

Summary

US GAAP and IFRS requirements don't differ in terms of definition of the content of reported income – comprehensive income, but they differ in terms of division of statement's items. Income statement, based on US GAAP consistently divides factors that influence the result of the period. On the other hand, for IFRS the crucial division is whether the gains and losses are reported as a result of the period or as changes in the equity. This division creates a useful base for commercial law legislation that should be able to define rules for profit sharing of corporations differentiating realized and nonrealized benefits (losses).

Key words: comprehensive income statement, IFRS, US GAAP, major, central, secondary activities, unusual, unfrequently

JEL klasifikace: M410

Použitá literatura

- [1] FIBÍROVÁ, J, ŠOLJAKOVÁ, L. (2010): Reporting a jeho podpora při Corporate Governance. 1. vydání, Praha, Grada Publishing 2010
- [2] KOVANICOVÁ, D. (2002): Studie amerických všeobecně uznávaných účetních zásad jako inspiračního zdroje pro tvorbu českých účetních standardů, vybrané problémy. Publikováno ve výstupu výzkumného záměru fakulty financí a účetnictví Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska. VŠE, Praha 2002.
- [3] ŠOLJAKOVÁ, L., KRÁL, B., FIBÍROVÁ, J., WAGNER, J. (2006): Slovník účetních pojmů. Praha, ASPI 2006. ISBN 80-7357-197-8
- [4] International Financial Reporting Standards vydané k 1.1.2009, London, IASB 2009. ISBN 978-1-905590-90-2

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

ÚLOHA ÚČETNÍCH INFORMACÍ V MĚŘENÍ FINANČNÍ VÝKONNOSTI Z POHLEDU MANAGEMENTU¹⁴

The Role of Accounting Information in Financial Performance Management from Managers' Point of View

Zbyněk Halíř

Úvod

Zajištění uspokojivé úrovně výkonnosti je jedním ze základních předpokladů úspěšného rozvoje každého podniku. Ten pochopitelně není možný bez kvalitního informačního systému, v němž hraje nezastupitelnou úlohu subsystém účetních informací.

Na podnik je nutné nahlížet jako na součást komplexní sítě vztahů, přičemž každý subjekt, jenž je součástí této sítě, usiluje primárně o naplnění svých vlastních cílů a dosažení vlastního ekonomického prospěchu. Zároveň je však třeba zdůraznit, že otázka naplnění odlišných cílů s sebou přirozeně nese potřebu řešení odlišných rozhodovacích úloh a v návaznosti na to i nutnost diferenciacie podkladových informací, na nichž budou tyto rozhodovací úlohy založeny. Zmíněná skutečnost vede k tomu, že jediná ekonomická realita musí být zkoumána z různých hledisek. Úzce disciplinární pohled, který umožnil bohatou analýzu ekonomické situace ze specifického úhlu pohledu, se dnes již jeví jako nedostačující. Stávající vývoj si žádá interdisciplinární nadhled, tedy zkoumání vzájemných vazeb a příčinných souvislostí.

Předkládaný příspěvek navazuje na předešlý výstup, který byl zpracován v rámci projektu Interní grantové agentury VŠE a jehož jádrem bylo zejména měření a hodnocení dosahované finanční výkonnosti z pohledu externích uživatelů účetních informací¹⁵. Tento příspěvek je exkurzem do měření výkonnosti v pojetí managementu podniku a obohacuje tak předešlý výstup o nový pohled na problematiku. Zároveň se snaží oba přístupy, tam kde je to žádoucí, konfrontovat. Vzhledem ke svému omezenému rozsahu se příspěvek omezuje na obsahové vymezení zkoumané problematiky, na které v brzké době naváže další, podrobnější, písemný výstup.

V tomto smyslu si výzkum, který navazuje na tento příspěvek, klade zejména následující cíle:

- vyjádřit úlohu manažerského účetnictví v systému řízení výkonnosti,
- posoudit, do jaké míry jsou kompatibilní informační potřeby manažerů podniku a externích uživatelů a v návaznosti na to navrhnout, zda a v jakých oblastech je vhodnější koncipovat oddělené systémy informací pro externí a interní uživatele měření, resp. řízení finanční výkonnosti a v kterých oblastech naopak preferovat snahu o jejich sjednocení.

Pojem účetnictví a možnosti jeho nahlížení

Jak již bylo výše uvedeno, problematika měření finanční výkonnosti je nerozlučně spjata s účetním systémem podniku. Účetnictví je vědní disciplínou, která – ač se vyvíjí již po staletí – není přesně obsahově vymezena, a v důsledku toho není ani možné nalézt v literatuře její jednoznačnou definici. Tato skutečnost je způsobena několika rozličnými důvody.

¹⁴ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MŠMT, RP 6138439903.

¹⁵ Blíže viz: Halíř, Z. (2010), s. 525 – 536.

Prvním z nich je fakt, že pojem účetnictví je používán hned v několika významech. Obvykle bývá vymezen buď jako teoretická disciplína, která se zabývá zobrazováním ekonomických skutečností, odehrávajících se v průběhu života podniku a jeho okolí, podle jasně stanovených pravidel; nebo jako prakticky uskutečňovaná činnost, jejíž náplní je zobrazení těchto ekonomických skutečností.

Druhým důvodem je skutečnost, že pojem účetnictví je rozdílně chápán v prostředí kontinentální Evropy a anglosaských oblastí¹⁶. V kontinentální Evropě je účetnictví vnímáno jako poměrně jednoznačně vymezený systém, založený na konkrétních pravidlech a stanovených pracovních postupech. Naproti tomu v anglosaských oblastech je účetnictví vnímáno spíše jako nástroj komunikace ekonomických informací a jeho konkrétní podoba je často ponechána na uvážení zúčastněných subjektů, kterým má ve své konečné podobě co nejlépe posloužit pro kvalifikované rozhodování a posuzování skutečností.¹⁷ V kontextu příspěvku je toto rozdělení významné z toho důvodu, že účetnictví v anglosaském pojetí, které klade daleko silnější nároky na věrné a poctivé zobrazení reality, má podstatně blíže k manažerskému pojetí účetního systému než kontinentálně pojatá účetní legislativa.

Třetím důvodem výše zmíněné nejednoznačnosti je pak rozlišení účetnictví určeného pro externí uživatele (tedy zájmové skupiny stojící mimo podnik) od účetnictví určeného pro interní potřebu (účetnictví jako informační podpora pro řízení z pozice managementu).

Pokud budeme hledat styčné body jednotlivých přístupů, zjistíme, že existuje společná snaha vtisknout účetnictví podobu, ve které bude moci být oprávněně považováno za „informační systém založený na rigorózních metodických principech a obecně uznávaných zásadách, směřujících k tomu, aby podávalo věrný a poctivý obraz o skutečnosti a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné“¹⁸.

Manažerské účetnictví

„Jde o aplikaci principů účetnictví a finančního řízení za účelem tvorby, ochrany, uchování a zvýšení hodnoty, jakož i o poskytnutí vytvořené hodnoty zainteresovaným skupinám jak ziskových a neziskových, tak i státních i soukromých organizací. Manažerské účetnictví je integrální součástí managementu, vyžadující a poskytující identifikaci, tvorbu, prezentaci, interpretaci a využití informací pro: formulaci podnikatelské strategie, plánovací a kontrolní aktivity, rozhodování, účinné využití zdrojů, **zvyšování výkonnosti** a tvorbu hodnoty, zajištění ochrany hmotných a nehmotných aktiv, a řízení a správu společnosti a její vnitřní kontrolu.“¹⁹

V současné době prochází manažerské účetnictví neustálým vývojem. Jedním z jeho podstatných rysů je skutečnost, že – v souvislosti s požadavky na včasnost a originalitu nejrůznějších reportů a dalších informací – se stále více rozšiřuje nad rámec principů

¹⁶ Blíže viz Halíř (2010), s. 525 – 536.

¹⁷ Základní odlišností je totiž již po staletí odlišný vývoj společnosti v obou oblastech a s tím související odlišný právní rámec. V kontinentální Evropě jsou podniky často svázány dikcí účetní legislativy, zatímco v anglosaských oblastech je obecně ponechána větší možnost volby. V reálném životě, pokud chce podnik přežít – a navíc ještě prosperovat – je však nezbytné, aby tato doporučení přijal za pravidla. Z určitého úhlu pohledu je tedy možné říci, že v anglosaských oblastech je vyvíjen ještě silnější tlak na věrné a poctivé zobrazení skutečnosti prostřednictvím účetního systému. Je však vymáhán jinou formou; zejména v podobě rozvinutého soudního systému a řady precedentů.

¹⁸ Viz Kovanicová (1993).

¹⁹ *Management Accounting – Official Terminology*, The Chartered Institute of Management Accountants, First published 1982, revised 2000, London 2002.

souvztažnosti a podvojnosti; další metodické prvky se často aplikují v modifikované podobě²⁰. Manažerské účetnictví je tak stále více chápáno jako systém hodnotových informací, jehož cílem je účelový výběr jak účetních informací, tak i informací z dalších subsystémů informačního systému podniku, ale i z podnikového okolí. Motivem provádění těchto účelových výběrů je poskytnout co nejširší škálu informací pro rozhodování a řízení z pozice managementu podniku.

Výkonnost podniku

Výkonnost podniku je možné chápat jako charakteristiku, která hodnotí, zda a v jakém rozsahu přispěl podnikatelský proces k naplnění cílů podniku ve vymezeném období. Z uvedeného vymezení pak vyplývá mimo jiné následující souvislost: Cíle podniku jsou výslednicí cílů subjektů, které vstupují do vztahu s podnikem. Hodnocení je tedy vždy závislé na otázkách, pro koho a za jakým účelem se výkonnost posuzuje (hodnocení výkonnosti je účelově orientovaným hodnocením).²¹ Tento postřeh dle mého názoru velmi úzce váže na dualitu v pojetí finančního a manažerského účetnictví.

Další zdroje pak charakterizují měření výkonnosti například jako „proces hodnocení zdatnosti v tom smyslu, jak je vykazující jednotka úspěšná při dosahování svých cílů při hospodárném získávání zdrojů a jejich účinném a efektivním využití“.²² Kvalitní a propracovaný systém měření výkonnosti je jedním ze základních předpokladů úspěšného řízení průběhu podnikatelského procesu. Při řízení výkonnosti se management snaží racionálně působit na rozvoj ekonomických subjektů tak, aby optimálně plnily cíle, pro které byly založeny²³.

Finanční výkonnost podniku

V předešlé pasáži byl nastíněn pohled na podnikatelský proces, který posuzuje úroveň dosažené výkonnosti komplexním způsobem. Jedině tato komplexní (manažersky nahlížená) výkonnost vypovídá o tom, jak si podnik vede v konkurenčním prostředí a jaké jsou jeho perspektivy růstu. Finanční výkonnost, jež je založena na tradičních finančních ukazatelích, je hierarchicky podřazeným pojmem v rámci komplexního hodnocení výkonnosti podniku, je pouhou podmnožinou takto celostně chápané výkonnosti.

Z manažerského hlediska je zásadním problémem skutečnost, že finanční výkonnost je třeba posuzovat pomocí finančních měřítek výkonnosti. U manažersky nahlížené výkonnosti je stále více zdůrazňován zejména její budoucí potenciál. Hlavní význam informací o výkonnosti podniku nespočívá ve zpětném posouzení uskutečněných událostí, nýbrž v poskytnutí podkladů pro rozhodování o variantách budoucího vývoje. Základním úkolem měření výkonnosti je tedy pomoci při hledání odpovědí na otázky, jakým směrem bychom měli orientovat naše současné a budoucí rozhodování a jak naše dnešní rozhodnutí a činy

²⁰ Slovní spojení „manažerské účetnictví“ tak bývá někdy s lehkou nadsázkou parafrázováno jako „spíše manažerské, nežli účetnictví“.

²¹ Wagner, J. (2005): *Potenciál účetních informací pro měření finanční výkonnosti*. Doktorská disertační práce, VŠE v Praze, Praha, 2005, s. 24

²² *Management Accounting – Official Terminology*, The Chartered Institute of Management Accountants, First published 1982, revised 2000, London 2002

²³ Král, B. (2007): *Řízení výkonnosti a manažerské účetnictví*. In: Král, B. a kol.: *Sborník konference "Koncepce a praxe řízení výkonnosti"*. 20. – 21. září 2007, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2007, s. 85

přispívají k budoucímu prospěchu²⁴. Zdrojem dat pro finanční (známá také jako hodnotová) měřítka výkonnosti je účetní systém podniku. Účetnictví, které je spíše takticky orientovaným nástrojem, však někdy nedokáže reflektovat a uspokojit požadavky na informační podporu strategického řízení podniku. Finanční vyjádření některých měřítek výkonnosti je tedy sice v souladu s obvyklým způsobem vyjádření nejčastěji posuzovaného primárního cíle podniku, tj. zvýšení hodnoty pro vlastníka, nicméně pokud zdůrazňujeme strategický potenciál výkonnosti neustále probíhajícího podnikatelského procesu, řada efektů se projevuje způsobem, který nejsou finanční měřítka schopna zachytit.

Z této kritiky vychází řada analytických měřítek výkonnosti, která jsou založena na myšlence, že o výkonnosti podniku informuje lépe než souhrnný odhad úrovně budoucího prospěchu spíše systém celé řady dílčích indikátorů, jejichž vývoj je přímo svázán s úrovní budoucího ekonomického prospěchu. Systémy analytických měřítek²⁵ jsou tedy pro posuzování a zejména řízení manažersky nahlížené, komplexně chápané a strategicky orientované výkonnosti mnohem vhodnějším nástrojem zejména z následujících důvodů:

- systémy obsahují i naturální kritéria, která mají pro posouzení finanční výkonnosti zejména v delším časovém horizontu nezastupitelný (a někdy dokonce určující) význam;
- systém řady indikátorů umožňuje jejich rozklad na dílčí indikátory, jež jsou lépe srozumitelné odpovědnostním střediskům, která stojí na nižší hierarchické úrovni, což má pozitivní vliv na jejich motivaci, pracovní morálku a vzájemnou komunikaci a integraci;
- každý podnik si může vytvořit takový systém měřítek, který bude podporovat jeho strategii a zajistí její provázání s vrcholovými cíli;
- ze všech výše zmíněných důvodů je komplexní systém indikátorů i efektivnějším nástrojem řízení.

Vraťme se však k finanční výkonnosti, která je jednou ze složek výše zmíněné komplexní, manažersky nahlížené výkonnosti. Ať již se lidé oddávají jakékoliv činnosti, vždy posuzují na jedné straně, co je nutno dané činnosti obětovat a na straně druhé, co jim tato činnost přináší. Vzájemným poměřením těchto obětí a přínosů pak jedinec dospěje k závěru, do jaké míry byl při svém počínání výkonný.

Tento obecný pohled je možné aplikovat i na činnost podniku. Podstatou podnikatelského procesu je vždy transformace vstupů na výstupy. Vstupy, které byly při činnosti podniku vynaloženy, odpovídají výše zmíněným obětem; výstupy, které jsou činností podniku získány, pak odpovídají výše zmíněným přínosům. Aby byl podnik výkonný, je

²⁴ Viz: Wagner, J. (2005): *Potenciál účetních informací pro měření finanční výkonnosti*. Doktorská disertační práce, VŠE v Praze, Praha, 2005, s. 47

²⁵ Asi nejznámějším a nejpropracovanějším systémem je koncepce Balanced Scorecard (BSC), která dává do vzájemných souvislostí měřicí kritéria a nástroje, které byly dříve využívány většinou odděleně. Identifikuje vztahy mezi jednotlivými perspektivami a tuto souhrnnou a provázanou charakteristiku dává do souvislosti s vizí a strategií podniku. Významným přínosem této koncepce je nový pohled na zařazení finanční perspektivy do hierarchie vztahů. Základní myšlenkou je pokus o mnohem komplexnější měření výkonnosti podniku. Tradiční měřítka považovala za určující faktor podnikové výkonnosti dosaženou úroveň finančních ukazatelů. S příchodem koncepce BSC začala být věnována mnohem větší pozornost měřítkům, která jsou významným indikátorem výkonnosti podniku ve strategickém časovém horizontu. Začal být kladen důraz na hodnocení úrovně péče o zaměstnance, začalo být bráno na zřetel, jak se podnik jeví svým zákazníkům, jak významné jsou jeho inovační aktivity apod. Teprve v důsledku dosažení žádoucí úrovně těchto měřítek (tzv. *Value Drivers*) může dojít k naplnění cílů vyjádřených finančními měřítky výkonnosti (tzv. *Value Results*).

nutné, aby hodnota výstupu převyšovala hodnotu vkládaných vstupů. Hlavním motivem podnikání je tedy obecně zhodnocení vstupů získáním vyšší hodnoty na výstupu.

Výkonnost podniku pak můžeme definovat jako jeho charakteristiku, která posuzuje, zda podnikatelský proces přispívá k dosažení stanovených cílů podniku. Pokud ano, měla by tato charakteristika měřit i v jakém rozsahu se tak děje a které faktory k tomu přispívají.

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze odvodit některá důležitá kritéria racionálního průběhu uskutečňování podnikatelské činnosti.

Nejvýznamnější z nich jsou měření hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti. Hospodárnost vyjadřuje racionalitu při vynakládání ekonomických zdrojů. Cílem je dosažení žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením zdrojů ekonomického růstu.

Účinnost souměří vynaložené náklady s dosaženým ekonomickým prospěchem. Tento rozdíl bývá nejčastěji kvantifikován pomocí zisku. A konečně efektivnost vyjadřuje poměr účinnosti (tedy zisku) vztažené k celkové úrovni vázaných ekonomických zdrojů.

Závěr

V současném podnikatelském prostředí je stále větší důraz kladen na získání kvalitních informací o finanční výkonnosti. Nezbytnou podmínkou získání takových informací je kvalitní informační systém, jehož významnou součástí je i subsystém účetních informací, který vytváří podmínky pro možnost efektivního řízení finanční výkonnosti a pro možnost činit na základě těchto informací kvalifikovaná rozhodnutí. Takovéto informace pomáhají všem zainteresovaným osobám porozumět, jakým směrem a v důsledku jakých příčin se podnik vyvíjí. Turbulentní a agresivní konkurenční prostředí dnešního světa stále více nutí subjekty, aby chápaly výkonnost podniku spíše jako budoucí potenciál schopnosti prosadit se v tržním prostředí, než jako prostý pohled do minulosti.

Způsob měření výkonnosti významně ovlivňuje zejména uživatelský rozměr. Z pohledu managementu podniku se jedná o velmi široce pojatou charakteristiku, která vypovídá o tom, zda podnik plní své cíle; z pohledu externích uživatelů je pak měření výkonnosti svázáno řadou účetních předpisů. Mnohé hodnotové veličiny jsou v manažerském účetnictví odlišně vymezeny z hlediska hodnotového vyjádření a ocenění, časové dimenze a rovněž z hlediska struktury zobrazovaných informací a z hlediska okamžiku a periodicity zjišťování a vyhodnocování.

Manažersky pojatý, komplexní systém řízení výkonnosti však vyžaduje krom hodnotových i řadu naturálních kritérií a dalece tak přesahuje samotné manažerské účetnictví. Manažerské účetnictví je tedy možné chápat jako hierarchicky podřazený pojem pojmu řízení výkonnosti; jedná se o informačně zaměřený subsystém. Jeho úloha je naprosto zásadní, nicméně stále jen dílčí.²⁶

Abstrakt

V současné době je kladen stále větší důraz na měření a řízení výkonnosti, v němž nabývá na významu úloha finanční výkonnosti. Příspěvek se zabývá měřením a vykazováním finanční výkonnosti podniku primárně z pohledu managementu podniku.

²⁶ Na projektu se dále pracuje; jeho teoretické závěry budou následně ověřeny formou pilotního projektu v konkrétní společnosti, za kterou byla zvolena mladoboleslavská automobilka ŠKODA Auto, a. s.