

Projekt systému riadenia nákladov v spoločnosti Václav & Ježo, a.s.

Bc. Zuzana Hírešová

Diplomová práce
2013

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Zuzana Hřešová**
Osobní číslo: **M110388**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt systému řízení nákladů ve společnosti Václav & Ježo, a.s.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum odborných literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky k řízení nákladů jako východisko daného projektového záměru.

II. Praktická část

- Charakterizujte společnost Václav & Ježo, a.s. s ohledem na její vize, postavení na trhu a finanční ukazatele.
- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve firmě a identifikujte jeho nedostatky.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projektové řešení systému řízení nákladů ve společnosti Václav & Ježo, a.s.
- Definujte přínosy a možná rizika projektu a formulujte závěrečná doporučení pro podnik.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.
DRURY, Colin. Management and Cost Accounting. London: Thomson Learning, 2000. ISBN 1-86152-536-2.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SERINA, Pavol. Manažerské náklady vo firme. 1. vyd. Bratislava: Ekonóm, 2006. 143 s. ISBN 80-225-2177-9.
SYNEK, Miloslav a kol. Manažerská ekonomika. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1996. 456s. ISBN 80-7169-211-5.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **21. června 2013**
Termín odevzdání diplomové práce: **12. srpna 2013**

Ve Zlíně dne 21. června 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělčně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacího zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně, 6. 9. 2013

Kubacká

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložil, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlíádne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Diplomová práca je zameraná na návrh projektu riadenia nákladov v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. Prvá časť je venovaná teoretickým poznatkom o nákladoch a kalkuláciách. Popisuje jednotlivé klasické metódy kalkulácii ale aj modernú metódu ABC. Praktická časť vychádza z teoretických poznatkov a analyzuje nielen reálne náklady spoločnosti z viacerých hľadísk ale taktiež sa venuje analýze stávajúceho kalkulačného systému v spoločnosti. Zhodnotenie aktuálneho stavu a zistenie nedostatkov je podkladom k projektovej časti práce. V nej je na základe teoretických poznatkov spracovaný projekt riadenia nákladov pomocou novej kalkulačnej metódy. V záverečnej časti sú zhodnotené prínosy ale i rizika spojené so zavedením nového kalkulačného systému.

Kľúčové slová: manažérske účtovníctvo, náklady, kalkulačné metódy, Activity Based Costing

ABSTRACT

The diploma work is focused on a project of costs controlling in a company called Václav & Ježo inc. The first part describes theoretical facts about costs and calculations. It describes particular classic methods of calculation but also a modern method named ABC. The practical part of the work results from the theoretical facts and analyzes real costs of the company from the different points of view and also analyzes an actual system of calculation in the company. The base of the project part of the work is an evaluation of the actual situation of the company and identification of its faults. In this part the project of costs regulation is processed with new calculation method on the basis of theoretical facts. The end of the work reviews some gains but also risks caused by implementation of a new calculation system.

Key words: Managerial accounting, costs, calculation methods, Activity Based Costing

Moje poďakovanie je smerované v prvom rade riaditeľovi spoločnosti Václav & Ježo, a.s., Ing. Romanovi Ježovi, za možnosť spracovávať projekt práve v spomínanej spoločnosti, za všetky poskytnuté informácie, za cenné rady a hlavne čas, ktorý mi venoval.

Veľké poďakovanie patrí aj odbornému vedúcemu Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D., za venovaný čas, odborné vedenie, ochotu, cenné rady a pripomienky, ktoré viedli k úspešnému dokončeniu práce.

V neposlednej rade ďakujem aj Ing. Eve Filovej, vedúcej ekonomického oddelenia v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. za jej podporu a pomoc pri vypracovávaní projektu.

Prehlasujem, že odovzdaná verzia diplomovej práce a verzia elektronická, nahratá do IS/STAG sú totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	13
1 ZDROJE ÚČTOVNÝCH INFORMÁCIÍ	14
1.1 FINANČNÉ A DAŇOVÉ ÚČTOVNÍCTVO	14
1.2 MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO	15
1.3 VZŤAH MANAŽÉRSKEHO A FINANČNÉHO ÚČTOVNÍCTVA	15
2 NÁKLADY	17
2.1 POŇATIE NÁKLADOV	17
2.1.1 Finančné poňatie nákladov.....	17
2.1.2 Manažérske poňatie nákladov	18
2.2 KLASIFIKÁCIA NÁKLADOV	20
2.2.1 Druhové členenie nákladov	20
2.2.2 Účelové členenie nákladov	21
2.2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie.....	21
2.2.2.2 Náklady jednicové a režijné.....	21
2.2.2.3 Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik	22
2.2.3 Kalkulačné členenie	22
2.2.3.1 Priame náklady	23
2.2.3.2 Nepriame náklady	23
2.2.4 Členenie nákladov podľa závislosti od objemu výroby	23
2.2.4.1 Variabilné náklady	23
2.2.4.2 Fixné náklady.....	24
2.2.4.3 Zmiešané náklady	25
3 KALKULÁCIE	26
3.1 ZÁKLADNÉ KALKULAČNÉ POJMY.....	26
3.2 KALKULAČNÝ VZOREC	27
3.3 DRUHY KALKULÁCIÍ.....	29
3.3.1 Z hľadiska času	29
3.3.2 Z hľadiska spôsobu zostavovania	30
3.4 TRADIČNÉ METÓDY KALKULÁCIÍ.....	30
3.4.1 Prirážková kalkulácia	31
3.4.2 Kalkulácia delením.....	32
3.4.3 Kalkulácia viazaných výrobkov (združené produkty)	33
3.4.4 Rozdielové kalkulácie	34
3.5 MODERNÁ KALKULAČNÁ METÓDA – ACTIVITY BASED COSTING	34
3.5.1 Členenie nákladov z hľadiska ABC kalkulácie.....	35
3.5.2 Druhy aktivít	35
3.5.3 Prednosti a nedostatky ABC metódy	36
3.5.4 Hlavné fázy tvorby ABC systému.....	36
3.5.4.1 Úprava účtovných informácií	36
3.5.4.2 Definícia štruktúry ABC systému.....	37
3.5.4.3 Priradenie nákladov aktivitám	38
3.5.4.4 Analýza aktivít.....	38
3.5.4.5 Priradenie nákladov aktivít nákladovým objektom	39

4	ZÁVER K TEORETICKEJ ČASTI.....	40
II	PRAKTICKÁ ČASŤ	41
5	CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI	42
5.1	ZÁKLADNÉ ÚDAJE O SPOLOČNOSTI.....	42
5.1.1	Informácie z obchodného registra	42
5.2	HISTÓRIA SPOLOČNOSTI	43
5.3	POČET ZAMESTNANCOV	44
5.4	ORGANIZAČNÁ ŠTRUKTÚRA	45
5.5	VÝROBNÝ PROGRAM	46
5.6	SWOT ANALÝZA SPOLOČNOSTI	48
6	NÁKLADOVÁ ANALÝZA	50
6.1	DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	50
6.2	ČLENENIE V ZÁVISLOSTI OD OBJEMU VÝROBY	56
6.2.1	Variabilné náklady	57
6.2.2	Fixné náklady	59
6.3	KALKULAČNÉ ČLENENIE	60
6.3.1	Priame náklady.....	60
6.3.2	Nepriame náklady	61
6.4	ZHODNOTENIE ANALÝZY NÁKLADOV	64
7	ANALÝZA SÚČASNÉHO RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI.....	66
7.1	ANALÝZA KALKULAČNÉHO VZORCA	66
7.2	ANALÝZA KALKULAČNEJ METÓDY	67
7.3	UKÁŽKA KALKULÁCIE VYBRANÉHO VÝROBKU.....	68
7.4	ZHODNOTENIE SÚČASNÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV.....	71
8	PROJEKT NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI	72
8.1	CIEĽ PROJEKTU.....	72
8.2	ÚPRAVA ÚČTOVNÝCH ÚDAJOV	73
8.3	NÁVRH AKTIVÍT	74
8.4	OCENENIE AKTIVÍT.....	77
8.5	URČENIE NÁKLADOVÝCH OBJEKTOV	82
8.6	OCENENIE NÁKLADOVÝCH OBJEKTOV	84
8.7	POROVNANIE VÝNOSOVÝCH RENTABILÍT ZVOLENÝCH VÝROBKOV.....	89
9	PRÍNOSY NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV	91
10	MOŽNÉ PROBLÉMY PRI ZAVEDENÍ NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI.....	92
11	NÁVHRY A ODPORÚČANIA SPOLOČNOSTI	93
	ZÁVER	94
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY.....	96
	ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	98
	ZOZNAM OBRÁZKOV	99
	ZOZNAM TABULIEK	100

ZOZNAM PRÍLOH.....	102
---------------------------	------------

ÚVOD

V súčasnosti sú firmy podrobené vysokému tlaku zo strany konkurencie a zákazníkov. Úspešnou firmou môže byť len tá, ktorá sa dokáže rýchlo prispôbovať novým podmienkam a požiadavkám trhu. Pre každú firmu je potrebné, aby dokázala svoje náklady presne identifikovať a následne s nimi správne kalkulovať. Oproti minulosti sa zloženie nákladov podstatne zmenilo. Do popredia sa dostávajú náklady, ktoré nemožno tak ľahko priradiť k jednotke výkonu – režijné náklady. Hlavne z toho dôvodu je potrebné vo firme zaviesť takú metódu kalkulácie, ktorá by dokázala čo najpresnejšie vyjadriť skutočnosť.

Vidina vylepšenia stávajúceho systému v spoločnosti, v ktorej pracujem a záujem o bližšie poznanie oblasti nákladových kalkulácií bol základnou motiváciou pri výbere témy diplomovej práce. Hlavným prínosom tejto práce nie je len rozšírenie znalostí z aktuálnej oblasti riadenia nákladov modernými metódami ale najmä aplikácia teoretických poznatkov na reálne údaje spoločnosti a vytvorenie projektu, ako podkladu k presnejšiemu riadeniu nákladov v spoločnosti Václav & Ježo, a.s.

Práca je rozdelená do troch častí – teoretickej, analytickej a projektovej. V prvej časti sú spracované literárne poznatky k oblasti riadenia nákladov. Sú definované základné druhy účtovníctva, najmä z pohľadu ich chápania nákladov. Následne je jasne definovaný pojem náklad, možnosti jeho poňatia a členenia. Bližšie sú špecifikované jednotlivé skupiny nákladov podľa druhového, účelového a kalkulačného členenia. Tieto znalosti sú následne aplikované v analytickej časti práce na reálne hodnoty nákladov spoločnosti.

V analytickej časti práce je predstavená spoločnosť Václav & Ježo, a.s., z pohľadu základných údajov, histórie a vývoja počtu zamestnancov. Zostavená je aj SWOT analýza silných a slabých stránok, príležitostí ale aj hrozieb. Tieto informácie o spoločnosti pomôžu lepšie pochopiť vznik a vývoj jednotlivých nákladov, ktoré sú v ďalšej časti rozčlenené z pohľadu troch členení. V každom členení je prevedená vertikálna, prípadne aj horizontálna analýza a jej výsledky sú na základe interných výkazov a konzultácie objasnené. Samostatnou kapitolou analytickej časti je popis stávajúceho kalkulačného systému vo firme a zhodnotenie jeho nedostatkov, ktoré slúžia ako východiská k zostaveniu projektu.

Projektová časť je zameraná na zhotovenie projektu vylepšeného systému riadenia nákladov pomocou zvolenej modernej kalkulačnej metódy Activity Based Costing. Na začiatku sú definované východiská a cieľ, ktorý má byť dosiahnutý zavedením novej kalkulačnej

metódy. Podľa krokov uvedených v teoretickej časti je následne aplikovaný nový systém riadenia nákladov na podmienky spoločnosti Václav & Ježo, a.s.

V samotnom závere práce sú zhrnuté nielen prínosy nového systému ale i riziká s ním spojené. Taktiež sú definované vlastné odporúčania spoločnosti.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ZDROJE ÚČTOVNÝCH INFORMÁCIÍ

Myšlienka, že spôsob zobrazenia podnikateľského procesu je potrebné diferencovať podľa toho, kto užíva účtovné informácie a aké rozhodovacie úlohy rieši, patrí medzi základné myšlienky, ktoré ovplyvňujú vývoj účtovníctva v súčasnosti. Je to spôsobené tým, že obsahové triedenie sa stáva podstatným rysom účtovníctva vyspelých ekonomík. (Král a kol., 2006)

1.1 Finančné a daňové účtovníctvo

Predmetom finančného účtovníctva je účtovanie o stave a pohybe jednotlivých zložiek majetku, stave a pohybe záväzkov, o výnosoch, nákladoch, príjmoch a výdavkoch. Jeho základom je neustále zachytávanie všetkých účtovných prípadov v podniku súvisiacich s daným účtovným obdobím. Údaje sú v zaznamenávané vecne, systematicky a časovo chronologicky.

Formu a obsah finančného účtovníctva jasne definuje zákon o účtovníctve 431/2002 Z.z. Finančné a daňové účtovníctvo musí rešpektovať a zohľadňovať všeobecne platné zásady upravené právnymi predpismi a medzinárodné účtovné štandardy.

Výsledkom vedenia účtovníctva je účtovná závierka, ktorá obsahuje výkazy určené predovšetkým pre externé záujmové skupiny. Jedná sa o subjekty medzi ktoré zaraďujeme potenciálnych a súčasných vlastníkov, banky, veriteľov, obchodných partnerov, zamestnancov, ... (Král a kol., 2006)

Daňové účtovníctvo vychádza z finančného účtovníctva. Podľa daňových predpisov sa v ňom rozdeľujú všetky náklady na daňovo uznateľné (všetky náklady na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov) a tie, ktoré sa nezahrňujú do základu dane z príjmov (pokuty, penále, odmeny členom orgánov). Hrubý zisk zistený z finančného účtovníctva sa následne upravuje prostredníctvom pripočítania daňovo neuznaných nákladov a odpočítania výnosov, ktoré už podľahli zdaneniu na daňový základ. Zistená výška daňového základu sa následne upraví o odpočítateľné položky. Z takto upraveného základu dane sa vypočíta daň, ktorá môže byť ponížená o prípadné zľavy na dani. (Synek, 2006)

1.2 Manažérske účtovníctvo

Podľa Krála a kol. (1997) je manažérske účtovníctvo sústredené na analýzu a zhodnotenie jednotlivých výkonov podniku z pohľadu ekonomickej racionality a s ohľadom na ciele podniku.

Manažérske účtovníctvo nepodlieha regulácii štátu ani inej inštitúcii, slúži výlučne pre potreby manažérov. Je zostavované účelne a preto je jeho forma často u firiem z rôznych odvetví, kvôli odlišným aspektom a podmienkam odlišná.

Etapy vývoja manažérskych techník môžeme podľa Popeska (2009) rozdeliť do troch vrstiev:

- Prvá tzv. „**nákladové účtovníctvo**“ je zameraná skoro výhradne na evidenciu informácií o nákladoch, ich rozdelenie a usporiadanie z pohľadu minulosti.
- Druhá vrstva „**manažérske účtovníctvo**“ sa orientuje na porovnanie skutočne zistených nákladov s plánovanými hodnotami a na základe tejto analýzy na poskytnutie podkladov pre riadenie odchýlok. Snahou je aj rozšíriť poskytované informácie, ktoré by pomohli vyhodnocovať rôzne varianty budúceho vývoja.
- Nadväzujúca tretia vrstva „**management nákladov**“ v sebe zahŕňa súbor nástrojov a techník, prostredníctvom ktorých sa manažéri dostávajú do aktívnej úlohy pri vzniku nákladov a výnosov. (Popesko, 2009)

1.3 Vzťah manažérskeho a finančného účtovníctva

Podľa Krála a kol. (2006) je jednou z dvoch odlišností, v ktorých sa prejavuje obsahovo rozdielne poňatie finančného a manažérskeho účtovníctva rozdielnosť vymedzenia aktív a pasív. V manažérskom účtovníctve môže byť zaznamenaný stav a zmena druhu aktív alebo pasív, ktorý sa v rozvahe finančného účtovníctva príslušnej zeme nemusí vykazovať.

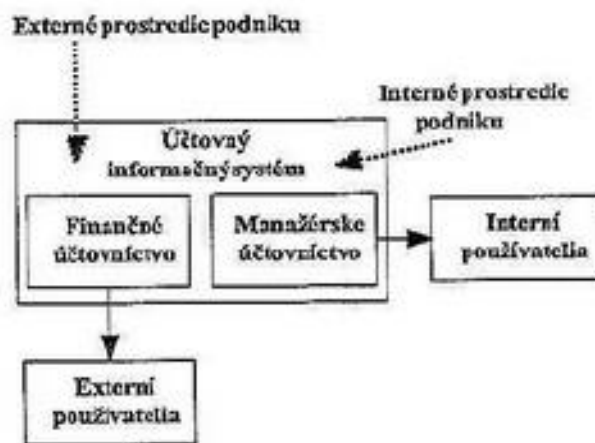
Oproti finančnému účtovníctvu sa v manažérskom účtovníctve prejavuje väčšia variabilita aplikovaných princípov a tiež konkrétnych spôsobov oceňovania.

Ako už bolo spomínané, finančné účtovníctvo je zamerané najmä na minulosť a manažérske účtovníctvo by zase malo porovnať skutočnosť so žiaducim stavom, resp. vyhodnotiť porovnávané varianty budúceho vývoja. (Tumpach, 2008)

Manažérske účtovníctvo na rozdiel od finančného zobrazuje nielen externé vzťahy podniku a jeho okolia ale aj interné vzťahy medzi strediskami a ich procesy.

V manažérskom účtovníctve by každý vznik výnosov predávajúceho útvaru mal súvisieť s prevzatím nákladov a zodpovednosti v odberateľskom útvare.

Primárnym cieľom manažérskeho účtovníctva je poskytnutie najkvalitnejších informácií o faktoroch ovplyvňujúcich výšku zisku. (Kráľ a kol., 2006)



Obrázok 1: Finančné a manažérske účtovníctvo
(Tumpach, 2008, str. 7)

2 NÁKLADY

Pri odlišovaní účtovníctva manažérskeho od finančného je najdôležitejším rysom väčšia potreba informovanosti o nákladoch. Tie potom pracovníci využívajú pre riadenie podnikateľského procesu a pri rozhodovaní o jeho budúcich variantoch. V každom zo spomínaných účtovníctiev je pojem náklad odlišne vymedzený. (Král a kol., 2006)

2.1 Poňatie nákladov

2.1.1 Finančné poňatie nákladov

Král a kol. (1997) vysvetľuje náklady z pohľadu finančného účtovníctva, ako **peniaze investované do určitých výkonov, zaisťujúcich náhradu peňazí v ich pôvodnej výške.**

Vo finančnom poňatí nákladov existujú 3 základné rysy:

- zobrazenie iba tých nákladov, ktoré majú ekvivalent peňažného výdaja, tj. sú podložené reálnym výdajom peňažných prostriedkov (mzdy, spotreba materiálu),
- oceňovanie ekonomických zdrojov spotrebovaných alebo využitých v ich účtovnej hodnote, primárne v skutočných (historických) nákladoch,
- vzhľadom na očakávanie návratnosti vynaložených nákladov prostredníctvom výkonov sa aktivujú iba tie náklady, ktoré budú z budúcich výkonov preukázateľne reprodukované.

Finančné účtovníctvo vymedzuje náklady ako **úbytok ekonomického prospechu** alebo zjednodušene ako **ekonomický zdroj, ktorý sa obetuje na dosiahnutie výnosu z predaja.** Úbytok ekonomického prospechu sa prejavuje znížením aktív, alebo nárastom dlhov, ktorý vedie k zníženiu vlastného kapitálu. (Popesko, 2009).

Toto vymedzenie pojmu náklad vo finančnom účtovníctve má podľa Krála a kol. (2006) aj ďalšie 2 znaky:

- voľnejší vzťah medzi nákladmi a predmetom činnosti podniku. Medzi náklady v tomto prípade nie sú zahŕňané len úbytky kapitálu vynaložené na činnosti súvisiace s predmetom podnikania, ale aj výdaje na reprezentáciu, dary alebo odmeny členom orgánov, ...

- podchytenie a zaznamenanie aj takých úbytkov, ktoré v budúcnosti nebudú viesť k zhodnoteniu vlastného kapitálu, ako napr. zníženie hodnoty určitého majetku podniku vplyvom aspektov, ktoré sprevádzajú podnikateľskú činnosť.

2.1.2 Manažérske poňatie nákladov

V manažérskom účtovníctve sa zase náklad charakterizuje **ako hodnotové a účelné vynaloženie ekonomických zdrojov podniku.**

Z hľadiska manažérskeho účtovníctva sa náklad prejaví hneď v okamžiku vynaloženia ekonomického zdroja. Na rozdiel od finančného účtovníctva, kedy sa stane nákladom až keď daný zdroj vyčerpá svoju užitočnosť. (Král a kol., 2006)

Poňatie nákladov z pohľadu manažérskeho účtovníctva vychádza z nasledujúcich podmienok:

- zobrazuje a pracuje sa s ekonomickými nákladmi, ktoré v sebe zahŕňajú oproti finančnému účtovníctvu aj tzv. **oportunitné náklady**. Ide o ušlý zisk, t.j. čiastku peňazí, o ktorú podnik prišiel, keď neboli zdroje použité na najlepšiu alternatívu. (napr. pri použití vlastného kapitálu, sú oportunitnými nákladmi úroky z tohto kapitálu),
- významnú úlohu pri rozhodovaní majú aj **prírastkové náklady**, t.j. náklady ovplyvnené daným rozhodnutím,
- pri pohľade na náklady sa rozlišuje **krátkodobé a dlhodobé hľadisko**. Pri krátkodobom pohľade sú niektoré vstupy (napr. počet riadiacich pracovníkov, počet strojov) nemenné – fixné a niektoré vstupy naopak variabilné, t.j. závislé od objemu produkcie. Z dlhodobého hľadiska sú všetky výrobné činitele ovplyvnené rozhodnutím manažérov a preto neexistujú žiadne fixné náklady. (Synek, 2006)

V rámci manažérskeho poňatia nákladov sa na základe rozdielneho vnímania neúčtovných nákladov rozlišujú dva prístupy:

- **Hodnotové poňatie nákladov** slúži k poskytnutiu informácii k riadeniu a kontrole činností uskutočňovaných v podniku. Vstupy spotrebované v podniku sa oceňujú na úrovni cien, ktoré zodpovedajú ich súčasnej reálnej hodnote. Od aktivít realizovaných v podniku sa očakáva nielen návratnosť vložených investícií, ale aj rep-

rodukcia ekonomických zdrojov na ich pôvodnú výšku. Oproti finančnému poňatiu zahŕňajú náklady v hodnotovom poňatí aj tzv. **kalkulačné náklady**. (Popesko, 2009). Ide o náklady, s ktorými sa kalkuluje pri vyhodnocovaní ekonomickej racionality uskutočňovaných aktivít:

- **Kalkulačné odpisy** – na rozdiel od finančného účtovníctva, kde sú odpisy vypočítavané z obstarávacej ceny, v manažérskom účtovníctve je zmyslom kalkulačných odpisov vyjadriť skutočné hodnotové opotrebenie a skutočné zníženie hodnoty investičného majetku z reprodukčnej obstarávacej ceny.
 - **Kalkulačné riziká** - v podniku je nutné rozlišovať dva druhy rizík - **všeobecné podnikateľské riziko** (napr. riziko hospodárskeho vývoja), ktoré nemôže byť rešpektované ani z pohľadu finančného ani manažérskeho účtovníctva a **špeciálne individuálne riziko**, ktoré je vo finančnom účtovníctve zaznamenané v okamžiku jeho prejavu a deformuje tak vykazovanie hospodárskeho výsledku z vecného (náklady nepostihujú aktivity, s ktorými vecne súvisia) aj časového hľadiska. Náklady zo špeciálnych rizík sa pri uplatnení hodnotového poňatia nákladov v manažérskom účtovníctve zahrňujú do nákladov formou zvýšenia príslušných nákladových položiek prostredníctvom kalkulačných rizikových prirážok.
 - **Kalkulačné úroky** – v manažérskom účtovníctve sa z hodnotového ponímania nákladov považuje za výrobný faktor kapitál ako taký. Jeho použitie sa preto v nákladoch musí vyjadriť pomocou zodpovedajúceho ocenenia – kalkulačných úrokov.
 - **Dodatkové náklady** – napr. kalkulačná podnikateľská mzda, ktorá zodpovedá peňažnému oceneniu bezplatnej práce podnikateľa v podniku jednotlivca.
- **Ekonomické poňatie nákladov** súvisiace s výberom alternatív a s umiestnením zdrojov je vyjadrené ako **maximum hodnoty, ktoré je možné vyprodukovať prostredníctvom zvolenej alternatívy**. Toto poňatie nákladov je spájané s konceptom **oportunitných nákladov**, ktoré sú definované ako maximálny ušlý efekt, ktorý bol obetovaný kvôli využitiu ekonomického zdroja v inej alternatíve. (Čechová, 2006; Keřkovský, 2007; Lazar, 2001; Popesko 2009; Synek, 2003,)

2.2 Klasifikácia nákladov

V každom jednom poňatí predstavujú náklady rôznorodé celky, ktoré sa skladajú z nehomogénnych zložiek, odlišujúcich sa svojou funkciou v transformačnom procese, formou svojho prejavu ale aj reakcie na pôsobiace faktory.

Tieto a ešte iné odlišnosti vedú k rôznemu členeniu nákladov z rôznych pohľadov. Medzi základné patrí:

- a) členenie podľa druhov spotrebovaných ekonomických zdrojov – **druhovú členenie**,
- b) členenie podľa účelu ich vynaloženia – **účelové členenie**,
- c) členenie podľa závislosti od objemu výroby,
- d) členenie z hľadiska potreby kontroly a rozhodovania (Král a kol., 1997).

2.2.1 Druhovú členenie nákladov

Ide o najbežnejší prístup ku klasifikácii nákladov, v ktorom sa náklady členenia podľa druhu spotrebovaného externého vstupu v transformačnom procese. Toto členenie, ktoré zodpovedá finančnému poňatiu, sa najčastejšie používa pri konštrukcii účtovných výkazov. (Lazar, 2001; Popesko, 2009)

Nákladové druhy možno rozdeliť na:

- a) náklady, ktoré zodpovedajú vynaloženej práci (mzdy, sociálne náklady),
- b) náklady, ktoré zodpovedajú spotrebovaným hmotným statkom (materiál, energia),
- c) náklady, ktoré zodpovedajú opotrebeniu investičného majetku (odpisy zariadení, strojov, budov),
- d) náklady, ktoré zodpovedajú využitiu služieb od externých subjektov (prepravné, opravy),
- e) náklady, ktoré zodpovedajú bezprostrednej peňažnej úhrade (úroky z cudzieho kapitálu).

Náklady v druhovom členení sú označované ako **náklady externé**, pretože predstavujú ekonomické zdroje v peňažnom vyjadrení, vstupujúce do danej aktivity z vonku. Tieto náklady sa v danej aktivite prejavujú po prvý raz a preto sú aj **nákladmi prvotnými**. Sú vyjadrené jedinou položkou, ktorá zobrazuje jej vzťah k externému ekonomickému zdroju, preto sú považované za **jednoduché náklady**.

Interné náklady - náklady, ktoré predstavujú spotrebu výkonov vytvorených vo vnútri danej aktivity nie sú súčasťou nákladov v druhovom členení.

Druhové členenie nákladov je dôležitým krokom pri snahe o nákladovú optimalizáciu. Vertikálna analýza nákladových druhov môže napomôcť k objasneniu, ktorý nákladový druh hrá významnú úlohu a na ktorý je teda potrebné sa zamerať pri optimalizácii.

Pre riadenie nákladov na nižších vnútropodnikových úrovniach je samostatné druhové členenie, z dôvodu, že nevyjadruje príčinu vynaloženia nákladov, **obmedzené**. Pre potreby manažérskeho riadenia je preto potrebné kombinovať druhové členenie s inými členeniami, ktoré vyjadrujú bližšie účelový vzťah nákladov k podnikovým výkonom.

(Fibírová, 2007; Popesko 2009; Synek, 2003, Tumpach, 2008)

2.2.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie predstavuje základ stanovenia racionálnej nákladovej úlohy, s ktorým sa porovnáva skutočná spotreba. Účelový vzťah je možné definovať na rôznych úrovniach podrobnosti a pre jeho určenie existuje niekoľko odlišných členení:

2.2.2.1 *Náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie*

- **Technologické náklady** – sú náklady vyvolané priamo nejakou technológiou alebo s ňou určitým spôsobom účelovo súvisia (spotreba materiálu, odpisy strojov, ...).
- **Náklady na obsluhu a riadenie** – ide o náklady, ktoré súvisia s vytvorením, zabezpečením a udrжанím podmienok technologického procesu (spotreba energie v kanceláriách, mzdy administratívnych pracovníkov,...).

2.2.2.2 *Náklady jednicové a režijné*

Z pohľadu potreby priradenia nákladov ku konkrétnym výkonom možno náklady rozčleniť na:

- **Jednicové** - tá časť nákladov, ktorá súvisí nielen s technologickým procesom ako celkom, ale priamo s jednotkou výkonu, ktorým je napr. jeden výrobok. Základným informačným nástrojom na ich riadenie sú kalkulácie. Nákladová úloha sa

stanovuje pomocou príslušnej normy, ktorá sa vynásobí stanoveným počtom dielčích výkonov.

- **Režijné** - náklady na obsluhu a riadenie a tá časť nákladov, ktorá súvisí s technologickým procesom ako celkom, t.j. nevyvíja sa priamo úmerne s objemom výroby. Základným informačným nástrojom na ich riadenie je rozpočet. Nákladová úloha sa stanovuje na základe súhrnných limitov a normatífov platných pre celkový plánovaný objem výkonov. (Král a kol., 2006)

Režijné náklady rozdeľujeme podľa toho, v ktorej fáze činnosti podniku vznikli na:

- **Zásobovaciú réžiu** – ktorá súvisí s obstaraním, skladovaním a výdajom materiálu.
- **Výrobnú réžiu** – ktorá súvisí priamo s riadením a obsluhou výrobného procesu na jednotlivých výrobných útvaroch.
- **Správna réžia** – ktorá súvisí s riadením celého podniku.
- **Odbytová réžia** – ktorá vzniká pri predaji, skladovaní, balení a expedícii hotových výrobkov.

(Král a kol., 2006; Lazar, 2001; Popesko 2009; Synek, 2003,)

2.2.2.3 Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik

Po rozpoznaní účelového vzťahu nákladov k nositeľovi, ktorý ich vznik vyvolal, je potrebné konkretizovať vzťah ku konkrétnemu vnútro podnikovému útvaru, v ktorom daná aktivita prebieha a v ktorom sú pracovníci zodpovední za racionálne vynaloženie a zhodnotenie nákladov. Vnútro podnikové útvary, ktorým sú náklady podľa zodpovednosti priradované sa nazývajú **zodpovednostné strediská**. (Král a kol., 2006)

Táto klasifikácia nákladov je predmetom zvláštnej kategórie manažérskeho účtovníctva – zodpovednostného účtovníctva, ktorého primárnym cieľom je motivovať zodpovednostné strediská k efektívnemu hospodáreniu.

2.2.3 Kalkulačné členenie

Kalkulačné členenie umožňuje priradenie nákladov k výkonu alebo k jeho časti. Objekt tohto priradenia má niekoľko pomenovaní, ako napr. predmet kalkulácie, kalkulačná jednička, alebo v súvislosti s modernými manažérskymi metódami, **nákladový objekt**. (Serina, 2006)

Náklady priradované nákladovému objektu sa členia na :

2.2.3.1 Priame náklady

Ide o náklady, ktoré bezprostredne súvisia a patria k niektorému nákladovému objektu (napr. výrobku). Patria sem skoro všetky jednicové náklady, lebo sú vyvolané priamo jednotkou výkonu. Okrem nich sa priamo k výkonu priradujú aj náklady, ktoré sú vynaložené v súvislosti s vykonaním práve určitého druhu výkonu a ich podiel na jednotku sa dá zistiť prostým delením (vývoj konkrétneho výrobku).

2.2.3.2 Nepriame náklady

Sú náklady, ktoré sa neviažu iba k jednému druhu výkonu ale k podnikateľskému procesu v širších súvislostiach. Tieto náklady nie je možné priradiť k určitej aktivite najmä z dvoch dôvodov:

- keď neexistuje výhradná väzba medzi nákladom a objektom – režijný náklad,
- keď nie sme schopní na základe účtovnej evidencie túto väzbu identifikovať.

Tieto náklady sa k jednotke výkonu pripočítavajú nepriamo prostredníctvom zvolených veličín. (Popesko, 2009)

2.2.4 Členenie nákladov podľa závislosti od objemu výroby

Členenie nákladov z tohto pohľadu je považované za jeden z najvýznamnejších nástrojov riadenia nákladov. Na rozdiel od predchádzajúcich klasifikácií, ktoré boli zamerané na skúmanie už spotrebovaných nákladov, je cieľom tohto členenia posudzovať náklady za predpokladu rôznych variant objemu budúcich výkonov.

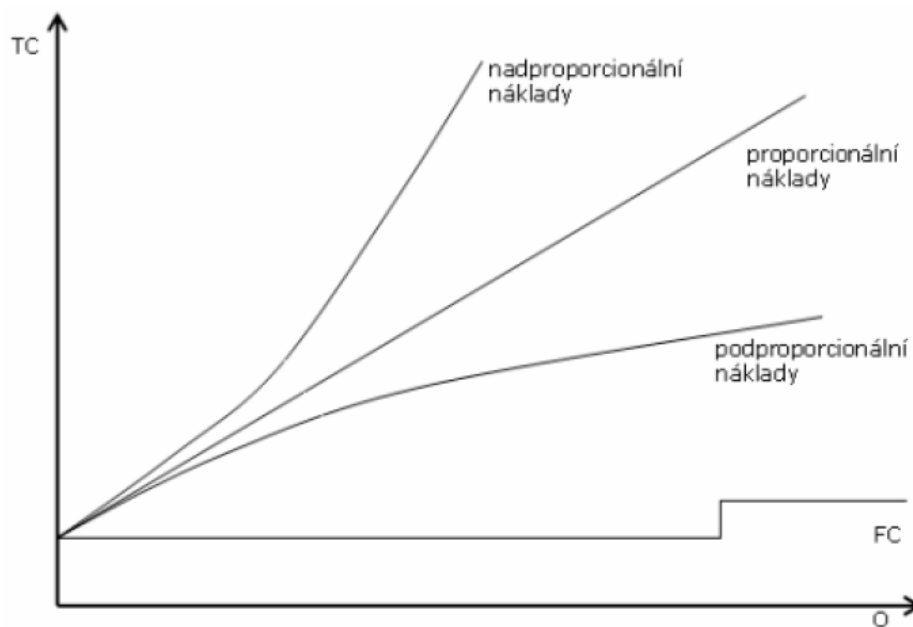
Podľa závislosti nákladov na zmenách objemu výroby ich členíme na:

2.2.4.1 Variabilné náklady

Sú náklady charakteristické tým, že sa musia opakovane vynakladať pre každú ďalšiu jednotku výkonu. Definované sú ako náklady, ktorých výška sa mení pri každej zmene objemu výkonov. Podľa charakteru tejto zmeny rozlišujeme:

- **Proporcionálne náklady** – náklady, ktorých výška sa s objemom výkonov mení priamo úmerne, t.j. každý ďalší vklad nákladov na jednotku výkonu je rovnaký. Priemerné náklady sa v celom intervale nemenia, zostávajú konštantné (napr. spotreba materiálu).

- **Podproporcionálne náklady** - náklady, ktorých výška sa pri rastúcom objeme zvyšuje, ale pomalšie ako objem výkonov, t.j. každý ďalší vklad na jednotku objemu výkonu je menší. Priemerné náklady majú v sledovanom intervale klesajúcu tendenciu a prejavujú sa ako náklady degresívne (napr. mzdové náklady výrobných pracovníkov pri zavedení nočných zmien).
- **Nadproporcionálne náklady** – náklady, ktorých výška sa pri zmene objemu výkonov mení rýchlejším tempom, t.j. každý ďalší vklad na jednotku výkonu je vyšší. Priemerné náklady sa prejavujú ako náklady progresívne, čo má za následok znižujúcu sa úroveň hospodárnosti.



Obrázok 2: Variabilné náklady (Kráľ a kol., 1997, str.69)

2.2.4.2 Fixné náklady

Sú náklady, ktoré zostávajú nezmenené v určitom rozsahu uskutočňovaných výkonov v podniku. Tieto náklady sú vyvolané potrebou zabezpečenia podmienok pre efektívny chod podniku ako celku. Z pohľadu ovplyvniteľnosti fixných nákladov pri výraznom poklese využitia kapacity sa rozlišujú dve skupiny:

- **Umŕtvené fixné náklady** – sú charakteristické tým, že sa musia vynaložiť často ešte pred začatím aktivít podniku (napr. stroje, budova, informačný systém). Celkovú

výšku týchto nákladov nie je možné ovplyvniť ani zásadnými obmedzeniami jedine opačne pôsobiacim investičným rozhodnutím (napr. odpredajom stroja).

- **Vyhnutelné fixné náklady** – súvisia so zabezpečením kapacitných podmienok podnikateľského procesu prostredníctvom využitia vytvorenej kapacity. Z tohto dôvodu je možné zásadnými obmedzeniami kapacity znížiť ich výšku. (Kráľ, 2006)

2.2.4.3 Zmiešané náklady

Pri rozdeľovaní nákladov je v niektorých prípadoch rozlíšenie fixných nákladov od variabilných možné len v teoretickej rovine, pretože veľká časť nákladových položiek vykazuje určitý zmiešaný charakter. To znamená, že celkové náklady určitej aktivity obsahujú neoddeliteľne fixnú zložku zapríčinenú fixnými nákladmi a premenlivú zložku vyvolanú variabilnými nákladmi. Zmiešané náklady sú charakterizované pôsobením fixnej zložky už od nulového objemu výroby a postupným navyšovaním pri rastúcom objeme o variabilné náklady (napr. spotreba energie – fixná zložka pri osvetlení haly, variabilná pri prevádzke výrobného zariadenia).

3 KALKULÁCIE

Úlohou manažérskeho účtovníctva je poskytovať významné informácie pre ekonomické riadenie a rozhodovanie. Základom úspešnosti podniku je minimálne splnenie 2 základných podmienok:

- Vybrať si oblasť podnikania, v ktorej bude existovať dopyt po ponúkaných produktoch alebo službách a subjekty trhu budú ochotné zaplatiť za ne minimálne hodnotu, ktorú podnik musel vynaložiť na ich vytvorenie.
- Podnik by mal kvôli získaniu konkurenčnej výhody ponúknuť na trhu výhodnejšie podmienky, napríklad v oblasti ceny alebo kvality produktov, ako konkurencia.

K tomu, aby sa podnik dokázal vhodnou politikou priblížiť k očakávaniam trhu je potrebné najmä, aby disponoval potrebnými informáciami o nákladoch na podnikové výkony. Tieto dôležité údaje sa získavajú z nákladového účtovníctva a konkrétne z **kalkulačného systému podniku**. (Tumpach, 2008)

3.1 Základné kalkulačné pojmy

Kalkuláciu je možné podľa Krála a kol. (2006) definovať ako priradenie nákladov, zisku, ceny alebo inej hodnotovej veličiny k výrobku, službe alebo k inak naturálne vyjadrenej jednotke výkonu. Jedná sa o najvýznamnejší nástroj, ktorý systematicky zobrazuje vzťah hodnotovej a vecnej stránky podnikania.

Pojem kalkulácia nákladov výkonu je možné všeobecne používať v troch významoch:

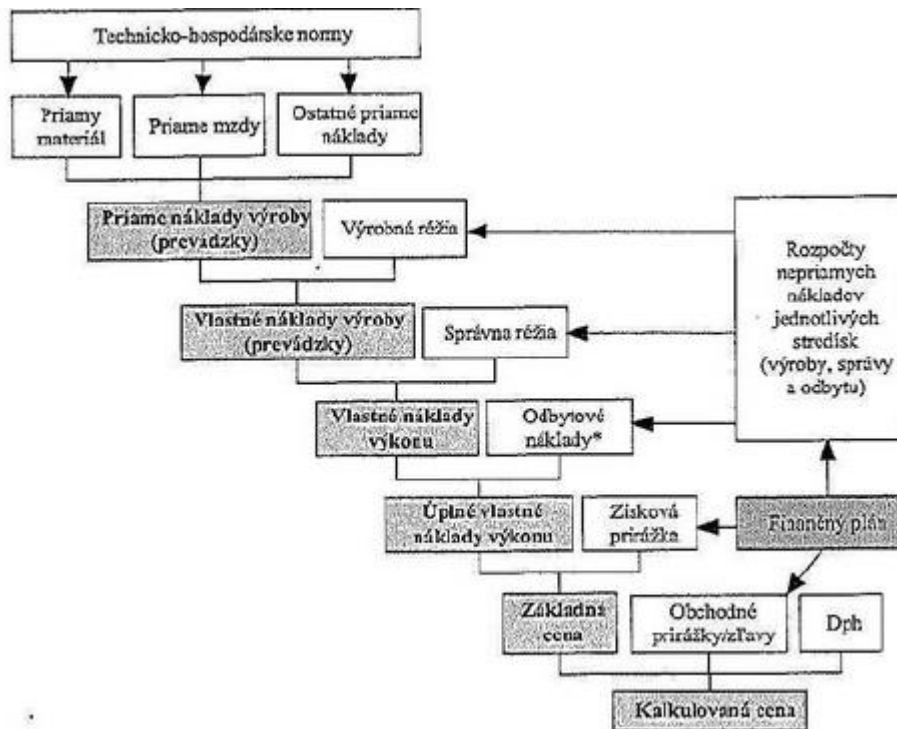
- Pre **činnosť**, ktorej cieľom je stanovenie nákladov na presne druhovo, objemovo a kvalitatívne vymedzený výkon.
- Pre **výsledok tejto činnosti**.
- Pre **oddeliteľnú časť informačného systému**, v ktorej sa kalkulácie chápu ako systém vzájomne prepojených prepočtov, vytvorených pre širší rozsah kalkulačných jedníc.

Metóda kalkulácie je charakterizovaná, ako spôsob stanovenia výšky nákladov na určitý výkon podniku.

Kalkulačnú jednicu definuje Král a kol. (2006) ako konkrétny výkon, vymedzený mernou jednotkou a druhom pre ktorý sa stanovujú náklady (napr. 1 automobil určitého typu a vybavenia).

3.2 Kalkulačný vzorec

K tomu aby boli informácie o nákladoch a cene výrobkov využiteľné, je potrebné aby údaje za viaceré výrobky bolo možné ľahko porovnať. Základom je jednotný a formalizovaný spôsob vymedzenia obsahu a usporiadania položiek nákladov a ceny – **kalkulačný vzorec**.



Obrázok 3: Schéma kalkulačného vzorca (Tumpach, 2008, str. 114)

Všeobecný kalkulačný vzorec:

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame náklady

A. Priame náklady

B. Výrobná réžia

(A+B) VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY

C. Správna réžia

VLASTNÉ NÁKLADY VÝKONU

D. Odbytové náklady

ÚPLNÉ VLASTNÉ NÁKLADY VÝKONU

E. Zisk

CENA VÝKONU

Uvedený vzorec je **cenovou kalkuláciou** – stanovením tzv. **nákladovej ceny**, na základe princípu : **náklady + zisk = cena**. Tento vzorec sa využíva v prípadoch, keď cenu neurčuje priamo trh a slúži hlavne aj ako podklad pri jednaniach s odberateľmi. Jej cieľom je preukázať únosnosť jednotlivých nákladov a zisku.

Na druhej strane **kalkulácia nákladov** je internou informáciou, ako nástroj vnútropodnikového riadenia.

Kalkulačný vzorec obsahuje dve skupiny nákladov – **priame a režijné**.

Priame náklady sú tie náklady, ktoré priamo súvisia s výrobným procesom. Na jeden druh výrobku ich možno určiť priamo prostredníctvom technicko-hospodárskych noriem. Do tejto skupiny patria najmä:

- ***Priamy materiál:*** suroviny, obalový materiál, pomocný a ostatný materiál, ktorý sa vo výrobnom procese stáva súčasťou výrobku alebo prispieva k dosiahnutiu jeho potrebných vlastností. (Götze, 2010)
- ***Priame mzdy :*** patria sem základné mzdy, príp. prémie, odmeny výrobných pracovníkov.
- ***Ostatné priame náklady:*** sú všetky zvyšné náklady, ktoré je možné priradiť priamo na kalkulačnú jednicu (napr. sociálne a zdravotné zabezpečenie výrobných pracovníkov).

Režijné náklady sú náklady, ktoré sa vynakladajú na celé kalkulované množstvo vyrábaných produktov alebo na zabezpečenie chodu celého podniku a nie je možné ich priradiť priamo ku kalkulačnej jednici. Ich priradenie k jednotlivým výrobkom sa realizuje prostredníctvom stanovených prirážok.

- ***Výrobná réžia*** – obsahuje všetky nákladové položky, ktoré súvisia s riadením a obsluhou výrobného procesu a nie je možné ich priamo priradiť k jednotlivému druhu výrobkov (napr. odpisy strojov).

- **Správna réžia** – obsahuje všetky náklady súvisiace s riadením a správou podniku ako celku (napr. náklady na kancelársky materiál, spotreba energie v administratívnych priestoroch).
- **Odbytová réžia** – sú náklady spojené s odbytovou činnosťou v podniku (napr. skladovacie náklady, náklady na expedíciu výrobkov).
(Synek, 2006; Král a kol. 2006)

3.3 Druhy kalkulácií

Z dôvodu zostavovania kalkulácií pre rôzne účely, existuje v praxi aj viacero druhov kalkulácií tvoriacich v súhrne **kalkulačný systém**.

3.3.1 Z hľadiska času

Z časového hľadiska sa rozlišujú 2 druhy kalkulácií:

- **Predbežná kalkulácia**, v ktorej sa náklady stanovujú vopred a na základe ktorej je možné stanoviť nákladovú úlohu, alebo realizačnú cenu podnikových výkonov, prípadne určiť optimálny sortiment vyrábaných výrobkov. V praxi existujú nasledujúce druhy predbežných kalkulácií:
 - **Prepočtová kalkulácia**: využíva sa v prípadoch, kedy je potrebné stanoviť náklady na nový výrobok. Je možné ju zostavovať na základe kalkulácií porovnateľných výrobkov alebo individuálnych počtov.
 - **Operatívna kalkulácia** : stanovujú sa ňou predbežné náklady v prípade, že je možné určiť technické, ekonomické a organizačné podmienky platné v čase platnosti kalkulácie.
 - **Plánovaná kalkulácia**: stanovuje vopred priemernú úroveň nákladov na výkon v priebehu určitého obdobia. Plánovaná kalkulácia môže vychádzať z výslednej alebo predbežnej kalkulácie minulého obdobia. (Fibírová, 2007)
- **Výsledná kalkulácia** pracuje so skutočnými nákladmi na výkon a využíva sa najmä pri spresnení informácií o výške vlastných nákladov, zistenie odchýlok skutočných nákladov od vopred stanovených a slúži ako základňa pri zostavovaní východiskovej kalkulácie. (Tumpach, 2008)

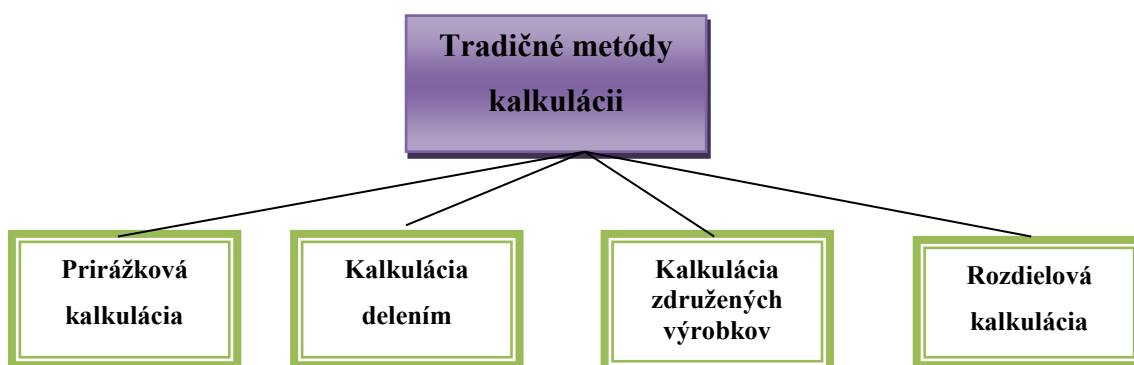
Druhy kalkulácií	Podľa zamerania	nákladovo orientované	náklady výkonov	
			náklady aktivít	
		výnosovo orientované	cena výkonov	
			výnosy zo zmlúv investičnej výstavbe	
	Podľa účelu a času ich zostavenia	predbežné	prepočtové	
			normové	plánované operatívne
		následné	výsledné	

Obrázok 4: Druhy kalkulácií (Tumpach, 2008, s.113)

3.3.2 Z hľadiska spôsobu zostavovania

- **Kalkulácia úplných nákladov:** zobrazuje vzťah všetkých spotrebovaných zdrojov ku kalkulačnej jednici.
- **Kalkulácia variabilných nákladov:** berie v úvahu len variabilné náklady, ktoré sú v príčinnom vzťahu k jednotke výkonu. Najväčší význam pri tejto kalkulácii zohráva krycí príspevok. HV sa podľa tejto metódy vypočíta ako rozdiel celkového krycieho príspevku a celkových FN.

3.4 Tradičné metódy kalkulácií



Obrázok 5: Tradičné metódy kalkulácií (vlastné spracovanie)

3.4.1 Prirážková kalkulácia

Kalkulácia, ktorá sa využíva najmä v podnikoch, v ktorých sa vyrábajú rôzne druhy výrobkov vo viacstupňovom výrobnom procese. Pri tejto metóde sa náklady rozdelia do dvoch skupín na režijné a priame náklady. Priame náklady sa priradujú priamo na kalkulačnú jednicu a režijné sa zisťujú prostredníctvom zvolenej prirážky, ktorá je stanovená buď percentom alebo sadzbou. Percentuálna prirážka (PP) sa vypočíta ako podiel režijných nákladov (NRN) na nákladový druh, ktorý bol zvolený za rozvrhovú základňu (RZ). Sadzba je stanovená ako podiel režijných nákladov na jednotku rozvrhovej základne, vyjadrenú v naturálnych jednotkách.

$$PP = \frac{NRN}{RZ}$$

Vzhľadom na vzorce výpočtu prirážky alebo sadzby je dôležité venovať veľkú pozornosť voľbe správnej rozvrhovej základne. Je potrebné myslieť na to, že veľkosť základne má v konečnom dôsledku vplyv na pôsobenie aj najmenšej chyby pri zisťovaní nákladov.

Najčastejšie sa do funkcie základne dosadzujú jednicové mzdy. Táto základňa však nie je vhodná v podnikoch, v ktorých sa vplyvom postupnej automatizácie výrobného procesu znižuje počet pracovných síl. (Synek, 2006; Hradecký 1995)

Pri prirážkovej kalkulácii existuje viacero rôznych metód:

- **Sumárna prirážková kalkulácia:** pri tejto metóde je zvolená jedna rozvrhová základňa v celom podniku pre danú skupinu nákladov. Podľa intenzity využívania určité výrobného vstupu sa využíva **mzdová** alebo **materiálová** prirážka. Táto metóda je charakteristická jednoduchosťou, pretože nevyžaduje žiadne predbežné rozlíšenie nákladov podľa stredísk.
- **Diferencovaná prirážková kalkulácia:** nevyužíva len jednu rozvrhovú základňu, ale vyberajú sa také, ktoré sú v príčinnom vzťahu k vývoju režijných nákladov. Základom je, že sa zlučujú určité skupiny režijných nákladov, ktoré sa vzťahujú k určitej položke jednicových nákladov. (Wöhe, Kislingerová, 2007)

3.4.2 Kalkulácia delením

Jednostupňová kalkulácia delením (prostá) využíva k zisteniu nákladov na kalkulačnú jednicu vzorec, v ktorom sa celkové náklady obdobia N delia celkovým množstvom výkonov vyprodukovaných v danom období m :

$$n = \frac{N}{m}.$$

Predpoklady využitia tejto metódy:

- vyrába sa rovnaký výrobok,
- nevznikajú žiadne zmeny stavu zásob polotovarov,
- nevznikajú žiadne zmeny stavu zásob hotových výrobkov.

Oblasťou, v ktorej nachádza táto metóda uplatnenie sú podniky s rovnakou hromadnou výrobou, napr. výroba elektrickej energie. (Wöhe, 2010, Synek 2006)

Stupňovitá kalkulácia delením nachádza svoje uplatnenie vo fázovej výrobe, kedy výrobok prechádza niekoľkými stupňami výrobného procesu. Vtedy sa zostavuje kalkulácia pre jednotlivé výrobné stupne, čo znamená, že sa zisťujú náklady a meria objem produkcie zvlášť pre každý výrobný stupeň, ktorý je nákladovým strediskom. Náklady finálneho výrobku sú zisťované v prípade, že sa kalkuluje len s nákladmi, ktoré vznikajú v danom výrobnom stupni ako súčet ceny materiálu spotrebovávaného v prvom stupni výrobného procesu, spracovaných nákladov jednotlivých výrobných vstupov a spoločných nákladov.

Druhá metóda je **postupná kalkulácia**, ktorá znamená, že sa kalkuluje s celkovými nákladmi každého výrobného stupňa, ktoré potom prechádzajú ako materiálové náklady do ďalšieho stupňa. V **priebežnej kalkulácii** sa zachováva členenie nákladov podľa pôvodných kalkulačných položiek. (Synek, 2006; Götze 2010)

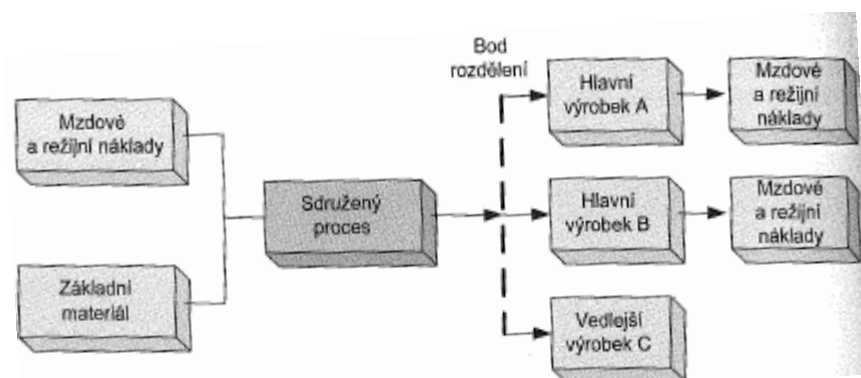
Kalkulácia delením pomerovými číslami sa využíva pre kalkulovanie režijných nákladov v podnikoch, v ktorých sa vyrába viac druhov určitého výrobku. Výrobky sa líšia iba tvarom, veľkosťou, hmotnosťou, prácnosťou alebo kvalitou (napr. pivovary, pily a pod.). Vzťahy, ktoré existujú medzi nákladmi sa určujú na základe pozorovania a merania a vyjadrujú sa prostredníctvom číselného ohodnotenia – **ekvivalentným číslom**. Vyrobené množstvo sa následne vynásobí ekvivalentnými číslami a tým sa prevedie na nákladovo rovnaké výrobky. Jednotkové náklady získané pomerom celkových nákladov a celkového

množstva prepočítaných rovnakých produktov, sa potom vynásobí ekvivalentným číslom príslušného druhu výrobku. Tým sa získajú jednotkové náklady príslušného reálneho druhu výrobku.

3.4.3 Kalkulácia viazaných výrobkov (združené produkty)

Charakteristikou združenej výroby je, že v nej z rovnakého vstupného materiálu a v rovnakom výrobnom procese vzniká niekoľko rôznych druhov výrobkov (napr. pri výrobe plynu sa produkuje aj koks, čpavok, benzol). Na základe toho, že náklady je možné vyjadriť len celkovo pre celý objem produkcie, je možné k jednotlivým produktom náklady priradovať len nepriamo. Pre takéto priradovanie nákladov sa používajú 2 metódy:

- **Zostatková metóda kalkulácie** sa používa v prípadoch, keď je možné jeden výrobok považovať za hlavný a ostatné za vedľajšie. Princípom metódy je, že sa od celkových nákladov odpočítajú vedľajšie výrobky ocenené predajnými cenami, čo znamená zníženie nákladov priradovaných hlavnému výrobku. Kalkulácia je jednoduchá, ale jej nevýhodou je, že nie je možné skontrolovať náklady vedľajších výrobkov.
- **Rozčítacia metóda** sa využíva v prípadoch, kedy nie je možné považovať ani jeden výrobok za hlavný. Celkové náklady sa rozvrhujú na jednotlivé združené výrobky prostredníctvom pomerových čísiel, vypočítaných z množstva získaných výrobkov alebo množstva vstupných surovín alebo podľa pomeru cien, či technických vlastností jednotlivých výrobkov. (Synek, 2006; Wöhe, Kislingerová, 2007)



Obrázok 6: Náklady v združenej výrobe (Popesko, 2009, str. 64)

3.4.4 Rozdielové kalkulácie

Slúžia pre operatívnu kontrolu nákladov, presnejšie zisťujú rozdiely skutočných nákladov od výšky nákladov, ktorú stanovili vopred ako normu. Používajú sa prevažne na riadenie priamych nákladov v hromadnej a sériovej výrobe s montážnou technológiou.

Metóda štandardných nákladov eviduje náklady rozdelené do dvoch zložiek - náklady normované (predom určené) a rozdiely medzi skutočnými nákladmi a predom normovanými. Zistené rozdiely sa analyzujú podľa príčin vzniku a zodpovednosti.

Normová metóda predom stanovuje normy priamych nákladov, s ktorými sa následne porovnávajú skutočné náklady a zisťujú odchýlky. Tie sú potom podkladom k zmene noriem. (Synek, 2006)

3.5 Moderná kalkulačná metóda – Activity Based Costing

Základom pre vznik novej modernej metódy riadenia nákladov sa stali požiadavky užívateľov tradičných kalkulačných metód na kalkulačný systém. Ten by mal napríklad:

- identifikovať výdaje, ktoré nepridávajú žiadnu hodnotu produktu,
- sledovať náklady nielen z pohľadu vstupu, ale aj z pohľadu výstupov,
- pracovať s časom, ktorý je významným nositeľom nákladov,
- poskytovať informácie vo všetkých fázach životného cyklu výrobku,
- prispievať k zamedzeniu plytvania, atď.

Úlohu pri rozvoji metódy zohrali aj podstatné zmeny v podnikateľskom prostredí, ako napr. zvyšujúce sa nároky na kvalitu, záujem zákazníkov o komplexné dodávky, skracovanie doby životnosti predávaných výrobkov, atď.

Podstatou **kalkulácie podľa aktivít (ABC)** je alternatívny prístup k priradeniu režijných nákladov objektom, prostredníctvom merania skutočných fyzických výkonov jednotlivých aktivít. Jej cieľom je odhalenie skutočných príčin vzniku nákladov. Aktivity sú hlavné alebo pomocné činnosti, ktoré sú potrebné pri výrobe alebo poskytovaní služieb. Samotný postup určenia aktivít a k nim prislúchajúcich nákladov veľa krát odkryl viacero možností k zníženiu vynaložených nákladov.

Informácie o nákladoch, činnostiach a aktivitách podniku, ktoré poskytuje metóda ABC pri svojej aplikácii, začali byť využívané aj v manažérskom nástroji Activity Based Management, čo znamená riadenie podľa aktivít. (Götze, 2010, Popesko 2009; Šoljaková 2003;)

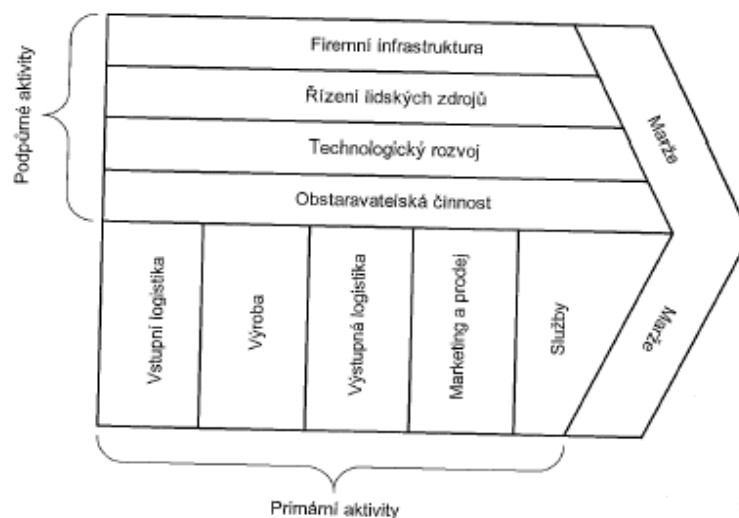
Aplikácia kalkulačného systému **ABC má nasledujúce 3 kroky:**

1. Ako prvé musí byť **nepriamy náklad, prostredníctvom vzťahovej veličiny**, ktorá definuje spôsob prepočítania účtovných nákladov na aktivity, **priradený k jednotlivým aktivitám.**
2. V ďalšom kroku sa vypočítajú celkové náklady na aktivitu **a na jednotku aktivity.**
3. V poslednom kroku sa zistia prostredníctvom nákladov na aktivity a objemu jednotiek **náklady na nákladový objekt.**

3.5.1 Členenie nákladov z hľadiska ABC kalkulácie

- **Priame náklady** - sú náklady, ktoré je možné priamo, bez hľadania vzťahov, priradiť k nákladovému objektu.
- **Nepriroditeľné náklady** - sú náklady, ktoré je vzhľadom na absenciu účelových väzieb, veľmi ťažké priradiť k objektom. Netvorí však významné percento nákladov a preto sa môžu priradiť proporcionálne alebo prostredníctvom marže.
- **Priraditeľné prostredníctvom aktivít** – ide o náklady, ktoré sú v podstate rovnaké ako režijné náklady.

3.5.2 Druhy aktivít



Obrázok 7: Porterov hodnotový reťazec (Popesko, 2009, str. 106)

V českej ale aj v nemeckej literatúre sú aktivity rozdelené na dve hlavné skupiny:

- **Hlavné aktivity (primárne)** – sú aktivity pridávajúce skutočnú hodnotu, alebo presnejšie, ktoré majú hlavný vplyv na hodnotu výkonu vnímanú zákazníkom.
- **Podporné aktivity** – sú naopak činnosti, ktoré nepridávajú z pohľadu zákazníka žiadnu hodnotu výrobku alebo službe. Slúžia k podpore hlavných aktivít, preto je vhodné ich pri alokovaní priradiť k hlavnej činnosti a nie priamo k nákladovému objektu. (Fibírová 2007, Šoljaková, 2003; Huch, Behme, Ohlendorf, 2004)

3.5.3 Prednosti a nedostatky ABC metódy

Tabuľka 1: Prednosti a nedostatky metódy ABC (vlastné spracovanie)

Prednosti ABC metódy	Nedostatky ABC metódy
detailnejšie informácie o nákladoch na nákladový objekt	prácnosť spojená s rozsahom zisťovaných údajov
efektívnejšie priradenie režijných nákladov	problémy pri priradovaní nákladov spoločných s viacerými aktivitami
vysvetľuje príčiny vzniku nákladov	vysoké náklady spojené so zavedením systému
poskytuje spoľahlivé informácie ako podklad k strategickým rozhodnutiam	potenciálna hrozba orientácie iba na znižovanie nákladov
presnejšie a reálnejšie kalkulácie úplných vlastných nákladov	Neberie do úvahy náklady na kapitál, pracuje len s podnikovou réžiou

3.5.4 Hlavné fázy tvorby ABC systému

Podľa Popeska (2009) je možný celý postup aplikácie ABC systému rozdeliť do 5 krokov:

3.5.4.1 Úprava účtovných informácií

Ide o prípravnú fázu aplikácie metódy, ktorá je nevyhnutná pre jej efektívnosť. Účelom tohto kroku je, aby boli do ďalšej fázy pripustené celkové náklady eliminované o **špecifické účtovné náklady**. Sú to náklady, ktoré nie sú v účelovom vzťahu k uskutočňovaným aktivitám a preto by skresľovali výsledné kalkulácie (napr. opravné položky, dary, atď.). Ďalšími nákladmi, ktoré by nemali byť do systému prepustené sú náklady, ktoré majú

v rámci výnosov zodpovedajúcu položku, napr. odpredaj stroja. Tieto náklady nemajú veľký význam vzhľadom na činnosť podniku.

Opačným prípadom, čiže nákladmi, ktoré je potrebné zahrnúť do systému, sú také nákladové položky, ktoré sa vo finančnom účtovníctve neevídujú. Ich kvantifikácia je možná na základe peňažného ocenenia spotrebovaných vstupov alebo obetovaných alternatív. Ide o koncept **oportunitných nákladov**. Zahrňujú sa z toho dôvodu, že finančné náklady nemusia obsahovať všetky vplyvy, ktoré ovplyvňujú manažérske rozhodnutia. Jedná sa o **kalkulačné náklady**, ktoré už boli rozobrané vyššie.

3.5.4.2 Definícia štruktúry ABC systému

V tejto fáze by mali byť definované **aktivity** a zároveň **nákladové objekty**.

Aktivitou sa rozumie prvok procesu firmy, presnejšie činnosť, ktorú je potrebné vykonať aby mohol vzniknúť nákladový objekt (napr. objednanie materiálu, prijatie materiálu, kontrola kvality, atď.). Aby boli aktivity v tomto kroku správne definované je potrebná analýza skutočných pracovných činností uskutočňovaných v rámci organizácie. Počet aktivít a tým aj následne procesov závisí od veľkosti podniku, odvetvia, používaných technológií, atď. Čím väčší počet aktivít, tým sú presnejšie a kvalitnejšie výstupy z nákladového systému. Na druhej strane ale s narastajúcim počtom aktivít stúpajú celkové náklady na získanie, spracovanie, analýzu vstupných údajov.

Aktivity vykonávané v podniku je možno rozdeliť do niekoľkých skupín:

- Činnosti spojené s **obstarávaním vstupných surovín a služieb**.
- Činnosti spojené s **podporou vzťahov so zákazníkmi a trhmi** všeobecne.
- Činnosti spojené s **vývojom produktu**.
- Činnosti spojené s **vlastnou výrobou produktu**.
- Činnosti spojené s **nevýrobnou aj výrobnou administratívou**.
- **Riadiace činnosti**, ktoré nemajú priamu väzbu na aktuálne výkony podniku.
- **Pomocné činnosti**, ktoré podporujú primárne činnosti v podniku.

Nákladový objekt je výstup modelu ABC, ktorý nie je definovaný len ako tradičný produkt, ale môže ním byť aj zákazník, dodávateľ, atď. Popesko (2009) charakterizuje nákladový objekt ako predmet spotreby výkonu jednotlivých aktivít.

3.5.4.3 Priradenie nákladov aktivítám

Ďalším krokom v procese aplikácie metódy je priradenie nákladov jednotlivým aktivítám. Toto nákladové ocenenie sa v niektorých prípadoch môže označovať aj ako **procesná nákladová analýza**. Cieľom tejto fázy je identifikovať výšku nákladov spojenú s vykonávaním jednotlivých aktivít v podniku a tým následne získať prehľad o tom, ktoré zdroje sú spotrebované jednotlivými činnosťami. V rámci tohto kroku je potrebné transformovať pomocou tzv. **maticy nákladov aktivít**, nákladové druhy z účtovnej evidencie na náklady jednotlivých aktivít. Uvedená matica slúži aj pre spätnú analýzu nákladov jednotlivých vykonávaných aktivít.

Náklady v rámci určitého druhu sú prostredníctvom **vzťahovej veličiny** priradované určitým aktivítám. Vzťahnými veličinami, tzv. activity drivers, môžu byť spotreba času, počet zákaziek, počet výrobkov, plocha dielne a pod. Výsledkom tejto časti je priradenie nákladov všetkým aktivítám a následné zistenie **celkových nákladov aktivít CNA**.

3.5.4.4 Analýza aktivít

Analýzou aktivít sa v podstate rozumie súbor krokov, pomocou ktorých sa priradujú náklady aktivít nákladovým objektom:

- **Stanovenie vzťahových veličín aktivít**

Vzťahovú veličinu možno chápať ako meradlo, ktorým je možné merať výkon určitej aktivity. Zvolená veličina by mala na jednej strane vystihovať príčinný vzťah nákladov k výkonom a na druhej by mala byť kvantifikovateľná na základe dostupných údajov v podniku. Kvantifikovateľnosť je nutná, aby bolo možné stanoviť **mieru výkonu aktivity**.

- **Stanovenie miery výkonu aktivity (MVA)**

Ide o zistenie počtu vzťahových veličín, ktoré daná aktivita v určitom období vyprodukovala. Pri zisťovaní počtu jednotiek MVA môže byť problémom dostupnosť údajov vo vnútro podnikovej evidencii.

- **Kalkulácia jednotkových nákladov aktivít**

Po splnení cieľov z predchádzajúcich krokov je možné pristúpiť ku kalkulácii jednotkových nákladov aktivít – **JNA**. Hodnota JNA predstavuje výšku nákladov, ktorá je vyvolaná jednou jednotkou danej aktivity. Je definovaná ako podiel celkových nákladov aktivít (CNA) a mierou výkonu aktivity (MVA):

$$JNA_i = \frac{CNA_i}{MVA_i} \quad (1)$$

- **Priradenie nákladov pomocných aktivít primárnym aktivitám**

Z dôvodu, že výkony pomocných aktivít nie sú spotrebované priamo zákazníkmi, alebo výrobkami ale primárnymi aktivitami nie je možné ich priradenie priamo k nákladovým objektom. Ich priradenie sa realizuje prostredníctvom priradenia k primárnym aktivitám. Súčty nákladov, ktoré boli takto priradené k primárnym aktivitám sa označujú ako *sekundárne (podporné) náklady aktivít – SNA*. Celkové náklady aktivít, predtým označované CNA sa v tejto súvislosti budú označovať ako primárne náklady aktivít **PNA**. Celkové náklady, ktoré predtým obsahovali len primárne náklady aktivít sa tak už budú skladať z primárnych nákladov aktivít (PNA) a nákladov, ktoré boli priradené z podporných aktivít (SNA):

$$CNA_i = PNA_i + SNA_i \quad (2)$$

Jednotkové náklady z jednotlivých skupín nákladov aktivít CJNA, PJNA, SJNA je možné získať tým, že jednotlivé náklady aktivít vydelíme mierou primárnej aktivity.

3.5.4.5 Priradenie nákladov aktivít nákladovým objektom

Poslednou fázou aplikácie metódy ABC je priradenie nákladov aktivít nákladovým objektom, prostredníctvom určenia množstva spotrebovaných jednotiek výkonu daných aktivít nákladovými objektmi. To znamená, že sa zisťuje koľko jednotiek aktivít spotreboval určitý nákladový objekt. Záznam týchto jednotiek sa získava pomocou **úctu aktivít**, ktorý zároveň popisuje aj cestu, ktorú daný nákladový objekt v podniku prekonal.

V okamžiku kedy sú už známe počty jednotiek aktivít spotrebovaných nákladovým objektom môžeme vypočítať náklady jednotlivých aktivít súčinom spotrebovaných jednotiek a hodnoty jednotkového nákladu konkrétnej aktivity. Celkové režijné náklady priradené nákladovému objektu sa potom stanovia súčtom týchto nákladov. (Popesko, 2009, Drury 2000)

4 ZÁVER K TEORETICKEJ ČASTI

Prvá časť diplomovej práce bola venovaná teoretickým poznatkom, spracovaných z českých, slovenských ale aj zahraničných literatúr, z oblasti nákladov a kalkulačných metód.

Na úvod boli, ako zdroje účtovných informácií, predstavené manažérske a finančné účtovníctvo. Pri jednotlivých zdrojoch bol definovaný obsah, zameranie, forma a na koniec ich vzájomný vzťah.

Samostatná kapitola je venovaná nákladom. Najskôr sú charakterizované z pohľadu finančného a manažérskeho účtovníctva. Hlavnou myšlienkou bolo objasniť rozdiely v definovaní nákladov z týchto dvoch odlišných hľadísk. Najdetailnejšie je opísané hodnotové ponímanie (v rámci manažérskeho), pri ktorom sú spracované informácie aj o tzv. kalkulačných nákladoch, s ktorými sa kalkuluje pri vyhodnocovaní ekonomickej racionality uskutočňovaných aktivít. S týmito nákladmi sa pracuje len v rámci manažérskeho účtovníctva. Finančné účtovníctvo ich neeviduje vôbec. Súčasťou kapitoly je aj klasifikácia nákladov z pohľadu štyroch členení - druhového, účelového, kalkulačného a členenia v závislosti od objemu výroby.

Vzhľadom na tému projektu bola ďalšia kapitola zameraná na kalkulácie nákladov. Ide o oblasť, ktorá je v súčasnosti nevyhnutnou súčasťou managementu podniku. K tomu, aby sa podnik dokázal prispôsobiť a priblížiť požiadavkám trhu a zákazníka je veľmi dôležité, aby disponoval informáciami o nákladoch na jednotlivé podnikové výkony, ktoré sa získavajú z kalkulačného systému podniku. Tradičných kalkulačných metód existuje veľa. Tie hlavné z nich sú bližšie špecifikované v tretej kapitole teoretickej časti. Voľba kalkulačnej metódy záleží od managementu podniku, ktorý by mal pri výbere prihliadať na vhodnosť metódy vzhľadom na charakter podniku, veľkosť podniku, typ výroby, atď.

S rastúcimi požiadavkami užívateľov kalkulačných metód a s potrebou lepšie riadiť narastajúci objem režijných nákladov sa vyvinula aj nová kalkulačná metóda – Activity Based Costing. Charakteristike tejto novej metódy priradovania nákladov aktivitám sú venované záverečné stránky teoretickej časti. Ako podklad k projektovej časti práce sú detailnejšie opísané jednotlivé fázy tvorby novej kalkulačnej metódy.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI

Spoločnosť **Václav & Ježo, a.s.**, ktorá je významným slovenským výrobcom trvanlivého pečiva - detských piškót pôsobí na trhu od 1.1.2000, kedy bola zapísaná do Obchodného registra. (Obchodný register Okresného súdu v Trenčíne oddiel Sa. vložka č. 10200/R)

Produkty spoločnosti sú vyrábané na báze prírodných surovín, ktoré spĺňajú najprísnejšie kritéria kvality. Vďaka príjemnej chuti a vysokej kvalite piškót si získala spoločnosť veľa spokojných domácich, ale i zahraničných zákazníkov. K dosiahnutiu aktuálnej kvality výrobkov spoločnosť prispela najmä postupným inovovaním výrobných technologických zariadení, zdokonaľovaním overených receptúr a odbornej kvalifikácie výrobných pracovníkov.

5.1 Základné údaje o spoločnosti

5.1.1 Informácie z obchodného registra

Obchodné meno: **Václav & Ježo, a.s.**

Deň vzniku: **1.1.2000**

Právna forma: **akciová spoločnosť**

Výška základného imania: **2 655 200 EUR**

Predmet činnosti: hlavným predmetom podnikania je výroba trvanlivého pečiva.

Medzi doplnkové činnosti patrí :

- veľkoobchod v rámci voľných živností (mimo drahých kovov)
- sprostredkovanie obchodu
- sprostredkovanie nákupu, predaja a prenájmu nehnuteľností
- správa nehnuteľností na základe honoráru alebo kontraktu
- prenájom strojov a prístrojov
- reklamné činnosti
- čistenie budov
- upratovacie práce

- podnikateľské poradenstvo mimo činností organizačných, účtovných a ekonomických, atď.

5.2 História spoločnosti

História spoločnosti siaha až do roku 1993, kedy výrobu dlhých piškót zahájil terajší výrobný riaditeľ, ako živnostník v prenájatých priestoroch výroby v Dubnici nad Váhom. O dva roky neskôr vstúpil do spoločnosti nový spoločník – aktuálny riaditeľ spoločnosti, s ktorým založili spoločnosť Václav & Ježo, s.r.o. V roku 1998 spoločnosť presťahovala výrobu do vlastných priestorov prevádzkovej budovy v Ilave.

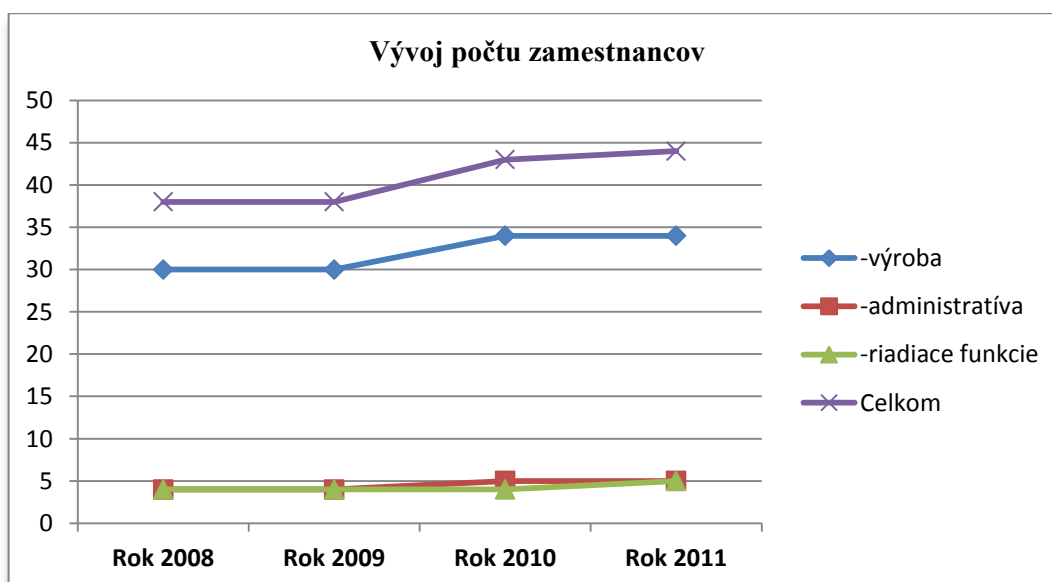
Významným rokom sa stáva rok 1999, kedy vstupuje do spoločnosti nový spoločník – jeden z najväčších výrobcov sladkých produktov na Slovensku I.D.C. Holding, a.s. V nasledujúcom roku 2000 sa spoločnosť Václav & Ježo transformovala na akciovú spoločnosť. Najsilnejším akcionárom sa stala spoločnosť GROSER, a.s., patriaca do skupiny I.D.C. Holding. V roku 2001 sa zahájili práce na najväčšej investičnej akcii – nákupe novej technologickej linky na výrobu dlhých a okrúhlych piškót. S pomocou a podporou akcionárov bola táto investičná akcia s nákladmi viac ako 40 mil. SK prefinancovaná významnými leasingovými spoločnosťami so zahraničnou kapitálovou účasťou, pôsobiacimi v SR. V súvislosti s uvedením novej plne automatizovanej linky do prevádzky bol nárast produkcie v roku 2002 oproti predchádzajúcemu roku o 1 162t. (rok 2001 – 155t). Spoločnosť v nasledujúcich rokoch zahájila ďalšie investičné akcie zamerané na rozšírenie skladových kapacít – vybudovanie vnútropodnikovej komunikácie, prístavbu skladu hotových výrobkov, prístavbu a nadstavbu výrobných hál a administratívnych priestorov. V roku 2003 sa uskutočnili zmeny v akcionárskej štruktúre spoločnosti. Podniky v skupine I.D.C. Holding, a.s. dosiahli 100%-ný podiel na ZI a najsilnejším akcionárom sa stala spoločnosť COIN, a.s. Bratislava, s 90%-ným podielom. V rokoch 2004 – 2009 sa spoločnosť zamerala na prípravu na získanie certifikátov kvality. Výsledkom bolo získanie certifikátu ISO 9001:2000 a aktuálnych potravinárskych certifikátov IFS a BRC.

5.3 Počet zamestnancov

Údaje o počte zamestnancov za štyri účtovné obdobia sú uvedené v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka 2: Počet zamestnancov (Výročná správa 2011)

Počet zamestnancov v priem. prepočte	Rok 2009	Rok 2010	Rok 2011	Rok 2011
-výroba	30	30	34	34
-administratíva	4	4	5	5
-riadiace funkcie	4	4	4	5
Celkom	38	38	43	44

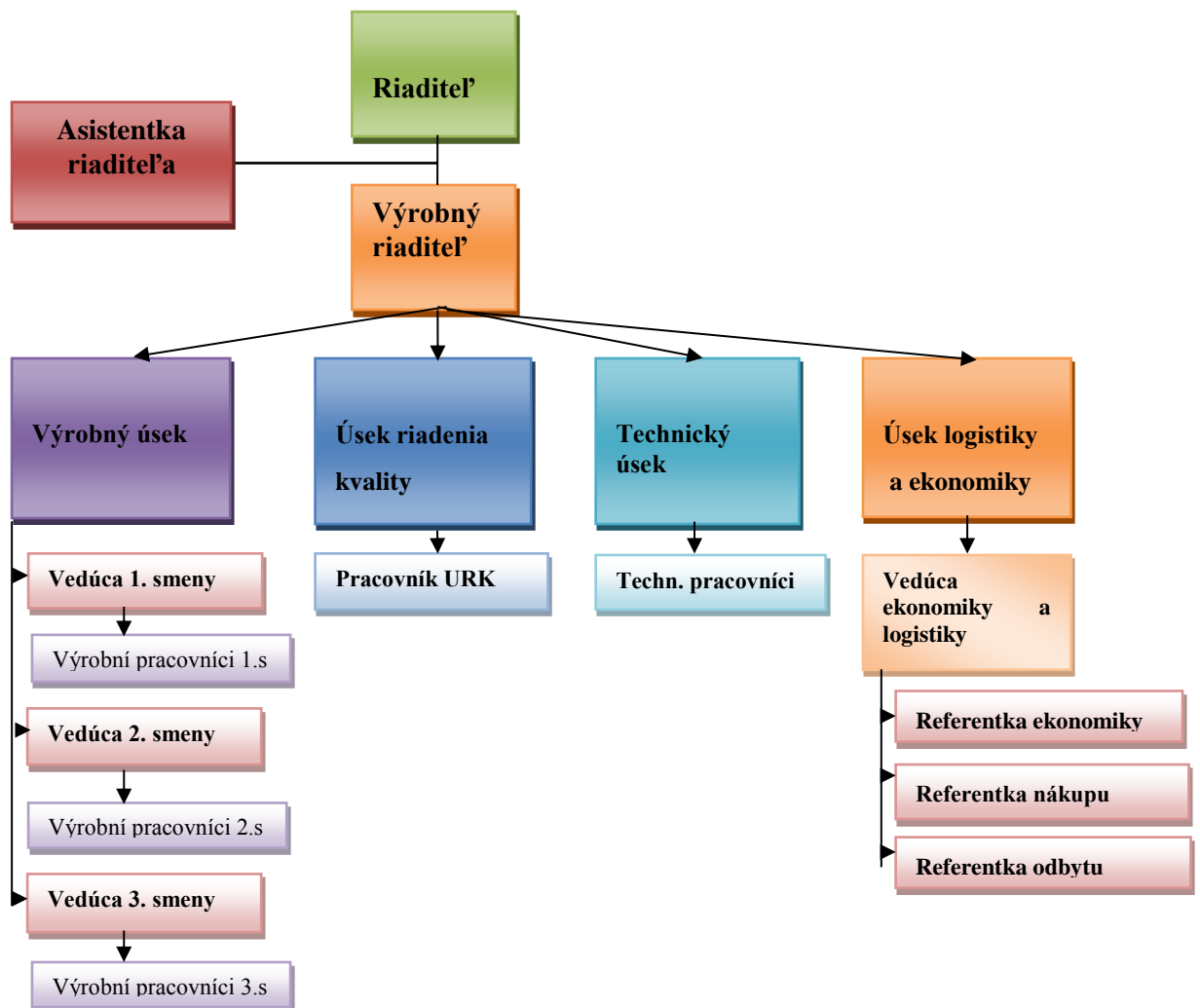


Obrázok 8: Vývoj počtu zamestnancov za obdobie 2008-2011 (vlastné spracovanie)

Z uvedeného grafu a tabuľky je vidieť v sledovaných obdobiach nárast počtu pracovníkov. Celkový počet sa v priebehu štyroch účtovných období zvýšil o 6 pracovníkov. Toto zvýšenie potreby, prevažne výrobných pracovníkov, má na svedomí neustály nárast objemu výroby vplyvom rastúceho dopytu po produktoch spoločnosti. Tento trend v spoločnosti pokračuje aj v roku 2012, kedy iné spoločnosti pociťovali dôsledky finančnej krízy a znižovali stavy svojich pracovníkov. Spoločnosť aj v tomto období prispôbovala výrobné kapacity zvyšujúcim sa požiadavkám trhu a v dôsledku toho prijímala ďalších pracovníkov. K 30.11.2012 bol aktuálny stav zamestnancov 48.

5.4 Organizačná štruktúra

V spoločnosti je zavedená funkcionálna organizačná štruktúra, znázornená na nižšie uvedenej schéme.



Obrázok 9: Organizačná štruktúra spoločnosti (vlastné spracovanie)

V čele spoločnosti stojí **riaditeľ**, ktorý nielen kontroluje a dohliada na plynulý chod spoločnosti ale zaoberá sa aj obchodnými činnosťami, ako je vyhľadávanie nových potenciálnych dodávateľov a odberateľov, vypracovávanie cenových ponúk, kalkulácia nákladov, komunikácia s obchodnými partnermi, uzatváranie obchodných zmlúv s partnermi, vyjednávanie cien od dodávateľov, atď.

Výrobný riaditeľ bližšie rieši otázky výrobného procesu. Kontroluje činnosti vedúcich pracovníkov jednotlivých útvarov, spolupracuje s nimi na vývoji receptúr nových produktov, dohliada na plnenie plánov, rieši otázky technického stavu výrobných liniek.

URK je úsek zodpovedný za kontrolu kvality vyrábaných produktov. Má na starosti riešenie problematiky zabezpečenia požadovanej kvality, splnenie požiadaviek odberateľov, dodržiavanie aktuálnych nariadení týkajúcich sa kvality.

Za činnosť a výsledky **technického oddelenia** zodpovedá vedúci technik. Koordinuje činnosť technických pracovníkov, ktorí sú vo výrobe zodpovední za operatívne riešenie porúch výrobných liniek, nastavenie parametrov prístrojov atď.

Oddelenie logistiky eviduje a spracováva objednávky od odberateľov, na základe ktorých vyhotovuje týždenné plány výroby. Má na starosti zabezpečenie potrebného množstva surovín v požadovanej kvalite, prípravu expedičných dokladov, zabezpečenie prepravy jednotlivých objednávok k odberateľom.

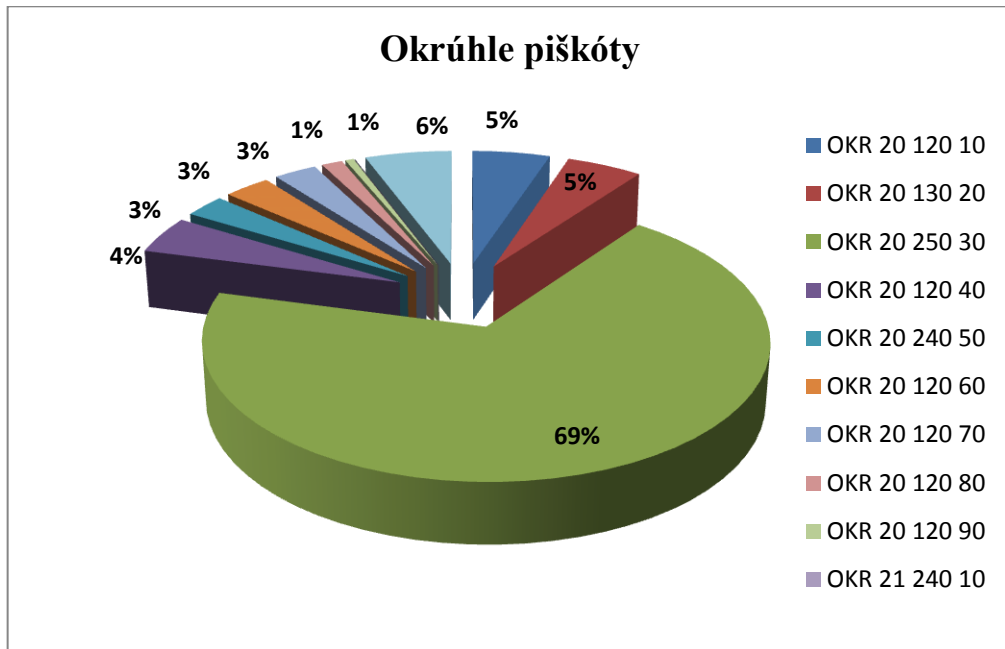
Oddelenie ekonomiky zastrešuje všetky ekonomické činnosti v podniku. Okrem toho podáva vedeniu spoločnosti mesačné reporty o hospodárskom výsledku, vypracováva odhady na ďalšie obdobie, pripravuje a spracováva finančný plán, kontroluje plnenie finančného plánu.

5.5 Výrobný program

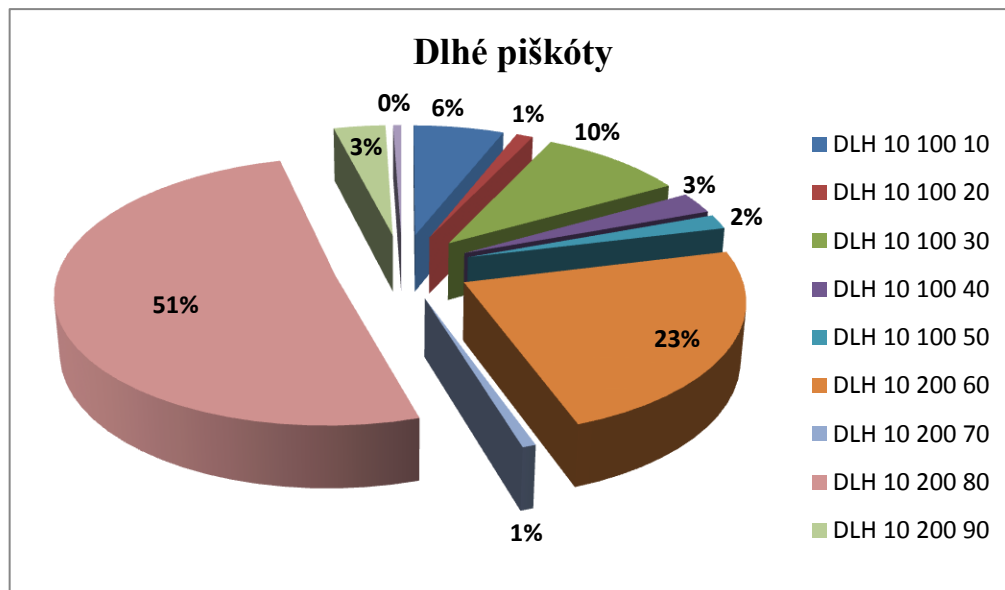
Spoločnosť Václav & Ježo, a.s. sa zaoberá výrobou trvanlivého pečiva – detských piškót. Na dvoch výrobných linkách sa vyrábajú dva základné druhy - okrúhle a dlhé piškóty. Hotové výrobky pre jednotlivých odberateľov sa od seba diferencujú receptom, váhou, obalom. Spoločnosť predáva svoje produkty pod obchodnými značkami svojich odberateľov, ktorými sú prevažne veľké obchodné siete ako napr. Lidl, Kaufland. Neustále však pracuje na vývoji nových receptúr, ktoré by v budúcnosti uviedla na trh pod vlastnou obchodnou značkou. V tabuľke je uvedený prehľad produktov, ktoré spoločnosť vyrába aj s objemom predaja za rok 2011. Vzhľadom na to, že uvedené údaje budú použité aj v analytickej časti kalkulačného systému, vedenie spoločnosti si neprialo zverejniť názvy produktov, pod ktorými sú predávané obchodným sieťam. Z tohto dôvodu boli pre účely diplomovej práce jednotlivým produktom pridelené nové označenia. Ako vidieť aj z grafu najväčší podiel na predaji okrúhlych piškót – až 69% tvoria piškóty s označením OKR 20 250 30. Pri dlhých piškótach tvoria najväčší podiel na produkcii piškóty s označením DLH 20 200 80.

Tabuľka 3: Podiel jednotlivých druhov výrobkov na produkcii (vlastné spracovanie)

Podiel na produkcii	2011
Okrúhle piškóty	67,77 %
Dlhé piškóty	32,23 %



Obrázok 10: Podiel jednotlivých druhov okrúhlych piškót (vlastné spracovanie)



Obrázok 11: Podiel jednotlivých produktov na celkovom objeme dlhých piškót (vlastné spracovanie)

Tabuľka 4: Prehľad produktov spoločnosti s objemom predaja (vlastné spracovanie)

Označenie produktu	Objem predaja za rok 2011 v tis. kg
dlhé piškóty spolu	1 154,00
DLH 10 100 10	69,7
DLH 10 100 20	13
DLH 10 100 30	112
DLH 10 100 40	29,9
DLH 10 100 50	20,5
DLH 10 200 60	268,8
DLH 10 200 70	8
DLH 10 200 80	585,8
DLH 10 200 90	39,9
DLH 11 200 00	6,34
okružle piškóty spolu	2 432,60
OKR 20 120 10	125,4
OKR 20 130 20	122,1
OKR 20 250 30	1 675,70
OKR 20 120 40	110,6
OKR 20 240 50	67
OKR 20 120 60	75,3
OKR 20 120 70	69,3
OKR 20 120 80	33,7
OKR 20 120 90	13,8
OKR 21 240 10	0
OKR 21 240 20	139,7
	3 586,50

5.6 SWOT analýza spoločnosti

Pri SWOT analýze sa porovnávajú dva rozmery udané podnikom samotným – jeho **silné a slabé stránky** a dva rozmery udané okolím podniku – **príležitosti a hrozby** pre podnik.

<i>Silné stránky</i>	<i>Slabé stránky</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Dlhodobé postavenie na trhu • Dôraz na kvalitu • Stabilný a kvalifikovaný prac. tím • Stabilné vedenie spoločnosti • Nové automatizované výrobné linky • Premyslené strategické rozhodnutia • Dobré meno a image spoločnosti • Prvenstvo a najsilnejšie postavenie vo výrobe dlhých piškót na slovenskom trhu 	<ul style="list-style-type: none"> • Slabšie marketingové aktivity • Obmedzená kapacita skladov • Závislosť na hlavných dodávateľoch • Technologicky náročný výrobný proces • Obmedzená výrobná kapacita • Výrobky predávané pod obchodnou značkou odberateľa • Malá prezentácia na internete
<i>Príležitosti</i>	<i>Hrozby</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Možnosti získania nových obchodných reťazcov ako odberateľov • Vývoj receptúr piškót, ktoré by spoločnosť mohla priniesť na trh pod vlastnou značkou 	<ul style="list-style-type: none"> • Legislatívne požiadavky Slovenskej Republiky – veľké množstvo zákonných noriem a opatrení týkajúcich sa kvality • Finančná kríza a s tým pokles kúpyschopnosti obyvateľstva • Vysoké tempo technického rozvoja a potreba neustále inovovať • Najväčší konkurent – český výrobca, prípadne príchod nových konkurentov na trh

6 NÁKLADOVÁ ANALÝZA

Pre analýzu nákladov je potrebné si náklady rozdeliť do niekoľkých skupín podľa rôznych metód. V nasledujúcej časti budú náklady analyzované z pohľadu druhového členenia, závislosti od objemu výroby a podľa kalkulačného členenia. Analýza nákladov je veľmi dôležitá najmä z pohľadu získania informácií o nákladových druhoch a následne stanovenia opatrení pre ich znižovanie. Riadenie nákladov z úrovne vrcholového manažmentu musí mať najmä vo výrobnom podniku základy na najnižších úrovniach výroby. Práve tu vzniká najväčšia časť nákladov a preto je dôležité, aby boli pracovníci stotožnení s víziou spoločnosti a uvedomovali si svoju významnú úlohu aj v hospodárení spoločnosti. Snahou vrcholového manažmentu je informovať svojich zamestnancov o nákladoch, ktoré môžu spôsobiť neefektívnu prácu a zároveň vybudovať motivačný systém s cieľom odmeniť ich pri docelení úspory nákladov.

6.1 Druhové členenie nákladov

Pri druhovom členení sa náklady sústreďujú do rovnakých skupín, spojených pôsobením základných výrobných potenciálov. Vo finančnom účtovníctve sa toto členenie využíva k vyjadreniu štruktúry spotreby výrobných činiteľov pomocou syntetických účtov 5. účtovnej skupiny. Jednotlivé druhy nákladov spoločnosti Václav & Ježo, a.s. sú uvedené v nasledujúcej tabuľke:

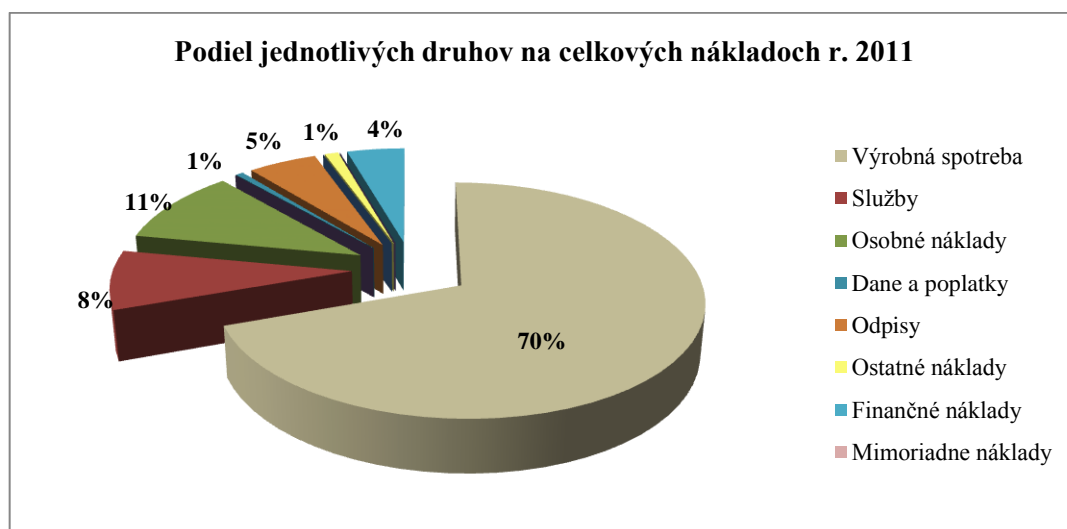
Tabuľka 5: Nákladové druhy a ich štruktúra v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. (vlastné spracovanie)

Nákladový druh	Štruktúra nákladového druhu
Spotreba materiálu a energie	spotreba priameho materiálu - suroviny, obalového materiálu, technického materiálu, ochranných pomôcok, kancelárskeho materiálu, spotreba pohonných hmôt, spotreba energie, vody, plynu, atď.
Služby	ochrana objektu, odvoz odpadu, opravy a udržiavanie, právne služby, zdravotná služba, prepravné služby, audítorské služby, nájomné, atď.
Osobné náklady	mzdové náklady, odmeny členom a orgánom spoločnosti, náklady na sociálne a zdravotné poistenie
Odpisy	odpisy DHM a DNM - budov, strojov, atď.

Dane a poplatky	daň z nehnuteľností, odložená daň, daň z motorových vozidiel, ostatné poplatky
Ostatné prevádzkové náklady	zostatková cena predaného DHM a DNM, manká a škody, pokuty a penále, opravné položky, atď.
Finančné náklady	nákladové úroky, kurzové straty, atď.
Mimoriadne náklady	tvorba rezerv na mimoriadne náklady, manká a škody z mimoriadnej činnosti, atď.

Tabuľka 6: Zastúpenie jednotlivých druhov na celkových N (vlastné spracovanie)

Skupina nákladov	Názov účtu	2011	
Výrobná spotreba	Spotreba materiálu a energie	4 100 297	69,60%
	Služby	491 622	8,34%
Osobné náklady	Mzdové náklady	451 068	7,66%
	Náklady na SP a ZP	170 917	2,90%
Dane a poplatky	Dane a poplatky	34 797	0,59%
Odpisy	Odpisy DHM	316 021	5,36%
	Odpisy DNM	132	0,00%
	Zostatková cena predaného DM	48 850	0,83%
Ostatné náklady	Ostatné prevádzkové N	13 975	0,24%
	Opravné položky	61	0,00%
	Nákladové úroky	224 417	3,81%
Finančné náklady	Kurzové straty	37 452	0,64%
	Ostatné finančné náklady	1 713	0,03%
Mimoriadne náklady	Mimoriadne náklady	0	0,00%
Náklady celkom		5 891 322	100 %



Obrázok 12: Graf zastúpenia jednotlivých nákladov na celkových N (vlastné spracovanie)

Aby bolo jasne vidieť, ktorý druh sa na celkových nákladoch podieľa významne a ktorý naopak len nepatrným percentom bola vyhotovená vertikálna analýza nákladových druhov.

Ako vidieť z grafu a tabuľky najväčšiu časť nákladov tvorí **spotreba materiálu a energie**. Je to dôkaz toho, že sa jedná o výrobnú firmu. Skoro 11%-tný podiel na celkových nákladoch spoločnosti tvoria **osobné náklady**, ktorých prevažnou časťou sú mzdy a odvody výrobných pracovníkov.

Významný podiel na nákladoch až 8% predstavujú **služby**. Túto skutočnosť ovplyvnilo, že spoločnosť v poslednom období outsourcingovala viaceré aktivity na externé firmy. Príkladom je vedenie mzdovej a personálnej agendy alebo ochrana objektu.

Odpisy budov, zariadení a strojov sa podieľajú na celkových nákladoch až vo výške 5%. Spoločnosť odpisuje vlastnú budovu, v ktorej sa nachádza výroba aj kancelárske priestory, 2 výrobné linky, informačný systém a množstvo iných zariadení nielen vo výrobe.

Podľa vnútropodnikovej evidencie sa na 4%-nom podiele **finančných nákladov** podieľajú najmä poplatky bankám a kurzové straty, ktoré sú dosť vysoké z dôvodu, že spoločnosť obchoduje so zahraničím aj v cudzích menách.

Podstatným podielom sa na celkových nákladoch spoločnosti v roku 2011 podieľa **aj zostatková cena DHM**. Hodnotu tohto účtu navýšila cena baliaceho automatu, ktorý spoločnosť predala talianskemu výrobcovi.

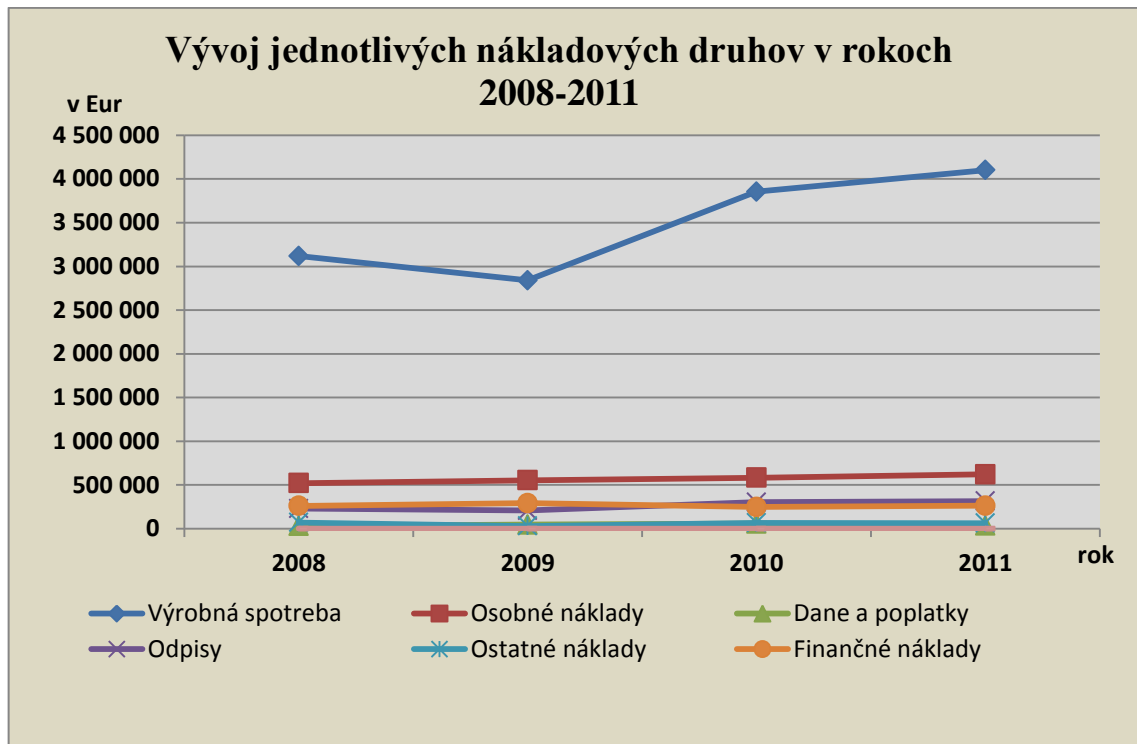
Ďalšou významnou položkou sú **dane a poplatky**. V roku 2012 sa na celkovej sume 34 797 Eur podieľala odložená daň až hodnotou 27 852. Odložená daň predstavuje rozdiel medzi účtovnou a daňovou hodnotou aktív.

V nasledujúcej tabuľke sú uvedené hodnoty jednotlivých nákladových druhov za roky 2008 až 2011. Údaje za rok 2012 spoločnosť ešte neposkytla, z dôvodu, že v období spracovania projektu neprebehol ešte koncoročný audit účtovných výkazov.

Tabuľka 7: Vývoj nákladových druhov v rokoch 2008-2011 (vlastné spracovanie)

	Názov účtu	2008	2009	2008/ 2009	2010	2009 / 2010	2011	2010 / 2011	2011 / 2008
Výrobná spotreba	Spotreba materiálu a energie	3 118 736	2 840 125	-9%	3 853 076	36%	4 100 297	6%	32%
Služby	Služby	262 874	410 623	56%	369 763	-10%	491 622	33%	87%
Osobné náklady	Mzdové náklady	378 232	407 466	8%	429 576	5%	451 068	5%	19%
	Náklady na S P a ZP	143 183	146 007	2%	153 781	5%	170 917	11%	19%
Dane a poplatky	Dane a poplatky	30 602	46 804	53%	57 515	23%	34 797	-39%	14%
Odpisy	Odpisy DHM	228 892	206 749	-10%	302 841	46%	316 021	4%	38%
	Odpisy DNM	836	840	0%	840	0%	132	-84%	-84%
Ostatné náklady	Zostatková cena predaného DM	58 465	16 896	-71%	5 770	-66%	48 850	747%	-16%
	Ostatné prevádzkové N	11 267	14 024	24%	60 843	334%	13 975	-77%	24%
	Opravné položky	0	0		0		61		
Finančné náklady	Nákladové úroky	201 743	189 206	-6%	228 328	21%	224 417	-2%	11%
	Kurzové straty	50 699	67 533	33%	17 969	-73%	37 452	108%	-26%
	Ostatné finančné náklady	8 397	35 189	319%	1 555	-96%	1 713	10%	-80%
Mimoriadne náklady	Mimoriadne náklady	0	0		0		0		
		4 493 926	4 381 462	-2%	5 481 857	25%	5 891 322	7%	32%

Na základe uvedených údajov bola pre prehľad o vývoji jednotlivých druhov prevedená horizontálna analýza. Z tabuľky tak možno rýchlo získať prehľad o medziročných zmenách a následne o zmene za celé sledované obdobie. Pre lepšiu názornosť bol z výsledkov analýzy vyhotovený graf vývoja nákladov.



Obrázok 13: Vývoj jednotlivých druhů N v období 2008-2011 (vlastné spracovanie)

Ako možno vidieť z grafu, pri najviac zastúpených nákladoch – **spotrebe materiálu a energie** došlo medzi prvými dvoma sledovanými rokmi k miernemu poklesu o 9%. Tento pokles bol spôsobený prehodnotením a zmenou technických noriem obalového materiálu a vplyvom zavedenia druhej výrobnéj linky pre okrúhle piškóty. V roku 2008 spoločnosť disponovala len jednou výrobnou linkou, na ktorej sa podľa potrieb premieňali výrobné programy pre dlhé a okrúhle piškóty. To spôsobovalo nemalé straty na surovinách. V roku 2009 spoločnosť zakúpila druhú výrobnú linku na okrúhle piškóty, čím sa ušetrili náklady a zvýšila sa výrobná kapacita. V tomto roku však bola linka len testovaná, zavedená do používania bola až 1.1.2010. Dokazuje to aj skutočnosť, že v roku 2010 sa zvýšil objem výroby oproti predchádzajúcemu roku o cca 900 000 kg. Vplyvom zvýšenia objemu výroby možno vidieť aj v grafe výrazný nárast spotreby surovín a energie o 36%. V roku 2011 došlo opäť ako dôsledok zvýšenia výroby a predaja k miernemu nárastu tohto nákladového druhu o 6%.

Náklady na služby sa za prvé dva sledované roky výraznejšie zvýšili hlavne kvôli rozhodnutiu, prenechať niektoré činnosti spoločnosti na iné špecializované firmy. Tzv. outsourcing využila spoločnosť pri vedení mzdovej a personálnej agendy, pri ochrane objektu, správe počítačovej siete. V roku 2010 tieto náklady mierne poklesli ale v nasledujúcom

období opäť výraznejšie stúpili o 33%. Nárast ovplyvnili aj častejšie laboratórne a metrologické skúšky potrebné k obhájeniu potravinárskych certifikátov.

Osobné náklady sa počas celého sledovaného obdobia od roku 2008 až do roku 2011 primerane zvyšovali. V každom roku možno sledovať nárast o približne 5%, ako dôsledok zvyšovania počtu zamestnancov a taktiež zvýšenia mzdového ohodnotenia.

Pri nákladoch na **dane a poplatky** bol zaznamenaný najväčší rast medzi rokmi 2008 a 2009 až o 53%. V nasledujúcich dvoch rokoch sa opäť táto položka nákladov zvýšila o 23%. V oboch prípadoch sa zvýšenie týkalo najmä odloženej dane. V roku 2011 sa dane a poplatky spoločnosti znížili o 39%

Pokles **odpisov DHM** v prvých dvoch sledovaných obdobiach je zapríčinený vyradením osobného vozidla Škody Octávia. V roku 2010 spoločnosť zaradila do majetku a začala odpisovať výrobnú linku na okrúhle piškóty, čo spôsobilo nárast odpisov oproti predchádzajúcemu obdobiu až 46%. Pri **odpisoch DNM** nastala výraznejšia zmena až v poslednom sledovanom období. Pokles až o 84% spôsobila skutočnosť, že informačný systém IFS sa odpisoval len do apríla 2010.

Na nákladový druh – **zostatková cena predaného DM a materiálu** malo veľký vplyv v prvých dvoch sledovaných rokoch, že spoločnosť kvôli svojej obmedzenej kapacite prenechávala potrebný objem výroby produktov inej spoločnosti. Obalový materiál – fólie, kartóny a štítky nakupovala spoločnosť Václav & Ježo, a.s. od svojich dodávateľov a následne tento materiál odpredávala spomínanej spoločnosti. V apríli 2009, kedy spoločnosť Václav & Ježo, a.s. začala testovať novú výrobnú linku a zvýšila tak svoje výrobné možnosti prestala využívať kapacitu a služby inej spoločnosti a tým sa znížil uvedený nákladový druh až o 71%. V roku 2010 tvorí tento náklad iba zostatková hodnota odpredávaného osobného vozidla Hyundai Sonata. Veľké zvýšenie tejto položky spôsobila v roku 2011 zostatková hodnota automatizovanej baličky, ktorú spoločnosť odpredala talianskej firme.

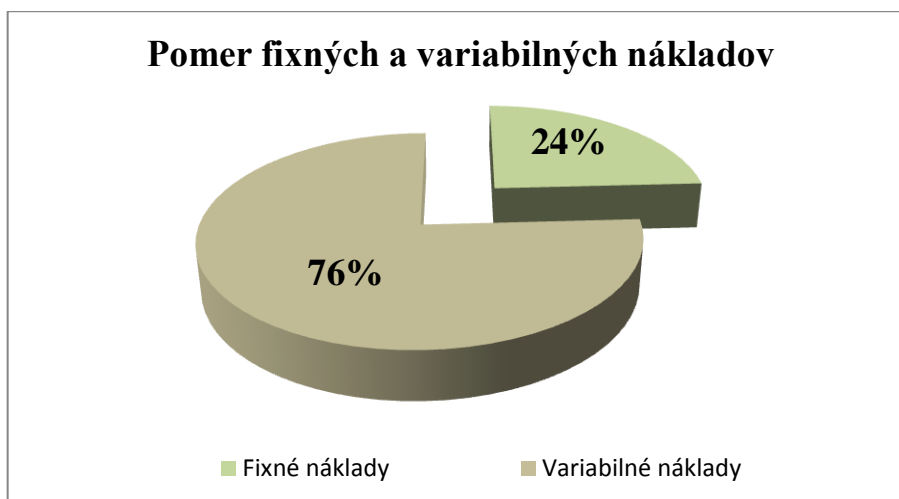
Spoločnosť, ako už bolo spomínané, obchoduje so zahraničím aj v zahraničných menách a preto podlieha riziku **kurzových strát**. K prepočtu kurzových rozdielov dochádza z dôvodu rozdielov v kurze, v ktorom bola faktúra vystavená a následne kurze, v ktorom bola uhradená. Keďže spoločnosť ale vlastní 3 bankové účty vedené v zahraničných menách – HUF, PLN a CZK vznikajú kurzové rozdiely aj pri predaji zahraničnej meny. Graf znázorňuje nárast až o 33% v porovnaní rokov 2008 a 2009. V roku 2010 položka výraznejšie klesla ale v roku 2011 opäť zaznamenala významný nárast až o 108%

Ostatné finančné náklady zahŕňajú v sebe bankové poplatky – poplatky za výber/vklad, vedenie účtu, za zasielanie výpisu, atď. V priebehu rokov 2008, 2009, 2010 náklady na bankové poplatky mali klesajúcu tendenciu vplyvom zmeny frekvencie zasielania výpisov, zmeny banky, atď. V roku 2011 však v dôsledku zvýšenia cien bankových produktov (bankový poplatok za bežný prevod v tuzemsku sa k 1.1.2011 zvýšil z 0,13 Eur na 0,15 Eur) došlo k nárastu tejto položky o 10% .

Z hodnôt položky – **mimoriadne náklady**, uvedených v tabuľke vyplýva, že spoločnosť v sledovaných obdobiach neúčtovala o žiadnych mimoriadnych nákladoch.

6.2 Členenie v závislosti od objemu výroby

Členenie v závislosti od objemu výroby podáva informácie o tom, aká časť nákladov reaguje na zmenu objemu produkcie a aká časť zostáva fixná, bez ohľadu na vyrábané množstvo. Na základe analýzy bol vzhľadom na výrobný charakter spoločnosti zistený až 76%-tný podiel variabilných nákladov na celkových nákladoch.



Obrázok 14: Pomer fixných a variabilných nákladov (vlastné spracovanie)

6.2.1 Variabilné náklady

Pri tejto analýze bolo čerpané z analytických aj syntetických nákladových účtov spoločnosti za rok 2011. Jednotlivé náklady sú v spoločnosti účtované podľa miesta spotreby na 4 strediská: 5000 – správa, 5001 – URK, 5201 – výroba, 5300 – odbyt. Väčšina variabilných nákladov je sústredená do stredísk výroba a odbyt.

Na základe vertikálnej analýzy variabilných nákladov bolo zisťované, ktorý nákladový druh má najväčší podiel na celkovej sume variabilných nákladov.

Ako vidieť z tabuľky i grafu až 88% hodnoty nákladov, ktoré sú závislé na objeme výroby, tvorí **spotreba materiálu a energie**. Tento výsledok opäť dokazuje, že sa jedná o výrobný podnik a potvrdzuje aj veľký vplyv cien vstupov na hospodársky výsledok spoločnosti.

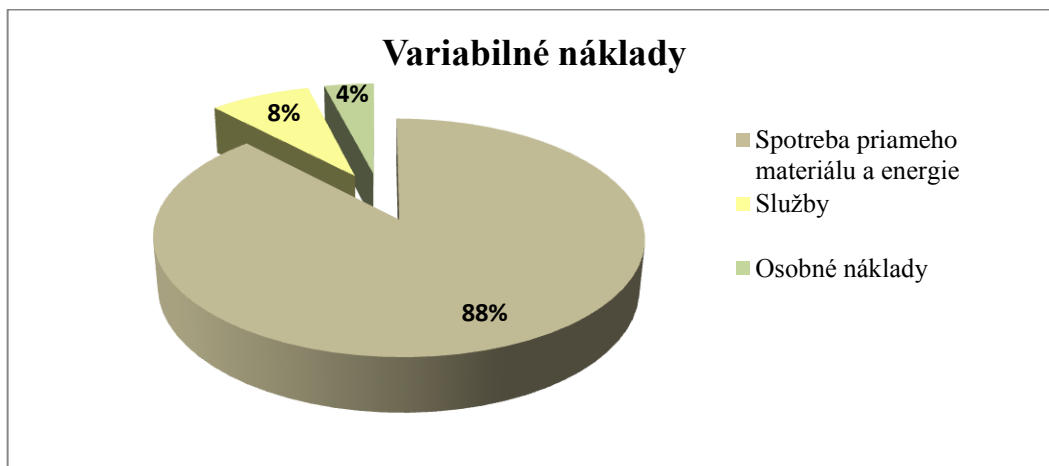
Do variabilnej časti spotreby materiálu a energie boli zaradené **aj náklady súvisiace s obstaraním surovín a výrobných obalov – cenové rozdiely**. O tých spoločnosť účtuje v dôsledku zmeny cien nakupovaných surovín v priebehu roka. Informačný systém spoločnosti oceňuje suroviny a obaly skladovou hodnotou, ktorá je stanovená na základe dohodnutých cien s dodávateľmi na začiatku roka. V priebehu roka však dochádza vplyvom vonkajších podnetov k zmene cien a preto vznikajú spoločnosti cenové rozdiely. V prípade, že je skladová hodnota vyššia ako reálna, do nákladov sa pri vyskladnení premieta vyššia suma. Z tohto dôvodu musia byť nákladové účty ponížené zápornými hodnotami nákladových účtov súvisiacich s cenovými rozdielmi. Uvedené náklady tvoria výnimku pri účtovní variabilných nákladov do stredísk, pretože tieto náklady sú účtované na stredisko správa.

8%tný podiel na celkových variabilných nákladoch tvoria **služby**. K tomuto percentu prispievajú z najväčšej časti náklady na prepravu. Ostatné služby, ktoré sú závislé na objeme výroby tvoria len zanedbateľnú časť.

Variabilnú časť osobných nákladov tvoria mzdy a odvody len výrobných pracovníkov.

Tabuľka 8: Variabilné náklady (vlastné spracovanie)

Účet	Účet - popis	Str.	2011
501010000	Spotreba surovín /priamy materiál/	5201	2 933 298,58
501010010	Spotreba surovín /priamy materiál/-aktivácia	5201	-14 368,28
501012000	Spotreba surovín - normy prirodzených úbytkov	5000	13,19
501020000	Spotreba výrobných obalov/priamy materiál/	5201	844 172,91
501160000	Spotreba ochranných pracovných prostriedkov	5201	1 595,57
501180000	Náklady na obstaranie materiálu - okrem surovín a obalov	5000	360,94
501960000	Náklady súvisiace s obstaraním surovín -ostatné	5000	170,23
501961000	Náklady súvisiace s obstaraním surovín -cenové rozdiely	5000	27 537,70
501970000	Náklady súvisiace s obstaraním obalov -ostatné	5000	27,26
501971000	Náklady súvisiace s obstaraním výrobných obalov - cenové rozdiely	5000	-16 263,03
501972000	Náklady súvisiace s obstaraním výrobných obalov- valce	5000	10 069,83
502010000	Spotreba elektrickej energie	5201	62 455,42
502030000	Spotreba vody	5201	1 278,90
502040000	Spotreba plynu	5201	79 341,45
Spotreba materiálu a energie			3 929 690,67
518020020	Prepravné - tuzemské	5300	40 055
518020030	Prepravné - zahraničné	5300	144 088
518020031	Prepravné - zahraničné- JAS	5300	164 801,50
518040000	Stočné	5201	2 268,10
518110000	Náklady na odvoz odpadu	5201	4 395,57
518110010	Náklady na zber a recykláciu odpadu z obalov	5000	1 858,88
518150000	Náklady na pranie	5201	48,76
518220000	Služby - laboratórne rozборы	5001	2 999,89
Služby			360 515,70
521010000	Základné mzdy	5201	135 821,58
524010000	Zákonné SP, ZP - zákl. mzdy	5201	41 953,88
Osobné náklady			177 775,46
CELKOM:			4 467 981,83



Obrázok 15: Podiel jednotlivých nákladových druhov na VN (vlastné spracovanie)

6.2.2 Fixné náklady

V oblasti fixných nákladov prevažujú z nákladových druhov **osobné náklady**. Až 31% na celkových nákladoch, ktoré nie sú ovplyvnené zmenou objemu výroby, tvoria mzdy a odvody administratívnych a vedúcich pracovníkov spoločnosti.

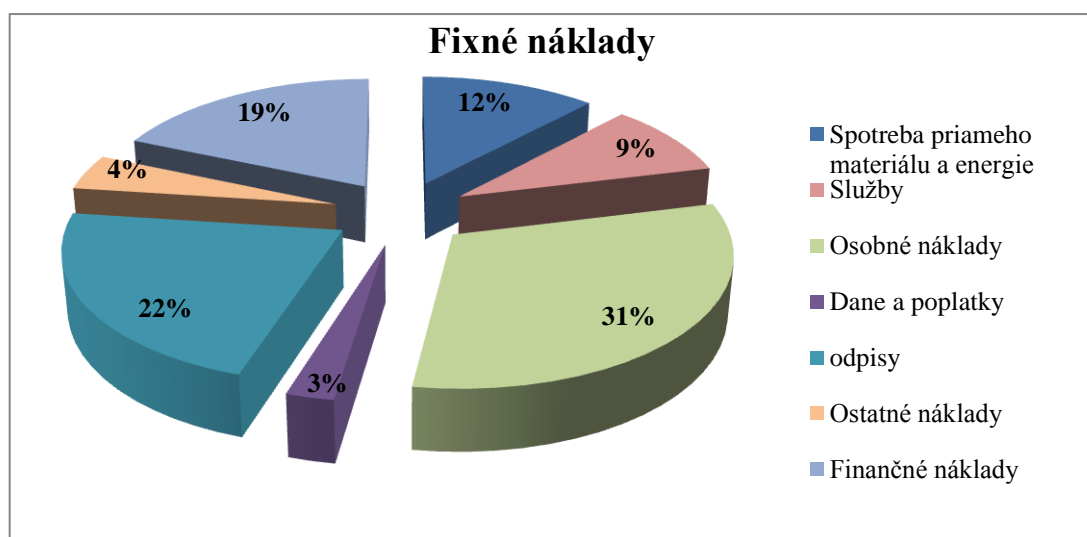
Druhý najväčší podiel až 22% predstavujú **odpisy** prevažne dlhodobého hmotného majetku. Ako už bolo spomínané pri druhovom členení, spoločnosť odpisuje budovu, v ktorej sa nachádza aj výroba, aj administratívne priestory, 2 výrobné linky a ďalšie stroje vo výrobe.

O niečo menším percentom sa podieľajú na fixných nákladoch **finančné náklady**. Prevažnú časť z nich tvoria platené úroky. Spoločnosť platí pravidelne úroky z emitovaných dlhopisov, úroky z pôžičky poskytnutej spoločnosťou COIN a taktiež z pôžičky MSM. Splatnosť pôžičiek je v roku 2013.

Fixná časť **spotrebovaného materiálu a energie** tvorí 12% z celkového objemu fixných nákladov. Významnou časťou sa na tomto percente podieľa spotreba technického materiálu na opravy a spotreba energie pre administratívne priestory.

Náklady na správu informačných sietí, na telefónne služby, právne poradenstvo, vedenie mzdovej agendy, výkon zdravotnej služby, stráženie objektu, audítorské služby, laboratórne rozbory, prípadne odborné služby spojené s opravou a udržiavaním tvoria spolu 9%tný podiel na fixných nákladoch.

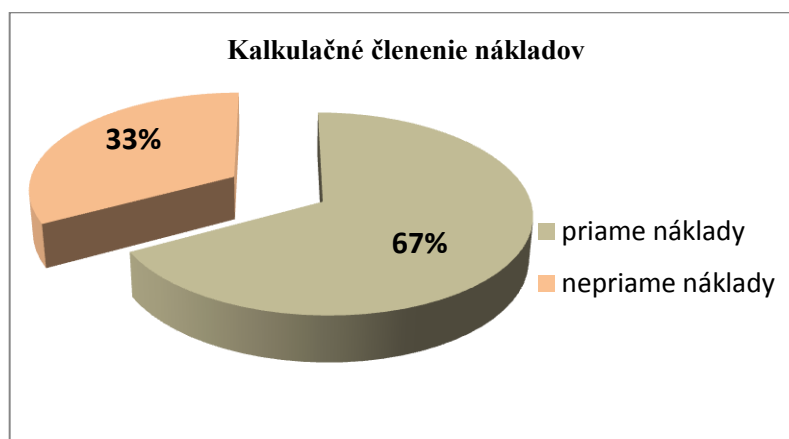
Približne rovnakým percentom sa na tejto skupine nákladov podieľajú aj ostatné náklady dane a poplatky.



Obrázok 16: Podiel nákladových druhov na fixných nákladoch (vlastné spracovanie)

6.3 Kalkulačné členenie

Pri tomto členení sú náklady rozdelené na dve skupiny- **priame náklady**, do ktorých sú zahrnuté všetky náklady, ktoré môžeme vyčíslit' priamo na jednotku výkonu a **nepriame náklady**, ktoré možno pridelit' len odhadom, percentuálnou prirážkou alebo ako v prípade spoločnosti Václav & Ježo, a.s. pomocou ekvivalentného čísla.



Obrázok 17: Priame a nepriame náklady (vlastné spracovanie)

Ako vidieť z grafu až 67% nákladov vieme priamo priradiť k jednotke výkonu. Jedná sa o priamy materiál, priame mzdy, ostatné priame náklady, ktoré obsahujú odvody z miezd výrobných pracovníkov.

6.3.1 Priame náklady

Prostredníctvom vertikálnej analýzy bolo zisťované zastúpenie jednotlivých položiek na celkových priamych nákladoch spoločnosti. Všetky priame náklady spoločnosti sú účtované na stredisko 5201 – Výroba.

Tabuľka 9: Vyčíslenie priamych nákladov (vlastné spracovanie)

Náklad	Priame N	% na priamych N
<i>Jednicový materiál</i>	3 763 103	95,5%
<i>Jednicové mzdy</i>	135 822	3,4%
<i>Ostatné jednicové náklady</i>	41 954	1,1%
Priame N celkom	3 940 879	100%

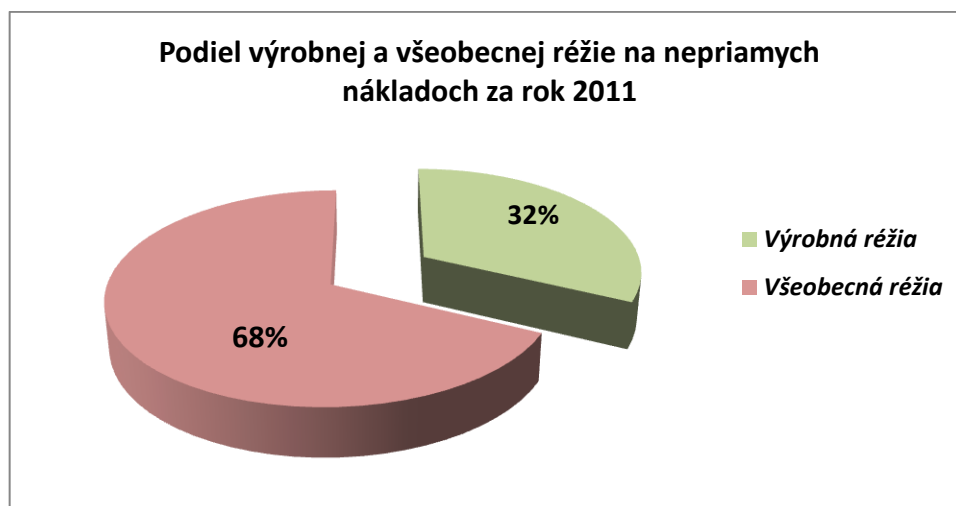
- **Jednicový materiál** v spoločnosti tvoria náklady na suroviny – múka, vaječná melanž, olej, cukor, arómy, atď. a obalový materiál – fólie, kartóny, štítky. Ako viďieť z tabuľky a grafu hodnota tejto nákladovej položky tvorí až 95% priamych nákladov spoločnosti.
- **Jednicové mzdy** sú náklady na mzdy výrobných pracovníkov, ktorých výkon je možné merať. Táto položka priamych nákladov tvorí iba 4%-tný podiel, z dôvodu, že výroba prebieha na automatizovaných výrobných linkách.
- **Ostatné priame náklady** – ide o náklady na odvody do sociálnej a zdravotnej poisťovne vypočítané z jedincových miezd.

6.3.2 Nepriame náklady

Nepriame náklady v kalkulačnom členení predstavujú tú časť nákladov spoločnosti, ktorú nie je možné priamo priradiť nákladovému objektu. Ich prerozdelenie sa v spoločnosti uskutočňuje prostredníctvom ekvivalentného čísla. Nepriame náklady spoločnosti budú predmetom ďalšieho záujmu, z pohľadu novej metódy ich kalkulácie. Položky zaradované spoločnosťou Václav & Ježo, a.s. do nepriamych nákladov sú uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 10: Zastúpenie jednotlivých réžii na nepriamych N (vlastné spracovanie)

Položky nepriamych nákladov	Hodnota v Eur	Podiel na nepriamych nákladoch
<i>Výrobná réžia</i>	615 894	32,09%
<i>Všeobecná réžia</i>	1 303 447	67,91%
Nepriame náklady	1 919 341	



Obrázok 18: Podiel jednotlivých réžií na nepriamych N (vlastné spracovanie)

- **Výrobná réžia** – obsahuje náklady, ktoré súvisia so zabezpečením a riadením výrobného procesu v spoločnosti. Výrobná réžia sa v spoločnosti vypočítava súčtom definovaných nákladových položiek z ročného finančného plánu. Ako už bolo spomínané prerozdelenie sa vykonáva stanoveným ekvivalentným číslom. Bližšie sa však tejto problematike budem venovať v popise existujúceho kalkulačného systému v spoločnosti.

Nasledujúca tabuľka podáva prehľad o jednotlivých položkách výrobnéj réžie aj s hodnotami v Eur za rok 2011.

Tabuľka 11: Vertikálna analýza položiek výrobnéj réžie za rok 2011 (vlastné spracovanie)

Položky výrobnéj réžie	Hodnota za rok 2011	Podiel
Režijný materiál	35 126	6%
Režijná energia	143 076	23%
Služby	34 729	6%
Režijné mzdy	91 993	15%
Náklady na SP a ZP	28 881	5%
Odpisy	230 774	37%
Ostatné režijné náklady VR	51 315	8%
Výrobná réžia	615 894	

Najväčší podiel na výrobnéj réžii, až 37%, tvoria odpisy výrobných strojov, zabezpečujúcich výrobný proces (výrobné linky, balička, atď.). Hlavným dôvodom je už spomínaná skutočnosť, že výroba prebieha na automatizovaných výrobných linkách. Druhý najväčší

podiel tvorí energia spotrebovaná vo výrobe. Hodnota položky za rok 2011 bola až 143 tis. Eur. Významnejším percentom sa na výrobnjej rézii podieľajú aj režijné mzdy vedúcich pracovníkov. Ostatné položky – režijný materiál, služby a odvody tvoria približne rovnakú časť analyzovanej rézie.

- **Všeobecná réžia** – obsahuje náklady, ktoré súvisia so zabezpečením a správou podniku ako celku. Nie sú v nej však zahrnuté náklady, ktoré boli definované vo výrobnjej rézii. Všeobecnú réziu tvorí súčet nákladových položiek strediska 5000 – Správa, 5001- URK, 5300 – Odbyt, okrem niektorých neuznaných položiek – náklady na reprezentáciu, poistenie a odložená daň. Prerozdeľovanie prostredníctvom ekvivalentných čísiel bude bližšie rozobrané pri analýze kalkulačného systému spoločnosti. V nasledujúcej tabuľke je zobrazená vertikálna analýza nákladových položiek všeobecnej rézie za rok 2011.

Tabuľka 12: Vertikálna analýza položiek všeobecnej rézie (vlastné spracovanie)

Položky všeobecnej rézie	Hodnota za rok 2011	Podiel
Režijný materiál	138 322	11%
Režijná energia	20 671	2%
Služby	455 530	35%
Režijné mzdy	219 743	17%
Náklady na SP a ZP	75 712	6%
Odmeny členom a orgánom spol.	3 510	0%
Sociálne náklady	20 752	2%
Dane a poplatky	8 840	1%
Úroky	224 417	17%
Odpisy	85 379	7%
Ostatné režijné náklady	51 714	4%
Všeobecná réžia	1 304 589	

Až 35%-tný podiel na všeobecnej rézii tvoria náklady na služby poskytované inými subjektmi trhu. V tejto položke sú zahrnuté náklady na stráženie objektu, na vedenie personálnej a mzdovej evidencie, na právne služby, odvoz odpadu, na správu počítačovej techniky, laboratórne rozbory, atď. Rovnakým 17%-tným percentom sa podieľajú na všeobecnej rézii režijné mzdy pracovníkov strediska správa, URK, odbytu a vedenia spoločnosti a platené úroky z pôžičiek.

6.4 Zhodnotenie analýzy nákladov

Náklady spoločnosti boli v kapitole 6 v rámci nákladovej analýzy rozdelené do skupín podľa troch kritérií. Údaje potrebné k tejto analýze boli čerpané z interných podkladov spoločnosti za rok 2011. Rok 2012 v čase začatia písania diplomovej práce ešte nebol uzavretý.

Z pohľadu druhového členenia boli náklady spoločnosti rozdelené do niekoľkých nákladových druhov, spojených pôsobením výrobných potenciálov. Vertikálnou analýzou vyčíslených druhov bol zistený prevažný podiel spotreby materiálu a energie, dokazujúci výrobný charakter spoločnosti. Významné percento patrí aj mzdám a nakupovaným službám. Pre prehľad o vývoji jednotlivých druhoch bola spracovaná horizontálna analýza za roky 2008,2009,2010 a 2011. Významné zmeny vo vývoji zistené touto analýzou boli na základe konzultácie v spoločnosti objasnené. Zmena celkových nákladov v sledovanom období 4 rokov, ktorá vychádza z tabuľky 11, je jednoducho vyjadrená ako nárast celkových nákladov o 32%. Toto percento však neukazuje na zlé hospodárenie spoločnosti, práve naopak. Vzhľadom ku každoročnému výraznému navýšeniu objemu predaja (v roku 2010 až o 900 tis. Kg oproti prechádzajúcemu roku) je zrejme, že sa spoločnosť snažila hodnotu jednotlivých nákladových druhov znižovať.

Druhé členenie z pohľadu závislosti od objemu výroby rozdelilo náklady na dve skupiny – variabilné a fixné. Ich hodnoty a podiel na celkových nákladoch sú pre pripomenutie uvedené v nasledujúcej tabuľke 13.

Tabuľka 13: Variabilné a fixné náklady (vlastné spracovanie)

	Hodnota	% na celkových N
<i>Variabilné náklady</i>	4 467 891	75,84%
<i>Fixné náklady</i>	1 423 431	24,16%
Priame N celkom	5 891 322	100,00%

Ako vidieť z tabuľky 13 až 76% nákladov spoločnosti je závislých od objemu výroby. Tieto náklady reagujú na zmenu vyrábaného množstva, preto je možné ich výrazne znížiť obmedzením výroby. Na druhej strane fixné náklady aj pri znížení výroby zostávajú na rovnakej úrovni, to znamená, že ich výšku vedenie spoločnosti nemôže len tak ľahko ovplyvniť. Pomer nákladov spoločnosti Václav & Ježo, a.s. z pohľadu tohto členenia je zodpovedajúci pomeru vo výrobnom podniku.

Pri poslednom kalkulačnom členení boli nákladové položky spoločnosti rozdelené podľa príčinného vzťahu k nákladovým objektom na priame a nepriame náklady. Analýzou bol preukázaný až 67%-tný podiel priamych nákladov na celkových nákladoch spoločnosti. Tento prevažný podiel priamych nákladov je hodnotený, z dôvodu, že väčšiu časť nákladov je možné priamo priradiť jednotke výkonu, veľmi pozitívne.

*Tabuľka 14: Kalkulačné členenie nákladov
(vlastné spracovanie)*

Náklad	Hodnota
<i>Jednicový materiál</i>	3 763 103
<i>Jednicové mzdy</i>	135 822
<i>Ostatné jednicové náklady</i>	41 954
Priame N celkom	3 940 879
<i>Výrobná réžia</i>	615 894
<i>Všeobecná réžia</i>	1 304 589
Nepriame náklady	1 920 483

Vykázaným priamym nákladom, ktoré sú jednoznačne priraditeľné k jednotke výkonu nie je potrebné venovať ďalšiu pozornosť. Predmetom ďalšej časti práce bude implementácia modelu ABC, s cieľom presnejšieho priradenia zvyšných 33% nepriamych nákladov k jednotlivých výkonom.

7 ANALÝZA SÚČASNÉHO RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI

7.1 Analýza kalkulačného vzorca

V spoločnosti Václav & Ježo, a.s. je zavedený výpočet podľa nasledujúceho kalkulačného vzorca:

1. *Priamy materiál*
2. *Priame mzdy*
3. *Ostatné priame náklady*
4. *Výrobná réžia*

VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY

5. *Ostatné náklady* (spoločnosť nerozlišuje pri kalkulácii stredisko odbytu a správy)

ÚPLNÉ VLASTNÉ NÁKLADY VÝKONU

1.Priamy materiál: tvorí nevyhnutný prvok výrobného procesu. Patrí sem spotreba surovín, základného a pomocného materiálu. Všetky tieto prvky vstupujú do výrobného procesu, v ktorom sa stávajú základom výrobku. V spoločnosti do priameho materiálu vstupujú suroviny – múka, vaječná melanž, cukor, olej, atď. a obalový materiál – fólie, kartóny, štítky.

2.Priame mzdy: sú tu zahrnuté mzdy výrobných pracovníkov, teda mzdy, ktoré priamo súvisia s uskutočňovaním príslušného výkonu a je ich preto možné priamo stanoviť na kalkulačnú jednotku.

3. Ostatné priame náklady: v spoločnosti sa do tejto položky zahrňujú prevažne náklady na sociálne a zdravotné poistenie pripadajúce k priamym mzdám.

4.Výrobná réžia: obsahuje súhrn nákladov, ktoré súvisia s riadením a obsluhou výrobného procesu a ktoré nie je možné stanoviť priamo na kalkulačnú jednotku. Jednotlivé nákladové položky zahrnuté do výrobnéj rézie boli vykázané v predchádzajúcej kapitole pri kalkulačnom členení nákladov.

5.Ostatné náklady – všeobecná réžia: spoločnosť Václav & Ježo, a.s. nerozlišuje pri kalkuláciách strediská správy a odbytu. Všetky náklady z týchto stredísk s výnimkou napr.: cenových rozdielov, opravných položiek k zásobám, opráv v dôsledku škôd, darov, pokút, odloženej dane sú obsiahnuté vo všeobecnej réžii. Jednotlivé nákladové položky, ktoré tvoria všeobecnú réžiu boli definované v kalkulačnom členení nákladov.

7.2 Analýza kalkulačnej metódy

Vzhľadom na to, že spoločnosť vyrába v podstate jeden druh výrobkov – detské piškóty, ktoré sa od seba odlišujú tvarom, hmotnosťou, chuťou, atď., využíva pri riadení nákladov **kalkuláciu delením ekvivalentnými číslami.**

Na základe parametrov časovej stálosti a minimálnej premenlivosti sú v spoločnosti definované 4 základné kritéria – výkon v tonách, výkon NH, prácnosť, priame náklady, ktoré sú prvým krokom pri výpočte ekvivalentných čísiel. Výrobky spoločnosti sú rozdelené do dvoch skupín – okrúhle a dlhé piškóty a pre obe skupiny sú vypočítavané ekvivalentné čísla. Prvým krokom je priradenie kritérií k jednotlivým výrobkom.

Výkon v tonách je definovaný na 1 pracovnú zmenu, počas ktorej sa vyrobí približne 1,8 t dlhých a 4,6 t okrúhlych piškót. Výkon v tonách pre jednotlivé druhy piškót je uvedený v nasledujúcej tabuľke 15.

Tabuľka 15: Výkon v t pre jednotlivé druhy piškót (vlastné spracovanie)

Označenie výrobku	Výkon v t/ 1 zmena
DLH 10 100 10	1,82
DLH 10 100 20	1,81
DLH 10 100 30	1,82
DLH 10 100 40	1,82
DLH 10 100 50	1,82
DLH 10 200 60	1,73
DLH 11 200 00	1,73
DLH 10 200 80	1,73
DLH 10 200 70	1,76
OKR 20 120 10	4,41
OKR 20 130 20	4,63
OKR 20 120 40	4,52
OKR 20 240 50	4,69

OKR 20 120 60	4,41
OKR 20 250 30	4,8

Výkon NH udáva koľko NH je potrebných k výrobe okrúhlych a dlhých piškót za 1 pracovnú zmenu. Vzhľadom na väčšiu náročnosť výroby dlhých piškót je potrebných za 1 zmenu 45 NH, čo znamená pri 7,5 h pracovnom čase 6 pracovníkov. Pri okrúhlych piškótach je potrebných pri výrobe len 5 pracovníkov, čo predstavuje 37,5 NH.

Počet operácií potrebných k výrobe (prácnosť) je pri oboch druhoch piškót definovaný rovnako – príjem surovín, navažovanie surovín, príprava a dávkovanie cesta na plechy na pečenie.

Následným prenasobením priradených kritérií jednotlivých výrobkov vyrobeným množstvom sa stanovia aritmetické priemery za jednotlivé výrobné skupiny. Ekvivalentné čísla za výrobné skupiny sa určia vhodným váhovým priemerom. Pre rok 2011 bolo pre dlhé piškóty vypočítané ekvivalentné číslo 1,736 a pre okrúhle piškóty 0,694.

7.3 Ukážka kalkulácie vybraného výrobku

K ukážke kalkulácie bol zvolený výrobok , ktorý dosiahol najväčší podiel na celkovom objeme predaja dlhých piškót za rok 2011 – piškóty s označením DLH 10 200 80.

Tabuľka 16: Ukážka kalkulácie nákladov výrobku DLH 10 200 80 (vlastné spracovanie)

Označenie nákladovej položky	N/kg v Eur
<i>Priame N na suroviny a obaly</i>	1,274
<i>Priame mzdové náklady</i>	0,080
<i>Priame mzdové náklady - odvody</i>	0,028
Priame náklady	1,382
Výrobná réžia	0,238
VLASTNÉ NÁKLADY	1,620
Všeobecná réžia	0,491
ÚPLNÉ VLASTNÉ NÁKLADY	2,111

Stanovenie **priamych nákladov na suroviny a obaly** sa uskutočňuje prostredníctvom prepočtu technicko–hospodárskych noriem jednotlivých druhov výrobkov a skladových cien vstupných surovín a obalov. Technicko-hospodárske normy jednotlivých druhov piškót sa zhotovujú na základe výrobných receptúr schválených oddelením kvality a vedením spo-

ločnosti. Len pre bližšie znázornenie náklady na suroviny boli vyčíslené na 0,952 Eur a náklady na obalový materiál na 0,323 Eur.

Priame mzdové náklady vyčíslené na kg dlhých / okrúhlych piškót sa vypočítajú na základe údajov o počte pracovníkov, potrebných pri výrobe dlhých/okrúhlych piškót a ich mzdovom ohodnotení podľa tarifných tried, do ktorých sú zaradení. Príplatky vzťahujúce sa k týmto mzdám (za nadčas, nočné zmeny, ...) sú zahrnuté do výrobnéj réžie.

Odvody do sociálnej a zdravotnej poisťovne sú stanovené sadzbou 35,2% z priamych miezd.

Výrobná réžia vypočítaná zo stanovených nákladových položiek z finančného plánu sa prerozdeľuje prostredníctvom ekvivalentných čísiel, ktorých výpočet bol znázornený v predchádzajúcej podkapitole. V konkrétnych číslach vyzerá výpočet výrobnéj réžie pridelený k výrobku DLH 10 200 80 nasledovne:

Údaje:

Výrobná réžia z FP na rok 2011 = 519 231 Eur

Ekvivalentné číslo pre dlhé piškóty = 0,694

Ekvivalentné číslo pre okrúhle piškóty = 1,736

Plánovaný objem predaja dlhých piškót = 1 320 381 kg

Plánovaný objem predaja okrúhlych piškót = 2 155 569 kg

Za typického zástupcu boli zvolené dlhé piškóty.

Využívaný vzorec:

výrobná réžia = výroba dlhých piškót v kg \times Z + výroba okrúhlych piškót v kg \times Y

kde: Z ... náklady na kg dlhých piškót

Y ... náklady na kg okrúhlych piškót

e .. ekvivalentné číslo

$Z = e \times Y$ ekvivalentný pomer

Výrobná réžia na kg dlhých piškót DLH 10 200 80 :

$$e = \frac{1,736}{0,694}$$

$$e = 2,5$$

$$Y = 519\,231 \text{ Eur} / (2,5 \times 1\,320\,381 + 2\,155\,569,60)$$

$$Y = 0,095$$

$$Z = 0,095 \times 2,5 \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{Z = 0,238 \text{ Eur}}}$$

Všeobecná réžia obsahuje položky z finančného plánu, bližšie rozpísané v kapitole 6.3.2. Jej prerozdelenie na jednotlivé výrobky sa uskutočňuje rovnakým výpočtom akým sa postupovalo pri výrobnej rézii.

Údaje:

Všeobecná réžia z FP na rok 2011 = 1 072 458 Eur

Ekvivalentné číslo pre dlhé piškóty = 0,694

Ekvivalentné číslo pre okrúhle piškóty = 1,736

Plánovaný objem predaja dlhých piškót = 1 320 381 kg

Plánovaný objem predaja okrúhlych piškót = 2 155 569 kg.

Za typického zástupcu boli zvolené dlhé piškóty.

Využívaný vzorec:

všeobecná réžia = výroba dlhých piškót v kg x Z + výroba okrúhlych piškót v kg x Y

kde: Z ... náklady na kg dlhých piškót

 Y ... náklady na kg okrúhlych piškót

 e .. ekvivalentné číslo

 Z = e x Y ekvivalentný pomer

Všeobecná réžia na kg dlhých piškót DLH 10 200 80 :

$$e = \frac{1,736}{0,694}$$

$$e = 2,5$$

$$Y = 1\,072\,458 \text{ Eur} / (2,5 \times 1\,320\,381 + 2\,155\,569,60)$$

$$Y = 0,196$$

$$Z = 0,196 \times 2,5 \qquad \qquad \qquad \underline{\underline{Z = 0,491 \text{ Eur}}}$$

7.4 Zhodnotenie súčasného systému riadenia nákladov

Ako bolo vyššie uvedené, kalkulačný vzorec spoločnosti sa skladá z piatich položiek. Od typového kalkulačného vzorca sa líši len tým, že v spoločnosti sa nerozlišuje stredisko správy a odbytu a preto je miesto správnej a odbytovej réžie počítaná len jedna všeobecná réžia.

Prvé tri položky kalkulačného vzorca - priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady (odvody), sú stanovené presne na kalkulačnú jednotku. Technicko - hospodárske normy pre jednotlivé výrobky, ktoré nie je možné z pochopiteľných dôvodov ani pri ukážke kalkulácie výrobku DLH 10 200 80 zverejniť, sú základom pre stanovenie nákladov na jednicový materiál. Čiastky sú pravidelne aktualizované a presne zodpovedajú skutočnosti.

Za slabšie miesto kalkulačného vzorca je možné, aj po konzultácii s vedením spoločnosti, považovať **výrobnú a všeobecnú réžiu**. Obe sú stanovené pevne na kalendárny rok podľa ročného plánu a neprepočítavajú sa ani pri operatívnych plánoch. Ich hodnota je pevná aj keď v priebehu roka dochádza k zmenám, ktoré ju môžu ovplyvniť.

Pri kalkulovaní pomocou **ekvivalentných čísiel** berie spoločnosť v úvahu pri ich výpočte až štyri kritéria. Zložitejší výpočet na základe prácnosti, výkonu v NH, výkonu v tonách a priamych nákladoch tak prispieva k lepšiemu stanoveniu pomerových čísiel.

Tento spôsob kalkulácie však nedokáže presne priradiť nepriame náklady k tým výkonom, ktoré ich vyvolali. Vyrátané ekvivalentné čísla nemusia zodpovedať skutočnosti a preto môžu výrazne skresliť celkové náklady.

8 PROJEKT NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI

Vzhľadom na výsledky nákladovej analýzy a zhodnotenie súčasnej kalkulačnej metódy aj s odhalením jej nedostatkov bola za projekt zvolená aplikácia novej kalkulačnej metódy Activity Based Costing. Ide o modernú kalkulačnú metódu, pomocou ktorej budú režijné náklady priradované vo vzťahu príčina - dôsledok. Samotné vedenie spoločnosti prejavilo záujem pri voľbe novej kalkulácie práve o zvolenú metódu.

8.1 Cieľ projektu

Ako už bolo uvedené na začiatku práce, sprievodným znakom ekonomických zmien v poslednom období je celkový nárast režijných nákladov v každom podniku. Zvyšujúci sa podiel týchto nákladov kladie vyššie nároky na využívané kalkulačné metódy. V spoločnosti Václav & Ježo, a.s. bol zistený pri kalkulačnom členení nákladov v kapitole 6.3 až 33%-tný podiel režijných nákladov na celkových nákladoch spoločnosti. Vyššia hodnota rézie, vyčíslená na 1 920 483 Eur je základným motívom pre aplikáciu novej kalkulačnej metódy. Stávajúci systém kalkulácii prostredníctvom ekvivalentných čísiel v spoločnosti nedokáže k jednotlivým výrobkom priradiť náklady, ktoré priamo vyvolali. Môže dôjsť k situácii, že výrobky nebudú dostatočne zaťažené všetkými nákladmi, ktoré vyvolali, alebo naopak budú zaťažené aj nákladmi, s ktorými nie sú v príčinnom vzťahu. Tento problém však nedokáže odstrániť žiadna z tradičných kalkulačných metód. Je potrebné sa preto pozrieť na priradovanie režijných nákladov z iného pohľadu. Z pohľadu, ktorý poskytuje metóda Activity Based Costing. Tá, ako už bolo opísané v teoretickej časti, priraduje náklady k jednotlivým aktivitám a následne k objektom podniku. To znamená, že k jednotlivým výrobkom priraduje ocenené aktivity, ktoré daný výrobok skutočne „spotrebúje“.

Hlavným cieľom projektovej časti práce bude zostavenie kalkulácie vybraných výrobkov spoločnosti využitím metódy ABC a jej porovnanie s kalkuláciou podľa súčasnej metódy s ekvivalentnými číslami. Pre zistenie rozdielu medzi súčasnou metódou a navrhnutou metódou ABC bude porovnaná aj rentabilita vybraných výrobkov zistená kalkuláciou ABC s rentabilitou rovnakých výrobkov zistenou pri súčasnej kalkulačnej metóde.

Implementácia kalkulačnej metódy ABC bude v spoločnosti uskutočňovaná podľa 5 krokov, presnejšie popísaných v teoretickej časti práce:

- úprava účtovných údajov,
- návrh aktivít,
- ocenenie navrhnutých aktivít,
- definovanie nákladových objektov,
- ocenenie nákladových objektov.

8.2 Úprava účtovných údajov

Ako už bolo uvedené v teoretickej časti, táto fáza je len prípravnou fázou a jej cieľom je pripustiť do celého procesu aplikácie kalkulačnej metódy ABC len tie náklady, ktoré sú už „očistené“ o špecifické účtovné náklady. Ide o veľmi dôležitý prvý krok, pretože prítomnosť týchto špecifických nákladov by vzhľadom na to, že nie sú v účelovom vzťahu k aktivitám podniku, skresľovala výsledné kalkulácie. Po analýze jednotlivých účtov hlavnej knihy spoločnosti Václav & Ježo, a.s. boli vylúčené nákladové položky, uvedené aj s hodnotami v tabuľke 17.

Tabuľka 17: Vylúčené nákladové účty (vlastné spracovanie)

Vylúčené nákladové položky	Hodnota
Zostatková hodnota predaného D.N a H majetku	47 291
Predané materiálové zásoby- ostatné	1 559
Zmluvné pokuty	3 960
Tvorba OP k pohľadávkam	61
Manká a škody - materiál	775
	53 646

Po vylúčení nákladových položiek, uvedených v tabuľke 17, z vyčíslených režijných nákladov zostane hodnota režijných nákladov, s ktorou sa bude ďalej pracovať pri implementácii novej kalkulačnej metódy ABC.

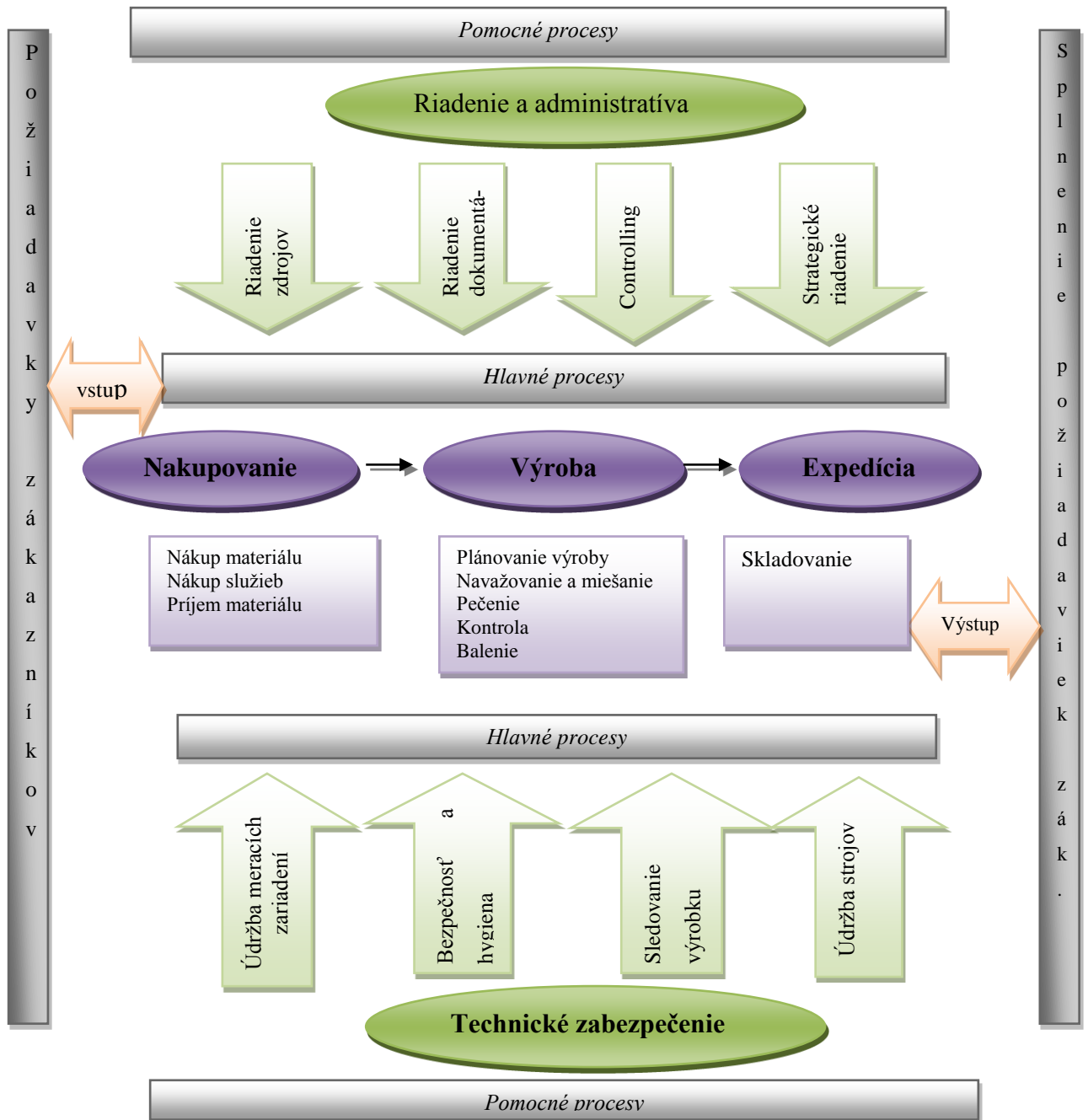
Tabuľka 18: Nákladové položky po úprave (vlastné spracovanie)

		Hodnota	Vylúčené	Hodnota po
Položky		za rok	položky	úprave
		2011		
Výrobná réžia	Režijný materiál	35 126	0	35 126
	Režijná energia	143 076	0	143 076
	Služby	34 729	0	34 729
	Režijné mzdy	91 993	0	91 993
	Náklady na SP a ZP	28 881	0	28 881
	Odpisy	230 774	0	230 774
	Ostatné režijné náklady VR	51 315	47 291	4 024
		615 894	47 291	568 603
Všeobecná réžia	Režijný materiál	138 322	0	138 322
	Režijná energia	20 671	0	20 671
	Služby	455 530	0	455 530
	Režijné mzdy	219 743	0	219 743
	Náklady na SP a ZP	75 712	0	75 712
	Odmeny členom a orgánom spol.	3 510	0	3 510
	Sociálne náklady	20 752	0	20 752
	Dane a poplatky	8 840	0	8 840
	Úroky	224 417	0	224 417
	Odpisy	85 379	0	85 379
	Ostatné režijné náklady	50 753	6 355	44 398
		1 303 629	6 355	1 297 274

8.3 Návrh aktivít

Po vyčíslení režijných nákladov pre potreby ABC metódy je možné pristúpiť k druhému kroku. Jeho cieľom je identifikovať hlavné aktivity a procesy, ktoré zabezpečujú fungovanie spoločnosti.

Aby boli aktivity podniku správne definované bola vykonaná v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. analýza procesov znázornená na obrázku 19.



Obrázok 19: Procesná analýza spoločnosti Václav & Ježo, a.s. (vlastné spracovanie)

Po preskúmaní procesov prebiehajúcich v spoločnosti boli na základe konzultácie s vedúcim podniku definované nasledujúce hlavné aktivity:

- **Nakupovanie materiálu** – na základe stavu surovín na sklade a plánu výroby je potrebné určiť množstvo surovín, ktoré je nutné zabezpečiť k plynulému chodu výroby. Vzhľadom na to, že spoločnosť vyrába trvanlivé pečivo a na menšie skladové priestory sa suroviny obstarávajú v menších množstvách a pravidelne na základe spotreby. Pri niektorých dodávkach surovín ako je napr. vaječná melanž je po-

trebné pri tejto činnosti zohľadniť nielen čas dodania, pretože dodávateľom je firma z Poľska ale hlavne trvanlivosť suroviny. Jedná sa o veľmi citlivú surovinu, pri ktorej je nutné dodržať skladovacie podmienky, či už pri preprave alebo priamo v skladoch vo firme.

- **Nakupovanie služieb** je spojené so zabezpečením potrebných činností v podniku inými spoločnosťami.
- **Príjem materiálu** bezpodmienečne nadväzuje na nákup materiálu. Jedná sa o kontrolu dovezeného materiálu z hľadiska kvantity a kvality. Jeho vyloženie a uskladnenie do skladových priestorov firmy.
- **Plánovanie výroby** sa uskutočňuje na základe prijatých objednávok od odberateľov v týždenných intervaloch.
- **Výroba** v spoločnosti prebieha na dvoch automatizovaných výrobných linkách. Pri príprave sa volí receptúra jednotlivých druhov piškót, nastavuje sa teplota pečenia, dopĺňajú sa potrebné suroviny. Samotný výrobný proces zahŕňa **navážovanie surovín, vymiešanie cesta, naliatie do foriem a pečenie**. Vzhľadom na to, že výroba prebieha automatizovane je celý technologický proces z pohľadu nákladov rozdelený len na dve činnosti.
- **Kontrola kvality** - za kontrolu kvality expedovaných produktov zodpovedá pracovník oddelenia URK. Pravidelne kontroluje náhodné vzorky piškót a vykonáva laboratórne skúšky.
- **Balenie** je proces, ktorý tiež sčasti prebieha za pomoci automatizovanej baliacej technológie. Dlhé piškóty sú najskôr balené po menších množstvách do priesvitnej fólie a následne ešte do obalu obchodnej značky. Okrúhle piškóty sú balené len podľa váhy do obalov obchodnej značky odberateľa.
- **Skladovanie** je aktivita, ktorou sa zabezpečuje presun a uloženie paliet hotových výrobkov do skladových priestorov spoločnosti.
- **Expedíciou** sa rozumie celý proces, v ktorom sú pracovníkmi expedície vyhotovené potrebné doklady, v ktorom sa kontroluje pripravené množstvo na základe objednávok a objednáva sa preprava priamo k zákazníkovi.

Uvedené aktivity, ktoré boli v krátkosti opísané, nezahrňujú všetky činnosti, ktoré v podniku prebiehajú. Ako bolo znázornené aj v procesnej mape v rámci činností podniku boli stanovené aj dve podporné aktivity – **riadenie a administratíva** a **technické zabez-**

pečenie. Riadenie a administratíva zahŕňa v sebe riadenie zdrojov, riadenie dokumentácie, strategické riadenie a monitorovanie a meranie. V rámci technického zabezpečenia sú chápané činnosti spojené s údržbou zariadení, strojov, budovy, so zabezpečením bezpečnosti a hygieny a so sledovaním výrobku. Technické oddelenie vykonáva aktivity, ktoré majú na starosti udržiavať stroje a zariadenia nielen vo výrobe v takom stave, aby negatívne neovplyvnili činnosti podniku. Operatívne rieši prípadné poruchy, zabezpečuje nákup náhradných dielov, upozorňuje vedenie na prípadné potreby nových investícií.

8.4 Ocenenie aktivít

Cieľom tejto fázy je ocenenie definovaných aktivít. Náklady, ktoré boli vyčíslené po úprave údajov v prvom kroku budú prepojené s hlavnými ale aj podpornými aktivitami spoločnosti.

Priradenie režijných nákladov, rozdelených po jednotlivých položkách výrobnjej a všeobecnej réžie, k definovaným činnostiam podniku sa bude uskutočňovať na základe zvolených kritérií. Za **kritéria pre priradovanie** boli zvolené aj za pomoci vedenia spoločnosti - počet pracovníkov, počet hodín a kvalifikovaný odhad. Niektoré nákladové položky, vzhľadom na ich podstatu nie je možné rozdeľovať, preto je pri nich uvedená len poznámka, že sa „nerozdeľujú“. Režijné náklady, ktoré boli vyčíslené v hodnote **1 866 tis. Eur** budú najskôr priradené všetkým definovaným aktivitám, aj hlavným aj vedľajším. Následne budú vyčíslené náklady za jednotlivé aktivity a hodnota podporných aktivít sa bude opäť podľa vhodného kritéria rozpočítavať k hlavným aktivitám.

Ocenenie aktivít je znázornené v nasledujúcej tabuľke. Tá obsahuje v ľavej časti jednotlivé nákladové položky rozdelené podľa výrobnjej a všeobecnej réžie aj s ich hodnotami po vylúčení špecifických nákladov v prvom kroku. Záhlavie obsahuje definované hlavné ale aj podporné aktivity spoločnosti. Pre každý náklad je v poslednom stĺpci stanovené kritérium, podľa ktorého je daná nákladová položka pridelovaná aktivitám. Významné údaje, z pohľadu ďalších krokov implementácie, sú uvedené v poslednom súčtovom riadku. Ten prezrádza hodnoty nákladov spotrebovaných jednotlivými aktivitami.

Tabuľka 19: Pridelenie nepriamych N k aktivitám 1. časť (vlastné spracovanie)

	Nákladové položky	Hodnota	Nakupovanie materiálu		Nakupovanie služieb		Príjem materiálu		Plánovanie výroby	
			Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%
Výrobná réžia	Režijný materiál	35 126	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	Režijná energia	143 076	0	0%	0	0%	630	0%	0	0%
	Služby	34 729	0	0%	0	0%	720	2%	0	0%
	Režijné mzdy	91 993	0	0%	0	0%	8761	10%	0	0%
	Náklady na SP a ZP	28 881	0	0%	0	0%	2851	10%	0	0%
	Odpisy	230 774	0	0%	0	0%	180	0%	0	0%
	Ostatné režijné náklady VR	4 024	0	0%	0	0%	383	10%	0	0%
Všeobecná réžia	Režijný materiál	138 322	2764	2%	2135	2%	1780	1%	1989	1%
	Režijná energia	20 671	1653	8%	1653	8%	0	0%	870	4%
	Služby	455 530	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	Režijné mzdy	219 743	5340	2%	7145	3%	3340	2%	8960	4%
	Náklady na SP a ZP	75 712	1880	2%	2515	3%	1176	2%	3154	4%
	Odmeny členom a orgánom spol.	3 510	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	Sociálne náklady	20 752	281	1%	631	3%	631	3%	281	1%
	Dane a poplatky	8 840	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	Úroky	224 417	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	Odpisy	85 379	0	0%	0	0%	1824	2%	0	0%
	Ostatné režijné náklady	44 398	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
	1 865 877	11 918	1%	14 079	1%	22 276	1%	15 254	1%	

Tabuľka 20: Pridelenie nepriamych N k aktivitám 2. časť (vlastné spracovanie)

	Nákladové položky	Hodnota	Váženie a miešanie		Pečenie		Kontrola		Balenie	
			Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%
Výrobná réžia	Režijný materiál	35 126	617	2%	0	0%	0	0%	1 362	4%
	Režijná energia	143 076	5527	4%	51596	36%	0	0%	8996	6%
	Služby	34 729	573	2%	0	0%	1236	4%	3708	11%
	Režijné mzdy	91 993	13142	14%	0	0%	13142	14%	48187	52%
	Náklady na SP a ZP	28 881	4225	15%	0	0%	4225	15%	14729	51%
	Odpisy	230 774	11673	5%	117110	51%	80470	35%	14298	6%
	Ostatné režijné náklady VR	4 024	574	14%	0	0%	574	14%	1725	43%
Všeobecná réžia	Režijný materiál	138 322	0	0%	0	0%	2323	2%	0	0%
	Režijná energia	20 671	0	0%	0	0%	2670	13%	0	0%
	Služby	455 530	0	0%	0	0%	5400	1%	0	0%
	Režijné mzdy	219 743	0	0%	0	0%	11400	5%	0	0%
	Náklady na SP a ZP	75 712	0	0%	0	0%	4013	5%	0	0%
	Odmeny členom a orgánom spol.	3 510	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%

<i>Sociálne náklady</i>	20 752	1053	5%	0	0%	351	2%	6324	30%
<i>Dane a poplatky</i>	8 840	0	0%	0	0%		0%	0	0%
<i>Úroky</i>	224 417	0	0%	0	0%		0%	0	0%
<i>Odpisy</i>	85 379	0	0%	0	0%	143	0%	0	0%
<i>Ostatné režijné náklady</i>	44 398	0	0%	0	0%		0%	0	0%
	1 865 877	37 384	2%	168 706	9%	125 947	7%	99 329	5%

Tabuľka 21: Pridelenie nepriamych N aktivítam 3. Časť (vlastné spracovanie)

Nákladové položky	Hodnota	Skladovanie		Expedícia		Riadenie a administratíva		Technické zabezpečenie		Kritérium
		Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%	Hodnota	%	
<i>Režijný materiál</i>	35 126	483	1%	2809	8%	183	1%	29672	84%	kvalifikovaný odhad
<i>Režijná energia</i>	143 076	663	0%	1235	1%	2100	1%	72329	51%	kvalifikovaný odhad
<i>Služby</i>	34 729	1236	4%	0	0%	2268	7%	24 988	72%	kvalifikovaný odhad
<i>Režijné mzdy</i>	91 993	0	0%	0	0%	0	0%	8761	10%	počet pracovníkov
<i>Náklady na SP a ZP</i>	28 881	0	0%	0	0%	0	0%	2851	10%	počet pracovníkov
<i>Odpisy</i>	230 774		0%	0	0%	0	0%	7043	3%	kvalifikovaný odhad
<i>Ostatné režijné náklady VR</i>	4 024	383	10%	0	0%	0	0%	385	10%	počet pracovníkov
<i>Režijný materiál</i>	138 322	0	0%	1583	1%	123774	89%	1974	1%	kvalifikovaný odhad
<i>Režijná energia</i>	20 671	0	0%	1380	7%	11403	55%	1042	5%	kvalifikovaný odhad
<i>Služby</i>	455 530	0	0%	349395	77%	80289	18%	20446	4%	kvalifikovaný odhad
<i>Režijné mzdy</i>	219 743	8761	4%	15840	7%	142832	65%	16125	7%	počet pracovníkov
<i>Náklady na SP a ZP</i>	75 712	2851	4%	5576	7%	48871	65%	5676	7%	počet pracovníkov
<i>Odmeny členom a orgánom spol.</i>	3 510	0	0%	0	0%	3510	100%	0	0%	nedelí sa
<i>Sociálne náklady</i>	20 752	703	3%	1302	6%	7894	38%	1301		počet pracovníkov
<i>Dane a poplatky</i>	8 840	0	0%	0	0%	8840	100%	0	0%	nedelí sa
<i>Úroky</i>	224 417	0	0%	0	0%	224417	100%	0	0%	nedelí sa
<i>Odpisy</i>	85 379	3000	4%	2448	3%	77268	91%	696	1%	kvalifikovaný odhad
<i>Ostatné režijné náklady</i>	44 398	0	0%	37452	84%	6946	16%	0	0%	kvalifikovaný odhad
	1 865 877	18 080	1%	419 020	22%	740 595	40%	193 289	10%	

V tabuľkách 21, 20, 19 boli priradované režijné náklady na základe zvolených kritérií všetkým definovaným aktivitám spoločnosti, aj k hlavným aj podporným. Ich hodnoty sú zobrazené v nasledujúcej tabuľke 22.

Tabuľka 22: Ocenenie aktivít (vlastné spracovanie)

Aktivita	Hodnota
<i>Nakupovanie materiálu</i>	11 918
<i>Nakupovanie služieb</i>	14 079
<i>Príjem materiálu</i>	22 276
<i>Plánovanie výroby</i>	15 254
<i>Navážovanie a miešanie cesta</i>	37 384
<i>Pečenie</i>	168 706
<i>Kontrola</i>	125 947
<i>Balenie</i>	99 329
<i>Skladovanie</i>	18 080
<i>Expedícia</i>	419 020
<i>Riadenie a administratíva</i>	740 595
<i>Technické zabezpečenie</i>	193 289
	1 865 877

Z dôvodu, že medzi podpornými aktivitami a nákladovými objektmi – výrobkami nie je možné odhaliť príčinný vzťah, musia byť hodnoty týchto podporných aktivít – riadenie a administratíva, technické zabezpečenie, priradené k hlavným aktivitám. Až prostredníctvom hlavných aktivít budú potom priradené k nákladovým objektom. V nasledujúcej tabuľke sú prerozdelené náklady aktivity – riadenie a administratíva. Kritériom pri ich rozdeľovaní bol počet zamestnancov, ktorí sa daným aktivitám venujú.

Tabuľka 23: Prerozdelenie nákladov aktivity – Riadenie a administratíva (vlastné spracovanie)

Aktivita	Hodnota	Nové ocenenie
<i>Nakupovanie materiálu</i>	11 918	26 730
<i>Nakupovanie služieb</i>	14 079	43 703
<i>Príjem materiálu</i>	22 276	81 524
<i>Plánovanie výroby</i>	15 254	59 690
<i>Navážovanie a miešanie cesta</i>	37 384	81 820
<i>Pečenie</i>	168 706	213 142
<i>Kontrola</i>	125 947	185 195
<i>Balenie</i>	99 329	410 379
<i>Skladovanie</i>	18 080	47 704
<i>Expedícia</i>	419 020	463 456
<i>Riadenie a administratíva</i>	740 595	0
<i>Technické zabezpečenie</i>	193 289	252 536
	1 865 877	1 865 877

Rovnakým spôsobom ale na základe kritéria – spotreby času bola prerozdelená aj hodnota druhej podpornej aktivity – technického zabezpečenia.

Tabuľka 24: Rozdelenie nákladov aktivity – Technické zabezpečenie (vlastné spracovanie)

Aktivita	Hodnota	Nové ocenenie
<i>Nakupovanie materiálu</i>	26 730	39 357
<i>Nakupovanie služieb</i>	43 703	43 703
<i>Prijem materiálu</i>	81 524	94 150
<i>Plánovanie výroby</i>	59 690	59 690
<i>Navažovanie a miešanie cesta</i>	81 820	132 327
<i>Pečenie</i>	213 142	314 156
<i>Kontrola</i>	185 195	185 195
<i>Balenie</i>	410 379	460 886
<i>Skladovanie</i>	47 704	60 331
<i>Expedícia</i>	463 456	476 083
<i>Riadenie a administratíva</i>	0	0
<i>Technické zabezpečenie</i>	252 536	0
	1 865 877	1 865 877

Po prerozdelení nákladov z podporných aktivít zostali ocenené len hlavné aktivity podniku. Tie budú v ďalšom kroku priradované podľa príčinnej súvislosti nákladovým objektom.

Ako vidieť z tabuľky 24 v konečnom ocenení dosiahla najväčšiu hodnotu **expedícia**. Na jej vyššom ohodnotení majú veľký podiel náklady na prepravné služby, z dôvodu, že produkty spoločnosti sú vyvážané do 7 krajín : Poľsko, Maďarsko, Česko, Slovinsko, Chorvátsko, Bulharsko, Rumunsko.

Druhé najväčšie ocenenie patrí aktivite – **balenie**. Jedná sa o aktivitu, ktorej náklady sú tvorené najmä mzdami výrobných pracovníkov a odpismi baliaceho automatu.

O niečo nižšie ocenenie dosiahla aktivita – **pečenie**. Vzhľadom, na to, že táto aktivita prebieha na automatizovaných výrobných linkách, priradené k nej boli len náklady na odpisy a spotrebovanú režijnú energiu.

8.5 Určenie nákladových objektov

Podľa postupu implementácie ABC metódy, opísanej v teoretickej časti práce, sa v tomto kroku definujú nákladové objekty. Ide o objekty, ktoré sú príčinou spotreby zdrojov a uskutočňovania aktivít. Objekty stanovené v tomto kroku budú následne v ďalšej časti ocenené metódou Activity Based Costing.

Za nákladové objekty je možné zvoliť dodávateľov, zákazníkov, distribučné cesty, atď. Vzhľadom na výrobný charakter spoločnosti Václav & Ježo, a.s. a na požiadavky vedenia spoločnosti boli pre tvorbu novej kalkulačnej metódy zvolené samotné výrobky. Spoločnosť, ako už bolo viackrát spomínané je výrobcem trvanlivého pečiva – piškót. Spoločnosť vo svojej produkcii rozlišuje dva základné druhy piškót - okrúhle a dlhé. Z tohto dôvodu boli za reprezentantov vybrané 2 najpredávanejšie výrobky z každého druhu:

DLH 10 200 80

DLH 10 200 60

OKR 20 250 30

OKR 20 120 40

Pre účely porovnania súčasnej kalkulačnej metódy a metódy Activity Based Costing bude sledovaná a porovnávaná výnosová rentabilita zvolených nákladových objektov. K výpočtu rentability je potrebné poznať úplné vlastné náklady výrobkov, tržby z predaja a z toho vypočítaný zisk. Tieto údaje budú uvedené za celkový objem produkcie. Výnosová rentabilita bude vypočítaná ako podiel zisku z daného produktu a tržieb z predaja produktu. Výnosové rentability zvolených produktov sú uvedené v nasledujúcich tabuľkách.

Tabuľka 25: Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 80 (vlastné spracovanie)

Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 80	
Položka	Hodnota v Eur
<i>Úplné vlastné náklady výrobku</i>	1 236 624
<i>Tržby z predaja výrobku</i>	1 353 198
<i>Zisk z predaja výrobku</i>	116 574
<i>Výnosová rentabilita</i>	8,61%

Tabuľka 26: Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 60
(vlastné spracovanie)

Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 60	
Položka	Hodnota v Eur
<i>Úplné vlastné náklady výrobku</i>	493 248
<i>Tržby z predaja výrobku</i>	524 160
<i>Zisk z predaja výrobku</i>	30 912
Výnosová rentabilita	5,90%

Tabuľka 27: Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 250 30
(vlastné spracovanie)

Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 250 30	
Položka	Hodnota v Eur
<i>Úplné vlastné náklady výrobku</i>	2 233 708
<i>Tržby z predaja výrobku</i>	2 545 438
<i>Zisk z predaja výrobku</i>	311 730
Výnosová rentabilita	12,24%

Tabuľka 28: Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 120 40
(vlastné spracovanie)

Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 120 40	
Položka	Hodnota v Eur
<i>Úplné vlastné náklady výrobku</i>	139 798
<i>Tržby z predaja výrobku</i>	188 462
<i>Zisk z predaja výrobku</i>	48 664
Výnosová rentabilita	25,82%

Z tabuliek jasne vidieť, že výnosová rentabilita sa u 4 zvolených reprezentantov pohybuje rôzne v rozmedzí od 0,52 % až po 25,82%. Najnižšia rentabilita bola vypočítaná u reprezentanta z okrúhlych piškót, ktorý je najpredávanejším produktom vôbec. Naopak najvyššia rentabilita bola vypočítaná u druhého reprezentanta z okrúhlych piškót, ktorý sa na celkovej produkcii podieľa iba 4%-tami. Vzhľadom na zistené percentá rentability bude zaujímavé porovnať, či a ako sa zmení uvedený ukazovateľ po prepočítaní novou metódou.

8.6 Ocenenie nákladových objektov

Po úspešnom definovaní nákladových objektov a vypočítaní ich súčasnej rentability je možné pristúpiť k ďalšiemu kroku, ktorým je **ocenenie vybraných reprezentantov** prostredníctvom novej metódy Activity Based Costing.

K tomu aby mohli byť k nákladovým objektom priradené ocenené aktivity je nutné nájsť najskôr **príčinu**, ktorá vyvoláva spotrebu aktivít definovanými nákladovými objektmi. To znamená, že v prípade spoločnosti Václav & Ježo, a.s. boli hľadané najprv k hlavným aktivitám vzťahové veličiny, ktoré sú základom priradenia nákladov aktivít k vybraným produktom spoločnosti. V nasledujúcej tabuľke sú uvedené hlavné aktivity aj s ocenením a definované príčiny spotreby aj s počtom príčin.

Tabuľka 29: Cena príčin (vlastné spracovanie)

Aktivita	Ocenenie	Vzťahová veličina	Počet	Cena príčiny
<i>Nakupovanie materiálu</i>	39 357	množstvo v t	12 628	3,116
<i>Nakupovanie služieb</i>	43 703	počet objednávok	1 122	38,90
<i>Príjem materiálu</i>	94 150	počet príjemiek	909	104
<i>Plánovanie výroby</i>	59 690	počet plánov	572	104
<i>Navážovanie a miešanie cesta</i>	132 327	počet dávok	20 409	6,48
<i>Pečenie</i>	314 156	počet hodín výkonu stroja	12 480	25,2
<i>Kontrola</i>	185 195	počet kontrol	2 340	79
<i>Balenie</i>	460 886	Počet vyrobených paliet	20 757	22,2
<i>Skladovanie</i>	60 331	počet uskladnených paliet	20 757	2,9
<i>Expedícia</i>	476 083	počet vývozov	629	757
	1 865 877			

Vypočítané ceny príčin, uvedené v tabuľke 29, budú slúžiť v nasledujúcej časti pri oceňovaní definovaných nákladových objektov. Pre jednotlivých vybraných reprezentantov sú zostavené celkové kalkulácie priamych a nepriamych nákladov metódou Activity Based Costing. Kalkulácie sú zhotovované pre celý objem výroby daného výrobku.

Tabuľka 30: Kalkulácia výrobku DLH 10 200 80 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)

Kalkulácia výrobku DLH 10 200 80 podľa metódy ABC			
Položka	Hodnota v Eur		
<i>Priamy materiál</i>			746 413
<i>Priame mzdy</i>			46 864
<i>Ostatné priame náklady</i>			16 496
Priame náklady			809 773
Aktivita	počet príčin	cena príčiny	náklady v Eur
<i>Nakupovanie materiálu</i>	1 264	3,116	3 939
<i>Nakupovanie služieb</i>	113	38,9	4 396
<i>Príjem materiálu</i>	91	104	9 464
<i>Plánovanie výroby</i>	52	104	5 408
<i>Navažovanie a miešanie cesta</i>	3 454	6,48	22 382
<i>Pečenie</i>	2 709	25,2	68 267
<i>Kontrola</i>	208	79	16 432
<i>Balenie</i>	3 390	22,2	75 258
<i>Skladovanie</i>	3 390	2,9	9 831
<i>Expedícia</i>	103	757	77 971
Nepriame náklady celkom			293 349
<i>Tržby z predaja</i>			1 353 198
<i>Celkové náklady výrobku</i>			1 103 122
<i>Zisk</i>			250 076
Výnosová rentabilita			18,4%

Hodnoty nákladov na priamy materiál vychádzajú z ocenennej spotreby surovín pre celkový objem predaja produktu DLH 10 200 80. Jednotlivé položky priamych nákladov, definované v technicko – hospodárskej norme daného produktu, boli pre účely tejto celkovej kalkulácie vynásobené počtom vyrobených kg.

Nepriame náklady pridelené k vybranému produktu na základe ABC metódy dosiahli výšku 293 349 Eur.

Pre jednotlivé aktivity, prebiehajúce v podniku, boli v prvom kroku definované počty príčin. Výpočet počtu príčin bol na základe vzťahových veličín u každej aktivity iný. Napríklad pri stanovení počtu príčin aktivity – expedícia, bol s ohľadom na definovanú vzťahovú veličinu – počet vývozov, vydelený objem predaja hmotnosťou jednej palety výrobku DLH 10 200 80. Takto zistený počet vyrobených paliet bol následne vydelený číslom 33 – čo predstavuje množstvo paliet, ktoré sa zmestí do kamióna.

Vynásobením počtu príčin s ich jednotkovým ocenením boli vypočítané pridelené náklady k jednotlivým aktivitám.

Hodnota celkových nákladov pre celý objem predaja produktu DLH 10 200 80, dosiahnutá novou metódou, je 1 1103 122 Eur. Na základe novej hodnoty nákladov a hodnoty tržieb bola stanovená **výnosová rentabilita** produktu DLH 10 200 80 na **18,4%**.

Tabuľka 31: Kalkulácia výrobu DLH 10 200 60 podľa metódy ABC (vlastné spracovanie)

Kalkulácia výrobu DLH 10 200 60 podľa metódy ABC			
Položka	Hodnota v Eur		
<i>Priamy materiál</i>			268 334
<i>Priame mzdy</i>			21 504
<i>Ostatné priame náklady</i>			7 569
Priame náklady			297 407
Aktivita	počet príčin	cena príčiny	náklady v Eur
<i>Nakupovanie materiálu</i>	568	3,116	1 770
<i>Nakupovanie služieb</i>	36	38,9	1 400
<i>Príjem materiálu</i>	41	104	4 264
<i>Plánovanie výroby</i>	18	104	1 872
<i>Navážovanie a miešanie cesta</i>	1 585	6,48	10 271
<i>Pečenie</i>	1 243	25,2	31 324
<i>Kontrola</i>	52	79	4 108
<i>Balenie</i>	1 400	22,2	31 080
<i>Skladovanie</i>	1 400	2,9	4 060
<i>Expedícia</i>	43	757	32 551
Nepriame náklady celkom			122 700
<i>Tržby z predaja</i>			524 160
<i>Celkové náklady výrobu</i>			420 107
<i>Zisk</i>			104 053
Výnosová rentabilita			19,6%

Tento reprezentant bol zvolený ako produkt s druhým najväčším podielom na celkovom objeme predaja dlhých piškót. Prvé dva ocenené produkty - DLH 10 200 60 a DLH 10 200 80 patria do skupiny dlhých piškót, ale sú vyrábané pre rôznych odberateľov.

Postup pri zostavovaní kalkulácie výrobu DLH 10 200 60 zostal rovnaký ako pri prvom výrobu DLH 10 200 80. Priame náklady boli určené pre celý objem predaja daného druhu piškót, ako súčin nákladov na priamy materiál z THN a počtu vyrobených kilogramov. Celková hodnota priamych nákladov je 297 407 Eur.

Nepriame náklady boli pridelované jednotlivým aktivitám na základe ocenenia počtu príčin a ich hodnota dosiahla výšku 122 700 Eur. Výnosová rentabilita produktu DLH 10 200 60 novou metódou je **19,6%**

Tabuľka 32: Kalkulácia výrobku OKR 20 250 30 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)

Kalkulácia výrobku OKR 20 250 30 podľa metódy ABC			
Položka	Hodnota v Eur		
<i>Priamy materiál</i>	1 688 665		
<i>Priame mzdy</i>	41 893		
<i>Ostatné priame náklady</i>	15 081		
Priame náklady	1 745 639		
Aktivita	počet príčin	cena príčiny	náklady v Eur
<i>Nakupovanie materiálu</i>	2 863	3,116	8 921
<i>Nakupovanie služieb</i>	317	38,9	12 331
<i>Príjem materiálu</i>	205	104	21 320
<i>Plánovanie výroby</i>	47	104	4 888
<i>Navažovanie a miešanie cesta</i>	9 388	6,48	60 834
<i>Pečenie</i>	2 793	25,2	70 384
<i>Kontrola</i>	104	79	8 216
<i>Balenie</i>	9 058	22,2	201 088
<i>Skladovanie</i>	9 058	2,9	26 268
<i>Expedícia</i>	275	757	208 175
Nepriame náklady celkom	622 425		
<i>Tržby z predaja</i>	2 545 438		
<i>Celkové náklady výrobku</i>	2 368 064		
<i>Strata</i>	177 374		
Výnosová rentabilita	7,0%		

Výrobok OKR 20 250 30 bol zvolený za prvého reprezentanta okrúhlych piškót, z dôvodu že v roku 2011 dosiahol výrazne najväčší podiel na celkovom predaji okrúhlych piškót. Dôvodom, prečo boli zvolené dva výrobky zo skupiny okrúhlych a dva z dlhých piškót je úmysel nielen porovnať výnosovú rentabilitu súčasnou a novou metódou ale taktiež zistiť, či jedna skupina výrobkov nebola zaťažená nákladmi viac ako mala, na úkor druhej skupiny.

Z tabuľky možno vyčítať, že hodnota priamych nákladov pre celý objem produkcie výrobku OKR 20 250 je 1 745 639 Eur. Zo všetkých zvolených reprezentantov je hlavne vďaka najväčšiemu objemu produkcie táto hodnota priamych nákladov výrobku OKR

20 250 najväčšia. Nepriame náklady pridelené tomuto nákladovému objektu prostredníctvom metódy ABC predstavujú hodnotu 622 425 Eur. Pri rovnakej hodnote tržieb a novej hodnote celkových nákladov činí výnosová rentabilita 7%.

Tabuľka 33: Kalkulácia výrobu OKR 20 120 40 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)

Kalkulácia výrobu OKR 20 120 40 podľa metódy ABC			
Položka	Hodnota v Eur		
<i>Priamy materiál</i>			103 892
<i>Priame mzdy</i>			2 765
<i>Ostatné priame náklady</i>			995
Priame náklady			107 652
<i>Aktivita</i>	počet príčin	cena príčiny	náklady v Eur
<i>Nakupovanie materiálu</i>	254	3,116	791
<i>Nakupovanie služieb</i>	19	38,9	739
<i>Príjem materiálu</i>	18	104	1 872
<i>Plánovanie výroby</i>	14	104	1 456
<i>Navažovanie a miešanie cesta</i>	620	6,48	4 018
<i>Pečenie</i>	196	25,2	4 939
<i>Kontrola</i>	38	79	3 002
<i>Balenie</i>	759	22,2	16 850
<i>Skladovanie</i>	759	2,9	2 201
<i>Expedícia</i>	23	757	17 411
Nepriame náklady celkom			53 279
<i>Tržby z predaja</i>			188 462
<i>Celkové náklady výrobu</i>			160 931
<i>Zisk</i>			27 531
Výnosová rentabilita			14,6%

Posledným reprezentantom oceneným novou metódou Activity Based Costing je výrobok OKR 20 120 40. Medzi najdôležitejšie údaje, ktoré je možné vyčítať z kalkulácie tohto výrobu patrí hodnota **priamych - 160 931 Eur a nepriamych nákladov 53 279 Eur**. Nepriame náklady boli vypočítané, tak ako v predchádzajúcich prípadoch, ako súčin počtu a jednotkových cien príčin. Vzhľadom na nezmenenú hodnotu tržieb a novú hodnotu celkových nákladov sa výnosová rentabilita výrobu OKR 20 120 40 znížila na **14,6%**.

8.7 Porovnanie výnosových rentabilit zvolených výrobkov

Pre porovnanie dvoch metód kalkulácii – súčasnej prostredníctvom ekvivalentných čísiel a novej metódy Activity Based Costing bol zvolený ukazovateľ výnosovej rentability. Tento ukazovateľ udáva podiel zisku z predaja daných výrobkov na celkových tržbách z predaja.

Tabuľka 34: Porovnanie rentabilit (vlastné spracovanie)

Výrobok	Rentabilita súčasnou metódou	Rentabilita metódou ABC	Rozdiel
DLH 10 200 80	8,61%	18,40%	+9,79%
DLH 10 200 60	5,90%	19,80%	+13,9%
OKR 20 250 30	12,24%	7%	-5,24%
OKR 20 120 40	25,82%	14,60%	-11,22%

Ako si možno všimnúť v tabuľke, percento výnosovej rentability sa pri dvoch reprezentantoch znížilo a pri dvoch naopak zvýšilo. Vzhľadom na to, že celkové náklady a celkové tržby spoločnosti zostali nemenné, potvrdzuje tento stav skutočnosť, že nie je možné aby v spoločnosti za týchto podmienok rentability všetkých výrobkov naraz rástli alebo klesali.

Druhou zaujímavosťou, ktorá vyplýva z porovnávacej tabuľky je, že kladných rozdielov v rentabilitách bolo dosiahnutých u dlhých piškót a záporných rozdielov u okrúhlych piškót. To znamená, že dlhým piškótam bol súčasnou kalkulačnou metódou prostredníctvom ekvivalentných čísiel priradený väčší objem nákladov, ako naozaj spotrebovali. Opačným prípadom sú okrúhle piškóty, ktoré neboli súčasnou metódou ocenené dostatočne.

U prvého reprezentanta – výrobku **DLH 1020080** bol dosiahnutý presnejším priradením nákladov prostredníctvom aktivít nárast výnosovej rentability o **9,79%**. Po prerozdelení režijných nákladov metódou ABC je teda u výrobku DLH 1020080 dosiahnutá rentabilita až vo výške 18,40%.

Druhý výrobok **DLH 1020060** zo skupiny dlhých piškót dosahuje pri porovnaní novej a súčasnej metódy najväčší nárast výnosovej rentability až o **13,9%**. Výnosová rentabilita výrobku metódou ABC je vypočítaná na 19,8%.

U oboch reprezentantov zo skupiny okrúhlych piškót bol spozorovaný pokles výnosových rentabilit po ocenení novou kalkulačnou metódou. Priradením nákladov prostredníctvom aktivít najvýraznejšie poklesla rentabilita výrobku **OKR 20 120 40**, až o **11,22%**. Aj

po tomto poklese však zostáva rentabilita tohto výrobku v kladných hodnotách na úrovni 14,6%.

Výnosnosť druhého produktu zo skupiny okrúhlych piškót taktiež zostáva aj po poklese o **5,24%** v plusových číslach na úrovni 7%.

9 PRÍNOSY NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV

Odhalené nedostatky súčasnej kalkulačnej metódy prostredníctvom ekvivalentných čísiel boli základným motívom tohto projektu. S cieľom vylepšiť stávajúci systém riadenia nákladov bol na podmienky spoločnosti Václav & Ježo, a.s. vypracovaný projekt implementácie kalkulačnej metódy Activity Based Costing. Pri zostavení kalkulácii jednotlivých výrobkov prostredníctvom metódy ABC a ich následnom porovnaní so súčasnými kalkuláciami boli zistené nasledovné prínosy novej metódy:

- Najväčším prínosom zo zavedenia ABC metódy je **presnejšie priradenie režijných nákladov** jednotlivým nákladovým objektom spoločnosti. Náklady boli priradované na základe oceňovaných aktivít a tým bolo dosiahnuté, že jednotlivé výrobky spoločnosti boli zaťažené len nákladmi, ktoré skutočne vyvolali.
- Z pohľadu riadenia nákladov získal podnik pri oceňovaní výrobkov novou metódou lepší a **presnejší prehľad o štruktúre a hlavne o príčinách vzniku** režijných nákladov. Tieto informácie pomôžu vedeniu spoločnosti pri rozhodovaní v otázkach hospodárenia spoločnosti.
- V porovnaní so súčasnou metódou využívanou v spoločnosti sa pri novej kalkulačnej metóde **odstránil problém nepresného zaťaženia jednotlivých výrobkov** nepriamymi nákladmi. Ako bolo zistené aj pri porovnaní výnosových rentabilit, výrobky zo skupiny dlhých piškót boli súčasnou metódou zaťažené aj nepriamymi nákladmi, ktoré skutočne nevyvolali. Naopak okrúhle piškóty neboli nepriamymi nákladmi prostredníctvom ekvivalentných čísiel zaťažené dostatočne.
- V jednotlivých častiach projektu boli na základe procesnej analýzy definované a následne **ocenené aktivity** podniku. Zistené informácie o tom, ktorá aktivita „spotrebováva“ najviac a ktorá naopak najmenej nákladov môže byť podkladom vedeniu spoločnosti pri rozhodovaní o riadení daných aktivít.
- V neposlednom rade spoločnosť na základe vypracovaného projektu získala prehľad o **výnosovej rentabilite** zvolených výrobkov. Hodnoty tohto ukazovateľa sa po zmene nákladov u jednotlivých výrobkov, z dôvodu využitia novej metódy, zvýšili alebo znížili oproti hodnotám vypočítaných súčasnou metódou. Po presnejšom priradení nákladov vypovedá percento výnosovej rentability o tom, ktorý produkt spoločnosti prináša najväčší zisk a naopak.

10 MOŽNÉ PROBLÉMY PRI ZAVEDENÍ NOVÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV V SPOLOČNOSTI

Pri vypracovávaní projektu bolo odhalených niekoľko možných problémov, na ktoré by spoločnosť mohla naraziť pri zavádzaní nového kalkulačného systému:

- Projekt implementácie metódy Activity Based Costing si v prvom rade vyžaduje množstvo **pracovných úkonov navyše**. Základom by malo byť odhodlanie vedenia spoločnosti a správna motivácia svojich pracovníkov, ktorí sa budú na zavádzaní nového systému podieľať. Je nutné aby sa v prvom rade prejavila podpora vedenia spoločnosti, ktorá je základom, aby bol nový systém riadenia nákladov v spoločnosti úspešný.
- Vzhľadom na to, že sa jedná o novú metódu oceňovania výrobkov, ktorá sa odlišuje od tradičných metód je potrebné, aby pracovníci spoločnosti prejavili **ochotu pochopiť a naučiť sa** postup implementácie metódy Activity Based Costing.
- Ako bolo zistené pri zhotovovaní tohto projektu, zvolená metóda je veľmi náročná na informácie. Pred samotným zavádzaním je potrebné si uvedomiť, či vedenie spoločnosti a zodpovední pracovníci **disponujú dostatočným množstvom potrebných informácií** alebo bude nutné vykonať ďalšie analýzy pre ich zistenie.
- Spoločnosť by na základe informácií o samotnej metóde, o jej postupe a princípoch mala venovať veľkú pozornosť definovaniu správnych aktivít. Ak by spoločnosť chcela pri zavedení zmeniť alebo doplniť aktivity, stanovené v projekte mala by myslieť na to, aby väčšie množstvo zvolených aktivít neprispelo k väčšej **zložitosti celého systému**.
- Pri jednotlivých krokoch implementácie metódy ABC by mohla spoločnosť naraziť na ďalšie **komplikácie pri stanovení vzťahových veličín**, na základe ktorých sa priradujú jednotlivé ocenené aktivity nákladovým objektom.

Pri samotnom postupe zavádzania systému do spoločnosti môže dôjsť ešte k ďalším možným komplikáciám, napríklad z dôvodu horšej komunikácie medzi zamestnancami, nedodržania stanoveného harmonogramu, atď.

11 NÁVHRY A ODPORÚČANIA SPOLOČNOSTI

Na základe zhodnotenia celkových prínosov z nového systému, pomocou metódy Activity Based Costing ale aj možných problémov spojených so zavádzaním metódy, sú pre spoločnosť definované niekoľké odporúčania.

S ohľadom na porovnanie súčasnej metódy ekvivalentnými číslami a novej modernej metódy ABC je hlavným odporúčením spoločnosti **samotná implementácia metódy Activity Based Costing**. Aj keď jej zavedenie prináša so sebou niekoľko možných komplikácií, ktoré by spoločnosť mohli odradiť, celkový prínos tohto nového systému je pre spoločnosť oveľa väčší. Prostredníctvom novej kalkulačnej metódy by spoločnosť dokázala presnejšie priradiť jednotlivé položky nepriamych nákladov k samotným produktom. Vďaka tomu, by boli výrobky spoločnosti ocenené nákladmi, ktoré skutočne vyvolali.

Pre úspešnosť prechodu na novú metódu kalkulácií je dôležitým faktorom **podpora vedenia spoločnosti**. Je nutné aby vedenie bolo dobre informované o princípoch, postupoch a podmienkach novej metódy. Na základe týchto informácií by malo vybrať tím pracovníkov, ktorý bude spolupracovať pri zavádzaní novej metódy. Zainteresovaní pracovníci by mali byť zaškolení do postupu ABC metódy, mali by pochopiť cieľ tohto zavedenia a mali by byť vedením spoločnosti správne motivovaní. Spoločnosť by mala poskytnúť dostatočný časový priestor pracovníkom, ktorí sa budú danej metóde venovať.

Taktiež je potrebné **stanoviť časový harmonogram** implementácie a dbať na jeho dodržiavanie, aby nedošlo k ďalším komplikáciám spojených s omeškaním jednotlivých krokov. Celý proces spojený s prechodom na novú metódu zahŕňa činnosti spojené s analýzou nákladov, spoznaním procesov v spoločnosti, definovaním aktivít, zaškolením pracovníkov, vytvorením nových kalkulácií a zhodnotením projektu. Každá činnosť vyžaduje svoj čas a preto je doba trvania celého procesu určená na 5 mesiacov.

Cieľom zavedenia novej kalkulačnej metódy ABC nie je len tvorba nového postupu oceňovania výrobkov, ale hlavne využitie zistených informácií v širších súvislostiach. Tieto informácie tvoria lepší základ pre riadenie a hospodárenie s nákladmi spoločnosti. Po úspešnom zavedení novej kalkulačnej metódy na podmienky spoločnosti Václav & Ježo, a.s. je preto pre vylepšenie celého systému riadenia nákladov potrebné výstupné informácie využívať aj v ostatných oblastiach, ktoré náklady ovplyvňujú.

ZÁVER

Postavenie podniku na trhu je v súčasnosti ovplyvnené silným konkurenčným prostredím. Subjekty trhu sú podrobené vysokému tlaku vybudovať si určitú konkurenčnú výhodu, či už v kvalite alebo v cene predávaných produktov. Z tohto dôvodu sa zameriavajú čoraz viac na riadenie nákladov. Ide o činnosť, ktorej hlavným cieľom je znižovanie nákladov podniku a zabezpečenie jeho strategického postavenia. Zmeny ekonomického prostredia v posledných rokoch priniesli so sebou aj zmeny v oblasti štruktúry nákladov v podnikoch. Prevažujúci podiel priamych nákladov, ktoré podniky vykazovali v minulých rokoch, sa postupným trendom znižuje a tak narastá objem tzv. režijných nákladov. Práve nárast týchto nepriamych nákladov je základom zvyšujúcich sa nárokov na metódy kalkulácie produktov. Aby podnik mohol kvalitne riadiť svoje náklady musí mať dostatočné informácie o ich štruktúre, vývoji a príčinách ich vzniku. Tradičné kalkulácie výrobkov prerozdeľujú režijné náklady len prostredníctvom režijnej prirážky, prípadne ekvivalentných čísiel. Na základe týchto metód dochádza k nepresnému priradeniu nákladov a môže sa stať, že niektoré výrobky budú ocenené aj nákladmi, ktoré nevyvolali alebo naopak budú nákladmi zaťažené nedostatočne. Z iného pohľadu sa pozerá na režijné náklady moderná metóda Activity Based Costing. Využitím tejto metódy sú nepriame náklady priradované nákladovým objektom prostredníctvom oceňovaných aktivít, prebiehajúcich v podniku. Tento náročnejší postup zaručuje presnejšie ocenenie jednotlivých nákladových objektov – výrobkov.

Hlavným cieľom tohto projektu bolo vytvorenie nového systému riadenia nákladov v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. Ako prostriedok bola zvolená nová kalkulačná metóda Activity Based Costing.

Prvá časť práce je venovaná teoretickým poznatkom z oblasti manažérskeho a finančného účtovníctva. Definuje sa v nej pojem náklad a jeho poňatie z rôznych pohľadov. Samotná podkapitola je venovaná klasifikácii nákladov z pohľadu štyroch členení – druhového, účelového, kalkulačného a členenia v závislosti od objemu výroby. Ako východisko k praktickej časti sú spracované aj literárne pramene k oblasti kalkulácii. Predstavené a opísané sú nielen jednotlivé druhy tradičných kalkulačných metód ale najmä nová metóda Activity Based Costing. Jej charakteristike a presnému postupu je venovaná celá posledná kapitola teoretickej časti.

Praktická časť je rozdelená na analytickú a projektovú. V analytickej časti sú reálne náklady spoločnosti za rok 2011 klasifikované z pohľadu druhového členenia, v závislosti od objemu výroby a kalkulačného členenia. Pri jednotlivých klasifikáciách boli pre účely poznania vývoja jednotlivých nákladových položiek vyhotovené vertikálne a horizontálne analýzy. Z ich výsledkov bolo možné identifikovať, ktorá nákladová položka sa na celkovom objeme nákladov podieľa významne a aký bol vývoj jej hodnôt v priebehu štyroch sledovaných období. Súčasťou analytickej časti je aj analýza súčasného systému riadenia nákladov v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. Bol predstavený nielen kalkulačný vzorec, ktorý je využívaný v spoločnosti ale aj kalkulačná metóda, pomocou ktorej spoločnosť rozdeľuje objem režijných nákladov jednotlivým nákladovým objektom. Zistené nedostatky tejto metódy boli základným motívom pri voľbe metódy Activity Based Costing.

Projektová časť je zameraná výhradne na implementáciu zvolenej metódy na podmienky spoločnosti Václav & Ježo, a.s. Výsledkom celého postupu zavedenia, ktorý bol rozčlenený do piatich krokov, sú kalkulácie štyroch zvolených reprezentantov výrobkov. Pre porovnanie súčasnej a novej metódy bol zvolený ukazovateľ výnosovej rentability.

V závere práce boli definované nielen prínosy a nedostatky novej metódy ale aj odporúčania spoločnosti Václav & Ježo, a.s., vyplývajúce z tohto projektu. Záleží už len na spoločnosti, ktorá bola hlavným iniciátorom pri voľbe novej metódy, či sa aj napriek možným komplikáciám rozhodne pre implementáciu metódy Activity Based Costing.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2006. 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

DRURY, Colin. *Management and Cost Accounting*. London: Thomson Learning, 2000. ISBN 1-86152-536-2.

DVOŘÁČEK, Jiří. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck, 2005. ISBN 80-7179 809-6.

FIBÍROVÁ, Jana. *Nákladové a manažerské účetnictví: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

GÖTZE, Uwe. *Kostenrechnung und Kostenmanagement*. Vyd.5. Berlin: Springer – Verlag, 2010. ISBN 978-3-642-11823-4.

HRADECKÝ, Mojmír. *Řízení režijních nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-717-5025-5.

HUCH, B., BEHME, W., OHLENDORF, T. *Rechnungswesen - orientiertes Controlling*. Vyd. 4. Heidelberg : Physica – Verlag, 2004. ISBN 3-7908-0094-5.

KEŘKOVSKÝ, Miloslav. *Ekonomie pro strategické řízení: teorie pro praxi*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 80-717-9885-1.

KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 2., rozš. vyd. Praha: Management Press, 2006. ISBN 978-80-7261-114-6.

KRÁL, Bohumil a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, spol.s.r.o, 1997. ISBN 80-717-5060-3.

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví-kontrola a řízení nákladů v praxi: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 2001. ISBN 80-716-9985-3.

POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SERINA, Pavol. *Manažerske náklady vo firme*. 1. vyd. Bratislava: Ekonóm, 2006. 143 s. ISBN 80-225-2177-9.

SYNEK, Miloslav a kol. *Manažerská ekonomika*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing, 1996. 456 s. ISBN 80-7169-211-5.

SYNEK, Miloslav. *Podniková ekonomika: teorie pro praxi*. 4. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. ISBN 80-717-9892-4.

TUMPACH, Miloš. *Manažerske a nákladové účtovníctvo*. vyd. 1. Bratislava: Iura edition, 2008. ISBN 8080781682.

ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2003. ISBN 80-726-1087-2.

WÖHE, Günter a Eva Kislingerová. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck, 2007. ISBN 978-80-7179-897-2.

WÖHE, Günter. *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 24. Preprac. a aktualiz. vydanie, München: Verlag Franz Vahlen GmbH, 2010. ISBN 3-8006-3795-9

Internetové zdroje:

TRIGG, R. R., R. G. ROLLAND a G. E. KUNDEY. Activity based costing or traditional costing: Are they really different. Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies [online]. Vol. 2, 1997. no. 286, s. 86-88. [cit. 2012-03-28] Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/192411030?accountid=15518>

Ostatné zdroje:

Výročná správa spoločnosti Václav & Ježo, a.s. 2011, interné materiály

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

ABC	Activity Based Costing
atď.	A tak ďalej
DHM	Dlhodobý hmotný majetok
FN	Fixné náklady
FP	Finančný plán
kg	Kilogram
N	Náklady
napr.	Napríklad
NH	Normohodina
SP	Sociálne poistenie
t	Tona
t.j.	To jest
tzv.	Takzvaný
URK	Útvar riadenia kvality
VN	Variabilné náklady
VR	Výrobná réžia
ZI	Základné imanie
ZP	Zdravotné poistenie

ZOZNAM OBRÁZKOV

<i>Obrázok 1: Finančné a manažérske účtovníctvo (Tumpach, 2008, str. 7)</i>	16
<i>Obrázok 2: Variabilné náklady (Král a kol., 1997, str.69)</i>	24
<i>Obrázok 3: Schéma kalkulačného vzorca (Tumpach, 2008, str. 114)</i>	27
<i>Obrázok 4: Druhy kalkulácii (Tumpach, 2008, s.113)</i>	30
<i>Obrázok 5: Tradičné metódy kalkulácii (vlastné spracovanie)</i>	30
<i>Obrázok 6: Náklady v združenej výrobe (Popesko,2009, str.64)</i>	33
<i>Obrázok 7: Porterov hodnotový reťazec (Popesko, 2009, str. 106)</i>	35
<i>Obrázok 8: Vývoj počtu zamestnancov za obdobie 2008-2011 (vlastné spracovanie)</i>	44
<i>Obrázok 9: Organizačná štruktúra spoločnosti (vlastné spracovanie)</i>	45
<i>Obrázok 10: Podiel jednotlivých druhov okrúhlych piškót (vlastné spracovanie)</i>	47
<i>Obrázok 11: Podiel jednotlivých produktov na celkovom objeme dlhých piškót (vlastné spracovanie)</i>	47
<i>Obrázok 12: Graf zastúpenia jednotlivých nákladov na celkových N (vlastné spracovanie)</i>	51
<i>Obrázok 13: Vývoj jednotlivých druhov N v období 2008-2011 (vlastné spracovanie)</i>	54
<i>Obrázok 14: Pomer fixných a variabilných nákladov (vlastné spracovanie)</i>	56
<i>Obrázok 15: Podiel jednotlivých nákladových druhov na VN (vlastné spracovanie)</i>	58
<i>Obrázok 16: Podiel nákladových druhov na fixných nákladoch (vlastné spracovanie)</i>	59
<i>Obrázok 17: Priame a nepriame náklady (vlastné spracovanie)</i>	60
<i>Obrázok 18: Podiel jednotlivých réžii na nepriamych N (vlastné spracovanie)</i>	62
<i>Obrázok 19: Procesná analýza spoločnosti Václav & Ježo, a.s. (vlastné spracovanie)</i>	75

ZOZNAM TABULIEK

<i>Tabuľka 1: Prednosti a nedostatky metódy ABC (vlastné spracovanie)</i>	36
<i>Tabuľka 2: Počet zamestnancov (Výročná správa 2011)</i>	44
<i>Tabuľka 3: Podiel jednotlivých druhov výrobkov na produkcii (vlastné spracovanie)</i>	47
<i>Tabuľka 4: Prehľad produktov spoločnosti s objemom predaja (vlastné spracovanie)</i>	48
<i>Tabuľka 5: Nákladové druhy a ich štruktúra v spoločnosti Václav & Ježo, a.s. (vlastné spracovanie)</i>	50
<i>Tabuľka 6: Zastúpenie jednotlivých druhov na celkových N (vlastné spracovanie)</i>	51
<i>Tabuľka 7: Vývoj nákladových druhov v rokoch 2008-2011 (vlastné spracovanie)</i>	53
<i>Tabuľka 8: Variabilné náklady (vlastné spracovanie)</i>	58
<i>Tabuľka 9: Vyčíslenie priamych nákladov (vlastné spracovanie)</i>	60
<i>Tabuľka 10: Zastúpenie jednotlivých réžii na nepriamych N (vlastné spracovanie)</i>	61
<i>Tabuľka 11: Vertikálna analýza položiek výrobnéj réžie za rok 2011 (vlastné spracovanie)</i>	62
<i>Tabuľka 12: Vertikálna analýza položiek všeobecnej réžie (vlastné spracovanie)</i>	63
<i>Tabuľka 13: Variabilné a fixné náklady (vlastné spracovanie)</i>	64
<i>Tabuľka 14: Kalkulačné členenie nákladov (vlastné spracovanie)</i>	65
<i>Tabuľka 15: Výkon v t pre jednotlivé druhy piškót (vlastné spracovanie)</i>	67
<i>Tabuľka 16: Ukážka kalkulácie nákladov výrobku DLH 10 200 80 (vlastné spracovanie)</i>	68
<i>Tabuľka 17: Vylúčené nákladové účty (vlastné spracovanie)</i>	73
<i>Tabuľka 18: Nákladové položky po úprave (vlastné spracovanie)</i>	74
<i>Tabuľka 19: Pridelenie nepriamych N k aktivitám 1. časť (vlastné spracovanie)</i>	78
<i>Tabuľka 20: Pridelenie nepriamych N aktivitám 2. časť (vlastné spracovanie)</i>	78
<i>Tabuľka 21: Pridelenie nepriamych N aktivitám 3. časť (vlastné spracovanie)</i>	79
<i>Tabuľka 22: Ocenenie aktivít (vlastné spracovanie)</i>	80
<i>Tabuľka 23: Prerozdelenie nákladov aktivity – Riadenie a administratíva (vlastné spracovanie)</i>	80
<i>Tabuľka 24: Rozdelenie nákladov aktivity – Technické zabezpečenie (vlastné spracovanie)</i>	81
<i>Tabuľka 25: Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 80 (vlastné spracovanie)</i>	82
<i>Tabuľka 26: Výnosová rentabilita výrobku DLH 10 200 60 (vlastné spracovanie)</i>	83
<i>Tabuľka 27: Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 250 30 (vlastné spracovanie)</i>	83

<i>Tabuľka 28: Výnosová rentabilita výrobku OKR 20 120 40 (vlastné spracovanie).....</i>	<i>83</i>
<i>Tabuľka 29: Cena príčin (vlastné spracovanie)</i>	<i>84</i>
<i>Tabuľka 30: Kalkulácia výrobku DLH 10 200 80 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)</i>	<i>85</i>
<i>Tabuľka 31: Kalkulácia výrobku DLH 10 200 60 podľa metódy ABC (vlastné spracovanie)</i>	<i>86</i>
<i>Tabuľka 32: Kalkulácia výrobku OKR 20 250 30 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)</i>	<i>87</i>
<i>Tabuľka 33: Kalkulácia výrobku OKR 20 120 40 podľa ABC metódy (vlastné spracovanie)</i>	<i>88</i>
<i>Tabuľka 34: Porovnanie rentabilít (vlastné spracovanie)</i>	<i>89</i>

ZOZNAM PRÍLOH

Príloha PI Výkaz ziskov a strát spoločnosti Václav & Ježo, a.s.

PRÍLOHA PI – VÝKAZ ZISKOV A STRÁT VÁCLAV & JEŽO ZA ROK 2011

Označenie a	TEXT b	č.r. c	Skutočnosť Bežné účtovné obdobie 1 (v lokálnej mene)
C	Prevádzkové výnosy	1	5 869 219
C1	Predaj vlastných výrobkov, služieb a tovaru	2	5 869 219
	Tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb (601, 602)	3	5 869 219
	Tržby z predaja tovaru (604)	4	-
D	Prevádzkové náklady	5	5 511 026
D1	Zmena stavu zásob výrobkov a nedokončenej výroby	6	36 007
	Zmena stavu zásob vlastnej výroby (+/- účtová skupina 61)	7	36 007
D2	Spotrebovaný materiál a služby	8	4 591 919
	Spotreba materiálu, energie a ostatných nesklad. dodávok (501, 502, 503)	9	4 100 297
	Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504)	10	-
	Služby (účtová skupina 51)	11	491 622
	Aktivácia materiálu a služieb (účtová skupina 62)	12	-
D3	Osobné náklady	13	621 985
	Mzdové náklady (521, 522)	14	447 558
	Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva (523)	15	3 510
	Náklady na sociálne zabezpečenie (524, 525, 526)	16	146 547
	Sociálne náklady (527, 528)	17	24 370
	Aktivácia osobných nákladov (účtová skupina 62)	18	-
D4	Odpisy a amortizácia	19	316 153
	Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (551,557)	20	316 153
	Aktivácia odpisov a amortizácie (účtová skupina 62)	21	-
D5	Ostatné prevádzkové náklady/(výnosy), netto	22	16 976
	Dane a poplatky (účtová skupina 53)	23	6 945
	Tržby z predaja dlhodobého majetku a materiálu (641, 642)	24	48 343
	Zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu (541, 542)	25	48 850
	Zúčtovanie a zrušenie opr.položiek do výnosov z prevádzk. činnosti (658, 659;546A)	26	-
	Tvorba opravných položiek do nákladov na prevádzkovú činnosť (558, 559,546A)	27	61
	Ostatné výnosy z prevádzkovej činnosti (644, 645, 646, 648)	28	4 512
	Ostatné náklady na prevádzkovej činnosť (543 až 546A,547,548, 549)	29	13 975
	Aktivácia ostatných prevádzkových nákladov (účtová skupina 62)	30	-
		31	-
	Pridaná hodnota (riadky: 02+06-08+18+21+30)	32	1 313 307
		33	
	Zisk/strata pred úrokmi a zdanením (EBIT - prevádzkový výsledok) (C - D)	34	358 193
		35	
E	Finančné výnosy/náklady, netto	36	(251 202)
E1	Výnosové úroky	37	954
	Výnosové úroky (662)	38	954
	Výnosy z ostatných dlhodobých cenných papierov a podielov (665A)	39	-
	Výnosy z ostatného dlhodobého finančného majetku (665A)	40	-
	Výnosy z krátkodobého finančného majetku (666A)	41	-
E2	Nákladové úroky	42	224 417
	Nákladové úroky (562)	43	224 417
E3	Ostatné finančné výnosy/(náklady), netto	44	(1 713)
	Tržby z predaja cenných papierov a podielov (661)	45	-
	Predané cenné papiere a podiely (561)	46	-
	Výnosy z CP a podielov v ovládanej osobe a v spoločnosti s podst.vplyvom (665A)	47	-
	Výnosy z krátkodobého finančného majetku (666A)	48	-

	Náklady na krátkodobý finančný majetok (566)	49	-
	Výnosy z precenenia CP a výnosy z derivátových operácií (664, 667)	50	-
	Náklady na precenenie CP a náklady na derivátové operácie (564, 567)	51	-
	Ostatné výnosy z finančnej činnosti (668)	52	-
	Ostatné náklady na finančnú činnosť (568, 569)	53	1 713
	Zúčtovanie a zrušenie opravných položiek do výnosov z finančnej činnosti (679)	54	-
	Tvorba opravných položiek do nákladov na finančnú činnosť (579)	55	-
E4	Kurzové rozdiely, netto	56	(26 026)
	Kurzové zisky (663)	57	11 426
	Kurzové straty (563)	58	37 452
		59	
	Zisk/strata pred zdanením (C - D+ E)	60	106 991
		61	
F	Daň z príjmu z pokračujúcich činností	62	27 852
	- splatná (591, 595A)	63	181
	- odložená (+/- 592)	64	27 671
		65	
	Zisk po zdanení z pokračujúcich činností (C - D + E - F)	66	79 139
		67	
G	Zisk/strata z ukončených činností	68	-
	Výnosy z ukončených činnosti (685)	69	-
	Náklady na ukončené činnosti (585)	70	-
		71	
H	Daň z príjmu z ukončených činností	72	-
	- splatná (593, 595A)	73	-
	- odložená (+/- 594)	74	-
		75	
	Zisk po zdanení z ukončených činností (G - H)	76	-