

Vývojové tendence v systémech řízení výkonnosti[#]

Bohumil Král^{} – Jaroslav Wagner^{**} – Jakub Stránský^{***}*

Systémy řízení výkonnosti jsou v zásadě složité nástroje (instrumentálními systémy), které – podobny jiným nástrojům, jimiž člověk působí na své okolí – umožňují manažerům racionálně působit na rozvoj ekonomických subjektů (zejména podniků) tak, aby optimálně plnily cíle, pro které byly založeny. Jejich základním rysem je systémové propojení organizační, plánovací a kontrolní funkce systému řízení a jejich integrace s informační funkcí, která všemi výše uvedenými funkcemi prolíná. Z hlediska praktických potřeb to znamená, že tyto systémy by měly manažerům umožňovat optimálně řídit podnikovou výkonnost na základě adekvátních informací. Rozvoj systémů řízení výkonnosti tak lze chápat jako vzájemně se ovlivňující charakteristiky **rozvoje podnikatelského prostředí**, které působí na rozvoj **manažerských schopností** ve smyslu ústřední otázky jak úspěšně řídit svěřený podnik a které přirozeně působí také **na změny v informační podpoře** řízení z pozice managementu.

Centrální úlohou manažerských řídicích systémů je měření, a následné hodnocení výkonnosti podniku. Jde o poměrně složitý úkol vzhledem k tomu, že cíle podniku jsou výslednicí cílů subjektů, kteří vstupují do vztahu s podnikem. Hodnocení výkonnosti jako každé jiné hodnocení je subjektivní, a tedy vždy závislé na otázkách, **pro koho a za jakým účelem** se výkonnost posuzuje. Pro posouzení, zda a v jakém rozsahu byl podnik výkonný, se běžně využívá srovnání skutečně dosaženého výsledku **s očekávaným** nebo **žádoucím**. Jenže obtíž takového hodnocení je v tom, že celistvé hodnocení, zda určitý proces přispěl k dosažení očekávaných cílů, lze uskutečnit až v okamžiku, kdy byl proces i jeho přímé důsledky ukončeny. Hodnocení výkonnosti v rámci vymezeného období, které je kratší než doba od rozhodnutí o uskutečnění procesu (činnosti) až po ukončení přímých důsledků, je tedy vždy **vyčleněním části** ze spojitého celku. Proto je měření výkonnosti poměrně náročnou disciplinou, která v poslední době prochází bouřlivým vývojem.

Měření výkonnosti

Hlavní význam informací o výkonnosti podniku spočívá stále zřetelněji v jejich využití jako informačního podkladu pro rozhodování o variantách budoucího vývoje, respektive pro posouzení budoucích důsledků těchto rozhodnutí, než jako nástroje zpětného posouzení již uskutečněných událostí. Bylo by nežádoucím zjednodušením omezovat problematiku měření výkonnosti na zpětné posouzení kvality a výsledků minulého průběhu uskutečněného děje, tedy na zobrazení důsledků. Klíčový je význam měření výkonnosti pro rozpoznání příčin

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903 a výzkumného projektu *Strategické řízení podniku a jeho informační zajištění* registrovaného u Grantové agentury České republiky pod číslem 402/04/0879.

^{*} Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – vedoucí katedry, profesor, Katedra manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, <kral@vse.cz>.

^{**} Ing. Jaroslav Wagner, PhD. – odborný asistent, Katedra manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, <wagner@vse.cz>.

^{***} Ing. Jakub Stránský – doktorand Katedry manažerského účetnictví Fakulty financí a účetnictví, CEMS MIM, Vysoká škola ekonomická v Praze, <stranja@vse.cz>.

nastávajícího vývoje a posouzení možností ovlivnitelnosti jeho směru a průběhu v současném a budoucím období.

Úkolem měření výkonnosti je pomoci při hledání odpovědí na otázky, jakým směrem bychom měli orientovat (respektive na jaké oblasti bychom měli soustředit) naše současné a budoucí rozhodování a jak naše dnešní rozhodnutí a činy přispívají k budoucímu prospěchu, spíše než na otázku, jak se dnes projevují důsledky rozhodnutí a činů, které jsme my nebo naši předchůdci uskutečnili v minulosti.

Méně jednoznačné závěry je možné učinit v otázce vývoje vztahu spolehlivosti informace a její aktuálnosti pro rozhodování, a to zvláště u informací určených pro externí uživatele. Na jednu stranu jsou předmětem kritiky uživatelů metody preferující kritérium spolehlivosti pro nízkou vypovídací schopnost informací. Na druhou stranu z důvodu morálního hazardu poskytovatelů informací, který umožňuje informační asymetrie, jsou – zvláště po vlně manažerských skandálů ve Spojených státech amerických – metody preferující kritérium aktuálnosti vnímány jako problematické.

Výkonnost podniku je závislá na jeho schopnosti vytvořit a využít **konkurenční výhodu**. O ní ale nerozhoduje schopnost podniku vytvořit standardní „funkční“ produkt s přiměřeným vynaložením zdrojů; klíčovým faktorem je diferenciací výkonu od konkurence. Hlavní slovo má přitom stále méně diferenciací funkční, tedy schopnost vytvořit produkt s jedinečnými parametry, ve prospěch diferenciací ostatních atributů vnímaných zákazníkem jako přidaná hodnota. Zobrazení a analýza těchto faktorů by měly být základem indikativních přístupů k měření výkonnosti.

V podmínkách globální konkurence je možnost využití konkurenční výhody obvykle krátkodobá. Pozitivní ekonomický přínos podnikatelského procesu, který je důsledkem využití současné konkurenční výhody, proto není dostatečným základem pro očekávání budoucího ekonomického prospěchu. Ten je spíše závislý na schopnosti vytvořit v současnosti konkurenční výhodu pro budoucí období.

Velká část zdrojů, vynaložených v souvislosti s marketingem, výzkumem a vývojem, vytvořením produkční kapacity a dalšími inovačními aktivitami, je vynakládána v období před zahájením tvorby výkonu; část zdrojů, jako např. zajištění servisních služeb, likvidace zařízení apod. v období po skončení tvorby výkonu. Úroveň, v jaké jsou tyto zdroje vynaloženy, je většinou nezávislá na objemu vytvořených výkonů i na rozložení jejich tvorby v jednotlivých obdobích. To znamená, že rozložení ekonomického prospěchu spojeného s tvorbou a realizací výkonů je v čase velmi nerovnoměrné. Přínos tvorby určitého typu výkonu k výkonnosti podniku je tedy nutné hodnotit za celé období životního cyklu výkonu. Vypovídací schopnost krátkodobého souměření ekonomického prospěchu a související ekonomické oběti (Matching Principle) je pro komplexní posouzení vývoje výkonnosti ve strategickém horizontu velmi omezená.

Ekonomické ovládání samotných hmotných aktiv nepřináší (kromě jedinečných vzácných přírodních zdrojů) většinou významnou konkurenční výhodu. Zdroji konkurenční výhody jsou dnes v drtivé většině „nehmotná aktiva“, která by se proto měla stát centrem zájmu měření a řízení výkonnosti.

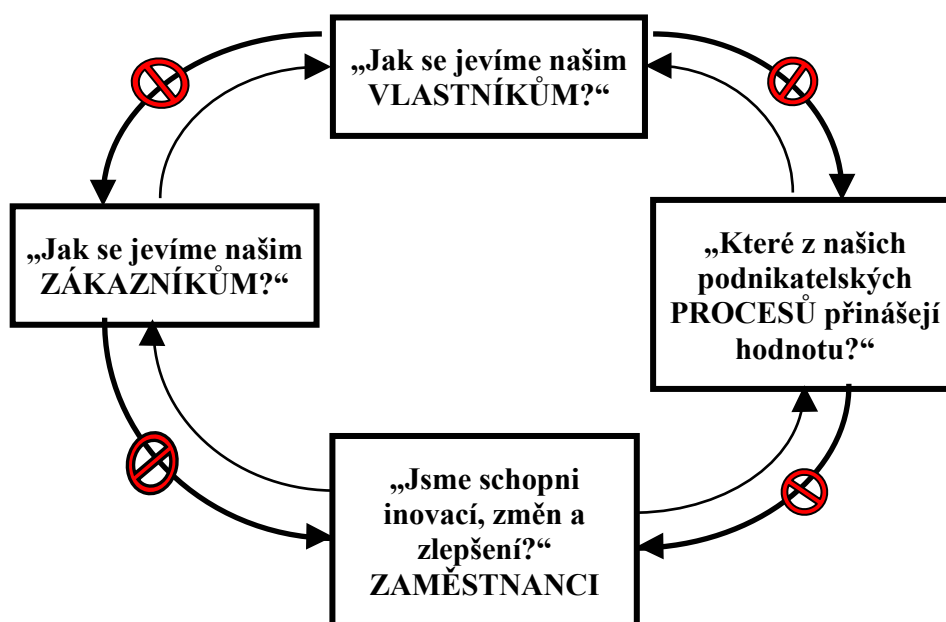
Integrita hodnotového a naturálního řízení

Hodnotově vyjádřené cíle vycházejí hlavně z požadavků **vlastníků podniku**. Úspěch firmy v dlouhodobém horizontu však více ovlivňuje konzistence zájmů širšího spektra subjektů, kteří se podílejí na tvorbě a užití vytvořených hodnot; mezi nimi pak hrají nejvýznamnější roli **zákazníci a zaměstnanci**.

Primární zájem manažerů se při plnění vrcholových hodnotových kritérií, která se zpravidla vyhodnocují v pravidelných ročních intervalech, orientuje spíše na **taktický roční horizont než na strategický vývoj**. To pak negativně ovlivňuje rozvoj podniku hlavně v těch případech, kdy se taktické a strategické důsledky manažerských rozhodnutí dostanou do sporu. Z hlediska rozpornosti mezi takticky měřenými hodnotovými výsledky a strategickými záměry podniku je pak významné odlišit **hodnotové výsledky** od **faktorů (hybných sil)**, které zajišťují dlouhodobý podnikový rozvoj ve smyslu rozšířené reprodukce. Manažer by měl věnovat větší pozornost faktorům indikujícím úspěšnost rozvoje. Stručně řečeno: pokud se podniku podaří zajistit příznivý dlouhodobý rozvoj hybných sil, nepřekvapí ho ani dlouhodobě příznivý vývoj hodnotových kritérií. **Ekvivalence v tomto vztahu však neplatí: krátkodobě a takticky lze realizovat opatření, která vedou k růstu hodnotových kritérií, ale dlouhodobý rozvoj podniku podlamují.** Podnikové cíle je třeba formulovat (i následně vyhodnocovat) v širším kontextu dalších naturálních a vzájemně kombinovaných kritérií, jejichž plnění prodlouží časový horizont úspěšného rozvoje podniku.

Zřejmě nejpropracovanějším a dnes nejznámějším systémem těchto kritérií je tzv. Balanced Scorecard (dále jen BSC), jehož principy formulovali R. S. Kaplan a D. P. Norton (2000) na počátku devadesátých let. Základem BSC je vymezení čtyř perspektiv hodnotících kritérií, jejichž dlouhodobé plánování, rozpočtování, sledování a motivační vyhodnocování má největší vliv na rozvoj podniku (viz Obr. 1).

Obr. 1: Balanced Scorecard – výchozí schéma



Kromě kritérií, jejichž žádoucí úroveň se formuluje z údajů hlavního rozpočtu (otázka „Jak se jevíme našim akcionářům?“), se další kritéria zaměřují na tři další roviny podnikání. První je vztah k **zákazníkům** (např. růst jejich počtu, vyjádření „věrnosti“, spokojenosti) a

jejich přínos k celopodnikovým výsledkům. Druhou je vztah k **zaměstnancům**, jednak z hlediska jejich spokojenosti a sounáležitosti s firmou, jednak z hlediska jejich schopnosti zlepšovat výsledky v těch oblastech, za které odpovídají. Třetí rovinou je vyjádření schopnosti firmy, resp. jejich zaměstnanců, **organizovat vnitřní podnikové procesy** takovým způsobem, aby přinášely co největší uspokojení zákazníkům a zároveň přispívaly k lepším hodnotovým výsledkům.

Duální koncept manažerského a finančního účetnictví

V zásadě nerozporně se akceptuje princip, že integrujícím informačním prvkem systémů řízení výkonnosti je účetní vidění světa. Základním projevem této skutečnosti je fakt, že postupná konkretizace strategických cílů firmy, jejich výkonová, odpovědnostní i procesní transformace i analýza odchylek v zásadě vychází z triumvirátu syntetických informací rozpočtovaných, resp. ve skutečné výši zpracovávaných účetních výkazů: **rozvahy, výsledovky a peněžních toků**. Zejména v souvislosti se změnami podnikatelského prostředí, ale také se vzrůstajícím tlakem na harmonizaci finančního účetnictví je stále více zřejmé, že „páteří“ systémů řízení výkonnosti musí být takový způsob účetního zobrazení, který je primárně podřízen požadavkům manažerů. Při srovnání tohoto tzv. manažerského účetnictví s finančním účetnictvím se proto zdůrazňuje jeho **obsahově a strukturálně rozdílné** (tzv. duální) **pojetí**, které umožňuje uplatnit následující rozdíly:

- **alternativní ocenění fixních aktiv hmotného charakteru**, nezbytných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti, kde je snaha odvíjet výši jejich opotřebení spíše z reprodukční než z historické pořizovací ceny,
- **vyjádření a reálné ocenění těch fixních aktiv nehmotného charakteru**, která nejsou předmětem zobrazení ve finančním účetnictví s ohledem na obtíže a rizika spojená s odhadem jejich budoucího ekonomického prospěchu (výzkum, vývoj, marketing, vztahy vůči zákazníkům, podnikem generovaný goodwill apod.),
- alternativní **ocenění výrobků, prací a služeb** (které je pro manažerské potřeby účelné odvinout spíše z úrovně variabilních nákladů, zatímco požadavky Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) i Všeobecně uznávaných zásad Spojených států amerických (US GAAP) vyžadují zahrnout do jejich ocenění i fixní náklady, vynaložené v souvislosti s tvorbou výkonů,
- alternativní zobrazení **leasingových transakcí**, které vychází – v souladu s požadavky IAS/IFRS i US GAAP – z vykazování, oceňování a odepisování dlouhodobě najatých fixních aktiv u nájemce,
- širší škálu **aplikace tzv. hodnotového a ekonomického pojetí nákladů**, než umožňují požadavky kladené na finanční účetnictví, a tak rostoucí počet podniků buduje systém hodnotových kritérií ve vztahu k tzv. **přidané ekonomické hodnotě** (anglicky EVA – Economic Value Added), přičemž základem propočtu je zisk z hlavní výdělečné činnosti podniku po zdanění, snížený o průměrné náklady kapitálu, který je v podniku dlouhodobě vázán a který je nutný k financování hlavní výdělečné činnosti,
- nakonec pak **strukturální diferenciaci**, projevují se v manažerské rozvaze – oproti rozvaze poskytované uživatelům finančního účetnictví – výrazně zřetelněji snahy o oddělení aktiv, závazků a vlastního kapitálu, potřebných pro realizaci **hlavní výdělečné činnosti**, od aktiv, závazků a vlastního kapitálu, jejichž stav a vývoj je již výsledkem **investičních a finančních aktivit**, realizovaných mimo hlavní výdělečnou činnost, a zdrojů financování, **explicitně „vyžadujících“ úhradu nákladů kapitálu** (zejména úroků a dividend) od zdrojů, které tuto úhradu nevyžadují; význam této

diferenciace vzrůstá, pokud toto oddělení není totožné se členěním zdrojů na dlouhodobé a krátkodobé.

Prodloužení časového horizontu řízení a jeho informační podpora

Manažerské účetnictví je historicky celou svou podstatou spíše takticky zaměřený nástroj pro zobrazení podnikatelského procesu, který se ovšem v posledních dvaceti letech rozvíjí. Na pomezí informační podpory naturálního a hodnotového řízení rozvinulo řadu metod, jejichž cílem je překlenout toto omezení a vytvořit systém nástrojů a metod pro podporu **strategického podnikového řízení**.

Základní metodou je **hodnotová analýza** celého řetězce vzniku nákladů (Value Chain Analysis, Value Based Management). Zakládá se na vymezení dílčích aktivit, činností a podnikových procesů, které vytvářejí hodnotu, a jejich odlišení od těch, které ji nevytvářejí. Výraznou změnou metody je rozšíření za tradičně chápané podnikové hranice a z ní vyplývající **restrukturalizace vztahů** vůči dodavatelům a zákazníkům. Z toho pak vychází celá řada informačních nástrojů a metod, které eliminují časové ztráty a aktivity nepřinášející hodnotu: mezi ně patří např. kalkulace s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit (Activity Based Costing), ostatní AB techniky (jako je např. rozpočtování nákladů ve vztahu k aktivitám – Activity Based Budgeting), metoda JIT (Just In Time), metoda komplexního řízení kvality (TQM – Total Quality Management) a další.

Další z metod je snaha o řízení „**životního cyklu**“ výkonů metodami vyhodnocování investičních projektů. Propočet efektivity nového výrobku nebo výrokové řady je založen na modifikaci propočtu čisté současné hodnoty a zahrnuje odhad budoucích výdajů spojených s výzkumem, vývojem, záběhem, výrobou, deklinací při doběhu a s likvidací následků výroby. Tyto diskontované výdaje se pak porovnávají s odhadovanými, opět diskontovanými příjmy z prodeje, resp. jinými přínosy, které zavedení výrobku přinese – metoda bývá označována jako kalkulace životního cyklu výkonu (anglicky Life Time Costing, Life Cycle Costing).

Další z progresivních kalkulačních metod, kalkulace cílových nákladů (Target Costing), se zaměřuje na tzv. **cílové veličiny**. Zatímco tradiční postup klade posloupnost otázek „Jaká výše nákladů?“, a teprve poté „Jaká bude cena odvozená z těchto nákladů odpovídajících dané konstrukci, technologii a organizaci výroby?“, metoda cílových nákladů otázky obrací: vychází z informace o **úrovni ceny**, kterou bude ochoten zákazník zaplatit za výrobek při předpokládaném vývoji trhu a objemu prodeje, a z ní teprve odvozuje, kolik mohou činit maximální náklady výrobku se zřetelem na jeho žádoucí (směrnou) rentabilitu. Rozpočtování cílových veličin má pak pochopitelně dopad nejen na dlouhodobé řízení nákladů, ale na celý rozpočtový systém včetně norem, kalkulací a krátkodobých rozpočtů.

Strategic Alignment

Strategic Alignment (strategické sladění/zaměření) je na strategii zaměřený podnikový proces koordinace všech obchodních jednotek, obchodních procesů a podnikových funkcí s cílem identifikovat a realizovat synergie a vytvořit hodnotu dodávanou podnikem. Poté, co se vrcholoví manažeři pozvolna naučili podnikovou strategii formulovat, zjišťují, že pro úspěch podniku je kritická jejich schopnost strategii do podniku prosadit, zapálit pro ni nejen lidi, ale i celou organizaci, a tím strategii na trhu realizovat.

Odpovědí je strategické zaměření, koncept R. S. Kaplana (2004) popsany v jeho nové knize, který ideově rozvíjí již známé koncepty Balanced Scorecard a strategické mapy. Strategické zaměření akcentuje zejména komunikační, či dokonce interní pedagogickou činnost manažera, a nabízí k tomu adekvátní nástroje, které by se měly stát páteří manažerských kontrolních systémů. O strategickém zaměření se u nás teprve začíná mluvit, jeho úspěšnost prověří až čas.

Zvýšení časové hodnoty účetních informací pro operativní a taktické řízení

V určitém protikladu k tendenci prodloužit časový horizont využití informací manažerského účetnictví ve strategickém řízení se zejména v posledních deseti letech významně změnil vztah k **časové hodnotě účetní informace**, využívané v operativním a taktickém časovém horizontu. Pokud tradiční způsob účetního zobrazení zdůrazňoval princip spolehlivosti, vyžadující zobrazit transakci až po příchodu dokladů, zdůrazňují naopak současné požadavky na zpracování tzv. reportů (informačních podkladů) jejich relevanci k manažerskému řízení a rychlost odezvy.

Řada celosvětově působících společností vyžaduje dnes od svých národních lokací zpracovat měsíční reporty, zpracované na relativně přísně respektované aktuální bázi, dva až tři dny po uplynutí hodnotícího období a roční reporty (zpravidla navazující na roční účetní závěrku ověřenou auditorem) zhruba do týdne po skončení kalendářního nebo obchodního roku.

To se odráží nejen ve výrazně těsnější vazbě mezi informacemi o skutečném a žádoucím průběhu podnikatelského procesu, ale i ve větším tlaku na spojení manažerského účetnictví s vnitřním kontrolním systémem podniku.

Multidimenzionalita řízení a její informační podpora

Vzrůstající složitost podnikatelského prostředí se projevuje v tzv. multidimenzionalitě řízení. Pokud tradičními oblastmi manažerského řízení bylo řízení po linii výkonů a po linii odpovědnostních středisek, současný manažer vyžaduje také kvalitní informační zázemí pro řízení po linii aktivit, činností, procesů, zákazníků, distribučních kanálů a teritorií prodeje.

Potřeba adekvátního informačního zajištění zvyšuje důležitost správného informačního řešení tzv. alokačních problémů. Ústředním mottem je myšlenka, že „není podstatné jak, ale PROČ je třeba přiřazovat náklady výrobkům, útvarům, zákazníkům, aktivitám či jinak vymezeným objektům alokace“. Protože neexistuje univerzálně správný způsob přiřazení nákladů příslušnému objektu alokace, musí každý způsob respektovat nejen vztah nákladů k objektu, ale zejména rozhodovací úlohu, která bude na základě tohoto přiřazení řešena.

Ani jedné z významných rozhodovacích úloh, které jsou dnes na základě alokačních postupů řešeny, neposkytuje adekvátní informační zázemí tradiční, tzv. **reprodukční způsob alokace**. Ten vychází z úvahy, že – má-li podnik dlouhodobě prosperovat – musí i příčinně vzdálené náklady „uhradit“ v ceně produktu. Praktická aplikace této úvahy pak vede k tomu, že se v podnicích alokují značné, vnitřně nediferencované objemy „režii“ (v nichž však často zůstávají „skryty“ významné částky přímých nákladů) ve vztahu ke strojovému času, jednicovým mzdám či jiným rozvrhovým základnám, jejichž smyslem bylo vyjádřit přidanou hodnotu podniku k pořízeným ekonomickým zdrojům, a při jejichž alokaci se jednoznačně

uplatňuje přímá úměra ve smyslu „čím více konkrétních výkonů podnik vyrobí, tím větší částkou musí přispět k úhradě společných nákladů.

Zejména rozvoj konkurence a s ním narůstající nutnost odvozovat ceny produktů nikoliv z jejich nákladové náročnosti, ale z hodnoty pro zákazníka však stále více ukazují, že tento způsob alokace vypovídací schopnost kalkulací nejen nezvyšuje, ale naopak vede k řadě chybných manažerských rozhodnutí.

Manažerské řídicí systémy se proto soustředí na kvalitní informační podporu následujících třech nejpoužívanějších typů rozhodovacích úloh:

- úloh řešených na existující kapacitě, založených na správné kvantifikaci variabilních nákladů a marže, které příslušný objekt alokace vyvolává, resp. přináší,
- úloh vycházejících z propočtu plné nákladové náročnosti objektů alokace, které se aplikují např. při posuzování dlouhodobé efektivnosti prodávaných výrobků, a
- motivačních úloh, jejichž cílem je stimulovat manažery a zaměstnance na takovém jednání, které je prospěšné pro dosažení podnikových cílů.

Rozvoj účetnictví pro rozhodování

Všechny výše uvedené tendence se projevují v potřebě manažerů mít k dispozici nejen informace manažerského účetnictví pro řízení podnikatelského procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech již bylo rozhodnuto, ale hlavně takové, které umožňují zhodnocovat **varianty budoucího rozvoje podniku**. Typ těchto informací, zjednodušeně nazývaný „Co se stane, když...“, tak umožňuje využít účetní informace i **pro rozhodování**.

Rozvoj účetnictví pro rozhodování se promítl nejen do širšího spektra poskytovaných informací, ale měl také zpětný vliv na jeho metodické prvky; zejména tradiční orientace účetního systému na zobrazení podnikatelského procesu v jeho úplnosti a aplikace principů podvojnosti a souvztažnosti se začala dostávat do rozporu s požadavky na včasnost a originalitu podkladů pro rozhodování.

Informační systém tak leckdy uspokojuje spíše manažerské potřeby, než aby respektoval principy, zásady a metody účetního zobrazení, což se s nadsázkou nazývá „spíše manažerské než účetnictví“. Aplikace tradičních prvků účetní metody totiž začíná brzdit rozvoj požadavků na včasnost a originalitu manažersky potřebných informací. O manažerském účetnictví se začíná hovořit spíše jako o **systému manažersky orientovaných hodnotových informací**.

Za výstup manažerského účetnictví se nepovažují jen tradičně účetní informace, ale také informace vázané k němu např. součtovou vazbou, ale již bez zřejmého podvojného zobrazení (elementárním příkladem takové informace jsou kalkulace výkonů) nebo dokonce informace, kde je kontrolní vazba na tradiční účetní informaci velice volná (jako např. analýza nákladové náročnosti aktivit útvaru vývoje).

Tlak na kvalitu směrných informací (systémů plánů a rozpočtů)

Velice kritická diskuse o účelnosti a „přidané hodnotě“ směrných informací proběhla v zemích s vyspělou tržní ekonomikou zhruba v polovině osmdesátých let. Výsledkem této diskuse byla – do jisté míry překvapivě – nejen „rehabilitace“, ale spíše rostoucí význam kvality těchto informací pro úspěšně se rozvíjející podnik. Zřejmě podstatnějším efektem této

diskuse však byla řada dílčích poznání, že nové podnikatelské prostředí vytváří tlak na výrazné inovace v procesu tvorby a využití těchto informací.

Zhruba posledních dvacet let je tak charakteristických nejen snahou o rozšíření aplikace těchto metod u širšího spektra podniků, ale i značným posunem v **metodologii tvorby a využití plánů a rozpočtů** a v tlaku na jejich **systémové pojetí**, a to zejména v oblasti osmi základních otázek: Co je cílem systému plánů a rozpočtů? Jaké jsou časové dimenze tohoto systému? Jak zásady respektovat při sestavě a využití systému plánů a rozpočtů podniku jako celku? Jak transformovat plány a rozpočty z hierarchicky vyšší úrovně na nižší? Jak využít celý systém jako nástroj komunikace a koordinace? Jaké jsou možnosti využití plánů a rozpočtů jako nástrojů hmotné zainteresovanosti? Jaké typy rozpočtů volit? Jak přistupovat ke kontrole jejich plnění?

Informační a komunikační technologie

Nové trendy v manažerských řídicích systémech přinášejí nové nároky na informační a komunikační schopnosti i vybavení manažerů. Zatímco šlo v minulosti o co nejúspornější a nejrychlejší zpracování velkého množství strukturovaných informací, pouští se dnešní technologie do nečekaných domén.

Informační a komunikační technologie dnes pomáhají zvládat manažerům informační záplavu, jejímž byly v minulosti nástrojem – jednak přehledností a jednoduchostí rutinního řízení (co nejúspornější a graficky nejpropracovanější operativní reporty, semaforové ukazatele o stavu procesů), jednak srozumitelností a přístupností málo strukturovaných informací. V mnohých případech jde o jakousi novou vlnu ergonomie – aby co možná nejvíc informací našlo správné využití a aby bylo riziko zkreslení mylným pochopením ze strany uživatele co nejmenší.

Pedagogičnost technologií je vlastně nejsilnější tendencí vůbec: Vzhledem k orientaci managementu na poměrně abstraktní koncepce s výhledem do budoucnosti se informační a komunikační technologie rostoucí měrou uplatňuje jako instruktážní a vzdělávací nástroj. Myšlenkové základy strategie jdou totiž snáze vykládat pomocí vizualizovaných strategických map, hodnocení strategie lze lépe provést pomocí schémat Balanced Scorecardu a „řídicí kokpit“ každého manažera lze namísto tabulek s čísly snadněji uchopit jako navigační centrálu.

S tradiční rolí výpočetní techniky se ale budeme setkávat i nadále, v podobě efektivního operativního řízení výroby, výkaznictví ve velmi krátkých termínech, efektivního integrovaného výzkumu a vývoje nebo v podobě expertních systémů, které lidem umožňují zpracovat v reálném čase obrovské množství dat (odhady na základě časových řad nebo řešení optimalizačních úloh).

Závěry

Lze říci, že současné vývojové tendence manažerských řídicích systémů nepřinášejí žádné nové, převratné nástroje v podobě teorií nebo tvrdých technik. Mnohem spíše rozvíjejí a aplikují stávající znalosti ve větší míře a integrují je do uceleného systému. Spíše než o objevování vypovídají mnohem více o neustálém zlepšování a vzdělávání se na základech již poznaného. Převratné ale může být právě to, že jsou všechny orientovány výrazným způsobem na budoucnost, jsou vázány účelovostí na konkrétní rozhodnutí a podnikové

činnosti v budoucnu, preferují celistvost pohledu na úkor množství dat a ověřených, ale svým způsobem již mrtvých informací.

Literatura

- [1] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2000): *Balanced Scorecard – Strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha, Management Press, 2000.
- [2] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004): *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston, Harvard Business School Press, 2004..

Vývojové tendence v systémech řízení výkonnosti

Bohumil Král – Jaroslav Wagner – Jakub Stránský

ABSTRAKT

Autoři popisují aktuální trendy v manažerských řídicích systémech (z anglického Management control systems, MCS) tak, jak vyplynuly z diskusí v průběhu mezinárodní konference zaměřené na měření výkonnosti podniků, která se konala na VŠE v Praze v září 2006. Článek vypočítává vývojové tendence všech relevantních aspektů MCS, což znamená poměrně široké rozpětí od corporate governance, přes plánování a rozpočtování až po počítačovou podporu. V souhrnu lze říci, že v žádné oblasti nejde o převratné novinky, ale o postupující začleňování již známých konceptů do podnikové praxe tak, aby inovace opravdu vedly ke zvýšené výkonnosti ekonomiky..

Klíčová slova: Manažerské řídicí systémy; Účetnictví; Corporate governance.

News in Management Control Systems

ABSTRACT

The authors describe emerging hot topics in management accounting systems (MCS) as discussed during the international conference held at University of Economics, Prague, in September 2006. This paper underpins all relevant aspects of MCS ranging from corporate governance, through planning and budgeting to ICT support. The authors conclude that the news in MCS is more likely an anticipated development than any hot intellectual breakthrough not seen so far, a development that integrates recent theoretical concepts deeper into the everyday reality of our industries to enable better governance for better performance.

Key words: Management Control Systems; Management Accounting; Corporate Governance.

JEL classification: M41.