

Koncepce rozpočetnictví v nestabilním tržním prostředí[#]

*Jana Fibírová**

Úvod – cíl příspěvku

Objektivní změny tržního prostředí a konkurence, které se prosazují od počátku osmdesátých let minulého století a které jsou charakteristické světovou konkurencí, přebytkem nabídky, diferenciací produktů pro výrazně segmentované trhy; zásadně mění podmínky podnikání. Společným jmenovatelem těchto změn je zejména rozhodující úloha zákazníka a rostoucí míra nejistoty dosažení úspěchu v budoucnosti. V návaznosti na změny tržního prostředí se vyvíjejí i metody a nástroje řízení, požadavky řídicích pracovníků na jejich fungování.

Komplexním završením řízení podniku je jeho systém plánů a rozpočtů. To, zda je rozpočet skutečně účinným či naopak pouze administrativně náročným nástrojem řízení, který brání rychlému rozhodování v každodenním praktickém životě, závisí nejen na použitých metodách sestavení rozpočtu, ale zejména na jeho postavení v systému nástrojů řízení a na jeho motivačním působení na chování řídicích pracovníků na všech úrovních vnitropodnikového řízení.

Cílem předkládaného příspěvku je z tohoto hlediska

- charakterizovat koncepci fungování plánů a rozpočtů v nestabilním tržním prostředí, která je známá pod názvem Beyond Budgeting, a
- vymezit předpoklady účinného fungování plánů a rozpočtů.

Cíl Beyond Budgeting

Obdobně jako přístup k měření řízení výkonnosti podniku, který přerostl v koncepci strategického řízení a posléze zejména v implementaci strategie Balanced Scorecard (Kaplan – Norton, 1996, 2004); je fungování systému plánů a rozpočtů v moderně řízených podnicích v současné době neoddělitelně spojováno s koncepcí Beyond Budgeting (Hope – Fraser, 2003).

Od samého počátku tato koncepce vzbudila u odborné veřejnosti relativně velkou pozornost. Její autoři věnovali pět let prostudování celé řady společností – od velkých korporací k malým firmám, od bank po výrobní podniky, a na základě těchto zkušeností navrhli základní pravidla řízení pro tzv. adaptivní a etický podnik. Tedy podnik, jehož fungování vychází z osobní zodpovědnosti výkonných řídicích pracovníků a nepřetržitého zdokonalování. Klíčovými pojmy pro Beyond Budgeting je adaptabilita podniku, zodpovědnost výkonných řídicích pracovníků, trvalé zdokonalování činnosti.

Beyond Budgeting není pouze novým přístupem k rozpočtům, jak by se na první pohled mohlo zdát, na základě pouze doslovného překladu anglického názvu („za rozpočty“, „překonání rozpočtů“). Beyond Budgeting se zabývá otázkou zdokonalení celého systému

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

^{*} Prof. Ing. Jana Fibírová, CSc. – profesorka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <fibirova@vse.cz>.

řízení. Jeho základním cílem je vytvořit model řízení podniku v nestabilním tržním prostředí, konkretizovat principy a pravidla řízení, nástroje jeho fungování.

Beyond Budgeting je ve své podstatě modelem řízení podniku, který zdůrazňuje:

- strategické stanovení cílů,
- klouzavé plánování,
- řízení výkonnosti založené nejen na hodnotových (finančních), ale i naturálních ukazatelích, jejich relativním porovnáním.

Beyond Budgeting považuje rozpočty za konkrétní východisko pro zdokonalení celého procesu řízení. Není tedy negativním přístupem, který by kritizoval rozpočty. Na první pohled by mohl vzniknout dojem, že název Beyond Budgeting je v rozporu se svým obsahem. Při pozorném vnímání obsahu používaného pojmového aparátu však zjistíme, že v koncepci Beyond Budgeting se považuje za nezbytné „překonat rozpočet“ ve dvou směrech.

Jednak překonat rozpočet ve smyslu opustit rozpočet, který je pouze formální a neúčinný. Je to rozpočet, který vzniká jako „rozpis“ vrcholových finančních ukazatelů podniku na nižší úrovni řízení, bez respektování vývoje rychle se měnících podmínek na trhu a bez respektování ovlivnitelnosti stanovených úkolů výkonnými řídicími pracovníky. To znamená, že pro fungující podnik je zbytečný a překonaný rozpočet v podobě tzv. centrálního rozpočtu – Central Budgeting (Libby – Lindsay, 2007).

V návaznosti na to je navržen nový model řízení, neboli rozpočet je „překonán“ změnou pojetí rozpočtu, se zdůrazněním jeho komplexnosti a zastřešující úlohy v řízení. Rozpočet není vymezen pouze jako finanční plán, ale proces řízení výkonnosti, který vede k jejímu dosažení prostřednictvím plánu. Rozpočet je chápán jako celý proces řízení. (Hope – Fraser 2003).

Základním cílem Beyond Budgeting je rozpoznat vzájemnou propojenost celého procesu řízení, tzn. nalézt odpověď nejen na otázku „Jak stanovit cíle podniku?“, ale zejména „Jak hodnotit plnění stanovených úkolů a cílů, jak zvolit motivační systém.“

Postavení rozpočtu v koncepci Beyond Budgeting

Rozpočet – Budgeting je v koncepci Beyond Budgeting chápán v zásadě ve dvojitěm pojetí. Jednak v souvislosti s kritikou fungování rozpočtu je rozpočet ztotožněn s jeho jednou, tzv. centralizovanou variantou – Central Budgeting. To znamená. postavením rozpočtu ve vysoce centralizovaném modelu řízení, s top-down postupem jeho sestavení, s pevně stanovenými cíli. Cíle Central Budgeting jsou vyjádřené pomocí vrcholových finančních ukazatelů a jejich rozpadu, ve smyslu „rozpisu“, na nižší úrovni řízení. V tomto pojetí se předpokládá, že rozpočet není v průběhu sledovaného, zpravidla ročního, období měněn (Libby – Lindsay, 2007).

V souvislosti s novou koncepcí řízení adaptivního a etického podniku je naopak rozpočet vymezen velmi široce, jak již bylo uvedeno, je v podstatě synonymem celého procesu řízení. Klíčem k vysvětlení tohoto „širšího“ pojetí rozpočtu v Beyond Budgeting je myšlení a chování řídicích pracovníků, ze kterého tato koncepce vychází. Jak autoři koncepce uvádějí, manažeři jsou nespokojeni s rozpočty a přitom reálně nevěnují dostatečnou pozornost jejich fungování (Hope – Fraser, 2003). Neboli řídicí pracovníci raději přijmou myšlenku opuštění rozpočtu, a budou věnovat pozornost změnám fungování systému řízení jako celku; než myšlenku zdokonalení nefunkčního rozpočtu, o jehož potřebnosti pochybují.

Takovéto v uvozovkách „dvojitě“ pojetí rozpočtu umožňuje koncepci Beyond Budgeting přiblížit se co možná nejvíce způsobu myšlení řídicích pracovníků, kteří kritizují a odmítají

špatně fungující rozpočet. Návrh na odstranění nefungujících rozpočtů je pro řídicí pracovníky velmi lákavý. Jako řešení je navržena změna modelu řízení jako celku, jehož nedílnou součástí je změna fungování všech nástrojů řízení, včetně systému plánů a rozpočtů. Základního cíle je přitom dosaženo – rozpoznat a nalézt vzájemnou propojenost účinnosti celého systému řízení s jeho nástroji (Østergren – Stensaker, 2011).

Povýšení rozpočtu, jako důležitého nástroje řízení, na vlastní systém řízení, není správné z hlediska obecně teoretického; z hlediska vlastního fungování rozpočtů je však účelné. Soustřeďuje pozornost řídicích pracovníků na změny v systému řízení, bez jejichž provedení není účinné fungování plánů a rozpočtů možné, tzn. na změny ve způsobu stanovení cílů, kontroly jejich naplnění a zejména motivace řídicích pracovníků. Má-li se změnit účinnost systému plánů a rozpočtů, je nezbytné změnit v první řadě samotný systém řízení. Výsledkem změn v systému řízení je i změna fungování jeho základních nástrojů. Přitom rozpočty jsou samotným zastřešením systému řízení.

Beyond Budgeting tedy není určený k nápravě konkrétních problémů s rozpočtem, je to soubor postupů a pravidel, které by měly být použity k prosazení změn ve vlastním systému řízení s cílem identifikovat jeho základní nedostatky a slabiny. Beyond Budgeting nabízí alternativní model řízení, který podporuje propojenost strategických, taktických a operativních cílů. A to prostřednictvím kontinuálního plánování a dynamické koordinace v mnohostupňovém řízení, s posílením odpovědnosti relativně samostatných částí podniku – Business Units. Tato relativně samostatná střediska podniku jsou bezprostředně propojena s tržním prostředím, reprezentují podnik v jednání s obchodními partnery (dodavateli, zákazníky).

Beyond Budgeting považuje rozpočty za klíčové pro fungování celého systému řízení. Přirovnává rozpočet k „srdci“ řízení společnosti. Obdobně jako v lidském těle je srdce životně důležitým orgánem, i když není jeho vlastním mozkovým (řídicím) centrem (Hope – Fraser, 2003).

Relativně samostatnou problematikou je využití plánů a rozpočtů jako nezastupitelných nástrojů řízení i na hierarchicky nižších vnitropodnikových úrovních, s vymezeným prostorem odpovědnosti a samostatnosti. A to s nalezením vhodného propojení podnikového rozpočtu (Master Budget – finančního plánu) s rozpočty vnitropodnikových středisek, řešení souladu pravomoci a odpovědnosti v oblasti věcného a hodnotového řízení, řešení konkrétní podoby kritérií měření vnitropodnikových výsledků hospodaření (Král, 2010). S cílem dosáhnout souladu motivace a chování vnitropodnikových úrovní řízení s cíli relativně samostatných úrovní řízení – Business Units.

Beyond Budgeting je pro vlastní fungování plánů a rozpočtů výzvou a upozorněním na to, že hlavním přínosem není přesnost odhadu budoucího vývoje, že dokonce sledování tohoto cíle je pro účinnost systému řízení destruktivní. Beyond Budgeting inspiruje i k tomu, jakým směrem využít moderní metody plánování a komunikace, které umožňují větší variabilitu řešení a rychlost rozhodování. Cílem je nejen významně zkrátit a zjednodušit proces sestavení plánů a rozpočtů, ale i zprůhlednit a objektivizovat hodnocení dosažených výsledků pomocí tzv. relativního měření výkonnosti.

Kritika centralizovaného rozpočtu

V rychle se měnícím tržním prostředí je centralizovaný rozpočet – Central Budgeting kritizován pro nízkou úspěšnost svých předpovědí, pro těžkopádnost a vysokou časovou, a tím i nákladovou náročnost celého procesu svého sestavení. Časová náročnost je způsobena složitým vyjednáváním při nedostatečně objektivizovaném systému hodnocení skutečně dosažených výsledků (Østergren – Stensaker, 2011).

Centrálně stanovený rozpočet fungoval po dlouhou dobu velmi dobře. Byl vhodným nástrojem řízení ve stabilním tržním prostředí, ve kterém konkurence probíhala mezi relativně omezeným počtem podniků, jejichž chování bylo možno s relativně velkou pravděpodobností předvídat. Zákazníci měli omezený výběr na lokálním trhu, strategie a životní cyklus výrobků byly relativně dlouhé, ceny odrážely podnikové náklady.

Relativně pomalé změny technologie, kvalifikace lidí, inovace apod., umožňovaly, aby i kritéria měření dosažených ekonomických výsledků byla relativně stabilní v čase. Užitečnost prodávaných výkonů pro zákazníka se i v tomto období sice prosazovala jako podmínka a předpoklad realizace výkonu na trhu, ale určujícím pro stanovení ceny nediferencovaného výkonu na velmi transparentních, lokálních trzích, byla zejména výše nákladů.

U úspěšných firem bylo zpravidla předem jisté, že výrobek bude za plánovanou cenu prodán. Hodnota produktu byla dána jeho věcnou podstatou, vyvolanými náklady, problém růstu zisku bylo možno řešit prostřednictvím řízení nákladů. Z hlediska informačního zajištění řízení byla úloha relativně jednoduchá. Úkolem manažerského účetnictví (controllingu) bylo měřit náklady v okamžiku jejich vynaložení. Otázka tvorby hodnoty produktu pro zákazníka byla jen otázkou jejího konkrétního změření v podobě prodejní ceny v okamžiku realizace. V popředí zájmu hodnotového řízení bylo proto řízení nákladů, které je obecně v procesu tvorby výkonu relativně nejjistějším bodem.

Obecný cíl řízení, který spočívá v zajištění toho, aby byl podnik konkurenceschopný, aby včas reagoval na změny tržního prostředí a požadavky zákazníků, bylo možno v relativně stabilním tržním prostředí řešit zajištěním věcných podmínek činnosti. Bylo možno předpokládat, že normy chování, kritéria hodnocení výkonnosti mohou být po určité období stabilní. Základní otázka měření výkonnosti – co měřit a proč, byla v tomto modelu daná věcnými podmínkami činnosti a kritérii produktivity.

Konkurenční prostředí globalizované ekonomiky zásadně mění vztah nákladů a ceny. Namísto otázky: Jaké jsou náklady výkonů?, je pro řízení výkonnosti podniku mnohem důležitější otázka: Které výkony, pro jaké zákaznické skupiny, jsou ziskové? V řadě podniků jsou sestavovány kalkulace ziskovosti zákazníka a na základě jejich analýzy, tzv. Costumer profitability analysis (CPA) jsou zjišťovány výrazné rozdíly skutečné ziskovosti zákazníků v porovnání s její intuitivně odhadovanou výší.

S rostoucím objemem prodeje výkonů konkrétnímu (významnému) zákazníkovi dochází ke značnému zvýšení jeho požadavků na individuální podmínky prodeje – zvýšení slev, delší lhůty splatnosti, kratší dodací lhůty, individuální parametry výrobků, doplňkové služby spojené s prodejem atd. S přihlédnutím k těmto vlivům je často skutečná ziskovost významných zákazníků relativně velmi nízká.

To znamená, že tyto objektivní změny tržního prostředí a konkurence, které se prosazují od počátku osmdesátých let minulého století, a které jsou charakteristické světovou konkurencí, přebytkem nabídky, diferenciací produktů pro výrazně segmentované trhy; zásadně mění faktory úspěchu podnikání. Pro přežití firmy v těchto zostřených konkurenčních podmínkách je nejen nezbytné aplikovat moderní a flexibilní technologie, umožňující zajistit vysokou kvalitu prodávaných výkonů a pružnou reakci na konkrétní požadavky zákazníka; ale zejména zvládnout komunikaci se zákazníkem, vyžadující využití moderních marketingových metod a zajištění prodeje v rozvinuté distribuční síti. Společným jmenovatelem současných podmínek podnikatelského procesu je rostoucí míra nejistoty dosažení úspěchu v budoucnosti.

Jednou z nejvíce kritizovanou deformací sestavení a fungování Central Budgeting je rozpis pevně stanovených finančních ukazatelů a soustředění pozornosti při řízení na „hru

čísel“, na „řízení podle čísel“. Tento systém nutí manažery přijmout závazek k dosažení konkrétně stanovené úrovně ziskovosti, rentability, které jsou souhrnným výsledkem řady neovlivnitelných faktorů. To vede k nežádoucímu, dokonce neetickému chování.

V takovýchto situacích manažeři buď nejsou ochotni přijmout cíle rozpočtu a volí cestu jeho složitěho vyjednávání, anebo se snaží dosáhnout stanovených úkolů za každou cenu, i s negativním dopadem do takových oblastí činnosti podniku, které nejsou v hodnocení pomocí finančních ukazatelů sledovány. Tyto oblasti činnosti mohou být přitom pro úspěch podniku v budoucnosti velmi významné. Typickými příklady je nedostatečná kvalita činnosti pracovníků pod tlakem dodržení nákladových kritérií, upřednostnění krátkodobých zájmů před dlouhodobými cíli, (omezení nákladů na vzdělávání, omezení tvůrčí činnosti a motivace pracovníků), vysoká fluktuace zaměstnanců, jejich nespokojenost atd. (Fibířová – Šoljaková – Wagner, 2011).

V globalizované ekonomice se stále rostoucí konkurencí se zvyšuje nestabilita tržního prostředí, která vyžaduje měnit systém řízení. Potřebné je zejména (Libby – Lindsay, 2007):

- co možná nejrychleji reagovat na potřeby zákazníků, jejich změny, neustále hledat a využívat nové konkurenční příležitosti;
- nepřetržitě realizovat inovativní řešení a hledat nové oblasti činnosti;
- lépe znát potřeby zákazníků a zvyšovat ziskovost všech skupin zákazníků;
- získat a udržet si nejlepší pracovníky schopné převzít odpovědnost za svá rozhodnutí, vytvořit systém odměňování podle výsledků v konkrétní oblasti činnosti;
- zajišťovat činnost s nižšími náklady a požadovanou ziskovostí;
- dosahovat pro vlastníky srovnatelné výkonnosti s konkurencí.

Postavení řídicích pracovníků

Vytvoření účinného systému řízení vyžaduje věnovat pozornost nejen vlastním procesům řízení, ale zejména jeho celkovému fungování a chování řídicích pracovníků. V podmínkách rychle se měnícího tržního prostředí je potřeba podporovat adaptivní procesy řízení a styl řízení, který je stimuluje. Cílem je vytvořit pružnou, adaptabilní strukturu podniku, která vytváří prostor pro motivaci a zodpovědnost řídicích pracovníků. Nástroje systému řízení by měly podporovat rychlou reakci podniku na měnící se požadavky zákazníků, spolupráci týmů uvnitř podniku, vytvářených napříč organizační strukturou, napříč „funkčními“ středisky.

Model řízení Beyond Budgeting je založen na decentralizaci řízení. Odpovědnost je převedena z centra na relativně velmi samostatná střediska, tzv. podnikatelské jednotky Business Units. Cílem je ponechat výkonným řídicím pracovníkům dostatečný prostor pro uplatnění jejich znalostí a intuice v rozhodování, které respektuje v první řadě požadavky zákazníků. Fungování systému řízení vychází z předpokladu, že výkonní řídicí pracovníci budou usilovat o nejlepší výsledky a neustálé zlepšování výkonnosti. Efektivního zdokonalování systému je možné dosáhnout propojením schopností pracovníků se svobodou jejich rozhodování. Přitom oba tyto faktory by měly působit současně.

Pro pochopení podstaty změny ve fungování systému řízení autoři Beyond Budgeting uvádějí příklad ze sportovního prostředí, přirovnávají postavení výkonných řídicích pracovníků k hráčům golfu. (Hope – Fraser, 2003). Každý hráč na světě oceňuje od raného věku svůj výkon podle standardní úrovně hřiště, každý hráč si sleduje nejen své vlastní skóre. Takováto situace je velmi transparentní, každý zná skóre ostatních. Hráči si neustále své skóre porovnávají, hráči vědí jak se mění jejich situace, na jakém místě jsou ve vlastním klubu, popřípadě na světovém žebříčku. Vědí, co musí dosáhnout, aby zlepšili tento výsledek a získali lepší pozici v porovnání s ostatními hráči. Výkonnost hráčů je po každém závodě průběžně vyhodnocována a je tak průběžně upravován i jejich cíl.

Ty společnosti, kterým se podařilo vytvořit vysoké morální standardy golfového světa ve vlastní společnosti dosáhly konkurenčních výhod, přitom nevyužívali top-down rozpočet a pevně stanovená měřítka výkonnosti – fixed performance contracts.. Ponechaly výkonným pracovníkům volný prostor pro jejich intuici a znalosti, respektující při rozhodování především požadavky zákazníků. Takovýto systém řízení je založen na důvěře, vychází z předpokladu, že pracovníci budou usilovat o nejlepší výsledky a neustálé zlepšování výkonnosti.

Konstatujeme, že předpokladem fungování adaptivního a etického podniku je respektování několika obecných zásad:

- Konkrétní vymezení pravomoci a odpovědnosti pracovníků by mělo být založené na jasných pravidlech. Pracovníci potřebují jasné koncepce, aby věděli, co mají a nemají dělat. Jasné politiky a principy chrání týmy proti bezohledným praktikám, zejména když tlak přichází z vyšší úrovně řízení. Řídící pracovník by měl být poradcem a trenérem, nikoliv velitelem a kontrolorem (Hope – Fraser, 2003).
- Vytvoření vysoce výkonného klima by mělo být založené na relativním úspěchu. Klíčovým momentem účinné motivace pracovníků je uplatnění relativních kritérií hodnocení dosažených výsledků namísto pevně stanovených ukazatelů rozpočtu. Důležité je přitom vytvoření rovnováhy mezi soutěživostí a kooperací uvnitř podniku.
- Pravomoc nižším úrovním řízení by měla být předána k takovým rozhodnutím, která jsou konzistentní s cíli a principy řízení společnosti jako celku. Důležité je předat pravomoc k rozhodování i na nižší úrovně řízení, zapojit je do procesu operativního, taktického, ale i strategického řízení; zároveň vytvořit podmínky pro ochotu výkonných řídicích pracovníků přijmout rizika spojená s rozhodováním.
- Motivovat pracovníky na výsledcích pro zákazníka. Zodpovědnost za rozhodnutí podniku by měla být předána týmům, které tvoří hodnotu, jsou v popředí společnosti, jsou v bezprostředním spojení s tržním prostředím, se zákazníky.
- Podporovat otevřený a etický a transparentní informační systém, který informuje o „jedné pravdě“ v celé společnosti.

Propojení strategických, taktických a operativních plánů

Předpokladem účinného fungování plánů a rozpočtů je v první řadě nezbytné zdokonalit proces jejich sestavení, propojit strategický, taktický a operativní plán. S délkou časového horizontu se pojí nejen úroveň odhadu veličin, ale zejména úroveň nejistoty. Zároveň se koncentruje pozornost při plánování do určitého výseku budoucnosti, a proces plánování a rozpočtování se tak ohraničuje. Časová dimenze systému plánů a rozpočtů plně souvisí s potřebami, pro které jsou plány a rozpočty sestavovány.

Nejdelší časové rozmezí je při strategickém plánování. Tyto plány se sestavují v agregovaných hodnotách pro klíčové oblasti podnikových aktivit, jednotlivé trhy a produkty. Strategický plán definuje cíl na dané období, například rozšíření lokálního trhu a jeho větší globalizace, s věcnou konkretizací objemu prodeje. S využitím alternativních scénářů budoucího tržního prostředí. Strategický plán stanovuje výhled do následujících 3, 5 až 10 let, dle konkrétních podmínek tvorby produktu, investiční náročnosti jeho zajištění. Informuje o vývoji hlavních vrcholových ukazatelů – zejména hospodářském výsledku z prodeje výrobků či služeb, v členění dle hlavních teritorií prodeje a skupin produktů a dále rentability vloženého kapitálu (ROI).

Pro sestavení strategického rozpočtu jsou stanoveny základní předpoklady, zejména měnový kurz, vývoj cen vstupů, atd. Předpoklady ve vývoji těchto základních hodnotových parametrů se používají i při sestavení střednědobých a operativních rozpočtů, jsou to

standards, které zajišťují srovnatelnost při sestavení plánů a rozpočtů a jejich vyhodnocení. Aktualizace strategického plánu neprobíhá v pravidelných intervalech, ale jako reakce na změny s využitím klouzavého plánování.

Ze strategických plánů vycházejí taktické plány, které je konkretizují pro období jednoho roku až tří let. Vyznačují se větší podrobností a rozpracovaností. Jejich základním cílem je co možná nejlépe využít existující zdroje, existující kapacitu. To znamená optimalizovat objem a strukturu produktů, přijmout včas potřebná opatření na zajištění měnících se požadavků trhu a zákaznických segmentů.

Poslední úroveň tvoří krátkodobé plány a rozpočty, které slouží pro operativní řízení v období zpravidla jednoho roku. Pro účely řízení podniku stanovují úkoly ve velmi detailní úrovni výkonů a odpovědnosti. A to pro jednotlivé měsíce nebo pro čtyř-pětítýdenní intervaly. Zdrojem informací je detailní aktualizovaná předpověď – forecast, upřesňující co se stane, s cílem co možná nejlépe uspokojit poptávku na trhu a rychle reagovat na její změny.

Vzhledem k tomu, že plánování a rozpočtování je velmi obsáhlým procesem s různým stupněm podrobnosti a různým časovým horizontem, je třeba dodržet princip časové koordinace a krátkodobé a dlouhodobé plány a rozpočty systémově propojit. Jednotlivé plány jsou vzájemně provázány logickou a hodnotovou vazbou a dodržují časovou kontinuitu. Pravidlem v mnoha podnicích je, že krátkodobé plány (rozpočty) přebírají informace o kapacitách a podnikových zásadách ze strategických plánů (například informace o investičních kapacitách, o strategii rozdělování výsledku hospodaření či získávání dalších dlouhodobých finančních zdrojů).

Naopak u strategického plánu mohou jako východiska jeho sestavení sloužit operativní či taktické plány, které shrnují žádoucí stav ve vývoji klíčových veličin v daném časovém úseku. Ná vaznost strategického, taktického a operativního plánu a rozpočtu předurčuje kvalitu celého podnikového plánování, zakládá jeho synergii, která umožňuje využití rozpočtů jako nezastupitelného nástroje uskutečnění podnikových cílů.

V zpracovaném systému plánů a rozpočtů hrají jednu z nejdůležitějších rolí plány prodeje (Fibířová – Šoljaková – Wagner, 2011). Je tomu tak proto, že teprve na základě potenciálu trhu je možné plánovat a koordinovat všechny ostatní aktivity a procesy uvnitř podniku. Plánování prodeje se zajišťuje ve všech časových dimenzích, od strategického přes taktický až po operativní, s různými stupni detailu plánování. Na všech úrovních plánování prodeje se vychází z určitých předpokladů, které definují vývoj základních faktorů prodeje. Je to především vývoj jednotlivých trhů a segmentů, vývoj produktového portfolia. Kromě toho je ve všech plánech prodeje zohledněna potřeba růstu, respektive expanze, která je založena ve strategii společnosti.

Ve strategickém plánu prodeje se sledují pouze věcné veličiny – objemy prodeje. Veškeré vyhodnocení se uskutečňuje na základě vyhodnocení potenciálu trhu, segmentu, jeho vývoje, bez ohledu na výrobní limity. Hlavním úkolem je poskytnout přehled vývoje prodejnosti na jednotlivých trzích a v jednotlivých segmentech s ohledem na stupeň jejich saturace. Strategický plán prodeje je porovnán s reálnou situací podniku a je důležitým podkladem pro strategická rozhodnutí o rozšíření či zúžení stávajících kapacit s ohledem na pokrytí budoucí poptávky.

Klouzavé plánování

Pro efektivní fungování celého systému řízení, vytvoření podmínek pro zavedení adaptivních procesů uvnitř podniku, je důležité nejen propojení strategického, taktického a operativního plánování, ale i vytvoření průběžně se přizpůsobujícího systému měnícím se

podmínkám pomocí klouzavého plánování, které umožňuje rychle reagovat na požadavky zákazníků (Frow – Marginson – Ogden, 2010).

Klouzavé plány a rozpočty – rolling forecast, zajišťují neustálou aktualizaci plánů a rozpočtů blízké budoucnosti. V průběhu roku v návaznosti na skutečný vývoj podmínek činnosti podniku a aktualizované informace upřesňují předpokládaný vývoj na další období. Stanoví se konkrétní období, zpravidla tři měsíce, a ať je konec měsíce či čtvrtletí, stále se plánuje na požadované úrovni detailu tři měsíce dopředu. Doporučuje se rolling forecast na pět – šest čtvrtletí.

Při klouzavém plánování se pomocí předpovědí – forecast – rolujícím způsobem doplňuje předem definovaný časový úsek a tím se zajišťuje časová kontinuita taktického ročního plánování. Klouzavé plánování poskytuje zároveň průkaznější informace pro porovnávání skutečných hodnot s rozpočtovanými. Čtvrtletní rozpočty jsou v tomto případě dále upřesňovány. Například během prvního čtvrtletí jsou podrobně zpracovány měsíční rozpočty pro druhé čtvrtletí, během druhého čtvrtletí měsíční rozpočty pro třetí čtvrtletí atd.

Přidání rozpočtu pro další čtvrtletí ke konci čtvrtletí předcházejícího zaručuje, že tento dvanáctiměsíční rozpočet má mnohem vyšší vypovídací schopnost než rozpočet sestavený jedenkrát ročně. Klouzavé rozpočty zajišťují, že plánování neprobíhá pouze jednou ročně, v období sestavení rozpočtu, ale že příprava rozpočtu je plynulým procesem, který podporuje řízení orientované na řešení budoucích problémů a neustále upřesňuje budoucí plány. Při měření výsledku činnosti ve sledovaném období se vychází z aktualizovaných cílů a průběžně upřesňovaných rozpočtů.

Důraz kladený na rozpočtování jako na nepřetržitý proces a skutečnost, že je stále k dispozici úkol na celé rozpočtové období, umožňuje zároveň nalézt racionální kompromis mezi nebezpečím, které plyne z toho, že se neaktualizují dříve zpracované rozpočty na základě změn, ke kterým došlo uvnitř a vně společnosti, a mezi snahou přizpůsobit rozpočet, kdykoliv se díky výše uvedeným změnám objeví pochybnosti o jeho splnění.

Relativní měření výkonnosti

Vytvoření výkonného klima by mělo být založeno na relativním měření výkonnosti, na relativním úspěchu. Společným jmenovatelem způsobu hodnocení výsledků činnosti ve sledovaném období by mělo být to, že kritéria nejsou předem pevně stanovena podle ročních cílů.

Výkazy výsledků činnosti mohou být podrobněji sledovány v nejrůznějších průřezech. Mezi základní průřezy patří členění dle skupin a druhů výkonů, dle týmů (středisek) a dle zákaznických skupin. Cílem je vytvořit systém interních výkazů výkonnosti na všech úrovních a průřezech řízení, které jsou důležité pro naplnění strategických cílů. Přitom by měla být ve všech těchto průřezích sledována stejná měřítko, i když nejsou přímo porovnatelná, například ziskovost, kvalita, jistota.

Tlak, který vzniká porovnáním postavení každé sledované (hodnocené) jednotky, vede vnitřní konkurencí k průběžnému zlepšování. Přitom nejhorší skupina (například $\frac{1}{4}$) v konkurenceschopném podniku by měla být nejhorší v porovnání s nejlepší skupinou ($\frac{1}{4}$) uvnitř podniku, nikoliv v porovnání s konkurencí.

Výkonnost je v rámci posuzované skupiny, členěné dle výkonů, týmů, či zákazníků, oceněna podle relativních měřítek a dosažených přínosů (např. zisku). Ačkoliv řídící pracovníci vědí předem, podle jakých ukazatelů budou hodnoceni a co je „přijatelná výkonnost“ nebo „předpokládaná porovnatelná výkonnost“ (benchmark expectation), až do konce sledovaného období (například roku), nevědí, jak byli úspěšní a jak velký bonus získají.

Výkonnost je hodnocena relativně podle skupiny faktorů, v porovnání s dosaženými výsledky konkurence, vývojem pozice na trhu, popřípadě ve vztahu k předchozímu období. Řídicí pracovníci vědí, že mohou dosáhnout dobrého bonusu i v roce s nízkým ziskem a špatného bonusu ve vysoce ziskovém roce, v závislosti na jejich relativní výkonnosti (Østergren – Stensaker, 2011).

Pouze „zpětným“ pohledem, porovnáním, mohou řídicí pracovníci zjistit, jak byli „úspěšní“, jak dobře si vedli, jaká byla jejich výkonnost. Tento přístup „relativní výkonnosti“ vede řídicí pracovníky ve všech obdobích k maximalizaci hodnoceného přínosu (zisku), nikoliv ke „hře s čísly“. Řídicí pracovníci nemají pevně stanovené cíle, které by je vedly k iracionálnímu chování. Stupeň dosaženého bonusu je stanoven na základě všech výkazů v daném průřezu činnosti (dle výkonů, týmů, zákazníků), je proto subjektivně neovlivnitelný. Důležitým výsledkem takovéto motivace není ani tak finanční ocenění, ale měření přínosu pracovníků k dosažení úspěchu podniku jako celku.

Relativní měření výkonnosti umožňuje objektivizovat hodnocení skutečně dosaženého vývoje a významně tak posílit motivační funkci rozpočtů. Bylo by však nedorozuměním se domnívat, že relativní měření výkonnosti je jediným přístupem hodnocení výkonnosti. V souvislosti s řízením výkonnosti je nezbytné stanovit předem plánované, „standardní“ rozpočtované hodnoty, jako základní kritéria stanovených cílů. Zpochybnění nezbytnosti plánovat činnost podniku, ve všech jeho průřezích, by znamenalo zpochybnit řízení jako takové. I v období stálých změn je nezbytné plánovat, a to minimálně z těchto důvodů:

- nezbytnost stanovit dlouhodobé a krátkodobé cíle;
- nutnost řešit budoucí rizika činnosti;
- zajistit optimální alokaci zdrojů;
- koordinovat a odstraňovat úzká místa;
- vytvořit základ pro komunikaci a koordinaci činnosti uvnitř podniku;
- určit standardy výkonnosti, jako pevné body dosažitelné výkonnosti a zajištěných podmínek vlastního procesu tvorby výkonů.

Závěry a shrnutí

1. Beyond Budgeting není novým metodologickým nástrojem, je souborem opatření, která umožňují vytvořit z rozpočtu efektivní, motivačně účinný nástroj řízení. Základním cílem Beyond Budgeting je navrhnout model řízení podniku v nestabilním tržním prostředí, konkretizovat principy a pravidla řízení, nástroje jeho fungování.
2. Beyond Budgeting je modelem řízení, který zdůrazňuje decentralizaci řízení, strategické stanovení cílů, klouzavé plánování, řízení výkonnosti založené nejen na hodnotových, ale i naturálních ukazatelích, na jejich relativním hodnocení.
3. V souvislosti s koncepcí řízení Beyond Budgeting je rozpočet vymezen velmi široce, v podstatě je synonymem celého procesu řízení. Rozpočet není chápán jako hodnotový nástroj řízení, ale jako proces řízení výkonnosti, který vede k jejímu dosažení prostřednictvím plánu. Ztotožnění rozpočtu s vlastním systémem řízení umožňuje vyvolat zájem řídicích pracovníků o rozpočet a snadno porozumět propojení rozpočtu s celým systémem řízení, tzn. porozumět zastřešující funkci rozpočtu. Rozpočet je jedním z nejčastěji kritizovaných nástrojů řízení. Nabídnuté řešení, změna modelu řízení jako celku, přivádí řídicí pracovníky k naplnění cíle – nalezení propojenosti mezi účinností systému řízení a rozpočty.
4. Beyond Budgeting je přínosem pro zdokonalení obecné metodologie rozpočetnictví – podporuje využití moderních nástrojů procesního řízení, relativně podrobně rozpracovává

systém relativního měření výkonnosti, jako konkrétní cestu objektivizace kritérií měření výkonnosti. Rozpornost plánovací a motivační funkce podniku je historicky jednou ze základních problémových otázek účinnosti rozpočtů. Tato otázka byla tradičně řešena spoluúčastí řídicích pracovníků na sestavení rozpočtu. Relativní hodnocení výkonnosti je však účinnější cestou, vede řídicí pracovníky k maximalizaci hodnoceného přínosu, nikoliv ke „hře s čísly“.

Literatura:

- [1] Fibířová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2011): *Manažerské účetnictví – nástroje a metody*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [2] Frow, N. – Marginson, D. – Ogden, S. (2010): *“Continuous” Budgeting: Reconciling Budget Flexibility with Budgetary Control*. Accounting, Organizations and Society, 2010, roč. 35, č. 4, s. 444-461.
- [3] Hope, J. – Fraser, R. (2003): *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*. Boston, Harvard Business School Press, 2003.
- [4] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Harvard Business School Press, 1996
- [5] Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangibles Assets into Tangible Outcomes*. Boston, Harvard Business School Press, 2004
- [6] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2010.
- [7] Libby, T. – Lindsay, M. (2007): *Beyond budgeting or better budgeting?* Strategic Finance, 2007, roč. 89, č. 2, s. 47-51.
- [8] Østergren, K. – Stensaker, I. (2011): *Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice*. European Accounting Review, 2011, roč. 20, č. 1, s. 149-181.

Koncepce rozpočetnictví v nestabilním tržním prostředí

Jana Fibírová

ABSTRAKT

Cílem koncepce „Beyond Budgeting“ je rozpoznat vzájemnou propojenost celého procesu řízení, navrhnout model řízení podniku v nestabilním tržním prostředí, konkretizovat jeho principy a pravidla řízení, nástroje fungování. Beyond Budgeting je modelem řízení, který zdůrazňuje strategické stanovení cílů, klouzavé plánování, řízení výkonnosti založené nejen na hodnotových, ale i naturálních ukazatelích, na jejich relativním hodnocení. Rozpočty jsou chápány jako východisko pro zdokonalení celého procesu řízení. Ztotožnění rozpočtu s vlastním systémem řízení umožňuje vyvolat zájem řídicích pracovníků o rozpočet a snadno porozumět propojení rozpočtu s celým systémem řízení, tzn. porozumět zastřešující funkci rozpočtu.

Klíčová slova: Rozpočet; Model řízení; Adaptabilita podniku; Zodpovědnost výkonných řídicích pracovníků; Klouzavé plánování; Relativní kritéria hodnocení.

The Concept of Budgeting in the non stable market environment

ABSTRACT

The aim of the Beyond Budgeting concept is to recognize mutual interconnections and relations of budgeting process as a whole, to design the management model of a company operating in turbulent market environment and to specify the principles, rules and tools of the model. The Beyond Budgeting is the management model which emphasizes strategic goal setting, rolling budgeting and performance management based on both financial and non-financial indicators and on its relative analysis and evaluation. Budgets are recognized as a starting point of the whole management process improvement. Integrating budgets with the real management system enables to attract the managers' interest in budgets and to understand the linkage of budgets to the entire management system, i.e. to comprehend the integrating function of budgets.

Key words: Budget; Management model; Company's adaptability; Executive managers' responsibility; Rolling budgeting; Relative evaluation criteria.

JEL classification: M41.