

KAPITOLA 3

SYSTEM PLÁNŮ A ROZPOČTŮ

Případová studie Abstinent

Společnost Abstinent, a. s. vyrábí jediný, na trhu však úspěšný a zavedený výrobek – nealkoholický nápoj **A1**. Výroba probíhá v relativně plynulém výrobním procesu. Protože výroba probíhá podle neměnné receptury a ve stálých výrobních podmínkách, používá se pro stanovení předběžné výše výrobových nákladů i pro rozpočtování plánová kalkulace. Kalkulační jednicí je 100 hektolitrů nápoje. Systém nákladového účetnictví je – v integraci se systémem kalkulací, rozpočtů a vnitropodnikových cen - ve společnosti založen na metodě odděleného řízení fixních a variabilních nákladů (Variable Costing). Předběžná kalkulace 100 hektolitrů nápoje A1 (jedné kalkulační jednice – dále jen 1 KJ) je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 3.1 - Předběžná kalkulace na 100 hl A1 (1 KJ)

Nákladová položka	Částka v tis. Kč
Jednicový materiál (čistá spotřeba včetně 5 % odpadu)	21
Jednicové osobní náklady včetně podílu zaměstnavatele na sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění	8
Variabilní režie	16
Variabilní náklady	45
CENA	70
MARŽE	25

Prodejní cena kalkulační jednice v roce 2009 činila 70 000 Kč a je relativně stabilizovaná; proto se nepředpokládá její změna ani v následujícím (rozpočtovaném) roce 2010.

Pracovníci útvaru manažerského účetnictví sestavili a vedení společnosti schválilo na konci roku 2009 hlavní podnikový rozpočet a jeho rámcové rozdělení na jednotlivá čtvrtletí.

Nyní je polovina března roku 2010 a pracovník útvaru manažerského účetnictví Tomáš Janíček zpracovává – v rámci konkretizace výše uvedeného podnikového rozpočtu - **podrobný rozpočet peněžních toků na 2. čtvrtletí s rozdělením na jednotlivé měsíce**. Jeho hlavním cílem je ověření, zda rozpočtované příjmy pokryjí rozpočtované výdaje a tedy zejména, zda bude třeba hledat dodatečné zdroje financování.

Při sestavování rozpočtu vychází pan Janíček z plánu prodeje a na něj navazujícího plánu výroby. V souvislosti se zpracováním plánu prodeje se předpokládají určité výkyvy, spojené zejména s obvyklým sezónním nárůstem prodeje A1 v prvních dvou měsících 2. čtvrtletí; z hlediska optimalizace výrobního procesu však tento výkyv není podstatný. Proto se nepromítá do plánu výroby. V jednotlivých měsících druhého čtvrtletí se předpokládá stabilní výroba 30 000 hektolitrů (300 KJ) nápoje.

Tabulka 3.2 - Plán výroby a prodeje na 2. čtvrtletí 2010

Měsíc	Výroba (v KJ)	Prodej (v KJ)	Změna stavu výrobků
Leden	290	290	0
Únor	290	290	0
Březen	290	290	0
Duben	300	310	-10
Květen	300	320	-20
Červen	300	300	0
2. čtvrtletí	900	930	-30
Červenec	280	280	0
Srpen	280	280	0

Při sestavení rozpočtu inkasa příjmů bere pan Janíček v úvahu různé druhy úhrady faktur – polovinu inkasuje v hotovosti a na druhou polovinu poskytuje dvouměsíční obchodní úvěr.

Základem sestavení rozpočtu nákupu a spotřeby materiálu je plán výroby a na něj navazující rozpočet spotřeby jednicového materiálu. V dalším kroku se pak rozpočet spotřeby upravuje na rozpočet nákupu.

Z hlediska technologie výroby nápoje A1 je třeba materiál mít ve společnosti s dvouměsíčním předstihem; tomuto předstihu odpovídá jak průměrná výše zásoby, tak i veškeré aktivity spojené s pořízením materiálu; např. v únoru se pořizuje materiál pro výrobu v dubnu; podle smluv uzavřených s dodavateli jednicového materiálu hradí společnost dodávky v zásadě jeden měsíc po uskutečnění dodávky.

Podkladem pro kalkulaci jednicových osobních nákladů je technologický postup výroby, v němž jsou mimo jiné uvedeny i výkonové normy jednicových pracovníků. Tyto normy jsou pak podkladem pro zpracování kalkulace jednicových osobních nákladů (viz tabulku 3.1). Výplata osobních nákladů a dalších výdajů s nimi spojených je v průměru o jeden měsíc zpožděná za vznikem osobních nákladů.

Na základě rozpočtů režijních nákladů odpovědnostních středisek vzniká nejprve podnikový rozpočet variabilních a fixních **nákladů**. Tyto rozpočty se pak v další fázi upravují na rozpočty **výdajů**. Přitom je třeba vzít v úvahu zejména

- rozpočtované **utopené náklady**, vznikající v důsledku předchozích investičních rozhodnutí, a které se tedy v relevantním rozpětí neprojevují jako výdaje (odpisy hmotných a nehmotných fixních aktiv, komplexních nákladů příštích období, tvorba rezerv) a
- **časové rozdíly** mezi vznikem nákladů a výdajů např. u nepravidelně vznikajících položek nebo u položek, charakteristických delším časovým intervalem jejich úhrady (nájemné hrazené předem, resp. následně a jiné položky manažersky chápaných nákladů a výdajů příštích období).

V případě rozpočtu variabilní režie hodnocené společností se tato úprava týká nákladů na roční opravy, údržbu a čištění strojního zařízení, na němž se nápoj A1 vyrábí. Tyto opravy a

údržba se provádějí každoročně v listopadu při pravidelné odstávce strojního zařízení. Náklady na opravy a údržbu se rozpočtují v celkové výši 7,2 milionů Kč, a to ve vztahu k celkovému ročnímu plánu výroby, který činí 3 600 KJ. V měsíčních rozpočtech se předpokládá výroba 300 KJ, a proto jsou tedy zahrnuty ve výši 600 tis. Kč.

U ostatních nákladových položek se náklady projevují jako výdaje v období jejich vzniku.

Rozpočet fixních nákladů a výdajů ovlivňují ve sledovaném podniku následující skutečnosti

- měsíční rozpočtovaná výše fixních nákladů činí 4 000 tis. Kč, z toho
 - výše měsíčních odpisů fixních aktiv, které se odepisují lineární časovou metodou, činí 1 000 tis. Kč,
 - úroveň měsíčního časového rozlišení licenčních poplatků, které společnost hradí vždy v lednu ve výši 2 400 tis. Kč, činí měsíčně 200 tis. Kč a
 - výše nájemného za pronájem částí výrobních prostor, které společnost hradí ve čtvrtletních intervalech vždy v prvním měsíci čtvrtletí, činí měsíčně 500 tis. Kč.

Kromě plánů a rozpočtů, které jsou nezbytné pro sestavení rozpočtu peněžních toků z **hlavní výrobní činnosti**, se dále zpracovávají

- **rozpočet investiční činnosti**, který vychází z podkladů plánu investic a konkretizuje se z hlediska výdajů, které bude třeba vynaložit v souvislosti s pořízením dlouhodobých aktiv. V dubnu společnost plánuje výdaje ve výši 5 000 tis. Kč, v květnu 2 000 tis. Kč a v červnu 1 000 tis. Kč. Zároveň by v květnu společnost měla prodat 2 osobní automobily jejichž zůstatková cena činí 500 tis. Kč, ve stejné výši se očekává úhrada prodejní ceny od autobazaru.
- **rozpočet financování**, pro jehož sestavení se využívají podklady o příjmech a výdajích z titulu poskytnutých, resp. hrazených úvěrů a půjček, společnost splácí dlouhodobý úvěr anuitní splátkou ve výši 2 500 tis. měsíčně. Výše úroků zaplacených za celý rok 2010 činí 18 000 tis. Kč.
- **rozpočet „daňových“ příjmů a výdajů**, který předběžně kvantifikuje dopad daňových zákonů na budoucí příjmy a výdaje, společnost hradí měsíční zálohy na daň z příjmu ve výši 1 000 tis. Kč.
- na základě očekávaného rozhodnutí valné hromady budou v červnu vyplaceny dividendy ve výši 1 500 tis. Kč.

Úkoly

1. Na základě informací uvedených v zadání sestavte následující dílčí rozpočty.

Rozpočet výnosů z prodeje a inkasa tržeb (v tis. Kč)

	2. měsíc	3. měsíc	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	II. čtvrtletí
Prodej (KJ)						
Fakturace (tis. Kč)						
Inkaso						

Rozpočet nákupu a spotřeby jednicového materiálu (v tis. Kč)

	2. měsíc	3. měsíc	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem II. čtvrtletí	7. měsíc
Výroba (KJ)							
Spotřeba							
Nákup 2 měsíce před výrobou							
Úhrada (1 měsíc úvěr)							

Rozpočet jednicových osobních nákladů a jejich výplaty (v tis. Kč)

	3. měsíc	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem II. čtvrtletí	7. měsíc
Výroba (KJ)						
Osobní náklady na výrobu á 8 000 Kč						
Výplata osobních nákladů (následující měsíc)						

Rozpočet variabilních nákladů a výdajů (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem za 2. čtvrtletí
Náklady				
Z toho nepeněžní položky				
Výdaje				

Rozpočet fixních nákladů a výdajů (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem 2. čtvrtletí
Fixní náklady				
Z toho nepeněžní položky				
- odpisy				
- náklady příštích období včetně nájemného				
+ nepravdivé výdaje: nájemné hrazené předem				

Rozpočet peněžních toků - investiční činnost (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem 2. čtvrtletí
Pořízení fixních aktiv				
Úhrada faktur				
Příjmy z prodeje fixních aktiv				
Celkem				

Rozpočet financování (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	2. čtvrtletí
Splátka dlouhodobých úvěrů				
Výplata dividendy				
Celkem				

Rozpočet daňových výdajů (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	2. čtvrtletí
Zálohy na daň z příjmů				
Celkem				

Rozpočet úroků (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	2. čtvrtletí
Úroky z dlouhodobého úvěru				
Celkem				

2. Sestavte předběžný rozpočet peněžních toků na 2. čtvrtletí. Uveďte, jaký je jeho význam a jaké další kroky by společnost měla na jeho základě učinit z hlediska řízení solventnosti a likvidity.

Předběžný rozpočet peněžních toků (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem II. čtvrtletí
<u>A. Hlavní výdělečná činnost</u>				
(bez úroků a daně z příjmu)				
1. Příjmy				
1.1 Inkaso tržeb				
2. Výdaje				
2.1 Nákup materiálu				
2.2 Výplata osobních nákladů				
2.3 Výdaje na variabilní režii				
2.4 Výdaje na fixní režii				
2.5 Výdaje celkem				
3. Přebytek (+) / Nedostatek (-)				
4. Úroky a daň z příjmu				
b) Úroky				
c) Zálohy na daň z příjmu				
5. Přebytek / Nedostatek po úhradě úroků a zálohy na daň z příjmu				
<u>B. Investiční činnost</u>				
6. Přebytek / Nedostatek před financováním				
<u>C. Financování</u>				
7. Přebytek / Nedostatek před konečnou úpravou				

3. Na základě předběžného rozpočtu peněžních toků se společnost rozhodla čerpat překlenovací úvěr ve výši 4 000 tis. Kč s úrokovou sazbou 20 %. Úrok bude splatný vždy ke konci kalendářního čtvrtletí. Sestavte finální verzi hlavního podnikového rozpočtu, za předpokladu, že počáteční stav finančních prostředků k 1.4.2010 činí 300 000 Kč.

Finální rozpočet peněžních toků (v tis. Kč)

	4. měsíc	5. měsíc	6. měsíc	Celkem 2. čtvrtletí
1. Původní rozpočet přebytek (+) / nedostatek (-)				
2. Počáteční zůstatek finančních prostředků	300			
3. Konečný zůstatek (původní rozpočet)				
Návrh opatření:				
4. Překlenovací úvěr				
5. Úrok z úvěru 20 % splatný vždy v posledním měsíci čtvrtletí				
6. Upravený počáteční zůstatek				
7. Upravený konečný zůstatek finančních prostředků				

Rozpočtová výsledovka na 2. čtvrtletí 2010 (v tis. Kč)

Rozpočtovou výsledovku sestavte ve dvou základních, dále uvedených variantách, porovnejte jejich vypovídací schopnost ve vztahu k jejich využití při řízení peněžních toků. Předpokládejte daňovou účinnost všech rozpočtovaných položek a sazbu daně ve výši 20 %.

a) na bázi nákladů na prodaných výrobců

Položka	2. čtvrtletí
Výnosy z prodaných výrobků	
Variabilní náklady prodaných výrobků	
Přímý materiál	
Přímé osobní náklady	
Variabilní režie	
Variabilní náklady prodaných výrobků	
Marže z prodaných výrobků	
Fixní náklady	
Zisk před úroky a před daní z příjmu	
Úroky z úvěru	
Zisk před zdaněním	
Daň z příjmů	
Zisk po zdanění	

a) na bázi nákladů vynaložených v období

Položka	2. čtvrtletí
Výnosy z prodaných výrobků	
Změna stavu zásob výrobků	
Variabilní náklady vyrobených výrobků	
Přímý materiál	
Přímé osobní náklady	
Variabilní režie	
Variabilní náklady vyrobených	
Marže	
Fixní náklady	
Zisk před úroky a před daní z příjmu	
Úroky z úvěru	
Zisk před zdaněním	
Daň z příjmů	
Zisk po zdanění	

5. Jsou informace, které vzal pracovník podniku Janíček při sestavení rozpočtu v úvahu, dostatečné? Jaké další informace byste mu při sestavení rozpočtu doporučili vzít v úvahu?
6. Sestavte upravenou verzi rozpočtu peněžních toků, pokud máte k dispozici následující informace:
- při podrobnější analýze platební morálky odběratelů se zjistilo, že přibližně 70 % odběratelů hradí pohledávky v době splatnosti, dalších 28 % odběratelů hradí po zaslání upomínky ve lhůtě jeden měsíc po splatnosti a 2 % pohledávek jsou nedobytné či soudně vymáhané;
 - společnost začne požadovat zálohu ve výši 40 % na přibližně 30 % zákazníků, kteří nedodrží lhůtu splatnosti; toto pravidlo začne uplatňovat počínaje dodávkami v červenci 2010 (první záloha by měla být zaplacená v červnu);
 - 85 % mzdového tarifu představuje mzdu za odpracovaný čas a 15 % zahrnuje časové rozlišení roční odměny vyplácené se mzdou za listopad a náhrady mzdy za dovolenou, kterou zaměstnanci čerpají v červenci a prosinci. Pro zjednodušení nepředpokládáme čerpání dovolené ve 2. čtvrtletí ani náhrady mzdy za svátky, překážky v práci apod.

