

Rozpočtování a řízení pomocí rozpočtních výkazů[#]

Marie Míková^{*}

Rozpočetnictví a soustava řízení rozpočtů představují velmi významnou a nezastupitelnou složku finančního řízení podniku v tržním hospodářství. Vzhledem k tomu a dále i pro jeho úzkou vazbu na účetnictví (finanční i manažerské) je účelné mu věnovat velkou pozornost.

Vznik, význam a funkce rozpočetnictví

Obecně se má za to, že tento obor ekonomických informací podniku patří mezi nejmladší. Rozvíjel se postupně zejména od konce 19. století, v ucelené podobě – jako soustava řízení pomocí rozpočtů – se však dotvořil přibližně až v polovině 20. let minulého století. Jeho úspěšné využití jako cenného nástroje finančního řízení podniku totiž předpokládá, aby byly splněny některé náročné předpoklady, z nichž hlavní význam mají:

- propracovaná organizační struktura podniku, hlavně co do správného rozdělení a definování působnosti pravomoci a odpovědnosti mezi jednotlivé stupně řízení, jednotlivé útvary a pracovníky podniku,
- rozvinutý systém podnikového plánování ve fyzických měrných jednotkách, a to včetně vnitropodnikového plánování a celkového pořádku v naturálním řízení podniku,
- vysoká úroveň normování spotřeby práce, materiálu, využití strojů a zařízení atd.,
- propracovaný systém účetnictví jak finančního, tak i manažerského, resp. vnitropodnikového,
- existence široké škály různých sazeb, tarifů, vnitropodnikových cen nezbytných pro převádění plánů sestavených v naturálních jednotkách na jednotky peněžní.

Nutnost rozpočetnictví jako důležitého nástroje finančního řízení podniku je v zásadě určena tím, že žádné řízení, tedy ani řízení finanční, nemůže být účinné, zaměřuje-li se pouze na přítomnost či minulost.

Podstatným znakem vědeckého, racionálního řízení je orientace na budoucnost, opírající se o důkladné poznání podmínek budoucího vývoje, založené tedy na jejich výzkumu, prognózování, plánech a normách všeho druhu. Bez splnění této podmínky je každé řízení nutně jednostranné, živelné, neusměrňované, přináší nedostatečné výsledky.

Racionální řízení se tedy logicky neobejde bez toho, že by jak za podnik jako celek, tak i pro jeho jednotlivé složky (útvary) byly dopředu stanoveny úkoly ve *finančních ukazatelích* charakterizující žádoucí efektivnost jejich práce, zejména tedy úkoly v nákladech, výnosech a ukazatelích, vyjadřujících vázanost podnikového majetku.

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Doc. Ing. Marie Míková, CSc. – proděkanka pro pedagogickou a studijní činnost, docentka; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <mikova@vse.cz>.

Tuto významnou úlohu ve finančním řízení podniku plní – spolu s finančním plánováním – právě rozpočetnictví. Z jeho charakteristických rysů je třeba zdůraznit tyto:

- peněžní vyjádření rozpočtových úkolů pro jednotlivé organizační složky podniku i jednotlivé činnosti podniku umožňuje navzájem propojit, provázat i integrovat dílčí činnosti zajišťované jednotlivými útvary podniku, vytvořit z nich koordinovanou soustavu,
- závaznost schválených rozpočtů a vazba jejich uplatnění na hmotnou i nehmotnou zainteresovanost nutně vede pracovníky podniku k myšlení v kategoriích budoucnosti a zároveň i v kategoriích ekonomické efektivnosti, k tomu, aby u každého rozhodnutí brali v úvahu i jeho důsledky pro ekonomiku útvaru a podniku, pro dosažení rozpočtových úkolů.

Řízení pomocí rozpočtu

Celkový mechanismus řízení pomocí rozpočtu zahrnuje dvě navzájem podmíněné, nicméně relativně samostatné části: jádrem prvé z nich je ucelený *systém rozpočtů* zahrnující:

- dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů,
- roční prováděcí rozpočty,
- krátkodobé (měsíční) operativní rozpočty nákladů, popř. i výnosů podle útvarů a předběžných kalkulací nákladů podle výkonů. Obsah i vzájemný vztah jednotlivých rozpočtů je schematicky znázorněn v závěru článku.

Druhá část mechanismu řízení pomocí rozpočtu zahrnuje *kontrolu plnění rozpočtovaných úkolů* a uskutečňuje se:

- zjišťováním skutečných výsledků ve finančním i manažerském účetnictví,
- zjišťováním rozdílu (odchylek) mezi rozpočty a předběžnými kalkulacemi a skutečně dosaženými výsledky, rozbořením rozdílu, a to primárně podle odpovědnosti vedoucích pracovníků, a návazně i podle jejich příčin a dalších hledisek,
- návrhem opatření k nápravě zjištěných nedostatků a jejich realizací.

Jádrem první části systému řízení pomocí rozpočtu jsou tedy jednotlivé, navzájem propojené rozpočty, těžištěm jeho kontrolní části je pak řádně organizované účetnictví. Systém řízení pomocí rozpočtu se uplatňuje jak v oblasti provozní činnosti podniku, tak i v oblasti činnosti investiční. Je třeba dodat, že celým systémem velmi výrazně proniká hledisko odpovědnosti vedoucích pracovníků, a to jak v etapě ukládání úkolů, tak i při kontrole jejich plnění. Pro hlubší poznání podstaty řízení pomocí rozpočtu je zcela nezbytné pochopit dílčí funkce, které plní každá z uvedených složek jeho systému jednotlivě i komplexně v jejich vzájemných souvislostech. Zabýváme se jimi v dalším textu.

Dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů

Běžný postup při sestavování uvedeného rozpočtu zahrnuje tyto hlavní části. Tento rozpočet je v podstatě finančním vyjádřením (simulací) očekávaného vývoje v plánovaném období, tj. období, v němž má být dosaženo dlouhodobých cílů podniku, jimiž je např. dosažení určité výše dividend ze základního kapitálu, zajištění růstu vlastního kapitálu, aniž by byly vydány nové akcie, zajištění obnovy či modernizace hmotného majetku apod. Je sestaven za předpokladu, že výsledky prognóz (např. vývoje poptávky a tedy i odbytu vyráběných

výrobků) se ukáží jako správné a budou dodrženy zásady stanovené podnikovými politikami (např. politika zásobovací, cenová, finanční a úvěrová atd.). Jde tedy o dlouhodobý finanční výhled, který plní obdobnou funkci, jakou plnily dříve sestavované dlouhodobé finanční plány podniku. Hlavní funkcí dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů je zajistit dosažení *dlouhodobých cílů* podniku potřebnými finančními zdroji, a to nejen celkově za plánované období, ale i v jednotlivých kratších, obvykle ročních obdobích (Brigham, 1989). Tento rozpočet tedy není zdaleka jen pasivním finančním vyjádřením budoucího vývoje, ale plní ve finančním řízení podniku velmi aktivní úlohu, a to jak ve vztahu k těm činitelům a útvarům podniku, odpovědným za tvorbu a zpřesňování podnikových cílů a stanovení podnikových politik, tak i ve vztahu k útvarům odpovědným za vypracování prognóz. Tuto aktivní roli plní uvedený rozpočet jak v období, kdy se sestavuje, tak v období jeho budoucího možného zpřesňování podle nově vzniklých podmínek. V této souvislosti je nutné podtrhnout, že výše použitelných finančních zdrojů je často omezujícím činitelem a tedy i určitou bariérou při manévrování podniků jak velkých, finančně relativně silných, tak podniků středních a malých.

Dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů se sestavuje na období, které je totožné s délkou období, pro něž se stanoví dlouhodobé cíle podniku. Jeho délka se liší v závislosti na různých faktorech, z nichž rozhodující význam má povaha činnosti podniku. Může jít např. o *období tříleté, pětileté* ve výjimečných případech podniků se stabilní činností jde o *období desetileté*, vždy s rozpisem dlouhodobých úkolů na kratší, zpravidla roční období.

Etapy:

- stanovení orientačních dlouhodobých cílů podniku na zvolené období,
- vypracování prognóz pro příslušné období,
- stanovení podnikových politik,
- sestavení orientačního dlouhodobého rozpočtu,
- zpřesnění dlouhodobých cílů podniku, provedení změn v podnikových politikách, popř. provedení dalších opatření v případě nedostatku finančních zdrojů odhalených v první variantě rozpočtu,
- sestavení zpřesněné varianty rozpočtu,
- přijetí a schválení definitivní podoby rozpočtu.

Obsah a konkrétní struktura položek dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů lze ve stručnosti charakterizovat následujícím způsobem. V úvodní části rozpočtu se zpravidla vychází z výsledků, které vyplývají z prognóz pro jednotlivé roky plánovaného období a rozpočtují se v ní tyto hlavní položky:

- výše prodeje a výnosu,
- výše zisku (stanovená zpravidla procentem z rozpočtované výše výnosů),
- rozdělení zisku (daň ze zisku, dividendy, příděl rezervním fondům, nerozdělený zisk).

Tato část představuje v podstatě velmi zjednodušenou *rozpočetní výsledovku* pro jednotlivé roky plánovaného období. Hlavní částí dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů je jeho další část, v níž se – s využitím techniky rozpočetních rozvah – rozpočtují pro jednotlivé roky plánovaného období stavy aktiv, dluhů a vlastního kapitálu podniku.

Pro sestavení první varianty rozpočtu v uvedené struktuře se v praxi téměř vždy odhalí různé nedostatky finanční povahy, např. nedostatek finančních zdrojů potřebných pro dosažení dlouhodobých cílů podniku, a to jak za celé plánované období, tak i v jeho některých letech, nebo nezdravý budoucí vývoj poměrových ukazatelů, signalizující insolventi,

nedostatečnou finanční stabilitu, možný vznik finanční ztráty apod. Tyto nedostatky ukazují vlastně na budoucí nevyváženost finančních potřeb s jejich finančním krytím a je třeba je řešit. Odstraňují se např. tak, že se znovu zkoumají možnosti zvýšení prodeje a výnosů a tím i zisku, prověřují se stanovené podnikové politiky. Tak např. určitými změnami v řízení zásob lze dosáhnout jejich snížení a tím i úspory ve finančních zdrojích. Dočasný nedostatek finančních zdrojů lze překlenout změnami v úvěrové či finanční politice atd. Po vyčerpání těchto (popř. i dalších) možností směřujících k dosažení rovnováhy mezi finančními potřebami na zajištění dlouhodobých cílů podniku a jejich krytím je nezbytné, avšak jen v krajním případě, upravit dlouhodobé cíle. Shora uvedené důvody mají za následek, že sestavení dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů, který by spolehlivě plnil funkci nástroje zajištění dlouhodobé finanční rovnováhy podniku, je (jak co do kvalifikace pracovníků, tak i potřeby času na jeho sestavení) náročnou záležitostí. Proto je v praxi pravidlem, že jeho definitivní podoba (někdy ne zcela dokonalá) je výsledkem delšího, postupného procesu jeho zpřesňování cestou vypracování více variant. Odpovědnost za jeho sestavení je v různých podnicích řešena různě. Může být např. zvláštní *rozpočtový výbor*, v němž jsou zastoupeni vedoucí pracovníci podniku. Jde o orgán se značnou pravomocí nutnou pro zajištění kladného průběhu rozpočtových prací. Je to žádoucí i proto, že někteří odpovědní pracovníci jsou ne vždy ochotni poskytnout včas a spolehlivě podklady pro sestavení rozpočtu. Jedním z hlavních členů rozpočtového výboru, který je pověřen hlavním objemem prací spojených se sestavením tohoto rozpočtu, je kvalifikovaný vedoucí účetní pracovník.

Roční prováděcí rozpočty

Jakmile je dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů přijat a schválen, je nutno propracovat způsoby zajištění jeho úkolů v kratších obdobích. Tuto funkci plní tzv. *prováděcí rozpočty* sestavované většinou za *roční období* (výjimečně na delší či kratší období). Prováděcí rozpočty se sestavují pro jednotlivé oblasti podnikové činnosti (zásobování, výroba, prodej, investice atd.). Za nejdůležitější z nich se považují: prováděcí rozpočet zisku, nákladů a výnosů. Je tomu tak proto, že výše zisku rozpočtovaná v dlouhodobém rozpočtu finančních zdrojů ovlivňuje prakticky dosažení všech ostatních položek tohoto rozpočtu. Proto je třeba v prováděcích rozpočtech soustředit veškeré úsilí na zajištění jejich výše. Charakteristickým rysem prováděcího rozpočtu zisku, nákladů a výnosů je jeho *syntetická povaha*, neboť přebírá výsledky a navazuje na hierarchii ostatních dílčích prováděcích rozpočtů. Při jeho sestavení se normálně vychází z výsledků prováděcího rozpočtu prodeje, pokud jde o celkové výnosy. Pro tento rozpočet předkládá potřebné podklady vedoucí prodeje. Potřebné údaje o celkových nákladech se získávají z dílčích rozpočtů nákladů vyhotovených podle podkladů vedoucích pracovníků odpovědných za příslušné úseky podnikové činnosti (vedoucí výrobních útvarů, zásobování, expedice hotových výrobků, prodeje, správních útvarů atd.). Platí zásada, že dílčí prováděcí rozpočty nákladů a výnosů se sestavují primárně vždy v *naturálních jednotkách* a teprve potom (pomocí plánovaných cen příslušných zdrojů, např. mzdových sazeb, cen materiálu, sazeb přepravného, sazeb vnitropodnikových výkonů, sazeb za reklamu, úrokových sazeb atd.) se převádějí na *peněžní jednotky*. Prováděcí rozpočty sestavené jen v peněžních jednotkách by totiž byly nedostatečným nástrojem účinné kontroly a rozboru nákladů, výnosů a zisku. Proto i případné odchylky mezi úkoly rozpočtu a skutečnými výsledky se analyzují v prvé řadě po linii naturálních veličin.

Vyvrcholením prací při sestavování prováděcího rozpočtu nákladů, výnosů a zisku je sestavení rozpočetní výsledovky pro příslušné roční období. Částka rozpočtovaného zisku v ní uvedená by měla v zásadě (s možností menších tolerancí) souhlasit s částkou zisku uvedenou v dlouhodobém rozpočtu finančních zdrojů za příslušný rok. Na základě rozpočetní

výsledovky a s využitím dalších potřebných podkladů se obvykle sestaví i rozpočetní rozvaha, v níž jsou uvedeny rozpočtované částky aktiv, dluhů a vlastního kapitálu pro konec příslušného ročního období. Tyto stavy by obdobně měly být v zásadě v souladu s úkoly dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů ke konci příslušného roku. V případě vzniku závažných rozdílů mezi ročními prováděcími rozpočty a úkoly, které pro daný rok vyplývají z dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů, je třeba hledat rezervy a navrhnout opatření pro odstranění zjištěných rozdílů. Děje se tak prověřováním a zpřesňováním příslušných dílčích rozpočtů. Je-li např. částka zisku podle ročního prováděcího rozpočtu nákladů, výnosů a zisku výrazně nižší ve srovnání s rozpočtovaným ziskem vyplývajícím z dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů pro daný rok, hledají se rezervy snížení nákladů pomocí takových opatření, jako jsou: uzavření nákladově výhodnějších smluv s dodavateli materiálu (např. získáním rabatu či skonta při vyšších dodávkách, při včasném zaplacení dodavatelských faktur apod.), ušetření počtu pracovníků a tím i mezd racionalizací příslušných činností, i dalšími. Při hledání úspor v nákladech se často využívá služeb různých externích *poradenských firem* (např. při racionalizaci řízení a správy, při zpracování projektů informačního systému podniku, projektů racionalizace řízení zásob atd.).

Jakmile se dosáhne potřebného souladu mezi úkoly a ziskem rozpočtovaným v dlouhodobém rozpočtu na příslušný rok a částkou zisku podle ročního prováděcího rozpočtu nákladů, výnosů a zisku (s možnou menší tolerancí), je roční prováděcí rozpočet schválen. Jeho úkoly se stávají závazné pro vedoucí pracovníky, kteří řídí příslušné úseky podnikové činnosti.

Rozpočet peněžních příjmů a výdajů

Tento rozpočet má specifické místo mezi ročními prováděcími rozpočty. Jeho sestavení se může zdát na první pohled zbytečné. Je-li totiž zajištěna prováděcím rozpočtem nákladů, výnosů a zisku dostatečná výše zisku, a to je v souladu s výší zisku podle dlouhodobého rozpočtu finančních zdrojů, a je-li navíc podle roční rozpočetní rozvahy vykázána dostatečná výše peněžních prostředků koncem roku (a ta je též v souladu s příslušným úkolem v dlouhodobém rozpočtu), nejeví se zdánlivě potřeba sestavovat zvláštní rozpočet peněžních příjmů a výdajů. Existují však důvody, které potvrzují, že jeho sestavení je nezbytné, i to, že v praxi finančního řízení se mu věnuje velká pozornost. Důvody jsou následující:

V každém podniku je třeba velmi pečlivě sledovat jeho platební schopnost, resp. solventnost, a to jak z dlouhodobého, tak i krátkodobého hlediska. Okamžitá solventnost se zpravidla označuje jako *likvidita podniku*. Na platební schopnost podniku je např. primárně zaměřen rozbor finanční situace uskutečňovaný na podkladě rozvahy. Není-li podnik solventní a likvidní, tzn. nemá-li dostatek pohotových prostředků na splacení svých běžných závazků (dále např. i na vytvoření potřebných stavů zásob, nákup surovin, popř. strojů a zařízení v době, kdy je to ekonomicky výhodné), je jeho činnost vážně ochromena. Podlamuje to také jeho úvěruschopnost (podnik sice může získat úvěr, ale často za méně příznivých podmínek). Z toho důvodu věnuje vedení podniku otázce solventnosti a likvidity i celkovému toku peněžních prostředků prvořadou pozornost.

Pohyb peněžních prostředků, zvláště v kratších obdobích, není totožný s pohybem nákladů, výnosů a zisku (každý z nich má svůj relativně samostatný vývoj a zčásti odlišné chování). Např. pokles prodeje a zisku v řadě podniků často provází růst stavu peněžních prostředků vzhledem k tomu, že podniku jsou spláceny dřívější pohledávky. Nové pohledávky, vzhledem k poklesu pohledávek, rostou pomaleji či stagnují. S poklesem

celkového objemu činnosti podniku klesají (za předpokladu schopného vedení) i stavy zásob materiálu, nedokončené výroby a výrobků, čímž dochází k uvolnění finančních prostředků. V uvedeném případě jde v podstatě o situaci, kdy současný přísun peněžních prostředků do podniku se děje ještě v poměru k vyššímu celkovému objemu činnosti v minulosti, zatímco úbytek peněžních prostředků odpovídá spíše nižšímu současnému rozsahu činnosti podniku. Důsledkem je, že i v období celkového poklesu činnosti podniku může podnik vykazovat ve stavu peněžních prostředků příznivý vývoj. Může se vyskytnout i případ, že podnik vykáže v určitém období ztrátu a zároveň má relativní přebytek peněz. (Proto je např. nezbytné velmi obezřetně posuzovat i nepříznivé ukazatele solventnosti a likvidity podniku zjištěné na podkladě rozvahy a posuzovat je vždy v souvislosti s dalšími skutečnostmi, zejména s celkovými trendy ve vývoji podniku.)

I v podnicích se stabilním vývojem činnosti pohyb peněžních prostředků značně kolísá vzhledem k tomu, že příjmy a výdaje jsou v průběhu roku nerovnoměrně rozděleny. Jde např. o úhrady značných částek faktur za investice, vytvoření potřebných zásob v nově budovaných objektech podniku a úhradu příslušných faktur. Na druhé straně se získávají velké částky, např. při prodeji dluhopisů, dalších vydaných akcií atd. Částky těchto jednorázových výdajů či příjmů se normálně značně liší od výše příjmů či výdajů, které vyplývají z běžné činnosti podniku.

V tržních podmínkách se mezi odběrateli a dodavateli využívá *obchodní úvěr*, kdy dodávky se hradí až po delší době. Dochází proto k odchýlnému vývoji mezi příjmy a výdaji na rozdíl od nákupu či prodeje, resp. pohledávek a dluhů.

Některé výdaje, resp. příjmy se uskutečňují v určitých účetních obdobích, i když časově a hospodářsky (tedy jako náklad či výnos) se týkají zcela nebo zčásti období jiných. Jde o případy tzv. *časového rozlišování výdajů a nákladů*, resp. výnosů a příjmů. Vzhledem k uvedeným důvodům musejí vedoucí pracovníci podniku myslet a rozhodovat nejen v kategoriích nákladů, výnosů a zisku, ale souběžně i v kategoriích peněžních příjmů a výdajů a peněžních zůstatků. S tím také souvisí skutečnost, že i když většina rozhodovacích technik používaných při řízení podnikových záležitostí je založena na souměření nákladů, výnosů a zisku (popř. ztráty), které přijetí té či oné rozhodovací varianty vyvolá, je nutno používat i takové techniky, které jsou založeny na porovnání peněžních příjmů a výdajů a rozdílu mezi nimi. Platí to především o rozhodování dlouhodobém.

Je třeba dodat, že rozpočet peněžních příjmů a výdajů sestavovaný za dostatečně krátká období je základním nástrojem pro řízení a posuzování likvidity podniku z hlediska jeho vedení. Její dodatečné zjišťování na podkladě periodicky sestavované rozvahy pomocí různých poměrových ukazatelů má pro vedení podniku jen omezený význam. Postup při sestavování rozpočtu peněžních příjmů a výdajů a jeho základní struktura a obsah se opírá o tyto kroky:

1. vychází se z počátečního zůstatku peněžních prostředků (v pokladně a na běžných účtech),
2. připočtou se očekávané peněžní příjmy za příslušné období (úhrady dosavadních pohledávek od odběratelů, úhrady části nově vzniklých pohledávek v rozpočtovaném období, které se určí úpravou tržeb, předpokládaným zůstatkem stavu pohledávek ke konci období, dále příjmy z případných výpůjček a úvěrů, příjmy z prodeje dluhopisů, je-li jejich vydání zamýšleno, příjmy z prodeje opotřeбенého či nevyužitého dlouhodobého hmotného majetku atd.),

3. odečtou se očekávané výdaje všeho druhu (např. úhrady dodavatelům, splátky úvěrů, investiční výdaje, platby daní, dividend, úroků i jiné),
4. určí se konečný zůstatek peněžních prostředků ke konci rozpočtovaného období.

V rámci sestavování ročních prováděcích rozpočtů se sestavuje *roční rozpočet peněžních příjmů a výdajů*, který je však rozepsán a zpřesňován za jednotlivé měsíce. Tato praxe je uplatňována téměř všeobecně s ojedinělými výjimkami v těch podnicích, u nichž je pohyb peněžních prostředků rovnoměrný a v nichž se sestavuje nikoliv měsíční, ale i čtvrtletní rozpočet.

Obdobně jako při sestavování ostatních rozpočtů se i rozpočet peněžních příjmů a výdajů sestavuje v praxi zpravidla v několika postupných variantách vzhledem k tomu, že jeho první verze často odhalí některé nedostatky v očekávaném vývoji peněžních prostředků. Tyto nedostatky se zjistí porovnáním rozpočtovaného zůstatku peněžních prostředků ke konci příslušného roku se zůstatkem peněžních prostředků, rozpočtovaných v roční rozpočetní rozvaze (která je, jak již bylo uvedeno, obvyklou součástí ročního prováděcího rozpočtu nákladů, výnosů a zisku, na který rozpočet peněžních příjmů a výdajů těsně navazuje, resp. z něho vychází), především však podle nepříznivého vývoje rozpočtovaných stavů peněžních prostředků ke konci jednotlivých kratších období (měsíců).

Zjistí-li se po sestavení určité varianty rozpočtu vznik závažnějších schodků v peněžních prostředcích ke konci jednoho či více měsíčních období (tj. rozpočtované výdaje jsou v kolizi s příjmy), je nutno pomocí vhodných opatření zajistit nápravu. Toho lze dosáhnout např.:

- sjednáním pozdějších lhůt splatnosti některých závazků (např. s dodavateli),
- dojednáním včasější úhrady odběratelských faktur,
- časovým posunem některých plateb apod.

Praktické provedení těchto opatření je však často komplikovanou záležitostí. Zlepšování vývoje budoucích peněžních toků u jednoho podniku je totiž provázáno vývojem peněžních prostředků u příslušného partnera (dodavatele, odběratele apod.). Proto je jen málo dodavatelů ochotno přistoupit (bez dosažení určitých protislužeb) na odklad plateb (obvykle jen ti, s nimiž je daný podnik v dobrém a trvalém obchodním spojení).

Je třeba dodat, že jednou z největších potíží, s níž je třeba se při sestavování rozpočtu peněžních příjmů a výdajů vyrovnat, je správné rozpočtování výše *pohledávek u odběratelů a dluhů vůči dodavatelům* ke konci jednotlivých měsíčních období.

Výše uvedené skutečnosti však nikterak neznamenaají, že rozpočet peněžních příjmů a výdajů musí být před jeho přijetím a schválením vždy vyrovnaný, resp. že musí vykazovat přebytek peněžních prostředků ke konci měsíčních období.

V praxi se lze nezděka setkat s případy, že se schválí i rozpočet nevyrovnaný (vykazující ke konci jednoho i více období peněžní schodek), avšak s tím, že je předem rozhodnuto o způsobu jeho vyrovnání.

V řadě zemí (typické je to ve Velké Británii) je obvyklé jeho budoucí vyrovnání pomocí *kontokorentního úvěru*, pokud ovšem s bankou dohodnutý úvěrový limit je dostatečný pro vyrovnání rozpočtovaného schodku.

Operativní rozpočty nákladů dle útvarů a kalkulace normovaných variabilních nákladů podle výkonů

Roční prováděcí rozpočty, i kdyby byly sestaveny velmi podrobně, vyjadřují v zásadě úkoly, jež mají být v daném období dosaženy za průměrných podmínek. Proto jsou rozpočtované roční úlohy jednotlivých odpovědných vedoucích pracovníků podniku rozepsány na kratší období i pro uplatňování krátkodobé hmotné zainteresovanosti. Pro tento účel se sestavují tzv. *operativní rozpočty*, jimiž se pro jednotlivé útvary podniku stanovují zpřesněné úkoly na kratší (zpravidla měsíční) období podle konkrétních podmínek, jež existují v tom kterém měsíci. (Vztah mezi prováděcími a operativními rozpočty je z hlediska našich dosavadních podmínek do značné míry obdobný vztahu technicko hospodářských a operativních plánů, v oblasti nákladů, popř. přepočtených rozpočtů nákladů sestavovaných za vnitropodnikové útvary.) Na úseku výsledku jsou tyto útvarové rozpočty (obvykle s předběžnými kalkulacemi normovaných nákladů) základem pro zjišťování rozdílů mezi stanovenými a skutečně dosaženými výsledky hospodaření, pro rozbor zjištěných rozdílů podle odpovědných pracovníků, jejich příčin atd., i pro prémiování, popř. postih pracovníků. Z toho hlediska jsou též základním nástrojem vnitropodnikového hodnotového řízení.

Pokud jde o konkrétní způsoby vnitropodnikového rozpočtování a kontroly nákladů používané v různých podnicích, liší se více či méně v závislosti na různých podmínkách (např. na celkové úrovni organizace a řízení podniku, povaze výroby, vybavenosti, zpracování dat aj.).

Zásady kontroly plnění rozpočtů

Kontrola plnění rozpočtů se děje jednak pomocí účetnictví, a to jak *účetnictví finančního* a výkazů na jeho podkladě sestavovaných, tak i *účetnictví manažerského*, resp. účetnictví o nákladech, vedeného podle vnitropodnikových útvarů a výkonů, dále pak důkladným rozbohem rozdílů mezi rozpočtovanými úkoly a skutečnými výsledky včetně návrhu a realizace opatření k jejich odstranění.

Při hodnotové kontrole prováděné v rámci podniku se uplatňují tyto základní principy:

- a) Základní pozornost se soustřeďuje na zjištění rozdílů mezi celkovou částkou zisku rozpočtovaného za podnik jako celek a částkou skutečně dosaženého zisku za příslušné období a na jeho důkladný rozbor.
- b) Celkový rozdíl mezi rozpočtovaným a skutečným ziskem se analyzuje podle těchto hledisek:

Především se zjišťuje, který podnikový útvar, resp. kteří vedoucí jsou za tento rozdíl odpovědní, popř. se o kladný rozdíl zasloužili. Přitom se vychází z předpokladu, že kontrola může být účinná jen tehdy, je-li spjata s konkrétními odpovědnými pracovníky. Určitá výše nákladů (máme zde na mysli náklady ovlivnitelné příslušnými pracovníky) je vždy výsledkem jednání lidí, a to především těch, jimž je svěřena pravomoc rozhodovat, tj. vedoucích pracovníků. To je též důvodem, proč v organizaci vnitropodnikového účetnictví se jako primární uplatňuje zpravidla *odpovědnostní hledisko*, obvykle teprve sekundárně se náklady zjišťují podle výkonů, popř. dalších obdobných hledisek (podle operací technologického postupu, dávek součástí, finálních výrobků), a to za účelem

dalších potřebných informací příslušným vedoucím pracovníkům (u kterých operací, dávek součástí, výrobků atp. se náklady překročily, popř. snížily).

Při zjišťování nákladů podle odpovědnosti příslušných vedoucích pracovníků je v některých případech nutno zjistit náklady primárně podle útvaru, kde náklady vznikaly, a teprve dodatečně je převést na ty útvary (vedoucí), které jsou za jejich vznik odpovědné. Zjistí-li se např., že k překročení částky přímých mezd výrobních dělníků vynaložených v určitém výrobním útvaru došlo vinou personálního útvaru, který přijal příslušné pracovníky s nedostatečnou kvalifikací, mělo by být příslušné překročení mezd převedeno k tíži vedoucího personálního útvaru.

V souvislosti se zjišťováním nákladů podle odpovědnosti vedoucích pracovníků vzniká určitý problém s rozlišováním nákladů na tzv. *ovlivnitelné a neovlivnitelné náklady*. Za neovlivnitelné se považují ty položky nákladů, jež příslušný útvar, resp. jeho vedoucí nemůže svou činností ovlivnit a neměly by tedy být v zásadě podle jednotlivých útvarů rozpočtovány a kontrolovány.

Názory na řešení této otázky nejsou jednotné. Za rozumné se v současné době považuje stanovisko, jež je též uplatněno v některých podnicích, které doporučuje rozpočtovat a zjišťovat podle určitých útvarů i náklady neovlivnitelné. Příslušný vedoucí útvaru je pak pověřen úkolem vysvětlit případně vzniklé rozdíly mezi jejich rozpočtovanou a skutečnou výší, i když za rozdíl odpovědnost neponese.

Dalším hlediskem, podle něhož se analyzují rozdíly mezi rozpočtovanými a skutečnými výsledky hospodaření, je jejich zjištění a klasifikace podle *příčin a faktorů*, které rozdíly vyvolaly.

c) Pokud jde o obsah a funkci shora zmíněných útvarových výkazů, platí tato pravidla:

- výkazy předkládané jednotlivým vedoucím by měly být k dispozici co nejdříve po skončení příslušného kontrolovaného období,
- jejich obvyklý obsah je následující: název útvaru, jméno vedoucího pracovníka, označení příslušného kontrolovaného období, dále rozpočtované a skutečné výsledky činnosti útvaru, rozdíl mezi nimi a jeho specifikace podle příčin a faktorů, posléze se zde uvádějí ostatní kontrolní údaje, popř. doplňující vysvětlivky, které mohou příslušného vedoucího zajímat.

Útvarové výkazy plní dvě základní funkce: mají jednak pomáhat vedoucím pracovníkům při řízení činnosti útvarů, pro nadřízené pracovníky pak poskytují cenný materiál pro hodnocení celkových schopností vedoucích jednotlivých útvarů. Pro tento účel slouží výkazy sestavované a archivované za více po sobě následujících období.

Závěr

Řízení pomocí rozpočtů je tradičním a osvědčeným nástrojem finančního řízení podniku v tržním hospodářství. Spolu se soustavně rozvíjeným programovým řízením a posilováním metod naturálního řízení jej lze i v současné době považovat za *hlavní nástroj podnikového řízení*.

Ve své ucelené podobě zahrnuje dvě navzájem propojené části:

a) soustavu konzistentních, vzájemně sladěných rozpočtů, pomocí nichž se v peněžním vyjádření ukládají dlouhodobé i krátkodobé úkoly jak podniku jako celku, tak i jeho jednotlivým složkám (vnitropodnikovým útvarům), tato část zahrnuje:

- dlouhodobý rozpočet finančních zdrojů,
- soubor prováděcích (zpravidla ročních) rozpočtů, z nichž pro finanční řízení mají dominantní význam rozpočet zisku, nákladů a výnosů a rozpočet peněžních příjmů a výdajů,
- krátkodobé (zpravidla měsíční) úvarové rozpočty, z nichž hlavní význam mají rozpočty nákladů;

b) druhá složka řízení pomocí rozpočtu, tj. kontrola jejich plnění, se uskutečňuje:

- zjišťováním skutečných výsledků v účetnictví,
- zjišťováním rozpočtních nákladů, tj. rozdílů mezi rozpočty a skutečně dosaženými výsledky,
- důkladným rozbořem zjištěných rozdílů, primárně podle odpovědných vedoucích pracovníků i podle dalších hledisek (příčin faktorů, které je vyvolaly atd.),
- návrhem opatření k nápravě zjištěných nedostatků a jejich realizací.

Pro řízení pomocí rozpočtu jsou charakteristické dva rysy:

- jak při jejich sestavování a schvalování, tak i při kontrole jejich plnění se důkladně prosazuje princip odpovědnosti, především vedoucích pracovníků,
- v obou složkách řízení pomocí rozpočtu se uplatňuje snaha o využití metodických prostředků účetnictví (bilanční princip, metoda rozpočtních rozvah a výsledovek).

Literatura:

- [1] Brigham, E. F. (1989): *Fundamentals of Financial Management*. New York, The Dryden Press, 1989.

Rozpočtování a řízení pomocí rozpočtních výkazů

Marie Míková

ABSTRAKT

Článek poukazuje na úlohu rozpočtových výkazů ve finančním řízení (rozpočet dlouhodobých finančních zdrojů, rozpočet peněžních příjmů a výdajů, rozpočetní bilance, rozpočetní výsledovka aj.). Na základě rozpočtových výkazů je podnik schopen rozhodovat o budoucí úrovni pohledávek, zásob, dluhů a dalších složek majetku stejně jako o předpokládaných ziscích a půjčkách.

Klíčová slova: Rozpočet; dlouhodobých finančních zdrojů; Rozpočet peněžních příjmů a výdajů; Rozpočetní bilance; Rozpočetní výsledovka.

Budget Procedure and the Management by Means of the Budgetary Statements

Marie Míková

ABSTRACT

This paper describes the role of the budgetary statements in the financial management (the capital budget, the cash budget, the forecast balance sheet, the budgeted income statement etc.). Based on the budgetary statements, the firm is able to judge its future level of receivables, inventory, payables, and other corporate accounts as well as its anticipated profits and borrowing requirements.

Key words: Capital Budget, Cash Budget, Forecast Balance Sheet, Budgeted Income Statement.

JEL classification: M41.