

SYSTÉMY MĚŘENÍ VÝKONNOSTI V KONTEXTU ROZVINUTÝCH ČESKÝCH PODNIKŮ

Performance measurement systems in context of well-established Czech companies

Jaroslav Wagner

Úvod

Přes rostoucí význam integrovaných systémů měření výkonnosti pro strategické řízení a dlouhodobý rozvoj podniků je této oblasti věnována v české odborné literatuře poměrně malá pozornost. Rozsáhlý empirický výzkum, který uskutečnila Katedra manažerského účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze v rámci výzkumného záměru¹ ve spolupráci se sdružením Central and Eastern European Performance Panel (CEEPP), si kladl za cíl zmapovat současnou situaci v oblasti systémů řízení výkonnosti v českých podnicích a posoudit, zda je tento stav v souladu s vývojovými tendencemi popsány v české a světové odborné literatuře.

Jedním z center pozornosti tohoto výzkumu byla i oblast systémů zajišťujících měření výkonnosti firem, které jsou významným předpokladem pro efektivní průběh všech fází řízení výkonnosti v operativním, taktickém i strategickém horizontu řízení. Výzkum v této oblasti se zaměřil na tři na sebe navazující otázky: na systémovost přístupů k měření výkonnosti podniků, na strukturu oblastí (perspektiv) systémů měření výkonnosti a na výběr jednotlivých nástrojů a kritérií pro měření výkonnosti.

Východiska výzkumu

Z obecného pohledu představuje výkonnost schopnost subjektu dosáhnout stanovené cíle. V podnikatelské oblasti odráží výkonnost schopnost podniku, útvaru, řídicího pracovníka či zaměstnance dosáhnout cíle stanoveného tzv. principálem (vlastník, nadřízený či ovládající subjekt). Měření výkonnosti může být definováno jako proces kvantifikace účinnosti a efektivnosti činnosti; systémy měření výkonnosti jako ucelený soubor nástrojů využívaných pro měření účinnosti a efektivnosti (Neely 1995).

Důvodů pro měření výkonnosti existuje celá řada. Podle Marra (2006) mohou být tyto důvody shrnuty do tří hlavních oblastí – reporting a zajištění souladu, usměrňování chování manažerů a zaměstnanců a strategické rozhodování a učení v rámci organizace. Epstein a Manzoni (1997) shrnují, které skutečnosti jsou v odborné literatuře věnované systémům měření výkonnosti nejčastěji zdůrazňovány:

- a) Podniky by měly vytvářet takové systémy měření výkonnosti, které podporují jejich strategii.
- b) Systémy měření výkonnosti by měly obsahovat nefinanční měřítka, která vhodně doplní měřítka finanční, a to zejména v oblasti zákaznické a v oblasti interních procesů.
- c) Systém měření výkonnosti podniku jako celku by měl být transformován do souboru dílčích měřítek pro potřeby nižších úrovní řízení tak, aby bylo možné převést cíle firmy do takových podskupin, které je možné lépe ovládat.

V návaznosti na tyto principy je možné zkoumat systémy měření výkonnosti na třech úrovních – na úrovni jednotlivých měřítek výkonnosti, na úrovni jejich vnitřní systémové provázanosti a na úrovni jejich vazeb v rámci prostředí, ve kterém jsou využívány (Neely 1995). Přitom základní otázka, která by měla být řešena při návrhu měřítek výkonnosti je: Jakým způsobem nám pomůže dané měřítko zlepšit výkonnost? (Neely et al. 2003).

¹ Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace z interdisciplinárního hlediska registrační číslo MSM 6138439903.

Specifikace výzkumné oblasti

Vývoj podnikové a poradenské praxe i aplikace obecně-koncepčních myšlenek vědeckého zkoumání přinesly nespočetnou řadu různých nástrojů, metod a kritérií pro měření výkonnosti s cílem uspokojit různé potřeby řízení podnikové výkonnosti. Výzkum se zaměřil na tři související otázky:

1. Existuje ucelený a integrovaný systém určený pro měření výkonnosti podniku a jeho struktur? Pokud ano, jaké koncepční východisko je určující pro jeho tvorbu?
2. Jaké oblasti (perspektivy) jsou integrovány do systému měření výkonnosti a jaká je jejich významnost v tomto systému?
3. Jaká dílčí kritéria měření výkonnosti jsou nejčastěji využívána?

Metoda výzkumu

Výzkum je založen na empirickém šetření zahrnujícím velké, etablované podniky se sídlem v České republice. Jako rámec pro sběr dat byl zvolen standardizovaný dotazník, jehož obsah a struktura byly navrženy ve spolupráci s ostatními partnery v rámci CEEPP.

Osloveno bylo 150 největších firem v České republice podle obratu za rok 2005. Šetření probíhalo ve dvou návazných fázích. V první fázi byly kontaktovány vybrané společnosti prostřednictvím telefonu. V druhé fázi byly e-mailem zaslány dotazníky, které byly vyplněny finančním ředitelem nebo jím pověřenou osobou (obvykle zástupce nebo vedoucí controllingu). Ze 150 oslovených firem jich 95 přislíbilo účast (tj. 65%) a 44 společností zaslalo relevantní data (tj. 29% z vybraných, respektive 46% z předjednaných). Šetření se uskutečnilo v květnu až červenci 2006.

Výsledky výzkumu

Otázka 1

Výsledky výzkumu ukázaly, že 70% společností zajišťuje měření výkonnosti systémovým způsobem v podobě integrované sady měřítek výkonnosti. 63% společností využívá jako východisko pro systém měření výkonnosti koncept Balanced Scorecard.

Otázka 2

Tabulka 1 ukazuje, že nejvýznamnější perspektivou systémů měření výkonnosti je finanční perspektiva, následovaná perspektivou zákaznickou, interních procesů a inovací. Na základě zjištěných výsledků byla odvozena hypotéza, že toto pořadí není důsledkem neexistence měřítek výkonnosti vztahujících se k oblasti interních procesů a inovací, ale spíše indikuje nižší míru jejich integrace do systémů měření výkonnosti firmy. Dalším důvodem pro uvedené pořadí může být skutečnost, že dotazník vyplňovali finanční ředitelé nebo vedoucí oblasti controllingu, jejichž zájem se primárně orientuje na finanční informace. Tyto hypotézy však nebyly testovány.

Tabulka 1: Významnost perspektiv systémů měření výkonnosti

Perspektiva	Významnost*
Finanční	4,5
Zákaznická	3,8
Interních procesů	3,2
Inovací	2,7

* průměrné hodnoty založené na 5 stupňové kardinální škále (5 – nejvíce, 1 – nejméně)

Otázka 3

Tretí otázka sa zamerala na dílčí měřítka využívaná pro měření výkonnosti. Intenzitu využití zkoumaných kritérií ukazuje Tabulka 2.

K výsledkům je možné uvést následující komentáře:

- Intenzita využívaných dílčích měřítok odpovídá pořadí významnosti jednotlivých perspektiv systémů řízení výkonnosti.
- Měřítka založená na výnosech, nákladech a zisku jsou využívána ve větším rozsahu než měřítka vyjadřující výnosnost investovaného kapitálu (pomocí rentability nebo ekonomického zisku). Příčinou může být skutečnost, že mnoho firem v České republice jsou dceřiné společnosti zahraničních holdingů, které nejsou odpovědné za investiční rozhodování a kapitálové plánování a fungují na úrovni ziskových, nákladových nebo výnosových středisek.
- Pokud již jsou předmětem zájmu měřítka ukazující výnosnost kapitálu, jsou preferovány relativní ukazatele rentabilitního typu před ukazateli absolutními vyjadřujícími ekonomický zisk (např. EVA). Důvodem pro toto zjištění může být skutečnost, že kapitálové trhy v České republice nejsou dosud z dlouhodobého hlediska stabilizovány a zjištění nákladů kapitálu, a to zejména vlastního, může být problematické.

Tabulka 2: Intenzita využití dílčích měřítok výkonnosti

Měřítko	Intenzita*
Spokojenost zákazníků	4,5
Výnosy	4,3
Zisk po zdanění	4,3
Účinnost nákladů	4,2
Včasnost dodávek	3,9
Míra zmetkovosti	3,9
Tržní podíl	3,6
Rentabilita investic (ROI)	3,5
Spokojenost zaměstnanců	3,2
Inovace	3,0
Fluktuace zaměstnanců	3,0
Ekonomická přidaná hodnota (EVA TM)	2,9

* průměrné hodnoty založené na 5 stupňové kardinální škále (5 – nejvíce, 1 – nejméně)

Omezení výzkumu

Přes snahu o pečlivou přípravu výzkumu, sběr dat i jejich zpracování je relevance závěrů výzkumu z řady důvodů omezena, a to zejména z těchto důvodů: a) velikost vzorku je omezená a získaná data byla použita v kompletní podobě přes jejich strukturální nevyváženost; b) z časových a kapacitních důvodů nebyla data ověřena z druhého nezávislého zdroje, a odpovědi tak nemusí plně odrážet realitu; c) formalizovaná struktura dotazníku s převážně uzavřenými a škálovými otázkami neumožňuje odhalit „měkké“ faktory působící na tvorbu a využití systémů měření výkonnosti.

Abstrakt

Príspevok shrnuje výsledky výzkumu zaměřeného na obsah a strukturu systémů měření výkonnosti, který byl proveden u 44 velkých společností v České republice. Předmětem výzkumu byly tři navazující otázky: systémovost přístupů k měření výkonnosti podniků, struktura oblastí (perspektiv) systémů měření výkonnosti a výběr jednotlivých nástrojů a kritérií pro měření výkonnosti.

Klíčová slova: měření výkonnosti, systémy měření výkonnosti, manažerské účetnictví

JEL klasifikace: G30

Summary

Paper summarizes results of the research concerning design and structure of performance measurement systems in 44 large Czech companies. Research focuses on three consecutive topics – system approach of business performance measurement, perspectives of performance measurement systems and design of individual performance measures.

Key words: performance measurement, performance measurement systems, management accounting.

JEL classification: G30

Použitá literatura:

- [1] Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., Wells, R. B.: A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review*, Spring 1997.
- [2] Epstein, M., Manzoni, J. F.: The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action. *Management Accounting*, Aug. 1997.
- [3] Král, B., Šoljaková, L., Wagner, J.: Strategické řízení a jeho informační podpora. Výzkumná zpráva, VŠE Praha 2006.
- [4] Neely, A. – Bourne, M. – Kennerley, M.: Dysfunctional performance through dysfunctional measures. *Cost Management*, Sep/Oct 2003.
- [5] Neely, A. – Gregory, M. – Platts, K.: Performance measurement system design. *International Journal of Operations & Production Management*, Bradford 1995, Vol. 15, Iss. 4.
- [6] Marr, B.: *Strategic Performance Management. Leveraging and measuring your intangible value drivers*. Elsevier, Oxford 2006. ISBN 0-7506-6392-8.
- [7] Wagner, J.: Potenciál účetních informací pro měření výkonnosti. Disertační práce, VŠE Praha 2005.

Kontakt

Jaroslav Wagner, Ing., PhD., Katedra manažerského účetnictví, VŠE v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika, tel. +420 224 095 162, mail: wagner@vse.cz