



# Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

## Fakulta managementu a ekonomiky

Teze disertační práce

### **Faktory volby systémů rozpočtnictví a plánování a jejich dopad na chování a výkonnost organizace**

**Determinants of budgeting and planning systems selection and their impact on organization behavior and performance**

Autor: Ing. Jiří Dokulil, Ph.D.

Studijní program: P6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208V038 Management a ekonomika

Školitel: prof. Ing. Boris Popesko, Ph.D.

Oponenti: prof. Ing. Jiří Strouhal, Ph.D.  
doc. Ing. Adriana Knápková, Ph.D.

Zlín, červen 2021

© Ing. Jiří Dokulil

Vydala **Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně** v edici **Doctoral Thesis Summary**.  
Publikace byla vydána v roce 2021.

Klíčová slova: *rozpočetnictví, plánování, nákladový management, podnikový sektor, Česká republika*

Key words: *budgeting, planning, cost management, corporate sector, Czech Republic*

Plná verze disertační práce je dostupná v Knihovně UTB ve Zlíně.

ISBN 978-80-7678-006-4



## ABSTRAKT

Disertační práce se zabývá jednou z nejčastěji zkoumaných a diskutovaných technik manažerského účetnictví, rozpočetnictvím. Realizovaný výzkum reaguje na potřebu zkoumání faktorů, které ovlivňují výběr a nastavení systémů plánování a rozpočetnictví, resp. efektivitu těchto systémů. Obě tyto oblasti jsou v disertační práci analyzovány prostřednictvím kvantitativního výzkumu. Zatímco sběr dat byl uskutečněn pomocí dotazníkového šetření, testování definovaných hypotéz proběhlo na základě použití Z-testu a Pearsonova chí-kvadrát testu nezávislosti.

Ve snaze o bližší pochopení determinantů systému plánování a rozpočetnictví byl do disertační práce začleněn rovněž kvalitativní výzkum. Zpracovaná případová studie detailně analyzuje jednotlivé procesy, které probíhají v rámci systému plánování a rozpočetnictví vybrané průmyslové společnosti vlastněné zahraničním koncernem. Na základě provedení polostrukturovaných rozhovorů s reprezentanty všech úrovní organizační struktury a na základě použití metody kódování výzkum vygeneroval šest klíčových teoretických konceptů, které jsou určeny k budoucímu otestování na širším vzorku podniků.

Výsledky disertační práce poukazují na specifika chování podniků v českém podnikatelském prostředí. Vzhledem k zásadní úloze zahraničních subjektů v české podnikové sféře jsou systémy plánování a rozpočetnictví často centralizované, což může způsobovat odtržení jejich tvůrců od dennodenních procesů a větší formálnost nastavených pravidel. Předložená práce v této souvislosti vyzývá k aplikaci otevřené firemní kultury a k mobilizaci vybraných komunikačních nástrojů, například k zavedení pravidelných meetingů, které umožní výměnu informací od nejnižších po nejvyšší články organizační struktury. Výzkum se dále věnuje zásadám nastavení klíčových ukazatelů výkonnosti. Upozorňuje mimo jiné na problematické aspekty kolektivních (celofiremních) indikátorů, resp. na výhody a nevýhody implementace nefinančních ukazatelů. Z výsledků výzkumu dále vyplývá, že tradiční a pokročilé metody rozpočetnictví nemusejí být neslučitelnými přístupy a při vhodné aplikaci se naopak mohou vzájemně doplňovat.

## **ABSTRACT**

The submitted theses is focused on one of the most researched and discussed managerial accounting techniques, budgeting. The research emphasizes the need to examine the factors affecting the selection and setting of planning and budgeting systems, respectively effectiveness of these systems. To expand knowledge about these fields, a web-based survey was devised with the aim of gathering data, followed by hypotheses testing through application of Z-test and Pearson's chi-square test of independence.

In an effort to better understanding the determinants of planning and budgeting system, the qualitative research was conducted in the following part of dissertation. The case study, as an output of the qualitative research, analyses in detail the individual processes relate to the planning and budgeting system of a selected industrial company owned by a foreign concern. Based on semi-structured interviews with representatives of all levels of the organizational structure and the use of the coding method, the research generated six key theoretical concepts that are intended for future testing on a wider sample of companies.

The results draw attention to the specifics of businesses behaviour in the Czech business environment. Due to the crucial role of foreign entities in the Czech corporate sector, planning and budgeting systems are often centralized, so the creators of these systems tend to be detached from day-to-day processes. This phenomenon often leads to a higher degree of formality of setting rules. In this context, the presented thesis calls for the application of an opened corporate culture and the mobilization of selected communication tools, such as the implementation of regular meetings that allow the exchange of information from the lowest to the highest levels of the organizational structure. The research also examines the principles of setting the key performance indicators. It draws attention to problematic aspects of collective indicators and on the advantages and disadvantages of implementing non-financial indicators. The results of the research also show that traditional and advanced budgeting methods do not have to be incompatible approaches and can complement each other if they are applied properly.

# OBSAH

Obsah.....	6
ÚVOD .....	7
1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY .....	9
1.1 Základní terminologie .....	9
1.2 Shrnutí literární rešerše a definování teoretických východisek .....	10
2 DEFINOVÁNÍ OBLASTI VÝZKUMU A CÍLE PRÁCE .....	15
2.1 Cíl práce.....	15
2.2 Výzkumné otázky.....	15
2.3 Statistické hypotézy.....	17
2.4 Předvýzkum.....	18
3 METODIKA ZPRACOVÁNÍ .....	20
3.1 Kvantitativní výzkum.....	20
3.1.1 Dotazníkové šetření.....	20
3.1.2 Statistické testování hypotéz.....	21
3.2 Kvalitativní výzkum .....	22
4 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE .....	24
4.1 Kvantitativní výzkum.....	24
4.2 Kvalitativní výzkum .....	29
5 PŘÍNOS PRÁCE PRO TEORII A PRAXI .....	32
5.1 Přínos práce pro teorii .....	32
5.2 Přínos práce pro praxi.....	33
5.3 Limity výzkumu .....	34
ZÁVĚR .....	35
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....	37
SEZNAM PUBLIKAČNÍCH AKTIVIT AUTORA .....	42
ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA .....	44

# ÚVOD

Plánování se stalo součástí běžné agendy vedoucích pracovníků již v období průmyslové revoluce a dodnes je považováno za jednu ze základních manažerských funkcí (Drucker, 2016). Přestože se podnikatelské prostředí od dob Bati, Taylora či Fayola dramaticky změnilo, význam plánování v moderních podnicích nestagnuje. Znatelně se však mění jeho forma. Jak ve svojí knize prezentuje Ján Košturiak (2015), plánování by nemělo být ryze futurologickým nástrojem. Dobrý plán nám určuje směr, může se stát silným motorem, který nás pohání, a nastavuje metriky, podle kterých budeme schopní sami posoudit, zda směřujeme k zamýšlenému cíli.

Aby byl pohled manažerů komplexní, nemělo by se zapomínat na hodnotové vyjádření plánu, které je nazýváno rozpočet (Kráal a kol., 2018). Rozpočetnictví se již po několik desetiletí přikládá značná důležitost, což souvisí zejména s faktem, že kromě plánování je spojeno i s procesem kontroly a napomáhá koordinaci aktivit v organizaci (Lidia, 2014; Hilton & Platt, 2013). Prostřednictvím rozpočtů dochází k alokaci zdrojů, monitoringu vývoje ekonomických ukazatelů, odměňování manažerů za dosažené výsledky, případně k analýze odchylek a realizaci nápravných opatření (Wnuk-Pel & Christauskas, 2018; Lohan, 2013).

I přes nesporné výhody rozpočetnictví, mezi které patří například podpora implementace strategie či možnost propojení s motivačním systémem pracovníků, čelí již po několik desetiletí silné vlně kritiky (Hope & Fraser, 2003; Lidia, 2014). Odborné studie se shodují především na značné časové náročnosti tvorby rozpočtů (Libby & Lindsay, 2010; Østergren & Stensaker, 2011). V českých podmínkách navíc rozpočetnictví po dlouhá léta (ještě v době centrálně řízené ekonomiky) podléhalo značné míře státní regulace, čímž byl ještě umocněn obraz přípravy rozpočtu jako periodicky se opakující operace, spojené s častými stereotypy (Popesko & Papadaki, 2016). Sestavování rozpočtu obligátní formou, tedy na základě aktualizace varianty rozpočtu z předešlého roku, zapříčinilo vznik tzv. zakonzervovaných nákladů a stalo se bariérou změn v organizacích. V dynamicky se vyvíjejícím podnikatelském prostředí se dokonce nezřídka stává, že údaje, ze kterých rozpočet vychází, se stávají neaktuálními ještě dříve, než rozpočet vstoupí v platnost (Neely a kol., 2003).

Některé podniky přivedla kritika tradičních rozpočtových technik až k jejich opuštění (Hope & Fraser, 2003). Řada jiných subjektů ucítila příležitost v zavedení tzv. systému PMS, tedy Performance Measurement System, který kombinuje standardní finanční veličiny se sofistikovanějšími metrikami ke sledování podnikové výkonnosti (Drury, 2015). Charakteristickým rysem tohoto přístupu je zavedení klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI – Key Performance Indicators), jež mají převážně nefinanční povahu, zaměřují se na efektivitu provádění podnikových procesů a jen zřídka jejich hodnotu ovlivňují vnější faktory (Popesko & Papadaki, 2016). Některé podniky šly ještě dál a zavedly do

svých struktur tzv. alternativní metody rozpočetnictví, nejčastěji reprezentované technikou Activity-Based Budgeting. Tato metoda je však vzhledem ke svojí organizační i časové náročnosti spíše určena velkým firmám a nelze hovořit o její univerzální aplikovatelnosti (Pietrzak, 2014).

Adekvátní zdůvodnění, proč nacházejí tradiční systémy plánování a rozpočetnictví v některých podnicích vhodné uplatnění, zatímco jinde se staly pouhým formálním nástrojem, však dosud nebylo publikováno. Stejně tak analýza dopadu zavedení různých typů rozpočtových systémů na chování podniku a podnikovou výkonnost je stále nekompletní. Řada výzkumníků hledá chybu již v samotné podstatě rozpočtů a v některých publikacích se dokonce objevují razantní výroky, že je rozpočetnictví chybným nástrojem (Hope & Fraser, 2003; Neely a kol., 2003). Tyto postřehy jsou však v přímém rozporu s výsledky průzkumů, podle kterých jen minimální procento firem v USA, Kanadě, Polsku a v dalších zemích reálně uvažuje o opuštění těchto metod (Libby & Lindsay, 2010; Lorain a kol., 2015; Wnuk-Pel & Christauskas, 2018).

Některé nedávno publikované studie naznačují, že zdaleka ne všechny faktory ovlivňující systém plánování a rozpočetnictví, jsou identifikovatelné prostřednictvím klasického kvantitativního výzkumu. Albu a Mustapa (2013) upozorňují na nečekané projevy chování organizací z postsocialistických zemí v důsledku zavedení „západních metod“. Uddin a jeho tým (2020) zmiňují v souvislosti s efektivitou výkonnostního řízení podniku i takové faktory, jakými jsou historie organizace či používání zdravého rozumu zaměstnanců. Úspěšné dosažení zamýšlených cílů nepovažují jen za důsledek racionálně navrženého systému řízení, ale i jako výsledek interakcí a procesů, které zapojují jednotlivce, organizace a nástroje.

Předmětná disertační práce má za cíl na tyto poznatky navázat a zkoumat trendy v rozpočtovém chování českých podniků. Vedle důsledného zmapování parametrů systému plánování a rozpočetnictví těchto podniků je kladen důraz zejména na analýzu faktorů volby systémů plánování a rozpočetnictví včetně ověření dopadu implementace těchto systémů na chování organizace. Naplnění tohoto záměru si žádá kombinaci různých typů výzkumu. Zatímco pro identifikaci parametrů rozpočtových systémů je zapotřebí použití kvantitativního výzkumu, zkoumání změn v chování organizace vyžaduje průzkum „v terénu“. Klíčovou částí disertační práce je proto kvalitativní výzkum realizovaný prostřednictvím polostrukturovaných rozhovorů.



# 1 SOUČASNÝ STAV ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

Úvodní kapitola se zabývá teoretickými východisky zpracovávaného tématu. Její úlohou je definovat terminologii, která bude v práci dále používána, a skrze analýzu tuzemské i zahraniční odborné literatury přiblížit současný stav poznání v oblasti plánování a rozpočetnictví.

## 1.1 Základní terminologie

Teoretický základ plánování a rozpočetnictví byl detailně popsán v monografiích zaměřených na manažerské účetnictví (Horngren, 2009; Noreen a kol., 2017; Garrison a kol., 2018 a další). Drury (2015) definuje plánování jako systematický pohled do budoucnosti, který skrze rozhodnutí učiněná dnes přinese podniku žádoucí výsledky. Podle Druckera (2016) je plánování nástrojem trvale udržitelného rozvoje organizace. Jak se vyjádřil Michael Porter (In Fotr a kol., 2012), bez dlouhodobé strategie není podnikatelský úspěch možný. Trvalé konkurenční výhody lze dosáhnout jen prostřednictvím strategie a plánování. Fibírová a kolektiv (2019) vnímají plánování jako nástroj ke snížení míry nejistoty budoucího vývoje.

Rozpočty dávají oblasti plánování širší rozměr. Jsou vnímány jako podrobnější druh podnikových plánů (Hansen a kol., 2015), jako plány transformované do měnových jednotek (Kráal a kol., 2018), respektive jako užitečný nástroj pro měření výkonnosti (Joshi a kol., 2003). Hilton a Platt (2013) považují rozpočet za nejpoužívanější techniku pro usnadnění plánování a kontroly. Podle Østergrena a Stensakera (2011) se jedná o běžný účetní nástroj, který organizace používají k implementaci svojí strategie. Réka (2014) nazývá rozpočty jako formalizované plány k naplnění cílů managementu. Celý proces od přípravných prací, sestavení rozpočtu až po jeho vyhodnocení, je znám pod názvem „budgeting“ – v češtině rozpočetnictví, případně rozpočtování (Popesko & Papadaki, 2016).

Z výše uvedených charakteristik je zřejmé, že rozpočtování a plánování existují jako spojené nádoby. Potvrzuje to mimo jiné výrok Hansena (2015), podle kterého je rozpočetnictví kriticky potřebné pro kontrolu a právě pro plánování. Nicméně, stejně jako v jiných oblastech, které nejsou regulovány právními předpisy, nebývají pojmy „plán“ a „rozpočet“ používány zcela jednotně. Kráal a autorský kolektiv (2018) upozorňují na rozdíly v jejich vymezení nejen v naší literatuře, ale například i v anglosaské oblasti a v německy mluvících zemích. Podle výsledku jejich pozorování je české terminologické vymezení bližší německému přístupu, Kalouda (2016) však upozorňuje i na přítomnost anglosaských prvků. Tento zdánlivě konfliktní a protichůdný pohled na terminologii má logické vysvětlení v rozdílném vlastnictví podniků na českém území. Podle zjištění Českého statistického úřadu (©2015) zaměstnávaly zahraničně vlastněné podniky operující na českém trhu v roce 2015 více než 900 000 pracovníků, tedy zhruba třetinu pracovní síly, a na přidané hodnotě podnikového sektoru se podílely 42 procenty.

## 1.2 Shrnutí literární rešerše a definování teoretických východisek

Literární rešerše potvrdila, že problematika plánování a rozpočetnictví zůstává nadále „živá“ a široce diskutovaná ve sféře akademické i praktické. V této souvislosti se lze opřít o konstatování Lohana (2013), který označuje rozpočetnictví, na základě rozsáhlé analýzy odborné literatury, za jedno z nejčastěji zkoumaných témat manažerského účetnictví. To potvrzuje i výzkum Kenna (2018), který odhalil použití termínu rozpočtování ve 251 článcích indexovaných mezi lety 1972 a 2016 v databázích ABI Inform a ProQuest. Wnuk-Pel a Christauskas (2018) považují rozpočetnictví za nejčastěji používaný nástroj manažerského účetnictví posledních desetiletí. Podle Williamse (2018) je role rozpočtů tak zásadní, že nedostatečné nebo nedbalé rozpočtování považuje za charakteristiku společností se slabým nebo nezkušeným řízením.

Wagner a jeho tým (2019) konstatují, že změny v manažerském účetnictví a v jeho systémech jsou předmětem rozsáhlého empirického i koncepčního výzkumu zejména v západním světě. V oblasti rozpočetnictví byla v předešlých dvou desetiletích věnována značná pozornost zejména nedostatkům rozpočtů a kritice jejich používání v turbulentním ekonomickém prostředí 21. století (např. Ekholm & Wallin, 2000; Neely a kol., 2003; Hope & Fraser, 2003), resp. implementaci alternativních metod plánování a rozpočetnictví – samozřejmě v reakci na uvedenou kritiku tradičních nástrojů (např. Kaplan & Norton, 1992; Hope & Fraser, 2003; Hansen, 2011). Po vlně těchto studií, jejichž autoři aktivně volali po změně v používaných metodách, následovala v předešlých dvou desetiletích série výzkumů, která měla za cíl potvrdit či vyvrátit předpoklad o očekávaném odklonu vyspělých podniků od tradičního rozpočetnictví, charakterizovaného roční periodicitou sestavování a vykazování, pevnými ročními cíli a důrazem na finanční veličiny. Realizované výzkumy rozpočtových procedur (např. Dugdale & Lyne, 2006; Libby & Lindsay, 2010; de Waal a kol., 2011) přinesly v převážné míře opačné výsledky a ukázaly, že tradiční rozpočtování neztratilo svou pozici jedné z nejužívanějších metod manažerského účetnictví. Tím dostaly publikace o rozpočetnictví nový směr – výzkumníci začali hledat cesty k eliminování či zmírňování nedostatků tradičních rozpočtů, resp. k pochopení stávajícího systému (např. Drury, 2015; Becker a kol., 2016).

Jak dále naznačuje Wagner (2019), v České republice a dalších evropských zemích bývalého sovětského bloku nemá výzkum metod manažerského účetnictví tak dlouhou tradici jako v západním světě. Autoři z této části světa proto začali v hojně míře hledat inspiraci v západních studiích, což mimo jiné vedlo k čtenému používání metody komparace. Důvody k hledání inspirace byly přinejmenším dva – jednak snaha autorů osvojit si vhodnou vědeckou metodiku od „zavedených“ autorů a záměr čerpat zkušenosti západních firem, které používají metody manažerského účetnictví v některých případech i řadu desetiletí. Porovnání výsledků provedeného průzkumu s výsledky totožně zaměřené studie realizované v zahraničí proto zvolili například Popesko a jeho tým (2015). Autoři ke komparaci přistupují i ve snaze srovnat zvyklosti vyspělejší země vybraného

regionu a méně vyspělé země z těže oblasti. Tuto cestu zvolili kupříkladu Wnuk Pel a Christauskas (2018), jež porovnávali rozpočtovou praxi v polských a litevských podnicích.

Vzhledem ke stále poměrně krátké tradici používání metod manažerského účetnictví ve střední i východní Evropě a nekompletnímu vědeckému poznání v této oblasti dosud nevzniklo mnoho studií, které by komplexně mapovaly specifika používání metod rozpočetnictví v těchto zemích. Je známa jedna publikace obsahující kritickou literární rešerši odborných článků od autorů ze střední a východní Evropy (Buhovac & Groff, 2012), jež se týká primárně měření výkonnosti a systémů PMS. Wagner a jeho tým (2019) se zaměřili na studium vývoje aplikace metod manažerského účetnictví v České republice, tím však výčet známých publikací na toto téma končí. Rumunský autor Réka a jeho kolektiv (2014) se sice pustili do tvorby přehledu literatury o rozpočetnictví, nicméně jejich studie vychází z převážné části ze západní literatury. Mnohem větší tradici má tvorba publikací obsahujících kritickou literární rešerši v západním světě – jako příklad lze uvést Kenno (2018). Obecně lze konstatovat, že studie zaměřené na komplexní analýzu existující literatury hrají důležitou roli při hledání mezer ve vědeckém poznání a při identifikaci vhodných témat pro budoucí výzkumy. Pro tento účel byly využity i v rámci předložené disertační práce.

Na základě studia literatury lze konstatovat, že realizované výzkumy, ať už v západním světě či v oblasti střední a východní Evropy, převážně opomíjejí analýzu faktorů, které ovlivňují jednak volbu systémů rozpočetnictví a také jejich konkrétní nastavení. Ze shromážděné literatury se této oblasti parciálně věnuje publikace Hope a Frasiera (2003), kteří při uvedení metody Beyond Budgeting předpokládali její implementaci a zrušení tradičního systému rozpočtování zejména ve flexibilních společnostech s vyšší mírou decentralizace. Touto oblastí se zabývá i Šiška (2016), podle kterého je důležitým faktorem při nastavování rozpočtového systému velikost podniku, a dále uvádí, že podle jeho poznatků nejčastěji od tradičního rozpočtování odcházejí malé podniky. Toto zjištění však zůstává v rozporu se zaměřením většiny předložených studií, které v souvislosti s rozpočty cílí na vzorek středních a velkých podniků (např. Libby & Lindsay, 2010; Klimaitienė & Ramanauskaitė, 2019). Obecně lze konstatovat, že o tom, zda malé podniky rozpočtují či nikoliv, je současné vědecké poznání minimální (Armitage a kol., 2020). Na straně jedné vznikají studie, ze kterých vyplývá značná časová a personální náročnost rozpočetnictví i pro střední a velké podniky (Neely a kol., 2003; Østergren & Stensaker, 2011), natož pro malé subjekty. Na straně druhé je třeba vnímat fakt, že tematika plánování a rozpočetnictví se v posledních desetiletích stala stabilní součástí většiny učebnic a monografií o manažerském účetnictví (např. Horngren, 2009; Garrison a kol., 2018; Drury, 2015), což přispělo ke značnému šíření osvěty o těchto technikách nejen na západě, ale i v České republice a dalších státech (Popesko & Papadaki, 2016; Král a kol., 2018). Vzhledem k tomuto faktu a s přihlédnutím k čim dál

jednoduššímu sdílení informací tudíž rozpočty nemusejí být pro malé podniky tabu. Tuto myšlenku částečně potvrzuje i postup Beckera a jeho vědeckého týmu, který ve svém výzkumu (2016) pracuje se širším vzorkem respondentů včetně malých firem. Je to navíc právě Becker, který již ve své publikaci jednou upozorňoval, že některé známé studie sice pracují s pojmem rozpočetnictví a snaží se informovat o změnách v rozpočtové praxi, nepřinášejí však dostatek informací o specifikaci rozpočetnictví v oslovených podnicích.

Kromě Šišková poznatku, že podobu systémů plánování a rozpočetnictví ovlivňuje velikost podniku, a předpokladu Hope a Fräsera o vlivu flexibility, přichází s dalšími poznatky Becker. Ve svojí studii z roku 2014 uvádí příklad dvou firem, které se vzdaly tradičního rozpočtování, ale po obměně klíčového personálu tento systém zavedly zpět. Tím upozorňuje na vliv subjektivního vztahu řídicích pracovníků ke konkrétním metodám a jejich schopnosti adaptovat se na nové postupy. V roce 2016 následně Becker se svým týmem zkoumal, zda podobu rozpočtových praktik ovlivňuje období nejistoty a ekonomického poklesu. Jeho výzkum odhalil, že v období krizí roste význam rozpočetnictví pro plánování a přidělování zdrojů, klesá naopak jeho význam pro hodnocení výkonnosti.

Nic to však nemění na tom, že tato výzkumná oblast zůstává nadále nekompletní. Dále lze konstatovat, že v řadě publikací je sice studium rozpočtových procedur doplněné o zkoumání charakteristik podniku (roční objem tržeb, doba působení na trhu, podíl zahraničního kapitálu), tyto údaje však nejsou pro studium faktorů volby systémů rozpočetnictví dále využity (např. Wnuk-Pel & Christauskas, 2018).

Literární rešerše upozornila i na další perspektivy budoucího výzkumu – například na nejednoznačnost odborné terminologie v oblasti plánování a rozpočetnictví, dosud opomíjené zkoumání korelace mezi šíří rozpočtových funkcí v podniku a dobou přípravy rozpočtu, potažmo nejednotnost literatury ohledně propojení rozpočtů se strategií podniku.

Choong (2013) na základě podrobného studia literatury a analýzy 67 článků konstatoval, že jsou nedostatečně prozkoumána i specifika a základní aspekty systému PMS. Šíře dosud známých variant systému PMS dokazuje, že tématické vyvážených ukazatelů měření výkonnosti je ze strany akademiků i praktiků věnován značný prostor (Rickards, 2006; Knápková a kol., 2014; Sorooshian a kol., 2016). Roztříštěnost jednotlivých metod, charakteristická používáním podobného pracovního postupu pod více názvy, však vzbuzuje otázku, zda je porozumění podstatě systému PMS v podnikové sféře dostatečné. Jak již bylo v literární rešerši prezentováno, podle Choongova názoru (2013) se diskuse zaměřuje převážně na použití vhodných finančních a nefinančních ukazatelů, méně už však na definování škály měření, na atributy systému PMS či na způsoby implementace PMS. Některé studie cílí na dopad těchto systémů na výkonnost podniku či rozhodování manažerů (Bellavance a kol., 2013; Garengo & Sharma, 2014), výzkumníci však opomíjejí související změny v chování organizace

a v proměnách běžné denní rutiny. Hansenův výrok (2003), že rozpočet po naplnění cíle přestává motivovat manažery k dalšímu snažení, současně potvrzuje poptávku po motivační funkci systému PMS. Detailní výzkumy tohoto aspektu jsou však ojedinělé. Aktuálním příspěvkem do diskuse o této problematice je případová studie Uddina a kolektivu (2020), která se zaměřuje nejen na výzkum, jak by se jednotliví aktéři systému PMS měli chovat, ale především na pozorování, jak se chovají ve skutečnosti. Z publikovaných závěrů vyplývá, že k naplnění stanovených výkonnostních cílů bývá zapotřebí vložit maximální úsilí do proškolení zaměstnanců a do vnitrofiremní diskuse, aby pracovníci systému porozuměli. Tento poznatek souzní s názorem Schatzkiho (1996), podle kterého praxe není jen výsledkem úmyslného rozhodování, nebo pouhým shrnutím jednotlivých činností, nýbrž propletenou sítí porozumění, pravidel, závazků, cílů, emocí, výroků a činů.

Nahlédneme-li do řady dosud realizovaných studií o praktickém použití PMS v podnicích (ať už kvalitativních či kvantitativních), výzkumníci primárně získávali informace od představitelů top managementu. Zvláště u středních a velkých firem, jejichž každodenní činnost je ovlivňována celou řadou odpovědných pracovníků na nižších úrovních, však podobné průzkumy nemohly nabídnout objektivní pohled na chování organizace. Potvrzuje to již zmíněný výzkum Uddina a jeho týmu (2020), ze kterého vyplývá, že rozhovory s výkonným ředitelem a pracovníky na nižších úrovních přinesly protichůdné názory. Tím spíše lze dosavadní poznání o dopadech implementace systémů PMS na podnikovou sféru považovat za nekompletní.

Další bílé místo v praktickém poznání souvisí s neproporcionálním počtem studií zaměřených na firmy v západních ekonomikách a v postsocialistických státech. Literární rešerše upozornila na fakt, že nedávno privatizované firmy, které se pohybují v transformujících se ekonomikách, dosud přitahovaly jen malou pozornost výzkumníků (Albu & Mustapa, 2013). Z Wagnerovy kritické literární rešerše (2019) vyplývá, že zatímco na západě spočívaly změny v manažerském účetnictví posledních let zejména v přidávání nových metod a postupů (Activity-Based Costing/Budgeting, Balanced Scorecard a další) do již existujícího systému, východní firmy musely přejít na odlišný (a v jejich prostředí zcela nový) způsob řízení. Proto jsou dosud realizované výzkumy v zemích střední a východní Evropy jen zcela výjimečně orientovány na konkrétní aplikaci procesních metod manažerského účetnictví a spíše se zabývají tradičními nástroji, resp. jejich dopadem na činnost vybraného vzorku společností.

Dalším specifickým jevem, který tyto země charakterizuje, je značný příliv investorů a s tím spojeného zahraničního kapitálu po roce 1989. Někteří hráči na globálním trhu přijeli do České republiky a do dalších okolních států založit své dceřinné společnosti, čímž do těchto zemí přinesli i část svého manažerského know-how. Dosud žádný realizovaný výzkum však nedokázal odpovědět na otázku, zda se tento jev projevil i na vyšší efektivitě řízení či na užívání sofistikovanějších metod manažerského účetnictví v uvedeném okruhu podniků.

Poznatky Švihlíkové (2015), podle které byly v devadesátých letech zjevné rozdíly mezi tuzemskými privatizovanými podniky a zahraničně vlastněnými privatizovanými podniky, potvrzuje relevanci tohoto tématu. Holman (2000) dále podotýká, že u lidí existuje něco jako závislost na minulém vývoji, která jim často znemožňuje rychlou adaptaci na nové poměry.

Právě zmapování specifických dopadů aplikace rozpočetnictví a systému PMS na chování zmíněných skupin podniků lze považovat za perspektivní téma, které má potenciál doplnit současné teoretické i praktické poznání o nové poznatky.

## **Teoretická východiska**

- Zatímco charakteristické znaky tradičního rozpočetnictví a systémů PMS literatura pojmenovala, determinanty volby těchto systémů a účinky jejich zavedení na chování organizace dosud nebyly explicitně definovány.
- Odborná diskuse o systémech PMS se koncentruje převážně na volbu vhodných ukazatelů, menší pozornost je naopak věnována požadavkům na systém a jeho efektivitě v návaznosti na charakter organizace (např. požadavky západních podniků vs. požadavky východoevropských podniků, které prošly procesem privatizace).
- Realizované výzkumy o charakteru systémů PMS zpravidla vycházejí z názorů představitelů nejvyššího managementu firmy. Mnohem menší pozornost výzkumníků byla dosud věnována porozumění systému a jeho motivačním účinkům na nižších úrovních organizační struktury, potažmo jeho dopadu na tzv. denní rutinu zaměstnanců. Otázkou rovněž zůstává, zda je dopad zavedení systému PMS na jednotlivé útvary firmy ověřován.
- Vnímání základních pojmů z oblasti plánování a rozpočetnictví není uniformní. Navzdory zaužívaným definicím ovlivňuje používanou terminologii v podniku řada vnějších faktorů a mohou se do ní promítat i národní zvyklosti (např. anglosaský či německý přístup).
- Studie zkoumající průběh rozpočtového procesu se zpravidla zaobírají především jeho délkou či počtem zapojených pracovníků. Minimální pozornost je však věnována faktorům, jež tyto dvě oblasti ovlivňují.
- Odborná literatura nabízí nekonzistentní závěry z hlediska propojení rozpočetnictví se strategií organizace a návaznosti ročních rozpočtů na dlouhodobý plán podniku.
- Realizované výzkumy ukázaly, že tradiční rozpočtování neztratilo, navzdory silné vlně kritiky, svou pozici jedné z nejužívanějších metod manažerského účetnictví. Řada autorů přichází s opatřeními (nejčastěji se hovoří o častějších revizích rozpočtu), jak alespoň částečně eliminovat nedostatky tradičních rozpočtů. Dosud však nebylo prozkoumáno, zda se zavedení doporučených opatření projevilo na vnímané efektivitě rozpočtového systému.

## 2 DEFINOVÁNÍ OBLASTI VÝZKUMU A CÍLE PRÁCE

Tato kapitola navazuje na prezentovaná teoretická východiska, která jsou převedena do podoby výzkumného záměru. Na základě identifikace dosud opomíjených oblastí výzkumu, resp. témat, jejichž výzkum nelze považovat za kompletní, byl definován hlavní cíl práce a následně vedlejší cíle. Další část této kapitoly obsahuje výzkumné otázky a statistické hypotézy, které zároveň nastiňují postup výzkumu.

### 2.1 Cíl práce

**Hlavním cílem práce** je identifikovat faktory ovlivňující volbu systémů plánování a rozpočetnictví v organizacích a dále zkoumání dopadu jejich implementace na chování organizace.

Jako podpůrný nástroj k naplnění hlavního cíle slouží **vedlejší cíle práce**, které byly naformulovány následovně:

- VC1: Zmapovat aktuální stav používání nástrojů plánování a rozpočetnictví ve vybraném vzorku organizací.
- VC2: Identifikovat faktory, které ovlivňují volbu systémů plánování a rozpočetnictví, resp. volbu parametrů těchto systémů.
- VC3: Zkoumat specifika při používání nástrojů plánování a rozpočetnictví v organizacích na území České republiky.
- VC4: Vypracovat případovou studii zaměřenou na způsob používání nástrojů plánování a rozpočetnictví ve vybrané organizaci.
- VC5: Zmapovat aktuálně používanou terminologii plánování a rozpočetnictví v uvedeném vzorku organizací.

### 2.2 Výzkumné otázky

V návaznosti na stanovený cíl práce byly definovány **výzkumné otázky**, určené pro kvantitativní i kvalitativní výzkum.

První skupina výzkumných otázek (VO1, VO2, VO3) je zaměřena na faktory, které ovlivňují výběr a nastavení systému plánování a rozpočetnictví v organizaci. Formulace těchto výzkumných otázek reaguje na jedno z teoretických východisek uvedených v závěru kapitoly 1.7: „*Determinanty volby těchto systémů a účinky jejich zavedení na chování organizace nebyly explicitně definovány*“. Na základě literární rešerše byly identifikovány následující determinanty systému plánování a rozpočetnictví:

- a) Flexibilita organizace vyjádřená velikostí organizace (King a kol., 2010; Šiška, 2016; Armitage a kol., 2020).
- b) Vlastnická struktura podniku (Wnuk-Pel & Christauskas, 2018) vyjádřená podílem cizího kapitálu v kapitálové struktuře podniku.

- c) Vnímání vnějšího prostředí podniku (Lorain a kol., 2015; Becker a kol., 2016) vyjádřená subjektivním hodnocením stability vnějšího prostředí.

Výzkum rovněž akcentoval i účinky zavedení vybraných prvků tohoto systému na vnímanou efektivitu, kterému se věnuje výzkumná otázka č. 4 (Drury, 2015; Lorain a kol., 2015). Další výzkumné otázky (VO5 – VO10) byly voleny s cílem dosáhnout hlubšího poznání, jak systém plánování a rozpočetnictví, resp. systém PMS, ve vybrané organizaci ovlivňuje každodenní činnost a jak přispívá k naplnění strategických cílů (opět viz kapitola 1.7 obsahující teoretická východiska). Inspirací se stala teorie praxe Theodora Schatzkiho (1996), která vychází z předpokladu, že chceme-li posoudit účinnost systému, měli bychom zkoumat jeho porozumění skrze jednotlivé aktéry systému. Pozornost se zaměřila zejména na následující činitele, jejichž význam je ilustrován autory uvedenými v závorkách:

- a) Specifické aspekty organizace, které ovlivňují její kulturu a rozhodovací procesy (Uddin a kol., 2020; Albu a Mustapa, 2013).
- b) Vazba systému plánování a rozpočetnictví na strategicky významné oblasti rozvoje organizace (Drury, 2015; Popesko & Papadaki, 2016).
- c) Zainteresovanost pracovníků nižších úrovní organizační hierarchie do efektivního chodu systému výkonnostního řízení (Uddin a kol., 2020).
- d) Způsob implementace systému a jeho působení na chování, resp. motivaci zaměstnanců (Bellavance a kol., 2013; Garengo & Sharma, 2014; Choong, 2013).
- e) Ověřování účinků systému plánování a rozpočetnictví na organizaci a její chování (Helden a Uddin, 2016).

Konkrétní výzkumné otázky naformulované dle zmíněných poznatků odborné literatury jsou uvedeny níže. Zatímco pro zodpovězení úvodních čtyř výzkumných otázek bude použit kvantitativní výzkum, následujících šest výzkumných otázek je úzce propojeno s oblastí kvalitativního výzkumu.

- VO1: Ovlivňuje velikost organizace volbu a způsob nastavení systému plánování a rozpočetnictví?
- VO2: Je významný podíl zahraničního kapitálu faktorem ovlivňujícím autonomii organizace při procesu volby a nastavení systému plánování a rozpočetnictví?
- VO3: Ovlivňuje vnímání stability vnějšího prostředí způsob nastavení systému plánování a rozpočetnictví v organizaci?
- VO4: Projevují se vybrané prvky systému plánování a rozpočetnictví na subjektivním vnímání jeho efektivity v organizacích?
- VO5: Jak se do systému plánování a rozpočetnictví promítají specifické aspekty organizace (např. historie, struktura vlastnictví)?



- VO6: Jsou v systému plánování a rozpočetnictví monitorovány strategické oblasti rozvoje organizace (kvalita, produktivita, spokojenost zákazníků)?
- VO7: Jsou pracovníci na jednotlivých úrovních organizační struktury seznámeni se systémem plánování a rozpočetnictví, resp. s klíčovými ukazateli výkonnosti?
- VO8: Jak je tento systém implementován? Ovlivňuje zvolený systém plánování a rozpočetnictví chování a denní rutinu pracovníků na jednotlivých úrovních organizační struktury?
- VO9: Které faktory ovlivňují, zda pracovníci na jednotlivých úrovních organizační struktury považují systém plánování a rozpočetnictví za efektivní a motivační?
- VO10: Jakým způsobem je ověřován dopad systému plánování a rozpočetnictví na organizaci a její chování?

K jednotlivým výzkumným otázkám bude přistoupeno rozdílným způsobem. Zatímco v případě výzkumných otázek určených pro kvantitativní výzkum následuje formulace statistických hypotéz k otestování vybraných vztahů, výzkumné otázky určené pro kvalitativní výzkum zůstanou ve stávající verzi pro realizaci terénního výzkumu.

### **2.3 Statistické hypotézy**

Ke každé z uvedených výzkumných otázek pro kvantitativní výzkum bylo utvořeno několik dílčích hypotéz. Zatímco hypotézy zkoumající vliv velikosti podniku na vybraný jev jsou značeny H1, hypotézy zabývající se vlivem vlastnické struktury začínají jako H2. Hypotézy zaměřené na vliv vnímání vnějšího prostředí jsou dále značeny H3. Jejich výčet je uveden níže. Po nich následuje druhá skupina hypotéz, které zkoumají faktory, jež ovlivňují subjektivní vnímání efektivity rozpočetnictví (H4):

- H1a: Velikost organizace ovlivňuje volbu systému plánování a rozpočetnictví.
- H1b: Velikost organizace ovlivňuje délku procesu přípravy rozpočtu, resp. výkonnostního plánu.
- H1c: Velikost organizace ovlivňuje rozhodnutí organizace, zda v systému plánování a rozpočetnictví používá nefinanční ukazatele.
- H2: Významný podíl zahraničního kapitálu ovlivňuje autonomii organizace při procesu plánování a rozpočetnictví.

- H3a: Vnímání stability vnějšího prostředí ovlivňuje rozhodnutí organizace, zda v systému plánování a rozpočetnictví používá nefinanční ukazatele.
- H3b: Vnímání stability vnějšího prostředí ovlivňuje rozhodnutí organizace, zda v průběhu rozpočtového období zkoumá odchylky mezi plánem a realitou.
- H4a: Používání nefinančních ukazatelů v procesu plánování a rozpočetnictví ovlivňuje vnímání efektivity plánování a rozpočetnictví.
- H4b: Zkoumání odchylek mezi plánem a realitou ovlivňuje vnímání efektivity plánování a rozpočetnictví v organizaci.

## 2.4 Předvýzkum

Se záměrem získat zpětnou vazbu na prvotní nástin výzkumu byl v lednu 2017 realizován předvýzkum, který proběhl formou nestrukturovaného rozhovoru. Uskutečnil se ve společnosti Mesit foundry a.s., která je středně velkým průmyslovým podnikem s ročním objemem tržeb 162 milionů Kč (rok 2017) a odpovídá tak stanovenému vzorku zkoumaných podniků. Přesnou úlohou předvýzkumu bylo zjistit, zda stanovený směr disertační práce, především z hlediska nastavení kvantitativního výzkumu, reaguje nejen na mezery v teoretickém poznání vytipovaných oblastí, ale také na praktickou rovinu problému. Na otázky odpovídal vedoucí ekonomického útvaru uvedené společnosti, jemuž byl při osobním setkání představen plánovaný postup výzkumu a rovněž mu byl předložen návrh dotazníkového šetření.

Otázky položené respondentovi měly následující strukturu:

- 1) Reflektují otázky v dotazníkovém šetření činnost Vašeho podniku v oblasti rozpočetnictví a plánování?
- 2) Týkají se tyto otázky významných témat, jež ovlivňují Vaši každodenní činnost?
- 3) Jsou jednotlivé otázky v dotazníkovém šetření stanoveny srozumitelně a respektují odbornou terminologii?
- 4) Mohou být výsledky představeného výzkumu pro definovaný vzorek podnikové sféry zajímavé a obohacující?

Vedoucí ekonomického útvaru ohodnotil představený výzkum jako vhodně nastavený s potenciálem obohatit podnikovou sféru o nové informace. V rámci první výše uvedené otázky identifikoval mezery předloženého dotazníku v absenci tematiky centralizace a decentralizace rozpočtu (resp. metodiky sestavování rozpočtu Top-down a Bottom-up), resp. sledování odchylek v rozpočtech (kladných a záporných). Při odpovědi na třetí otázku doporučil

rozšíření dotazníku o vysvětlivky u pojmů, které umožňují dvojitý výklad (např. plán a rozpočet).

Po osobní diskusi na toto téma následovala e-mailová komunikace, v rámci které byly ze strany respondenta zaslány připomínky k dotazníku a náměty k úpravám. Shrňme-li poznatky získané ústně i písemně, v předloženém dotazníku byly na základě podnětů z předvýzkumu realizovány tyto úpravy:

- Dvě otázky byly v dotazníku přeformulovány a čtyři nové otázky doplněny.
- Vzhledem k zaměření výzkumu i na malé podniky, které se plánováním finančních či nefinančních ukazatelů v řadě případů nezabývají, byla na začátek dotazníku zařazena otázka, která zjišťuje, zda předmětný podnik rozpočetnictví či jinou plánovací techniku používá. Pro respondenty, jež na tuto otázku odpoví negativně, dotazníkové šetření skončí.
- Do úvodní části dotazníku přibyla otázka o používané terminologii. Dále byly doplněny témata centralizace rozpočtů a systémů plánování, resp. sledování odchylek v rámci těchto systémů.
- S cílem zamezit dvojitému výkladu některých otázek a ve snaze zvýšit vypovídací hodnotu výstupů z dotazníku byly k vybraným pojmům uvedeny vysvětlivky.

### **Pilotní testování dotazníku**

Po zapracování poznatků z předvýzkumu byl dotazník zkompletován v rámci funkce „Formuláře Google“ a rozeslán 450 náhodně vybraným organizacím z definovaného vzorku (viz kapitola 3). Z tohoto počtu bylo anonymně vyplněno 50 dotazníků, což značí návratnost 11,1 %.

Rozbor výsledků pilotního průzkumu neidentifikoval žádné zásadní diskrepance oproti poznatkům z literatury. Výše uvedené výsledky nelze považovat za překvapivé. Na první pohled mohl překvapit menší podíl firem, které se zabývají rozpočetnictvím a plánováním, tento výsledek však jde na vrub faktu, že na e-mailovou žádost o účast v pilotním průzkumu reagovaly zejména malé podniky. Vzhledem k této charakteristice vzorku respondentů, kde tvoří velké podniky méně než pětinu, je logicky odůvodnitelný rovněž menší výskyt subjektů, jež vedle klasických finančních ukazatelů sledují také ukazatele nefinanční.

Očekávání autora nenaplnily otevřené otázky, které měly za cíl doplnit poznání o funkcích rozpočetnictví, nefinančních ukazatelích v systému plánování a dalších tématech (např.: Pokud v podniku používáte nefinanční ukazatele, uveďte příklady.). Ukázalo se, že řada respondentů na tyto otevřené otázky odpovídá jen z povinnosti a není ochotna se podělit o bližší informace. To se projevilo například vyplněním těchto políček v dotazníku tečkami či písmeny x. Odpovědi některých respondentů naopak přinesly uchopitelné a z výzkumného hlediska perspektivní informace. Z těchto důvodů bylo rozhodnuto podobu dotazníku neměnit.

## 3 METODIKA ZPRACOVÁNÍ

Následující kapitola obsahuje charakteristiku metod a postupů, které byly vybrány do předložené disertační práce. Seřazení metod odpovídá chronologické posloupnosti jejich využití v textu této práce. Následně je představen předpokládaný způsob aplikace metod v předmětné disertaci.

Výchozím bodem výzkumu je vytvoření kritické literární rešerše s cílem analyzovat současný stav vědeckého poznání v dané oblasti. Pro další část práce byla zvolena kombinace kvantitativního a kvalitativního výzkumu. Pickardová (2013) sice vnímá kvantitativní a kvalitativní výzkum jako dvě protichůdná paradigmaty, dále však podotýká, že mnoho výzkumníků pohybujících se v oblasti sociálních věd považuje metodologický dualismus, tedy použití obou zmíněných typů výzkumu, za jedinou pragmatickou možnost. Rovněž Hendl (2016) potvrzuje, že výzkumníci čím dál častěji kombinují metody kvalitativního a kvantitativního výzkumu v jedné výzkumné akci, což nazývá výzkumem smíšeným.

### 3.1 Kvantitativní výzkum

Kvantitativní výzkum popisuje zkoumanou realitu pomocí znaků neboli proměnných, které lze vyjádřit číselně (Vrchota & Řehoř, 2017). Podle Janesicka (In Pickardová, 2013) je postaven na trojici pojmů: platnost, spolehlivost a zobecňování. Hendl (2016) toto spektrum doplňuje o náhodné výběry, experimenty a silně strukturovaný sběr dat pomocí testů, dotazníků nebo pozorování. Z užití těchto termínů nepřímo plyne, že kvantitativní výzkum usiluje o zachycení názorů a chování lidí co nejvíce standardizovaně a jejich vyhodnocování obvykle probíhá pomocí statistických metod. Proto se k zajištění statisticky spolehlivých testů vyžadují větší soubory dat a respondentů. Kvantitativní výzkum by tak oproti kvalitativnímu výzkumu měl být reprezentativnější, méně ovlivněný jednotlivými názory a měl by vést k lépe ověřitelným, srovnatelným výsledkům (Vrchota & Řehoř, 2017).

#### 3.1.1 Dotazníkové šetření

Dotazníkové šetření bylo v předložené disertaci rozděleno do několika částí s cílem získat data, která umožní splnění vedlejších cílů práce VC1, VC2, VC3 a VC5 (a přispěje k naplnění hlavního cíle práce). Dotazník se skládá z následujících částí: terminologie, charakteristika systémů plánování a rozpočtování, operativní rozpočtování a rozpočtování v nestálých ekonomických podmínkách. Závěr byl věnován otázkám o základní charakteristice organizace.

Pokud nepočítáme otázky o charakteristice organizace, je dotazník tvořen 29 otázkami, z toho 25 uzavřenými a čtyřmi otevřenými s cílem získat od respondentů doplňující informace o rozpočtové praxi (např. Pokud v podniku

používáte nefinanční ukazatele, uveďte příklady.). Dvě otázky využívaly tzv. Likertovu škálu, kterou Pickardová (2013) popisuje jako techniku umožňující respondentovi vyjádřit úroveň jeho souhlasu s konkrétním výrokiem. Pro tvorbu dotazníku byla využita funkce Google formuláře, která rovněž umožnila distribuci webové verze dotazníku cílové skupině respondentů.

**Cílovou skupinu respondentů** dotazníkového šetření tvoří organizace z podnikatelského sektoru, se sídlem v České republice. Mezi další parametry zkoumaného vzorku patří libovolný počet zaměstnanců (tento počet nemůže být nulový) a výše ročního obrátu, který za uplynulé období dosáhl hodnoty nejméně 1 000 000 Kč. Přestože je mnoho studií, uvedených v literární rešerši, zaměřeno na velké nebo střední podniky (Libby & Lindsay, 2010; Lorain a kol., 2015), zacílení disertační práce na tento redukovaný vzorek by znemožnilo posoudit platnost výroku Šišky (2016) a autorů konceptu Beyond Budgeting Hope a Fräsera (2003), kteří tvrdí, že typickými subjekty, jež opustili tradiční rozpočtování, jsou malé, flexibilní podniky s vyšším stupněm decentralizace. V předloženém výzkumu tedy konečný vzorek zahrnuje malé, střední i velké podniky, což odpovídá mimo jiné postupu Beckera a jeho týmu ve studii z roku 2016, resp. autorské dvojice Wnuk-Pel a Christauskas (2018).

Jako **zdroj kontaktních informací** na podniky z uvedeného vzorku byla použita placená databáze Albertina, která obsahuje všechny podnikatelské subjekty, jimž bylo v České republice přiděleno identifikační číslo organizace. V rámci výzkumu bylo využito, že databáze nabízí kontaktní informace na management firem. Pro účely této disertační práce je cílová skupina respondentů tvořena zástupci vrcholového a středního managementu na pozicích, jako jsou generální ředitel, finanční manažer, vedoucí ekonomického oddělení, vedoucí oddělení controllingu, resp. projektový manažer. Uvedené pozice byly vybrány na základě jejich očekávaných zkušeností se sestavováním a používáním rozpočtů.

Celkem bylo **kontaktováno 1500 společností** z uvedeného vzorku, přičemž **136 z nich odeslalo vyplněný dotazník**. Respondenti z definované cílové skupiny byli dle zásad kvantitativního výzkumu osloveni na základě náhodného výběru, čímž došlo k eliminování preference vybrané skupiny, ať už z hlediska velikosti, odvětví či geografické polohy podniku.

### 3.1.2 Statistické testování hypotéz

Statistické metody jsou v disertační práci určeny pro otestování hypotéz, přičemž pod pojmem hypotéza rozumíme dle Soukupa (2010) tvrzení o rozdělení pozorované náhodné veličiny (např. o rozdělení nějaké statistiky náhodného výběru). K otestování hypotéz H1a, H1b a H2 byla použita metoda Z-test, kdežto na hypotézy H1c, H3a, H3b, H4a, H4b byl použit Pearsonův chí-kvadrát test. Výpočet byl proveden pomocí statistického softwaru XL Statistics.

## 3.2 Kvalitativní výzkum

Hendl (2016) upozorňuje, že v chápání některých výzkumníků je kvalitativní výzkum zjednodušeně jakýkoliv typ výzkumu, jehož výsledku není dosaženo s pomocí statistických metod nebo jiných způsobů kvantifikace. Merriam a Tisdell (2016) však poukazují na hlubší význam tohoto výzkumného směru. Podle jejich názoru nabízí kvalitativní výzkum příležitost k porozumění, jak lidé interpretují svoje zkušenosti, jak budují své světy a jaký význam svým zkušenostem připisují. V Hendlově publikaci (2016) je dále uvedeno, že výzkumník vytváří kompletní, holistický obraz, analyzuje různé typy textů, informuje o názorech účastníků výzkumu a provádí zkoumání v přirozených podmínkách.

Pro účely této disertační práce byla v rámci kvalitativního výzkumu zvolena instrumentální případová studie, jejímž cílem není jen rozbor situace ve vybraném subjektu, ale i usnadnění pochopení dalších podobných případů. Při výběru výzkumného vzorku do kvalitativního výzkumu byla jako výchozí bod použita cílová skupina kvantitativního šetření, uvedená v předešlé části textu. Pro potřeby případové studie však musela být zúžena. Jelikož je třetí vedlejší cíl práce zaměřen na zkoumání specifík při používání nástrojů plánování a rozpočetnictví v organizacích na území České republiky, při výběru případu bylo hlavním záměrem zaměřit se na organizaci, která typicky odpovídá struktuře českého podnikového sektoru. Jedině tak je možné naplnit charakteristiku instrumentální případové studie, pomocí které by měl být nejen objasněn konkrétní případ, ale mělo by rovněž dojít k vytvoření teorie přispívající k usnadnění pochopení dalších podobných případů. Na základě zohlednění uvedených faktů a po uvážení socio-ekonomické charakteristiky České republiky byla pozornost zaměřena na středně velké a velké výrobní podniky, jež odpovídají průmyslovému rázu českého hospodářství. Vzhledem ke geopolitickému vývoji České republiky a její ekonomické charakteristice lze v uvedeném vzorku vyzorovat převážně trojí typ podniků:

- 1) Podniky s „dědictvím socialismu“ založené před rokem 1989.
- 2) Dceřiné podniky zahraničních vlastníků, které byly na český trh uvedeny po roce 1989.
- 3) Podniky tuzemských vlastníků založené po roce 1989.

Vzhledem ke značné časové náročnosti tohoto typu výzkumu a s přihlédnutím k charakteru předložené disertační práce, která je postavena na smíšeném výzkumu (tedy kvalitativním i kvantitativním), byla realizována jedna případová studie.

Sběr dat probíhal dvoukolovým způsobem. Na samém začátku autor prozkoumal informace o firmě, zveřejněné v obchodním rejstříku, a následně se vydal do vytipovaného podniku na schůzku se dvěma představitelkami středního managementu, aby konfrontoval svoje obecné předpoklady s reálnými podmínkami uvedeného subjektu. Na základě této schůzky byl dopracován

seznam otázek, ze kterých autor při rozhovorech vycházel a flexibilně je upravoval dle vývoje jednotlivých rozhovorů.

Celkem bylo provedeno šestnáct interview s pracovníky vytipované organizace. S ohledem na čtyřúrovňovou organizační strukturu podniku se autor snažil zakomponovat do rozhovorů zástupce všech těchto úrovní. To se vzhledem ke vstřícnosti zástupců podniku podařilo zrealizovat. Následoval tzv. proces kódování neboli přeměna původních kvalitativních dat na „důvěryhodný příběh“. Tato metoda zahrnuje prozkoumání souvislé části nasbíraného materiálu a označení jednotlivých fragmentů (zpravidla odstavce či stránky) slovem nebo krátkou frází, která vystihuje jeho obsah. Lze konstatovat, že kódování dělá data přehlednějšími a snadněji přístupnými, což ve výsledku usnadňuje tvorbu závěrů (Merriam & Tisdell, 2016). Linneberg a Korsgaard (2019) zdůrazňují, že při kódování je nutné podívat se na každou jednotlivou větu, resp. odstavec, a posoudit jejich význam. Pojem kódování tedy vyjadřuje přístup, díky kterému se vracíme ke všem aspektům nasbíraných dat včetně těch, kterých jsme si během shromažďování nemuseli všimnout. To by mělo zabránit eventuální možnosti, že bude výzkum vycházet jen z našich (nevědomě) selektivních dojmů a vzpomínek.

Kódování má podle Hendla (2016) jednoznačnou posloupnost. Začíná se otevřeným kódováním, které je vázáno k prvnímu průchodu textem. Výzkumník si všímá potenciálně zajímavých sdělení v rozhovoru a přiřazuje jim kódy. Následuje axiální kódování, ve kterém jsou z počátečního seznamu kódů vytvořeny kategorie vyšší úrovně (Gioia, Corley a Hamilton, 2013). Tento proces posouvá výzkumného pracovníka z vyššího počtu kódů na menší počet témat nebo kategorií. V závěru analýzy bývá uplatňováno selektivní kódování, jehož cílem je stanovení hlavních kategorií, které se stanou ústředním zdrojem vznikajících teorií (Hendl, 2016).

Linneberg a Korsgaard (2019) doplňují, že když proces kódování vrcholí, může výzkumník čerpat z některých existujících teorií a konceptů, které se vztahují ke zkoumanému fenoménu. Tento krok by mu měl pomoci ukotvit výsledky výzkumu v rámci existující literatury a poskytnout mu podporu pro interpretaci jednotlivých zjištění. Výstupem může být například popis různých aspektů jevu nebo koncept s „bohatým popisem jevu“ či teorie popisující vztahy.

## 4 VÝSLEDKY DISERTAČNÍ PRÁCE

Výsledky disertační práce jsou v návaznosti na strukturu realizovaného výzkumu rozděleny do dvou částí. První část této kapitoly tvoří rozbor výsledků kvantitativního výzkumu, po kterém následuje rozbor výsledků kvalitativní části výzkumu.

### 4.1 Kvantitativní výzkum

Úlohou kvantitativního výzkumu bylo s pomocí dotazníkového šetření a metod statistického testování zmapovat trendy v rozpočtovém chování vybraného vzorku organizací a zobecnit zkoumané jevy.

Podle Burnse (2000) jsou podklady do kvantitativního výzkumu obvykle získávány na základě dotazníkového šetření. Stejný postup byl zvolen i v předložené disertační práci. Dvoukolové rozesílání dotazníků sice přineslo oslovení vzorku 1500 organizací, míra návratnosti vyplněných dotazníků však dosáhla pouze hodnoty 9,1 %. Nižší míra návratnosti dotazníku je bezpochyby limitujícím faktorem kvantitativního výzkumu a lze ji považovat za bariéru při zobecňování výsledků pro celou podnikovou sféru České republiky. Navzdory menšímu vzorku nasbíraných dat se však lze domnívat, že záměr autora, zmapovat trendy v rozpočtovém chování vybraného vzorku organizací, předložený výzkum splnil. Uvedená zjištění jsou dostatečná k naplnění vytyčených vedlejších cílů práce.

#### **Vedlejší cíl práce č. 1: Zmapovat aktuální stav používání nástrojů plánování a rozpočetnictví ve vybraném vzorku organizací**

Trendy v rozpočtovém chování sledovaného vzorku organizací se nijak výrazně neliší od výsledků podobně zaměřených výzkumů z jiných zemí. Pokud z literární rešerše vyplynulo, že uplynulá dvě desetiletí potvrdila silnou pozici rozpočetnictví mezi metodami manažerského účetnictví, výstupy předloženého kvantitativního výzkumu daly tomuto poznatku jednoznačně za pravdu. K používání rozpočtu, anebo jiné formy výkonnostního plánování, se přihlásilo 64,7 % respondentů, tedy celkem 88 organizací. Tento poměr sice není tak výrazný jako v případě tureckých firem (Yalcin, 2012: 94 %) či španělských subjektů (Lorain a kol., 2015: 97,5 %), přesto se jedná o potvrzení trendu, zřejmého i z dalších studií (Lidia, 2014; Wnuk-Pel & Christauskas, 2018), že uživatelé rozpočetnictví mají v jednotlivých výzkumných vzorcích zpravidla početní převahu nad odpůrci této metody.

Na výsledném počtu kladných odpovědí, týkajících se používání rozpočtu či jiné formy výkonnostního plánu, se mimo jiné projevila snaha o začlenění širšího vzorku respondentů. Řada výše zmíněných studií se totiž zaměřila na výzkum plánování a rozpočetnictví výhradně ve středních a velkých firmách, čímž zůstalo ve vědeckém poznání bílé místo spočívající v neznalosti rozpočtového chování malých podniků. Toto zjištění se stalo podnětem k nasměrování předloženého



výzkumu na mnohem širší vzorek respondentů. S tímto rozhodnutím se ale logicky zvýšil i počet zúčastněných subjektů, které uvedly, že rozpočet nebo plán nepoužívají.

Podstatná část kvantitativního výzkumu byla zaměřena na jednotlivé parametry systému plánování a rozpočetnictví. Potvrdilo se, že i mezi podniky působícími na českém trhu plní rozpočty a výkonnostní plány převážně plánovací úlohu a úlohu odpovědnostní kontroly. Preference těchto dvou funkcí byla již několikrát označena jako charakteristický znak tradičního rozpočetnictví (Popesko a Papadaki, 2016). Teorie sice popisuje možnosti využití rozpočtu i jako nástroje motivace, komunikace či koordinace (Noreen a kol., 2017; Garrison a kol., 2018), ale kritici konvenčního způsobu rozpočtování vidí při naplňování této myšlenky několik bariér. Například Neely a jeho tým (2001) uvádějí, že rozpočetnictví vytváří bariéry mezi jednotlivými útvary a brání koordinaci. Podle Jensena (2001) staví systém rozpočtů kolegu proti kolegovi, což kromě koordinace komplikuje i komunikaci. Arnold a Artz (2015) dále podotýkají, že kroky, které podporují plánovací funkci (např. zpřesnění rozpočtovaných veličin), mohou mít negativní dopad na motivační funkci systému. Jinými slovy: některé funkce jsou vzájemně konfliktní. Dosazené výsledky předloženého výzkumu jsou kompatibilní s většinou těchto poznatků. Ukázalo se, že pro účely koordinace je systém plánování a rozpočetnictví využit necelými 40 % respondentů a pro usnadnění komunikace jen 27 % z nich. Motivace se naopak stala třetí nejpoužívanější funkcí, což pravděpodobně souvisí s poměrně vysokou mírou decentralizace rozpočtových systémů ve zkoumaných podnicích. Celkem 79,8 % respondentů totiž uvedlo, že každé středisko (závod, útvar či oddělení) v jejich organizaci má svůj vlastní rozpočet či plán, přičemž 90 % z těchto orgánů se zároveň podílí na jeho vytváření.

Z hlediska sledovaných ukazatelů je tradiční rozpočetnictví spjata s finančními veličinami (Williams a kol., 2018). Po této stránce lze nasbírané výsledky považovat za kompatibilní s teorií, neboť ke sledování různých typů finančních indikátorů (nejčastěji nákladů a výnosů) se přihlásili všichni oslovení respondenti. Veškeré standardní prvky hlavního podnikového rozpočtu, tedy rozpočtovou výsledovku, rozpočtovou rozvahu a rozpočtované cash flow, však sestavuje méně než třetina subjektů, které se plánováním a rozpočetnictvím zabývají (27,3 %). Naproti tomu, poměrně vysokou míru oblíbenosti vykazují nefinanční ukazatele výkonnosti. Aplikovat tyto indikátory se rozhodlo celkem 48,9 % z uvedeného okruhu respondentů, čímž udělali důležitý krok k povýšení tradičního systému rozpočetnictví na systém vyvážených ukazatelů výkonnosti PMS (Performance Measurement System).

## **Vedlejší cíl práce č. 2: Identifikovat faktory, které ovlivňují volbu systémů plánování a rozpočetnictví, resp. volbu parametrů těchto systémů**

Statistické testování potvrdilo významný vztah jen mezi polovinou definovaných veličin. Jakkoliv tato bilance může otevírat pochyby o správnosti

práce s odbornou literaturou a správnosti výběru hypotéz, v kontextu teorie lze ve zjištěných výsledcích spatřovat logiku. Testování hypotéz totiž skončilo pozitivním závěrem pouze v případech, kde byly teoretické předpoklady jednotné.

Týkalo se to zejména vlivu velikosti organizace, ať už na volbu systému plánování a rozpočetnictví, délku sestavování rozpočtu (resp. plánu) či na propracovanost tohoto systému. Zatímco existence vztahu mezi zmíněnými veličinami vyplývala z několika již uskutečněných studií v různých státech (např. King et al., 2010; Wnuk-Pel & Christauskas, 2018; Armitage a kol., 2020), pro vyvrácení této domněnky neexistovala v literární rešerši žádná opora. Vliv velikosti organizace na systém plánování a rozpočetnictví byl tedy v souladu s poznatky literatury potvrzen, neboť v rozpočtovém chování velkých, středních a malých podniků existují významné rozdíly.

Stejně tak v případě druhého testovaného faktoru, vlastnické struktury organizace, byl vliv na systém plánování a rozpočetnictví prokázán. Na základě provedených výpočtů lze konstatovat, že podniky s významným podílem zahraničního kapitálu musejí při sestavování rozpočtu, resp. plánu, akceptovat mnohem užší tvůrčí prostor než tuzemsky vlastněné podniky. Toto zjištění souvisí s mírou centralizace rozpočtových systémů ve zkoumaném vzorku organizací. Zatímco naprostá většina respondentů popisovala svůj systém jako decentralizovaný, představitelé podniků s významným podílem zahraničního kapitálu většinou uvedli, že rozpočtová pravidla jsou obvykle stanovena shora. To potvrzuje poznatky Hope a Frasier (2003), potažmo Druryho (2015), kteří vnímají centralizaci tradičního rozpočetnictví jako cestu k nižší autonomii a flexibilitě. Potvrdil se tak předpoklad, že zahraniční vlastníci nevnímají rozpočet primárně jako podpůrný nástroj efektivního řízení organizace, nýbrž jako cestu k prosazování vlastních zájmů a k ovlivňování hospodaření podniku. V této souvislosti lze připomenout i názor prof. Milana Zeleného, podle kterého začal s rozprodáváním státních podniků zahraničním subjektům na počátku devadesátých let klesat nejen podíl Čechů na vlastnictví české ekonomiky, ale i jejich znalosti a schopnost učit se. Velké korporace totiž často přenášejí klíčové podnikové funkce (např. výzkum, tvorba strategií apod.) do centrály organizace a po dceřiných subjektech žádají jen provádění operativních činností.

Třetí skupina testovaných hypotéz rozebírala působení subjektivního vnímání vnějšího prostředí na volbu parametrů systému plánování a rozpočetnictví. Jakkoliv je citlivost rozpočetnictví vůči vnějším ekonomickým šokům historicky zdokumentována (k rozšíření tohoto nástroje v podnikovém sektoru došlo v období Velké hospodářské krize), názor na tuto oblast rozděluje autory zabývající se rozpočty do dvou skupin. Zatímco početná sestava výzkumníků nevěří, že by se rozpočetnictví v proměnlivém podnikatelském prostředí mohlo stát efektivní metodou (Neely et al., 2003; Ekholm a Wallin, 2011), podle jiné skupiny autorů lze deklarovaná omezení zmírnit aplikací vybraných prvků (Libby & Lindsay, 2010; Drury, 2015). Testování dopadu potenciálních zlepšení, mezi která byly zařazeny pravidelné rozpočtové revize (tedy porovnání plánu a reálně

dosahované výkonnosti), resp. implementace nefinančních ukazatelů výkonnosti, nakonec dalo za pravdu spíše skeptikům. Přestože existují výzkumy, které prokázaly vliv vnějšího prostředí na četnost rozpočtových revizí ve vybrané skupině podniků (např. Lorain a kol., 2015), na uvedeném vzorku organizací nebyly tyto rozdíly v chování zpozorovány. Prokázán nebyl ani vztah mezi subjektivním vnímáním vnějšího prostředí a zavedením nefinančních ukazatelů výkonnosti.

Pokud se však na testované determinanty podíváme komplexně, lze v dosažených výsledcích objevit logickou provázanost. Při interpretaci vztahů se můžeme odrazit od výsledků druhé hypotézy, která potvrdila významný vliv zahraničního kapitálu a poukázala na značný stupeň regulace, resp. centralizace systému plánování a rozpočetnictví. Nelze vyloučit, že právě v reakci na zmíněné vlastnosti systému přestali někteří manažeři považovat vývoj vnějšího prostředí za klíčový. Pochopili totiž, že se po nich žádá spíše striktní dodržování shora stanovených pravidel než spontánní řízení organizace. Výsledky naznačují, že jakkoliv může rozpočetnictví přinášet manažerům řadu užitečných informací využitelných ke správě podniku, zejména u velkých a zahraničně vlastněných subjektů jsou tyto potenciální výhody až druhořadou záležitostí po splnění kontrolní a alokační funkce. Z tohoto pohledu lze za hlavního hybatele nastavení systému plánování a rozpočetnictví považovat zájmy nejvyššího managementu organizace.

Při hodnocení dopadu subjektivního vnímání vnějšího prostředí na systém plánování a rozpočetnictví je třeba vzít v potaz i limitující faktory výzkumu. Sběr dat probíhal v době dlouhodobého růstu české ekonomiky, který byl charakterizován mimo jiné pozitivním vývojem hrubého domácího produktu a rekordně nízkou mírou nezaměstnanosti (data.oecd.org, ©2021). Vysoká důvěra v ekonomiku, vyjádřená bazickým indexem, dosáhla v červnu 2017 hodnoty 97,1, což je podle zjištění Českého statistického úřadu zhruba o deset jednotek více než v prosinci 2020. V posledním měsíci roku 2020 se souhrnný indikátor důvěry zastavil na hodnotě 87,9 (czso.cz, ©2020). Z těchto dat vyplývá, že období, kdy výzkum probíhal (leden až červenec 2017), nebylo ke zkoumání vlivu vnějšího prostředí nejvhodnější. Tehdejší fáze hospodářského cyklu ve spojení s vysokým stupněm důvěry podnikatelské sféry nedávala zúčastněným respondentům mnoho důvodů, aby stabilitu vnějšího prostředí hodnotily negativně. Nasbíraná data tento předpoklad potvrdila, neboť odpověď „spíše nestabilní“ nebo „zcela nestabilní“ zvolilo pouze 11,3 % respondentů. Významný vliv subjektivního vnímání vnějšího prostředí na proces plánování a rozpočtování tedy nebyl potvrzen mimo jiné i z výše uvedených důvodů.

### **Vedlejší cíl práce č. 3: Zkoumat specifika při používání nástrojů plánování a rozpočetnictví v organizacích na území České republiky.**

Na základě výsledků dotazníkového šetření lze usuzovat, že ve většině parametrů systému plánování a rozpočetnictví se praxe českých firem výrazně

neliší od zdokumentovaných postupů zahraničních firem. Znatelné rozdíly nastávají při aplikaci méně známých metod nebo dílčích prvků, které mají za cíl učinit systém plánování a rozpočetnictví flexibilnějším.

Příkladem je používání nefinančních ukazatelů výkonnosti. Zatímco poměr sledovaných subjektů, které začlenily tyto indikátory do výkonnostního řízení (48 % z redukovaného vzorku respondentů), svědčí o otevřenosti české podnikové sféry vůči moderním postupům, detailní analýza nasbíraných dat tento poznatek koriguje. Mnozí respondenti totiž význam nefinančních ukazatelů pochopili po svém a místo efektivity interních procesů začali do této skupiny zahrnovat klasické finanční indikátory, jakými jsou rentabilita, likvidita či návratnost investic. Potvrdil se tak názor Alba a Mustapy (2013), ze kterého vyplývá, že když dva dělají totéž, nemusí se jednat o totéž. Jinými slovy, snaha podniků ze střední a východní Evropy o osvojení metod, pocházejících ze západní Evropy, nezřídka přináší zcela jiné důsledky v chování, než autoři těchto metod očekávali. O těchto behaviorálních aspektech vývoje systému výkonnostního řízení ve svojí publikaci dále pojednávají například Uddin a kolektiv (2020).

Uvedené nepřesnosti při aplikaci nefinančních ukazatelů výkonnosti jsou zároveň logickým vysvětlením, proč tento krok ve sledovaném vzorku organizací nepřinesl očekávané zvýšení pocíťované efektivity systému (viz statistické testování hypotézy H4a). Při správném uchopení by nefinanční ukazatele měly poskytovat užitečné informace o produktivitě organizace a nasměrovat pozornost manažerů od mnohdy zkreslených finančních výsledků k širší paletě ukazatelů. Nicméně, z odpovědí respondentů vyplynulo, že neexistuje významný rozdíl ve vnímání efektivity plánování a rozpočetnictví mezi skupinami organizací, které nefinanční ukazatele zavedly a které nikoliv. Tyto výsledky je možné částečně připisovat závislosti respondentů na minulém vývoji, neboť zatímco finanční ukazatele patří u obchodních společností k povinně zveřejňovaným údajům a mají v České republice svou tradici, v otázce nefinančních ukazatelů lze polemizovat nad dostatečným povědomím představitelů českých podniků.

Výsledky výzkumu rovněž potvrdily tendenci zúčastněných respondentů pravidelně analyzovat odchylky mezi plánem a realitou. Prokazatelný vliv této činnosti na subjektivní vnímání efektivity systému plánování a rozpočetnictví však prokázán nebyl (viz hypotéza H4b). Názory Druryho (2015), resp. Libby a Lindsay (2010) o potřebě rozpočtových revizí za účelem celkového zefektivnění rozpočetnictví tedy v tomto výzkumu nenašly oporu. Bylo by však zavádějící uvedené výsledky interpretovat jako důkaz neúčinnosti systému plánování a rozpočetnictví v českých podnicích. Odborná literatura ukázala na příkladu společnosti Codman & Shurtleff (Simons, 1987), že vylepšení tradičního systému rozpočtování je podmíněno zohledněním několika souvisejících principů (viz kapitola 1.4.3), nikoliv aplikací jediného izolovaného doporučení. Z nasbíraných poznatků proto vyplývá potřeba systémového přístupu a promyšlené návaznosti zaváděných vylepšení.

Při porovnání s podobnými výzkumy publikovanými v zahraničí se postoj českých podniků vymyká v otázce úpravy rozpočtových cílů. Zatímco například Lorain a kolektiv (2015) zjistili, že 65 % oslovených španělských podniků nemůže stanovené cíle v průběhu rozpočtového období změnit, ve sledovaném vzorku českých organizací zvolilo tuto odpověď jen 29,5 % organizací. Očekávání, že zbylých více než 70 % respondentů bude plán, resp. rozpočet, průběžně aktualizovat, je však rovněž mylná. Upravování rozpočtu, resp. plánu, v návaznosti na vývoj vnějšího prostředí a sledovaných veličin potvrdilo 58 % firem z redukovaného vzorku.

Pozitivní tendence byla rozpoznána i při výzkumu propojení systému plánů a rozpočtů se strategickým řízením. Druryho radou (2015), že rozpočet nemá vycházet „z ničeho“, se řídí 70 % respondentů, kteří potvrdili návaznost rozpočtu, resp. plánu, na strategické plánování organizace. Tím by mělo být zaručeno, že si rozpočet v organizaci nebude žít vlastním životem a v návaznosti na strategii podniku bude docházet k jeho průběžné aktualizaci, resp. eliminaci zakonzervovaných nákladů.

#### **Vedlejší cíl práce č. 5: Zmapovat aktuálně používanou terminologii plánování a rozpočetnictví v uvedeném vzorku organizací.**

V oblasti terminologie nelze ze strany českých podniků hovořit o vyloženě svébytném uchopení jednotlivých pojmů, neboť vesměs vycházejí ze dvou tradičních směrů, tedy anglosaského a německého pojetí. Výchozím zjištěním pro další zkoumání bylo, že více než dvě třetiny respondentů rozlišují mezi pojmy plán a rozpočet.

Za pozoruhodné lze považovat zjištění, že navzdory propojenosti české a německé ekonomiky se většina oslovených respondentů přihlásila k používání terminologie dle anglosaského modelu. Necelých 90 % zúčastněných firem vnímá rozpočet jako výstup procesu hodnotově vyjádřených cílů, zatímco plán má dle 86 % respondentů charakter dokumentu obsahujícího věcně, případně naturálně stanovené cíle, potažmo prostředky k jejich dosažení.

Z nasbíraných odpovědí je dále zřejmé, že rozpočet se v některých organizacích týká jen vybraných strategických aktivit, např. může obsahovat náklady související se strategickými investičními akcemi či projekty. Některé zúčastněné podniky dále zdůrazňují, že rozpočet je v jejich podání jen jednou kapitolou plánu – nejde tedy o dva rovnocenné dokumenty.

## **4.2 Kvalitativní výzkum**

Úlohou kvalitativního výzkumu je proniknutí pod povrch zkoumané problematiky a detailní rozbor jevů vybraného systému. Přestože v předložené disertační práci přispívá tato část pouze ke splnění dvou vedlejších cílů (vedlejší cíl práce č. 4 a částečně i vedlejší cíl č. 3), pro získání nových poznatků o systémech plánování a rozpočetnictví v českém podnikovém sektoru je klíčová.

Cílem bylo vybrat typického reprezentanta českého podnikového sektoru, který navazuje na zdejší bohatou průmyslovou tradici a spadá do jednoho z tradičních výrobních odvětví. Autor navázal kontakt s podnikem „MPV“ ze sféry automotive, jehož mateřská společnost se nachází ve Španělsku. Jelikož se případová studie koncentruje na oblast plánování a rozpočetnictví, hlavní pozornost byla zaměřena na základní parametry rozpočtového procesu a na způsob, jakým tento systém ovlivňuje denní rutinu pracovníků. Výběrem společnosti MPV se podařilo pro studii získat informačně bohatý případ, který v sobě spojuje tradiční rozpočtovou praxi, postavenou na pevných ročních plánech rozdělení prostředků, a pokročilý systém výkonnostního řízení založený na klíčových ukazatelích výkonnosti (KPI).

Přejdeme-li k interpretaci **teoretického přínosu případové studie**, v první řadě lze konstatovat, že se potvrdil názor Choonga (2013), který považuje dosavadní diskusi o systémech výkonnostního plánování za nedostatečnou. Ve svojí studii uvedl, že největší pozornost bývá věnována jednotlivým parametrům systému, zatímco širší souvislosti, jako například způsob implementace systému, bývají podceňovány. Tomuto názoru lze dát za pravdu, neboť kdybychom se na systém plánování a rozpočetnictví ve firmě MPV dívali pouze optikou stanovených ukazatelů, ze tří zásadních poznatků pojmenovaných v rámci selektivního kódování (rezistence pracovníků vůči kolektivním ukazatelům, negativní aspekty časového zpoždění mezi výkonem a hodnocením pracovníka, odklon ukazatelů KPI od jejich základního poslání) by se projevil jen ten poslední. První dva poznatky pomohl identifikovat průzkum „v terénu“, který konfrontoval poslání systému plánování a rozpočetnictví s jeho skutečnou funkcí v organizaci.

Případová studie ve svém úvodu pracovala s východisky kvantitativního výzkumu, které dále rozvíjela. V souladu se Schatzkiho teorií praxe (1996) bylo potvrzeno, že funkčnost systému plánování a rozpočetnictví ovlivňuje řada behaviorálních aspektů. Jako příklad můžeme uvést výrok z kvantitativního výzkumu: „*Systém plánování a rozpočetnictví často nemá motivační účinky, neboť manažeři a pracovníci na nižších úrovních bývají hodnoceni podle ukazatelů, jejichž výsledek nedokáží svou prací přímo ovlivnit*“. Kvalitativní výzkum tento poznatek jednak potvrdil, jednak obohatil o poznání, že se tak děje převážně v případě celofiremních ukazatelů, případně celooblastních ukazatelů, na jejichž plnění participuje více útvarů.

Z nasbíraných poznatků byly v souladu s posláním kvalitativního výzkumu vytvořeny následující teoretické závěry:

- V organizacích s významným podílem zahraničního kapitálu bývají základní parametry systému plánování a rozpočetnictví stanoveny shora. Míra autonomie podniku se odvíjí nejen od vlastnické struktury, ale i od sociálně-kulturních faktorů, jakými jsou historie mateřské společnosti či země původu.
- Motivační účinek systému plánování a rozpočetnictví snižuje používání celofiremních, resp. celooblastních cílů. Tyto ukazatele jsou přípustné

k hodnocení manažerských pozic, nikoliv však k hodnocení řadových pracovníků, kteří je vnímají jako ukazatele kolektivní odpovědnosti.

- Začleňování finančních indikátorů do klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI), které by měly být ze svojí podstaty nefinanční, není dáno neznalostí manažerů, nýbrž upřednostněním finančních ukazatelů pro jejich jednoduché měření. Motivační rozměr těchto ukazatelů je však u řadových pracovníků i manažerů převážně nízký.
- Podmínkou naplnění motivační funkce systému plánování a rozpočetnictví je co nejkratší lhůta mezi provedením výkonu a vyplacením motivačního bonusu.
- Systém plánování a rozpočetnictví eskaluje vzájemnou rivalitu mezi jednotlivými odděleními a neprospívá jejich koordinaci. Tento negativní jev lze zmírnit nastolením kultury otevřené komunikace s pravidelnými meetingy a koordinačními schůzkami za účelem podpory interakce mezi jednotlivými organizačními útvary.
- Zatímco posláním rozpočtu je v rámci systému plánování a rozpočetnictví primárně alokace zdrojů, klíčové ukazatele výkonnosti (KPI) jsou určeny k výkonnostnímu plánování a aktivizaci pracovníků.

Výše uvedené teoretické závěry není možné na základě poznatků jedné případové studie zobecnit pro širší skupinu podniků. Jejich účelem je sestavení popisu pozorovaných jevů a vytvoření teorie k budoucímu otestování na širším vzorku organizací. Zatímco první teoretický koncept se úzce váže k podnikům s významným podílem zahraničního kapitálu, ostatní výroky mají vztah k velkým průmyslovým podnikům bez ohledu na jejich vlastnictví.

Při komparaci závěrů prezentovaného výzkumu s výstupy Uddina a kolektivu (2020) lze konstatovat, že řada původních předpokladů, obsažených v literární rešerši, nebyla prokázána. Nasbírané informace o podniku MPV nám ukazují, že firma s vyšším podílem zahraničního kapitálu nemusí být nutně centralizovanější než podnik s tuzemskými vlastníky. Důležitým předpokladem, jak se centralizaci vyhnout, je mobilizace vybraných komunikačních nástrojů, jejichž použití ve svojí studii doporučují právě Uddin a kolektiv (2020). Především se jedná o zavedení pravidelných meetingů, které umožní výměnu informací od nejnižších po nejvyšší články organizační struktury. Ve firmě PK, analyzované v Uddinově studii, se naopak ve větší míře projevuje závislost na minulém vývoji, který charakterizuje vysoká míra centralizace a používání širokého spektra výkonnostních ukazatelů, z nichž některé mají jen symbolickou úlohu. Poslední zmíněný jev, symbolická úloha ukazatelů výkonnostního plánování, má úzkou vazbu právě na centralizaci systému. „Odtrženost“ autora systému od dění na nižších úrovních organizační struktury a od běžné pracovní rutiny má v tomto podniku za následek, že smysl některých ukazatelů nedokáží interpretovat ani jednotliví manažeři.

## 5 PŘÍNOS PRÁCE PRO TEORII A PRAXI

Tato kapitola rozebírá význam předložené disertační práce z hlediska jejího praktického uplatnění v podnikové sféře a z pohledu teoretického rozvoje daného vědního oboru.

### 5.1 Přínos práce pro teorii

Předmětná práce sumarizuje poznatky o aktuální rozpočtové praxi v podnikové sféře a zkoumá trendy v chování podniků. Vychází z poznatku, že řada dosud publikovaných studií cílila na kritiku tradičního rozpočetnictví a prezentovala důvody, proč není vhodné klasický rozpočet v podniku používat. To však bylo v přímém rozporu s mezinárodními průzkumy, podle kterých rozpočetnictví zůstává jednou z nejpoužívanějších technik manažerského účetnictví napříč státy a kontinenty. Předložená práce proto zkoumala příčiny, proč je vnímání nástrojů plánování a rozpočetnictví v podnikové sféře tak rozdílné.

Za první příspěvek pro současnou teorii lze označit analýzu faktorů, které ovlivňují volbu a nastavení systému rozpočetnictví a plánování. Disertační práce v této analýze zohledňuje parametry podnikatelského prostředí v České republice, v jehož rámci byl výzkum realizován, a komentuje i vliv specifických faktorů, které vyplývají z charakteristiky České republiky jako malé otevřené ekonomiky. Zatímco vliv velikosti podniku a podílu zahraničního kapitálu byl na základě statistického testování prokázán, dopad subjektivního vnímání vnějšího prostředí na nastavení systému plánování a rozpočetnictví zůstal nepotvrzen.

Výzkum byl dále zacílen na identifikaci faktorů, které ovlivňují efektivitu systému plánování a rozpočetnictví. Jedním z výsledků kvantitativního výzkumu a současně přínosem pro teorii je zjištění, že cesta k vylepšení tradičního systému plánování a rozpočetnictví nevede skrze aplikaci jediného izolovaného nástroje (např. nefinančních ukazatelů výkonnosti či pravidelných rozpočtových revizí), nýbrž zavedením několika souvisejících principů zároveň. Z nasbíraných poznatků proto vyplývá potřeba systémového přístupu a promyšlené návaznosti zaváděných vylepšení.

Zatímco výše uvedené poznatky byly vygenerovány studiem literatury a otestovány prostřednictvím kvantitativního výzkumu, výstupem z kvalitativního výzkumu je šestice teoretických konceptů, jejichž platnost na širším vzorku podniků je nutné v budoucnu teprve otestovat. Tyto teoretické koncepty jsou zaměřeny na široké spektrum aspektů systému plánování a rozpočetnictví, například na vzájemnou symbiózu tradičních rozpočtů a klíčových ukazatelů výkonnosti, na motivační rozměr zvolených ukazatelů či na dopad dalších specifických faktorů, jakými jsou historie organizace či země, kde byla společnost založena. Dále lze za teoretický přínos disertační práce považovat komparaci poznatků o systému plánování a rozpočetnictví v podniku s významným podílem zahraničního kapitálu a v podniku s tuzemskými



vlastníky, k čemuž byla využita data z disertační práce a výstupy případové studie Uddina a kolektivu (2020).

Jakkoliv mohou být výstupy z kvalitativního výzkumu považovány za limitující a obtížně zobecnitelné, pro teorii je jejich potenciální přínos zásadní. Jak ukázala literární rešerše, v zemích střední a východní Evropy bývají techniky plánování a rozpočetnictví, stejně jako další metody manažerského účetnictví, zkoumány převážně prostřednictvím kvantitativních metod. Tím byly v rámci výzkumné praxe upozaděny rozhovory, pozorování a další přístupy, které objasňují postupy manažerů a pracovníků na jednotlivých úrovních organizační hierarchie. Kvantitativní výzkum rovněž nemá nástroje k tomu, aby objevil vliv specifických faktorů vývoje organizace (např. kulturní a historické vlivy), s výjimkou těch, které si aktéři sami uvědomují. V kvantitativních studiích tak může být uměle akcentován dopad ekonomických faktorů na činnost podnikatelských subjektů.

Kvalitativní výzkum lze z výše uvedených důvodů považovat za mimořádně potřebný, neboť přispívá k pochopení dílčích jevů a k pochopení funkčnosti vybraných metod ve zvolených podmínkách. Hodnotu předložených poznatků, obsažených v této disertační práci, zvyšuje obtížný přístup ke kvalitativním datům, který svědčí o jejich vzácnosti. Zdaleka ne každá firma má totiž natolik ochotné představitele top managementu, aby podrobný kvalitativní výzkum umožnili.

## 5.2 Přínos práce pro praxi

Za hlavní praktický přínos předložené disertační práce lze považovat vypracovanou případovou studii, která detailně charakterizuje systém plánování a rozpočetnictví ve firmě „MPV“. Analýza mikroprocesů probíhajících v této firmě včetně rozboru pozitivních a negativních aspektů může sloužit jako zdroj inspirace, případně metodický návod pro organizace, které zavádějí do svých struktur vybrané techniky systému plánování a rozpočetnictví.

Značný prostor je v práci věnován analýze klíčových ukazatelů výkonnosti (KPI), které jsou posuzovány z hlediska jejich dopadu na motivaci pracovníků a chování organizace. Výsledky předloženého výzkumu mohou v manažerech podnítit úvahu, zda je definovaný systém plánování a rozpočetnictví v jejich firmě dostatečně vysvětlován i na nižších úrovních organizační struktury a zda se zamýšlený model fungování výrazněji nerozchází s reálným vykonáváním jednotlivých úkonů. Poznatky z případové studie rovněž mají ambici upravit zakonzervované uvažování o používání tradičních a pokročilých metod rozpočetnictví. Jak ukazuje praxe analyzované společnosti „MPV“, tradiční a moderní metody se nemusejí vzájemně vylučovat, naopak se mohou vhodně doplňovat.

Pokud jde o výsledky kvantitativního výzkumu, zájemce z podnikového sektoru mohou obohatit zejména o přehled trendů v rozpočtové praxi firem. Výzkum rovněž zaznamenal i nežádoucí jevy v chování organizací, které mohou

pro čtenáře sloužit jako nástroj prevence proti podobným nepřesnostem. Jako příklad můžeme uvést analýzu používání nefinančních ukazatelů výkonnosti, ze které vzešel poznatek, že významné procento českých podniků řadí do této kategorie klasické finanční indikátory, aniž by jakýkoliv znak nefinančních ukazatelů splňovaly. Předložená práce dále vyzývá k aplikaci otevřené firemní kultury a k mobilizaci vybraných komunikačních nástrojů, například k zavedení pravidelných meetingů, které umožní výměnu informací od nejnižších po nejvyšší články organizační struktury.

### 5.3 Limity výzkumu

Výzkumný vzorek organizací, na kterém šetření proběhlo, byl omezen na podniky působící na území České republiky. Zmíněné rozhodnutí přineslo dva zjevné důsledky. Orientace na české podnikatelské prostředí v první řadě umožnila rozšíření spektra dosavadních poznatků o způsobech aplikace tzv. západních manažerských metod v podnicích na území postkomunistických států. V této souvislosti disertační práce navázala na studie Albu a kolektivu (2013, 2020), resp. Uddina a kolektivu (2020), jejichž autoři již dříve upozorňovali na nečekané důsledky používání „zavedených“ metod v transformujících se ekonomikách. Disertační práce usilovala o získání poznatků, po kterých právě zmíněné studie volají, ve smyslu zkoumání behaviorálních aspektů aplikace konkrétních manažerských metod.

V této souvislosti lze zmínit, že odborná literatura má tendenci převážně podceňovat vliv podniků ze střední a východní Evropy z důvodu jejich marginálního významu pro globální ekonomiku. Se začleňováním zemí střední a východní Evropy do západních struktur (NATO, Evropská unie) však roste i jejich vliv na světovou ekonomiku. Vzhledem k nezpochybnitelnému faktu, že tyto podniky měly při implementaci vybraných manažerských metod zcela odlišnou startovací pozici než firmy z rozvinutých západních států, lze pokládat za naprosto přirozené jejich odlišné chování v rámci rozpočtové praxe. Předložená disertační práce ve svém obsahu na tuto skutečnost reagovala a neskrývala ambici ozřejmit vybrané rozdíly v chování západních a východních, případně střeoevropských podniků.

Detailní zkoumání jediného případu ve specifických podmínkách však přineslo i druhý důsledek, kterým je omezení platnosti prezentovaných výsledků pro velmi úzký vzorek subjektů. Tím se komplikuje také možnost zobecnění jednotlivých výstupů. Jak již ale bylo uvedeno, tento omezující faktor je vyvážen nasbíranými poznatky o mikroprocesech vybrané firmy, které lze v budoucnu otestovat na širším vzorku respondentů.

## ZÁVĚR

Předloženou disertační práce lze považovat za příspěvek do diskuse o systémech plánování a rozpočetnictví, potažmo o vhodném způsobu jejich využití v dynamickém podnikatelském prostředí 21. století. Realizovaný výzkum neměl ambici rozšiřovat povědomí o negativních aspektech tradičního rozpočetnictví, neboť tímto tématem se za poslední dvě desetiletí zabývaly mnohé studie. Záměrem autora bylo získat odpověď na nezodpovězenou otázku, proč jsou v náhledu na rozpočetnictví mezi představiteli podnikové sféry tak značné rozdíly, a identifikovat, resp. pochopit determinanty ovlivňující způsob plánování a rozpočtování ve sledovaném vzorku podniků. V návaznosti na tento záměr byl hlavní cíl disertační práce stanoven následovně: *„Hlavním cílem práce je identifikace faktorů ovlivňujících volbu systémů plánování a rozpočetnictví v organizacích a dále zkoumání dopadu jejich implementace na chování organizace“*. Za účelem podpory naplnění hlavního cíle disertační práce bylo dále stanoveno pět vedlejších cílů.

Pokud blíže rozebereme výše uvedený záměr výzkumu, z hlediska výběru vhodných vědeckých metod působí pojmy „identifikace“ a „pochopení“ jako obtížně skloubitelné. Zatímco snaha o identifikaci faktorů vybízí k realizaci kvantitativního výzkumu se zapojením širokého vzorku respondentů, na pochopení jednotlivých „mikroprocesů“ v organizaci tento typ výzkumu obvykle nestačí. Nemluvě o tom, že kvantitativní výzkum, nejčastěji spojený se sběrem dat prostřednictvím dotazníkového šetření, čelí celé řadě omezení. Burns (2000) například zdůrazňuje, že použití dotazníkového šetření staví na základní podmínce – respondenti budou ochotni i schopni pravdivě odpovědět. Podle Giddense (2005) je ale splnění tohoto předpokladu často diskutabilní. Odpovědi respondentů totiž v řadě případů spíše zachycují to, co respondenti říkají než to, jak myslí a jak opravdu pracují. Kvalitativní výzkum naproti tomu staví na pozorování a na zaznamenávání reálné praxe, k čemuž je nezbytná důvěra mezi výzkumníkem a zpovídaným. Pokud se podaří této konstelace dosáhnout, získaná data zpravidla vykazují vysokou spolehlivost, ale pouze ve specifických podmínkách daného případu (podniku). Výstupy kvalitativního výzkumu jsou proto obtížně zobecnitelné a lze je využít ke konstrukci teorií, k jejichž otestování na širším vzorku organizací dojde v budoucnu (Pickardová, 2013). S přihlédnutím k těmto poznatkům se autor rozhodl pro volbu smíšeného výzkumu.

Kvantitativní výzkum, skládající se z dotazníkového šetření a statistického testování hypotéz, byl v disertační práci použit pro rozpoznání trendů v podnikovém sektoru. Tuto úlohu sice splnil, při interpretaci výsledků je však nutné vzít v potaz omezený vzorek zúčastněných respondentů, který dosáhl počtu 136 organizací. Přestože spektrum oslovených organizací dosáhl 1500, míra návratnosti zůstala na úrovni pouhých 9,1 %. Jak ukazuje srovnání s výzkumy na podobné téma, nejedná se zdaleka jen o problém této práce (viz příklad hojně citované studie od Libby a Lindsay, 2010). Dillman ve své práci (2000) potvrzuje,

že dosažení přijatelné míry odezvy je typickým a složitě ovlivnitelným problémem průzkumů realizovaných formou dotazníkového šetření.

Zjištěné trendy byly v rámci kvalitativního výzkumu konfrontovány se systémem plánování a rozpočetnictví ve společnosti „MPV“, která je členem nadnárodního koncernu a na území České republiky vyrábí komponenty pro automobilový průmysl. Na základě uvedené charakteristiky lze zmíněnou organizaci zařadit mezi typické představitele podnikové sféry České republiky, což souvisí mimo jiné s průmyslovou tradicí země a s vysokou koncentrací zahraničního kapitálu v ekonomice. Výstupem kvalitativního výzkumu se stala případová studie, která sumarizuje data získaná polostrukturovanými rozhovory, porovnává je s existujícími studiemi a současně přispívá k vytvoření nových teoretických konceptů. Jak prozrazuje již první pohled na tyto výstupy, původní předpoklad autora, že se charakter systému plánování a rozpočetnictví bude měnit zejména v návaznosti na vlastnickou strukturu a historii organizace, byl poněkud zjednodušený. Výčet těchto faktorů je ve skutečnosti mnohem širší a obsahuje pestrou paletu sociálně-kulturních aspektů, mezi nimi i třeba národnost vlastníků. Efektivně fungující systém plánování a rozpočetnictví totiž vyžaduje propojení se strategií organizace, zvýšenou míru komunikace či pravidelné setkávání manažerů se zaměstnanci, což může být pro některé organizace samozřejmou součástí jejich kultury, zatímco pro jiné nepřekonatelným problémem. Potvrzují to i rozhovory se zaměstnanci společnosti MPV, která má ve svém genetickém kódu zabudovanou otevřenou kulturu svých španělských vlastníků. Respondenti vesměs uvádějí, že se v místech svého předešlého zaměstnání, převážně v českých či německých firmách, s těmito hodnotami nesetkali a systém plánování a rozpočetnictví byl v těchto organizacích nastaven zcela jinak.

Interakcí kvantitativního a kvalitativního výzkumu bylo dosaženo naplnění stanoveného cíle disertační práce. Mezi limity představeného řešení lze kromě již zmíněného užšího vzorku kvantitativního výzkumu zahrnout výběr jediného případu pro kvalitativní výzkum, což souvisí jednak s omezeným rozsahem předložené práce, jednak s důsledkem koronavirové pandemie, která ovlivnila chod většiny průmyslových podniků a omezila možnosti výzkumu realizovaného prostřednictvím osobního setkávání.

Potenciál pro budoucí výzkum spočívá především v otestování teoretických konceptů, které identifikoval kvalitativní výzkum, na širším vzorku organizací. Dále v expanzi dosavadního poznání o nastavení procesů systému plánování a rozpočetnictví v dalších typech podniků, které jsou pro českou podnikovou sféru typické. Známý okruh publikovaných studií z českého podnikatelského prostředí, které se koncentrují na podniky se zahraničními vlastníky, resp. na podniky s tuzemskými majiteli a historií sahající do éry státem řízené ekonomiky, by bylo možné rozšířit o podnik, který patří českým vlastníkům a byl založen soukromými majiteli až „v nových poměrech“, tedy po sametové revoluci roku 1989. Tento výzkum by přinejmenším mohl přispět k doplnění známého spektra faktorů volby a nastavení systému plánování a rozpočetnictví o další příklady.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ALBU, Nadia, ALBU, Catalin Nicolae, APOSTOL, Oana & Charles H. CHO, 2020. *The past is never dead: the role of imprints in shaping social and environmental reporting in a post-communist context*. Accounting, Auditing & Accountability Journal. December 2020. doi: 10.1108/AAAJ-08-2019-4131.

ALBU, Catalin & Razvan MUSTAPA, 2013. *Accounting in central Eastern Europe: Research in Accounting in Emerging Economies*. Emerald Group Publishing Limited. ISBN 978-1781909393.

ARMITAGE, Howard M., LANE, Dorian & Alan WEBB, 2020. *Budget Development and Use in Small- and Medium-Sized Enterprises: A Field Investigation*. Accounting Perspectives, vol. 19, iss. 3, pp. 206-240. doi: 10.1111/1911-3838.12231.

ARNOLD, Markus Christopher & Martin ARTZ, 2015. *Target difficulty, target flexibility, and firm performance: Evidence from business units' targets*. Accounting, Organizations and Society, vol. 40, pp. 61–77.

BECKER, Sebastian D., MAHLENDORF, Matthias D., SHÄFFER, Utz & Mario THATEN, 2016. *Budgeting in Times of Economic Crisis*. Contemporary Accounting Research, vol. 33, iss. 4, pp. 1489–1517. doi: 10.1111/1911-3846.12222.

BELLAVANCE, Francois, LANDRY, Suzanne, & Eduardo SCHIEHLL, 2013. *Procedural justice in managerial performance evaluation: Effects of subjectivity, relationship quality, and voice opportunity* [online]. British Accounting Review, vol. 45, iss. 3, pp. 149–166. doi: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.06.013>.

BUHOVAC, Adriana Rejc & Maja Zaman GROFF, 2012. *Contemporary performance measurement systems in Central and Eastern Europe: a synthesis of the empirical literature*. doi: 10.5771/0949-6181-2012-1-68.

BURNS, Robert B., 2000. *Introduction to Research Methods*. Ohio: Sage Publications. ISBN 978-0761965923.

CARDOȘ RÉKA, Ildikó, 2014. *New trends in budgeting – a literature review*. SEA - Practical Application of Science, vol. 2, iss. 4, pp. 483-490.

Český statistický úřad, 2020. *Konjunkturální průzkum - prosinec 2020* [online]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cri/konjunkturální-průzkum-prosinec-2020>.

Český statistický úřad, 2015. *Statistika & my* [online]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/20555473/3201851503.pdf/42955312-97a9-46e7-9dbb-b0e6b66ea8af?version=1.1>.

DE WAAL, André, HERMKENS-JANSSEN, Miriam & Arco VAN DE VEN, 2011. *The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox*.

Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 7, iss. 4, pp. 316-336. doi: <https://doi.org/10.1108/18325911111182295>.

DRUCKER, Peter Ferdinand, 2016. *To nejdůležitější z Druckera v jednom svazku*. Praha: Management Press. ISBN 80-85603-38-1.

DRURY, Colin, 2015. *Management and Cost Accounting*. 9th edition, Thomson Learning. ISBN-13:978-1408093931.

DUGDALE, David & Stephen LYNE, 2006. *Budgeting practice and organisational structure*. Research Executive Summaries, vol. 6, iss. 4. ISSN 1744-7038.

EKHOLM, Bo-Göran & Jan WALLIN, 2000. *Is the annual budget really dead?* Journal European Accounting Review, vol. 9, iss. 4, pp. 519-539. doi: <https://doi.org/10.1080/09638180020024007>.

EKHOLM, Bo-Göran & Jan WALLIN, 2011. *The Impact of Uncertainty and Strategy on the Perceived Usefulness of Fixed and Flexible Budgets*. Journal of Business Finance & Accounting, vol. 38, iss. 1-2, pp. 145-164. doi: <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.2010.02228.x>.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše, WAGNER, Jaroslav & Petr PETERA, 2019. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. 3. vydání. ISBN 978-80-7598-486-9.

FOTR, Jiří, VACÍK, Emil, SOUČEK, Ivan, ŠPAČEK, Miroslav & Stanislav HÁJEK, 2012. *Tvorba strategie a strategické plánování*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-247-3985-4.

GARENKO, Patrizia, & Milind Kumar SHARMA, 2014. *Performance measurement system con-tingency factors: a cross analysis of Italian and Indian SMEs*. Production Planning & Control: The management of operations, vol. 25, iss. 3, pp. 220-240.

GARRISON, Ray H., NOREEN, Eric W. & Peter C. BREWER, 2018. *Managerial Accounting*. 16th Edition. New York: McGraw-Hill Irwin. ISBN 978-1259917066.

GIOIA, Dennis A., CORLEY, Kevin G. & Aimee L. HAMILTON, 2013. *Seeking Qualitative Rigor in Inductive Research: Notes on the Gioia Methodology*. Organizational Research Methods, vol. 16, iss. 1, pp. 15-31. doi: [10.1177/1094428112452151](https://doi.org/10.1177/1094428112452151).

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., & Dan L. HEITGER, 2015. *Cornerstones of Managerial Accounting*. 6th Edition. Cengage Learning.

HANSEN, Stephen C., 2011. *A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting, and Beyond Budgeting*. European Accounting Review, vol. 20, iss. 2, pp. 289-319.

- HANSEN, Stephen C., OTLEY, David T. & Wim A. VAN DER STEDE, 2003. *Practice development in budgeting: an overview and research perspective*. Journal of Management Accounting Research, vol. 15, iss. 1, pp. 95-116.
- HENDL, Jan, 2016. *Kvalitativní výzkum: Základní teorie, metody a aplikace*. Praha: Portál. ISBN 978-80-262-0982-9.
- HILTON, Ronald W. & David E. PLATT, 2013. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. McGraw Hill Higher Education.
- HOLMAN, Robert, 2000. *Transformace české ekonomiky*. Praha: CEP – Centrum pro ekonomiku a politiku. ISBN 80-902795-6-2.
- HOPE, Jeremy & Robin FRASER, 2003. *Who needs budgets?* Harvard Business Review, vol. 81, iss. 2, pp. 108-115.
- HORNGREN, Charles T., 2009. *Cost accounting: a managerial emphasis*. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall. ISBN 978-0134475585.
- CHOONG, Kwee Keong, 2013. *Understanding the features of performance measurement system: a literature review*. Measuring Business Excellence, vol. 17, iss. 4, pp. 102-121. ISSN 1368-3047. doi: <https://doi.org/10.1108/MBE-05-2012-0031>.
- JENSEN, Michael C., 2001. *Corporate budgeting is broken - let's fix it*. Harvard Business Review, vol. 79, iss. 10.
- JOSHI, Prem Lal, AL-MUDHAKI, Jawahar & Wayne G. BREMSER, 2003. *Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain*. December 2003. Managerial Auditing Journal, vol. 18, iss. 9, pp. 737-750. doi: <https://doi.org/10.1108/02686900310500505>.
- KALOUDA, František, 2016. *Finanční analýza a řízení podniku*. 2. vydání. ISBN 9788073805913.
- KAPLAN, Robert S. & David P. NORTON, 1992. *The balanced scorecard – measures that drive performance*. Harvard Business Review, vol. 70, iss. 1, pp. 71-79.
- KENNO, Staci A., LAU Michelle & Barbara SAINTY, 2018. *In Search of a Theory of Budgeting: A Literature Review*. Accounting Perspectives, vol. 17, iss. 4, pp. 507-553.
- KING, Robyn, CLARKSON, Peter M. & Sandra WALLACE, 2010. *Budgeting practices and performance in small healthcare businesses*. Management Accounting Research, vol. 21, iss. 1, pp. 40-55.
- KLIMAITIENE, Ruta & Justina RAMANAUSKAITE, 2019. *Insight into budgeting practices: empirical study of the largest manufacturing companies in*

*Lithuania*. Science and Studies of Accounting and Finance Problems and Perspectives, vol. 13, iss. 1, pp. 19-27. doi: 10.15544/ssaf.2019.03.

KNÁPKOVÁ, Adriana, HOMOLKA, Lubor & Drahomíra PAVELKOVÁ, 2014. *Utilization of Balanced Scorecard and the Effect of its on the Financial Performace of Companies in the Czech Republic*. E+M Ekonomie a management. vol. 17, iss. 2. doi: <http://dx.doi.org/10.15240/tul/001/2014-2-011>.

KOŠTURIÁK, Ján, 2015. *O podnikání s nadhledem*. Karmelitánské nakladatelství. ISBN 978-80-7195-862-8.

KRÁL, Bohumil a kolektiv, 2018. *Manažerské účetnictví*. 4. rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Management Press. ISBN 978-80-7261-568-1.

LIBBY, Theresa & R. Murray LINDSAY, 2010. *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*. Management Accounting Research, vol. 21, iss. 1, pp. 56-75.

LIDIA, Tanase Gabriela, 2014. *Difficulties of the Budgeting Process and Factors Leading to the Decision to Implement this Management Tool*. Procedia Economics and Finance, vol. 15, pp. 466-473. doi: [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00484-5](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00484-5).

LINNEBERG, Mai S. & Steffen KORSGAARD, 2019. *Coding qualitative data: a synthesis guiding the novice*. Qualitative Research Journal, vol. 19, iss. 3. doi: 10.1108/QRJ-12-2018-0012.

LOHAN, Garry, 2013. *A Brief History of Budgeting: Reflections on Beyond Budgeting, Its Link to Performance Management and Its Appropriateness for Software Development*. In: Fitzgerald B., Conboy K., Power K., Valerdi R., Morgan L., Stol KJ. (eds) *Lean Enterprise Software and Systems*. LESS 2013. Lecture Notes in Business Information Processing, vol. 167. Springer, Berlin, Heidelberg.

LORAIN, Marie Anne, DOMONTE, Aurora García & Francisco Luis Sastre PELÁEZ, 2015. *Traditional budgeting during financial crisis*. Cuadernos de Gestión, vol. 15, iss. 2, pp. 65-90.

MERRIAM, Sharan B. & TISDELL, Elizabeth J., 2016. *Qualitative research: a guide to design and implementation*. San Francisco: John Wiley & Sons, Inc. ISBN 978-1-119-00361-8.

NEELY, Andy, BOURNE, Mike & Chris ADAMS, 2003. *Better budgeting or beyond budgeting?* Measuring Business Excellence, vol. 7, iss. 3, s. 22-28, ISSN 1368-3047.

NEELY, Andy, SUTCLIFFE, M. R., & HEYNS, H. R., 2001. *Driving Value through Strategic Planning and Budgeting*. London: Accenture.

NOREEN, Eric W. et al., 2017. *Managerial accounting for managers* Fourth edition. New York: McGrawe-Hill Education.



- ØSTERGREN, Katarina & Inger STENSAKER, 2011. *Management control without budgets: a field study of beyond budgeting in practice*. European Accounting Review, vol. 20, iss. 1, s: 149-181.
- PICKARD, Alison Jane, 2013. *Research methods in information*. London: Facet. ISBN 9781856048132.
- PIETRZAK, Żaneta, 2014. *Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies*. Social Sciences, Vol. 82, iss. 4, s. 26-37. ISSN 1822–7260. doi: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.ss.82.4.6604>.
- POPEŠKO, Boris & Šárka PAPADAKI, 2016. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada Publishing. ISBN: 978-80-247-5773-5.
- POPEŠKO, Boris, NOVÁK, Petr, PAPADAKI, Šárka & Dušan HRABEC, 2015. *Are the Traditional Budgets still Prevalent: the Survey of the Czech Firms Budgeting Practices*. Transformations in Business & Economics, Vol. 14, iss. 3C, p. 42-59.
- RICKARDS, Robert C., 2006. *Beyond budgeting: boon or boondoggle?* Investment Management and Financial Innovations, vol. 3, iss. 2, pp. 62-76.
- SCHATZKI, Theodore R., 1996. *Social Practices: A Wittgensteinian Approach to Human Activity and the Social*. Cambridge University Press, Cambridge. doi: <https://doi.org/10.1017/CBO9780511527470>.
- SIMONS, Robert L., 1987. *Codman & Shurtleff, Inc.: Planning and Control System*. Case study # 9-187-081. Boston: Harvard Business School, MA.
- SOROOSHIAN, Shahryar, AZIZ, Nor Filianie, AHMAD, Asraf, JUBIDIN, Syafiah Norsyahira & Nor Mahirah MUSTAPHA, 2016. *Review on Performance Measurement Systems*. Mediterranean Journal of Social Sciences, vol. 7, iss. 1, pp. 123-132. doi: 10.5901/mjss.2016.v7n1p123.
- SOUKUP, Petr, 2010. *Nesprávná užívání statistické významnosti a jejich možná řešení*. Data a výzkum-SDA Info, vol. 4, iss. 2, pp. 77-104.
- SRPOVÁ, Jitka, SVOBODOVÁ, Ivana, SKOPAL Pavel & Tomáš ORLÍK, 2011. *Podnikatelský plán a strategie*. Grada Publishing. ISBN 978-80-247-4103-1.
- ŠIŠKA, Ladislav, 2016. *The Contingency Factors Affecting Management Accounting in Czech Companies*. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, vol. 64, iss. 4, pp. 1383-1392.
- ŠVIHLÍKOVÁ, Ilona, 2015. *Jak jsme se stali kolonií*. Praha: Rybka Publishers. ISBN 978-80-87950-17-3.
- UDDIN, Shahzad Nasir, POPEŠKO Boris, PAPADAKI, Šárka & Jaroslav WAGNER, 2020. *Performance measurement in a transitional economy*:

*unfolding a case of KPIs*. Accounting Auditing & Accountability Journal. December 2020. doi: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2019-4231>.

VAN HELDEN, Jan & Shahzad UDDIN, 2016. *Public sector Main emerging economies: A literature review*. Critical Perspectives on Accounting, vol. 41, pp. 34–62.

VRCHOTA, Jaroslav & Petr ŘEHOŘ, 2017. *Manažerské techniky*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. ISBN 978-80-7394-632-6.

WAGNER, Jaroslav, FIBÍROVÁ, Jana & Aneta KŘEHNÁČOVÁ, 2019. *Vývoj manažerského účetnictví v České republice: 1989–2019*. Český finanční a účetní časopis, 2019, vol. 14, iss. 4, pp. 57–80. doi: 10.18267/j.cfuc.539.

WILLIAMS, Jan R., HAKA, Susan F., BETTNER, Mark S. & Joseph V. CARCELLO, 2018. *Financial & managerial accounting: the basis for business decisions*. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-1-259-69240-6.

WNUK-PEL, Tomasz & Česlovas CHRISTAUSKAS, 2018. *Analysis of Operational Budgeting Practices in Polish and Lithuanian Companies*. Transformations in Business & Economics, Vol. 17, iss. 3, s. 102-124.

YALCIN, Selcuk, 2012. *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Intercountry Comparison*. Accounting in Europe, vol. 9, iss. 1, s. 95-110.

## SEZNAM PUBLIKAČNÍCH AKTIVIT AUTORA

Dokulil, J., Popesko, B. & Dvorský, J. (2020). *The Budgeting Processes of Czech Companies: The Role of the Ownership Structure and Foreign Capital*. Oeconomia Copernicana, vol. 11, iss. 4, pp. 779-798. doi: 10.24136/oc.2020.031.

Dokulil, J. & Popesko, B. (2020). *Operational Budgeting in Czech Companies*. International Advances in Economic Research, vol. 26, iss. 2, pp. 193–195. doi: 10.1007/s11294-020-09783-3.

Dokulil, J., Dvorský, J. & Popesko, B. (2018). *Budgeting and Czech Companies: Connected Concepts or Two Different Worlds?* Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration, vol. 26, iss. 44, pp. 65–76. ISSN 1211-555X.

Popesko, B., Dokulil, J. & Hrabec, D. (2017). *How Czech Firms Deal with Operational Budgets? – Survey Results*. Journal of International Studies, vol. 10, iss. 2, pp. 138-147. doi:10.14254/2071-8330.2017/10-2/10.

Dokulil, J., Zlámalová, J. & Popesko, B. (2017). *The Perception of Budgeting in Czech Firms — Results of a Survey*. Oeconomia Copernicana, vol. 8, iss. 2, pp. 273-285. doi:10.24136/oc.v8i2.17.

Popesko, B., Ključnikov, A., Hrabec, D. & Dokulil, J. (2016). *Predictability of Business Environment within Budgeting Process – Is it Connected with Fluctuations of Economy?* Economics and Sociology, vol. 9, iss. 2, pp. 90-100. doi:10.14254/2071-789X.2016/9-2/6.

Dokulil, J. (2016). *Nedostatky rozpočtových systémů – zkušenosti českých podniků*. In Sborník příspěvků z konference Krizové řízení a řešení krizových událostí: 8. – 9. září 2016, Uherské Hradiště, Česká republika: pp. 39-45. ISBN 978-80-7454-632-7.

Dokulil, J. (2016). *Budgeting Process in the Business Environment*. In Proceedings from the 12th Annual International Bata Conference for Ph.D. Students and Young Researchers: April 28th, 2016, Zlín, Czech Republic: pp. 111-117. ISBN 978-80-7454-592-4.

Dokulil, J. (2015). *Process Costing Methods as a Tool of Financial Risks Prevention*. In Proceedings from the International Conference on Crisis Management and Solution of the Crisis Situations: September 10th – 11th, 2015, Uherské Hradiště, Czech Republic: pp. 52-63. ISBN 978-80-7454-573-3.

# ODBORNÝ ŽIVOTOPIS AUTORA

## 1) Osobní údaje

Příjmení, jméno: Dokulil Jiří

Akademický titul: Ing.

Datum narození: 11. 3. 1990

Adresa: Křečkovská 76/45, 682 01 Vyškov

## 2) Vzdělání

2015 – dosud: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, doktorský studijní program Ekonomika a management, obor Management a ekonomika.

2013 – 2015: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, magisterský studijní program Ekonomika a management, obor Podniková ekonomika.

- Diplomová práce: Projekt inovace kalkulačního systému ve společnosti XY.
- Ocenění od Slováckých strojírén, a.s., za diplomovou práci a vynikající studijní výsledky.
- Účastník projektu „Nadaní studenti“ – roční stáž na ekonomickém útvaru společnosti Fimes, a.s.

2010 – 2013: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta logistiky a krizového řízení, bakalářský studijní program Ekonomika a management, obor Logistika a management.

- Bakalářská práce: Oceňování podniku.

2006 – 2010: Střední škola zdravotnická a zemědělsko-ekonomická Vyškov, obor Ekonomika zemědělství a výživy.

### 3) Pracovní zkušenosti

2017 - dosud: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta logistiky a krizového řízení (60% pracovní úvazek) a Fakulta managementu a ekonomiky (40% pracovní úvazek), akademický pracovník – asistent.

- Funkce tajemníka Ústavu krizového řízení FLKŘ UTB (od 1. 4. 2017 do současnosti).
- Výuka předmětů:
  - Základy podnikové ekonomiky
  - Podniková ekonomika
  - Podniková ekonomika II
  - Koncepty podnikatelského myšlení
  - Základy podnikatelství
  - Krizové řízení podniku
  - Management
  - Makroekonomie
  - Ekonomika krizových situací
- Předseda organizačního výboru mezinárodní konference „CrisCon – Krizové řízení a řešení krizových situací“ (FLKŘ UTB) v letech 2017 a 2018.
- Vedení a oponování bakalářských prací, prací SVOČ.

### 4) Projektová činnost

01/2020 – současnost: Člen řešitelského týmu projektu IGA/FaME/2020/010 „The Measurement of Performance in Selected Sectors with the Emphasis on Human Resources Indicators“.

01/2018 – 12/2019: Člen řešitelského týmu projektu IGA/FaME/2018/012 „Využití finančních a nefinančních ukazatelů v rozpočetnictví a controllingu“.

01/2016 – 12/2017: Hlavní řešitel projektu IGA/FaME/2016/005 „Alternativní systémy plánování, rozpočtování a alokace nákladů v kontextu měření výkonnosti v rámci soukromého a veřejného sektoru“.

09/2015 – 12/2015: Hlavní řešitel projektu IGA/FaME/2014/011 „Využití moderních metod rozpočetnictví založených na výkonnostních ukazatelích KPI“ – projekt převzat od Ing. V. Šocové.

Ing. Jiří Dokulil, Ph.D.

**Faktory volby systémů rozpočtnictví a plánování a jejich dopad  
na chování a výkonnost organizace**

Determinants of budgeting and planning systems selection and their impact on  
organization behavior and performance

Teze disertační práce

Vydala Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně,  
nám. T. G. Masaryka 5555, 760 01 Zlín.

Náklad: vyšlo elektronicky

1. vydání

Sazba: autor

Publikace neprošla jazykovou ani redakční úpravou.

Rok vydání 2021

ISBN 978-80-7678-006-4