

VÝVOJOVÉ TENDENCE V MĚŘENÍ FINANČNÍ VÝKONNOSTI A JEJICH REFLEXE V MANAŽERSKÉM ÚČETNICTVÍ¹

Developmental Tendencies in Financial Performance Measurements and Its Impact on Management Accounting

Zbyněk Halíř

Úvod

Jakkoliv je finanční výkonnost vnímána jako ústřední faktor řízení z pozice managementu, jedná se stále pouze o dílčí aspekt, který ovlivňuje celostně pojatou výkonnost v obecnější rovině jejího chápání. Příspěvek navazuje na předešlé výstupy, které byly orientovány výhradně na měření finanční výkonnosti podniku a spojuje tuto problematiku s posuzováním obecně pojaté výkonnosti (primárně z pohledu jeho managementu), která je souhrnnou charakteristikou, vypovídající o tom, jak podnik dosahuje svých cílů.

Příspěvek se zabývá úlohou manažerského účetnictví v řízení výkonnosti. Snaží se vyjasnit vzájemný vztah systému manažerského účetnictví a systému řízení výkonnosti, které lze považovat za podmnožiny celostně chápaného systému řízení, a které v jeho rámci plní odlišné role.

Požadavky na řízení (a proto nutně i měření) finanční výkonnosti, jakožto zásadního faktoru budoucího růstového potenciálu podniku, se v čase vyvíjejí. S nimi se pochopitelně odpovídajícím způsobem musí rozvíjet i manažerské účetnictví, jakožto ústřední nástroj jejího řízení. Tento vývoj mnohdy působí na prohlubování duálního pojetí finančního a manažerského účetnictví a na posilování odlišných prvků obou účetních systémů.

V tomto smyslu si příspěvek klade za cíl shrnout nejvýznamnější vývojové tendence v oblastech měření výkonnosti a manažerského účetnictví a uspořádat je do určitého přehledu, který si však neklade ambice být kompletním výčtem, nýbrž spíše přehlednou formou upozornit na nejvýznamnější projevy ve vývoji přístupu k měření finanční výkonnosti a ve vývoji manažerského účetnictví, které je významným nástrojem tohoto měření.

Vzájemný vztah manažerského účetnictví a řízení finanční výkonnosti

Naplnění cíle příspěvku vyžaduje v první řadě zhodnotit vzájemný vztah mezi oběma zmíněnými pojmy: *řízením finanční výkonnosti* a *manažerským účetnictvím*.

Řízení výkonnosti podniku lze označit za primární cíl managementu. Řídit výkonnost podniku totiž pro manažera znamená působit na rozvoj jemu svěřeného podniku tak, aby optimálním způsobem plnil cíle, jejichž dosažení bylo motivem založení daného podniku. Takto zodpovědný úkol je možné vykonávat pouze s dostatečně bohatou škálou adekvátních podkladových informací.

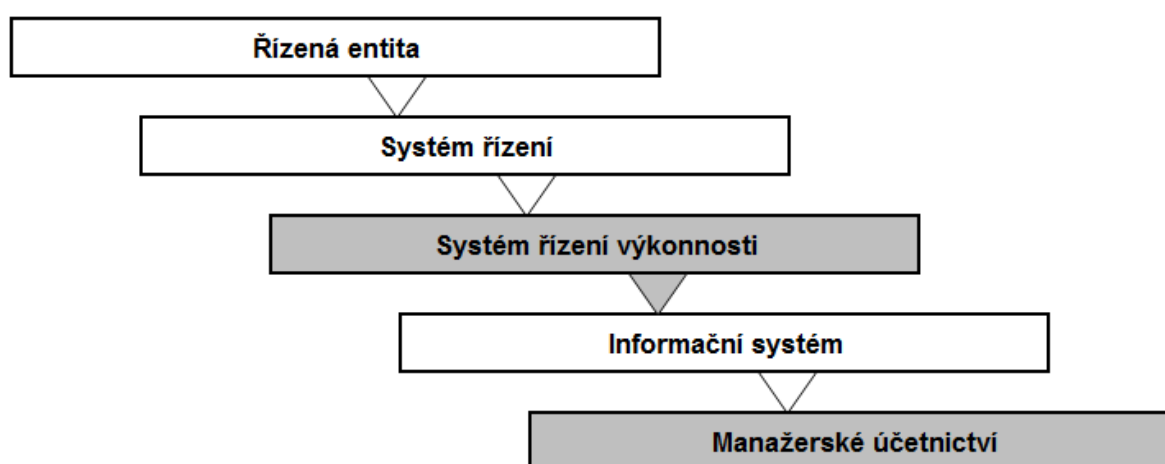
Řízení výkonnosti musí nutně integrovat veškeré funkce kvalitního systému řízení, tedy organizační funkci, plánovací funkci, kontrolní funkci, motivační funkci a v neposlední řadě i informační funkci, která prolíná všemi výše zmíněnými. Manažerské účetnictví lze považovat za informační nástroj systému řízení výkonnosti; můžeme jej tedy charakterizovat jako informačně zaměřený subsystém řízení výkonnosti.

¹ Tento článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu Interní grantové agentury VŠE „Úloha účetních informací v měření finanční výkonnosti“ (registrační číslo F1/21/2010)

Protože predmetom zobrazení manažerského účetnictví jsou výhradně hodnotové veličiny, zatímco měřítka finanční výkonnosti jsou kromě hodnotových veličin často založena i na veličinách naturálních, je úloha manažerského účetnictví, jakožto systému zabezpečujícího informační podporu řízení výkonnosti, pouze dílčí.

Upozornění na fakt, že úloha manažerského účetnictví je v řízení výkonnosti pouze dílčí, však neimplikuje, že manažerské účetnictví, které bylo tradičně zaměřeno spíše na operativní až taktickou úroveň řízení, není vhodným nástrojem řízení. Možnost účinného strategického řízení výkonnosti musí nutně vycházet z efektivního operativního a taktického řízení. V tomto ohledu je úloha manažerského účetnictví významná a záleží spíše na správném napojení jeho nástrojů na strategické cíle.

Král (2007) tuto hierarchii definuje v pořadí, které naznačuje Obrázek 1.



Obrázek 1 – Hierarchie řídicích vztahů

Z výše naznačené hierarchie je zřejmé, že jak manažerské účetnictví, tak i systém řízení výkonnosti jsou ovlivněny v první řadě nároky na efektivní řízení podniku. Zároveň je však třeba tuto vazbu vidět i v opačném gardu. Nezbytným předpokladem efektivního řízení je to, že jak systém řízení výkonnosti, tak i systém manažerského účetnictví působí ve vzájemném souladu a poskytují kvalitní informace, které umožňují odpovídající posouzení reality. Právě v tom spočívá nezastupitelná role obou těchto systémů.

Vývojové tendence v měření finanční výkonnosti

Pohled na výkonnost jako takovou prochází neustálým vývojem. Tradiční vymezení cílů podniku se historicky orientovalo primárně na maximalizaci přínosu pro vlastníka podniku. Toto pojetí vychází z tzv. vlastnické teorie (shareholders theory) a výkonnost chápe primárně jako zhodnocení vlastníkem vložených prostředků. Tento druh výkonnosti lze nejlépe postihnout finančními měřítky, což posléze vede k tomu, že pohled na výkonnost se zploští jen na její finanční (hodnotovou) složku.

V průběhu času se stále důrazněji prosazuje tzv. teorie koalice (stakeholders theory), která vychází z toho, že cílem podniku je naplnění nejen očekávání vlastníků, ale i dalších zainteresovaných osob v jeho okolí. Pro některé z těchto skupin je řada aspektů mnohem důležitější než finanční výsledky podniku. Výkonnost je pak třeba chápat mnohem širěji,

navíc je třeba dodat, že její posouzení již není možné jen prostřednictvím finančních (hodnotových) ukazatelů a měřítek.

Výkonnost podniku je stále silněji vnímána spíše jako *potenciál budoucího úspěchu a růstu*, než jako prostý pohled do minulosti. 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 přispívají k budoucímu prospěchu².

Na první zmíněný trend velmi úzce váže druhý, který spočívá ve vnímání výkonnosti jako *strategického parametru*. Významnou část ekonomických zdrojů vynakládá podnik v inovační části výrobního cyklu produktu. Prospěch z těchto prostředků však plyne do podniku mnohem později, než dochází k vynaložení zdroje. Souměření vynaložených zdrojů a získaných prospěchů má tedy mnohem větší informační přínos na bázi délky životního cyklu produktu, než na bázi tradičně pevně stanoveného (zpravidla kratšího) období.³

Stále více se projevují i tendence *překlenout omezující přetržitost* měření výkonnosti. Toto omezení plyne mimo jiné z výše zmíněného měření výkonnosti na bázi pevně stanoveného období, na které jsou i plánovány a rozpočtovány žádoucí parametry. Výsledné srovnání však lze učinit až v době, kdy je ukončen nejen samotný proces, ale i veškeré jeho případné přímé důsledky.

Další trend, který identifikují Wagner (2005) a Král (2007), znamená vnímání výkonnosti jako *interního zdroje zvyšování schopnosti prosadit se v tržním prostředí*. Cíle podniku a zvolené cesty jejich dosažení jsou sice zpravidla formulovány manažery podniku, konečné uznání dosažené výkonnosti však zůstává vždy až na jeho vnějším okolí.

Vývojové tendence manažerského účetnictví ve vztahu k řízení finanční výkonnosti

Změny v podnikatelském prostředí a jimi doprovázené vývojové tendence v chápání a měření výkonnosti se posléze projevují i v příslušných změnách manažerského účetnictví, které musí na popsání vlivy pružně reagovat.

Celá řada současných vývojových tendencí pramení ze snahy zdůraznit strategický pohled a jeho informační podporu. V tomto kontextu je však již třeba vnímat výkonnost v obecnější rovině, a tedy jako širší pojem než „jen“ finanční výkonnost. Tyto souvislosti jdou již nad rámec předkládaného textu, a proto se na tomto místě omezíme na vývojové tendence, které mají bezprostřední vazbu na posun ve vnímání finanční složky výkonnosti. Mezi ně lze zařadit zejména (viz Král, 2007):

- *Manažerské účetnictví jako systém hodnotových informací*. Manažerské účetnictví sice stále navazuje na tradiční pojetí účetních informací, ale zejména tlak na včasnost, bohatost a originalitu informací pro budoucí rozhodování vede k nutnosti upouštět od důsledné aplikace všech metodických prvků účetnictví a naopak preferovat spíše účelové výběry účetních informací, které jsou posléze transformovány dále, a to již bez důrazu na podvojně a souvztažné zobrazení (například sestavení kalkulací výkonů).

- *Integritu hodnotového a naturálního řízení*. I u hodnotových informací se projevuje stále silnější tlak na důsledné propojení s naturální (věcnou) stránkou podnikatelského procesu.

- *Změnu časových parametrů účetních informací pro operativní a taktické řízení*. Stále patrnější je tlak na co největší rychlost poskytování účetních informací. Manažerské

² Viz: Wagner, J. (2005): *Potenciál účetních informací pro měření finanční výkonnosti*. Doktorská disertační práce, VŠE v Praze, Praha, 2005, s. 47

³ Podrobněji viz Král, B. a kol. (2010): *Manažerské účetnictví*. 3. vydání, Management Press, Praha, 2010

účetníctví se vzdaluje principům spolehlivosti a průkaznosti, které nutně implikují i zpoždění a určitou strnulost informací, a orientuje se na poskytování nejrozumnějších reportů reflektujících manažerské potřeby s minimální časovou prodlevou.

- *Multidimenzionalitu řízení a její informační podporu.* Manažer, který řídí podnik v dnešním složitém podnikatelském prostředí, potřebuje kvalitní informace o vývoji sledovaných veličin v mnoha průřezech současně. V dnešní době je standardem sledovat informace v průřezu po linii výkonů, aktivit, činností, procesů, odpovědnosti, zákazníků, teritorií prodeje, distribučních kanálů aj.

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.

Finanční výkonnost podniku pak můžeme definovat jako jeho charakteristiku, která posuzuje, zda podnikatelský proces přispívá k dosažení stanovených finančních (hodnotových) cílů podniku. 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.

Manažersky pojatý, komplexní systém řízení výkonnosti však vyžaduje krom hodnotových kritérií i řadu naturálních 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.

Nároky na měření výkonnosti a s nimi i manažerské účetnictví, jakožto nástroj uspokojení těchto nároků, se velmi dynamicky vyvíjejí, což vede k posilování projevů duality a prohlubujícím se odlišnostem mezi systémy finančního a manažerského účetnictví.

Abstrakt

V současné době je kladen stále větší důraz na měření a řízení výkonnosti. Příspěvek se zabývá vzájemným vztahem systému řízení výkonnosti a systému manažerského účetnictví. Posléze shrnuje nejvýznamnější vývojové tendence jak v měření a vykazování finanční výkonnosti podniku, tak v manažerském účetnictví, jakožto významném nástroji tohoto řízení.

Klíčová slova: Řízení výkonnosti, manažerské účetnictví, vývojové tendence

Summary

Currently, increasing emphasis is placed on performance measurement and management. The paper is concerned with relationship between financial performance system of an enterprise

and its management accounting system. Furthermore it summarizes most important developmental tendencies in measuring and reporting financial performance and in management accounting.

Key words: Performance Management, Management Accounting, Developmental Tendencies

JEL klasifikace: M41

Použitá literatura

- [1] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. (2005): Nákladové účetnictví (Manažerské účetnictví I.). Nakladatelství Oeconomica, Praha, 2005, ISBN 80-245-0746-3
- [2] HALÍŘ, Z. (2009): Úloha účetních informací v řízení finanční výkonnosti. Diplomová práce, VŠE v Praze, Praha, 2009
- [3] HALÍŘ, Z. (2010): Úloha účetních informací v měření finanční výkonnosti z pohledu externích uživatelů. In: PROCHÁZKA, D. (ed.): Sborník konference "Konference studentů doktorského studia fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze". 28. května 2010, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2010, ISBN 978-80-245-1651-6
- [4] KRÁL, B. (2007): Řízení výkonnosti a manažerské účetnictví. In: KRÁL, B. a kol. Sborník konference "Koncepte a praxe řízení výkonnosti". 20. – 21. září 2007, VŠE v Praze, Nakladatelství Oeconomica, 2007, ISBN 978-80-245-1222-8
- [5] KRÁL, B. a kol. (2010): Manažerské účetnictví. 3. vydání, Management Press, Praha, 2010, ISBN 978-80-7261-217-8
- [6] WAGNER, J. (2005): Potenciál účetních informací pro měření finanční výkonnosti. Doktorská disertační práce, VŠE v Praze, Praha, 2005
- [7] WAGNER, J. (2009): Měření výkonnosti. Grada Publishing, a. s., Praha, 2009

Kontakt

Zbyněk Halíř, Ing., Katedra manažerského účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, e-mail: <zbynek.halir@vse.cz>