

PODNIKOVÉ ROZPOČTOVNÍCTVO

Vybrané problémy rozpočtovania v súčasných podmienkach

Rozpočtovníctvo zahŕňa ekonomické informácie o očakávaných ekonomických javoch podniku a vnútro podnikových útvarov za určité obdobie. Svojou charakteristikou patrí do informácií plánovacích (ukladacích, prikazovacích) v oblasti hodnotového podnikového a vnútro podnikového riadenia. Rozpočtovníctvo tvorí systém rozpočtov, ktorý je úplne v právomoci podniku. **Predmet** rozpočtovníctva nie je v celosvetovej praxi vymedzený jednotne. Minimálne sa vzťahuje na rozpočtovanie režijných nákladov a maximálne (najmä v prípade ročných rozpočtov) sa môže stotožňovať s vymedzeným predmetom účtovníctva, ale s tým rozdielom, že rozpočtovníctvo vyjadruje javy budúce.

1. Vymedzenie rozpočtovníctva a jeho úlohy

Pojem rozpočtovníctvo sa u nás používal už skôr, najmä v období platnosti jednotného podnikového počtovníctva. Pred týmto obdobím sa predmetná oblasť ekonomických informácií nazývala aj budžetovanie, a to podľa francúzskeho výrazu budget (vyslov büdže), t. j. rozpočet. Rozpočtovníctvo sa vyvíjalo súběžne s potrebou získavať podrobnejšie informácie o plánovanom priebehu reprodukčného procesu bez zreteľa na to, či ho metodicky riešil alebo neriešil niektorý právny predpis.

Termíny rozpočet a plán sa v celosvetovej praxi nechápu rovnako. Napríklad v germanofónnej oblasti rozpočtovníctvo splyva s podnikovým plánovaním. V anglofónnej oblasti sa v plánovaní stanovujú ciele (úlohy) a určujú zdroje na dosiahnutie stanovených cieľov. Tento druhý aspekt plní rozpočtovníctvo, ktorého náplňou sú dlhodobé i krátkodobé rozpočty. V našich podmienkach sa uplatňuje obvykle druhá tendencia a krátkodobé rozpočty sa zostavujú na rozdiel od plánov i za najnižšie vnútro podnikové útvary (zodpovednostné strediská).

V plánoch sa používa i vecné vymedzenie cieľov (napríklad kvantitatívne ukazovatele), naproti tomu rozpočty sa vyjadrujú v peňažných jednotkách.

Prvkami systému rozpočtov sú jednotlivé druhy rozpočtov, ktoré možno rozlišovať podľa viacerých hľadísk napríklad:

- a) podľa **dĺžky obdobia**, na ktoré sa zostavujú, sú rozpočty:
 - dlhodobé (približne 8 – 10 rokov) pre strategické riadenie, napríklad dlhodobý rozpočet finančných zdrojov, investičné rozpočty, rozpočty nákladov na výskum a vývoj a podobne,
 - strednodobé pre taktické riadenie, v ktorých sa strategické ciele upresňujú na taktické úlohy (na 2 – 5 rokov),
 - krátkodobé pre operatívne riadenie (ročné a kratšie obdobia);
 - b) podľa **stupňa riadenia**, pre ktorý sa zostavujú, sú rozpočty základné podľa ekonomickej štruktúry vnútro podnikových útvarov a ich sumarizáciou sa získavajú súhrnné rozpočty za vyššie stupne riadenia, napríklad za závod, za podnik;
 - c) podľa **obsahu** sa delia na:
 - rozpočty výsledkové, a to rozpočty nákladov, výnosov a hospodárskeho výsledku,
 - rozpočty súvahové vo forme bilančných zostáv súvahových položiek, prípadne len
 - položky obežného majetku a krátkodobých pasív,
 - rozpočty peňažných tokov (cash flow).
- Rozpočet výsledkový, súvahový a rozpočet peňažných tokov tvoria hlavný rozpočet (používa sa aj termín základný, prípadne veliteľský rozpočet, angl. Master Budget);
- d) podľa **úrovne aktivity** (stupňa využitia kapacity) sú rozpočty:
 - pevné, zostavené na plánovaný objem výkonov strediska (plánovanú úroveň aktivity) prepočítan-

né pomocou rozpočtovanej režijnej prirážky (sadzby) na skutočný objem výkonov strediska (skutočnú úroveň aktivity) bez rozlíšenia variabilnej a fixnej zložky réžie,

- pevné v absolútnej výške (neprepočítané),
- alternatívne (s oddeleným rozpočtovaním variabilnej a fixnej zložky réžie) prepočítané na skutočný objem výkonov (skutočnú úroveň aktivity) strediska.

Na kontrolu úrovne hospodárenia strediska je najvhodnejší tretí typ. Pri zostavovaní rozpočtov sa jednotlivé hľadiská navzájom kombinujú a niektoré hľadiská členia podrobnejšie.

Využitie rozpočtovníctva je najmä v stanovovaní úloh v peňažnom vyjadrení, v poskytovaní podkladov na kontrolu ich plnenia, ako aj v utváraní predpokladov zabezpečovania likvidity, zvyšovania ekonomickej efektívnosti a hospodárnosti celého reprodukčného procesu. Sú to najmä:

- stanovovanie úloh vo finančnom pláne, najmä v rozpočtovej (plánovej) výsledovke z oblasti nákladov, výnosov, hospodárskeho výsledku, prípadne aj ďalších úloh prostredníctvom stanovených ukazovateľov,
- stanovovanie úloh rozpočtovaním peňažných tokov (cash flow),
- stanovovanie úloh rozpočtovaním vnútropodnikových nákladov, vnútropodnikových výnosov a vnútropodnikového výsledku hospodárenia,
- prehlbovanie a zdokonaľovanie informácií o zložení a vývoji nákladov, výnosov a poskytovanie podkladov na riadenie o podnikových činnostiach a výkonoch,
- poskytovanie podkladov o nepriamych nákladoch na zostavovanie predbežných kalkulácií,
- motivovanie a stimulovanie zamestnancov na znižovanie nákladov a zvyšovanie ekonomických efektov.

Vzhľadom na zameranie rozpočtovníctva je jeho centrálné usmerňovanie nemožné. Základné právne predpisy môžu prípadne riešiť len jeho hlavné zásady. Aplikácia rozpočtovníctva v jednotlivých podnikoch musí vychádzať z konkrétneho systému riadenia podniku a jeho vnútropodnikového riadenia, použitého spôsobu zodpovednostného účtovníctva, ako aj z možností použitia techniky spracovania rozpočtov.

2. Rozpočty podnikov a vnútropodnikových útvarov

Rozpočtovníctvo v krajinách s vyspelou trhovou ekonomikou patrí medzi významné ekonomické nástroje finančného riadenia. Prostredníctvom rozpočtov sa podniku stanovujú dlhodobé i krátkodobé úlohy. Rozhodujúce sú najmä strategické úlohy stanovené na niekoľko rokov vopred ako **dlhodobé ciele** podniku, ktoré sú podložené vypracovanými **prognózami**. Nevyhnutnou súčasťou finančného riadenia je vymedzenie takzvaných **podnikových politík**, ktorými sa určujú zásady riadenia jednotlivých oblastí podnikovej činnosti. Prijatie určitej podnikovej politiky dlhodobo ovplyvňuje potrebu finančných prostriedkov, a teda aj rozpočet, a opačne, dlhodobé rozpočtovanie finančných prostriedkov znamená hľadať také podnikové politiky, ktoré by viedli k optimálnemu dosiahnutiu cieľov podniku. Význam stanovenia zásad na riadenie jednotlivých oblastí podnikovej činnosti je i v tom, že zabezpečujú jednotné rozhodovanie rôznych zložiek podniku (napríklad vo veľkých podnikoch alebo spoločnostiach s veľkým počtom pobočiek, ktoré sú miestne vzdialené, prípadne sú v rôznych štátoch). Konkretizácia podnikových politík spočíva vo vypracovaní smerníc a pracovných postupov, ktoré treba dodržiavať pri praktickom zabezpečovaní a vykonávaní jednotlivých činností.

Na riadenie podnikovej činnosti sa stanovujú zásady týchto hlavných oblastí, takzvané čiastkové podnikové politiky:

- marketingová politika a politika predaja zahrnujú zásady prieskumu trhu, tvorby cien, reklamu, stanovujú oblasti predaja atď.,

- investičná politika zahrnuje zásady orientácie obstarávania, údržby a opráv investičného majetku,
- nákupná, zásobovacia a skladovacia politika zahŕňujú zásady riadenia zásob,
- úverová politika zahrnuje zásady poskytovania a získavania úveru,
- finančná politika zahrnuje zásady postupu pri vzniku dočasného nedostatku alebo prebytku peňažných prostriedkov a získavania dlhodobých peňažných prostriedkov.

Podobné zásady sa vymedzujú i na riadenie ďalších oblastí podnikovej činnosti (napríklad výskumu, vývoja výroby a podobne).

Vo finančnom riadení sa systém rozpočtov člení na

- dlhodobý rozpočet finančných zdrojov,
- ročné vykonávacie rozpočty,
- krátkodobé operatívne rozpočty vnútropodnikových útvarov.

Dlhodobý rozpočet finančných zdrojov je v podstate dlhodobý finančný výhľad, v ktorom sa majú dosiahnuť stanovené dlhodobé ciele. Zostavuje sa za predpokladu, že výsledky prognóz boli vypracované správne a budú sa dodržiavať stanovené podnikové politiky. Rozpočet plní podobnú funkciu, ako u nás zostavované **dlhodobé finančné plány**. Zvyčajne sa zostavuje na 8 až 10 rokov s rozpisom úloh na ročné obdobia. Rozpočtujú sa v ňom najmä tieto hlavné položky: výška predaja (a teda i výnosov), výška zisku (napríklad určitým percentom z výšky predaja) a rozdelenie zisku. Ďalšou časťou rozpočtu sú stavy aktív a stavy pasív.

**Dlhodobý
rozpočet
finančných
zdrojov**

Pri zostavovaní prvého variantu sa obyčajne zistí viac finančných nedostatkov, a to za celé rozpočtované obdobie, ale i za niektoré roky tohto obdobia. Tieto sa odstraňujú napríklad skúmaním možností zvýšenia predaja a zisku, prípadne sa menia zásady riadenia, uplatňujú sa zmeny v úverovej politike a iné.

V praxi je pravidlom postupné spresňovanie rozpočtu vypracúvaním **viacerých variantov**.

Zodpovednosť za zostavovanie dlhodobého rozpočtu finančných zdrojov má zvláštny rozpočtový výbor, v ktorom sú väčšinou zastúpení vedúci zamestnanci podniku. Vypracovaním podstatných častí tohto rozpočtu je zvyčajne poverený kvalifikovaný účtovník.

Dlhodobý rozpočet finančných zdrojov plní vo finančnom riadení aktívnu úlohu, a to tak v čase jeho zostavovania, ako aj v čase jeho platnosti a spresňovania.

Ročné vykonávacie rozpočty

Po schválení dlhodobého rozpočtu finančných zdrojov sa zostavujú podľa jednotlivých oblastí podnikovej činnosti (zásobovanie, predaj, výroba, investície atď.) **ročné vykonávacie** rozpočty. Za najdôležitejšie z nich sa považujú rozpočet nákladov, výnosov a zisku, ktoré nadväzujú na ostatné čiastkové vykonávacie rozpočty. Vychádza sa z **rozpočtu predaja** a údaje o nákladoch sa získavajú z príslušných čiastkových rozpočtov jednotlivých oblastí. V centralistickom modeli riadenia sa vychádza z rozpisu podnikových úloh postupne na nižšie riadiace a výkonné stupne a útvary. V decentralistickom modeli sa rozpočty najskôr zostavujú na najnižšej úrovni a postupne sa sumarizujú až na úroveň podniku. V praxi sa obvykle uplatňuje kombinácia oboch postupov tak, že sa najskôr stanovia smerné hodnoty (napríklad limity, vývojové prírastky, úbytky atď.) na podnikovej úrovni a po spracovaní podrobných rozpočtov („zdola hore“) sa vytvára základ podnikového rozpočtu. Rozpočty sa zostavujú najprv v naturálnych jednotkách a potom sa prepočítavajú na peňažné jednotky. Hlavnými časťami ročných vykonávacích rozpočtov je rozpočtová výsledovka a na jej základe zostavená rozpočtová súvaha. Stav v týchto častiach ročných vykonávacích rozpočtov by mali byť v súlade s úlohami dlhodobého rozpočtu finančných zdrojov ku koncu príslušného roka. V prípade väčších rozdielov medzi úlohami, ktoré vyplývajú z ročných a dlhodobých rozpočtov, treba hľadať rezervy a navrhovať opatrenia na odstránenie nedostatkov. Ak je napríklad zisk podľa ročného vykonávacieho rozpočtu výrazne nižší ako zisk v dlhodobom rozpočte na príslušný rok, hľadajú sa rezervy v nákladoch, napríklad uzatvárajú sa výhodnejšie

zmluvy s dodávateľmi materiálu (získaním rabatu pri vyšších dodávkach, skonta pri včasnom platení dodávateľských faktúr a podobne), vyvíja sa úsilie dosahovať úspory zavádzaním racionalizácie riadenia atď. Po zosúladení rozdielov sa ročné vykonávacie rozpočty schvália a sú záväzné pre vedúcich zodpovedných zamestnancov, ktorí riadia príslušné úseky podnikovej činnosti.

Jedným zo základných ročných vykonávacích rozpočtov je rozpočet **peňažných príjmov a výdavkov** (nazývaný aj pokladničný, prípadne finančný rozpočet - cash budget). Tento rozpočet sa zostavuje vzhľadom na pôsobenie rozličných faktorov, ktoré vedúci zamestnanci musia rešpektovať a rozhodovať nielen v kategóriách nákladov, výnosov a zisku, ale aj v kategóriách peňažných príjmov, výdavkov a peňažných zostatkov. Ide o problémy platobnej schopnosti, t. j. solventnosti a okamžitej solventnosti, t. j. likvidity. Ak podnik nemá dostatok pohotových peňažných prostriedkov na splatenie svojich bežných záväzkov, môže byť jeho činnosť vážne narušená a ohrozená i jeho úveruschopnosť (získať úver môže za menej priaznivých podmienok). Jedným z kritérií posudzovania práce vedúcich pracovníkov najmä pri rozhodovaní o závažnejších transakciách je aj ich schopnosť odhadnúť budúci vývoj potreby peňažných prostriedkov.

Peňažné prostriedky najmä v kratších časových intervaloch môžu mať iný vývoj ako náklady, výnosy a zisk. Napríklad pokles predaja, a tým aj zisku, môže byť sprevádzaný rastom peňažných prostriedkov vzhľadom na splácanie minulých pohľadávok. S celkovým poklesom činnosti podniku by mali klesať i stavy zásob materiálu, nedokončených výrobkov, hotových výrobkov, čím dochádza k uvoľneniu peňažných prostriedkov. Ide o situáciu, keď súčasný prísun peňažných prostriedkov je ešte vzhľadom na väčšie aktivity podniku v minulosti a úbytok peňažných prostriedkov zodpovedá nižším aktivitám podniku v súčasnosti. Pohyb peňažných prostriedkov sa môže vyvíjať nerovnomerne i v podnikoch so stabilnou činnosťou, napríklad sú

uhradzované vysoké sumy za investície alebo sa môžu získať vysoké sumy napríklad pri predaji dlhopisov.

V trhových podmienkach sa medzi odberateľmi a dodávateľmi zvyčajne využíva obchodný úver, dodávky sa hradia neskoršie. Dochádza preto k odchýlnemu vývoju medzi príjmami a výdavkami na rozdiel od nákupu či predaja, respektíve pohľadávok a dlhov.

I keď sa v riadení a rozhodovaní viac uplatňuje zisťovanie nákladov, výnosov a zisku, v niektorých prípadoch sa považuje zisťovanie príjmov, výdavkov a rozdielov medzi nimi za jednoduchšie a zrozumiteľnejšie.

Pri zostavovaní rozpočtu peňažných príjmov a výdavkov sa vychádza

- zo začiatočného stavu peňažných prostriedkov (v pokladnici a na bankových účtoch),
- z očakávaných príjmov za rozpočtové obdobie,
- z očakávaných výdavkov za rozpočtové obdobie,
- vypočíta sa konečný stav peňažných prostriedkov ku koncu rozpočtového obdobia.

Ročný rozpočet peňažných príjmov a výdavkov sa rozpisuje na jednotlivé mesiace, ak je pohyb peňažných prostriedkov rovnomerný, výnimočne sa rozpisuje len na štvrtroky. Zostavuje sa zvyčajne v postupných spresnených variantoch. Ak sa zistia porovnávaním rozpočtovaného konečného stavu peňažných prostriedkov ku koncu rozpočtovaného roka so zostatkom peňažných prostriedkov v rozpočtovej súvahe rozdiely – schodky, prípadne iné nedostatky vo vývoji peňažných prostriedkov, je potrebné zabezpečiť ich nápravu (napríklad vopred dohodnúť neskoršie lehoty splatnosti niektorých faktúr, zabezpečiť včasnejšie úhrady odberateľských faktúr a podobne).

Najväčší problém spočíva najmä vo vyrovnávaní príjmov a výdavkov ku koncu jednotlivých mesiacov. V praxi sa niekedy vyskytujú i prípady schválenia rozpočtu aj s nevyrovnaným schodkom, ale musí byť rozhodnuté o spôsobe jeho ďalšieho riešenia.

V centralistickom modeli riadenia u nás bol základným ekonomickým nástrojom plán a plánované úlohy uklada-

né podniku z vyšších stupňov riadenia sa končili na úrovni podniku. Funkciou rozpočtovníctva bol prevod týchto úloh dovnútra podniku ako rozpis plánu. Ročný vykonávací plán sa členil na viac čiastkových plánov, z ktorých za hlavný nástroj hodnotového riadenia bol považovaný finančný plán, najmä jeho časť, plán výkonov, nákladov a tvorby zisku. Rozpočtovníctvo nadväzovalo na tento plán a jeho predmet bol nepriamo vymedzený obsahom tohto plánu (náklady, výnosy, hospodársky výsledok, časové rozlišovanie, zmena stavu zásob výrobkov, polovýrobkov vlastnej výroby, nedokončených výrobkov, t. j. plánová – rozpočtová výsledovka). Predmet rozpočtovníctva sa preto kryl s predmetom zodpovednostného (vnútro podnikového) účtovníctva, s ktorým mal aj spoločný vzťah k časovému obdobiu, pretože rozpočtovníctvo a zodpovednostné účtovníctvo boli prednostne nástrojmi len krátkodobého riadenia (tento stav rozpočtovníctva trval u nás asi do konca roku 1992).

Úlohy z ročných vykonávacích rozpočtov sa rozpisujú na kratšie obdobie, spravidla mesačné a stanovujú sa sprísnené úlohy vnútro podnikovým útvarom a ich zodpovedným vedúcim. Sú to najmä tieto úlohy:

- stanovenie nákladov na rozpočtovaný objem výkonov a sortiment v takej výške, ktorá môže byť spoľahlivým kritériom merania ich podielu na celkovom výsledku hospodárenia,
- stanovené náklady by mali byť rozložené na variabilnú a fixnú zložku (alternatívny rozpočet),
- úlohy v nákladoch by mali byť stanovené, až keď sú známe podmienky vykonávania príslušnej aktivity a nemali by obsahovať náklady, ktoré útvar nemôže ovplyvniť.

Operatívne rozpočty

Pri zostavovaní rozpočtov sa všeobecne vychádza najmä

- zo stanovených úloh podniku a vnútro podnikových útvarov uplatnených v jednotlivých plánoch (rozpočtoch),

3. Zostavovanie rozpočtov

- z technicko-hospodárskych noriem, normatífov, limitov, predpokladaných cien a rôznych sadziieb (napríklad sadziieb odpisov, za reklamu, mzdových a podobne) podložených príslušnou dokumentáciou,
- z podkladov účtovníctva, rozborov, hodnotenia výsledkov činnosti podniku a vnútropodnikových útvarov dosiahnutých v predchádzajúcich obdobiach s prihliadnutím na predpokladané možné zmeny v budúcnosti.

V tejto časti príspevku i v nasledujúcej časti 4 sa zaoberáme najmä rozpočtami vnútropodnikových útvarov. Niektoré podklady a metódy z tejto časti (a časti 4) je možné uplatniť i v rozpočtoch podniku.

Z hľadiska potrieb vnútropodnikového riadenia v nadväznosti na organizáciu zodpovednostného účtovníctva je potrebné rozpočtovať

- vnútropodnikové náklady,
- vnútropodnikové výnosy,
- vnútropodnikový výsledok hospodárenia,
- zásoby vlastnej výroby (nedokončené výrobky, polovýrobky vlastnej výroby a výrobky).

Rozpočet **strediskových nákladov** sa zostavuje za jednotlivé zodpovednostné strediská – hospodárske strediská a v niektorých prípadoch len za vybrané náklady i za hierarchicky nižšie útvary – nákladové strediská.

Rozpočty strediskových nákladov možno stanoviť:

- a) ako rozpočty **priamych** materiálových a mzdových nákladov na základe technicko-hospodárskych noriem (overených podnikových, prípadne všeobecne platných noriem) spotreby materiálu a spotreby práce na výkony alebo ich skupiny, prípadne na základe plánových alebo operatívnych kalkulácií. Pri ostatných priamych nákladoch, ako sú napríklad spotreba paliva, energie, odpisy výrobných strojov, zákonné sociálne poistenie sa zvyčajne vychádza z normatífov spotreby, limitov, platných sadziieb a pod.;
- b) ako rozpočty **režijných** materiálnych, nemateriálnych i finančných nákladov na základe technicky

a ekonomicky zdôvodnených prepočtov, normatí-
vov, limitov, ukazovateľov jednotlivých plánov, na-
príklad plánu údržby a opráv, z údajov účtovníctva,
upravených s ohľadom napríklad na plánovaný roz-
sah činnosti a sortiment v rozpočtovanom období
alebo od očakávaných zmien ich jednotlivých dru-
hov; pri režijných mzdových nákladoch sa stanovia
na základe plánu práce, mzdových a ostatných
osobných nákladov v nadväznosti na podnikový
mzdový systém hmotnej zainteresovanosti.

Rozpočet strediskových **výnosov** sa zostavuje za
jednotlivé zodpovednostné strediská - hospodárske
strediská. Je stanovený na základe množstva (a sorti-
mentu) vnútropodnikových výkonov príslušného stre-
diska a z vnútropodnikovej ceny.

Vo vyspelejších trhových ekonomikách, ale i u nás
existuje v praxi viacej možností rozlišovania vnútro-
podnikových cien. Ak je zodpovednostný útvar oriento-
vaný primárne na hospodárnosť v centralizovanom mo-
deli riadenia, uplatňujú sa obvykle nákladové vnútro-
podnikové ceny; ak je primárne orientovaný na efektív-
nosť v decentralizovanom modeli riadenia, uplatňujú sa
obvykle ziskové vnútropodnikové ceny.

V prípade stanovenia vnútropodnikových výnosov
na báze ziskových vnútropodnikových cien sa môže
v rozpočtovníctve vychádzať z rozdielu medzi predpo-
kladanými predajnými cenami a predpokladanými úpl-
nými výrobnými nákladmi. Z celkového rozdielu sa do
vnútropodnikových cien zahrnie len určitá časť (do jed-
notlivých vnútropodnikových útvarov napríklad podľa
zodpovednosti a zásluh), zvyšok predstavuje rozpočto-
vaný (plánovaný) zisk súvisiaci s finálnym výrobkom
na úrovni podniku. Tento zvyšok sa stane zložkou sku-
točného zisku podniku až v momente predaja (v koneč-
nom dôsledku v momente tržieb).

Objem rozpočtovaných strediskových nákladov
a strediskových výnosov by mal byť zhodný v tom prí-
pade, keď strediskové výnosy sú stanovené na báze ná-
kladových vnútropodnikových cien. Rozdiely môžu
vzniknúť pri zostavovaní

- krátkodobých rozpočtov strediskových výnosov použitím vnútro podnikových cien platných dlhšie obdobie, ako je rozpočtové obdobie,
- v ročnom rozpočte, ak vnútro podnikové ceny majú dlhšiu platnosť ako jeden rok, prípadne sú stanovené na úrovni operatívnej kalkulácie (základnej k začiatku roka),
- ak sa rozpočtová rezerva premietne do úloh hospodárskych stredísk,
- ak sa uplatňujú vnútro podnikové ceny na báze celostátnych noriem.

Pri stanovovaní vnútro podnikových výnosov na báze ziskových vnútro podnikových cien bude objem rozpočtovaných strediskových nákladov a strediskových výnosov navyše rozdielny o rozpočtovaný zisk zahrnutý do vnútro podnikových cien.

Vedenie podniku môže v ročných rozpočtoch stanoviť hospodárskym strediskám vyššie úlohy, ako si podnik určil vo finančnom pláne. Rozdiel sú **rozpočtové rezervy**, ktoré sa tvoria na úrovni podniku ako celku alebo na úrovni závodov. Hospodárskym strediskám sa rozpisujú progresívnejšie úlohy, a to rozpisom nižších nákladov alebo vyšších výnosov (prípadne obidvoma spôsobmi). Rozpočtová rezerva má slúžiť na dočasné utlmenie nepriaznivých vplyvov, ktoré pôsobia na plnenie stanovených úloh bez zavinenia hospodárskeho strediska.

Rozpočet **vnútro podnikového výsledku hospodárenia** jednotlivých hospodárskych stredísk sa vyčísluje ako rozdiel medzi vnútro podnikovými výnosmi a vnútro podnikovými nákladmi. V prípade nákladovej vnútro podnikovej ceny vzniká úspora alebo prekročenie nákladov, v prípade ziskovej vnútro podnikovej ceny vzniká vnútro podnikový zisk alebo vnútro podniková strata.

Rozpočet **zásob vlastnej výroby** – nedokončených výrobkov, polovýrobkov vlastnej výroby a výrobkov sa zostavuje buď obratovo, alebo vo forme zmien stavu v rozložení na jednotlivé kalkulačné položky (v rôzno-rodnej výrobe je vhodnejší obratový spôsob rozpočtovania). Uplatňuje sa nákladová prípadne zisková vnútro-

podniková cena tak, ako pri stanovovaní vnútro podnikových výnosov.

Ceny v rozpočtovníctve musia byť preukázateľné platnými vnútro podnikovými cenníkmi alebo platnými predpokladanými cenami na rozpočtové obdobie. Má sa v zásade použiť rovnaký spôsob oceňovania ako v zostavovaných jednotlivých plánoch a v predbežných kalkuláciách.

Pri zostavovaní ročných a krátkodobých rozpočtov možno postupovať troma základnými spôsobmi:

- ak náplň činnosti podniku (objem a sortiment) nie sú vopred na celý rok známe, ročný rozpočet sa postupne spresňuje na jednotlivé polroky, štvrťroky, prípadne mesiace podľa vyjasneného plánu predaja a výroby, základné rozpočtové obdobie značne závisí vo výrobných a obchodných podnikoch od konkrétnych podmienok, napríklad vo výrobe obuvi je rozhodujúci polrok, pretože sa vyrába buď letná obuv, alebo naopak, zimná obuv (približne s polročným predstihom pred sezónou),
- v podnikoch s vyjasnenou náplňou činnosti na celý rok zostavuje sa ročný rozpočet s jeho súčasným rozdelením na štvrťroky, prípadne mesiace,
- kombináciou obidvoch spôsobov tak, že sa ročný rozpočet rozpísaný na štvrťroky alebo mesiace vždy pred každým obdobím spresňuje.

Rozpočty sa zostavujú včas pred začiatkom rozpočtovaného obdobia. Menia sa len pri zmene podmienok väčšieho rozsahu. V ostatných prípadoch sa často využíva rozpočtová rezerva, prípadne alternatívne rozpočty.

Pri uplatňovaní rozpočtovníctva je potrebné zabezpečiť spoluprácu viacerých útvarov podniku. Vyžaduje sa tu pôsobenie a prepojenie ekonomických, organizačných, technických a výrobných útvarov podniku. Pokiaľ ide o metodické usmerňovanie rozpočtovníctva a zabezpečovanie jeho nadväznosti na účtovníctvo, mal by byť v popredí metodicko-organizačný útvar z odboru účtovníctva. Vlastné zostavovanie rozpočtov, stanovenie a udržiavanie noriem, normatívov, limitov, nadväznosť na súhrnný rozpočet (prípadne plány) patria do

kompetencie ďalších útvarov. Organizačné začlenenie týchto prác do jednotlivých útvarov vyplýva z konkrétneho modelu vnútropodnikového riadenia, ktorý podnik uplatňuje. Vo svete je často tendencia zostavovať vnútropodnikové rozpočty v útvaru, ktorý vedie zodpovednostné účtovníctvo, pretože má najväčšie predpoklady na nadväznosť rozpočtovníctva podľa vnútropodnikových útvarov.

4. Metódy rozpočtovania režijných nákladov

Rozpočty režijných nákladov možno stanoviť viacerými metódami, z ktorých niektoré metodické prvky sú použiteľné na rozpočtovanie jednotlivých režijných nákladov i režijných nákladov ako celku. Sú to:

Metóda individuálneho rozpočtu,

ktorá sa používa predovšetkým na rozpočtovanie technologických nákladov. Jej podstata spočíva v rozbere príčin vzniku jednotlivých režijných nákladov vymedzených režijným výkonom a jeho vzťahovou veličinou; vzťahovými veličinami pre príslušný režijný výkon môžu byť technické jednotky (kWh, J, m³, atď.), časové jednotky (strojová hodina, normohodina), mzdové jednotky (priame mzdy výrobných robotníkov), prípadne iné ukazovatele (výrobné náklady). Aplikáciou tejto metódy sa stanoví režijná norma alebo normatív.

Pri stanovení **režijnej normy** sa najprv určí spotreba príslušného režijného výkonu v naturálnych jednotkách a tá sa ocení príslušnou plánovanou cenou (napríklad spotreba pohonnej energie). **Normatív** sa stanoví v prípade, že režijný výkon je agregáciou niekoľkých čiastkových výkonov (napríklad pri normovaní času práce je základnou zložkou výrobného procesu pracovná operácia, ktorá je zložená z menších častí – úsekov, úkonov), primárne vyjadrenie v naturálnych jednotkách neprichádza do úvahy. Stanoví sa len určitý vzťah nákladov v peňažnom vyjadrení k príslušnej individuálnej vzťahovej veličine. Normatívy sa zvyčajne nestanovujú individuálnym prepočtom, ale sa odvodzujú od skutočného priebehu v minulých obdobiach (metóda na základe

skutočného priebehu režijných nákladov v uplynulých obdobiach).

Označenie režijná norma je vhodné najmä pre prípady, keď je východiskom stanovenie spotreby v naturálnych jednotkách. Označenie normatív je vhodné v prípade priameho stanovenia smerných veličín v spojitosti s určitou vzťahovou veličinou v peňažnom vyjadrení

Metóda rozpočtovania na základe

skutočného priebehu režijných nákladov v uplynulých obdobiach sa používa v prípadoch, keď je k dispozícii viac údajov (v praxi sa odporúča aspoň päť období – rokov) o skutočnom priebehu dvojjíc veličín, a to:

- a) skutočná výška režijných nákladov na príslušný objem výkonov,
- b) skutočný objem vzťahovej veličiny charakterizujúcej režijný výkon.

Skutočné režijné náklady treba upraviť o náhodné vplyvy, najmä cenové, metodické, sezónne atď.

Ďalej je potrebné určiť alebo vypočítať fixnú zložku nákladov, ktorá súvisí s rozpočtovaným obdobím, a variabilnú zložku nákladov, ktorá sa viaže na meraciu jednotku vzťahovej veličiny charakterizujúcej režijný výkon (kWh, t, kg, strojové hodiny a iné). Na rozpočítanie režijných nákladov na fixnú zložku a variabilnú zložku sa používa viac metód, ako sú napríklad klasifikačná analýza, grafická metóda, metóda dvoch zvolených bodov, sumačná metóda, metóda najmenších štvorcov, metóda variátorov a iné.

Ak sa uplatnia niektoré matematicko-štatistické metódy, je potrebné výpočty porovnať s výsledkami klasifikačnej analýzy.

V metóde rozpočtovania na základe skutočného priebehu režijných nákladov sa na stanovenie a kontrolu variantných rozpočtov (ako už bolo uvedené) uplatňujú i **variátory**. Sú to pomerové čísla, ktoré vyjadrujú vzťah medzi rastom (poklesom) príslušného režijného nákladu a rastom (poklesom) objemu činnosti útvaru (resp. výkonov) v rozpočtovanom období v porovnaní s východiskovým obdobím. Vyjadrujú, akú výšku režij-

ných nákladov (v %) tvorí časť lineárne závislá na určitej vzťahovej veličine. Zostatok tvoria fixné náklady. Variátory sa stanovujú výpočtami za niekoľko po sebe nasledujúcich období. V praxi je treba variátory preverovať a aktualizovať. Stanovia sa pre jednotlivé položky režijných nákladov, pre skupiny režijných nákladov alebo pre celkové režijné náklady.

PRÍKLAD

Rozpočet režijných nákladov (za určité obdobie) výrobného strediska je 740 000 Sk pri kapacite 8 000 hodín (vzťahová veličina). Variátor je 78 %. Zamestnanci strediska v skutočnosti odpracovali v sledovanom období 7 400 hodín a režijné náklady boli 704 000 Sk.

Výpočet:

$$\frac{7,5 \times 78}{100} = 5,85 \%, \text{ t. j. } 94,15 \%$$

z pôvodných 740 000 Sk rozpočtovaných režijných nákladov.

Režijné náklady mali klesnúť na 696 710 Sk (t. j. 94,15 % z 740 000 Sk).

V skutočnosti došlo k prekročeniu o 7 290 Sk (704 000 – 696 710).

V súčasnosti, keď vo vyspelejších trhových ekonomikách narastá potreba väčšej orientácie podnikateľov na trh a zákazníka, značná pozornosť je venovaná cieľovým nákladom (Target Costing)¹⁾. Pri ich dosahovaní sa nevychádza len z vnútropodnikových nákladov, ale z nákladov, ktoré pripúšťa trh. V tejto súvislosti v dobe zostavovania rozpočtu (plánu) nákladov je vhodné uplatniť i metódu **zníženia nákladovosti**. Jedným z podkladov tejto metódy sú skutočné náklady uplynulého obdobia. Nákladovosť je možno stanoviť pre celkový úhrn nákladov, pre celkové režijné náklady, pre jednotlivé druhy nákladov, prípadne kalkulačné položky. Pri výpočtoch je možné zohľadniť variabilnú a fixnú zložku nákladov (napríklad zníženie nákladov vyčíslávať len za variabilnú zložku nákladov).

1) Neufeld, J.- Štubňová, L.: Kalkulačný systém, SEPI Súbor D-Účtovníctvo, Aktualizácia č. 56/2001, s. VII/6-10.

Nákladovosť (halierový ukazovateľ) z hľadiska celého ob-
jemu výkonov podniku zodpovedá všeobecne vzťahu:

$$\frac{\text{náklady na určitý objem výkonov}}{\text{výnosy z výkonov ocenených predajnými cenami zarovnaný objem výkonov}}$$

Použitie metódy zníženia nákladovosti
východiskové údaje:

← PRÍKLAD

náklady východiskové roku (N_0)	900 tis. Sk
výkony východiskového roku ($VÝK_0$)	1 000 tis. Sk
výkony rozpočtovaného (plánovacieho) roku ($VÝK_1$)	1 200 tis. Sk
prepočítané (žiaduce) zníženie nákladov v % (s)	5 %

Výpočet:

$$(1) n_0 = \frac{N_0}{VÝK_0} = \frac{900}{1\,000} = 0,90$$

$$(2) N_{v1} = VÝK_1 \times n_0 = 1\,200 \times 0,90 = 1\,080 \text{ tis. Sk}$$

$$(3) I = 1 - \frac{s}{100} = 1 - 0,05 = 0,95$$

$$(4) N_{p1} = N_{v1} \times I = 1\,080 \times 0,95 = 1\,026 \text{ tis. Sk}$$

$$\text{Plánovaný zisk} = VÝK_1 - N_{p1} = 1\,200 - 1\,026 = 174 \text{ tis. Sk}$$

ďalšie symboly:

n_0 – nákladovosť východiskového roka

N_{v1} – celkové rozpočtované (plánované) náklady pláno-
vacieho roka podľa nákladovosti východiskového
roka

N_{p1} – celkové rozpočtované (plánované) náklady pláno-
vacieho roka

I – index plánovanej nákladovosti oproti východisko-
vému roku

index 0 – východiskové obdobie

index 1 – rozpočtové (plánovacie obdobie)

V metóde zníženia nákladovosti sa predpokladá, že
je známe (určené ako žiaduce alebo vypočítané pomo-
cou inej metódy, napríklad metódy vplyvu faktorov

(zníženie nákladov oproti východiskovému roku). Vychádza sa v nej z ocenenia výkonov v predajných cenách a mal by byť známy objem výkonov;

- **metóda limitovania** režijných nákladov spočíva v tom, že vyšší článok riadenia ukladá nižšiemu (napríklad vedenie podniku vnútropodnikovým útvarom) limit nákladov, ktorým sa majú obmedziť náklady na maximálnu prípustnú výšku. Ide najmä o limitovanie:
 - a) jednotlivých režijných položiek, ktoré sú nežiaduce,
 - b) skupiny režijných nákladov s rovnakou vzťahovou veličinou a rovnakým (alebo podobným) vývojom a sú obvykle nástrojom stanovenia limitu celkových režijných nákladov, útvaru príp. pri použití variátorov. Napríklad všetky režijné položky sú rozčlenené do skupín podľa týchto vzťahových veličín a ich vývoja: podľa priamych miezd, spotreby priameho materiálu, podľa strojových hodín a pod.
 - c) úhrnných režijných nákladov, v rozsahu ktorých si vnútropodnikové útvary zostavujú svoje podrobné rozpočty podľa jednotlivých nákladových položiek.

Limit možno stanoviť absolútnou sumou alebo v niektorých prípadoch percentnou prirážkou (sadzobou) k určitej vzťahovej veličine.

Ak nie je žiaduca úspora príslušného režijného nákladu, výnimočne sa stanoví jeho dolná hranica (napríklad náklady na bezpečnosť práce).

Pri uplatňovaní limitov je potrebné rozlišovať, kedy je limit len nástrojom rozpočtovania, a kedy má jeho prekročenie i hmotný postih.

Metóda zdôvodneného odhadu budúceho vývoja

je vhodná najmä v prípadoch:

1. ak dochádza k nepravidelnosti pri vzniku režijnej položky,

2. ak útvar nemôže ovplyvniť vznik určitého režijného nákladu i v tom prípade, že vzniká v dôsledku určitých právnych predpisov,
3. výška nákladu nie je v útvere merateľná, príp. meranie bolo nehospodárne.

Metóda stanovenia rozpočtu režijných nákladov vychádzajúca od nuly (Zero Based Budget)

spočíva v tom, že sa nevychádza z údajov o režijných nákladoch z minulých období, ale akoby činnosť útvaru len začínala. Využívajú sa platné normatívy režijných nákladov, ktoré majú pre daný typ výroby všeobecnú platnosť, odborné odhady a skúsenosti z rozpočtov v podobných útvaroch. Každá položka režijných nákladov sa obvykle zdôvodňuje.

Základom rozpočtovania režijných nákladov by malo byť ich rozpočtovanie podľa účelového hľadiska, a to vyjadrenie ich vzťahu k vnútropodnikovým útvarom alebo k výkonom a potom ich transformácia na jednotlivé nákladové druhy s vylúčením druhotných nákladov.

Kontrola plnenia rozpočtov je kontrolou plnenia úloh, ktoré boli stanovené podniku a vnútropodnikovým útvarom jednotlivými rozpočtami. Kontrola stanovených úloh sa vykonáva najmä prostredníctvom finančného účtovníctva, zodpovednostného (vnútropodnikového) účtovníctva a dôslednou analýzou.

Hlavná pozornosť pri kontrole plnenia rozpočtov sa venuje predovšetkým plneniu **rozpočtovaného zisku** za podnik. Rozdiely sa zisťujú:

- vyčíslovaním rozdielu medzi rozpočtovaným a skutočným ziskom podľa zodpovednosti a zásluh za jeho vznik,
- vyčíslovaním rozdielu medzi rozpočtovanými a skutočnými nákladmi podľa zodpovednosti a potom podľa výkonov, prípadne ďalších hľadísk (podľa technologického postupu výroby výkonov, dávkovanie výkonov a podobne), v niektorých prípadoch je potrebné najprv zistiť, kde náklady vznikli a dodatočne ich priraďovať podľa zodpovednosti,

5. Kontrola plnenia rozpočtov a ich nadväznosť na účtovníctvo a kalkulácie

- analyzovaním rozdielov zisku a nákladov podľa príčin a faktorov, ktoré vyvolali tieto rozdiely.

Medzi jednotlivými čiastkovými nástrojmi (zložkami) manažérskeho (nákladového) účtovníctva sú viaceré nadväznosti:

- nadväznosť medzi **rozpočtovníctvom a účtovníctvom** (najmä zodpovednostným účtovníctvom) je podmienená dvoma skutočnosťami:
 - a) účtovníctvo (zodpovednostné) slúži na kontrolu rozpočtov poskytovaním podkladov na vyčíslovanie celkovej (globálnej) odchýlky aj podrobnejších odchýlok,
 - b) údaje účtovníctva (zodpovednostného) za určité obdobie sú jedným zo základných podkladov na zostavenie (úpravu, zmeny, atď.) noriem, noriem, limitov a podobne, ktoré sú sami základom zostavenia rozpočtov,
- nadväznosť medzi **rozpočtovníctvom a predbežnými kalkuláciami** je v poskytovaní údajov o nepriamych (režijných) nákladoch rozpočtovníctva pre plánovú, respektíve operatívnu kalkuláciu a údajov o priamych nákladoch, ktoré sa stanovili na podklade technicko-hospodárskych noriem z predbežných kalkulácií na zostavenie príslušných rozpočtov.

Doc. Ing. Ľudmila Štubňová, PhD.

Fakulta hospodárskej informatiky EU v Bratislave

Ing. Juraj Neufeld, PhD.

Podnikovohospodárska fakulta EU v Košiciach