

# INTEGRACE FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ<sup>1</sup>

## Integration of Financial and Management accounting Systems

*Jana Fibírová*

Rozdílný přístup externích a interních uživatelů k účetním informacím, odlišnost systému kritérií hodnocení, který používají, vedou ve svém důsledku k odlišnostem účetních informací finančního a manažerského účetnictví.

Zajištění různorodých informačních potřeb jednotlivých uživatelů účetních informací klade relativně vysoké nároky na systémy jejich zpracování. Jediný výchozí zpracovatelský způsob informačního zobrazení reality, konkrétních hospodářských transakcí, by měl vyústit do uživatelsky odlišných subsystémů účetních informací. Přitom je zřejmé, že by bylo chybou omezit problém vztahu informací manažerského a finančního účetnictví pouze na způsob technického řešení zpracování informací, se zdůrazněním kvantitativních rozdílů, které při měření výkonnosti podniku v obou systémech vznikají. Z pohledu uživatelů účetních informací je naopak mnohem důležitější chápat účetnictví jako nástroj komunikace, jako společný „finanční jazyk“. Manažerské účetnictví umožňuje propojit hodnotové a věcné řízení podniku, integrovat vhodným způsobem interní reporting s externím výkaznictvím pro vlastníky.

Pro oba systémy účetních informací, manažerského i finančního účetnictví, je stále důležitější orientace na budoucí vývoj než pouze monitorování skutečného vývoje. Finanční účetnictví opustilo ocenění v historických cenách jako základní koncepční řešení zejména proto, aby poskytovalo informace pro hodnocení cílů a přijatých rozhodnutí. Manažerské účetnictví se zaměřuje na propojení operativního, taktického a strategického řízení. Tyto tendence v obou systémech účetních informací není možné oddělit a jsou základem integrace obou systémů.

### Rozdíly v ocenění a odepisování dlouhodobých aktiv

Ukažme si na konkrétním příkladě rozdílného ocenění a odepisování hmotných dlouhodobých aktiv potřebnost informační propojenosti a návaznosti finančního a manažerského účetnictví.

Zejména v podnicích, jejichž činnost je náročná na technologickou vybavenost, a u nichž odpisy představují jednu z významných nákladových položek, je důležitou otázkou pro měření zisku ocenění dlouhodobých aktiv a to zejména v situaci, kdy reprodukční cena aktiv v průběhu doby použitelnosti roste a je postupně významně vyšší než historická pořizovací cena. Porovnáním zisku měřeného na základě odpisů z historické ceny aktiv (ve finančním účetnictví) se ziskem měřeným na základě odpisů z reprodukční ceny je možno získat důležité informace o riziku finanční nestability podniku v budoucnosti. Pokud by byl celý „zisk“ finančního účetnictví odčerpán vlastníky, došlo by částečně k rozdělení samotné věcné podstaty firmy.

### Informace o rozdílu odpisů z historické a reprodukční ceny pro vlastníky

Při stanovení odpisů dlouhodobých aktiv v manažerském účetnictví, které vycházejí z reprodukční ceny aktiv, je nutno brát v úvahu dvě relativně samostatné rozhodovací úlohy.

<sup>1</sup> Příspěvek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze „Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ s registračním číslem MSMT6138439903

Jednak je to požadavek kalkulace reálných nákladů výkonů a tedy i kalkulace jejich reálného přínosu pro rozhodování managementu, ale zároveň to je i požadavek kvantifikace nákladů, které zajistí zdroje na reprodukci dlouhodobého aktiva s vyšší reprodukční cenou, než byla jeho historická cena v okamžiku pořízení. Tato informace je velmi důležitá z hlediska budoucí finanční stability podniku, měla by být proto sdělena vlastníkům (např. v příloze k účetní závěrce) a ovlivnit jednání valné hromady o rozdělení zisku. Tím je možno nalézt vhodné řešení jedné z velmi diskutovaných otázek finančního účetnictví, a to je nadhodnocení vykazovaného zisku hlavní výdělečné činnosti vlivem nižších odpisů z historické pořizovací ceny dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, v porovnání s odpisy z jejich reprodukční ceny.

Pokud v manažerském účetnictví dochází k přeceňování dlouhodobých aktiv na reálnou reprodukční cenu od počátku používání aktiv, je výše odpisů v kalkulaci reálných nákladů výkonů stejná jako výše odpisů zajišťujících zdroje na reprodukci aktiva v budoucnosti, po skončení doby použitelnosti aktiv. Pokud však jsou odpisy dlouhodobých aktiv stanoveny z reprodukční ceny až v průběhu jeho životnosti, zpravidla v návaznosti na změnu managementu a jeho požadavků na vypovídací schopnost účetních informací, výše odpisů v kalkulaci nákladů výkonů se liší od výše odpisů zajišťujících zdroje na budoucí reprodukci aktiv.

*Ilustrativní příklad.<sup>2</sup>*

*Společnost LAK a. s. vyrábí transparentní lak na dřevo. Výroba je plně automatizovaná, největší položky nákladů tvoří spotřeba základního materiálu (pryskyřice, oleje atd.) a odpisy výrobní linky. Výrobní linka byla pořízena před 4 lety za 85 000 tis. Kč, její předpokládaná doba použitelnosti činí 10 let.*

*Předpokládejme, že zařízení se odepisuje lineárním způsobem po stanovenou dobu odepisování 10 let ve finančním i v manažerském účetnictví. Ve finančním účetnictví jsou však odpisy kvantifikovány z původní pořizovací historické ceny, v manažerském účetnictví je v 5. roce používání majetku stanovena jeho reprodukční pořizovací cena ve výši 90 000 tis. Kč. (V předchozích letech nebyla dlouhodobá hmotná aktiva ani v manažerském účetnictví přeceňována, tato změna byla prosazena až s nástupem nového vrcholového vedení podniku).*

*Otázky k řešení:*

*Jak se liší výše odpisů v 5. roce odepisování ve finančním účetnictví a v manažerském účetnictví, pokud je cílem podniku zobrazit:*

- a) reálnější náklady, které podnik vynakládá na vytvořené výkony*
- b) náklady, které zajistí reprodukci dlouhodobých aktiv.*

*Řešení:*

*Odpisy ve FÚ se stanoví jako podíl historické pořizovací ceny a doby odepisování:*  
 $85\,000 / 10 = 8\,500$  tis. Kč.

- a) Odpisy v MÚ, které mají vyjádřit reálnější náklady vynaložené v období na uskutečněné výkony, se stanoví jako podíl reprodukční pořizovací ceny a doby odepisování:*  
 $90\,000 / 10 = 9\,000$  tis. Kč.
- b) Odpisy v MÚ, které zajistí reprodukci dlouhodobých aktiv, vycházejí z částky, kterou je třeba po zbývajícím období odepisování odepsat, aby se prostřednictvím odpisů za celou dobu životnosti reprodukovala cena 90 000 tis. Kč.*

<sup>2</sup> Příklad je převzat z učebnice Fibířová J., Šoljaková L., Wagner J.: Nákladové a manažerské účetnictví, ASPI, Praha 2007

*V našem prípade se vychází z reprodukční pořizovací ceny 90 000 tis. Kč, která se sníží o dosavadní oprávky 34 000 tis. Kč (4 \* 8 500). Rozdíl 56 000 tis. Kč (zůstatková reprodukční cena) se vydělí počtem let, po který se aktiva budou odepisovat (6).*

*Odpisy v 5. roce činí  $(90\,000 - 4 * 8\,500) / 6 = 9\,333$  tis. Kč.*

*Rozdíl mezi odpisy z historické ceny a odpisy, které zajistí reprodukci aktiv:  $(9\,333 - 8\,500)$  je 833 tis. Kč.*

Rozdíl mezi výší odpisů ve finančním účetnictví a odpisů, které zajistí reprodukci aktiv představuje částku, která by rozhodnutím vlastníků (valné hromady) o rozdělování zisku sledovaného období měla být ponechána v podniku jako nerozdělený zisk. Kumulace takto vytvářených zdrojů by měla být v účetnictví v nerozděleném zisku analyticky zvlášť evidována, aby v budoucnosti její čerpání nebylo využito, bez samostatného posouzení a rozhodnutí, na jiné potřeby než na které byl tento zdroj vytvořen.

V takovémto případě je možno propojením informací finančního a manažerského účetnictví odstranit omezení vypovídací schopnosti účetních informací pro vlastníky spojené s oceňováním dlouhodobých aktiv historickou pořizovací cenou, jejíž výši je možno v průběhu fungování aktiv ve finančním účetnictví snižovat (opravné položky, oprávky), nikoliv však zvyšovat (dle legislativní úpravy účetnictví v České republice, dle US GAAP, dle výchozí varianty IFRS).

### **Informace o rozdílu časových a výkonových odpisů**

Jiným příkladem odlišné výše odpisů ve finančním a manažerském účetnictví je porovnání výše časových a výkonových odpisů, kvantifikace jejich rozdílu. Ve finančním účetnictví by měl způsob odepisování dlouhodobých aktiv odpovídat způsobu jejich reprodukce s rozlišením, zda základní příčinou opotřebení (spotřeby budoucího ekonomického prospěchu) během předpokládané doby použitelnosti je čas či vytvořený výkon. Pokud je u konkrétního aktiva možno předpokládat, že jeho použitelnost skončí po určité době, měly by být použity časové odpisy, pokud po vytvoření určitého počtu výkonů, měly by být i ve finančním účetnictví použity výkonové odpisy.

Zajímavá je proto vypovídací schopnost informace z porovnání odlišného způsobu odepisování ve finančním a manažerském účetnictví. Tato situace nastává nejčastěji v případě, kdy ve finančním účetnictví je používán časový odpis a v manažerském účetnictví odpis výkonový.

Důvody k použití odlišné metody odepisování aktiva jsou v zásadě dva. Jednak je to ověření spolehlivosti informace o době použitelnosti aktiva při stanovení metody odepisování ve finančním účetnictví a tedy potřeby jeho dřívější či naopak pozdější obnovy, tzn změny odpisového a investičního plánu. Tato informace je důležitá i pro vlastníky. Jednak je to porovnání předpokládaného („standardního“) a skutečného využití aktiv ve sledovaném období s tím, že toto odlišné využití kapacity nemá vliv na původně předpokládanou dobu použitelnosti aktiva. V tomto případě rozdíl časových a výkonových odpisů kvantifikuje vliv využití kapacity na zisk a pro řídicí pracovníky je důležitou informací, jaká výše zisku (ztráty) je způsobena lépe využitými či naopak nevyužitými fixními náklady a zda je vhodné (možné) tento vliv kompenzovat.

Z hlediska řízení nákladů je kvantifikace nevyužitých (lépe využitých) fixních nákladů důležitou informací pro přijetí vhodných opatření. V případě nižšího využití kapacity změnou rozpočtu, tzn absolutním snížením rozpočtovaných ovlivnitelných fixních nákladů, ať již ve formě snížení výše odměn pracovníků, nákladů na vzdělávání, na opravy a údržbu, marketing,

či dokonce snížením počtu pracovních dní v týdnu a nucenou dovolenou. V případě vyššího využití kapacity naopak racionálně řízenou (hospodárnou) vyšší spotřebou nákladů.

#### *Ilustrativní příklad*

*Společnost KORKA vyrábí plastové výrobky. Výrobní linka, na které výroba probíhá byla uvedena do provozu v roce 2002, pořizovací cena této linky činí 48 000 tis. Kč. Ve finančním účetnictví se v souladu s odpisovým plánem uplatňuje lineární způsob a doba odpisování je stanovena na 8 let. Tato doba odpovídá především technickému zastarávání výrobní linky, jejíž kvalitativní parametry jsou pro inovaci plastových výrobků velmi důležité.*

*Standardní využití výrobní linky, které bylo vzato v úvahu při posuzování ziskovosti výrobků na vysoce konkurenčním trhu, bylo stanoveno na 32 000 hodin provozu. Jaký vliv na zisk podniku má skutečnost, že v roce 2005 byla výrobní linka v provozu 4 500 hodin?*

*Lineární odpis výrobní linky je ve výši 6 000 tis. Kč ročně (48 000/8). Výkonový odpis je stanoven ve výši 1500 Kč/hod. (48 000/32 000), v roce 2005 činí 6 750 tis. Kč (4 500\*1 500). Rozdíl mezi časovým odpisem ve finančním účetnictví a výkonovým odpisem v manažerském účetnictví (750 tis. Kč) kvantifikuje pozitivní vliv využití výrobní linky na zisk. Jedná se o tzv. relativní úsporu fixních nákladů (překročenou úhradu fixních nákladů). Pokud byla výrobní linka v roce 2005 lépe využita (o 500 hodin), zvýšil se zisk z prodeje výrobků (za jinak stejných okolností) o 500 hodin\*1500 Kč/hod. = 750 tis. Kč. Tato informace je pro management velmi důležitá, kvantifikuje vliv vyššího využití kapacity na plnění zisku schváleného v podnikovém rozpočtu vlastníky.*

Při vysvětlení vztahu účetních informací finančního a manažerského účetnictví jsou velmi často uváděny příklady jejich odlišného zobrazení a kvantifikace. Zajímavé je však interpretovat vypovídací schopnost rozdílů, které v měření výkonnosti podniku v porovnání obou přístupů vznikají, vhodným způsobem tyto informace propojit a využít v řízení.

#### **Abstrakt**

Pro oba systémy účetních informací, nejen manažerského, ale i finančního účetnictví, je stále důležitější orientace na budoucí vývoj, než pouze monitorování skutečného vývoje. Finanční účetnictví opustilo ocenění v historických cenách jako základní koncepční řešení proto, aby poskytovalo informace pro hodnocení cílů a přijatých rozhodnutí, manažerské účetnictví se zaměřuje na propojení operativního, taktického a strategického řízení. Tyto tendence v obou systémech účetních informací není možné oddělit a jsou základem konvergence obou systémů. Mnohem důležitější pro manažerské účetnictví je jeho využití jako komunikačního nástroje řízení podniku a nikoliv pouze otázky technického řešení zpracování účetních informací. Konkrétním příkladem propojení a informační návaznosti finančního a manažerského účetnictví je rozdílné ocenění a způsob odepisování hmotných dlouhodobých aktiv.

**Klíčová slova:** finanční účetnictví, manažerské účetnictví, reprodukční cena, pořizovací cena, kalkulace nákladů, zdroje financování, rozpočet zisku

#### **Summary**

Both financial accounting and management accounting have recently developed towards increased forward-looking perspective. Financial accounting has transformed from historical cost accounting for stewardship purposes to fair value accounting for valuation purposes and decision making, and management accounting from short-term planning and control to

strategic planning and control. These trends are not separate from each other. The management accounting information are much more important as a financial language and it wouldn't right to restrict the problem of accounting system design only to the technical characteristics. Especially in the context of a financially oriented management control system, controllers therefore should take special care to align their internal reporting with the financial accounting reports provided to investors. As a concrete example the using of different evaluation of tangible assets and amortisation methods in financial and management accounting is analysed.

**Key words:** financial accounting, management accounting, replacement cost, historical cost, product costing, financing, Master Budget

**JEL klasifikace:** M410

### **Použitá literatura**

- [1] FIBÍROVÁ, J. Reporting (moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy). 2.vydání, Praha, Grada Publishing 2002. ISBN 80-247-0482-X
- [2] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L. Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku. 1.vydání, Praha, ASPI 2005. ISBN 80-7357-084-X
- [3] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví. Praha, ASPI 2007. ISBN 978-80-7357-299-0
- [4] ŠOLJAKOVÁ, L., KRÁL, B., FIBÍROVÁ, J., WAGNER, J. Slovník účetních pojmů. Praha, ASPI 2006. ISBN 80-7357-197-8
- [5] ŠOLJAKOVÁ, L. Manažerské účetnictví pro strategické řízení. 1.vyd. Praha, Management Press 2003. ISBN 80-7261-087-2

### **Kontakt**

Jana Fibírová, prof. Ing, CSc. Katedra manažerského účetnictví, FFÚ VŠE v Praze, nám.W.Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224 095 127, [fibirova@vse.cz](mailto:fibirova@vse.cz)