

VÝZNAM A CÍLE STRATEGICKY ORIENTOVANÉHO ÚČETNICTVÍ V RÁMCI CORPORATE GOVERNANCE¹

Role of Strategic Management Accounting in Corporate Governance

Libuše Šoljaková

V podnikatelském prostředí došlo v posledních dvou desetiletích k celé řadě změn, které zasáhly většinu oblastí podniku včetně nároků na systém řízení a manažerské účetnictví. Především rychlý technický rozvoj, rozvoj informačních technologií a odbourávání bariér pro pohyb odborníků a kapitálu vyvolávají nebývalé zostření konkurence. To je zejména ve velkých nadnárodních korporacích doprovázeno jednak **výraznou orientací na zákaznické potřeby** s dlouhodobým cílem udržet, resp. rozšířit tržní podíl, jednak snahou optimalizovat **vnitřní faktory ovlivňující dlouhodobou prosperitu** podniku. Zároveň se zvyšují nároky na zajištění požadavků všech subjektů zainteresovaných na fungování podniku a roste význam správy a řízení podniku v pojetí corporate governance.

V souvislosti s těmito tendencemi se výrazně modifikují i názory na systém podnikového řízení a jeho informační podporu, samozřejmě včetně požadavků na manažerské účetnictví jako jeho vrcholovou, integrující část. Stále více se zdůrazňuje, že k zajištění dlouhodobého rozvoje podniku nestačí sledovat pouze hodnotové výsledky, ale je třeba se orientovat i na další oblasti (Kaplan - Norton, 1996), zejména na:

- vztahy se zákazníky a budování pozice na trhu, která je ovlivněna jednak loajalitou současných zákazníků podniku, jednak schopností podniku získávat nové zákazníky a trhy,
- zavádění nových a inovovaných výrobků a služeb, které budou vyhovovat jednotlivým segmentům trhu,
- poskytování vysoce kvalitních výrobků a perfektních služeb za odpovídající ceny s krátkou dodací lhůtou,
- využívání schopností zaměstnanců a jejich motivace k dalším zlepšením v technologii, kvalitě a organizaci a
- implementaci informačních technologií a systémů, které uvedené faktory umožní lépe integrovat a informačně zhodnotit.

Všechny tyto aspekty by se pak měly přímo či nepřímo projevit v hodnotových výsledcích, tvorbě zisku a v konečném efektu v tržní hodnotě podniku. Výzkumy provedené ve vyspělých tržních ekonomikách uvádějí, že se za posledních 20 let míra vlivu těchto faktorů několikanásobně zvýšila (Kaplan – Norton, 2006). Manažerské účetnictví se tak stále více musí orientovat i na **strategické řízení podniku**, na podporu řízení všech (nejen hodnotových) faktorů ovlivňujících dosahování dlouhodobých podnikových cílů.

Požadavek orientovat manažerské účetnictví i na strategické řízení se v odborné literatuře objevil v 80. letech minulého století. Bromwich a Bhimani (1989) ve zprávě „Management Accounting: Evolution not Revolution“ označili strategické manažerské účetnictví jako oblast, která by se v následujících letech měla dále rozvíjet.

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů projektu GAČR Využití nástrojů a metod manažerského účetnictví v rámci Corporate Governance s registračním číslem GA402/07/0153.

Termín strategické manažerské účetnictví však již na počátku 80. let poprvé použil Simmons (1982), který zdůrazňoval, že manažerské účetnictví by mělo poskytovat a analyzovat informace i o externím podnikatelském prostředí a zejména o konkurenčních podnicích. Tyto informace považoval za významný předpoklad pro formování a naplňování strategie podniku. Později Kaplan a Cooper (1998) definují strategické manažerské účetnictví jako ucelený systém, jehož cílem je podporovat získání komparativní výhody a rozvíjet metody řízení nákladů, které budou poskytovat transparentní informace „proč“ a „za co“ podniky vynakládají náklady. Inees (1998) uvádí, že strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro strategická rozhodování, která mají na činnost podniku dlouhodobý a zásadní vliv a která v sobě kombinují externí a interní faktory působící na rozvoj podniku.

Základní stavební kameny strategického manažerského účetnictví charakterizoval Lord (1996) následovně:

- rozšíření tradičního manažerského účetnictví zaměřeného na interní informace týkající se činnosti podniku o externí informace související s tržním prostředím a konkurenčními podniky; omezené možnosti jejich seriózního získání neumožňují tento směr manažerského účetnictví v praxi plně rozvinout. Přesto se však informace o tržních podílech, cenovém vývoji konkurence a celého trhu a další informace, které jsou veřejně přístupné, staly nedílnou součástí informací manažerského účetnictví;
- strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro formulování a naplnění strategie podniku;
- strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro získání a udržení komparativní výhody.

Obdobný vývoj lze sledovat i v germanofonní oblasti, kde se v 80. let minulého období začíná objevovat strategický controlling jako systém strategického řízení (Weber 2005, Eschenbach 2004). Původně se strategický controlling orientoval zejména na strategické plánování (rozpočtování) a kontrolu; v posledních letech přebírá i nástroje strategického manažerského účetnictví z anglosaské oblasti (například Balanced Scorecard, nástroje zaměřené na řízení aktivit, strategické řízení nákladů atd.).

Zároveň však Roslender a Hart (2003) upozorňují, že dosud neexistuje ucelený koncepční rámec strategického manažerského účetnictví. Příčiny vidím ve skutečnosti, že lze jen obtížně vymezit strategické manažerské účetnictví vzhledem k manažerskému účetnictví pro taktické a operativní řízení, neboť vzájemně velmi úzce prolínají. Smysl manažerského účetnictví není odděleně zajišťovat informační podporu pro strategické řízení, pro taktické řízení a pro operativní řízení, ale naopak plnit integrační funkci mezi jednotlivými nástroji, transformovat strategická kritéria na taktická a operativní a kontrolovat plnění strategických cílů na základě výsledků dosahovaných v taktickém a operativním horizontu.

Proto se v posledních letech spíše než samostatná disciplína rozvíjejí jednotlivé metody a nástroje manažerského účetnictví ve vztahu ke strategickému řízení; tyto metody a nástroje lze analyzovat ve třech základních průřezech:

- ve vztahu k jednotlivým výkonům, zákazníkům, distribučním sítím atd., jejichž tvorba a prodej povedou k naplnění strategie podniku;
- ve vztahu k aktivitám probíhajícím v podniku;
- ve vztahu k motivaci zaměstnanců na splnění strategických cílů a na řešení otázky „Jak transformovat strategické cíle do úkolů pro jednotlivé útvary podniku a zaměstnance?“

V rámci strategického horizontu má podnik výrazně větší možnosti ovlivnit hodnotové výsledky, zejména řízením nákladů výkonu ve fázi výzkumu a vývoje, konstrukční a technologické přípravy

výroby. Na tento požadavek reagujú i nástroje manažerského účtovníctví: kalkulace životního cyklu a kalkulace cílových nákladů. Kalkulace životního cyklu posuzuje náklady na výkon za celý jeho životní cyklus, včetně nákladů na výzkum a vývoj a likvidaci následků provádění posuzovaného výkonu. Kalkulace cílových nákladů stanovuje limit nákladů na základě ceny budoucího výkonu a požadovaného zisku, který by měl výkon přinést.

Procesní řízení se zaměřuje na posouzení aktivit, činností a procesů z hlediska jejich nákladové náročnosti, doby trvání, kvality a podle toho, jak přispívají k hodnotě výkonů. V rámci procesního řízení se uplatňuje celá řada přístupů a metod, jejichž společným cílem je hledání možností, jak zrychlit a zkvalitnit podnikové procesy. Poměrně komplexní metodou, která zdůrazňuje prvky procesního řízení, je metoda Just in time.

V současném podnikatelském prostředí již nestačí z dlouhodobého hlediska orientace na hodnotové řízení, ale je třeba sledovat i další oblasti: zákaznickou, vnitřních procesů, zaměstnaneckou. Tento fakt je třeba respektovat i při stanovení strategie a její transformaci jednak na taktickou a operativní úroveň, jednak do cílů a úkolů nižších úrovní řízení. Zřejmě nejpropracovanější systém kritérií, které navazují na tento požadavek, představuje tzv. Balanced Scorecard a jeho další modifikace - strategické mapy a strategické vyladění.

Hodnotová oblast souvisí s tradičním řízením pomocí hodnotových kritérií, oblast vnitřních procesů navazuje na procesní řízení. Řízení zákaznické oblasti se soustřeďuje v oblasti naturální na sledování ukazatelů tržního podílu a v oblasti hodnotové na zjišťování nákladů a výnosů vznikajících v souvislosti s jednotlivými zákazníky. Následná analýza ziskovosti jednotlivých zákazníků umožňuje diferencovaný přístup k jednotlivým skupinám zákazníků. Zaměstnanecká oblast posuzuje dopad řízení lidských zdrojů na budoucí rozvoj podniku a jednotlivých útvarů.

Rostoucí význam informací manažerského účtovníctví pro strategické řízení potvrzují i empirická šetření prováděná v České republice; ta potvrdila hypotézy, že jasná formulace strategických cílů a způsobů jejich dosažení je považována za nezbytný předpoklad pro dlouhodobý ekonomický růst podniku i pro jeho „přežití“ (podle 94 % dotázaných manažerů) a že manažerské účtovníctví významným způsobem ovlivňuje naplňování těchto cílů (podle 81 % dotázaných manažerů).

Na druhé straně pouze polovina dotázaných uvedla, že podnik má jasně definovány strategické cíle včetně způsobů jejich dosažení a využívá nástrojů strategického manažerského účtovníctví. Úroveň strategického řízení je ovlivněna strukturou vlastníků, charakterem činnosti a úrovní konkurence podnikatelského prostředí. Nejrozvinutější strategické hodnotové řízení mají podniky patřící k nadnárodním koncernovým uskupením, podniky, v nichž je vlastník zároveň i vrcholným výkonným manažerem; naopak relativně nižší úroveň je u podniků státních či polostátních. Podniky provozující činnosti kapitálově náročné, zajišťující výzkum, vývoj mají všeobecně rozvinutější systém strategického řízení, obdobně jako podniky v odvětvích se silnou konkurencí.

Abstrakt

Na počátku 21. století se významně zvyšuje úloha strategicky orientovaného manažerského účtovníctví, resp. jeho metod a nástrojů. Strategicky orientované manažerské účtovníctví představuje rozšíření tradičního manažerského účtovníctví zaměřeného na interní informace týkající se činnosti podniku o externí informace související s tržním prostředím a konkurenčními podniky. Strategické manažerské účtovníctví by mělo poskytovat informace pro formulování a naplnění strategie podniku; zejména by mělo poskytovat informace pro získání a udržení komparativní výhody prostřednictvím snižování nákladů a/nebo diferenciací produktů (využívá přitom analýzy hodnotového řetězce a optimalizaci faktorů ovlivňujících náklady).

Klíčová slova: Strategicky orientované manažerské účtovníctví, kalkulace životního cyklu, kalkulace cílových nákladů, Balanced Scorecard, Value Based Management, Activity Based Management

JEL classification: G30

Summary

The implementation and usage of strategic management tools and methods including strategic management accounting have been increasing from the beginning of the 21st century. **Strategic management accounting** includes: the extension of traditional management accounting's internal focus to external information about competitors; information formulating and achieving of business strategy and information for gaining of competitive advantage by analysing ways to decrease cost and/or enhance the differentiation of a firm's products, through exploitng linkages in the value chain and optimizing cost drivers. Changes in business environment and development of new conceptions of management (Time Based Management, Total Quality Management, Activity Based Management, Value Based Management) intensified the need for information about costs, quality and added value of activities. The main goal of the activity based tools should **improve quality, reduce cycle times and costs** and increase yield and output.

Key words: Strategic Management Accounting, Life Cycle Costing, Target Costing, Balanced Scorecard, Value Based Management, Activity Based Management

Literatura

- [1] Bromwich, M. – Bhimani, A. (1989) *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London, 1989.
- [2] Hirsch, M. L. (2002) *Advanced Management Accounting*. London. Thomson, 2002.
- [3] Innes. J. (1998) *Strategic Management Accounting*, in Innes, Handbook of Management Accounting, New Jersey, Prentice Hall International 1998.
- [4] Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2000) *Balanced Scorecard - Strategický systém měření výkonnosti podniku*, Praha, Management Press, 2000.
- [5] Kaplan, R. S. (1998) *Advanced Management Accounting*, New Jersey, Prentice Hall International, 1998.
- [6] Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2006) *Alignment: Using the Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Boston, Harvard Business School Press, 2006.
- [7] Lord, B. R. (1996) *Strategic Management Accounting: the emperor's new clothes?* Management Accounting Research 7 (3) str. 347-366.
- [8] Rosledner, R. and Hart, J. (2003) *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*. Management Accounting Research, 14, str. 255 – 279.

Kontakt

Libuše Šoljaková - Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; soljak@vse.cz