

Měření výkonnosti – aktuální problém podnikového řízení

(Recenze: Fibírová, Jana – Šoljaková, Libuše: *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vydání, Praha, ASPI, 2005, 264 s., ISBN 80-7357-084-X.)

*Bohumil Král**

Pojem výkonnost se nejčastěji spojuje se sportovním prostředím: výkonný je fotbalista, který bojuje o míč stejně úporně v první minutě jako těsně před závěrečným hvizdem, značnou výkonnost má vzpěrač, který zdvihne nad hlavu trojnásobek své váhy, a výškař, který přeskočí sám sebe, obrovskou výkonnost mají železní muži a železné ženy, schopní, resp. schopné bez přestávky absolvovat plavecký, běžecký a cyklistický maratón. Slovo výkonnost je v tomto prostředí synonymem výjimečnosti v boji člověka s časem, výškou, vahou či jinými veličinami, měřitelnými jednotkami SI.

Výkonnost má však svou obdobu i v méně vzrušivých, ale neméně důležitých lidských aktivitách: velký respekt má výkonný úředník, schopný vyřídit naši žádost v neuvěřitelně krátké době, výkonný opravář, který přichází dvě minuty poté, co jsem ho přivolali k závadě, a po stejné době odchází s úsměvem od opravené pračky, myčky nebo počítače, a také výkonný manažer, který s nadhledem řeší problémy ještě dříve, než vzniknou. Také zde má výkonnost konkrétní podobu: její měření je sice spojeno s méně precizními, ale o to působivějšími kritérii: je totiž zcela zřejmé, že jsme o to spokojenější, o co méně žádostí musíme vyřídit, o co méně přístrojů a spotřebičů v naší domácnosti nefunguje a o co méně problémů máme s naším nadřízeným.

Jak to ale je s výkonností podniku? Jak měřit a zejména řídit výkonnost složitého ekonomického organismu, navíc působícího v proměnlivém tržním prostředí, které nezná spravedlnost v tom smyslu, že by odměňovalo stejně podniky se stejným potenciálem měřeným v SI jednotkách a se stejnou strukturou obdobně výkonných pracovníků v hlavní výdělečné činnosti, administrativě a manažerských funkcích? Jakkoli se z názvu zdá, že autorky zužují uvedené otázky a redukuji svůj zájem o měření a řízení výkonnosti výhradně na hodnotová kritéria, přináší předkládaná publikace v odpovědi na výše uvedené otázky řadu inspirativních námětů.

Tím prvním, možná překvapivým, ale zároveň i odborně velice poctivým podnětem je úvaha ve smyslu „nepřeceňujme hodnotové nástroje a kritéria“, která je hlavním mottem **první kapitoly** „Podstata a kritéria měření výkonnosti podniku“. Bývá totiž zvykem řady autorů odborných publikací, že (ať už vědomě či nevědomky) svou lásku k disciplíně vyjádří zdůrazněním až přeceněním její důležitosti. Zejména pasáž, kterou autorky věnují Balanced Scorecard, svědčí však sice o pozitivním, ale zároveň i střízlivém pohledu na roli hodnotových informací v moderních přístupech k měření a řízení podnikové výkonnosti: ačkoliv hodnotová kritéria tvoří páteř té části informačního systému, pomocí níž se formuluje budoucí strategie a taktika podnikového vývoje, cíle a kritéria jejich vyjádření, která v něm jsou stanovené, je třeba chápat pouze jako část budoucí orientace, na níž by se měla zaměřit pozornost managementu.

* Prof. Ing. Bohumil Král, CSc. – vedoucí katedry, profesor; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

Po citlivém vymezení úlohy hodnotových kritérií v řízení podniku rozehrávají autorky v dalších textu škálu nástrojů, metod a kritérií, které v plné šíři dokumentují možnosti využití zejména účetních informací v řízení výkonnosti podniku a jeho vnitřních struktur.

V podstatné části první a celé **druhé kapitole**, které jsou věnovány informacím, jak vymezit a měřit podnikový zisk a výsledky hospodaření odpovědnostních středisek, se autorky zabývají jednak otázkami obsahového vyjádření zisku, jednak vypovídací schopností různě členěných a variantně strukturovaných výsledovek, které se ve světě využívají. V závěru druhé kapitoly se pak zaměřují i na základní problém odpovědnostního řízení – na otázku, jak transformovat celopodnikové cíle na úkoly zadané odpovědnostním střediskům, a přesvědčivě dokumentují, že – jakkoli se může na základě účetního zobrazení jevit, že zisk podniku je tvořen prostým součtem „zisků“ jednotlivých středisek, racionalita odpovědnostního řízení musí ctít zejména kvalitativně různou úroveň pravomoci a odpovědnosti, kterou střediska mají při plnění svých funkcí.

Značným přínosem pro podnikovou praxi je **třetí kapitola**, věnovaná otázkám, jak vyjádřit přínos k celkové podnikové výkonnosti dvou dalších faktorů, které ji významně ovlivňují: různých druhů výrobků, prací a služeb, které jsou předmětem prodeje, a jednotlivých zákazníků, kteří podnikové výkony nakupují. Významnou částí této kapitoly jsou zejména pasáže, věnované alokaci nákladů výše uvedeným objektům; správné přiřazení nákladů těmto objektům, které respektuje nejen příčinný vztah, ale i rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení se příslušné informace využijí, je totiž základním předpokladem efektivního řízení po výkonové i zákaznické linii.

Čtvrtou kapitolu věnují autorky otázkám tvorby a využití systému cílových informací v řízení výkonnosti. Zamýšlejí se nad úlohou rozpočtu nákladů v systému podnikových plánů a rozpočtů a uvádějí řadu praktických námětů k tomu, jak zvýšit účinnost tohoto nástroje v systému manažerského řízení. Tyto náměty, známé dnes ve světě pod pojmem „Beyond Budgeting“ jsou však bohužel zpracovány jen pro oblast řízení režie. Jakkoli jde o oblast velice významnou zejména v současné podnikové praxi, je poněkud na škodu věci, že celostní pojetí řízení výkonnosti je v této kapitole zúženo na řízení hospodárnosti režijních nákladů.

Návazná a zároveň i **závěrečná kapitola** je totiž opět zaměřena na analýzu rozdílů mezi cílovými a skutečně dosaženými u všech faktorů, které působí na zisk jako základní kritérium podnikové výkonnosti.

Výše uvedené zúžení čtvrté kapitoly je však podle mého názoru jedinou významnější výhradou k obsahu a struktuře publikace. Její klady převažují. Mám-li zmínit alespoň ty, které mě nejvíce oslovily, je to řada inspirativních námětů, jak zlepšit informační podporu manažerského řízení v zásadě nepřiliš pracnými strukturálními úpravami členění hodnotových informací, které se v řadě podniků dnes reálně zjišťují.

Pozoruhodný je i další rys: z řady úvah obou autorek je zřejmá široká znalost postupů, které se uplatňují při vykazování informací o výkonnosti podniku pro externí uživatele finančního účetnictví. Autorky však zároveň přesvědčivě dokládají, že i celosvětově uznávané standardy finančního účetnictví včetně US GAAP nebo IAS/IFRS mohou sloužit pouze jako základní orientace a inspirační zdroj pro vnitřní uspořádání těchto informací v manažerském účetnictví; teprve ve výrazně větší úrovni podrobnosti (a navíc v těsné vazbě na nástroje věcné, naturální stránky podnikatelského procesu) mohou poskytnout kvalitní podklad pro řízení výkonového, odpovědnostního, procesního i zákaznického průřezu.

A zcela na závěr: pozoruhodná je sdělnost publikace. Knížka se nezabývá elementárními znalostmi; předpokládá již určitou profesní zkušenost, jak co se týče předností a omezení ve vypovídací schopnosti účetních informací, tak i manažerskou schopnost orientovat se ve vztazích zákazník – výkon – středisko – proces. Relativně složité souvislosti však popisuje srozumitelným, čtivým způsobem, který je navíc doplněn značným množstvím instruktivních příkladů.

Z tohoto hlediska jsem přesvědčen, že knížka nejen stojí za přečtení: věřím, že bude pomůckou a inspiračním zdrojem zejména pro finanční ředitele, controllery, účetní pracovníky společností, ale i pro řadu dalších odborníků, kteří v podnicích odpovídají za řízení výše uvedených průřezů, ovlivňujících podnikovou výkonnost.

Kontakt na vydavatele: ASPI, a.s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3,
tel.: 246 040 400, fax: 246 040 401, internet: <<http://www.aspi.cz>>.

Měření výkonnosti – aktuální problém podnikového řízení

(Recenze: Fibírová, J. – Šoljaková, L.: *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd., Praha, ASPI, 2005, 264 s. ISBN 80-7357-084-X.)

Bohumil Král

ABSTRAKT

Recenze se zabývá základním myšlenkovým přínosem publikace *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti* autorek J. Fibírové a L. Šoljakové. Pozitivně hodnotí zejména snahu autorek vymezit přednosti a omezení hodnotových nástrojů a kritérií v řízení výkonnosti a aktuálnost publikace v oblastech řízení po linii výkonů a zákazníků.

Klíčová slova: Řízení výkonnosti; Měření výkonnosti; Manažerské účetnictví.

Performance Measurement – Live Problem of the Company Management

ABSTRACT

The book review is devoted to the principle intellectual contribution of new book *Financial Instruments of Management and Performance Measurement* of the authors J. Fibírová and L. Šoljaková. It especially appreciates the authors' effort to define strengths and weaknesses of financial instruments and criteria in the performance management and topicality of the book in the areas of product and customer oriented management.

Key words: Performance Management; Performance Measurement; Management Accounting.

JEL classification: M40