

Úloha účetních informací pro měření výkonnosti v kontextu změn[#]

*Jaroslav Wagner**

Úvod

Rostoucí zájem o průběh a výsledky podnikatelského procesu a s tím rostoucí požadavky na informace o výkonnosti podniku vedly v průběhu posledních desetiletí k vytvoření řady moderních přístupů, metod a kritérií pro měření výkonnosti podniku. Epstein (1997) shrnuje, že v odborné literatuře se v posledních letech v souvislosti se systémy měření výkonnosti zdůrazňují tři základní požadavky:

- Společnosti by měly vytvářet takové systémy měření výkonnosti, které podporují jejich strategii.
- Systémy měření výkonnosti by měly obsahovat nefinanční indikátory, které by doplňovaly indikátory finanční, a to zejména s ohledem na zákaznické vnímání a výkonnost interních procesů.
- Všeobecný systém měření výkonnosti společnosti by měl být rozložen do systému dílčích měřítek pro jednotky na nižších úrovních tak, aby umožnil převést cíle společnosti do lépe říditelných subsystémů.

Vývoj přístupů k měření výkonnosti významně ovlivňuje požadavky na informační systém podniku, který by efektivním způsobem zabezpečil informační podporu moderních systémů měření výkonnosti. Následující článek vychází z formulace požadavků na účinných informační systém a porovnává je s informačním potenciálem účetnictví. Na základě tohoto srovnání analyzuje příležitosti pro další rozvoj finančního a manažerského účetnictví.

Znaky účinného informačního systému pro měření výkonnosti

Změny vyvolávají i zásadní změny v požadavcích na účinný informační systém pro měření výkonnosti. Informační systém pro měření výkonnosti by měl vykazovat následující znaky:

1. Zabezpečení informační podpory všech úrovní řízení. Těžiště práce pracovníků v informačním systému by mělo spočívat v informační podpoře strategického řízení. Strategické řízení je charakteristické méně strukturovanými rozhodovacími problémy vyžadující obvykle informace v originálním, předem nedefinovaném formátu. V době informační společnosti je vnímána primárně role zpracování dat jako podkladu pro rozhodnutí. Funkce předem stanovených výstupních sestav začíná být druhořadá. Někteří

[#] 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.

^{*} Ing. Jaroslav Wagner, Ph.D. – odborný asistent; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <wagner@vse.cz>.

autoři (například Kaplan – Norton, 2000) považují periodické vykazování standardizovaných sestav dokonce za činnost, která představuje brzdu změn v informačním systému.

Horngren (2005) rozlišuje 3 základní typy informací – informace zaznamenávající skutečný průběh (Scorekeeping), informace upozorňující na operativní problémy (Attention Directing) a informace určené pro řešení problémů (Problem Solving). Je zřejmé, že pro strategické řízení plní nejvýznamnější úlohu třetí typ informací.

2. Integrace informací z jednotlivých subsystémů informačního systému. Integrace informací umožňuje komplexní posouzení výkonnosti podniku. Pro toto posouzení jsou nepochybně užitečné všechny informace, a to včetně informací o vnějším okolí podniku bez ohledu na skutečnost, jsou-li zobrazeny v kvantitativním či kvalitativním vyjádření. Významná je též integrace informací s ostatními subjekty v ekonomickém řetězci.
3. Systematické zjišťování a uchování dat ve vazbě na identifikaci relevantních informačních potřeb o vývoji vnitřního i vnějšího prostředí. Data představují potenciál pro uspokojení budoucích informačních požadavků uživatelů informací. Rozvoj informačních technologií umožňuje mnohem menší pozornost věnovat zachycení, uchování a třídění dat. Při posuzování užitečnosti informace (tedy řešení vztahu prospěchu plynoucího z informace a racionální úrovně obětí vynaložené na její zajištění) tak představuje klíčový faktor obětí spojená se získáním informace.

Omezení účetních informací pro měření výkonnosti

Z předcházejícího textu vyplývá, že účetnictví je možné považovat za ucelený informační systém pro měření výkonnosti pouze v tom případě, splňuje-li všechny výše formulované znaky účinného systému měření výkonnosti:

Účetnictví tvoří ucelený systém informací pro měření výkonnosti, pokud systematicky zjišťuje a uchovává všechna relevantní data o vnitřním i vnějším prostředí podnikatelského procesu a předkládá uživatelům takové informace, které zabezpečí informační podporu jejich rozhodovacích úloh na všech úrovních řízení.

Při posouzení, zda účetnictví vyhovuje těmto požadavkům, je nezbytné v první řadě formulovat charakteristické znaky a metodické principy účetních informací. Ve vazbě na pojetí tradičního přístupu k účetnictví je možné odvodit následující charakteristické znaky účetní informace a metodické principy jejího zobrazení.

Účetní informace je:

- **účelově orientovaná** – je zobrazena pouze tehdy, pokud odstraňuje nevědomí uživatele,
- **věcně podmíněná** – je odrazem ekonomických jevů s vlivem na podnikatelský proces,
- **systematická** – je zachycena vždy, jsou-li splněna pravidla pro její zobrazení,
- **strukturovaná** – je zřejmý její vztah k ostatním informacím na stejné úrovni i kritéria pro seskupování na vyšší hierarchické úrovni,
- **peněžně vyjádřená** – je zaznamenána v peněžních měrných jednotkách.

Jak uvádí například Svoboda (1998), při zobrazení účetní informace by měly být respektovány základní **metodické principy**, a to bilanční princip s odvozenou soustavou účtů

a autoregulační principy – dokladovost, inventarizace. Bilanční princip zajišťuje provázanost dvojího pohledu na majetek – z hlediska jeho forem a způsobu jeho financování. Autoregulační principy podporují spolehlivost celého systému účetních informací.

V této souvislosti se nabízí metodologická otázka, které informace splňují výše uvedené znaky a metodické principy v takové míře, aby mohly být – v souladu s tradičním pojetím – označeny jako účetní informace a které jsou vnímány jako informace účetním informacím příbuzné, ale přesto již mimoúčetní. Domnívám se, že je možné z tohoto pohledu rozlišit tři typy informací:

- a) informace splňující všechny uvedené znaky a principy (účetní informace v nejužším pojetí);
- b) informace, odvozené z informací ad a), a to podrobnějším členěním, účelovým výběrem nebo agregací; tyto informace vykazují charakteristické znaky účetních informací, jejich zobrazení však nebylo provedeno v souladu s uvedenými metodickými principy (příkladem může být např. kalkulace, členění výnosů podle skupin zákazníků nebo výše daňově uznatelných nákladů);
- c) informace, které souvisí s informacemi ad a) a b) a které zvyšují jejich vypovídací schopnost, avšak nesplňují všechny výše uvedené charakteristické znaky účetní informace (příkladem může být např. doba vyřízení zakázky, procento reklamací nebo podíl na trhu v určitém segmentu).

Obvykle se za účetní informace považují informace odpovídající bodům a) a b). Díky respektování charakteristických znaků a principů splňují tyto informace relativně vysoké požadavky na kvalitu, zejména z hlediska jejich spolehlivosti. Je možné se setkat s názorem, podle kterého toto zajištění určité úrovně kvalitativních vlastností informací je považováno za jednu z hlavních předností účetnictví v rámci informačního systému podniku.

Posouzení charakteristických znaků účetních informací ukazuje, že účetní informace nemusí vyhovovat všem požadavkům na ucelený informační systém pro měření výkonnosti, a to z následujících důvodů:

- Skutečnost, že každá účetní informace je zaznamenána v peněžním vyjádření způsobuje:
 - úplnou ztrátu informací o jevech neměřitelných v peněžních jednotkách,
 - riziko ztráty části obsahu informace při převedení do peněžního vyjádření, případně riziko deformace jejího obsahu.¹

Analytické přístupy k měření výkonnosti založené na systému indikátorů výkonnosti poukazují na vhodnost využít pro posouzení dílčích faktorů výkonnosti i nefinanční informace. Účetní informace proto zajišťují pouze částečnou informační podporu pro tyto přístupy k měření výkonnosti.

- Účetní informace zachycují pouze ty ekonomického jevy, které jsou projevem podnikatelského procesu, nebo ekonomické jevy z vnějšího okolí, které se v jeho průběhu odrážejí. Nezobrazují však informace o příležitostech a hrozbách z vnějšího prostředí, které se ještě na průběhu podnikatelského procesu neprojeví. Jejich význam pro strategický

¹ V této souvislosti se jedná o riziko ztráty obsahu v důsledku využití peněžní jednotky jako měrné jednotky, nikoli v důsledku chyby spojené s měřením.

vývoj výkonnosti podniku je přitom rozhodující. Citujme například Druckera (2001, s. 116-117): Pro strategické účely potřebujeme systematické informace o vnějším prostředí. Strategie musí vycházet z informací o trzích, zákaznících i nezákaznících, o technologii v našem vlastním oboru i v jiných oborech. Tam se totiž nacházejí výsledky.

- Odvozování výsledku hospodaření podniku při uplatnění principů periodicity a realizace orientuje účetnictví na takticky orientovaný horizont měření a řízení výkonnosti. I když podstata účetnictví nevylučuje jiný způsob odvozování výsledku (např. na základu změn v odhadech budoucích nerealizovaných ekonomických prospěchů), nejsou tyto přístupy v účetní teorii ani praxi nijak rozpracovány². Účetnictví z tohoto důvodu pouze v omezeném rozsahu podporuje metody měření výkonnosti založené na predikci budoucího ekonomického prospěchu.

Účetní informace pro měření výkonnosti – nástin budoucího vývoje

Skutečnost, že výše uvedené argumenty upozorňují na omezení potenciálu tradičně pojatých účetních informací v procesu měření výkonnosti, nutně vyvolává následující otázky:

1. Existují možnosti překonání uvedených omezení? Jaké by byly důsledky jejich uskutečnění na postavení účetnictví v rámci informačního systému podniku?
2. Je skutečnost, že účetnictví stále vychází z tradičního přístupu, důsledkem konzervatismu či dokonce jeho nereformovatelnosti, nebo se jedná o výsledek racionálního rozhodnutí založeného na posouzení přínosů a obětí, které by přinesla změna v pojetí účetnictví?
3. Je možné – ve vazbě na řešení předchozích dvou otázek – očekávat, že účetnictví bude v budoucnosti plnit funkci informačního zdroje pro měření výkonnosti, nebo bude nahrazeno jinými informačními nástroji?

Považuji za vhodné řešit tyto otázky odděleně pro finanční a manažerské účetnictví, a to z následujících důvodů:

- Měření výkonnosti plní poměrně výrazně odlišné funkce pro externí a interní uživatele. Z tohoto důvodu se odlišuje i pojetí kvalitativních charakteristik účetních informací a požadavky na formulaci odvozených principů a zásad účetních informací finančního a manažerského účetnictví.
- Odborná literatura se pouze ve velmi omezeném rozsahu zabývá účetnictvím jako celistvou disciplínou. Odlišení literatury věnované finančnímu a manažerskému účetnictví je obvyklé jak pro literaturu zabývající se praktickou aplikací účetnictví, tak i pro literaturu, která se věnuje účetní teorii.

Obecně je možné konstatovat, že většina odborné literatury, která se zabývá účetní teorií, se zaměřuje na oblast finančního účetnictví. Ucelený teoretický přístup k manažerskému účetnictví přitom v zásadě neexistuje. Tato situace je přitom logicky odůvodnitelná. Metody a nástroje manažerského účetnictví se u jednotlivých podniků odlišují nejen v důsledku specifického zaměření a podmínek reprodukčního procesu, ale i v důsledku odlišné podnikové

² Kromě účetnictví odvozujiho periodický výsledek ze skutečného průběhu peněžních toků (tzv. *cash accounting*), které však představuje nekonzistentní přístup nepodporující žádnou z všeobecně akceptovaných metod měření výkonnosti.

kultury a manažerských zvyklostí. Pojetí manažerského účetnictví z hlediska obsahu, funkcí a nástrojů navíc vychází zejména z anglosaské tradice. V germanofonním pojetí se zajištění hodnotových informací pro potřeby manažerského řízení chápe jako součást tzv. podnikového účetnictví (viz např. Wöhe 1995), či nověji jako součást controllingu (viz např. Horváth 2002).

Finanční účetnictví

Změny vedoucí k rozšíření informačního potenciálu finančního účetnictví je možné prosazovat zejména následující způsoby:

- Využití oceňovacích variant založených na očekávaném vývoji (tržní ceny, současná hodnota budoucích prospěchů) pro ocenění aktiv a závazků a návazně nákladů a výnosů by přiblížilo způsob odvozování výsledku hospodaření prediktivním přístupům k měření výkonnosti. Výsledek hospodaření by tak odrážel očekávaný přínos podnikatelského procesu k budoucímu vývoji výkonnosti podniku ve strategickém horizontu.

Je zřejmé, že z důvodu vysoké úrovně subjektivity není tento přístup k oceňování upřednostňován v podmínkách, kdy jsou účetní výkazy konstruovány jako jednorázové. Při vytvoření víceprůřezových účetních výkazů by však tento průřez byl pro uživatele vysoce informačně přínosný.

- Změny v obsahovém vymezení a struktuře účetních výkazů by uživatelům umožnily lépe posoudit směr a stabilitu vývoje výkonnosti podniku. Je nezbytné zdůraznit, že výsledovka (případně výkaz s jiným názvem) by měla komplexně informovat o ekonomickém prospěchu podniku, který souvisí s vymezeným obdobím. Pro vypovídací schopnost výkazů, a to nejen výsledovky, ale i rozvahy se ukazuje jako užitečné jejich členění podle podnikových činností.
- Úkolem účetnictví je hledat kompromis mezi nepřetržitostí podnikatelského procesu a potřebou jeho rozčlenění pro účely vykazování, který umožní průběžné posouzení výkonnosti na dílčí části. Rozpoznání přirozené periodicity podnikatelského procesu může být základem například pro přizpůsobení vykazování tzv. hospodářskému roku nebo pro vykazování kumulativních výsledků hospodaření za období od začátku podnikatelského cyklu (v současných podmínkách nejčastěji odvozeném od délky cyklu inovačního).
- Výrazný prostor pro zvyšování informačního potenciálu finančního účetnictví představují poznámky (komentáře, přílohy) k účetním výkazům, které mohou obsahovat významné peněžně i nepeněžně vyjádřené informace o vnitřních i vnějších faktorech výkonnosti podniku a vhodně doplňovat peněžně vyjádřené informace uvedené v účetních výkazech.

Finanční účetnictví i přes uvedené možnosti zvýšení vypovídací schopnosti neobsahuje z důvodu zachování charakteristických znaků a metodických principů účetních informací dostatečný potenciál pro splnění požadavků na komplexní informační zajištění procesu měření výkonnosti. Zachování charakteristických znaků a metodických principů účetních informací je však podle mého názoru racionálním rozhodnutím, které vede k zajištění takových kvalitativních vlastností účetních informací, jež představují přidanou hodnotu pro jejich uživatele.

Je vhodné v této souvislosti upozornit, že měření výkonnosti plní ve finančním účetnictví mimo jiné též funkci distribuční. Rozdělování by přitom mělo vždy vycházet z realizovaného ekonomického prospěchu, který je vykázán opatrným způsobem.

Finanční výkaznictví (*Financial Reporting*), které je hlavním výstupem finančního účetnictví, se stává součástí široce pojatého systému informací o podnikatelském procesu, který je předmětem vykazování pro externí uživatele (*Business Reporting*). Je přitom racionální, že informace finančního výkaznictví jsou od ostatních vykazovaných informací zřetelně odděleny, a to z následujících důvodů:

- Protože principy a zásady pro vykazování informací finančního výkaznictví jsou harmonizovány z hlediska vymezení, struktury i měření, uživatelé mohou využít výhody ze srovnatelnosti informací. Snaha o posílení této charakteristiky je v současném vývoji finančního účetnictví silně patrná.
- Dodržování zásad pro vykázání informací finančního výkaznictví v kombinaci s jejich nezávislým ověřením externím auditorem zvyšuje spolehlivost informací, čímž dochází ke snížení rizika vzniklého v důsledku informační asymetrie mezi poskytovatelem a uživatelem.

Na základě výše uvedených skutečností je možné formulovat následující závěr o potenciálu informací finančního účetnictví pro měření výkonnosti:

Je možné očekávat, že finanční účetnictví bude v budoucnu – v důsledku zachování tradičních principů účetnictví a znaků účetní informace – plnit funkci subsystému komplexního systému informací pro měření výkonnosti. Tento subsystém se přitom zaměřuje v první řadě na informační podporu přístupů k měření výkonnosti založených na analýze současného a minulého vývoje podnikatelského procesu a pouze okrajově na informační zajištění přístupů založených na predikci jeho budoucího průběhu.

Manažerské účetnictví

Pohled na naplňování potenciálu informací manažerského účetnictví pro měření výkonnosti podnikatelského procesu se od výše uvedených úvah pro finanční účetnictví poměrně významným způsobem odlišuje, a to z následujících důvodů:

- Řídící pracovníci nevyžadují naplnění kvalitativních charakteristik spolehlivosti a srovnatelnosti účetních informací takovým způsobem jako externí uživatelé výstupů finančního účetnictví. Nevzniká proto potřeba zřetelného oddělení informací prezentovaných podle harmonizujících zásad a pravidel od ostatních informací.
- U informací pro řídící pracovníky – na rozdíl od informací určených pro externí uživatele – nevzniká riziko jejich nežádoucího využití konkurenčními subjekty. Není proto třeba zakrývat analytické informace o faktorech vývoje výkonnosti podniku.
- Je možné očekávat menší rozpor zájmů mezi poskytovateli a uživateli informací manažerského účetnictví. Poskytovatelé obvykle nemají důvod zakrývat informace o skutečných faktorech ovlivňujících výkonnost podniku. Díky menší informační asymetrii by zakrývání informací navíc nemělo dlouhodobější a významnější efekt na rozhodování uživatelů.

Existuje široké spektrum oblastí podnikového řízení, které vyžadují informace o výkonnosti podnikatelského procesu. Management podniku vyžaduje pro řešení svých rozhodovacích úloh i pro úspěšnou realizaci těchto rozhodnutí komplexní a podrobné informace o všech skutečných i potenciálních externích i interních faktorech, které ovlivňují či mohou ovlivnit výkonnost podniku. Z těchto souvislostí vyplývá klíčová otázka:

Je užitečné oddělovat informace, které jsou tradičně předmětem zájmu manažerského účetnictví, od ostatních informací využívaných řídicími pracovníky při řízení výkonnosti podnikatelského procesu?

Na výše uvedenou otázku navazuje otázka:

Je předmětem zájmu manažerského účetnictví, jak se jako disciplína v současné době pojímá v odborné literatuře, stále zobrazování, analýza, vykazování a interpretace informací splňujících výše uvedené charakteristické znaky a metodické principy účetních informací?

Tradiční pojetí manažerského účetnictví odráží například definice Institute of Management Accountants (1981), která vymezuje manažerské účetnictví jako „*proces identifikace, měření, ukládání, analýzy, přípravy, interpretace a prezentace finančních informací užívaných managementem pro plánování, hodnocení a řízení uvnitř organizace a pro zajištění žádoucího využití a zodpovědnosti za její zdroje*“.

Obdobným způsobem se pojímá manažerské účetnictví i v české odborné literatuře. Například Král (2002) považuje za předmět zájmu manažerského účetnictví účetní informace, které využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení.

Předmět zájmu tradičně orientovaného manažerského účetnictví je tedy možné vymezit:

1. uživatelskou orientací – zabezpečuje informace pro naplňování řídicích funkcí řídicími pracovníky podniku;
2. typem informací – poskytuje účetní informace, jejichž charakteristické znaky a metodické principy byly vymezeny v předcházející části této kapitoly.

Kritické hodnocení úlohy tradičně orientovaného manažerského účetnictví, kterou přináší Johnson s Kaplanem (1987), ukazuje na jeho neschopnost informačně zajistit nově vznikající metody a nástroje měření a řízení výkonnosti podnikatelského procesu.

Williams (2004) uvádí, že tyto nedostatky manažerského účetnictví ukazují na potřebu rozšíření jeho významnosti a funkce. Přístup předpokládá rozšíření oblasti zájmu manažerského účetnictví a integraci informací, které neodpovídají tradičnímu pojetí účetních informací³. Oddělení tradičních informací manažerského účetnictví od ostatních informací, které slouží jako podpora rozhodování řídicích pracovníků, se v současném pojetí integrovaných manažerských informačních systémů ukazuje jako neúčinné.

³ Součástí jeho zájmu jsou i informace, které nevyhovují dvěma tradičním znakům účetních informací – věcné podmíněnosti, tj. podmíněnosti zachycení informace již nastalým odrazem ekonomického jevu v podnikatelském procesu, a peněžnímu vyjádření, tj. způsobu měření jevu.

Obdobný přístup k pojetí manažerského účetnictví se – přímo či zprostředkovaně – projevuje i v řadě dalších vědeckých prací i novějších výukových textů⁴. Manažerské účetnictví se v nich vymezuje uživatelsky – tedy pro koho a za jakým účelem zajišťuje informace – nikoli typem informací.

Domnívám se, že pojem manažerské účetnictví je v současné době používán jako pojmenování pro disciplínu, jejíž obsahové zaměření v důsledku vývoje přesáhlo rámec, který je vymezen jejím tradičně chápaným označením. Při zajištění informací pro měření výkonnosti podniku se tato tendence projevuje velmi výrazně.

Pojetí manažerského účetnictví a účetních informací

V souvislosti s uvedenými skutečnostmi vzniká otázka:

Dochází v souvislosti s rozšířením pojetí manažerského účetnictví i ke změně charakteristických znaků účetních informací anebo se předmětem zájmu manažerského účetnictví stávají i mimoúčetní informace ?

Uvedená otázka se dotýká případné nesouřadnosti pojmů *manažerské účetnictví* a *účetní informace*.

Domnívám se, že rozšíření pojetí pojmu *účetní informace* nelze považovat za užitečné. Toto rozšíření by znamenalo opuštění pohledu na účetní informace jako na jeden hierarchicky uspořádaný celek.

Na druhou stranu pod obsahové vymezení *manažerského účetnictví* je možné zahrnout soubor metod, nástrojů a technik, ve kterých nezastupitelnou, nikoli však výhradní úlohu představují účetní informace a které jsou využívány řídicími pracovníky jako podpora efektivního průběhu řídicích procesů. Manažerské účetnictví tak lze chápat jako specifický druh servisní činnosti. Carruth (2004) zdůrazňuje, že manažerští účetní v současné době plní roli těch, kteří pomáhají vrcholovému managementu proniknout do podstaty problému a jako partneři s ním konzultují příležitosti ke zlepšení.

Mezi vymezením účetní informace a manažerského účetnictví podle mého názoru nevzniká vnitřní rozpor. Pojem *účetní informace pro řízení* je spojen s pozicí účetnictví v architektuře informačního systému podniku. Skutečnost, že se jedná o účetní informace vypovídá o charakteristických znacích, o metodických principech zachycení, a tak i o kvalitě těchto informací. Oblast *manažerského účetnictví* je vymezena spíše svým funkčním zaměřením, a to ve spojení s informačními požadavky řídicích pracovníků. Například CIMA (2003) chápe manažerské účetnictví přímo jako integrální součást řízení.

Z uvedených skutečností lze učinit následující závěr:

Manažerské účetnictví považují za disciplínu, jejímž primárním cílem je analyzovat, interpretovat a prezentovat informace relevantní pro řešení rozhodovacích úloh řídicích pracovníků, a to informace primárně, nikoli však výhradně hodnotové. Sekundárním cílem disciplíny je – ve vazbě na snahu o dosažení primárního cíle – formulace požadavků na vytvoření, strukturu a rozvoj systému zajišťujícího zjišťování, zobrazování, uchování a třídění těchto informací.

⁴ Srovnej např. Horngren (2005), Atkinson (2004).

Takto pojaté manažerské účetnictví představuje nástroj, který obsahuje potenciál umožňující zajištění informační podpory jak těch metod měření výkonnosti, které vycházejí z analýzy dosavadního průběhu podnikatelského procesu, tak těch, které jsou založeny na predikci budoucího vývoje výkonnosti podniku.

Závěr

- Vývoj přístupů, metod a kritérií měření výkonnosti významně ovlivňuje požadavky na účinný informační systém – měl by představovat ucelený systém informací, který systematicky zjišťuje a uchovává všechna relevantní data o vnitřním i vnějším prostředí podnikatelského procesu a předkládá uživatelům takové informace, které zabezpečí informační podporu jejich rozhodovacích úloh na všech úrovních řízení.
- V tradičním pojetí je možné účetní informace charakterizovat jako účelově orientované, strukturované, systematické, věcně podmíněné a peněžně vyjádřené informace, které byly zobrazeny při respektování stanovených metodických pravidel (bilanční princip a autoregulační principy). Účetní informace v tomto pojetí požadavky kladené na informační systém pro měření výkonnosti v některých aspektech nesplňují: 1) v důsledku měření výhradně v peněžních jednotkách dochází k úplné či částečné ztrátě, případně deformaci informací o některých ekonomických jevech; 2) účetní informace zobrazují pouze ekonomické jevy, které se již projeví v podnikatelském procesu podniku; 3) účetnictví odvozuje výsledek hospodaření způsobem zaměřeným na posouzení výkonnosti v taktickém horizontu.
- Při posuzování příležitostí ke zvyšování vypovídací schopnosti účetních informací pro měření výkonnosti je vhodné samostatně přistupovat k účetním informacím pro externí (finanční účetnictví) a pro interní uživatele (manažerské účetnictví).
- Příležitosti finančního účetnictví lze spatřovat ve změně využívaných přístupů k oceňování, ve změně struktury účetních výkazů, v rozšiřování spektra informací uvedených v poznámkách k výkazům atd. I přes tyto změny finanční účetnictví netvoří komplexní informační systém pro měření výkonnosti. Stává se však takovým subsystémem širěji pojatého systému informací o podnikatelském procesu (*Business Reporting*), který díky respektování charakteristických principů a znaků účetních informací představuje přidanou hodnotu pro uživatele.
- Je možné očekávat, že finanční účetnictví bude v budoucnu plnit funkci subsystému komplexního systému informací pro měření výkonnosti, zaměřeného v první řadě na informační podporu přístupů k měření výkonnosti založených na analýze současného a minulého vývoje podnikatelského procesu a pouze okrajově na informační zajištění přístupů založených na predikci jeho budoucího průběhu.
- Kritika omezení informací manažerského účetnictví pro měření výkonnosti a snaha o navrácení jeho významnosti vedly k úvahám o rozšíření rámce manažerského účetnictví a o integraci informací, které jsou tradičně předmětem zájmu manažerského účetnictví, s informacemi, které byly dosud chápány jako součást úzce propojených, ale přesto samostatných částí informačního systému. Tato tendence však nevyvolává potřebu změny charakteristik a metodických principů účetních informací, jejichž zachování zabezpečuje kvalitativní vlastnosti účetních informací v rámci informačního systému podniku. Při

naplňování funkcí manažerského účetnictví plní tyto informace nezastupitelnou, nikoli však výhradní úlohu.

- V rozšířeném, uživatelsky orientovaném pojetí se tak manažerské účetnictví chápe jako disciplína, jejímž primárním cílem je analyzovat, interpretovat a prezentovat informace relevantní pro řešení rozhodovacích úloh řídicích pracovníků, a to informace primárně, nikoli však výhradně hodnotové. Ve vazbě na primární cíl je sekundárním cílem manažerského účetnictví formulace požadavků na vytvoření, strukturu a rozvoj systému zajišťujícího zjišťování, zobrazování, uchování a třídění těchto informací.

Literatura

- [1] Atkinson, A. A. – Kaplan, R. S. – Young, S. M. (2004): *Management Accounting*. Upper Saddle River, Pearson Education, 2004.
- [2] Carruth, B. (2004): *Management Accounting – what's new?* Chartered Accountants Journal of New Zealand, 2004, roč. 83, č. 8, s. 29.
- [3] CIMA (2003): *Manažerské účetnictví – oficiální terminologie* (český překlad). Praha, ASPI, 2003.
- [4] Drucker, P. F. (2001): *Výzvy managementu pro 21. století*. Praha, Management Press, 2001.
- [5] Epstein, M. – Manzoni, J. F. (1997): *The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action*. Management Accounting, 1997, roč. 79, č. 2, s. 28-36.
- [6] Horngren, Ch. T. – Sundem, G. L. – Stratton, W. O.: *Introduction to Management Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2005.
- [7] Horváth, P.: *Controlling*. Stuttgart, Verlag Franz Valen, 2002.
- [8] Institute of Management Accountants (1981): *Statements on Management Accounting, 1A „Definition of Management Accounting“*. Montvale, IMA, 1981.
- [9] Johnson, M. T. – Kaplan, R. S. (1987): *Relevance Lost*. Boston, Harvard Business School Press, 1987.
- [10] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2000): *Balanced Scorecard – strategický systém měření výkonnosti podniku*. Praha, Management Press, 2000.
- [11] Král, B. aj. (2002): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2002.
- [12] Svoboda, S. (1998): *Informační systém podnikatelských subjektů*. Praha, VŠE, 1998.
- [13] Williams, S. (2004): *Delivering strategic business value: business intelligence can help management accounting reclaim its relevance and rightful role*. Strategic Finance, 2004, roč. 86, č. 2, s. 40-48.
- [14] Wöhe, G. (1995): *Úvod do podnikového hospodářství*. Praha, C. H. Beck, 1995.

Úloha účetních informací pro měření výkonnosti v kontextu změn

Jaroslav Wagner

ABSTRAKT

Rostoucí zájem o průběh a výsledky podnikatelského procesu a s tím rostoucí požadavky na informace o výkonnosti podniku vedly v průběhu posledních desetiletí k vytvoření řady moderních přístupů, metod a kritérií pro měření výkonnosti podniku. Tento článek se zabývá srovnáním požadavků na účinný informační systém pro měření výkonnosti a charakteristik účetních informací. Na základě tohoto srovnání analyzuje příležitosti pro další rozvoj finančního a manažerského účetnictví.

Klíčová slova: Měření výkonnosti; Účetnictví; Účetní informace.

Role of accounting information for performance measurement in changing business environment

ABSTRACT

As regards increasing awareness of business process and its results, innovative approaches to performance measurement were developed during last decades. This paper deals with comparison of requirements for efficient performance measurement information system and characteristics of accounting information. Based on these issues, future challenges for financial and managerial accounting are analyzed.

Key words: Performance Measurement; Accounting; Accounting Information.

JEL classification: M41, M49