

# PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČETNICTVÍ V MODERNÍM TRŽNÍM PROSTŘEDÍ PROSTŘEDÍ

## Planning and Budgeting in the modern market economy

*Jana Fibírová*

---

Moderní tržní prostředí je charakteristické silnou konkurencí, která je soubojem rychlosti a přizpůsobivosti. Jak tvrdil již Darwin: nepřežije ten nejsilnější nebo nejkrásnější, ale ten nejprizpůsobivější. Proto, aby byly plány a rozpočty flexibilním nástrojem řízení, který umožní podniku reagovat na změny tržní pozice, včas využívat příležitosti a včas odhalovat rizika, je nutno zejména odstranit jejich strnulost. To umožňuje dynamická koncepce plánování založená na metodách klouzavého plánování a forecastingu.

Dynamizace celého systému plánování přináší i zásadní změny ve vazbě na motivaci řídicích pracovníků. Při klouzavém plánování nejsou manažeři hodnoceni přes fixované cíle na období, ale spíše za trendové posuny či přírůstky stanovených ukazatelů, s využitím relativních kritérií měření výkonnosti.

Je-li na straně jedné pro účinnost celého systému plánů a rozpočtů klíčové udržet co možná nejbližší kontakt s trhem a zákazníky, na straně druhé je nezbytné vytvořit jednotnou metodiku plánování a uplatnit vyvažující mechanismy řízení kombinací metod Top-Down a Bottom-Up.

### **Klouzavé plánování a forecasting**

Klouzavé plány a rozpočty, tzv. Rolling forecast, jsou relativně novým prvkem v procesu sestavování a kontroly plánů a rozpočtů. Zohledňují naše očekávání vývoje po provedení nápravných opatření vždy k určitému časovému okamžiku. 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 až je konec měsíce či čtvrtletí, stále se plánuje na požadované úrovni detailu tři měsíce dopředu. Doporučuje se rolling forecast na 5-6 kvartálů.

---

<sup>1</sup> Článek byl připraven za přispění prostředků z institucionální podpory na dlouhodobý koncepční rozvoj výzkumu, vývoje a inovací na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze v roce 2014 (VŠE IP100040)

Předpoklady ročního plánu, na kterých byl při svém sestavení postaven, v průběhu roku přestávají platit a podnik se musí přizpůsobit nové situaci. Aktualizované předpovědi iniciují konkrétní opatření, která odráží nové priority, s konkrétními dopady do finančních rozpočtů (rozpočtové výsledovky, rozpočtové rozvahy, rozpočtu cash flow). Vedle reportingu skutečně dosažených výsledků se proto dostávají do popředí i analýzy trendů.

Při klouzavém plánování se pomocí předpovědi „Forecast“ rolujícím způsobem doplňuje předem definovaný časový úsek a tím se zajišťuje časová kontinuita taktického ročního plánování. Klouzavé plánování poskytuje průkaznější informace pro porovnávání skutečných hodnot s rozpočtovanými. Čtvrtletní rozpočty jsou průběžně 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, a to kdykoliv se díky probíhajícím změnám objeví pochybnosti o jeho splnění.

### **Relativní měření výkonnosti řídicích pracovníků**

Dynamický systém plánování přináší i zásadní změny ve vazbě na motivaci řídicích pracovníků. Při klouzavém plánování nejsou manažeři hodnoceni přes fixované cíle na

období, ale za trendové posuny či přírůstky vybraných ukazatelů založených 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 (*fixed annual targets negotiated in advance*), ale jsou porovnávána 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. Tlak, který vzniká porovnáním postavení každé sledované (hodnocené) jednotky, vede vnitřní konkurencí k průběžnému zlepšování. Přitom nejhorší skupina (například ¼) v konkurenceschopném podniku by měla být nejhorší v porovnání s nejlepší skupinou (¼) 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. Ačkoliv řídicí pracovníci vědí předem, podle jakých ukazatelů budou hodnoceni a co je „přijatelná výkonnost“ nebo „předpokládaná porovnatelná výkonnost“ (*benchmark expectation*), až do konce hodnoceného období nevědí, jak byli úspěšní a jak velký bonus získají. Výkonnost je hodnocena relativně podle skupiny faktorů, v porovnání s dosaženými výsledky, 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. Pouze „zpečným“ 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.

### **Přístup Top-Down a Bottom-Up**

Kombinace obou základních přístupů sestavení plánů a rozpočtů – Top-Down a Bottom-Up - je relativně samostatným problémem účinného řízení, vyplývající jak z potřeby propojit strategické, taktické a operativní řízení, tak i z vnitřní provázanosti řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur – středisek. Vzhledem k zaměření a rozsahu tohoto příspěvku proto pouze konstatujeme, že pro vlastní fungování celého systému plánů a rozpočtů je rozhodující způsob propojení a transformace cílů podnikového rozpočtu (Master Budget – rozpočtové rozvahy, výsledovky a cash flow) do vnitropodnikových rozpočtů, a tudíž i pravomoci a odpovědnosti výkonných řídicích pracovníků hierarchicky nižších úrovní řízení. Pouze s pomocí koordinace činností konkrétních středisek je možno nalézt společné optimální řešení pro podnik jako celek. V rámci procesu sestavení plánů a rozpočtů by měli řídicí pracovníci zodpovědní za konkrétní oblasti činnosti vzájemně komunikovat, a předem identifikovat případné konflikty. Fungování celého systému plánů a rozpočtů závisí na způsobu komunikace řídicích pracovníků, na koordinaci jejich rozhodování.

### **Abstrakt**

Důležitým předpokladem účinného fungování plánů a rozpočtů v nestabilním tržním prostředí je jejich flexibilita a aktuálnost. Cílem je rozpoznat vzájemnou propojenost strategického, taktického a operativního řízení, založit řízení výkonnosti na relativním hodnocení, nikoliv na pevně stanovených cílech ročního plánu. Komunikace řídicích pracovníků při sestavení plánů a rozpočtů zvyšuje jejich zájem, umožňuje porozumět zastřešující funkci rozpočtu v celém systému řízení.

**Klíčová slova:** adaptabilita podniku, roční plán, klouzavé plánování, forecasting, relativní kritéria hodnocení, zodpovědnost výkonných řídicích pracovníků

### **Summary**

The flexibility is the important assumption for efficient planning and budgeting in the non-stable market environment. Plans and 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:** Company's adaptability, Annual Budget, Rolling Planning, Forecasting, Relative evaluation criteria, Executive managers' responsibility

**JEL klasifikace:** M41

### **Použitá literatura**

- [1] Fibírová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2011): Manažerské účetnictví – nástroje a metody. Wolters Kluwer, Praha 2011.
- [2] Hope, J., Fraser, R. (2003): Beyond budgeting : how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business School Press, Boston 2003.
- [3] Král, B. aj. (2010): *Manažerské účetnictví*. Management Press, Praha 2010.
- [4] Ostergren, K., Stensaker, I. (2011): Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. European Accounting Review. 20

## **Kontakt**

Jana Fibírová, prof., Ing., CSc., Katedra manažerského účetnictví, FFÚ VŠE v Praze, nám. Winstona Churchilla 4, 130 67 Praha 1, tel.: +420 224 095 150 (+420 606 478 806), fibirova@vse.cz