

## JAKÝ METR ZVOLIT?

Měření výkonosti podniku má řadu aspektů. Určitý pohled na podnik budou uplatňovat akcionáři nebo investoři, jiný banky, finanční úřad a další instituce. Do jisté míry odlišný pohled na výkonost podniku musí mít jeho vedení. To potřebuje pracovat jednak s informacemi krátkodobého charakteru, ale současně musí mít dostatek údajů i o dlouhodobých trendech.

Tato potřeba vychází z obecně platného předpokladu, že jedním z cílů podnikání je jeho dlouhodobé udržení. Pohled podnikového managementu proto je nejkompaktnější a tím i nejsložitější. Základní otázka totiž zní: s jakými informacemi by vedení podniku mělo pracovat, aby měření výkonosti zahrnovalo dlouhodobou konkurenční schopnost podniku. Následující úvaha se proto zabývá jen hodnocením výkonosti pro potřeby vedení společnosti.

### Vypovídací schopnost ukazatelů

Měření a hodnocení výkonosti v našich společnostech je výsledkem historického vývoje. V letech centrálně řízeného hospodářství dominovaly v posuzování státních podniků jednoznačně objemové ukazatele. Po zavedení tržních podmínek do hospodářských vztahů došlo postupně

k renesanci finančních ukazatelů, vesměs údajů rozvahy, výkazu zisků a ztrát a peněžních toků.

Preferování finančních kritérií výkonosti ze strany vedení společnosti však s sebou nese řadu problémů. Tyto ukazatele samozřejmě mají svou vypovídací hodnotu, která je dlouhodobě prověřena v praxi. V podobě, v níž se nyní u nás používají však jsou vhodné především pro okolí podniku, k němuž patří akcionáři, banky a státní úřady. Pro vedení společnosti by měly být pouze jednou ze skupin potřebných informací. Jejich vhodnost se pak dále snižuje pro měření výkonosti nižších organizačních složek, které nemají vlastní právní subjektivitu. Výsledné hodnoty na této úrovni řízení totiž mohou být velmi významně zkresleny použitými vnitřními cenami za předávané služby nebo produkty, pokud nejsou důsledně uplatňovány ceny tržní.

### Přesná čísla, chybná politika?

Dalším aspektem, který omezuje vypovídací schopnost finančních kritérií měření výkonosti je kvalita nákladového (manažerského) účetnictví. Je skutečností, že v souvislosti se zkvalitňováním řídicích činností (obchod, marketing, vývoj, atd.) trvale roste podíl režijních nákladů na celkových nákladech výrobku a jejich objem může přesáhnout i náklady přímé. Ve světle tohoto zcela přirozeného vývoje nabývá na stále větší důležitosti správné přiřazení režijních nákladů výrobkům, nákladovým střediskům, závodům a dalším možným nositelům nákladů.

V našich podnicích stále přetrvávají jednoduché, ale již nedostatečně přesné metody rozvrhování režijních nákladů podle výše přímých mezd, výrobních časů, objemu prodeje apod. To vede

## VÝKONNOST PODNIKU ROZHODUJE O JEHO ÚSPĚŠNOSTI

k tomu, že se výrobkům přiřazují vysoké částky režijních nákladů bez ohledu na reálnou spotřebu zdrojů podniku. Důsledky takového stavu jsou zřejmé – vykazovaná rentabilita výrobků, nákladových středisek a výrobních závodů a tím i další finanční ukazatele mohou být zkresleny. Nákladové účetnictví tak počítá s přesnými čísly, která však mají daleko k objektivnímu vystižení skutečnosti. Konečným výsledkem pak je chybná obchodní a investiční politika společnosti. Další souvislost je třeba vidět i ve využití takto konstruovaných kritérií výkonosti pro motivování a odměňování pracovníků.

Aby byl výčet omezení finančních ukazatelů pro měření výkonosti úplný, je potřeba se zmínit také o časovém aspektu. Finanční kritéria jsou počítána vesměs na základě údajů podnikového účetnictví. Jde tedy o pohled zpět na uplynulé období. Do jaké míry je tento pohled užitečný pro hodnocení pozice společnosti, či její jednotky z hlediska dlouhodobější perspektivy? Pokud existuje dostatečně dlouhá časová řada metodicky konzistentních hodnot, pak lze jistý trend odvodit. Ovšem závěry z něj vyvozené neberou v úvahu další faktory, ovlivňující dané podnikání.

### Nový pohled na podnik

V minulých letech vznikl v ekonomickém výzkumu koncept vyváženého souboru kritérií výkonosti (Balanced Business Scorecards), který je nyní v širokém měřítku aplikován v mnoha světových podnicích. Principem této metody je hodnocení výkonosti podniku pomocí čtyř skupin kritérií (viz schéma na str. 42).

*Finanční pohled* zahrnuje kritéria, která jsou důležitá pro akcionáře a investory, aby byli schopni posoudit hodnotu své investice, její současnou i očekávanou výnosnost. Součástí této skupiny ukazatelů jsou rovněž údaje, nezbytné pro vedení společnosti, které kvantifikují přínos jednotlivých vnitřních organizačních jednotek pro výsledky společnosti jako celku.

*Pohled zákazníka* je další skupinou kritérií, která jsou měřítkem spokojenosti současných zákazníků s produkty či službami firmy. Pro každého podnikatele by mělo být důležité vědět, proč jeho odběratelé nakupují právě

u něj a jaké jsou jejich představy o kvalitě dodávce. Tato měřítka mohou mít podobu objektivních, skutečných údajů nebo subjektivního hodnocení od zákazníků jako takových. Tyto informace jsou velmi významné v prostředí tržní ekonomiky, kde orientace na zákazníka je jedním z hlavních cílů každého podnikání.

**Vnitřní procesy** znamenají skupinu kritérií, která jsou měřítkem vnitřní efektivnosti podnikání. Podnik musí mít na špičkové úrovni určité vnitřní procesy a aktivity, jestliže má splnit očekávání zákazníků. Tyto procesy musí vycházet z rozhodujících schopností firmy a klíčových technologií, které vytvářejí přidanou hodnotu pro zákazníka. Pro ně pak jsou stanovena měřítka výkonosti, která by měla zajistit konkurenční schopnost ve srovnání s ostatními podnikateli v daném oboru.

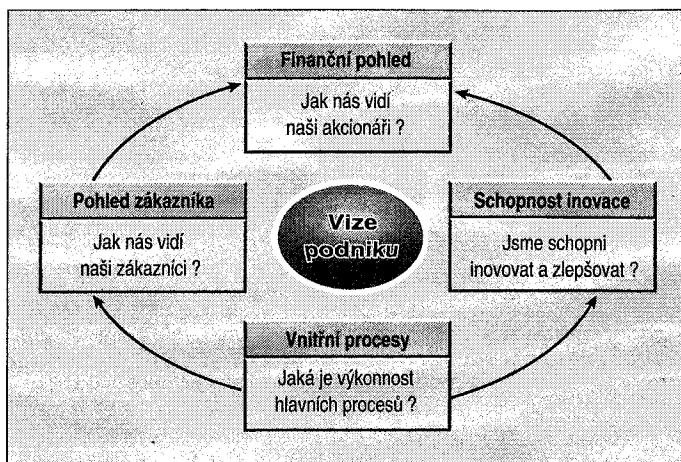
**Schopnost inovace** zahrnuje kritéria měření výkonosti jak ve vztahu k okolí (nové výrobky, nové služby), tak i z hlediska zdokonalování společnosti jako takové. Předmětem zlepšování může být např. organizační struktura, doba trvání vnitřních procesů, kvalifikační struktura zaměstnanců apod.

**Vize podniku** je klíčovou složkou celého konceptu. Výběr kritérií měření výkonosti nemůže být náhodný, ale měl by mít zřetelnou souvislost s vizí podniku a tedy i s jeho strategickým programem. Teprve pak se vyvážený soubor kritérií výkonosti stává objektivním měřítkem toho, zda společnost směřuje stanoveným směrem a dosahuje vytčených kvantitativních cílů. Z toho lze odvodit, že výběr kritérií pro měření výkonosti nelze mechanicky převzít z literatury, či od jiného podniku, ale je to výběr unikátní, protože i strategie každého podniku je unikátní. Pro zjištění výchozí pozice a pro stanovení cílů podniku je často využívána srovnávací analýza (benchmarking).

### Důležitá pravidla

Pro zavedení a používání vyváženého souboru kritérií platí několik důležitých pravidel:

Všechna zvolená kritéria musí být objektivně měřitelná. Každé z nich tedy musí mít určitou numerickou hodnotu, kterou lze stanoveným postupem zjistit z evidence nebo vypočítat;



Při interpretaci výsledků je nutno posuzovat všechny skupiny kritérií vyváženě, tzn., že žádná z nich by neměla mít trvale větší význam než skupiny ostatní. V této souvislosti lze použít srovnání s pilotní kabinou, plnou měřících přístrojů. Pilot, který chce úspěšně přistát nemůže sledovat pouze výškoměr, ale musí znát rychlost letu, jeho směr a celou řadu dalších informací, které teprve ve svém souhrnu poskytou podklad pro správné rozhodnutí. Stejně tak žádné jednotlivé měřítko výkonosti neposkytne jasný cíl pro dosažení dlouhodobé konkurenční výhody;

Zvolený soubor kritérií je použit jak ve fázi stanovení cílů, tak při jejich hodnocení. Frekvence obou fází je libovolná, např. stanovení, resp. modifikace cílů jedenkrát za rok, měření výsledků měsíčně, čtvrtletně či ročně;

Princip vyváženého souboru kritérií lze použít nejen na úrovni společnosti, ale i jejích vnitřních jednotek. Řadu cílů lze poměrně snadno hierarchicky rozložit i na nižší řídicí úroveň, ale neplatí to o všech. Je třeba mít vždy na mysli strategické cíle dané organizační jednotky, které mohou být do určité míry odlišné od strategie celé společnosti.

### Metodologie ABC a ABM

Měření výkonosti podniku a tedy i koncept vyváženého souboru kritérií vznikl v širším kontextu zdokonalování nákladového (manažerského) účetnictví. V 80. letech byl vypracován princip nákladového účetnictví na základě aktivit (Activity Based Costing – ABC), který byl dále rozvinut do řízení na základě aktivit (Activity Based Management – ABM). Tyto metodologie jsou již řadu let prakticky uplatňovány při zlepšování podnikového řízení.

ABC je technika, která řeší objektivnější rozvrhování všech typů režii (správní, výrobní zásobovací, odbytová) na jednotlivé

produkty nebo služby. Vychází z myšlenky, že rozvrhování režii je podstatně objektivnější na základě znalosti příčin, které náklady vyvolávají, tedy aktivit. Jako příklad lze uvést dva výrobky, jejichž objem prodeje je přibližně stejný a podle klasických rozvrhovacích metod by měly přiřazeny stejnou výši odbytové režie. První z nich je dodáván jednomu zákazníkovi, zatímco druhý 100 zákazníkům. Z toho je zřejmé, že druhý výrobek spotřebovává mnohem více zdrojů podniku (lidská práce, materiál, aj.), jejichž cena by měla být promítnuta do nákladů výrobku. Pokud tomu tak není, výrobek 1 má podhodnocenou rentabilitu, zatímco u výrobku 2 je nadhodnocena. Taková informace pak vytváří potenciální nebezpečí chybného investičního rozhodnutí, nesprávného obchodního chování, chybně stanovené ceny apod. ABC proto volí specifické postupy při klíčování režijních nákladů.

ABM rozšiřuje základní myšlenku ABC o zlepšování procesů a měření výkonosti. Představuje tak soubor nástrojů a postupů, které umožňují nalézt a eliminovat aktivity, které nepřinášejí konečnému produktu žádnou přidanou hodnotu. ABM rovněž poskytuje nový pohled na uspořádání vnitřních procesů, vedoucí k optimalizaci jejich průběhu. Současné procesy v podniku (např. expedice zboží, vystavení faktury, zavedení nového výrobku apod.) jsou zpravidla vytvářeny na základě organizační struktury. Proces lze podstatně zdokonalit jen tehdy, když je navržen nezávisle na organizační struktuře, která se následně vybuduje tak, aby funkce procesu podporovala.

### Podnikové informační systémy

Ve větších podnicích představuje měření výkonosti několik desítek různých údajů, které je

nutno získávat z různých zdrojů, porovnávat se stanovenými cíli a často i hlouběji analyzovat příčiny a souvislosti zjištěných hodnot. V případě podniku s rozvětvenou výrobní strukturou se navíc pracuje s více úrovněmi kritérií. Vzniká zde proto objektivní potřeba technologických nástrojů pro práci s informacemi. Tato část podnikového informačního systému se nazývá informační systém pro vrcholové vedení (Executive Information System – EIS).

Pro potřeby menších nebo silně decentralizovaných řízených organizací lze použít jako podporu EIS různé typy tabulkových procesorů, jejichž výhodou je nízká cena a dostupnost. Naprogramování musí být většinou provedeno na míru a problém může vzniknout při rychlém rozvoji podniku, či rozšiřování rozsahu kritérií, kdy zvolené řešení přestává kapacitně a funkčně dostačovat.

Mnohem výkonnější řešení nabízí některé integrované softwarové balíky s multidimenzionálními databázemi. Nejdokonalější podporou EIS, vhodnou pro větší podniky s určitou mírou centralizace řízení, pak jsou specializované softwarové produkty, které pracují jako nadstavba nad téměř libovolným technickým řešením informačního systému. Nabízejí velmi výkonné prostředky pro zobrazování informací, potřebných pro určitou úroveň řízení, či určitou konkrétní pracovní funkci. Kromě toho poskytují i analytické nástroje typu »co se stane, když«, grafické metody a metody prognózování vývoje.

□ □ □

Isem přesvědčen, že způsoby měření a hodnocení výkonosti českých společností a jejich vnitřních organizačních jednotek neodpovídají potřebám současného podnikatelského prostředí a dříve či později musí být změněny. Pokusil jsem se proto krátce a zjednodušeně popsat metody, které by mohly přispět k rychlejší změně v této oblasti. Shrnutí do jedné věty: měření výkonosti podniků je komplexní problém podnikového řízení, jehož efektivní řešení existuje.

Ing. VLASTIMIL DOMINIK,  
KPMG Česká republika,  
auditorská a poradenská firma  
FOTO JOSEF NOSEK