

Zavádění nástrojů manažerského účetnictví v nově vznikajících podnicích[#]

(Diskuse k článku: Davila, Antonio – Foster, George: *Management Accounting Systems Adoption: Evidence and Performance Implications from Early-Stage / Startup Companies*, *The Accounting Review*, 2005, roč. 80, č. 4, s. 1039-1068.)

Jaroslav Wagner^{*}

Přestože teoretickým i praktickým aspektům problematiky zavádění a efektivního využití manažerských účetních systémů se věnuje odborná literatura již dlouhodobě v poměrně velkém rozsahu, pozornost autorů se obvykle zaměřuje na podniky s již stabilizovanou pozicí v tržním prostředí a s formalizovanými nástroji manažerského řízení a jeho informační podpory (viz např. Atkinson – Kaplan – Young, 2004, Drury, 2005, Horváth, 2002). Zavádění nástrojů manažerského účetnictví však hraje významnou roli i v životě začínajících podniků. Činnost těchto podniků i způsob jejich řízení přitom obvykle probíhá za specifických podmínek:

- po počátečním období, charakteristickém významným podílem vlastníků na řízení společnosti, dochází k postupnému oddělování vlastnických a manažerských funkcí;
- v souvislosti s nárůstem počtu zaměstnanců se stává nezbytností podrobněji upravit pravidla a vztahy v rámci organizační struktury podniku;
- současně se může již v rané fázi projevovat počáteční diverzifikace podniku, a to zejména po linii zákaznické, produktové či teritoriální.

Ve vazbě na uvedené skutečnosti se zvyšují požadavky na posílení nástrojů manažerského řízení, což vede k postupné formalizaci metod a nástrojů systému manažerského řízení včetně těch, které jsou podporovány účetním systémem. Jejich zavádění a rozvoj jsou přitom často spojeny s příchodem odborníků na finanční řízení, controlling a manažerské účetnictví do podniku.

Výzkumná práce Davily a Fostera, jejíž výsledky jsou představeny v uvedeném článku, z těchto předpokladů vychází a klade si následující otázky:

- Které faktory ovlivňují rozsah a časový průběh zavádění nástrojů manažerského účetnictví v podnicích? Existují odlišnosti v zavádění těchto nástrojů u začínajících podniků v různých odvětvích?
- Ovlivňuje rychlost a rozsah využívaných nástrojů manažerského účetnictví výkonnost těchto podniků?

Výzkumná zjištění a závěry jsou přirozeně ovlivněny výběrem kritérií pro stanovení zkoumaného vzorku. Uvedený výzkum se zabývá výhradně americkými podniky, které splňují následující kritéria – (1) mají více než 50 a méně než 150 zaměstnanců, (2) byly založeny maximálně před deseti lety, (3) nejedná se o podniky ve skupině a (4) jejich

[#] 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, PhD. – 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>.

působení není teritoriálně diverzifikováno. Volba těchto kritérií logicky odpovídá ekonomickým podmínkám Spojených států amerických. Pokud by se obdobný výzkum prováděl v podmínkách České republiky, je zřejmé, že by uvedená kritéria mohla být problematická, a to zejména z hlediska počtu zaměstnanců a spřízněnosti podniků.

Malá velikost trhu v ČR nedává prostor pro častý vznik nových, samostatných podniků, které by se již několik let po založení staly středně velkými podniky s více jak 50 zaměstnanci. Vysoký stupeň otevřenosti ekonomiky a celkově menší kapitálová síla českých investorů vede přitom často k zakládání podniků kapitálově i manažersky navázaných na zahraniční koncerny, případně k rychlému pohlcení úspěšných nezávisle vzniklých mladých firem. Tato specifika ovlivňují i zavádění a využití nástrojů manažerského účetnictví v českých podnicích ve srovnání s americkým prostředím. Pomalejší zvyšování počtu zaměstnanců a oddělování vlastnické a řídicí funkce, a v důsledku toho plošší organizační struktura nevytváří u samostatných „mladých“ podniků takový tlak na nahrazení neformálních, mnohdy intuitivně používaných nástrojů řízení i jeho informační podpory formalizovanými nástroji. U podniků, které jsou kapitálově a manažersky propojeny s dalšími podniky ve skupině, dochází naopak k rychlým snahám o zavedení a využití nástrojů na základě podnětu či dokonce nařízení mateřského podniku.

Na autory zkoumaném vzorku – celkem 78 podniků – se nejvíce podílely firmy působící v oblasti informačních technologií, které byly financovány rizikovým kapitálem. Při stanovených kritériích výběru je složení vzorku pochopitelné – informační technologie představují odvětví, které nese inovační potenciál a přitom není tak náročné na zajištění kapitálu pro financování výzkumu a vývoje jako například odvětví biotechnologie nebo nanotechnologie. Současně se jedná o odvětví, které v počáteční fázi rozvoje podniku nemá příliš možností pro získání „tradičních“ zdrojů financování, zejména prostřednictvím cizího kapitálu. Přílišné zastoupení těchto firem však může snižovat vypovídací schopnost závěrů výzkumu pro jiná odvětví.

Pravděpodobně ve snaze minimalizovat subjektivní vlivy ve výzkumu přistupují autoři ke zkoumaným nástrojům manažerského účetnictví kvantitativním, bipolárním způsobem. Posuzují totiž rozsah zavedení manažerského účetního systému počtem nástrojů, které se využívají v podniku, z celkového počtu osmi zkoumaných nástrojů¹, a to bez ohledu na fázi zavádění a kvalitu a rozsah využití těchto nástrojů. Z hlediska časového průběhu je ve výzkumu jako relevantní považován okamžik zavedení nástroje ve firmě a výzkum pak zkoumá absolutní časovou vzdálenost mezi okamžikem založení firmy a okamžikem zavedení nástroje. Na jednu stranu je výhodou tohoto přístupu prokazatelnost zkoumaných jevů, na druhou stranu však vytváří velmi plochý model skutečného stavu, který si nevšímá takových významných charakteristik, jako je ucelenost a provázanost zaváděných nástrojů nebo účinnost jejich využití v podnikovém řízení.

Při daném přístupu je proto pochopitelné, že – kromě počtu zaměstnanců a důvěry vrcholového vedení v plánování – se jako významné faktory ovlivňující rychlost zavedení uvedených nástrojů ukázaly přítomnost rizikového kapitálu a příchod nového finančního ředitele do firmy (respektive zavedení této pozice). Praktické příklady přitom svědčí o tom, že tendence nově vstoupivšího vlastníka či finančního manažera zavádět nové postupy a nástroje bývají u stávajících pracovníků v podniku často považovány spíše za úkol, který je třeba

¹ Těmito nástroji jsou krátkodobé rozpočty, rozpočty peněžních toků, analýza odchylek, kontrola provozních výdajů, kontrola investičních výdajů, analýza ziskovosti produktů, analýza ziskovosti zákazníků, kalkulace nákladů na získání zákazníka.

splnit, než za výzvu ke změně, se kterou by se chtěli ztotožnit, což významně snižuje účinnost využití zaváděných nástrojů.

Analyzovat vliv zavádění nástrojů manažerského účetnictví na růst a výkonnost podniku je zvláště u nově vznikajících společností velmi obtížné. Důsledky se totiž projevují s časovým zpožděním, a navíc je lze jen těžko odlišit od řady dalších vlivů, které na růst a výkonnost podniku působí souběžně. Současně je vždy diskutabilní otázkou, která kritéria růstu podniku a jeho výkonnosti považovat za přiměřená.

Autoři zvolili jako měřítko rozvoje společnosti růst počtu zaměstnanců a objemu tržeb. Prokázali, že vývoj těchto charakteristik souvisí s rychlostí zavedení uvedených nástrojů. Včasnost zavedení nástrojů manažerského účetnictví tedy může představovat faktor, který pozitivně ovlivňuje rozvoj podniku. Sami autoři však uvádějí, že jejich výzkum se nezaměřuje na otázky, zda rychlejší zavedení systému vytváří základnu pro budoucí růst či zda manažeři, kteří očekávají budoucí růst, zavádějí manažerské účetní systémy dříve.

Článek je srozumitelně a jasně formulovaným výstupem výzkumné práce, která korektním způsobem volí a využívá vhodné metody vědecké práce. Přestože nepřináší nečekaná zjištění, je kvalitním příspěvkem ke zkoumání dané problematiky, který může inspirovat výzkumné aktivity v ekonomickém prostředí České republiky.

Závěr

Výzkum ukazuje, že rychlost zavádění nástrojů manažerského účetnictví závisí na počtu zaměstnanců v podniku, důvěře vrcholového managementu v plánování, přítomnosti rizikového kapitálu a příchodu nového finančního manažera. Formální zavedení nástrojů však nemusí odrážet ucelenost těchto iniciativ ani účinnost jejich využití v podnikovém řízení.

Výzkum prokázal, že rychlost zavádění manažerských účetních systémů má pozitivní vliv na současný rozvoj podniku. Nevyřešenou otázkou však zůstává význam pro budoucí dlouhodobý rozvoj podniku.

Literatura

- [1] Atkinson, A. A. – Kaplan, R. S. – Young, S. M. (2004): *Management Accounting*. Upper Saddle River, Pearson Education, 2004.
- [2] Davila, A. – Foster, G. (2005): *Management Accounting Systems Adoption: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies*, The Accounting Review, 2005, roč. 80, č. 4, s. 1039-1068.
- [3] Drury, C. (2005): *Management Accounting for Business*. London, Thomson Learning, 2005.
- [4] Horváth, P. (2002): *Controlling*. Stuttgart, Verlag Franz Valen, 2002.

Zavádění nástrojů manažerského účetnictví v nově vznikajících podnicích

Jaroslav Wagner

ABSTRAKT

Článek se věnuje diskuzi nad průběhem a závěry výzkumu, který se zabýval faktory ovlivňujícími zavádění nástrojů manažerského účetnictví a jejich vlivem na růst a výkonnost u nově vznikajících firem ve Spojených státech amerických. Upozorňuje na společné a odlišné podmínky zavádění manažerských účetních systémů u nově založených firem v USA a ČR a polemizuje s kvantitativním přístupem k hodnocení úrovně zavedení nástrojů manažerského účetnictví.

Klíčová slova: Manažerské účetní systémy; Řízení výkonnosti; Rozpočtování.

Management Accounting Systems Adoption in Startup Companies

ABSTRACT

This essay deals with discussion about research issues and findings concerning determinants of management accounting systems adoption in early-stage/start-up companies and their impact on company growth and performance in US firms. It notices common and different conditions in US and Czech companies and it controverts qualitative approach to appraisal of MAS adoption level.

Key words: Management accounting systems; Performance management; Budgeting.

JEL classification: M21, M41.