

Vztah strategického manažerského účetnictví a strategického managementu[#]

(Diskuse ke strategickému manažerskému účetnictví)

*Libuše Šoljaková**

Úvod

V odborné literatuře se pojem strategické manažerské účetnictví uvádí již více než 30 let, stále však není zcela ujasněno jaký je vztah mezi strategickým manažerským účetnictvím a strategickým managementem. Analogií základního vztahu manažerského účetnictví a managementu lze odvodit, že strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informační podporu strategickému řízení. Podrobnější analýza definic strategického manažerského účetnictví však takto jasnou odpověď nedává, obdobně i publikace věnované strategickému manažerskému účetnictví se věnují z velké části strategickému managementu. Cílem tohoto článku je analyzovat vztah mezi strategickým manažerským účetnictvím a strategickým managementem.

Strategické manažerské účetnictví

Požadavek orientovat manažerské účetnictví i na strategické řízení se v odborné literatuře začal objevovat 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.

Termín strategické manažerské účetnictví však již na počátku 80. let poprvé použil Simmons (1981), 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:

- a) rozšíření tradičního manažerského účetnictví zaměřeného na interní informace týkající se činnosti podniku o externí informace související s tržním prostředím a konkurenčními podniky;
- b) strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace pro formulování a naplnění strategie podniku;

[#] Článek je zpracován v rámci výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, institucionální podpora VŠE IP100040.

^{*} Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. – docentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <soljak@vse.cz>.

- c) 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 lze spatřit v tom, že je obtížné 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.

Guinding, Cravens a Tayles (2000) upozorňují na různou potřebu informací v jednotlivých etapách strategického řízení. V etapě analýzy dalšího strategického rozvoje jsou zapotřebí především kvalitativní informace o externím prostředí – konkurenci, vývoji požadavků zákazníků, vývoji technologií, podmínek pro podnikání atd. V okamžiku, kdy jsou navrženy varianty strategie, jsou důležité hodnotové i kvalitativní informace o podniku samotném i o okolí. Teprve při realizaci strategie mají hlavní význam hodnotové a interní informace.

Uvedené názory se shodují v tom, že jedním z prioritních cílů manažerského účetnictví by mělo být poskytování **informací pro formulaci a naplnění strategie a pro získání komparativní výhody** a dále podpora **implementace strategických cílů na taktickou a operativní úroveň**. Informace manažerského účetnictví by tak mimo jiné měly splňovat následující požadavky:

- **silná integrita hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu** – průkazná a systematická vazba na kvalitativní charakteristiky (kvalita produktů, spokojenost zákazníků a zaměstnanců, tržní podíl atd.)
- **zohlednění implicitních veličin (ekonomické pojetí nákladů)** – zejména zahrnutí nákladů kapitálu do nákladů jednotlivých produktů a činností i do řízení po linii odpovědnosti.
- **multidimenzionální charakter**, který se projevuje vykazováním informací například:
 - **na bázi různého ocenění** – v historických cenách, v reálných cenách, na bázi diskontovaných peněžních toků
 - **ve vztahu k různým srovnatelným bázím** – vývoj v čase, ve vztahu k předem stanoveným hodnotám, ve vztahu ke konkurenci, ve vztahu celkovému vývoji v podnikatelském prostředí
- **klouzavost** – vykazování informací za delší časové úseky, a to do minulosti (například skutečnosti za tři uplynulá období), do budoucnosti (například tři nadcházející období) i v kombinaci (například minulý rok, běžný rok a následující rok).
- **vizualizace** – využívání moderních grafických způsobů prezentace místo tradičních tabelárních a číselných výstupů, které jsou často vnímány jako „změť různých čísel“.

Je důležité upozornit, že uvedené výhrady a požadavky nijak **nezpochybňují tradiční úlohy manažerského účetnictví orientované na informační podporu operativního a taktického řízení**. Naopak moderní systémy řízení předpokládají efektivní fungování

operativního a taktického hodnotového řízení. Bylo by chybou orientovat se pouze na strategii a omezit operativní a taktické řízení. **Transformace a implementace strategie na taktickou a operativní úroveň** (samozřejmě zahrnující nejen časovou, ale i výkonovou, odpovědnostní, procesní, zákaznickou a další přeměny strategických cílů na nižší úrovně) je neodmyslitelným předpokladem pro její úspěšné naplnění. Taktické a operativní řízení však nelze považovat za dominantní a nemělo by **brzdit strategický rozvoj podniku**.

Část kritických názorů na manažerské účetnictví také souvisí spíše se vztahem nástrojů a metod manažerského účetnictví a zvolenou strategií podniku než s kritikou nástrojů samotných.

Mají-li metody a nástroje manažerského účetnictví podporovat naplnění strategických cílů, je důležité, aby v závislosti na typu strategie, podnik volil i používané metody a nástroje. Zpravidla se uvádějí dva krajní způsoby, jak lze získat konkurenční výhodu – **strategie diferenciací a strategie snižování nákladů a cen**. Strategie diferenciací znamená poskytnout zákazníkovi produkt, který ho zaujme svou jedinečností, vysokou kvalitou, souvisejícími službami apod. a za který bude ochoten zaplatit vyšší cenu. Naopak strategie snižování nákladů a cen představuje snahu snížit co nejvíce náklady, a tedy i prodejní cenu, tím přilákat zákazníky a maximalizovat objem prodeje a zisk. Samozřejmě daleko **vyšší význam mají tradiční nástroje a metody manažerského účetnictví – kalkulace a rozpočty v podnicích uplatňujících strategii snižování nákladů a cen**, kdy dodržení předem stanovených hodnot je klíčovou otázkou existence. Na rozdíl od podniků uplatňujících **strategii diferenciací**, kde je klíčovým prvkem získání zákazníka a dodání mu „drahého“ produktu a poté následuje snaha optimalizovat náklady. V tomto případě se může zdát dodržení předem stanovených nákladů na výrobu výkonu druhořadé ve srovnání se schopností získat zákazníky.

V následující Tab. 1 je uveden význam jednotlivých nástrojů a metod manažerského účetnictví v závislosti na typu strategie.

Tab. 1: Nástroje manažerského účetnictví a zvolená strategie podniku

	Základní směr strategie	
	Diferenciací produktu	Snižování nákladů a cen
Význam dodržení standardních nákladů na výkony	nízká	velmi vysoký
Význam variantních rozpočtů	střední až nízký	vysoký až velmi vysoký
Význam dodržení rozpočtů	střední až nízký	vysoký až velmi vysoký
Význam analýzy marketingových nákladů	zásadní pro úspěch	nízký
Význam nákladů na výkony při cenových rozhodováních	nízký	vysoký
Význam nákladů konkurence	nízký	vysoký

Zdroj: Shank (1989)

Strategické manažerské účetnictví lze v současnosti chápat ve dvou směrech, jednak se **tradiční metody a nástroje manažerského účetnictví modifikují a rozšiřují**, aby podporovaly strategické řízení podniku, jednak dochází k úzkému propojování manažerského účetnictví a nástrojů a metod strategického řízení a silnější **orientaci manažerského účetnictví na informace z externího prostředí, na monitorování a analýzu strategické pozice podniku**.

V oblasti modifikace tradičních nástrojů a metod se jedná především o rozvoj:

- **Nástrojů řízení po linii výkonů**, které se orientují na strategické řízení nákladů a zisku výkonů – zejména **kalkulace životního cyklu** (anglicky Life Cycle Costing) a **kalkulace cílových veličin** (anglicky Target Costing).
- **Nástrojů řízení po linii aktivit a procesů**; jedná se o metody a nástroje podporující řízení na základě dílčích aktivit (Activity Based Cost Management, Activity Based Budgeting, Zero Based Budgeting).
- **Nástrojů řízení po linii odpovědnosti**, které souvisejí se strategickým řízením výkonnosti strategických podnikatelských jednotek a měřením přínosu útvarů podniku ke strategickým cílům.

Oblasti vztahu strategického manažerského účetnictví a strategického managementu se věnuje další část textu

Vztah manažerské účetnictví a nástrojů strategického managementu.

Převážně analytický a hodnotící charakter operativně a takticky zaměřených informací manažerského účetnictví přispěl mimo jiné k tomu, že v rámci disciplíny managementu se rozvíjely metody a nástroje podporující strategické řízení a rozhodování. Tyto nástroje do jisté míry plnily úlohu manažerského účetnictví pro strategické řízení. Byly založeny na všeobecně známých skutečnostech a intuici manažerů. Příkladem mohou být například analýza silných a slabých stránek neboli SWOT analýza či různé portfoliové matice (BCG, GE). Přitom podstatnou část informací v rámci těchto nástrojů by mělo poskytovat právě manažerské účetnictví, včetně zajištění určitých kvalitativních nároků, které jsou na tyto informace kladeny.

Manažerské účetnictví a SWOT analýza

SWOT analýza je založena na kombinaci silných a slabých stránek podniku a příležitostí a hrozeb okolí. Při formulaci strategie by silné stránky měly být využity k neutralizaci hrozeb a využití příležitostí a naopak slabé stránky by měly být eliminovány pomocí příležitostí a při kombinaci slabých stránek a hrozeb by měly být minimalizovány škody.

Podíváme-li se na atributy obvykle uváděné jako silné či slabé stránky, kterými jsou například prodejní ceny výkonů, náklady v různých pojetích a členěních, kvalita, výzkum a vývoj, inovace, úroveň řízení a organizace, výrobní portfolio, je zřejmé, že podstatnou část těchto informací by mělo poskytovat manažerské účetnictví. Je-li jedním z hlavních úkolů manažerského účetnictví poskytovat informace o nákladech a cenách produktů, činnosti atd., pak by i manažerské účetnictví mělo mít schopnost vyhodnotit, jaká je relace nákladů a cen ve vztahu ke konkurenci a zda představuje silnou či slabou stránku. Tradičně pojaté manažerské účetnictví je však zpravidla schopné zajistit velmi **detailní, precizní a kvalitní informace o prodejních cenách, nákladech produktů a činnostech samotného podniku**, jejich vývoji v čase, rozdílu mezi skutečnými a předpokládanými hodnotami, analýzy rozdílu atd. Při výčtu silných a slabých stránek se téměř vždy uvádí náklady na produkty a činnosti, stejně tak jako prodejní ceny.

Proto i jedním z prvních požadavků, který překračoval hranice tradičního manažerského účetnictví, bylo kromě informací o hospodaření samotného podniku poskytnout i informace o **vývoji jeho ekonomické pozice vůči externímu prostředí a konkurenci**; analyzovat například vývoj nákladů a cen ve vztahu k externímu prostředí, tzn. jak se vyvíjejí ceny a náklady ve srovnání s jinými konkurenty nebo tzv. tržním průměrem. To předpokládá zjišťovat a odhadovat informace o nákladech, prodejních cenách, objemech výkonů konkurence, snažit se určit v jaké fázi ekonomického životního cyklu se výkony konkurence nacházejí, stanovit jaká je pozice podniku a podobně.

Otázka **zjišťování těchto informací** je relativně složitá a klade nové nároky na kvalifikaci a práci v oblasti manažerského účetnictví. Řada informací je zjistitelná z veřejně publikovaných zdrojů, analýz, článků, propagačních materiálů atd., řadu informací lze **odhadnout na základě veřejně publikovaných informací**. Nelze opominout ani různé snahy a možnosti proniknout k citlivým interním informacím konkurence přes současné či bývalé zaměstnance, obchodní partnery, specializované firmy apod. Přitom není vždy nezbytné znát absolutní a přesné informace týkající se konkurence, ale někdy stačí vzájemné relace podniku vůči konkurenci, což předpokládá strukturovat náklady na výkony event. činnosti takovým způsobem, který umožní následně odhadovat, zda náklady konkurence jsou přibližně srovnatelné, vyšší či nižší na základě geografického umístění, technologického vybavení, strojového parku, nakupovaných zdrojů atd.

Spolehlivé zajištění těchto požadavků vyžaduje, aby se zjišťování, zpracování a prezentace informací o externím prostředí stalo **součástí informačního systému** a aby tyto informace splňovaly určité kvalitativní požadavky jako je **konzistence, spolehlivost, srovnatelnost, ale i věcná a časová shoda** přesahující běžný kalendářně vymezený interval akruálního srovnání apod.

Další významnou úlohou manažerského účetnictví při SWOT analýze je i **kvantifikace vlivu jednotlivých hrozeb a příležitostí**. Manažerské účetnictví kvantifikuje například jaký vliv na náklady, výnosy, příjmy, výdaje, aktiva a zdroje financování bude mít zavedení substitučních výrobků, změna legislativních předpisů vstup dalšího konkurenta, či ukončení činnosti jiného konkurenta atd. Vhodně navržený systém kalkulací, plánů a rozpočtů může velmi rychle a pružně tyto vlivy kvantifikovat a nabízet i opatření, která mohou podpořit využití příležitosti, či eliminovat hrozbu.

Portfoliové matice

Dalším příkladem dřívějšího nedostatečného propojení manažerského účetnictví a nástrojů strategického managementu jsou portfoliové analýzy. V 70. letech 20. století poradenská společnost Boston Consulting Group vyvinula **matice BCG** za účelem optimalizace produktového portfolia pro strategické řízení peněžních toků firem. Matice BCG pro každý produkt zjišťuje:

- **relativní podíl na trhu**, který se vyjadřuje jako poměr tržního podílu daného podniku a jeho největšího konkurenta resp. průměrného tržního podílu největších konkurentů. Je-li například tržní podíl podniku 20 % a největšího konkurenta 60 %, pak je relativní podíl 1:3, naopak má-li největší konkurent jen 5 %, pak je relativní podíl 4:1.
- **růst trhu**, který je dán procentem ročního růstu trhu.

Na základě kombinace růstu trhu a relativního podílu na trhu se odhadoval přínos resp. generované peněžní toky jednotlivých produktů. Predikce vývoje navazovala na závěry ekonomické teorie zejména produkční a zkušenostní křivky. Tato kombinace umožnila rozdělit produkty do čtyř skupin:

- **dojné krávy** – produkty s nízkým tempem růstu, ale vysokým podílem na trhu, které jsou považovány za produkty generující vysoké peněžní toky,
- **hvězdy** – produkty s vysokým tempem růstu a zároveň vysokým podílem na trhu generující potenciálně vysoké peněžní toky, ačkoli existuje riziko, že snaha udržet tržní podíl při relativně vysokém růstu trhu může vyžadovat vysoké výdaje na udržení tržního podílu (např. marketing),
- **psi** – produkty s nízkým tempem růstu i nízkým podílem na trhu generují potenciálně nízké peněžní toky,

- **otazníky** – produkty s vysokým tempem růstu, ale nízkým podílem na trhu, tyto produkty se potenciálně mohou stát psy či hvězdami, nelze jednoznačně předpokládat jejich přínos na tvorbu peněžních toků.

Tato matice se řadí k populárním a oblíbeným nástrojům řízení, ačkoli jsou zřejmá její značná zjednodušení. **Matice vychází z modelového vývoje nákladů** (resp. výdajů) a výnosů (resp. příjmů) v průběhu životního cyklu výkonu, nebere v úvahu specifika jednotlivých produktů a odvětví, nebere v úvahu nároky na kapacitu, relevanci a ovlivnitelnost nákladů a výnosů atd.

V době kdy se manažerské účetnictví v rámci kalkulací orientovalo na zjišťování skutečné ziskovosti produktů (ať již v podobě marží, příspěvků k tržbám, zisku apod.) a jejich predikce na bezprostředně následující – operativní a taktické období a nikoli strategické období, **nahrazovala tato portfoliová analýza úlohu kalkulace životního cyklu produktů** sestavovaných na bázi peněžních toků. Strategické manažerské účetnictví však v současnosti právě pomocí kalkulace životního cyklu umožňuje predikovat přínos produktů daleko přesněji a precizněji. Informace o podílu na trhu a temp růstu trhu představují vstupní informace pro odhad očekávaného objemu prodeje, na který navazují propočty o vývoji příjmů a výdajů na několik dalších období. Tyto nástroje umožňují i načasování jednotlivých etap života, tak aby podnik generoval stabilní peněžní toky.

Obdobným nástrojem jako matice BCG je **matice GE (General Electric)**, která využívá více kritérií pro odhad budoucích peněžních toků, uvažuje například atraktivnost, možnost vstupu dalších subjektů do odvětví, sezónní a hospodářské cykly apod.

Shrnutí a závěry

V souvislosti se změnami v podnikatelském prostředí, které se zejména projevují zvyšováním vlivu tzv. měkkých faktorů na výkonnost podniku, se stále častěji objevuje kritika manažerského účetnictví, která upozorňuje na:

- orientaci manažerského účetnictví na operativní a taktickou úroveň,
- primární zaměření na hodnotové řízení bez dostatečné integrity na naturální a kvalitativní charakteristiky,
- hlavní důraz na příčiny a odpovědnost za dosažené výsledky a nikoli na faktory ovlivňující dlouhodobý rozvoj,
- absenci komparativních informací ve vztahu k externímu prostředí.

Uvedené výhrady přispěly k rozvoji strategického manažerského účetnictví; jeho prioritním cílem je poskytování informací pro formulaci a naplnění strategie a pro získání komparativní výhody a dále podpora transformace strategických cílů na taktickou a operativní úroveň. Informace strategického manažerského účetnictví by měly mimo jiné splňovat následující charakteristiky: silná integrita hodnotových informací s věcnými parametry podnikatelského procesu, zohlednění implicitních veličin, multidimenzionální charakter, klouzavost, vizualizace a překonání úzce disciplinárního pohledu na podnik.

Naplnění výše uvedených záměrů se projevuje ve dvou směrech, jednak se tradiční metody a nástroje manažerského účetnictví modifikují a rozšiřují, aby podporovaly strategické řízení podniku, jednak dochází k úzkému propojování manažerského účetnictví a nástrojů a metod strategického řízení a silnější orientaci manažerského účetnictví na informace z externího prostředí, na monitorování a analýzu strategické pozice podniku. Nástroje strategického managementu jako analýza SWOT či portfoliové matice do jisté míry nahradili absenci nástrojů strategického manažerského účetnictví, které se orientovalo primárně na operativní a taktickou úroveň.

Literatura

- [1] Bromwich, M. – Bhimani, A. (1989): *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London, Chartered Institute of Management Accountants, 1989.
- [2] Eschenbach, R. (2004): *Controlling*. Praha, ASPI, 2004.
- [3] Guilding, C. – Cravens, K. S. – Tayles, M. (2000): *An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices*. Management Accounting Research, 2000, roč. 11, č. 1, s. 113-35.
- [4] Innes, J. (1998) *Strategic Management Accounting*. In Innes, J. (ed.): *Handbook of Management Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1998.
- [5] Kaplan, R. – Cooper, R. (1998): *Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, Harvard Business School Press, 1998.
- [6] Lord, B. (1996): *Strategic Management Accounting: the Emperor's New Clothes?* Management Accounting Research, 1996, roč. 7, č. 3, s. 347-366.
- [7] Roslender, R. – Hart, S. J. (2003): *In Search of Strategic Management Accounting: Theoretical and Field Study Perspectives*. Management Accounting Research, 2003, roč. 14, č. 3, s. 255-279.
- [8] Simmonds, K. (1981): *Strategic Management Accounting*. Management Accounting, 1981, roč. 59, č. 4, s. 26-30.
- [9] Shank, J. K. (1989): *Strategic Cost Management: New Wine, or Just New Bottles?* Journal of Management Accounting research, 1989, roč. 1, č. 1, s. 47-65
- [10] Weber, J. (2005) *Strategisches Controlling. Wie Controller auf diesem Spielfeld wettbewerbsfähig werden*. Weinheim, Wiley-VCH Verlag, 2005.

Vztah strategického manažerského účetnictví a strategického managementu

Libuše Šoljaková

ABSTRAKT

Článek analyzuje vztah strategického manažerského účetnictví a strategického managementu. Strategické manažerské účetnictví by mělo poskytovat informační podporu strategickému managementu, ale většina definic strategického manažerského účetnictví zahrnuje také prvky strategického řízení. Často dochází k velmi silnému prolínání strategického manažerského účetnictví a strategického řízení.

Klíčová slova: Strategické manažerské účetnictví; Analýza SWOT; Strategický management; Matice BCG.

Relation between Strategic Management Accounting and Strategic Management

ABSTRACT

This paper analyses relation between strategic management accounting and strategic management. Strategic management accounting should provide information support to strategic management. But most definition of management accounting includes also elements of strategic management. Often strategic management accounting and strategic management diffuse very strongly.

Key words: Strategic management accounting; SWOT; Strategic management; BCG Matrix.

JEL classification: M41.