

# 12, 13 ROZPOČTY

## Efektivnost investic

### Přednáška 12 a 13

## ROZPOČTY

### 1. Pevné a pružné rozpočtování

Filosofie pevných rozpočtů vychází z předpokladu, že změny, které mohou v rozpočtovém procesu nastat, neovlivní nijak podstatně rozhodující parametry rozpočtu. Pak má rozpočet podobu tří sloupců (rozpočet, skutečnost a odchylka).

Předpoklady pevných rozpočtů jsou však ve většině reálných situací neudržitelné. Klasickým příkladem změny, kterou nelze vyloučit nikdy, je změna úrovně činností či jejich intenzity (počet kusů, procento využití kapacit atd.).

V těchto případech se dostáváme k pružnému rozpočtování, kdy má rozpočet podobu čtyř sloupců (původní rozpočet, pružný či přizpůsobený rozpočet, skutečnost a odchylka).

### 2. Rozpočtové mýty

S rozpočtovými aktivitami obecně, bez ohledu na technické detaily jejich realizace, jsou spojovány **tři mimořádně nebezpečné mýty**.

Prvním z těchto mýtů je na první pohled naprosto rozumně vyhlížející tvrzení, že **zodpovědně sestavené rozpočty šetří náklady** (rozpočtové vstupy). Pravdou je, že takové situace nastat mohou, ale že to rozhodně není možnost jediná.

Druhý rozpočtový mýtus se tváří snad ještě nezáladněji. Podle něj **rozpočtové aktivity posilují sounáležitost mezi pracovníky i odděleními firmy** tím, že sjednocují jejich síly. Potenciál firmy se pak podle teorie synergie zvyšuje exponenciálně.

Třetí rozpočtový mýtus je znám pravděpodobně nejvíce a protože je obecně přijímán, je o to nebezpečnější. Tvrdí totiž, že **splnění rozpočtu je dobrým kritériem hodnocení kvality vedoucího**, a to zvláště ve srovnání s ostatními vedoucími.

Uvedené tři rozpočtové mýty byly identifikovány jako **příčiny selhání** (byť i v různé míře) **všech dosud známých a dále uvedených rozpočtových technik či systémů (metod)**. Protože v některých případech (viz dále) jde o neúspěchy vpravdě historické, je třeba si potenciální hrozby selhání rozpočtových technik stále uvědomovat a usilovat o definici již několikrát diskutovaného **kritéria objektivit rozpočtů**.

### 3. Rozpočtové techniky a metody

#### 3.1 Úvodní poznámky

Základním kritériem pro vzájemné odlišení jednotlivých dále uvedených rozpočtových metod a technik je základna (báze), ze které se vychází při tvorbě rozpočtu na aktuální období. Rozdíly v rozpočtových bázích bývají obvykle zdůrazňovány především ve snaze odlišit jednotlivé rozpočtové techniky proti sobě navzájem (což může být skutečný problém, viz na příklad techniky ZBB a CMP).

Z následujícího přehledu rozpočtových systémů vyplývá, že bývají v počátcích svého standardního nasazení zcela pravidelně velmi úspěšné. Jejich havárie v pozdějších obdobích jsou způsobeny primárně právě nedostatečně efektivní funkcí kritéria optimality rozpočtu, či jeho absencí vůbec, neboť chybí spolehlivý nástroj pro identifikaci a míru využívání rozpočtových rezerv.

#### 3.2 Inkrementální metoda

V kontextu ČR je tato metoda známá především jako metoda indexová, což je název, který metodu dobře charakterizuje. Její podstatou jsou indexové (procentní) změny vstupů i výstupů rozpočtu, obvykle s tendencemi poklesu u rozpočtových vstupů a naopak růstu u rozpočtových výstupů.

Bází inkrementální metody je rozpočet minulého období. Obvykle se považuje za šťastnější, když jde o rozpočet úspěšný, není to však podmínka nutná.

**Kritériem optimálnosti rozpočtu, tj. míry přiměřenosti rozpočtových vstupů rozpočtovým výstupům je splnění aktuálního rozpočtu, případně i podpořené splněním takto zadaného rozpočtu v minulých obdobích.** To je ovšem naprosto klasická situace v duchu třetího rozpočtového mýtu.

Systém funguje cestou postupného čerpání rozpočtových rezerv, aniž ovšem známe jejich skutečnou výši, či dokonce jejich výši optimální. To bývá také obvyklá příčina selhání této jednoduché (a proto snad stále oblíbené rozpočtové metody).

Dnes je inkrementální rozpočtování známé ve dvou základních variantách:

- Ordinary Incremental Budgets (OIB) – v podstatě klasická podoba indexové metody
- Priority Incremental Budget (PIB) – rozšíření metodiky OIB o zvažování pořadí konkrétních akcí (projektů které rozpočet zahrnuje), spojených s objevením se toho kterého indexovaného rozpočtového vstupu. Jde v podstatě o dílčí aplikaci prvků metod ZBB a PPBS, uvedených dále.

#### 3.3 Zero Based Budgeting (ZBB)

Rozpočtová metoda ZBB vychází z předpokladu, že úroveň rozpočtových výdajů (vstupů) v předchozí rozpočtové periodě nijak nedeterminuje vývoj těchto výdajů v aktuální rozpočtové periodě. Nepředpokládá tedy kontinuitu v rozpočtových výdajích. Všechna rozpočtová střediska musí své výdaje na všechny aktivity zdůvodňovat v každé rozpočtové periodě od nulové úrovně nákladů. Vždy ovšem s patřičnou argumentací.

ZBB je metoda mimořádně pracná a náročná na přípravu podkladů, s vysokým podílem mechanicky opakovaných aktivit – proto bývá nazývána také „Xerox-based budgeting“. I toto je důvod, proč vyžaduje rozsáhlou decentralizaci rozpočtových a plánovacích aktivit.

Po redukci metodiky ZBB na to nejpodstatnější dostáváme následujících pět kroků, do nichž se metoda rozpadá:

- určení rozhodovacích jednotek (totožných s kalkulačními středisky), podle definovaných vstupů a výstupů rozpočtu
- stanovení základních cílů pro každou rozhodovací jednotku a určení alternativních cest a úrovní aktivit (ve smyslu úsilí) jak těchto cílů dosáhnout. Zde je zřejmé, že v dané podobě v sobě metoda ZBB zahrnuje i filosofii řízení podle cílů (MBO – Management by Objectives)
- popis všech aktivit každé jednotky souborem nebo více soubory rozhodovacích balíků (decision packages) pro zvolené alternativní cesty
- výběr mezi všemi rozhodovacími balíky daného oddělení, či firmy jako celku
- **provádění post-implementačního auditu** pro zajištění podmínek pro dosažení cílů ad ii).

Jako kritérium optimality rozpočtu (kritérium přiměřenosti rozpočtových vstupů požadovaným výstupům rozpočtu) vystupují v metodě ZBB:

- pravidelné (každoroční) vykazování a obhajování všech nákladů rozhodovací jednotky (kalkulačního střediska)
- výběrové řízení mezi všemi rozhodovacími balíky, přičemž zvažování všech přípustných cest (aktivit) k dosažení cílů rozhodovacích jednotek má zajistit optimální využití rozpočtových zdrojů celé organizace.

### 3.4 Cost Management Process (CMP)

Metoda CMP vychází v tak podstatné míře z techniky ZBB, že by mohla být považována za jednu z jejích variant. Pro samostatné uvádění této rozpočtové metody bývají uváděny dvě skutečnosti.

Za prvé byla metoda CMP již od svého vzniku zcela programově odlišována od ZBB rozpočtování a to ze dvou důvodů:

- vyhnout se negativním souvislostem, plynoucím ze spojení s termínem „zero – base“, evokujícím **selhání této rozpočtové metody**
- rozšířit záběr rozpočtové metodiky výrazně nad rámec vlastní konstrukce rozpočtu tak, aby nová metodika jako celek disponovala systémově vyšší kvalitou.

Za druhé vykazuje CMP proti ZBB zcela zřetelné **posílení pozic vedoucích pracovníků** firmy na operativní (oddělení) a především taktické úrovni (divize).

Celkově jde o metodu se silnými kompetencemi strategické rozhodovací úrovně, s vysokým počtem koordinačních a výběrových jednání, značnou časovou náročností a vysokou administrativní náročností (příprava podkladů).

Metodu CMP lze popsat následujícími šesti kroky:

1. Identifikace nejnižší úrovně odpovědnosti.
  - Tou jsou pro metodu CMP tzv. vedoucí první linie, označování nejružnějším způsobem (předáci, supervizoři, vedoucí skupin). Organizační jednotky, které vedoucí první linie řídí, jsou označovány jako sekce, rozhodovací jednotky, realizační či nákladová centra. Co do počtu lidí mají základní jednotky 10 až 20 pracovníků. Vedoucí skupin jsou řízeni vedoucími oddělení (tzv. vedoucí 2. úrovně) a těmto nadřízení jsou vedoucí divizí (tzv. vedoucí 1. úrovně). Vedoucí nejnižší úrovně odpovědnosti (vedoucí první linie) se však na vlastním procesu rozpočtování podílejí jen minimálně.
2. Určení cílů aktivit
  - Vedoucí 2. úrovně předkládají své návrhy (cílů a aktivit) s vědomím širších souvislostí celého oddělení vedoucími 1. úrovně (vedoucími divizí). Tito s vědomím souvislostí celé divize a v kooperaci s vedoucími 2. úrovně identifikují hlavní aktivity (vč. objemových ukazatelů).
  - Metoda předpokládá, že vedoucí 1. a 2. úrovně jsou dostatečně kompetentní, aby zvážili všechny alternativní možnosti a vybrali z nich optimum.
3. Přehled dodavatelů a odběratelů
  - Koordinací požadavků (vazby na dodavatele) a výstupů (vazby na odběratele) na úrovni oddělení i divizí jsou vyloučeny neracionální vazby z oboru dodavatelských a odběratelských vztahů. Centra, oddělení i divize jsou seznámeny s tím co poskytují i s tím co potřebují. Klíčoví dodavatelé a odběratelé jsou konfrontováni navzájem i vůči vedoucími již zkoordinovaných center, oddělení a divizí. Jsou nalezeny nejlevnější cesty k uspokojování stávajících potřeb, zbytečné služby jsou zlikvidovány a jsou identifikovány potřeby nových služeb.
4. Příprava rozhodovacích balíků.
  - Každý vedoucí 2. úrovně (vedoucí oddělení) připraví dvě skupiny rozhodovacích balíků:
    - základní balík
      - zajišťuje základní (minimální) funkci organizace (firmy) na úrovni oddělení a center s kategorickým požadavkem nižších nákladů než odpovídá aktuálnímu (právě běžícímu) rozpočtu
    - doplňkové balíky
      - pro všechny ostatní aktivity centra a oddělení. Vedoucí 1. úrovně (vedoucí divize) projedná základní i doplňkové balíky se všemi vedoucími 2. úrovně, s prvořadým cílem zajištění kvality všech rozhodovacích balíků.
5. Třídění (řazení) rozhodovacích balíků
  - Připravené rozhodovací balíky (projekty aktivity) jsou pro další výběrové kroky řazeny alternativně např. podle:
    - kritérií vyššího vedení (nemusí být předem známé)
    - výsledků kolektivního rozhodnutí
    - váhových koeficientů a cenových vah aktivit atd.

- Výsledkem třídění jsou hierarchické posloupnosti rozhodovacích balíků, vytvořené obvykle na úrovni řízení:
  - vedoucích 2. stupně
  - uvnitř každé divize za účasti všech vedoucích oddělení atd., až po nejvyšší úroveň senior executive managers, kteří připraví soubor rozhodovacích balíků pro board (of directors) jako součást navrhovaného master budgetu.

#### 6. Finální rozhodnutí

- Patří do výhradní kompetence boardu. Kompetence boardu jsou tak vysoké, že připadá v úvahu i nové přetřídění souborů rozhodovacích balíků podle dodatečně definovaných kritérií.

Jak je z právě uvedeného zřejmé, je metoda CMP typická vysokým stupněm centralizace a vysokým zapojením vedoucích pracovníků firmy. To by mohlo být kritérium přiměřenosti výše rozpočtových prostředků, nebýt obvyklých **rizik lidského faktoru** v rozhodovacím procesu. **Tato se přirozeně objevují ve stejné podobě jako u metody ZBB, můžeme snad připustit (ovšem bez záruk), že v menší intenzitě.**

### 3.5 Planing, Programing, Budgeting System (PPBS, PPB)

Rozpočtová metodika PPBS (nebo jen PPB) reprezentuje kategorii programově orientovaných přístupů k tvorbě rozpočtů, známých dnes již zhruba sto let.

Podstata těchto metodických nástrojů je stále stejná, spočívá v rozdělení různých kompetencí ke tvorbě rozpočtů mezi různé úrovně řízení od strategické, přes taktickou až k operační. Dalším typickým rysem programově orientovaných rozpočtových metodik je **propojení plánovacích (pro PPB dokonce ve dvou podobách) aktivit** s vlastní tvorbou rozpočtu.

První (historicky) aplikace těchto přístupů se v USA objevily v řízení státní správy již na přelomu století.

Bázi metody PPB tvoří dva komponenty:

- **rámcové vymezení zdrojů** pro jednotlivé oblasti podnikatelských aktivit (strategická úroveň) **konkrétní výrobní programy (projekty)**, které naplňují finanční rámec stanovený strategickou úrovní řízení (operativní úroveň).

PPB metodiku lze popsat následujícími body:

1. Definování spolupracujících úrovní řízení
  - strategická (top management firmy)
  - taktická (divizní)
  - operační (odborníky a oddělení)
2. Strategické rozdělení podnikatelských aktivit firmy (obvykle výrobní divize), včetně přiřazení konkrétní výše zdrojů pro konkrétní divizi a rozpočtové období (obvykle rok) – **plánovací komponenta**.
3. Prezentace (předem průběžně připravovaných) programů odborů a oddělení, schopných efektivně využít divizní rozpočtové prostředky – **komponenta programová**.
4. Multikriteriální výběr nejlepších programů na úrovni divize z hledisek
  - efektivnosti
  - perspektivnosti
  - vědecké hodnoty aj.

5. Výběr programů na úrovni vrcholového vedení firmy s možnostmi hodnocené programy přijmout či modifikovat a nebo odmítnout. Vytváření či doporučování programů zde nepřipadá v úvahu.
6. Není-li rozpočtový rámec naplněn, je možný návrat k bodu 3 metodiky (nová volba rozpočtových programů v rámci divize) a nebo k bodu 2 (možnost přerozdělení zdrojů firmy do efektivněji spolupracujících divizí).

### 3.6 KAIZEN Budgeting

Metoda KAIZEN představuje dobrý spojovací prvek mezi až dosud uváděnými „klasickými“ rozpočtovými technikami, u kterých je v centru zájmu technická stránka věci především (a kde smyslem aktivit je sestavení rozpočtu) a postupy uvedenými dále, pro které je spíše typická silná systémová složka či dokonce filosofický koncept rozpočtových aktivit (viz metoda WCM) a mobilizace zdrojů organizace.

Kaizen je japonský termín pro proces kontinuálního zlepšování. Koncepční základna této kalkulační rozpočtové metodiky je stejná jako u dále popsané metody WCM (vše pro uspokojení potřeb zákazníka) a metodologicky (pružnost v postupech a metodách) má zase metodika blízko ke kontingenčním přístupům manažerského účetnictví. Tato metodika tedy patří do kategorie posledních výsledků vývoje rozpočtových systémů.

Na zkušenostech firmy Toyota z období 1991/92 (publikovaných v roce 1994) je také postaven následující popis rozpočtové techniky. Toyota považuje KAIZEN rozpočtování za ústřední prvek úspěšnosti snižování variabilních nákladů.

Osou metody KAIZEN je všestranné upokojování potřeb zákazníka, které si vynucuje vnitřní zlepšování výrobního procesu (i u nás známý **proces vnitropodnikové racionalizace**). Nová kvalita kaizenu však spočívá v tom, že rozpočtované náklady vychází z úrovně racionalizace (zlepšení výrobního procesu), které v rozpočtovaném období teprve budou realizovány. Jinými slovy – náklady, obsažené v master budgetu a activity based budgetu jsou postaveny na zlepšení, která teprve mají být implementována. **Rozpočtované snížení nákladů tedy nebude dosaženo, pokud nebudou zavedena proponovaná „budoucí“ zlepšení.**

Návrhy na zlepšení výrobního procesu mohou být podávány pracovníkem firmy, včetně pracovníků se základním vzděláním a na základě pyramidy hierarchie uvnitř firmy. **S podáním návrhu není spojena povinnost bilancovat jeho základy a přínosy.**

Vlastní proces sestavení KAIZEN rozpočtu začíná okamžikem, kdy top management určí tzv. cílový operační příjem (COP) a vykalkuluje tzv. odhadovaný operační příjem (OOP). COP je obecně vyšší než OOP a rozdíl je u Toyoty označován **jako „kaizen hodnota“**. Zhruba její jedna **polovina musí být získána ze zvýšení objemu prodeje, druhá polovina pak závisí na snížení nákladů.**

Vedení Toyoty určuje „KAIZEN hodnotu“ každé divizi (převodovka, motor, chassis atd.) a divizní manažeři dbají prostřednictvím plant managerů na to, aby (cestou realizace KAIZEN aktivit) byl „rozepsaný úkol“ splněn.

Rozpočtová technika KAIZEN je velmi dobrou ukázkou posílení centrálního řízení (rozepisování KAIZEN hodnoty), ovšem vysoce kvalifikovaného a realistického, podepřeného reálnou podporou pracovníků firmy (inovační aktivity v podobě zlepšovacích návrhů). Úkolem úspěšné firmy je vytvořit prostředí, které zaměstnance pozitivně motivuje k podávání podnětů ke zlepšení. V diskutované aplikaci podali např. zaměstnanci Toyoty jen za rok 1991 cca 2 miliony návrhů (asi 35 na jednoho zaměstnance), přičemž 97 % z nich bylo přijato a realizováno.

Základnou metodikou KAIZEN je tedy dosažený stav (úroveň rozpočtových nákladů minulém rozpočtovém období), v kombinaci s úkolem dalšího vývoje – KAIZEN hodnotou.

Roli kritéria přiměřenosti rozpočtových nákladů pak přejímá soustava pro dané rozpočtové období přijatých racionalizačních opatření. To na operativní úrovni. Možné chyby odhadu přínosů a nákladů jsou eliminovány skutečným průběhem realizace, takže nezasáhnou nikdy delší období delší než jeden rok. Odpovídající kritériální funkce ekonomická či technická bývá formulována podle převažujícího trendu zákaznických potřeb v daném období. V období tlaku na finální cenu to může být snížení nákladů výroby a distribuce, při zdůraznění technické kvality, poruchovosti atd. Vše záleží od konkrétních podmínek – vazba KAIZEN techniky na kontingenční přístupy je zde zcela zřetelná.

Stálou otázkou k diskusi ovšem zůstává, jak je stávající stav řízeného procesu (objektu) vzdálen od optima (pokud toto vůbec existuje), případně nečerpá-li racionalizační proces příliš rezervy systému, nezbytné pro jeho další funkci (pružnost reakce).

Na taktické a strategické úrovni je tedy existence kritéria přiměřenosti rozpočtových nákladů i zde diskutabilní. Ovšem mimo diskusi je problém kompetentního vyhodnocování přínosů a nákladů každého racionalizačního opatření, které by mělo zabránit vzniku „úspor za každou cenu“ ve smyslu snížení nákladů za cenu ohrožení některé z klíčových funkcí produktu či systému.

### **3.7 World Class Manufacturing (WCM)**

Metoda WCM je na úrovni publikačních aktivit známa od roku 1986. Je příkladem extrémní orientace na snahy o zachycení trendů budoucího vývoje v jejich co nejčastější vývojové fázi (v redukované podobě přítomno v KAIZEN rozpočtování) s explicitním zdůrazněním významu uspokojování potřeb zákazníka (přítomno v KAIZEN v plné míře).

Jde již (z metodického pohledu) o mezní stav – metoda WCM již rozhodně není pouze metodou tvorby rozpočtu. Směřuje spíše k budování filosofického konceptu řízení firmy, přičemž ovšem prvek růstu firmy je vsudypřítomný.

Metoda byla koncipována jasně velmi širokým úhlem záběru, patří skutečně k frontálním přístupům v hodnocení a řízení rentability rozvoje firmy. Již u jejího vzniku byl požadavek „zachycení dechu a esence fundamentálních změn, které mají místo v industriálním podniku“ a zahrnuje v sobě:

- total quality control
- just-in-time production methods
- nové metody v řízení pracovní síly (workface)
- flexible approaches to customer needs.

Objektivizace rozpočtu v podobě zkoumání přiměřenosti vstupů s výstupů rozpočtu zde není nikterak v centru zájmu. Těžiště spočívá spíše v identifikaci klíčových trendů v širším systémovém okolí podniku, které mohou být chápány jako příležitosti pro získání konkurenční výhody. Sám rozpočet by pak měl vytvořit podmínky pro faktické využití takto identifikovaných příležitostí pro rozvoj firmy.

### 3.8 Kontingenční přístupy

Podstatou kontingenčních přístupů je premisa, že neexistuje univerzálně vhodný účetní systém aplikovatelný na všechny organizace a za všech okolností. Kontingenční přístup dává přednost různým typům a operačním praktikám účetního řízení firmy před univerzálně platnou teorií.

Kontingenční přístupy nejsou sice časově nejnovější, přesto však představují stále inspiraci pro rozvoj rozpočtových systémů. Jsou primárně uváděny v souvislosti s technikami manažerského účetnictví, což je zcela v pořádku, neboť zde v obecné poloze považujeme rozpočtové techniky za výsledek účetních aktivit v širších souvislostech.

**Filosofie kontingence není soudobé rozpočtové praxi tak vzdálená**, jak by se mohlo zdát na první pohled. Neposkytuje sice konkrétní postupy či návody, ale na druhé straně otevírá prostor pro tvůrčí přístupy k rozpočtování podle specifik každé organizace. Podle teorie kontingence lze hlavní zvláštnosti dané firmy hledat obvykle v těchto skupinách klasifikace:

- **prostředí** (environmental factors)
  - úroveň nejistoty (uncertainty)
  - míra komplexnosti
  - míra nepřátelskosti (hostility)
  - tvrdost konkurence
- **organizační struktura**
  - velikost firmy
  - míra nezávislosti firmy
  - stupně decentralizace rozhodování a řízení
- **technika a technologie**
  - charakter výrobního procesu
  - míra rutinního zvládnutí
  - míra změn úkolů (the amount of task variety).

Z uvedeného je především jasné, že bez ohledu na použitou frazeologii spatřují kontingenční přístupy manévrovací prostor v technikách manažerského účetnictví. Rigidního systému finančního účetnictví se aspirace kontingenční teorie dotýkají přirozeně pouze velice nepřímě.

Z dalších konsekvencí kontingenční filosofie rozpočtového řízení firmy je vhodné připomenout alespoň některé příklady, které dokazují velmi dobrou praktickou použitelnost tohoto zdánlivě ryze teoretického (a i poněkud exotického) konceptu:

- způsob spolupráce na tvorbě rozpočtu, efektivní v jedné organizaci, může být v jiné firmě naprosto neúčinný.
- doporučení z odborné literatury je nutno brát jako platné za určitých podmínek a vždy je nutné je korigovat podle konkrétní situace firmy.
- vazbu míry rigidnosti rozpočtového řízení na typu vnitřní organizace firmy je nutno považovat za prokázanou a nerespektování této zákonitosti vede k problémům.



Jinými slovy, **teorie kontingence dává v koncepční rovině volný prostor zdravému rozumu** i v tak zdánlivě bytostně nepružné komponentě řízení firmy jako jsou rozpočtování a účetnictví.

Koncept optimalizace rozpočtu v podobě přiměřenosti rozpočtových výstupů rozpočtovým vstupům kontingenční přístupy nijak explicitně ze svého rámce nevylučují – to by nakonec bylo v rozporu se samou podstatou kontingenčního přístupu. Na druhé straně je ovšem tento problém (a hlavně jeho řešení) ponechán v podstatě v kompetencích tvůrce daného rozpočtového systému.