) zachycuje Obr. 1.

Plná integrace finančního a manažerského účetnictví je zohledněna pouze na druhé úrovni. Současné zaúčtování všech transakcí finančního a manažerského účetnictví v rámci jednotného databázového úložiště je podmíněno rozvojem informačních a komunikačních technologií. Komplexní ERP systémy umožňují účetním jednotkám zpracovat velké objemy dat. V tomto ohledu jsou systémy ERP nejen nástroje pro vedení účetnictví, ale také pro záznam a uchování dat i z jiných oblastí řízení a rozhodování jako jsou např. vztahy se zákazníky a dodavateli, řízení lidských zdrojů, finance, atd. (Litan aj., 2011).

Pro potřeby tohoto článku je třeba zdůraznit, že integrace finančního a manažerského účetnictví na úrovni účetních záznamů proběhla nezávisle na implementaci IFRS. Jedná se spíše o důsledek pokroku v informačních a komunikačních technologiích. Snaha o snížení nákladů na údržbu více systémů pro řízení je jedním z hlavních ekonomických důvodů pro integraci na druhé úrovni při využití ERP systémů. Nicméně ERP řešení jsou velmi složité systémy se značnými nároky na hardwarové a softwarové vybavení. Proto i náklady na jeho implementaci a provozování jsou významné; a z hlediska samotného účetnictví jsou podstatně vyšší než v případě dvou samostatných, ale relativně jednoduchých modelů finančního a manažerského

účetnictví. Hlavním důvodem implementace ERP systémů je tak synergický efekt z integrace všech podnikatelských sfér, která umožňuje řídit společnost efektivnějším způsobem. V tomto kontextu je integrace finančního a manažerského účetnictví spíše vedlejším pozitivním efektem implementace ERP systému než primární motivací pro jeho zavedení.

Obr. 1: Integrovaný účetní systém: Obecný model



Zdroj: vlastní tvorba

Vysvětlivky: Výstupy 1 – daňová přiznání; Výstupy 2 – účetní závěrka; Výstupy 3 – plány, rozpočty, kalkulace, controlling, atd.; Uživatelé 1 – finanční úřady; Uživatelé 2 – externí uživatelé; Uživatelé 3 – interní uživatelé

Historický vývoj účetnictví v konkrétní zemi ovlivňuje pohled, jak uživatelé a připravovatelé účetní závěrky vnímají užitečnost IFRS. Existují proto rozpory v názorech na kvalitu, užitečnost a složitost zásad IFRS mezi dvěma hlavními skupinami zemí. Ve státech s dlouhou historií kvalitních účetních standardů vydávaných nezávislým odborným orgánem (např. Velká Británie) jsou vysoce kvalitní standardy účetního výkaznictví pro externí uživatele považovány za samozřejmost; zavedení IFRS nemusí tedy nutně přinášet výrazně vyšší kvalitu. Naopak ve státech založených na kodifikovaném římském právu (většina kontinentálních evropských zemí) jsou účetní předpisy vydávané státními orgány a jejich cílem je ochrana věřitelů a menšinových vlastníků a zajištění výběru daní. To ovšem brání využití účetních závěrek investory, kteří pro naplnění svých informačních potřeb proto preferují přijetí IFRS.

Specifická situace se objevuje v transičních zemích, včetně České republiky. České účetní výkaznictví je řízeno stejně jako ve vyspělých zemích kontinentální Evropy státními orgány. Ovšem finanční účetnictví je podřízeno daňovým a ostatním informačním potřebám státu. Tato podřízenost účetnictví daním je však mnohem silnější než v rozvinutých zemích. Efektivní řízení podnikatelského procesu si tak žádá odstranění nedostatků finančního účetnictví na úrovni manažerského účetnictví. Do celého procesu přípravy účetních informací, který je unikátní pro každou účetní jednotku, výraznou měrou zasahuje (záměrně, ale velmi často i neúmyslně) právě stát. Regulace účetního výkaznictví, resp. účetnictví bývá sice primárně motivována zajištěním veřejného prospěchu, nicméně státní instituce velmi často využívají příležitost a prostřednictvím účetnictví si řeší i své vlastní informační potřeby. V neposlední řadě podobu účetního výkaznictví na území určitého státu ovlivňuje i míra zapojení se do mezinárodní harmonizace účetnictví.

V této souvislosti je nutné zmínit především Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002, o uplatňování mezinárodních účetních standardů, které je výsledkem harmonizačních snah v prostoru Evropské unie. Podle čl. 4 Nařízení musí od roku 2005 všechny veřejně obchodované společnosti, které se řídí právem členských států EU, připravovat své konsolidované účetní závěrky podle IFRS. Kromě této výchozí povinnosti Nařízení dává jednotlivým členským státům právo rozhodnout, že i jiné účetní závěrky musí, nebo mohou být sestaveny v souladu s IFRS. Přístup jednotlivých států se velmi liší. Na jedné straně existují státy, které začlenily požadavky Nařízení pouze v nezbytně nutném rozsahu (např. Rakousko, Španělsko). Naopak jiné státy vyžadují/povolují aplikaci IFRS téměř bez omezení (kromě malých zemí jako Kypr, Malta, Lucembursko i významnější ekonomiky jako Irsko, Dánsko, Nizozemí, Estonsko). Česká republika zvolila střední cestu. Okruh účetních jednotek, pro které jsou IFRS relevantní, je širší, než vyplývá z požadavků Nařízení, nicméně nemohou je aplikovat všechny firmy.

Zákon o účetnictví (ve verzi platné do konce roku 2010) se zabýval účetní závěrkou dle IFRS na třech místech:

- Podle § 19, odst. 9 účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.
- Podle § 23a, odst. 1 konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.
- A konečně podle § 23a, odst. 2 konsolidující účetní jednotky neuvedené v § 23a, odst. 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce § 23a, odst. 1.

Okruh účetních jednotek, pro které byly IFRS relevantní dle dikce české účetní legislativy platné do konce roku 2010, lze tedy vymežit následovně.

- Konsolidovaná účetní závěrka:
 - povinně podniky, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích Evropské unie;
 - dobrovolně všechny ostatní konsolidační celky, pokud se tak rozhodnou.
- Individuální účetní závěrka:
 - povinně podniky, které jsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích Evropské unie;
 - žádné jiné účetní jednotky ani povinně, ani dobrovolně.

Koncepce účetního výkaznictví veřejně obchodovaných podniků, která byla zakomponována do zákona o účetnictví, je zřejmá a má svoji logiku. Podnikům – emitentům cenných papírů obchodovaných na burzách členských států EU, které musí v souladu s Nařízením č. 1606/2002 připravovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS, bylo nařízeno aplikovat IFRS i v individuální účetní závěrce. Pro kapitál na burzy si chodí obvykle velké podniky, a proto provázanost statutárního účetního systému s účetní závěrkou je významným prvkem zabezpečujícím průkaznost účetnictví, což je vlastnost typicky kladená na účetnictví, které se hlásí ke kontinentální účetní tradici. Vedlejším pozitivním efektem povinnosti připravovat i individuální účetní závěrku dle IFRS je snížení administrativních nákladů na vedení účetnictví, neboť individuální účetní závěrka emitentů připravená dle IFRS je akceptována i pro další účely, které stanovuje zákon o účetnictví – jedná se zejména o plnění obecné informační

povinnosti účetními jednotkami, včetně vkládání účetních závěrek do Sbírký listin Obchodního rejstříku.

Požadavky na vedení účetnictví a účetní výkaznictví, které obsahoval zákon o účetnictví pro veřejně obchodované podniky, lze tedy hodnotit pozitivně. Zásadní připomínky k obsahu zákona o účetnictví před rokem 2010 se týkají koncepce účetního výkaznictví podniků, které nejsou emitenty cenných papírů na regulovaných trzích. Zákon o účetnictví u neemitentů stanovuje povinnost připravovat individuální účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy. Tato striktnost představuje komplikace pro ty české podniky, které sice nejsou přímými emitenty cenných papírů na burzách EU, ale patří do konsolidačního celku, jehož mateřská společnost takovým emitentem je. Pro potřeby sestavení konsolidované účetní závěrky mateřskou společností musí tyto podniky připravit účetní výkazy a další informace podle IFRS. Praktickým důsledkem je, že dotčené účetní jednotky musí vést dvojí účetnictví. Pro potřeby další analýzy specifických znaků konvergence finančního a manažerského účetnictví v prostředí České republiky se jeví užitečným rozdělit účetní jednotky, které připravují účetní závěrku dle IFRS, na subjekty, kterým:

- vzniká povinnost připravovat účetní závěrku dle IFRS přímo ze zákona, neboť jejich cenné papíry jsou obchodovány na burzách cenných papírů,
- vzniká povinnost připravovat účetní závěrku dle IFRS nepřímo, neboť sice nejsou emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů, ale jsou vlastněny jiným (obvykle zahraničním) subjektem, který takovým emitentem je a který je tedy povinen sestavovat závěrku dle IFRS.

Zákonná úprava účetního výkaznictví v oblasti aplikace IFRS nejvýrazněji zasahuje právě druhou skupinu účetních jednotek. Protože nejsou emitentem cenných papírů na burzách EU, musí účtovat a sestavovat účetní závěrku dle české účetní legislativy. Kromě své primární zákonné povinnosti sestavovat výkazy dle českých účetních standardů ovšem musí tyto podniky současně předávat podklady pro konsolidaci svým vlastníkům, kterými jsou společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry. Splnění této informační povinnosti vůči nadřízené jednotce je z pohledu českého účetního práva pouze interní záležitostí jednotky; její plnění ovšem vyvolává značné administrativní náklady. K obdobnému závěru na celoevropské úrovni dospěli i Macias & Muiño (2011). Příčina zvýšených administrativních nákladů spočívá v tom, že jednotky musí zpracovávat informace o stejných aspektech podnikání z různých hledisek, aby splnily veškeré informační požadavky. Musí totiž minimálně uchovávat data:

- pro externí uživatele – statutární účetní závěrka (na základě českých účetních předpisů),
- pro interní uživatele (manažerské účetnictví s informacemi pro řízení a rozhodování),
- pro (zejména) zahraniční vlastníky, jsou-li součástí větších ekonomických celků (podklady pro konsolidovanou účetní závěrku (zejména) dle IFRS, příp. dle US GAAP nebo jiných lokálních GAAP),
- pro daňové účely (daňové účetnictví na základě české účetní legislativy).

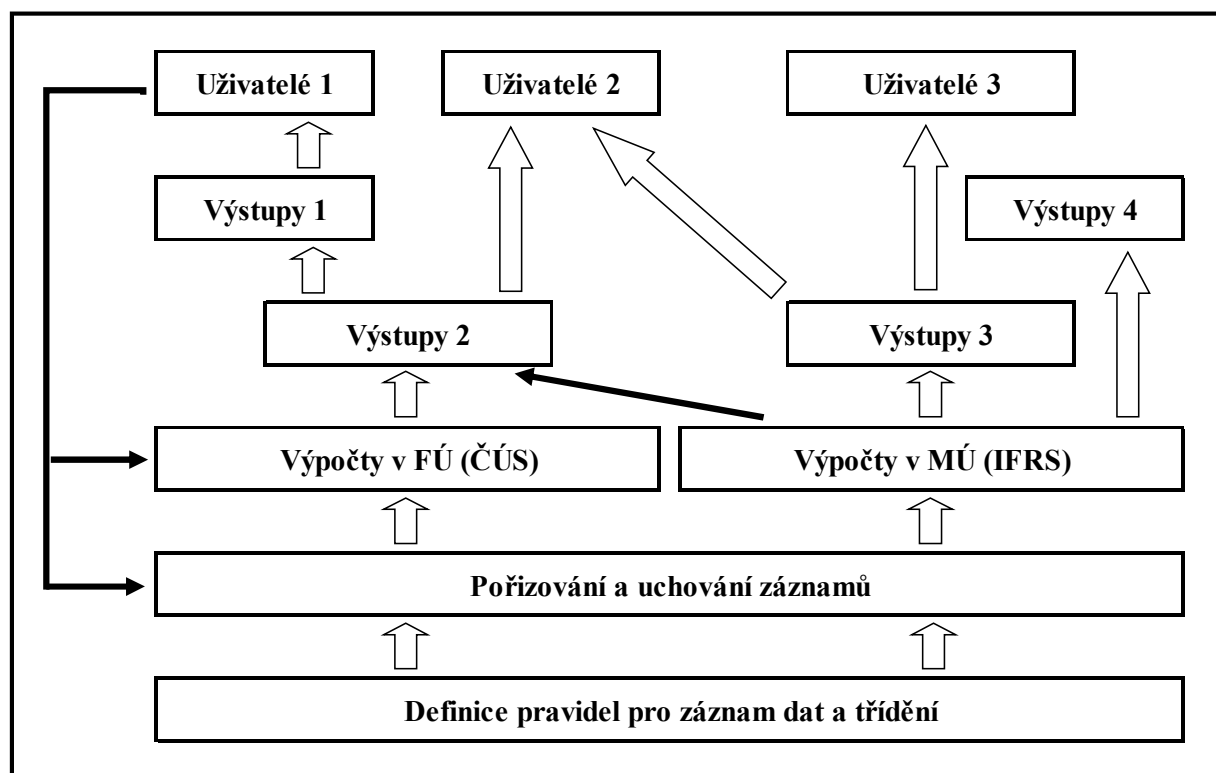
Připravovat a udržovat takový objem dat je nákladný a časově náročný proces. Vedení podniků má proto velmi silnou motivaci k propojení různých složek účetního systému a vytvořit tak integrovaný celek. Implementace IFRS tento proces významně ovlivňuje, a to i ve vyspělých zemích (Angelkort & Weißenberger, 2011). U transitních ekonomik se k tomu přičítá skutečnost, že lokální pravidla pro finanční účetnictví nejsou příliš kvalitní. Některé účetní jednotky potom vnímají IFRS jako užitečnou platformu nejen pro zvýšení kvality účetních výkazů pro externí uživatele, ale i pro vnitřní řízení. Integrace finančního a manažerského účetnictví na vyšších úrovních (výpočtové a výstupové) je především motivována snahou o snížení nákladů na přípravu dvou různých sad výkazů pro externí uživatele, resp. snahou využít

informační potenciál, které údaje na bázi IFRS poskytují, i pro interní potřeby, když už náklady na jejich přípravu musí být vynaloženy a nelze se jim vyhnout.

IFRS se proto v některých jednotkách stávají klíčovou součástí manažerského účetnictví používaného interními uživateli. Účetní výkaznictví pro mateřskou společnost v souladu s IFRS v kombinaci s povinným statutárním účetnictvím podle českých účetních předpisů (a nevhodnými zásahy českého daňového práva do účetních předpisů) jsou klíčovými faktory sbližování finančního a manažerského účetnictví. Zvláštní úpravy v manažerském účetnictví odstraňující chyby české účetní legislativy pro potřeby vnitřního řízení jsou postupně nahrazovány zahrnutím IFRS principů do struktury manažerských informací, neboť informace na bázi IFRS respektují ekonomické a nikoliv právní a daňové aspekty podnikání. České manažerské účetnictví se tedy vrací do „normálního, standardního“ stavu. Architektura účetních informačních systémů pochopitelně odráží tuto změnu (viz Obr. 2) a umožňuje tak realizovat výhody ze vzájemného propojení finančního a manažerského účetnictví ve vybraných oblastech.

Plná integrace účetního a finančního účetnictví na druhé úrovni (tj. na zpracovatelské) je u většiny podniků důsledkem implementace nových výkonnějších manažerských informačních systémů, které mají primárně za cíl zefektivnit podnikatelský proces. Tento trend v ČR kopíruje vývoj v zahraničí. Za implementací nových ERP systémů obvykle stojí mateřská zahraniční společnost, která chce realizovat výhody z toho, že účetnictví všech dceřiných společností je zpracováváno na jednotné platformě, často i on-line dostupné. Pozitivní efekt implementace IFRS se v českém prostředí spíše projevuje integrací obou okruhů účetnictví na třetí (tj. na výpočtové úrovni) a čtvrté úrovni (tj. na úrovni výstupů).

Obr. 2: Integrovaný účetní systém: Specifický model pro ČR



Zdroj: vlastní tvorba

Vysvětlivky: Výstupy 1 – daňová přiznání; Výstupy 2 – účetní závěrka (dle ČÚS); Výstupy 3 – účetní závěrka (dle IFRS); Výstupy 4 – plány, rozpočty, kalkulace, controlling, atd.; Uživatelé 1 – finanční úřady; Uživatelé 2 – externí uživatelé; Uživatelé 3 – interní uživatelé

V datové základně se potenciálně nachází zdroj užitečných informací finančního účetnictví. Tyto užitečné informace paradoxně nebývají dostupné externím uživatelům. Mnohé české dceřiné společnosti totiž musí předkládat mateřské společnosti podklady pro konsolidovanou účetní závěrku, kterou mateřská společnost sestavuje v souladu s IFRS. Tato povinnost nevyplývá z právních požadavků českých účetních předpisů, jedná se pouze o „interní“ nařízení v rámci konsolidační skupiny. Paralelně vedle podkladů pro statutární účetní závěrku dle českých předpisů jsou v systému generovány a uchovávány podklady pro účetní závěrku dle IFRS. K těmto informacím mají ovšem přístup pouze manažeři daného podniku, kteří se z pochopitelných praktických důvodů snaží zmenšit administrativní zátěž a náklady vyplývající z této rozdvojenosti. Dochází tak k propojování výpočtů v manažerském a finančním účetnictví, tj. k integraci na třetí úrovni.

Další logickou možností, jak snižovat náklady na zajištění všech informačních podkladů, je propojení manažerského účetnictví s okruhem dle IFRS pro potřeby konsolidované závěrky. Důvodem může být zejména skutečnost, že na základě IFRS výstupů jsou ze strany mateřské společnosti vyhodnocovány výsledky dceřiné společnosti. Podrobné informace potřebné pro interní řízení a rozhodování v rámci koncernu jsou obsaženy v samotné struktuře účetních výkazů zasílaných mateřské společnosti primárně pro potřeby sestavení konsolidované závěrky. Tyto prvky výkazů, určené pro potřeby rozhodování a řízení a „skryté“ před externími uživateli, jsou z čistě technického hlediska přímo zabudované v té části informačního systému, které slouží pro přípravu informací pro externí uživatele. Záleží poté na přístupu jednotlivých společností, kolik informací z vnitřního systému uvolní navenek (např. ve vazbě na požadavky IFRS 8 ohledně zveřejnění vybraných informací o provozních segmentech). Lze tedy hovořit o tom, že dochází k určité integraci manažerského a finančního účetnictví i na čtvrté úrovni (tj. na úrovni výstupů).

Výše analyzované tendence projevující se postupným prorůstáním finančního a manažerského účetnictví ovšem stále neřeší klíčový problém, kterému české podniky čelí. Tím jsou vysoké administrativní náklady na přípravu dvou sad účetních závěrek pro externí uživatele. Integrace manažerského účetnictví s jedním z okruhů finančního účetnictví je totiž pouze druhým nejlepším řešením. Podniky se snaží překlopit ve svůj prospěch skutečnost, že musí připravovat dvě sady rozdílných účetních výkazů pro externí uživatele – svoji statutární individuální závěrku dle českých účetních předpisů a závěrku dle IFRS, která je součástí statutární konsolidované závěrky mateřské společnosti. Tento postup ale nemůže plně ospravedlnit promrhané zdroje na dvojí přípravu účetních závěrek. Neudržitelnost této situace si uvědomil nakonec i regulátor účetnictví v ČR, Ministerstvo financí. Na jeho návrh byla schválena novela zákona o účetnictví, účinná od roku 2011, rozšiřující okruh účetních jednotek, které mohou používat IFRS. Podle §19a, odst. 7 a 8 může účetní jednotka, která je povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS, rozhodnout o aplikaci IFRS ve své statutární individuální účetní závěrce.

Novela zákona o účetnictví tak výrazně ulehčuje situaci podnikům, které až do konce roku 2010 neměly jinou možnost, než připravovat dvě účetní závěrky. I přes určitou brzdu v daňových zákonech² lze předpokládat, že s ohledem na výše uvedené ekonomické důvody,

² §23 zákona o daních z příjmů v aktuální verzi zatím nedovoluje, aby výpočet daňového základu vycházel z účetního zisku zjištěného podle IFRS. Všichni daňoví poplatníci, bez ohledu na typ statutární účetní závěrky, kterou sestavují, musí pro potřeby daně z příjmů právnických osob počítat účetní zisk podle české účetní úpravy. I tato situace je dlouhodobě neudržitelná a bude muset nastat změna i v daňové oblasti, která bude reagovat na skutečnost, že se kontrola plnění daňových povinností může významně lišit v závislosti na systému účetních předpisů, který účetní jednotky používají ve svém statutárním účetnictví.

bude postupně růst počet společností, které práva volby využijí a dobrovolně přejdou na IFRS.³ Přechod na IFRS ve statutárním účetnictví pravděpodobně zvětší průnik mezi finančním a manažerským účetnictvím, neboť na rozdíl od české úpravy finančního účetnictví budou informace na základě IFRS využitelné ve větším rozsahu i pro vnitřní řízení a rozhodování.

Závěr

Článek se zabývá některými motivy, které vedou manažery českých podniků k integraci finančního a manažerského účetního systému, a to na různých úrovních. Propojení obou systémů na úrovni zaznamenávání transakcí je důsledkem modernizace a rozvoje informačních a komunikačních technologií. I přes zvýšené náklady ERP a ostatní manažerské systémy pomáhají řídit podnikatelské aktivity efektivnějším způsobem. V transitních zemích (např. i České republice) lze sledovat tendence k integraci obou systémů na úrovni výpočtové, a dokonce i na úrovni výstupů. Nejedná se o přímý úmysl, nýbrž spíše o vyvolaný efekt v důsledku schválení Nařízení EK č. 1606/2002 o používání mezinárodních účetních standardů a jeho implementace do českých účetních předpisů. Vzhledem k nutnosti sledovat účetní informace v několika průřezech (statutární účetnictví, účetnictví pro rozhodování, daňové aspekty, reporting pro mateřskou společnost) a vzhledem k nepřilíh kvalitním informacím poskytovaných účetnictvím vedeným v souladu s českými účetními předpisy se podniky přiklánějí k řešení, při kterém jsou informace primárně určené pro kapitálové trhy (na bázi IFRS) využívány i ve vnitřním řízení.

Hlavním omezením článku je, že se v rozhodující míře opírá o analýzu aktuálního (evropského) výzkumu, který je aplikován do českých podmínek na základě pozorovatelných projevů a tendencí v účetním výkaznictví a částečně i na základě vývoje požadavků na informační a komunikační technologie používané pro potřeby účetnictví. Míru platnosti závěrů je nutné empiricky testovat. Budoucí výzkum v této oblasti by se měl proto zaměřit na identifikaci hlavních příčin, které podněcují některé podniky k částečné nebo úplné integraci měřítek na bázi IFRS do interních rozhodovacích procesů, zatímco u jiných (na první pohled obdobných) podniků tomu tak není. Účetní výzkum nabízí dvě možná vysvětlení, a to silný vliv vlastníků (tj. mateřské společnosti) na nastavení vnitřních informačních procesů, včetně centrální implementace ekonomického informačního systému. Druhý motiv se může skrývat za systémem odměňování vrcholového managementu. Jsou-li manažeři hodnoceni ze strany mateřské společnosti na základě výsledků zjištěných z účetních závěrek podle IFRS, roste jejich motivace transformovat tuto základnu i do vnitřních měřítek hodnocení výkonnosti podřízených útvarů. V neposlední řadě by měl budoucí výzkum též posoudit, zda případný dobrovolný přechod na IFRS ve statutární účetní závěrce není ve skutečnosti vyvolán potřebou zjednodušit konsolidační procedury a snížit administrativní náklady, nýbrž je motivován snahou ovlivnit ekonomické rozhodování externích uživatelů. Účetní závěrky dle českých účetních předpisů se obvykle významně odlišují od účetních závěrek dle IFRS, a proto případný přechod na nový systém účetních pravidel může mít dopad na hodnocení finanční situace a výkonnosti podniku ze strany externích uživatelů. Rozšíření okruhu účetních jednotek, které mohou aplikovat IFRS v individuální závěrce, může tedy nevědomky poskytovat další prostor k manipulaci zveřejňovaných údajů o účetní jednotce.

³ Mezi společnostmi, které tohoto práva využily, jsou mj. největší česká firma Škoda Auto, dále podniky ve skupině Dalkia, Unipetrol, Škoda Transportation, atd.

Literatura:

- [1] Angelkort, H. – Weißenberger, B. E. (2011): *Integration of Financial and Management Accounting Systems: The Mediating Influence of a Unified Financial Language on Controllability Effectiveness*. Management Accounting Research, 2011, roč. 22, č. 3, s. 160-180.
- [2] Ashton, D. – Hopper, T. – Scarpens, W. (1995): *Issues in Management Accounting*. London, Prentice Hall, 1995.
- [3] Chambers, R. J. (1974): *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*. Houston, Scholars Book, 1974.
- [4] Granlund, M. – Lukka, K. (1998): *It's a Small World of Management Accounting Practices*. Journal of Management Accounting Research, 2011, roč. 10, s. 153-179.
- [5] Hemmer, T. – Labro, E. (2008): *On the Optimal Relation between the Properties of Managerial and Financial Reporting Systems*. Journal of Accounting Research, 2008, roč. 46, č. 5, s. 1209-1240.
- [6] Hopper, T. – Scarpens, W. – Northcott, D. (2007): *Issues in Management Accounting*. London, Prentice Hall, 2007.
- [7] Hoque, Z. – Mia, L. – Alam, M. (2001): *Market Competition, Computer-Aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study*. British Accounting Review, 2001, roč. 33, s. 23-45.
- [8] Ittner, C. D. – Larcker, D. F. (2001): *Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective*. Journal of Accounting and Economics, 2001, roč. 32, č. 1-3, s. 349-410.
- [9] Johnson, T. H. – Kaplan, R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business Press, 1987.
- [10] Jones, T. C. – Luther, R. (2005): *Anticipating the Impact of IFRS on the Management of German Manufacturing Companies: Some Observations from a British Perspective*. Accounting in Europe, 2005, roč. 2, č. 1, s. 165-193.
- [11] Kaplan, R. S. (1984): *The Evolution of Management Accounting*. Accounting Review, 1984, roč. 59, č. 3, s. 390-418.
- [12] Král, B. (2006): *Manažerské účetnictví: vývoj ve světle změn podnikatelského prostředí a manažerských potřeb*. Politická ekonomie, 2006, roč. 54, č. 1, s. 108–123.
- [13] Litan, D. – Mocanu – Virgolici, A-M. – Copcea Teohari, L. – Surugiu, I. – Teohari, M. – Raduta, O. (2011): *Information Systems Integration, a New Trend in Business*. [online], Athens, World Scientific and Engineering Academy and Society, c2011, [cit. 10. 10. 2013], <<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Meloneras/ACELAE/ACELAE-43.pdf>>.
- [14] Macias, M. – Muiño, F. (2011): *Examining Dual Accounting Systems in Europe*. International Journal of Accounting, 2011, roč. 46, č. 1, s. 51-78.
- [15] Mendoza, C. – Bescos, P-L. (2001): *An Explanatory Model of Managers' Information Needs: Implications for Management Accounting*. European Accounting Review, 2001, roč. 10, č. 2, s. 257-289.
- [16] Nathan, J., – Turley, S. – Burns, J. – Lewis, L. – Scapens, R. – Southworth, A. (1996): *External Financial Reporting and Management Information: A survey of U.K. Management Accountants*. Management Accounting Research, 1996, roč. 7, č. 1, s. 73-93.

- [17] Pascan, I. – Neag, R. – Masca, E. (2011): *Study on the Impact of the International Financial Reporting Standards on the Performance of Romanian Listed Groups*. [online], Athens, World Scientific and Engineering Academy and Society, c2011, [cit. 10. 10. 2013], <<http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Angers/EMT/EMT-25.pdf>>.
- [18] Procházka, D. – Procházková Ilinitchi, C. (2011): *The Theoretical Relationships among Foreign Direct Investments, Migration and IFRS Adoption*. European Financial and Accounting Journal, 2011, roč. 6, č. 4, s. 85–100.
- [19] Stewart, G. B. (1991): *The Quest for Value: A Guide for Senior Managers*. New York, HarperCollins Business, 1991.
- [20] Taipaleenmäki, J. – Ikäheimo, S. (2009): *On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting*. [online], New York, Social Science Research Network, c2009, [cit. 10. 10. 2013], <<http://ssrn.com/abstract=1394373>>.

Implementace IFRS a její vliv na vzájemné postavení finančního a manažerského účetnictví

David Procházka

ABSTRAKT

Finanční a manažerské účetnictví jsou tradičně dva samostatné okruhy účetních informací určené pro rozdílné uživatelské skupiny. V transitních ekonomikách je finanční účetnictví podřízeno daňovým a jiným potřebám státu, což snižuje vypovídací schopnosti účetních závěrek pro externí uživatele. Pro potřeby vnitřního řízení a rozhodování musí jednotky provádět v manažerském účetním okruhu větší úpravy, než jak je tomu běžné ve vyspělých ekonomikách. Implementace IFRS zvýšila užitečnost informací pro externí uživatele a současně přinesla nový rozměr v rozhodovacím procesu, jakým způsobem koncipovat jednotlivé okruhy účetních systémů. Z důvodu snížení zátěže a úspory nákladů u některých účetních jednotek dochází k prorůstání principů obsažených v IFRS (coby součásti reportingu pro mateřskou společnost) do manažerského účetnictví.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví; Finanční účetnictví; Manažerské účetnictví; Integrace účetních modelů.

The IFRS Adoption and Its Impact on Financial and Management Accounting

ABSTRACT

Traditionally, management and financial accounting were two relatively independent information systems. In the transition countries, financial reporting is heavily influenced by tax legislation, which impairs the usefulness of financial statements for external users. Entities are then forced to remove those lacks in management accounting in a great extent to obtain useful information for the internal decision-making. A separate coexistence of management and financial accounting is then inevitable. The IFRS adoption has increased the quality of financial reporting in transitional countries, despite significant implementation costs. To lower the cost burden, the IFRS are becoming the leading principles of management accounting. The paper assumes that the IFRS may be a special driver for the convergence of financial and management accounting in transitional countries and supports this assumption by empirical questionnaire survey among selected Czech companies.

Key words: International Financial Reporting Standards; Financial Accounting; Management Accounting; Integration of Accounting Systems.

JEL classification: M41.