

Manažérska ekonomika

Rozpočet a strediskové hospodárenie

Peter Gallo

ROČNÉ PLÁNY, ROZPOČTY A OPERATÍVNE PLÁNY	.....	1
Tvorba rozpočtov, druhy rozpočtov, metódy zostavenia	.....	1
Podstata a význam rozpočtovania a rozpočtov	.....	2
Druhy rozpočtov	.....	3
Metódy rozpočtovania	.....	6
Plánová metóda	.....	6
Normová metóda	.....	6
Jednorazová metóda	.....	7
Metóda rozpočtového odhadu	.....	7
Obsah rozpočtu strediskových nákladov a výnosov	.....	8
STREDISKOVÉ HOSPODÁRENIE	.....	8
Ekonomická štruktúra	.....	9
Ziskové strediská	.....	9
Nákladové strediská	.....	10
Základné zásady riadenia stredísk	.....	10
Vnútropodnikové vzťahy	.....	10
Proces vnútropodnikového riadenia	.....	12
Strediskový plán a rozpočet	.....	13
Štruktúra plánu podniku	.....	13



Dominanta
2017

Ročné plány, rozpočty a operatívne plány

Do ročných plánov sa transformujú úlohy obsiahnuté v podnikateľskom pláne. Ročné plány sú bezprostredne previazané na ročné rozpočty. Vo firmách má rozpočet veľmi veľký význam ako plánovací a kontrolný nástroj. Veľmi dôležité postavenie má hlavne súhrnný alebo "master" rozpočet, ktorý sa zostavuje za celý podnik v členení podľa jednotlivých funkčných oblastí. Obsahuje vyčíslenie plánovaných nákladov a výnosov, spojených s realizáciou príslušného ročného plánu. Proces zostavenia rozpočtu sa nazýva "budgetary planning". Celkovo môžeme proces tvorby rozpočtu rozdeliť do fáz:

1. fáza - konkretizácia úloh podnikateľského plánu do ročného plánu so zdôraznením plánov organizácie, stratégií, investičných zámerov a pod.

2. fáza - predpokladá tvorbu rozpočtov jednotlivých funkčných oblastí v nasledovnej postupnosti, rozpočet predaja, výroby, marketingu, celkového hospodárskeho výsledku podniku ako súčasti súhrnného "master" rozpočtu.

Prostredníctvom jednotlivých rozpočtov sa ukladajú oddeleniam úlohy, ktoré majú splniť, ale zároveň štandardy pre uskutočnenie kontroly. Úlohy môžu byť vyjadrené v kvantitatívnych, ale i v nekvantitatívnych mierach výkonu.

K **nefinančným mieram** môžeme zaradiť výrobu v naturálnych jednotkách, alebo vstupy v hodinách, produktivita na robotníka, počet zamestnancov, atď.

K **nekvantifikovateľným mieram** výkonu možno zaradiť výkon servisného oddelenia v podniku. Jeho výkon sa dá ohodnotiť napríklad slovné: "*táto servisná organizácia pracuje dobre, pretože má krátku čakaciu dobu*". Z hľadiska plánovacieho cyklu by mali byť rozpočty zostavené vo firme do konca 4. štvrtroku pre nasledovné plánovacie obdobie.

Operatívne plány sú poslednou fázou plánovacieho cyklu. Zostavujú sa na obdobie kratšie ako jeden štvrtrok, najčastejšie mesačné, dekadné, až denné. Plnia úlohu nástroja každodenného riadenia výrobných činností podniku. Pri ich tvorbe sa využívajú metódy časového rozvrhovania výroby podľa jednotlivých operácií, ako aj určovanie postupnosti jednotlivých operácií.

Tvorba rozpočtov, druhy rozpočtov, metódy zostavenia

V trhovom mechanizme do popredia záujmu podnikateľských subjektov sa výrazne posúva hodnotová stránka podnikateľskej činnosti. Je to oblasť, ktorá v značnej miere závisí od úrovne zvládnutia ekonomického riadenia firmy samotným podnikateľom, resp. príslušným

manažérskym kolektívom, a má teda značný vplyv na ekonomický efekt. Pod ekonomickým efektom sa rozumie dosahovanie zisku, ktorý ovplyvňujú dva významné činitele:

- úspech na trhu,
- úroveň hospodárenia.

Podnikateľ môže tvorbu zisku ovplyvňovať hlavne vo vnútri podniku, t.j. hospodárnosťou. Ovplyvňovanie trhových cien a objemu realizácie je zo strany malých podnikateľských subjektov takmer nemožné. Ekonomické riadenie firmy - lebo o túto oblasť aktivity podniku ide - zahŕňa v sebe celý súbor vzájomne prepojených a nevyhnutne zladených činností, medzi ktoré patrí aj rozpočtovanie a rozpočty.

Podstata a význam rozpočtovania a rozpočtov

V najvšeobecnejšom ponímaní, rozpočtovanie predstavuje stanovenie výnosov a nákladov, príjmov a výdavkov a predpokladaného hospodárskeho výsledku na určitý časový úsek vopred. Rozpočtovanie sa chápe, ako určitá činnosť, pomocou ktorej sa zostavuje rozpočet, ktorý vo väzbe na finančný plán určuje ročné a krátkodobé ekonomické úlohy v oblasti výnosov, nákladov, hospodárskeho výsledku a peňažných prostriedkov, a zároveň je určitým systémom rozpočtov podniku, ktorý z hľadiska charakteru celého procesu podnikateľskej činnosti, jeho rozsahu, zložitosti a členitosti najlepšie vyhovuje požiadavkám riadenia v príslušných podmienkach. Rozpočtovanie predstavuje jeden z informačných systémov podniku, ktorý spolu s kalkuláciami a účtovníctvom predstavujú nástroje ekonomického riadenia. Jeho úlohou je zvládnuť priebeh hodnotového procesu podnikania a minimalizovať riziko podnikania.

Rozpočet stanovuje:

- a) úlohy v hodnotovom vyjadrení v určitej oblasti a na určitý čas,
- b) prostriedky vyčlenené na splnenie týchto úloh,
- c) hospodársky výsledok, aký sa má pritom dosiahnuť.

Týmto sa rozpočet stáva základným nástrojom presadzovania zodpovednosti za úroveň hospodárenia v podniku, pretože:

- ukladá konkrétne úlohy v priamej závislosti od zodpovednosti jednotlivcov i pracovných kolektívov za hospodárenie s prostriedkami a s prácou,
- prehĺbuje informácie o štruktúre a vývoji výnosov a nákladov,
- zdokonaľuje výpočty fixných a variabilných nákladov, a tým umožňuje vypracovanie rôznych variantov ekonomických procesov,
- umožňuje vytvárať podmienky na účinnú kontrolu hospodárnosti.

Mimoriadny význam má rozpočtovanie a rozpočty v oblasti riadenia režijných nákladov. V tejto súvislosti je potrebné vidieť najmä tieto väzby:

- rozpočtovanie prostredníctvom režijných nákladov stanovuje prirážky na zostavenie predbežných kalkulácií a predbežné kalkulácie poskytujú rozpočtom údaje o priamych nákladoch,

- kalkulácie nákladov sa orientujú na jednotky výkonov, ako bezprostrednú príčinu vzniku nákladov.

Rozpočty určujú náklady podľa miesta ich vzniku a podľa činností, ktoré ich vyvolávajú, a tým vytvárajú predpoklady na započítanie týchto nákladov podľa nositeľa.

Význam rozpočtovania a rozpočtov možno charakterizovať najmä týmto:

- umožňujú predvídať podmienky podnikania a ich očakávaný účinok na výsledky hospodárenia podniku,
- umožňujú rýchlejšie odhaľovať možnosti znižovania nákladov, resp. s predstihom upozorňovať na možné straty,
- zvyšujú schopnosť zvládnuť kvalitu a rýchlosť ekonomického rozhodovania, ako aj analýzu podmienok, ktoré ho ovplyvňujú. S využitím rozpočtov sa riadenie stáva efektívnejšie vo všetkých druhoch a typoch podnikov.

Druhy rozpočtov

Vzhľadom na rôznorodé podmienky podnikateľských subjektov a na potreby zvládnuť ekonomické riadenie podnikov v praxi vznikli rôzne druhy rozpočtov. Možno ich roztriediť z viacerých hľadísk:

A. Podľa dĺžky rozpočtového obdobia:

Krátkodobé rozpočty - časový úsek zodpovedá maximálnej dĺžke výrobného (obchodného) cyklu. Najčastejšie sa tvoria ako ročné, a to s postupným zostavením na jednotlivé štvrťroky, mesiace a týždne, alebo so súčasným rozdelením na štvrťroky, mesiace a týždne.

Dlhodobé rozpočty - časový úsek presahuje dĺžku výrobného (obchodného) cyklu.

B. Podľa organizačného stupňa:

- podnikové rozpočty (podnik ako celok),
- vnútro podnikové rozpočty (podľa vnútro podnikových jednotiek, resp. útvarov alebo stredísk a pod.).

C. Podľa obsahu:

- rozpočet výnosov,
- rozpočet nákupu,
- rozpočet nákladov,
- rozpočet hospodárskeho výsledku,
- rozpočet zásob,
- rozpočet výdavkov a príjmov,
- rozpočet rezervy,
- rozpočet na reklamu a propagáciu,

- rozpočet kapitálu a pod.

D. Podľa stupňa úplnosti:

- komplexné rozpočty,
- čiastkové rozpočty,
- kombinované rozpočty (najčastejšie kombinácia výsledkového a čiastkového rozpočtu),
- výsledkové rozpočty,
- jednorazové rozpočty,
- periodické (opakované) rozpočty.

E. Podľa vnútropodnikových stredísk:

- rozpočty stredísk hlavnej činnosti,
- rozpočty stredísk pomocných činností,
- rozpočty stredísk ostatných činností,
- rozpočty stredísk správnej činnosti,
- rozpočet zásobovacej činnosti,
- rozpočet odbytových činností,
- súhrnný rozpočet.

F. Podľa stupňa aktivity:

- pevné rozpočty,
- alternatívne (variantné) rozpočty,
- limitujúce rozpočty.

Uvedený prehľad rozpočtov neznamená, že každý z týchto rozpočtov sa musí použiť v každom podniku. Konkrétny podnik si zostavuje rozpočty podľa vlastných potrieb. Tvorí si tak vlastný rozpočtový systém.

V podnikoch sa zostavujú najmä tieto rozpočty:

- rozpočet výnosov (tržieb),
- rozpočet nákupu,
- rozpočet nákladov,
- rozpočet zisku,
- rozpočet peňažných výdavkov a príjmov.

Rozhodnutie, ktoré rozpočty sa budú zostavovať, závisí od mnohých faktorov, ale najmä týchto:

1. **Veľkosť podniku** - väčšie podniky musia zostavovať rozmanitejšie a komplexnejšie rozpočty, pretože aj činnosti v nich sú početnejšie a rozmanitejšie a je potrebné zvládnuť rôzne alternatívy, ktoré je nevyhnutné predvídať a kontrolovať.
2. **Druh a charakter činnosti** - rozdielny prístup k tvorbe rozpočtového systému bude mať napríklad manažment vo výrobnom podniku, alebo v obchodnom alebo v podniku služieb.

Rozsah rozpočtov bude závisieť aj od toho, či ide o strojársky, chemický, poľnohospodársky, stavebný, či inak zameraný podnik.

3. **Dĺžka rozpočtového obdobia** - mnohé rozpočty sú vhodné iba na krátke časové obdobie, iné na dlhšie. Ich konkrétny výber často ovplyvňujú ekonomické podmienky podnikania, ako aj skúsenosti a schopnosti zostavovateľov rozpočtov, najmä ako vedia predvídať budúci vývoj.

4. **Základné funkcie vnútropodnikových rozpočtov:**

Vnútropodnikové rozpočty plnia niekoľko významných funkcií, z ktorých medzi najdôležitejšie patria:

Rozpočty stredísk zabezpečujú plnenie úloh finančného plánu. Ide o transformáciu nákladov, výnosov a hospodárskeho výsledku vyplývajúcich z finančného plánu podniku, do vnútropodnikových jednotiek podľa okruhu ich zodpovednosti za ich vznik. Tento proces predpokladá transformáciu nákladov z druhového členenia na kalkulačné a viesť rozpočty v oboch týchto členeniach. Typickým členením v podnikoch je členenie podľa nákladových druhov, pretože takto sa zabezpečujú súvislosti s ostatnými plánmi podniku a umožňujú vytvárať ďalšie ekonomické prepočty.

Významnou funkciou rozpočtov je transformácia kritérií pre ekonomické hodnotenie a rozhodovanie v súlade s právomocou a zodpovednosťou na danom stredisku.

Rozpočty stredísk sú významným nástrojom kontroly výsledkov hospodárenia jednotlivých stredísk. Táto požiadavka predpokladá zostavenie rozpočtov v súlade s účtovníctvom jednotlivých stredísk. Rozpočet sa zostaví v podobe kontrolného formulára, v ktorom sa uvádza plán aj skutočnosť na príslušné časové obdobia.

Rozpočty stredísk poskytujú podklady pre sadzby nepriamych nákladov v predbežných kalkuláciách. Z tohto dôvodu je účelné, aby rozpočty stredísk boli zostavené skôr ako predbežné kalkulácie. Funkciou rozpočtov je tak poskytovať údaje pre zostavenie vnútropodnikových cien, a to v kalkulačných položkách správnej a výrobnéj réžie.

5. Rozpočty stredísk majú význam aj pre rozvoj iniciatívy pracovníkov. Ide najmä o využívanie možností pri znižovaní nákladov výroby, poprípade pri dosahovaní vyšších výnosov, pri zvyšovaní kvality výrobkov, pri zvyšovaní objemu výroby vyšším využívaním výrobných kapacít a podobne.
6. Významnou funkciou rozpočtov stredísk je poskytovať podklady pre hmotnú a morálnu zainteresovanosť vedúceho strediska a jeho spolupracovníkov. Za rozhodujúci syntetický ukazovateľ je možné považovať celkový výsledok hospodárenia strediska, ktorý predstavuje rozdiel medzi strediskovými výnosmi a strediskovými nákladmi. Ďalšie výsledky hospodárenia sa posudzujú pomocou ukazovateľov, ktoré sú v danom stredisku podstatné napríklad ukazovateľ využívania investičného majetku, ukazovateľ zmienosti, doby obratu zásob, počtu pracovníkov, straty z nekvalitnej výroby, ukazovateľ produktivity práce a podobne.

Metódy rozpočtovania

Metódy rozpočtovania sú určitým súhrnom postupov a spôsobov, ktoré smerujú k určeniu reálne splniteľných krátkodobých úloh vnútro podnikových útvarov, vo väzbe na predpokladané úlohy podniku.

Jednotlivé metódy sa líšia podľa rozsahu a spôsobu určovania rozpočtových javov. Okrem rozsahu rozpočtovaného javu na metódy vplyvajú:

- prostriedky, ktoré je možné využiť na racionálny systém rozpočtovania,
- úroveň vnútro podnikového usporiadania a kvalita ukladania úloh,
- systém rozpočtovania podniku.

Metódy rozpočtovania je možné súhrnne triediť do štyroch skupín:

- **plánové metódy,**
- **normové metódy,**
- **jednorazové (individuálne) metódy,**
- **rozpočtový odhad.**

Plánová metóda

Predstavuje najjednoduchší spôsob rozpočtovania, ktorý sa opiera o plánové kalkulácie, rozpisy ročných plánov a o štatisticky zostavený rozpočet režijných nákladov. Využíva dva druhy informácií: údaje o dosahovanej skutočnosti v predchádzajúcom období a plánované údaje z podnikateľského a finančného plánu. Táto metóda nie je veľmi presná a nie ani pružná. Hlavným dôvodom je to, že využíva plánované kalkulácie a prihliada na výrobné a organizačné podmienky celého plánovacieho obdobia (spravidla celého roka). Ďalej vychádza zo štatisticky zostavených noriem režijných nákladov, v ktorých môžu byť skryté výrobné, organizačné a iné nedostatky z uplynulých období, so značným dopadom na hospodárnosť. Táto metóda má aj svoje výhody, ku ktorým patria: pri začatí novej výroby sú k dispozícii iba plánované kalkulácie a limity režijných nákladov- teda je nenahraditeľná inou metódou a predpokladá dokonalé poznanie minulosti a tak vytvára predpoklady pre extrapoláciu do budúcnosti, a tým odhaľovanie vývojových tendencií ekonomických procesov.

Plánovú metódu je možné použiť v podnikoch, v ktorých rozsah činnosti nie je veľký, úroveň organizácie nedovoľuje širšie využitie noriem, obsah práce je rôznorodý, napr. opravárske podniky, podniky služieb, príspevkové organizácie, a podobne.

Normová metóda

Predstavuje ucelený a komplexný súhrn postupov rozpočtovania, ktorý je založený na operatívnych kalkuláciách a štatisticky zostavených normách režijných nákladov.

Využíva sa na rozpočtovanie opakujúcich sa javov, keď sú k dispozícii operatívne kalkulácie, dokonalá normatívna základňa a údaje z účtovníctva. Okrem toho využíva informácie z operatívneho plánu výroby, odbytu, zásobovania a podobne.

Prednosťami tejto metódy je to, že ide o reálnu metódu, ktorá vychádza z operatívnych noriem a prihliada na konkrétne podmienky rozpočtovania javov a používa operatívne kalkulácie, čím umožňuje normovú metódu evidencie nákladov a vytvára predpoklady pre účinnú kontrolu.

Podstatou normovej metódy je zosúladienie odbytových a kapacitných možností, noriem spotreby materiálu, energie, surovín a pod. a noriem výkonov. Normy spotreby a výkonové normy sa prejavujú ako tzv. štandardy, t.j. nemenné úhrny nákladov určené na príslušný výkon v daných podmienkach. Vo vyspelých krajinách sa táto metóda nazýva standard cost, ktorej ciele spočívajú v minimalizácii nákladov, zabezpečovaní vysokej kvality výrobkov, služieb a v maximalizácii efektov pre podnik.

Jednorazová metóda

Predstavuje metódu rozpočtovania, ktorá určuje postupné a komplexné zostavenie úloh od začiatku výroby až po dodávku podľa objednávky. Používa sa pri rozpočtovaní jednorazových výkonov, objednávok rozsiahlych finálnych výrobkov, ako je napríklad stavba lode, mostu, veľkej budovy, dodávka komplexného technologického zariadenia a pod. Postup pri jednorazovej metóde rozpočtovania má nadväzovať na časové a vecné postupy plnenia úloh jednotlivých vnútro podnikových jednotiek, vrátane plnenia úloh externých dodávateľov.

Táto metóda využíva informácie z:

- ročného plánu podniku a jeho štvrtročného rozpisu na jednotlivé strediská,
- ročného podnikateľského plánu (finančného) plánu,
- predvýrobných etáp, najmä z etapy prípravy výroby.

Jednorazová metóda využíva predbežné, najmä prepočtové kalkulácie na budúci finálny výrobok a limity režijných nákladov. Nedostatky jednorazovej rozpočtovania vyplývajú z nedostatočne objektivizovanej normatívnej základne, ktorá sa využíva pri jej aplikácii.

Metóda rozpočtového odhadu

Pri tejto metóde sa vychádza zo spriemerovaných údajov rozpočtov posledných rokov, na základe ktorých sa hodnotové údaje rozpočtu podnikateľov zvyšujú o určité fixné percento. Pri takomto prístupe sa však môžu prehliadnúť mnohé významné zmeny, resp. podstatné činitele.

Metodicky sa rozpočty vertikálne členia podľa druhov nákladov, horizontálne na jednotlivé vnútro podnikové jednotky. Akcentuje tu najmä metodická zhoda medzi rozpočtovaním, kalkuláciami a účtovníctvom (použitie rovnakých cien, rovnakého obdobia, objemu produkcie a pod.).

Pre trhovú ekonomiku je typické zostavovanie rozpočtu výnosov, nákladov a hospodárskeho výsledku, ako aj ďalších druhov rozpočtov v závislosti od objemu realizácie. V nich sa zohľadňuje stupeň využitia výrobných kapacít určitého strediska v závislosti od požiadaviek trhu. Pohyblivosť zmien dopytu na trhu sa odráža v zostavovaní variantných rozpočtov, ako priamej reakcie výroby na tento pohyb. S tým sú pochopiteľne úzko spojené otázky zabezpečenia výrobného procesu potrebnými prostriedkami, hospodárnosť a stupeň využitia jednotlivých kapacít, a tým aj určovanie správnej výšky fixných nákladov na jednotku, výpočet zisku a pod.

Obsah rozpočtu strediskových nákladov a výnosov

Pri vymedzovaní obsahu rozpočtu nákladov stredísk sa uplatňuje zásada, že je do nich potrebné rozdeliť všetky náklady na činnosti, jednotkové aj režijné. Pritom sa rešpektuje hľadisko zodpovednosti:

- v danom útvare sa rozpočtujú náklady, ktoré môže ovplyvniť,
- vo vnútropodnikovom útvare sa rozpočtujú všetky náklady, ktoré v ňom vznikajú, rozdeľujú sa však na náklady daným strediskom ovplyvniteľné a neovplyvniteľné.

Z hľadiska metodického prístupu k rozpočtovaniu nákladov treba rozlišovať medzi priamymi a režijnými nákladmi.

Priame náklady sa odvodzujú z predbežných kalkulácií.

Veľmi rozšírený spôsob rozpočtovania režijných nákladov vychádza z kvalifikovaného zhodnotenia ich skutočnej úrovne, ktorá sa upravuje s ohľadom na predpokladaný rast objemu výkonov strediska a úsporné opatrenia, prípadne aj na vplyv sortimentu. V každom prípade by sa mal brať do úvahy podiel fixných a variabilných nákladov na réžii. Výnosy strediska sa rozpočtujú na základe ocenenia plánovaných vnútropodnikových výkonov v naturálnom vyjadrení vnútropodnikovými cenami. Rozdiel medzi výnosmi a nákladmi strediska predstavuje účtovný hospodársky výsledok.

Strediskové hospodárenie

Predpokladom fungovania obchodno-ekonomického organizmu je usporiadanie všetkých činiteľov, vzťahov, ktoré pri plnení úloh pôsobia a vznikajú. Usporiadanie týchto činiteľov a vzťahov je predmetom organizovania. Organizácia spočíva vo vytvorení usporiadanej siete vnútropodnikových riadiacich a riadených zložiek, ako aj foriem a metód ich vzájomného spojenia. Ak sa pozeráme na vnútropodnikové riadenie z aspektu ekonomického subsystému, tak v podniku je nutná organizačná štruktúra skladajúca sa zo špecifických vnútropodnikových jednotiek a väzieb medzi nimi. Táto štruktúra je tvorená strediskami - nositeľmi zodpovednosti, ktoré sú zainteresované na plnení plánu hospodárskeho výsledku, plánu tržieb z predaja tovarov, vlastných výrobkov a služieb, plánu výnosov, plánu nákladov a podobne. Pre zabezpečenie úplnosti sa sleduje aj plnenie plánu krycieho príspevku na úhradu. Z hľadiska úrovne právomoci a zodpovednosti a podľa ekonomickej podstaty, je možné vytvoriť tieto strediská:

1. nákladovo riadené strediská,
2. ziskové strediská,
3. výnosové strediská,
4. výdajové strediská,
5. rentabilné strediská,
6. investičné strediská.

Nákladové stredisko - je nižším stupňom riadenia, pričom riadenie sa orientuje na dodržiavanie hospodárnosti. Stredisku sa stanoví rozpočet ovplyvniteľných nákladov, ktoré sú

predmetom kontroly. Hmotná zainteresovanosť sa viaže na úspory skutočných nákladov v porovnaní s rozpočtovanými.

Ziskové stredisko - je útvar s vyššou právomocou a zodpovednosťou. Tento útvar zodpovedá nielen za náklady, ale aj za výnosy a teda aj za strediskový hospodársky výsledok. Manažér strediska musí ovplyvňovať tie činitele, ktoré pôsobia na hospodársky výsledok strediska, teda tie, ktoré pôsobia na náklady a výnosy. Manažér strediska nemá právomoc na nákup investičného majetku, maximálne má možnosť ho obnovovať. Hmotná zainteresovanosť sa u ziskových stredísk viaže na dodržiavanie rozpočtovaného zisku, poprípade na jeho prekročenie. Rozpočet zisku musí byť v zhode s právomocou a zodpovednosťou strediska. Napr. pri zakúpení nového zariadenia sa rozpočtuje zníženie zisku vplyvom zvýšenia odpisov, oproti predchádzajúcemu obdobiu.

Výnosové stredisko - je určitou analógiou nákladového strediska, avšak v oblasti výnosov. Od nákladového strediska sa odlišuje tým, že v tomto stredisku vznikajú i výnosy. Predmetom hodnotenia strediska sú tak náklady, ako aj výnosy. Hmotná zainteresovanosť je viazaná na plnenie plánu výnosov a dodržanie rozpočtu nákladov. Základným ukazovateľom pre sledovanie je podiel výnosov na jednotku nákladov.

Výdajové stredisko - má charakteristiky veľmi blízke nákladovému stredisku. Odlišnosť je v tom, že jeho manažér je zodpovedný za výdaje a nie za náklady. V takomto stredisku neexistuje vzťah medzi vstupmi a výstupmi v kratšom časovom období. Nie je možné ani vopred stanoviť plánovanú výšku nákladov. Pri týchto strediskách sa kontrola zameriava na sledovanie jednotlivých výdajov. Hmotná zainteresovanosť je viazaná na nefinančné ukazovatele.

Ekonomická štruktúra

Ekonomická štruktúra podniku umožní sledovať ekonomické kategórie podľa jednotlivých stredísk, ktoré budú samostatne plánovať, hodnotiť a riadiť, aby sa mohla zhodnotiť rozdielnosť ich aktivít, ako aj ich prínos k celopodnikovým výsledkom. Pre vytvorenie ekonomickej štruktúry je možné použiť členenie podľa činností alebo tzv. predmetné hľadisko.

Ziskové strediská

Ziskové strediská sú podnikateľské jednotky, ktoré operujú v blízkosti odbytových a dodávateľských trhov. Hospodárska samostatnosť ziskového strediska sa prejavuje týmito znakmi:

1. vlastný výsledok daného obdobia,
2. vlastný program výkonov,
3. vlastné odbytové a dodávateľské trhy,
4. vlastné podnikateľské kompetencie pri rozhodovaní,
5. vlastná zodpovednosť za výsledok.

Ako ekonomické kritérium rozhodovania sa doporučuje krycí príspevok na úhradu. Cieľom ziskových stredísk bude, aby krycí príspevok na úhradu pokryl fixné náklady podniku. V rámci plánu sa každému ziskovému stredisku zadá krycí príspevok na úhradu, ktorý musí

vyprodukovať. Pokiaľ sú využívané výkony iných ziskových alebo centrálnych pracovísk, nákladových stredísk, musia byť tieto výkony hodnotené pomocou zúčtovacích cien. Zúčtovacie ceny budú tvorené na báze priamych nákladov bez prirážok nákladov. Účtovníctvo ziskového strediska sa bude opierať o postupný prepočet krytia fixných nákladov. Ziskové stredisko musí mať zadaný aj plán tržieb, plán nákladov a plán hospodárskeho výsledku.

Nákladové strediská

V týchto strediskách vznikajú iba náklady. Je to napríklad centrálna stredisko. V týchto strediskách sa plánujú a kontrolujú iba náklady. Tu sú príspevky na úhradu spotrebované. Do nákladového strediska centrála sa zhrnú všetky činnosti, ktoré slúžia celému podniku a všetkým strediskám.

Základné zásady riadenia stredísk

Základné zásady riadenia stredísk možno zhrnúť do nasledovných bodov:

1. Vo všetkých strediskách sa uplatňujú vnútropodnikové vzťahy, a to vo vertikálnom, horizontálnom a diagonálnom priereze podniku.
2. Strediská sa vytvoria na základe vnútropodnikovej delby práce, ich ekonomickej podstaty a s využitím predmetného delenia.
3. Strediskám sa vymedzia právomoci a zodpovednosti podľa ich ekonomickej podstaty, za stredisko bude zodpovedný jeho manažér.
4. V strediskách sa budú merať výkony, vynaložená práca, vynaložené náklady, vnútropodnikové ceny na oceňovanie vnútropodnikových výkonov a ďalšie vybrané kategórie.
5. Ekonomické a morálne stimulovanie sa bude viazať na plnenie plánovaných a rozpočtovaných ukazovateľov. Tieto ukazovatele budú stanovené na základe vymedzených práv a zodpovedností manažérov stredísk.
6. Metodika vnútropodnikového riadenia sa bude diferencovať podľa stredísk.

Vnútropodnikové vzťahy

Vzťahy medzi strediskami sú vzťahmi právnymi, i keď vychádzajú zo všeobecne platných noriem a predpisov. Ide o vzťahy vnútropodnikovej spolupráce, vznikajúce pri zabezpečovaní hospodárskej činnosti a pri plnení úloh ako celku. Základným kritériom pre hodnotenie úrovne hospodárenia stredísk sú výsledky hospodárenia, ktoré pre nákladové strediská sa vymedzia jednoznačne kritériom hospodárnosti a pre ziskové strediská kritériom efektívnosti.

Právomoci a zodpovednosti na úrovni podniku a stredísk:

a) **Podnikové vedenie** - sústreďuje vo svojich rukách rozhodujúcu časť právomoci a zodpovednosti pri riešení týchto otázok:

- Predávaný objem a sortiment výkonov, tieto otázky sa riešia krátkodobo, strednodobo i dlhodobo, ako aj otázky inovácie so zreteľom na maximalizáciu rentability a optimálne

využitie kapacity. Plán objemu a sortimentu musí byť konfrontovaný s požiadavkami trhu, návrhmi a pripomienkami manažérov stredísk.

- Dlhodobý rozvoj podniku a uskutočňovanie finančnej stratégie podniku, zameranej na optimalizáciu financovania činnosti podniku, ako aj na otázky výhodnej alokácie finančných investícií na kapitálovom trhu.
- Dlhodobé prevádzanie prieskumov na trhu, orientáciu na progresívne smery podnikania v danom odbore.
- Presadzovanie hmotných a nehmotných investičných zámerov.
- Ovplyvňovanie kooperačných vzťahov medzi útvarmi, aby bola zabezpečená nadradenosť cieľov podniku ako celku nad cieľmi jednotlivých stredísk.
- Podstatnou časťou prípravy podnikateľského procesu prebiehajúceho na úrovni vrcholového vedenia je i pomoc pri spracovaní rozpočtov stredísk.

b) *Charakteristika kritérií riadenia stredísk:*

- Ziskové strediská musia mať spracovaný rozpočet výnosov, tržieb, nákladov a hospodárskeho výsledku, ako i krycieho príspevku na úhradu, ktorý bude rozpočtovaný tak, aby pokryl fixné náklady podniku ako celku.
- Nákladové strediská sú zainteresované na plnení rozpočtu nákladov.

c) *Zadávanie úloh a ich kontrola:*

- Úlohy stredísk vyplývajú z plánov a ostatné úlohy sa zadávajú v podobe príkazov po predbežnej konzultácii so zodpovedným pracovníkom strediska. Pri riadení strediska je potrebné zväžiť špecifiká stredísk s tým, že úlohy musia vychádzať z podmienok, ktoré jednotlivým strediskám vytvorilo vedenie podniku.
- Zmeny podmienok a dôsledky sa potom prenášajú na vyššie stupne riadenia alebo na útvary, ktoré zmenu spôsobili alebo zapríčinili.
- Kontrola plnenia cieľov strediska prebieha "z vnútra" napr. analýzou toho, či je stredisko schopné pokryť svoje potreby a potreby podniku ako celku.
- Porovnávanie plánu so skutočnosťou sa robí na dvoch úrovniach. Na úrovni podniku sa zameriava hlavne na výsledok podniku ako celku, variabilné náklady, fixné náklady, zisk, rentabilitu, zúročenie vlastného kapitálu, produktivitu, trhovú podiel a distribúciu. Tým sa vytvorí prvý prehľad o výsledkoch podniku ako celku. Následne prebieha kontrola podľa jednotlivých stredísk. Tento rozbor ukáže, ktoré stredisko spôsobilo úbytok obratu alebo nadmerné čerpanie nákladov. Rozbor celopodnikových výsledkov a výsledkov jednotlivých stredísk sa robí komplexne dvakrát do roka.

Plány, ktorých plnenie je predmetom kontroly sa zostavia na úrovni vedenia podniku v podobe ročných a mesačných plánov a tieto plány sa **rozpíšu na jednotlivé strediská**. Pre skvalitnenie kontroly zodpovedný manažér za stredisko hlási mesačne plnenie plánu, skutočnosť a odchýlky od plánu svojmu nadriadenému. Nadriadený prevedie analýzu odchýlok a navrhne opatrenia. V prípade závažnosti problému sa tento prejedná vo vedení podniku, ktoré navrhne riadiaci zásah.

d) **Finančné kritéria** sú orientované na hospodárnosť a kvalitu, ale aj na efektívnosť.

e) **Hmotná zainteresovanosť** je viazaná na dosahovanie skutočných výsledkov a plnenie rozpočtovaných charakteristík. V nákladovom stredisku je zodpovedný manažér zainteresovaný na plnení rozpočtu nákladov alebo na dodržaní limitu nákladov. V ziskových strediskách je zodpovedný manažér zainteresovaný na plnení plánu nákladov, ktorý bol zostavený na základe kalkulácií a na dodržaní limitu režijných nákladov, ako aj na plnení plánu výnosov a z toho vyplývajúceho plánu hospodárskeho výsledku a príspevku na úhradu. Samozrejme je potrebné si uvedomiť, že zodpovední pracovníci môžu ovplyvňovať iba tie ukazovatele, ktoré sú pre nich ovplyvniteľné.

Proces vnútropodnikového riadenia

Proces vnútropodnikového riadenia prebieha nasledovne:

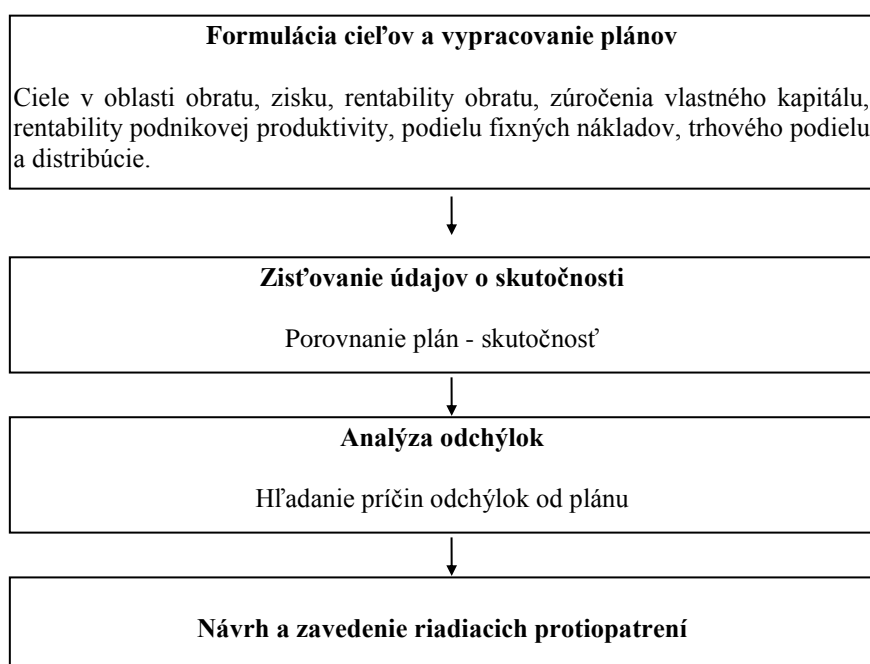
1. **Formulácia cieľov a spracovanie plánov.** V tomto kroku ide o stanovenie cieľov, ktoré podnik chce dosiahnuť a to hlavne v oblasti obratu, zisku, rentability obratu, zúčenia vlastného kapitálu, rentability podniku, produktivity, podielu fixných nákladov, trhového podielu a distribúcie. Tieto ciele podľa zodpovednosti a právomoci sa stanovia a rozpisujú na jednotlivé strediská.

Po formulovaní cieľov je potrebné pristúpiť k tvorbe plánov. Plány sa tvoria jednotlivo, podľa oblastí podnikovej činnosti (výrobná, obchodná, mzdová, marketingová, nákupná a podobne). Po zosúladení plánov je potrebné ich numerické vyjadrenie a vyjadrenie v peňažných jednotkách. Tým sa z plánu stáva rozpočet. Záverečným krokom pri tvorbe plánov je aj zistenie porovnávacích kritérií, či už zrovnateľnosť s inými podnikmi rovnakého odboru, alebo údaje minulých období.

2. **Zisťovanie údajov o skutočnosti** - tento krok patrí už do oblasti kontroly. Porovnanie plánu so skutočnosťou. Formulár pre zisťovanie skutočnosti je v prílohe 4.

3. **Analýza odchýlok** - hľadanie príčin odchýlky plánu od skutočnosti. Porovnanie plánu so skutočnosťou je v prílohe 5.

4. **Návrh a zavedenie riadiacich protiopatrení.** Formulár na zavedenie riadiacich protiopatrení je v prílohe 6.



Oblasť	Obsah cieľa	Rozsah cieľa	Cieľová oblasť	Termín, čas
Vrcholový cieľ				31.12.2018
Základné ciele:				31.12.2018
ekonomický	zisk			31.12.2018
finančný	likvidita			31.12.2018
marketingový	podiel na trhu			31.12.2018
odbytový	obchodná marža			31.12.2018
personálny	priemerný plat			31.12.2018
investičný	investície do OA			31.12.2018

Strediskový plán a rozpočet

Základným nástrojom vnútropodnikového riadenia je plán a rozpočet. Plán je dôležitý preto, lebo ani najlepšie výkazníctvo nám nepomôže, ak nemáme zrovnateľné meradlo. Tým zabezpečíme základný podnikateľský princíp, ktorý predpokladá nie pasívne porovnávanie s minulosťou, ale formulovanie cieľov a predbežné predvídanie budúceho vývoja. Preto sa vnútropodnikové riadenie opiera o plánovanie, ktoré stanoví vopred žiadané hodnoty, s ktorými sa porovnávajú skutočné hodnoty v mesačných intervaloch. Východiskom je ročný podnikateľský plán, ako aj ročné plány jednotlivých funkčných oblastí podniku a rozpočty, za zostavenie ktorých sú zodpovední jednotliví manažéri funkčných oblastí (obchodný námestník - plán nákupov a plán predaja, ekonomický námestník - plán nákladov, plán výnosov, plán hospodárskeho výsledku, limity investičných a neinvestičných výdavkov, personálny námestník - plán zamestnanosti a čerpania mzdových prostriedkov, vedúci investičného úseku - plán investícií, vedúci marketingu - marketingový plán). Z ročných plánov sa spracujú plány a rozpočty stredísk. Týmto rozčlenením zistíme, ktoré strediská sa akým podielom zúčastňujú na tvorbe zisku podniku a na tvorbe krycieho príspevku na úhradu a ktoré strediská sú stratové. Pokiaľ sú stanovení zodpovední pracovníci za riadenie stredísk, je veľmi dôležité zapojiť ich do diskusie o pláne. Tento aspekt má silnú motivačnú silu.

Štruktúra plánu v podniku

Ročný podnikateľský plán, ktorý tvorí v podmienkach trhového hospodárstva funkciu krátkodobej prognózy a organizačného prostriedku, zjednocuje úsilie podniku s cieľom splniť všetky ekonomické zámery. Musí zabezpečiť väzbu medzi potrebou prostriedkov a ich zdrojmi. Je východiskovým plánom podnikateľskej činnosti.

Východiskom plánovacieho systému je ročný podnikateľský plán. Z tohto plánu sa zostavia ročné plány podľa jednotlivých funkčných oblastí, ako napr. marketingový plán, plán nákupu, plán predaja, finančný plán, plán výroby a ostatné. Z ročného plánu podniku sa zostavia ročné plány stredísk, z ktorých sa zostavia mesačné plány. Medzi najdôležitejšie plány patria:

- finančný plán,
- plán výroby,
- plán ľudských zdrojov,

- plán nákupu a zásob,
- plán predaja,
- marketingový plán.

Môže sa stať, že v stredisku nebude potrebný niektorý z plánov, alebo sa v stredisku môže objaviť potreba iného plánu. Každý takýto prípad sa bude riešiť individuálne.

Finančný plán

Finančný plán predstavuje základné finančné východiská plánovacej činnosti. Je zostavený na báze príjmov a výdavkov a slúži k stanoveniu stavu peňažných prostriedkov, ktoré podnik potrebuje alebo ktoré má podnik disponibilné. Za spracovanie plánu je zodpovedný ekonomický (finančný) námestník. Pri spracovaní finančného plánu sa vychádza z plánu predaja, plánu výroby, plánu ľudských zdrojov, plánu nákupu a zásob.

Plán práce (ľudských zdrojov)

V pláne práce je zahrnutý plán ľudských zdrojov, ktorý je stanovený orientačne a rozpočet mzdových nákladov v členení podľa stredísk, delený na rozpočet priamych miezd a rozpočet režijných miezd. Za zostavenie plánu práce zodpovedá personálny námestník.

Plán nákupu a zásob

V tomto pláne je spracovaný očakávaný nákup, plán zásob nedokončenej výroby, zásob hotových výrobkov a zásob surovín, obalov a podobne. Za zostavenie plánu nákupu a zásob zodpovedá obchodný námestník.

Plán predaja

Tento plán vychádza z marketingového plánu, ktorý je spracovaný marketingovým oddelením, v rámci ktorého sa spracuje aj marketingový rozpočet alebo rozpočet nevýrobných výdavkov. Za zostavenie plánu predaja zodpovedá obchodný námestník a zostavenie marketingového plánu vedúci marketingového oddelenia.

Plán výroby

Zahŕňa agregovaný plán výroby, ktorý zabezpečuje dynamiku výroby. Tento plán pozostáva aj z plánovania výrobných kapacít, ročného rozpočtu výroby, ročného rozpočtu výrobného režimu, ročného rozpočtu hotových výrobkov, ročného rozpočtu nedokončenej výroby. Za zostavenie plánu výroby zodpovedá manažér strediska výroby.

Rozpočet

Rozpočet je hodnotovým vyjadrením plánu. Rozpočet stanovuje úlohy v hodnotovom vyjadrení v určitej oblasti a na určitý čas, ako aj prostriedky na splnenie týchto úloh a hospodársky výsledok, aký sa má dosiahnuť. Rozpočet ukladá konkrétne úlohy v priamej závislosti od zodpovednosti jednotlivcov a pracovných kolektívov za hospodárenie s

prostriedkami a prácou, umožňuje vytvárať podmienky pre účinnú kontrolu hospodárnosti. Mimoriadny význam majú rozpočty pri riadení režijných nákladov. Podľa organizačného stupňa sa vypracujú tieto rozpočty:

- rozpočet spoločnosti,
- rozpočty stredísk.

Manažéri nákladových stredísk sú zodpovední za rozpočet nákladov, manažéri ziskových stredísk za rozpočet hospodárskeho výsledku, manažéri výnosových stredísk za rozpočet nákladov a výnosov.

Pri tvorbe týchto rozpočtov je potrebné vychádzať z podnikových plánov. Rozpočty stredísk zabezpečujú úlohy finančného plánu. Ide vlastne o transformáciu nákladov, výnosov a hospodárskeho výsledku, vyplývajúcich z podnikateľského plánu podniku do rozpočtov stredísk.

Rozpočet je základom účelnej kontroly výsledkov hospodárenia jednotlivých stredísk. To predpokladá zostavenie rozpočtov stredísk v súlade s ich účtovníctvom.

Rozpočet nákladov vychádza z plánových kalkulácií, pomocou ktorých sa zisťujú priame náklady a z rozpočtu režijných nákladov, pomocou ktorého sa rozpočtujú režijné náklady.

Pri rozpočtovaní nákladov je účelné zaviesť aj sledovanie nákladov v členení, pre potreby neúplnej kalkulácie, na fixné a variabilné náklady. Fixné náklady sú také, ktoré sa s objemom výroby nemenia. Variabilné náklady sú závislé na objeme produkcie. Takto budeme sledovať plnenie plánu nákladov nielen podľa stredísk, ale aj podľa podniku ako celku. Zároveň zavedieme plánované sledovanie novej ekonomickej veličiny, a to krycí príspevok na úhradu, ktorý slúži na pokrytie fixných nákladov a na tvorbu zisku. Variabilné náklady predstavujú priame náklady, fixné náklady zistíme rozdelením réžie na variabilnú réžiu a fixnú réžiu.

Použitá literatúra

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účtovníctví. 1. vydanie. Praha: ASPI, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

GALLO, P. 2006. Manažérska ekonomika. Prešov: Dominanta, s. 345

KRÁL B. 1997. Nákladové a manažerské účtovníctví. 1. vyd. Praha: Prospektrum. ISBN 8071750603.

KUPKOVIČ M. 2002. Kalkulácie a rozpočty. Sprint. 2002. 252 s. ISBN 80-88848-63-6

Autor:

Doc. Ing. Peter Gallo, CSc.

Prešovská univerzita v Prešove
Fakulta manažmentu