

Analýza kalkulačního systému ve společnosti PROXY, s. r. o.

Beáta Gažová



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Beáta Gažová**
Osobní číslo: **M13051**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza kalkulačního systému ve společnosti PROXY, s. r. o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se kalkulace nákladů.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu kalkulace nákladů ve společnosti PROXY, s.r.o.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte výsledky kalkulace nákladů ve společnosti PROXY, s.r.o.
- Formulujte návrhy a doporučení pro zlepšení kalkulace nákladů ve společnosti PROXY, s.r.o.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. Vyd. 1. Brno: Computer Press, c2006, 182 s. ISBN 80-251-1124-5.

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

HRADECKÝ, Mojmir, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA. Manažerské účetnictví. 1. vyd. Praha: Grada, 2008, 259 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

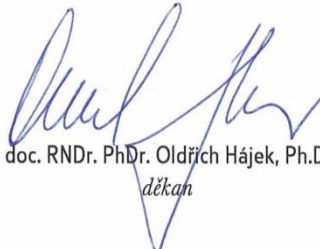
LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky

Datum zadání bakalářské práce: **15. února 2016**

Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské 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 obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou 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. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně


.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Predmetom tejto bakalárskej práce je analýza kalkulačného systému vo vybranej spoločnosti PROXY, s. r. o. a návrhy a opatrenia pre spoločnosť. Teoretická časť definuje náklady a ich členenie, kalkuláciu nákladov, druhy kalkulácií a kalkulačný systém. Praktická časť zahŕňa predstavenie spoločnosti, analýzu nákladov a ich členenie z rôznych pohľadov. V ďalšej časti je analyzovaný súčasný stav kalkulačného systému v spoločnosti a bol poskytnutý návrh nového systému a kalkulačného vzorca. Na základe zistených nedostatkov boli na záver praktickej časti uvedené návrhy a odporúčania na zmeny v systéme spoločnosti.

Kľúčové slová: náklady, kalkulácia nákladov, kalkulačný systém, priame náklady, režijné náklady, kalkulačný vzorec

ABSTRACT

The subject of this bachelor's thesis is analysis of calculating system in selected company PROXY, Ltd. and recommendation for the company. Theoretical part is defining costs and their segmentations, costs calculating, types of calculations and calculating system. Practical part includes presentation of the company, costs analysis and their segmentations from different views. In the next part is analysis the current situation of calculating system in company and provided suggestions of new system and calculating formula. Based on identified problems were mentioned the end of practical part suggestions and recommendations to change system in the company.

Keywords: costs, costs calculating, calculating system, direct costs, overhead costs, calculating formula

V prvom rade sa chcem poďakovať doc. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D., za vedenie bakalárskej práce, za odborné rady a pomoc. Ďalej sa chcem poďakovať firme PROXY, s. r. o., za možnosť spolupráce a najmä Ing. Zlatici Krivkovej za poskytnutie potrebných materiálov a informácií. V neposlednej rade ďakujem rodine a priateľom za prejavenu podporu.

OBSAH

ÚVOD	9
CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČASŤ	11
1 ÚČTOVNÍCTVO, NÁKLADY	12
1.1 ÚČTOVNÍCTVO	12
1.2 FINANČNÉ A MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO	12
1.3 POJEM NÁKLADY	13
1.4 ČLENENIE NÁKLADOV	14
1.4.1 Kalkulačné členenie	14
1.4.2 Druhové členenie	14
1.4.3 Účelové členenie	15
1.4.4 Členenie podľa závislosti na objeme výkonov.....	15
1.4.5 Členenie z hľadiska potrieb rozhodovania.....	18
1.5 ALOKÁCIA NÁKLADOV	19
1.5.1 Alokačné fázy.....	19
2 KALKULÁCIE	21
2.1 PREDMET KALKULÁCIE	21
2.2 TYPOVÝ KALKULAČNÝ VZOREC A KALKULAČNÉ VZORCE ZAMERANÉ NA POTREBY MANAŽÉRSKEHO RIADENIA	22
2.2.1 Typový kalkulačný vzorec	22
2.2.2 Vzorce z manažérskeho riadenia.....	23
2.3 ZÁKLADNÉ TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ	26
2.3.1 Prirážková kalkulácia	26
2.3.2 Kalkulácia podľa aktivít.....	26
2.3.3 Kalkulácia variabilných nákladov.....	26
2.4 ŠPECIÁLNE TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ.....	27
2.4.1 Kalkulácia delením.....	27
2.4.2 Kalkulácia združených výkonov	28
2.4.3 Dynamická kalkulácia	29
3 KALKULAČNÝ SYSTÉM	30
3.1 PREDBEŽNÁ KALKULÁCIA	31
3.1.1 Prepočtová kalkulácia	31
3.1.2 Plánová kalkulácia	31
3.1.3 Operatívna kalkulácia.....	32
3.2 VÝSLEDNÁ KALKULÁCIA.....	32
3.3 KALKULÁCIA CENY	32
3.3.1 Vymedzenie správnej ceny	33
4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI	34
II PRAKTICKÁ ČASŤ	35
5 ÚVOD DO PRAKTICKEJ ČASTI A CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI	36

5.1	PROFIL SPOLOČNOSTI	36
5.1.1	Vývoj základných ukazovateľov	38
5.2	ORGANIZAČNÁ ŠTRUKTÚRA	40
5.3	EKONOMICKÁ ŠTRUKTÚRA	40
5.4	SWOT ANALÝZA	41
6	ANALÝZA NÁKLADOV	44
6.1	DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	44
6.2	ČLENENIE NÁKLADOV PODĽA ZÁVISLOSTI NA OBJEME VÝKONOV	45
6.3	KALKULAČNÉ ČLENENIE NÁKLADOV	46
7	ANALÝZA SÚČASNÉHO KALKULAČNÉHO SYSTÉMU	49
7.1	PREDBEŽNÁ KALKULÁCIA NÁKLADOV	49
7.2	VÝSLEDNÁ KALKULÁCIA NÁKLADOV A CENY	50
7.2.1	Príklad výslednej kalkulácie v spoločnosti – vozík na sudy s lepidlom	52
7.3	OPERATÍVNA KALKULÁCIA.....	52
7.4	IDENTIFIKÁCIA NEDOSTATKOV	53
8	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÉHO SYSTÉMU	54
8.1	NOVÁ METÓDA KALKULÁCIÍ	54
8.2	ROZDELENIE A URČENIE REŽIJNÝCH NÁKLADOV	55
8.3	ROZVRHOVÉ ZÁKLADNE A REŽIJNÉ PRIRÁŽKY	55
8.4	NÁVRH NOVÉHO KALKULAČNÉHO VZORCA	56
8.5	ZHODNOTENIE NOVÉHO KALKULAČNÉHO VZORCA A JEHO PRÍNOS	58
8.6	KALKULÁCIA VÝROBKU POMOCOU NOVÉHO KALKULAČNÉHO VZORCA	59
9	NÁVRHY A ODPORÚČANIA	61
	ZÁVER	63
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	64
	ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	65
	ZOZNAM OBRÁZKOV	66
	ZOZNAM TABULIEK	67
	ZOZNAM PRÍLOH.....	68

ÚVOD

V podnikovom prostredí sa často stretávame s problémami a otázkami ohľadom toho, ako správne riadiť náklady, ktorá kalkulácia je správna pre danú spoločnosť a či zvolený kalkulačný vzorec má správnu vypovedaciu hodnotu. Tieto otázky sú pre podnik veľmi dôležité a nie je na nich presná, správna odpoveď. Mnohokrát sa stáva, že firma má vytvorený nesprávny systém, ktorý nepokrýva náklady spojené s výrobou jeho výrobkov. Vytvorenie správnej ceny pomocou kalkulácií aby spĺňala požiadavky firmy, i zákazníka a aby bola konkurencieschopná nie je vôbec jednoduché. Prostredie a vytváranie kalkulácií je veľmi citlivé a spoločnosti by mu mali venovať zvýšenú pozornosť a úsilie na vypracovanie vhodného kalkulačného systému.

Prvá časť tejto práce sa zaoberá literárnou rešeršou na tému analýza kalkulačného systému, rieši náklady, ich členenie, druhy kalkulácií a všetko spojené s kalkuláciami. Správne zvládnutie tejto oblasti je pre podniky často cestou ako efektívne riadiť náklady. Podmienky firiem a ich náklady sa často môžu meniť, preto by túto oblasť nemali zanedbávať. Táto časť má dať podklad pre úspešné spracovanie druhej časti práce, ktorou je praktické zameranie na vybranú spoločnosť.

Praktická časť tejto bakalárskej práce je spracovávaná v spoločnosti PROXY, s. r. o., ktorá ako uvidíte, má veľmi jednoduchý, zastaraný systém kalkulácií a celkovo nákladov ako takých. Firma sa pohybuje v špecifickej oblasti strojárenského odvetvia, preto nie je pre firmu jednoduché vytvoriť optimálny vzorec/štruktúru kalkulácie nákladov. Prevedená analýza poukáže na nedostatky, s ktorými sa firma musí vysporiadať a poskytne pohľad do danej problematiky, podľa ktorého bude vytvorený optimálny kalkulačný vzorec a zmenený systém kalkulácie. Dúfame, že poskytnuté podklady tejto práce budú základom pre úspešnú a užitočnú zmenu.

CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

V podnikovom prostredí sa často stretávame s problémami, ako efektívne riadiť náklady, ako správne kalkulovať náklady a kalkulovať cenu. Tieto problémy rieši každá firma v súvislosti s kalkulačným systémom.

Táto bakalárska práca je zameraná na analýzu kalkulačného systému vo firme PROXY, s.r.o. Hlavnou úlohou je zber informácií o danej problematike, ich analýza a následné aplikovanie zistených poznatkov na kalkulačný systém spomínanej spoločnosti a vytvorenie optimálneho kalkulačného vzorca. Súčasťou sú odporúčania pre spoločnosť v oblasti nákladov a kalkulácií.

Teoretická časť je zameraná na literárnu rešerš v oblasti nákladov, ich alokácie, kalkulácie nákladov a ceny. Rešerš bude vykonávaná v prvom rade najmä pomocou metódy analýzy dokumentov spojených s danou témou, pre ktorú bude využitá deskriptívna metóda. Táto metóda ponúkne hĺbkový pohľad do danej problematiky a pomôže pochopiť jednotlivé súvislosti.

Praktická časť sa zaoberá analýzou kalkulačného systému vo vybranej spoločnosti a problematikami, ktoré sú s touto témou spojené. Analýza bude vykonávaná pomocou kvalitatívneho výskumu – hodnotenia kalkulačného systému, rozbor správnosti alokácie nákladov a analýzy interných dokumentov, ktoré budú poskytnuté danou spoločnosťou. Ďalej budú využité empirické metódy ako pozorovanie a otázky. Pozorovanie bude uskutočnené priamo vo firme, pomocou sledovania priradovania nákladov v priebehu kalkulačného procesu. Otázky budú kladené zodpovednej osobe, ktorá túto činnosť vykonáva. Z teoretických metód budú použité najmä konkretizácia, dedukcia a indukcia.

V závere tejto práce budú ponúknuté návrhy a opatrenia pre spoločnosť PROXY, s. r. o., ako i vytvorenie optimálneho kalkulačného vzorca vhodného priamo do spomínaného podniku. Táto časť bude taktiež uskutočnená za pomoci teoretických metód konkretizácie, dedukcie a indukcie.

I. TEORETICKÁ ČASŤ

1 ÚČTOVNÍCTVO, NÁKLADY

V celom podnikovom prostredí je nesmierne dôležité sledovať účtovníctvo, akým smerom prúdia náklady, výnosy. Pomocou riadenia účtovníctva a nákladov dokážeme ovplyvniť množstvo skutočností v spoločnosti.

1.1 Účtovníctvo

Šteker s Otrusinovou (2013, s. 15) klasifikujú účtovníctvo ako jednu celistvú štruktúru poznatkov o aktivite spoločnosti. Účtovníctvo sleduje mnoho faktorov ako je majetok podniku, aké sú zdroje krytia tohto majetku, prihliada na výnosy a náklady spoločnosti, aby bol podnik schopný reálne zobrazit' situáciu podniku pre užívateľov týchto informácií. Užívateľov týchto informácií môžeme rozdeliť do dvoch kategórií:

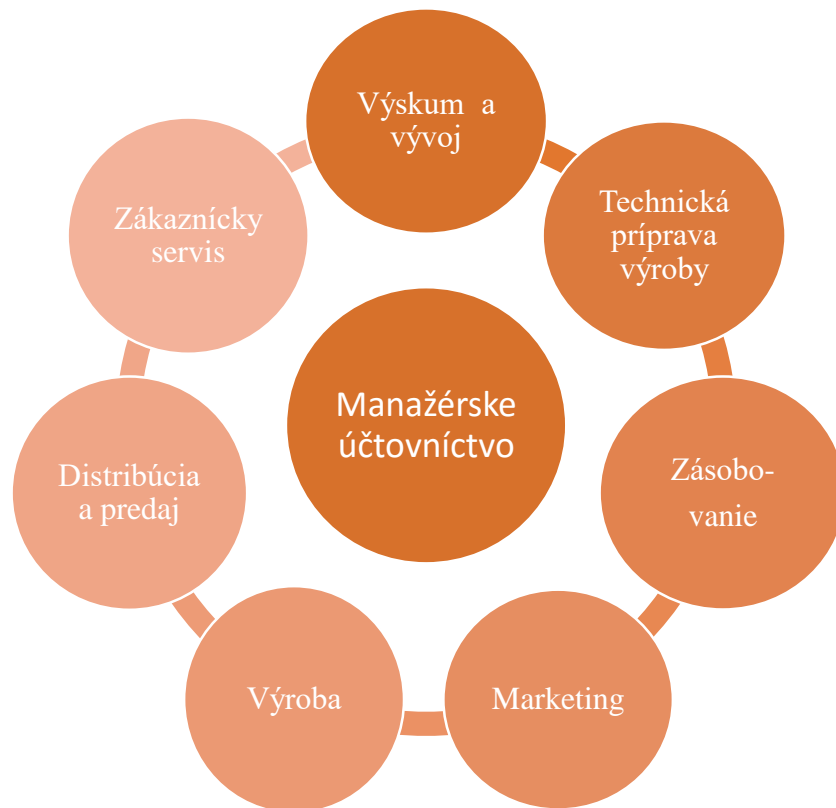
- **vnútorní užívatelia (interní)** sú hlavne majitelia firmy a vedúci pracovníci ako sú manažéri, ktorí sledujú výsledky krátkodobých i dlhodobých plánov a následne z toho vyvodzujú dôsledky pre zamestnancov, napr. mzdové ohodnotenie,
- **vonkajší užívatelia (externí)** predstavujú všetkých záujemcov o informácie mimo danej spoločnosti, pričom najčastejšie sú to banky, ak sa jedná o poskytnutie úveru a jeho splácanie; ďalej odberatelia, ktorí si chcú byť istí, že firma vyrobí očakávaný počet výkonov; dodávatelia, ktorí očakávajú dostátia záväzkov; úrady, ktoré potrebujú informácie kvôli štatistickým ukazovateľom; a v neposlednej rade i možní investori a verejnosť.

1.2 Finančné a manažérske účtovníctvo

Účtovníctvo môžeme podľa Štekra a Otrusinovej (2010, s. 16) rozdeliť taktiež na dve skupiny:

- **Účtovníctvo z pohľadu finančného** – dáva poznatky o ekonomickej situácii spoločnosti ako celku. Tieto poznatky sú zaznamenané vo forme účtovných výkazov a dokumentov, ktoré sa vykazujú vždy za určité časové obdobie, spravidla tomu býva rok. Tieto poznatky, ktoré sú pravidelne vykazované sú určené najmä vonkajším užívateľom. Finančné účtovníctvo taktiež zadáva podklady pre spracovanie daňovej povinnosti, je dôkazom pri vedení právnych sporov, poskytuje informácie pre podnikové rozhodovacie procesy.

- **Účtovníctvo z pohľadu manažérskeho** – zaoberá sa najmä internými informáciami ohľadom podnikového riadenia a dopomáha k úspešnému riadeniu podniku. Manažérske účtovníctvo sa teda zaoberá najmä kalkuláciami, rozpočtovníctvom a rozhodujúcimi úlohami, ktoré sú v podniku ako takom veľmi dôležité.



Obr. 1 - Hlavné procesy uskutočňované manažérskeým účtovníctvom (Kráľ, 2010)

1.3 Pojem náklady

Ako Šteker s Otrusinovou (2010, s. 205) spomínajú, náklady vchádzajú do podniku a jeho prevádzky ako skutočnosť, ktorá znižuje hospodársky úžitok firmy, pričom sa znižuje majetok a zväčšujú sa záväzky.

Kráľ (2010 s. 44) hovorí, že náklady môžeme triediť podľa dvoch hľadísk, a to z finančného pohľadu a pohľadu manažérskeho. Náklady z finančného pohľadu vyjadrujú zostup majetku ako aj vzostup záväzkov a povinností, čiže ich môžeme definovať ako pokles hospodárskeho úžitku v určitom sledovanom časovom horizonte. V manažérskej definícii sú náklady spojené s ekonomickou aktivitou firmy a hodnotia sa ako obetovanie určitých hospodárskych zdrojov firmy.

Je zřejmé, že pro správné a efektivně hospodárenie s nákladmi je nevyhnutné brať na zreteľ nielen náklady z pohľadu finančného účtovníctva, ale taktiež z pohľadu manažérskeho.

1.4 Členenie nákladov

Podľa Krála (2010, s. 65) a náklady môžeme členiť z rôznych pohľadov, a to :

- kalkulačné členenie,
- druhové členenie,
- účelové členenie,
- členenie podľa závislosti na objeme výkonov,
- členenie z hľadiska potrieb rozhodovania.

1.4.1 Kalkulačné členenie

Kalkulačné členenie je podľa viacerých autorov, a teda vo všeobecnosti členené na priame a nepriame náklady v spoločnosti.

Priame náklady sa viažu na konkrétnu aktivitu. Do tejto kategórie spadajú skoro všetky jednotkové náklady pričom Lang (2005, s. 42) vysvetľuje tieto položky ako náklady, ktoré sú priamo spojené s daným produktom alebo službou, napr. materiál potrebný na výrobu daného výrobku.

Nepriame náklady sa podľa Krála (2010, s. 73) neviažu na konkrétnu činnosť, sú spoločné pre viacero činností a spadá sem väčšina režijných nákladov. Zhodnocuje, že tieto náklady nemožno presne zahrnúť do kalkulácie jednotlivých produktov alebo služieb, napr. mzda vedúceho pracovníka predvýroby.

1.4.2 Druhové členenie

Druhové členenie je dôkladnejšie členenie nákladov, môžeme povedať, že venuje pozornosť tomu, aké druhy nákladov boli v spoločnosti obetované.

Podľa Štekra a Otrusinovej (2013, s. 207) a Krála (2010, s. 65) sem môžeme zaradiť napr. náklady na mzdy zamestnancov, odpisy majetku ako aj spotrebu služieb od externých spoločností. Podľa Hradeckého, Lanču a Šišku (2008, s. 78) môžeme klasifikovať tieto náklady podľa niekoľkých spoločných vlastností, a to:

- náklady sú vonkajšie, vznikajú pri užívaní produktov, služieb alebo duševného vlastníctva, ktoré vyrobili/vykonalí iné spoločnosti alebo ľudia,

- členenie pomáha vyriešiť problémy s dodávkami materiálu, komponentov, energií a služieb hlavne z časového a priestorového hľadiska,
- náklady pri tomto členení vstupujú do spoločnosti po prvýkrát, čiže sa nazývajú prvotné,
- hovoríme o nákladoch jednoduchých, pretože ich nemožno členiť na ďalšie, a teda jednoduchšie časti.

Je žiaduce, aby spoločnosť v rámci vnútorného zdravia firmy využívala aj iné členenia, nielen druhové. Členenie je vhodné na posudzovanie výkonnosti a účinnosti spoločnosti ako celku.

1.4.3 Účelové členenie

Účelové členenie už podľa názvu pozoruje náklady z pohľadu toho, na aký účel boli vynaložené, aký bol dôvod ich vzniku. Podľa Popeska (2009, s. 37) môžeme toto členenie rozdeliť na dve sekcie. Ako prvé je členenie nákladov na :

- technologické náklady,
- náklady na servis a správu.

Technologické náklady sú spôsobené určitou technológiou alebo sa s ňou nejako priamo spájajú. **Náklady na servis a správu** vykonávajú sprievodnú činnosť k technologickým nákladom a procesom. Ak by sme ich chceli určiť priamo, môže to byť spotreba materiálu ako napr. technologický náklad, mzdy pracovníkov finančného oddelenia sú náklad na servis a správu.

Ako druhé členenie uvádza členenie na náklady **jednotkové** a **režijné**, ktoré sú popísané u kalkulačného rozdelenia.

Mnohokrát sa medzi účelové členenie nákladov zaraďuje aj členenie nákladov, ktoré spresňuje, kde náklady vznikli, teda ku ktorému stredisku patria. Toto rozdelenie sa nazýva členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik. Touto problematikou sa zaoberá zodpovednostné účtovníctvo.

1.4.4 Členenie podľa závislosti na objeme výkonov

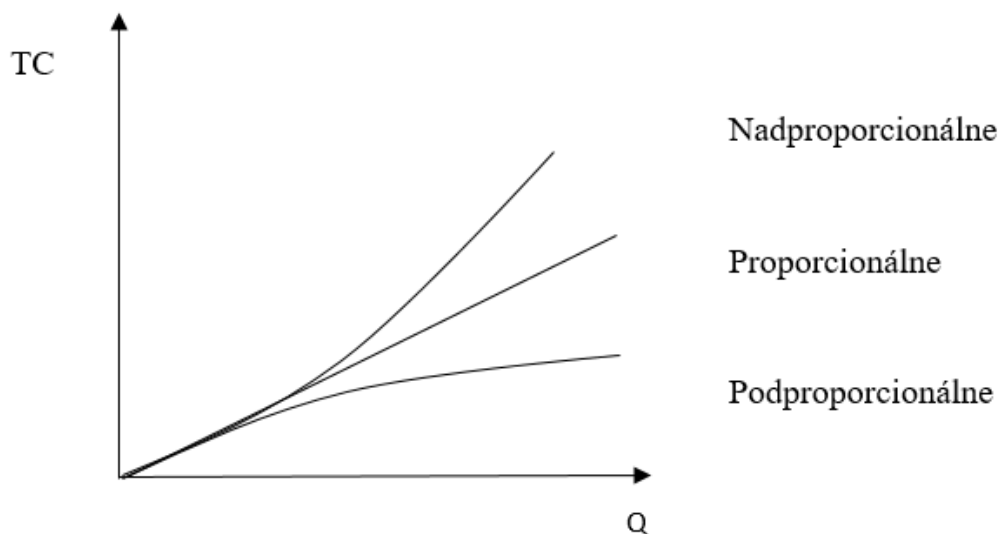
Členenie podľa závislosti na objeme výkonov podľa Popeska (2009, s. 40), rozdeľuje tieto náklady, ktoré sa menia v závislosti na množstve výkonov na tri druhy:

- variabilné náklady

- fixné náklady
- zmiešané náklady

Podľa Fibírovej, Šoljakovej a Wagnera (2011, s. 137), je toto členenie využívané najmä ak sa snažíme dopredu určiť množstvo vynaložených fixných a variabilných nákladov, teda pri zostavovaní predbežných kalkulácií a ak chceme v účtovníctve podrobne zachytiť, pozorovať a analyzovať reálne uskutočnené variabilné a fixné náklady.

Variabilné náklady sa podľa Hansena s kolektívom (2009, s.52) menia vzhľadom na zmenu množstva výkonov. Tieto náklady podľa Krála (2010, s. 75) môžeme rozdeliť na proporcionálne, nadproporcionálne a podproporcionálne. Pri proporcionálnych variabilných nákladoch sa predpokladá, že ich celkové množstvo vzrastá rovnomerne vzhľadom na množstvo výkonov (Obr.2). Pri nadproporcionálnych variabilných nákladoch sa predpokladá, že ich celkové množstvo vzrastá rýchlejším tempom ako množstvo výkonov. Naopak, pri podproporcionálnych nákladoch predpokladáme, že ich celkové množstvo vzrastá pomalším tempom ako množstvo výkonov, teda objem výkonov.



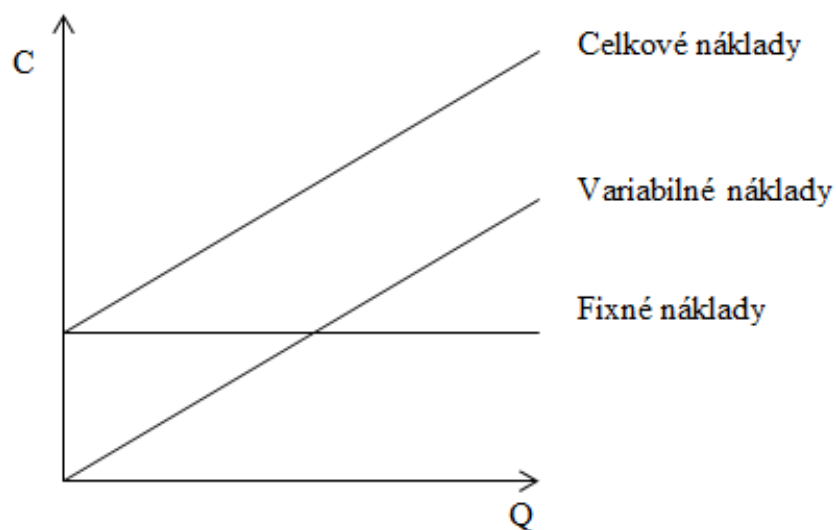
Obr. 2 - Priebeh celkových variabilných nákladov (Král, 2010)

Ako hovorí Garrison s kolektívom (2012, s. 30), tie náklady, ktoré sa nemenia vzhľadom na zmenu objemu výkonov do určitého rozsahu, následne sa menia skokom. Môžeme ich nazvať aj kapacitnými nákladmi keďže zaisťujú podmienky pre priebeh prevádzky.

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 136) rozdeľujú fixné náklady na niekoľko častí , a to:

- tie, ktoré zabezpečujú obsluhu a riadenie firmy – mzdy administratívnych zamestnancov, osvetlenie, kúrenie,
- využité napr. na reklamy a prezentovanie firmy, vzdelávanie zamestnancov, teda tie náklady, o ktorých rozhoduje vedenie firmy,
- nakoniec náklady, ktoré sa opakujú v pravidelných intervaloch ako sú nájomné, električka a ostatné energie.

Členenie nákladov na fixné a variabilné je podľa Fibírovej, Šoljakovej a Wagnera dôležité najmä pri zostavovaní kalkulácií a z pohľadu firmy kvôli sledovaniu podielu jednotlivých fixných či variabilných nákladov na celkovom objeme nákladov a následnú schopnosť s týmito údajmi pracovať.



Obr. 3 - Grafické znázornenie vývoja fixných a variabilných nákladov. (Kráľ, 2010)

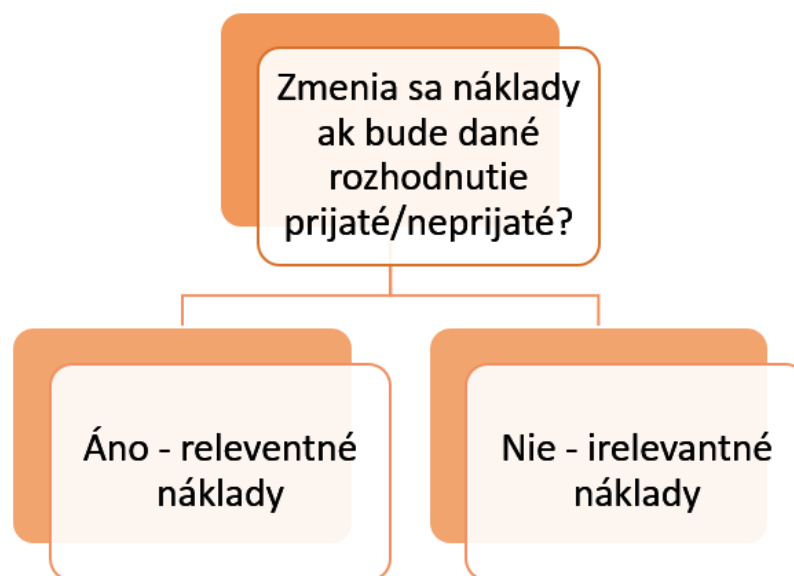
Zmiešané náklady sú také náklady, ktoré v sebe obsahujú ako aj fixnú časť, tak i časť variabilnú. Ak vezmeme ktorúkoľvek zložku nákladov, môžeme zhodnotiť, že z dlhodobého časového hľadiska majú všetky náklady (i náklady na prvý pohľad fixné) variabilný charakter.

1.4.5 Členenie z hľadiska potrieb rozhodovania

Podľa Popeska (2009, s. 41) sú to náklady, u ktorých sa rozlišuje či sa ich výška zmení v závislosti na rozhodnutí, či sa dané rozhodnutie prijme, alebo nie, čiže závisia na rozhodnutí, ktoré bude uskutočnené v budúcnosti.

Pri **relevantných nákladoch** sa výška nákladov zmení na základe toho, či rozhodnutie bude prijaté alebo neprijaté, čiže sú pohyblivé. Časť relevantných nákladov sa nazýva **rozdielové náklady**, ktoré sú klasifikované ako odchýlka medzi výškou nákladov pred prijatím rozhodnutia a výškou nákladov po prijatí daného rozhodnutia – čiže po zhodnotení, aké malo dané rozhodnutie následky.

Výška **irelevantných nákladov** sa nemení, ak dané rozhodnutie bude prijaté alebo nie, čiže toto rozhodnutie na irelevantné náklady nemá vplyv.



Obr. 4 - Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania.
(vlastné spracovanie)

Oportunitné náklady alebo inými slovami náklady obetovanej príležitosti nedokáže účtovníctvo presne vyčíslieť, nie sú presne evidované. Môžeme povedať, že predstavujú hodnotu ujedneného zisku z možnosti, ktorá bola zavrhnutá prijatím inej možnosti.

Utopené náklady – jedná sa o náklady, ktoré boli vynaložené v minulosti a nemôžu byť zmenené žiadnym rozhodnutím v budúcnosti, sú teda nemenné. Je pre nich charakteristické, že je potrebný dlhší čas medzi výdajom a vyjadrením nákladov a väčšinou sú vynakladané ešte pred zahájením výroby.

1.5 Alokácia nákladov

Ako spomína Popesko (2009, s. 47), akákoľvek aktivita alebo činnosť, pre ktorú je osobitne požadované pozorovanie nákladov sa nazýva nákladový objekt. Do nákladových objektov môžeme zaradiť napr. strediská, projekty a najdôležitejšie výrobky a služby. Aby sa vyjadriala účelovosť obetovania týchto nákladov v súvislosti k nákladovému objektu, používame preto priradovanie nákladov. Priame náklady priradujeme formou priameho priradenia nákladov, nepriame náklady sa priradujú pomocou techniky, ktorá sa nazýva nákladová alokácia. Nákladová alokácia je technikou priradovania nákladov, ktorá sa používa ak nepoznáme medzi nákladom a výkonom priame prepojenie. Ak použijeme nákladovú alokáciu, využívame tzv. rozvrhovú základňu. Rozvrhová základňa je určitá veličina, ktorej pomocou priradujeme nepriame náklady k objektu alokácie.

Alokáciu nákladov môžeme rozdeliť na dva druhy:

- **alokácia podľa príčinnej súvislosti** – pre alokáciu je použitá skutočná príčina vzniku nákladov,
- **arbitrárna alokácia** – pre alokáciu je použitá veličina, ktorá nie je skutočnou príčinou vzniku nákladov.

Ako hovorí Král (2010, s. 132) alokácia nákladov má určité princípy, ktoré treba dodržiavať, aby bolo zabezpečené celkové zdravie spoločnosti:

- **princíp únosnosti** – treba zvážiť, či daný objekt alokácie je schopný dané náklady uniesť, čo sa premieta napr. vo výslednej cene
- **princíp príčinnej súvislosti** – odpovedá na otázku, či je pre alokáciu použitá skutočná príčina nákladov
- **princíp priemerovania** – predpokladá sa, že tento princíp sa využíva, ak nie je možné využiť princíp príčinnej súvislosti. Jeho podstatou je, aby zistil aké priemerné náklady pripadajú na určitý výrobok, službu. Mnohokrát je podkladom predbežných výpočtov, ale aj výsledných kalkulácií.

1.5.1 Alokačné fázy

Podľa Krála (2010, s. 133) má alokácia nákladov tri fázy:

- prvá fáza zachováva princíp príčinnej súvislosti, a teda priradujeme sem priame náklady predmetu alokácie, ktorý bezprostredne vyvolal ich vznik,

- druhá fáza má za cieľ čo najdôkladnejšie vyjadriť spojenie medzi jednotlivými predmetmi alokácie a objektom, ktorý vyvolal ich tvorbu. Môžeme povedať, že fáza sa uskutočňuje prerozdeľovaním a triedením jednotlivých nákladov z jedného objektu na druhý,
- tretia fáza má za cieľ najdôkladnejšie objasniť časť nepriamych nákladov, ktoré pripadajú na určitý vyrábaný alebo poskytovaný výkon alebo na jeho jednotku.

2 KALKULÁCIE

Podľa Popeska (2009, s. 55) môžeme kalkuláciu klasifikovať ako pripojenie jednotlivých nákladov a zisku alebo inej hodnoty k danému výkonu, či už je to služba alebo výrobok, čiže kalkulačnému objektu. Je to jeden z najdlhšie a najviac používaných inštrumentov hodnotového riadenia.

Ako publikuje Král (2010, s. 124), pojem kalkulácia môžeme vysvetliť v troch rôznych pojmoch:

- ako aktivitu, ktorá napomáha k zisteniu a priradeniu nákladov k jednotlivým výkonom, čiže k výrobkom alebo službám,
- ako výstup tejto aktivity,
- ako časť informačnej štruktúry spoločnosti, pričom spadá do manažérskeho i finančného účtovníctva.

Ako vo svojej publikácii uvádza Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 175), kalkulácie sú súčasťou celého procesu riadenia spoločnosti. Ako informačný podklad slúžia najmä pre:

- riadenie a rozhodovanie nákladov jednotlivých výrobkov alebo služieb,
- podklady z hľadiska tvorby ceny (či už vnútro podnikovej alebo výslednej a teda predajnej) a cenovej politiky,
- rozhodovanie o tom, aké produkty bude firma vyrábať alebo aké služby bude poskytovať,
- kontrolu z hľadiska plnenia jednotlivých výkonov a pri dodržovaní limitov nákladov,
- plánovanie spotreby nákladov a pre plánovanie v operatívnom riadení.

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 176) hovoria, že obsahom kalkulácie sú náklady na výrobu výrobkov a na poskytovanie služieb. Spomenieme najčastejšie náklady ako sú spotreba materiálu, odpisy dlhodobého majetku, náklady na mzdy zamestnancov atď.

2.1 Predmet kalkulácie

Predmetom kalkulácie podľa Krála (2010, s. 126) môžu byť všetky čiastočné a konečné výkony, teda výrobky alebo služby, ktoré firma vyrába alebo poskytuje. Toto tvrdenie sa však v praxi mnohokrát upravuje vzhľadom na zložitosť výrobného ako aj podnikateľského procesu a taktiež vzhľadom na použiteľnosť kalkulácií v praxi a v riadení podniku. Predmet kalkulácie môžeme určiť dvoma pojmami, a to kalkulačnou jednotkou a kalkulovaným

množstvom. Kalkulačnou jednotkou sa chápe istý úkon, ktorý je určený špecifickou jednotkou alebo druhom, na ktorý sa priradujú náklady, cena a zisk ako aj ďalšie hodnoty. Kalkulačným množstvom sa rozumie pojem, ktorý obsahuje niekoľko kalkulačných jednotiek. Pre túto skupinu kalkulačných jednotiek sa následne určujú alebo priradujú náklady celkom. Určenie tohoto pojmu je dôležité najmä z pohľadu stanovenia priemerných fixných nákladov.

2.2 Typový kalkulačný vzorec a kalkulačné vzorce zamerané na potreby manažérskeho riadenia

Podľa Krála (2010, s. 138), býva štruktúra nákladov premietnutá do kalkulačného vzorca. Dva najrozšírenejšie typy kalkulačných vzorcov sú typový kalkulačný vzorec a vzorce, ktoré sa sústreďujú na potreby riadenia z manažérskeho hľadiska.

2.2.1 Typový kalkulačný vzorec

Typový kalkulačný vzorec bol najčastejšie používaný v časoch bývalého režimu, kedy bola centrálna plánovaná produkcia štátnych podnikov. Tento vzorec sa používal i na kontrolu toho, či podniky dodržiavajú štátom stanovený pomer reálnych nákladov a zisku.

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame náklady
<u>4. Výrobná (provozná) réžia</u>
Vlastné náklady výroby (provozu)
<u>5. Správna réžia</u>
Vlastné náklady výkonu
<u>6. Odbytové náklady</u>
Úplné vlastné náklady výkonu
<u>7. Zisk (strata)</u>
Cena výkonu (základná)

Obr. 5 - Štruktúra typového kalkulačného vzorca. (Popesko, 2009)

2.2.2 Vzorce z manažérskeho riadenia

Ako Král (2010, s. 135) publikuje, **retrográdny kalkulačný vzorec** vychádza z toho, že kalkulácia ceny sa odvíja najmä z výšky zisku alebo inak povedané marže, ktorú výrobky a služby podniku musia vyprodukovať, aby bola zaistená chcená výnosnosť kapitálu. Tento vzorec je orientovaný na potreby v manažérskom riadení.

Základná cena výkonu:
- Dočasné cenové zvýhodnenie
- Zľavy zákazníkom:
- sezónne
- množstevné
<hr/>
Cena po úpravách:
- Náklady
<hr/>
Zisk

Obr. 6 - Štruktúra retrográdneho kalkulačného vzorca (Popesko, 2009)

Vzorec, ktorý premieta v kalkulácii nákladov ako vplyvajú jednotlivo fixné náklady a variabilné náklady na túto alokáciu sa nazýva **kalkulačný vzorec, ktorý oddeľuje variabilné a fixné náklady**.

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilné náklady výrobku

- priame náklady
- variabilná réžia...

Marža (krycí príspevok)

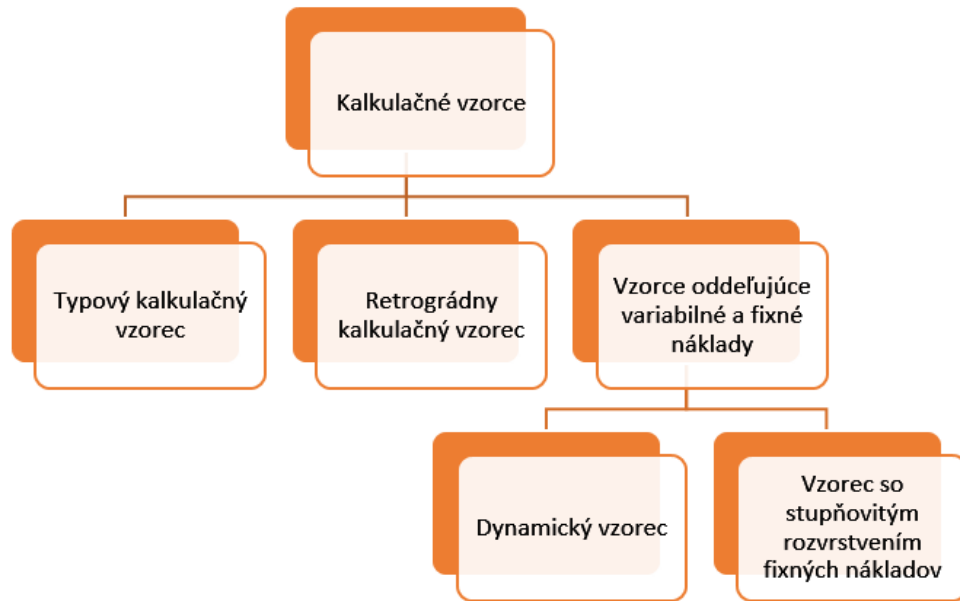
-Fixné náklady z priemeru pripadajúce na výrobok

Zisk z priemeru pripadajúce na výrobok

Obr. 7 - Kalkulačný vzorec oddeľujúci variabilné a fixné náklady (Král, 2010)

Zobrazenie tohto kalkulačného vzorca je čisto teoretické, pretože sa ďalej člení na dynamický kalkulačný vzorec a na kalkuláciu so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov.

Obe tieto formy majú postavené základy na rozdelení nákladov podľa zmeny objemov výkonov a ďalších faktorov.



Obr. 8 - Rozdelenie kalkulačných vzorcov (Popesko, 2009)

Dynamický vzorec sa podľa Krála (2010, s.137) zaoberá roztriedením nákladov na priame a nepriame s využitím členenia nákladov podľa jednotlivých fáz výrobného cyklu. Odpovedá na otázku, ako budú náklady ovplyvnené v určitých fázach zmenami vyrábaného množstva výrobkov. Najčastejšie sa tento vzorec používa vo vnútri podniku, medzi jednotlivými fázami alebo strediskami, na ocenenie doposiaľ uskutočnených nákladov.

Priame (jednotkové) náklady	
Ostatné priame náklady	- variabilné
	- fixné
<hr/>	
Priame náklady celkom	
Výrobná réžia	-variabilná
	-fixná
<hr/>	
Náklady výroby	
Predajná réžia	-variabilná
	-fixná
<hr/>	
Náklady výkonu	
Správna réžia	
<hr/>	
Plné náklady výkonu	

Obr. 9 - Dynamický vzorec.

(Kráľ, 2010)

Vzorec so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov je podľa Kráľa (2010, s. 138) vzorec, ktorý berie do úvahy členenie nákladov, ktoré boli vyvolané určitým druhom výrobku alebo určitým zhlukom, skupinou výrobkov. Oddelene sa sledujú variabilné náklady a oddelene fixné náklady, pričom v prvej časti podrobnejšie sa sledujú variabilné náklady, a neskôr sú stále náklady rozdelené do troch odlišných častí.

CENA PO ÚPRAVÁCH

-Variabilné náklady výrobku

- priame (jednotkové) náklady
- variabilná réžia...

Marža I

- Fixné výrobkové náklady

Marža II

- Fixné náklady skupiny výrobkov

Marža III

- Fixné náklady podniku

ZISK (strata) v priemere pripadajúce na výr.

Obr. 10 - Vzorec so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov (Kráľ, 2010)

2.3 Základné typy nákladových kalkulácií

Ako spomína Popesko (2009, s. 60), existujú dva základné druhy nákladových kalkulácií a rozdeľujeme ich podľa toho, akú časť nákladov sú schopné vstrebať:

- **absorpčný typ kalkulácie** – obsahuje všetky náklady spojené so spoločnosťou alebo kalkulačnej jednotky, hovorí sa jej tiež kalkulácia úplných nákladov. Podľa Krála (2010, s. 151) má tento typ kalkulácie funkciu najmä pri dlhotrvajúcich analýzach konečných výkonov z pohľadu požiadaviek nákladov; pri určení a následnom obhájení kalkulácie cien zavádzaných produktov; pri vyjadrení vzťahov medzi nákladmi a predávanými vnútropodnikovými zásobami a pre vyjadrenie zmeny stavu týchto zásob,
- **neabsorpčný typ kalkulácie** – neobsahuje všetky náklady spojené so spoločnosťou, obsahuje iba variabilné náklady a fixné náklady sa ďalej nerozpočítavajú.

2.3.1 Prirážková kalkulácia

Na základe tohto rozdelenia ďalej definujeme v kalkulácií úplných nákladov tradičnú prirážkovú kalkuláciu (Obr. 11) Tradičná prirážková kalkulácia je už podľa názvu jednou z najviac využívaných metód, pretože má veľkú možnosť využitia. Spoločnosti ju využívajú najmä ak produkujú rozmanité výrobky a služby. Často využívaná je najmä vďaka tomu, že je založená na jednoduchom princípe, nie je potrebné vyhľadávať dodatočné informácie, pretože všetko spoločnosť eviduje v účtovných výkazoch a v zozname priamych nákladov výkonu.

2.3.2 Kalkulácia podľa aktivít

Podľa Popeska (2009, s. 61) je kalkulácia podľa aktivít pomerne novšou kalkuláciou. Táto ABC metóda (Activity-Based Costing) sa snaží v spoločnosti postupne uplatniť zásadu príčinnej súvislosti a to tak, že zisťuje a nákladovo oceňuje jednotlivé činnosti a snaží sa ich vzťahovo priradiť k výkonom spoločnosti. Ako spomína Drury (2010, s. 257) táto kalkulácia je výhodná najmä svojou precíznosťou a spoľahlivosťou. Značnou nevýhodou je komplikovanosť, prácnosť a množstvo potrebných informácií, ktoré je potrebné zistiť.

2.3.3 Kalkulácia variabilných nákladov

Podľa Popeska (2009, s. 61) táto metóda vyšla do popredia hlavne v posledných dvadsiatich rokoch. Taktiež ju označuje ako metódu krycieho príspevku. Král (2010, s. 156) hovorí, že

táto kalkulácia dáva prízvuk na vzťahy medzi variabilnými nákladmi a kalkulovanými výkonmi. Usudzujeme, že podnetom pre vznik týchto variabilných nákladov bola jednotka určitého výkonu. Naopak metóda berie fixné náklady ako jednotlivé celky, ktoré nemožno deliť na menšie časti. Táto kalkulácia poskytuje adekvátne a cenné informácie na momentálnych možnostiach firmy a napomáha jej k promptnejšiemu zorientovaniu sa vo výhodnosti jednotlivých ponúk ako aj v cenotvorbe. Nevýhodou je nepresné definovanie časových veličín, väčšinou sa uvádza odhadovaná doba pri dlhšom časovom horizonte, a teda by sa mala využívať na krátkodobej úrovni.



Obr. 11 - Základné typy nákladových kalkulácií (Popesko, 2009)

2.4 Špeciálne typy nákladových kalkulácií

Ako uvádza Popesko (2009, s. 62), najznámejšie špeciálne typy nákladových kalkulácií poznáme tri, a to:

- kalkulácia delením,
- kalkulácia združených výkonov,
- dynamická kalkulácia.

2.4.1 Kalkulácia delením

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 189) hodnotia kalkuláciu delením ako najľahšiu metódu, ktorá sa uplatňuje najmä v podnikoch, kde sa vyrába jeden druh výrobku. Existujú dva druhy

tejto kalkulácie, a to prostá kalkulácia delením a kalkulácia delením s ekvivalentnými číslami. Ako definuje **prostú kalkuláciu delením** Lang (2005, s. 86), firma, ktorá vyrába jeden druh výrobku, predstavovali by náklady na jeden výrobok celkové náklady vynaložené v spoločnosti vydelené celkovým množstvom vyrobených kusov výrobkov. Toto tvrdenie platí za predpokladu, že sa pohybujeme vo výrobnnej spoločnosti. Táto metóda je značne obmedzená svojou pôsobnosťou jedine vo firmách s hromadnou výrobou.

Kalkuláciu s ekvivalentnými číslami definuje Lang (2005, s. 89), ako kalkuláciu používanú, ak sa v spoločnosti vyrába viacero druhov výrobkov, ale tieto výrobky majú rovnaký základ, napr. sa vyrábajú z rovnakých komponentov a surovín. Tieto výrobky môžu byť navzájom odlišné farebnosťou, veľkosťou a rôznymi pridanými vlastnosťami. Je možné viac nákladových druhov rozčleniť za asistencie viacstupňovej kalkulácie s ekvivalentnými číslami, ktoré sú prispôbené na určité kalkulačné jednotky. Metóda je obmedzená jedine na pôsobisko firiem, ktoré vyrábajú podobné alebo identické výrobky.

2.4.2 Kalkulácia združených výkonov

Podľa klasifikácie Langa (2005, s. 98), o kalkulácií združených výkonov hovoríme vtedy, keď výroba jedného výrobku vyvoláva následne výrobu druhého (združeného) výrobku. Tieto výrobky nemôžu byť od seba oddelené z technologického hľadiska, ani v tom prípade, ak je výroba týchto združených výrobkov nežiaduca. Vyskytuje sa najmä pri spracovaní ropy. Podľa Popeska (2009, s. 64) špecifikujeme dve možnosti tejto kalkulácie:

- **rozčítacia kalkulácia** – túto metódu uplatňujeme v situácií, kedy považujeme všetky výrobky za hlavné, a teda majú rovnakú úžitkovosť, cenu,
- **odčítacia kalkulácia** – používa sa v prípade, že nie všetky výrobky sú hlavné. V prípade, že v podniku máme výrobky, ktoré nie sú významné, majú nižšiu cenu, označujeme tieto výrobky za vedľajšie a v tomto prípade použijeme odčítaciu metódu. Môžeme ju využiť jedine v prípade, ak v spoločnosti máme jediný výrobok, ktorý môžeme označiť za hlavný a zostávajúce sú vedľajšie. Pri použití kalkulácie združených výkonov musíme vždy najskôr oddeliť hlavné výrobky od vedľajších, následne nato môžeme uplatniť odčítaciu metódu.

2.4.3 Dynamická kalkulácia

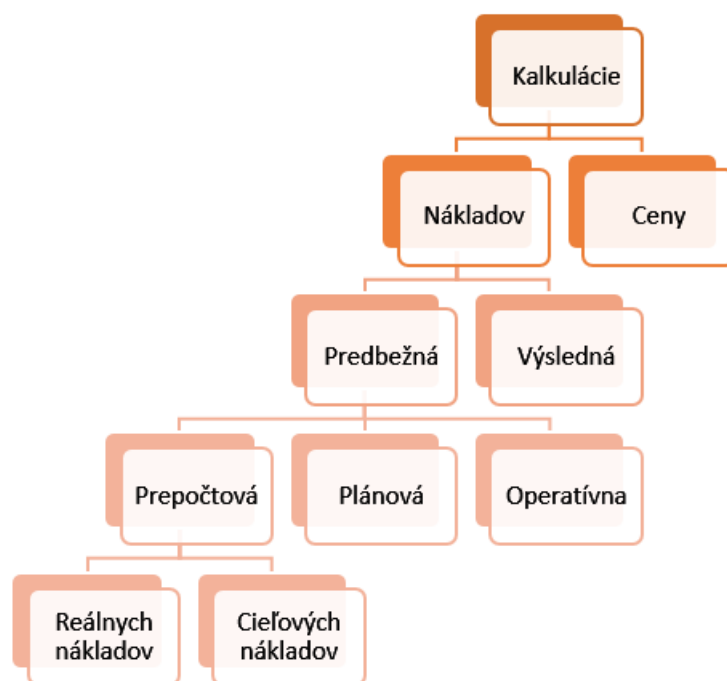
Ako spomína Popesko (2009, s. 67), v tomto prípade nejde ani tak o kalkulačnú metódu, ako skôr o určitú metódu priradovania. Dynamická kalkulácia je v určitých smeroch porovnateľná s klasickou prirážkovou metódou kalkulácie, ale má určité pridané informačné vlastnosti. Poukazuje na to, ako sa menia jednotlivé náklady v určitých fázach výrobného procesu v ohľade na to, koľko výrobkov reálne vyrábame. Sleduje pohyb jednotkových fixných nákladov, pri ktorých môžeme určiť, že sa so zvyšujúcim objemom výroby znižujú. Táto kalkulácia sa v súčasnej dobe pokladá za účinnú metódu.

3 KALKULAČNÝ SYSTÉM

Ako píše Král (2010, s. 182), kalkulačný systém môžeme klasifikovať ako súčet všetkých kalkulácií v podniku a vzťahmi, prepojeniami medzi nimi. Kalkulačný systém musí v celej spoločnosti zabezpečiť informačnú a metodickú jednotu a prepojenosť jednotlivých kalkulačných položiek a ich chronologickú nadväznosť. Kalkulácie ako také vychádzajú z:

- rozmerov spoločnosti,
- druhu vykonávanej činnosti spoločnosti,
- požiadavkách na podrobnosť jednotlivých kalkulácií,
- nevyhnutnosti ich použitia v rozmanitých fázach výroby.

Podľa Čechovej (2011, s. 97), kalkulačný systém pomáha pri rozhodovaní, o tom, či niektoré produkty alebo ich jednotlivé komponenty budeme vyrábať my alebo si ich kúpime od dodávateľa; napomáha riadiť hospodárnosť variabilných nákladov; a taktiež napomáha k oceneniu vlastných výrobkov. Podľa Krála (2010, s. 192) môžeme rozčleniť kalkulácie nákladov na dve hlavné časti z časového hľadiska na kalkuláciu predbežnú a kalkuláciu výslednú.



Obr. 12 - Kalkulačný systém a jeho členenie (Král, 2010)

3.1 Predbežná kalkulácia

Predbežná kalkulácia podľa Žižku a Maršíkovej (2008, s. 60) je z časového hľadiska uskutočňovaná už pred začatím akejkoľvek činnosti alebo aktivity vyvíjanej na danom výrobku alebo službe. Môžeme ju definovať tým, že pri jej určovaní ešte nemáme všetky nevyhnutné údaje o nákladoch na daný výrobok alebo službu. Môžeme povedať, že predbežná kalkulácia je akýmsi odhadom do budúcnosti nákladov, ktoré vynaložíme na daný výrobok alebo službu. Členíme ju na ďalšie tri kalkulácie a to prepočtovú, plánovú a operatívnu.

3.1.1 Prepočtová kalkulácia

Podľa Krála (2010, s. 195) je cieľom prepočtovej kalkulácie dať základ pre ďalšie kalkulácie vo firme, a hlavne pre posúdenie, či je daný výrobok alebo služba ekonomicky výhodná a efektívna. Dáva podklad pre rozhodovanie ohľadom náročnosti produktu z pohľadu nákladov a je dôležitá pri prvotnej tvorbe ceny ako aj pri tvorbe cenovej ponuky. Táto kalkulácia sa vyhotovuje v rovnakom čase ako technické a konštrukčné zloženie výrobku a jeho príprava. Je určená pre nové výrobky, ak nie sú k dispozícii údaje a normy. V tomto prípade je možné kalkuláciu využiť i pre produkty, ktoré sú určené spotrebiteľovi, ako aj pre produkty, ktoré zostávajú vo firme. V súčasnosti je hlavnou snahou dosiahnuť cieľové požiadavky na náročnosť nákladov, ktoré si stanoví pomocou tejto kalkulácie. Tento princíp sa nazýva kalkulácia cieľových nákladov. Môžeme ju rozdeliť na dve časti :

- **kalkulácia reálnych nákladov** – poukazuje na to, aké reálne náklady má priniesť daný produkt alebo služba, je prvou fázou,
- **kalkulácia cieľových nákladov** – používa kalkuláciu reálnych nákladov a pomocou nej stanoví cieľové podmienky.

3.1.2 Plánová kalkulácia

Ako publikuje Král (2010, s. 200), táto kalkulácia sa priamo napája na prepracované konštrukčné a technologické zloženie produktu a jeho prípravu. Má za úlohu zostavenie predpokladaných noriem spotreby a výkonu pracovníkov. Zabezpečuje vypracovanie rôznych plánov a zmien, ku ktorým počas výroby daného produktu môže dôjsť. Plánovú kalkuláciu môžeme rozčleniť na dve časti, na plánovú kalkuláciu čiastkovej doby a na plánovú kalkuláciu celej sledovanej doby.

Plánová kalkulácia čiastkovej doby hodnotí na akej výške sa nachádzajú jednotlivé náklady za dané časové obdobie, ak bola prevedená určitá predpokladaná zmena.

Plánová kalkulácia celej sledovanej doby – je to hodnotenie pomocou aritmetického priemeru čiastkových kalkulácií počas jednotlivých fáz výrobného procesu.

Neskôr sú plánové kalkulácie prospešné najmä ako základ na zostavenie predbežnej výsledovky a rozpočtu a napomáhajú k riadeniu nákladov ako takých počas celého výrobného procesu pomocou stanovenia jasných podmienok na náročnosť nákladov.

3.1.3 Operatívna kalkulácia

Podľa Popeska (2009, s. 56) sa tieto kalkulácie využívajú najmä pre automatizovaný priemysel. Táto kalkulácia sa zostavuje už počas výroby. Je prospešná najmä z pohľadu opráv nastavení strojov a výrobného postupu. Firma tak dokáže monitorovať flexibilitu jednotlivých pracovísk.

3.2 Výsledná kalkulácia

Podľa Krála (2010, s. 198), je výsledná kalkulácia následným zhodnotením a skontrolovaním priebehu skutočných nákladov vynaložených na jednotlivé produkty a služby. Výsledné kalkulácie sa obvykle sledujú v jednotlivých sériách alebo za jednotlivé objednávky, záleží najmä od veľkosti a typu podniku. Je to spätné hodnotenie jednotlivých útvarov a stredísk, ktoré priamo súvisia s výrobou produktu a toho ako sú schopní dodržať zadanú predbežnú kalkuláciu ako aj overenie reálnosti zadaných informácií v predbežných kalkuláciách.

Najviditeľjšia je výsledná kalkulácia v porovnaní s operatívnou kalkuláciou ak sa pozrieme na jednotkové náklady. Výsledná kalkulácia je dôležitá najmä vo firmách, ktoré majú dlhší výrobný proces, a ktoré vyrábajú produkty na objednávku.

Naopak, výsledná kalkulácia nie je taká preukázateľná a nemá takú hodnotu vo firmách, kde majú zavedenú hromadnú a sériovú výrobu, ak tieto firmy majú krátky výrobný proces a nie je vo firme známe, kto bude konečným spotrebiteľom.

3.3 Kalkulácia ceny

Ako publikuje Král (2010, s. 201), kalkulácia ceny naopak od kalkulácie nákladov zobrazuje spätné vrátenie nákladov a pridaného zisku. Cena by mala odrážať predovšetkým vynaložené náklady na daný výkon a požadovaný zisk. Predstavuje teda požadovanú úroveň zhodnotenia nákladov.

Veľký vplyv na výšku ceny má samozrejme aj konkurencia, od ktorej sa odvíja výsledná cena daného produktu. Môžeme tým zhodnotiť, že kalkulácia ceny je orientačná, ak výrazne prevyšuje alebo je výrazne nižšia od konkurencie. Môžeme povedať, že táto kalkulácia je iba podkladom pre konečné stanovenie ceny a nie všetky firmy ju využívajú. Pre firmy je ale dobré túto kalkuláciu zostavovať s ohľadom na skutočne vynaložené náklady.

3.3.1 Vymedzenie správnej ceny

Ako uvádza Král (2010, s. 524) vo svojej publikácii, cenu tvoríme pomocou niekoľkých dôležitých informácií:

- **prijateľnosť ceny pre odberateľov** – predstavuje cenu, ktorú sú maximálne ochotní odberatelia zaplatiť za dané množstvo a kvalitu výkonov,
- **ako dokáže hradiť náklady** – správna cena by mala pokryť všetky náklady súvisiace s výrobou a poskytovaním daného produktu alebo služby a mala by pokryť aj požadovaný zisk.
- **konkurencia** – je veľmi dôležitá z hľadiska toho, čo na trhu ponúka a aké sú štandardy ceny a kvality.

4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Teoretická časť tejto práce sa zaoberá rešeršou literárnych zdrojov k téme náklady a ich kalkulácia, kalkulačné metódy. Touto problematikou sa zaoberajú všetky spoločnosti, pretože je dôležitou súčasťou správneho riadenia fungovania podniku ako takého. V úvodných kapitolách práce bolo rozdelené účtovníctvo do dvoch kategórií, ktoré sa v súčasnosti používajú a kde sa vymedzili jednotlivé rozdiely medzi nimi. Následne bol podľa tohto členenia špecifikovaný pojem náklady. Konkretizované boli všetky dôležité členenia nákladov, ako je napr. druhové a účelové členenie. V tejto časti je ďalej spomenutá problematika alokácie nákladov.

Spomínané členenia nákladov využívajú rôzne druhy kalkulácií a kalkulačných vzorcov, ktoré sú potrebné k správne stanoveniu ceny vyrábaného alebo poskytovaného druhu výrobku, ďalej k stanoveniu správneho objemu a štruktúre vyrábaného produktu. Kalkulácie boli rozčlenené na základné nákladové kalkulácie a špeciálne nákladové kalkulácie. V prvom rade je dôležité správne určiť predmet kalkulácie a akým spôsobom sa k tomuto predmetu budú priradovať náklady. Nasleduje priradenie nákladov na kalkulačnú jednotku, a s tým súvisiace vytvorenie kalkulačného vzorca. V práci sú uvedené najpoužívanejšie kalkulačné vzorce v priebehu rokov. V súčasnosti si každý podnik môže vytvoriť svoj vlastný kalkulačný vzorec podľa vlastných potrieb, čomu tak nebolo pred rokom 1990, kedy podniky museli z nariadenia štátu dodržiavať typový kalkulačný vzorec.

Následovne je vymedzený pojem kalkulačný systém, z čoho tento systém vychádza a jeho členenie. V tejto časti je pomenovaná predbežná a výsledná kalkulácia a ich členenie, ako aj kalkulácia ceny a jej správne vymedzenie zohľadnením mnohých faktorov.

Získané poznatky z prvej časti práce budú aplikované do druhej časti, kde sa rozoberie kalkulačný systém spoločnosti PROXY, s. r. o. a v nadväznosti naň sa stanovujú odporúčania na zmenu systému.

II. PRAKTICKÁ ČASŤ

5 ÚVOD DO PRAKTICKEJ ČASTI A CHARAKTERISTIKA SPOLOČNOSTI

Táto časť práce je rozdelená do štyroch hlavných častí, a to charakteristika spoločnosti, analýza nákladov, špecifikácia súčasného stavu kalkulačného systému a následne návrh nového kalkulačného vzorca a návrhy a odporúčania.

Charakteristika spoločnosti obsahuje profil spoločnosti, základné ekonomické ukazovatele, organizačnú a ekonomickú štruktúru, SWOT analýzu. Táto časť je zameraná na poznanie prostredia skúmanej korporácie. Analýza nákladov poskytne bližší pohľad do stavu spoločnosti z pohľadu nákladov, táto časť bližšie hovorí o rozbore nákladov podľa druhového členenia, podľa závislosti na zmene objemu nákladov a nakoniec podľa kalkulačného členenia. Praktická časť je základným podkladom pre vytvorenie nového kalkulačného vzorca a systému. Rozbor súčasného stavu kalkulačného systému sa zaoberá tým, ako funguje firma v súčasnosti, aký kalkulačný vzorec používa.

Najdôležitejšími bodmi praktickej časti je návrh nového kalkulačného systému a návrhy a odporúčania. Tento bod praktickej časti sa zaoberá zvolením správnej metódy kalkulácie, rozdelením režijných nákladov, určením rozvrhových základní a percentuálnych sadzieb pri rážok a vytvorenie kalkulačného vzorca. Na záver vyvedené odporúčania a návrhy sú opatrenia pre spoločnosť, ktoré by mala uskutočniť ak chce zostať konkurencieschopnou na trhu.

5.1 Profil spoločnosti

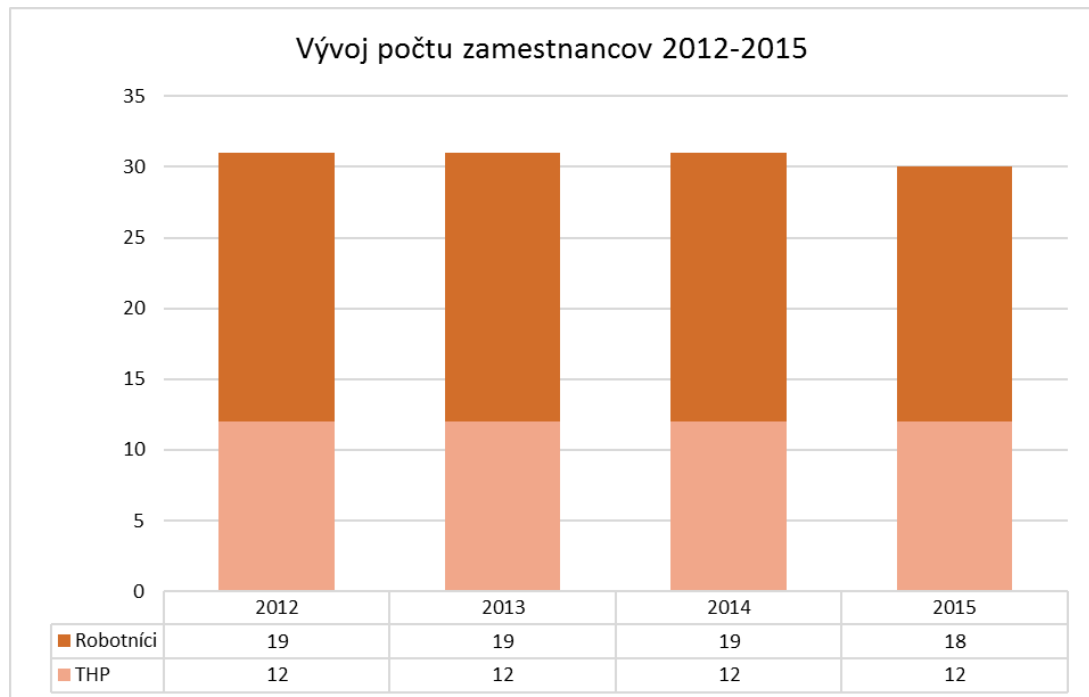
- Názov spoločnosti: PROXY, spol. s r. o.
- Právna forma: spoločnosť s ručením obmedzeným
- Predmet podnikania: hlavnú činnosť podnikania firma vykonáva v oblasti výroby zdvižných a manipulačných zariadení, projektovanie elektrotechnických zariadení, výroba strojov a zariadení pre všeobecné účely, výskum a vývoj. Firma sa taktiež zaoberá poradenskou a konzultačnou činnosťou v oblasti výpočtovej techniky, elektrotechniky, automatizačnej, regulačnej a mechanizačnej techniky.
- Dátum vzniku: 14.11.1991
- IČO: 18048773
- SK NACE: 28.29.0
- Sídlo spoločnosti: Trenčianska 21, Nové Mesto nad Váhom, 915 01
- Počet zamestnancov: 30

- Základný kapitál: 6 800 eur
- Konatelia: Ing. Peter Gregorovič, Ing. Peter Jůzl

Spoločnosť PROXY, s. r. o. bola založená v novembri 1991 ako konštrukčno – realizačná firma, ktorej hlavným cieľom bolo využiť mnohoročné vývojárske a konštrukčné znalosti a skúsenosti pracovníkov. Neskôr svoj predmet činnosti upravili o výrobu strojov a technológií pre rôzne odvetvia priemyslu, vyrába pohonovú techniku s orientáciou na striedavé pohony a severpohony. Ďalej poskytuje i poradenskú a konzultačnú činnosť v oblasti výpočtovej techniky, elektroniky, automatizačnej, regulačnej a mechanizačnej techniky.

Ako jediná na Slovensku vyrába linky na minerálnu vlnu, s ktorými sa prezentuje v Česku, Maďarsku, Ukrajine, Chile, Číne, Rusku, atď. Spoločnosť je veľmi flexibilná i s ohľadom na problematiku a ťažšie zhotovovanie niektorých produktov, ktoré poskytuje. Počas doby, ktorú firma prevádzkuje činnosť, získala bohaté skúsenosti v oblasti konštruovania a výroby mechanizačnej techniky ako aj výroby jednoúčelových strojov, ako sú odťahové valce, dopravníky a pod. Spoločnosť v styku so zákazníkmi preferuje individuálny prístup vzhľadom k problematike poskytovaných produktov a služieb. Tento postoj zabezpečuje spokojnosť zákazníkov i podniku.

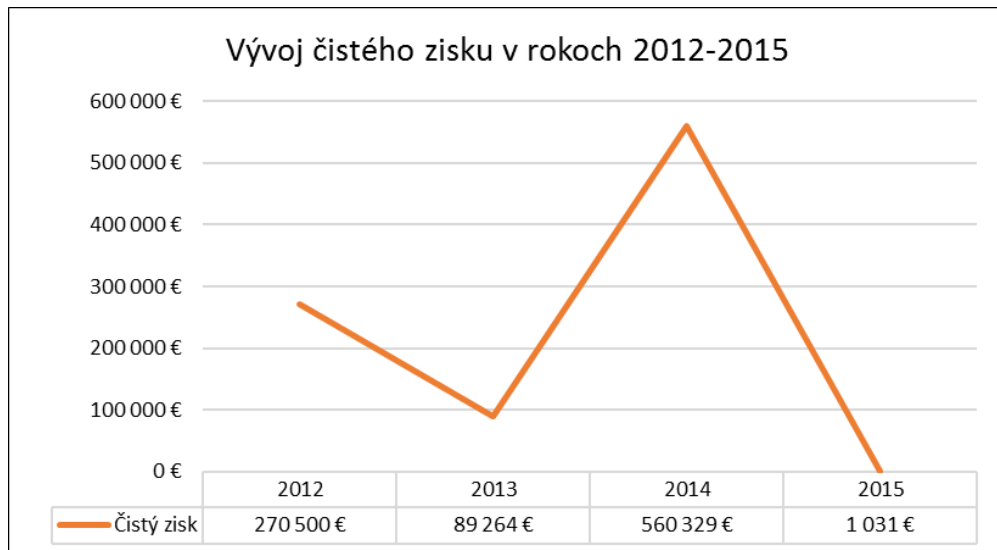
Podnik v súčasnosti zamestnáva 30 zamestnancov v jednozmennej prevádzke. Štruktúra a počet pracovníkov sa v jednotlivých rokoch praveľmi nelíšili, firma pracuje dlhé roky s rovnakými, overenými a skúsenými pracovníkmi. Zmeny v počte zamestnancov nastávajú jedine v prípade, kedy odchádzajú do dôchodku, ale často bývajú už pred odchodom nahradení zaškolenými pracovníkmi. Vedenie firmy ako i robotníci zostávajú v priebehu rokov nezmenení s jednou drobnou výnimkou, od roku 2015 klesol počet zamestnancov o jedného.



Obr. 13 - Vývoj počtu zamestnancov v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

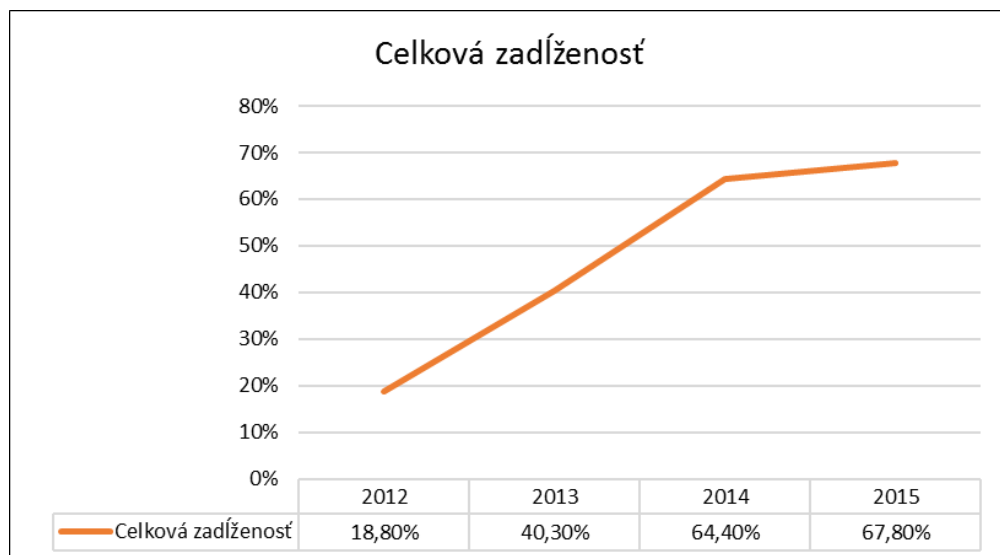
5.1.1 Vývoj základných ukazovateľov

- **Čistý zisk** za minulý rok rapídne klesol z vysokých hodnôt 560 329 € na 1 031€. Tento veľký skok majú za následok celkové zákazky firmy ako takej. V roku 2014 sa dokončilo veľké množstvo objednávok a projektov, čo malo za následok nárast čistého zisku firmy. V roku 2015 sa rozbiehali ďalšie projekty, ktorých plnenie má nastať až v roku 2016, čiže zisky by mali opätovne vzrásť na tieto hodnoty. Je pravdou, že v tomto odvetví je ťažká udržateľnosť zisku z pohľadu potrieb zákazníkov. Najväčšou položkou zisku bývajú linky na severpohony a iné výrobné linky, po ktorých je dopyt v okolí firmy takmer nasýtený. Firma vidí príležitosť v novootváraných závodoch južne od jej sídla a ďalej v zahraničných spoločnostiach, s ktorými spolupracuje.



Obr. 14 - Zobrazenie vývoja čistého zisku v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Celková zadlženosť firmy neustále rastie, v roku 2012, kedy mala 18,8% sa vyšplhala na 67,8%, čo už nie je odporúčaná hodnota, ktorá sa pohybuje od 30% do 60% zadĺženia. Spoločnosť by mala zvážiť zníženie tohto ukazovateľa, pretože nepriaznivo ovplyvňuje vývoj firmy.



Obr. 15 - Grafické zobrazenie vývoja zadĺženosti v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Ostatné ukazovatele ako sú likvidita, aktivita a rentabilita poukazujú na finančné zdravie podniku ako celku.

5.2 Organizačná štruktúra



Obr. 16 - Grafické znázornenie organizačnej štruktúry spoločnosti (vlastné spracovanie)

Organizačnú štruktúru spoločnosti PROXY, s. r. o. môžeme definovať ako líniovú, ktorá je vhodná do malých organizácií, ako je vybraná firma. Značnou výhodou je presné vymedzenie nadriadenosti a na druhej strane je nutnosť informovanosti vedúceho pracovníka, v tomto prípade konateľov.

5.3 Ekonomická štruktúra

Ekonomická štruktúra je zriadená za účelom rozdelenia podniku do jednotlivých hospodárskych stredísk. Mnoho firiem používa toto členenie, ktoré je vhodné pre veľké podniky. Menovaná spoločnosť si danú štruktúru upravila pre svoje potreby vzhľadom na veľkosť výrobných priestorov a počet zamestnancov. Systém stredísk je veľmi jednoducho zložený a momentálne sa nevyužíva.

Tab. 1 - Ukážka stredísk vo všeobecnosti (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Označenie strediska	Názov strediska	Označenie strediska	Názov strediska
01	Vedenie firmy	06	Výrobná hala
02	Ekonomické oddelenie	07	Montáž
03	Automobily	08	Kontrola
04	Upratovacie služby a údržba	09	Skladové hospodárstvo
05	Konštrukcie	10	Lakovňa

5.4 SWOT analýza

V tejto časti je bližšie poukázané na silné, slabé stránky spoločnosti ako aj príležitosti a hrozby, ktoré môžu v spoločnosti vzniknúť. SWOT analýza bola posudzovaná na základe získaných informácií zo spoločnosti a povedomí o firme celkovo.

Tab. 2- SWOT analýza (vlastné spracovanie)

SWOT analýza	
Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> - dobré meno - kvalitné produkty - osobitý prístup - široká ponuka mechanizmov - ponuka náhradných materiálov - skúsení a vzdelaní pracovníci - poradenská činnosť 	<ul style="list-style-type: none"> - nedostatočná reklama - internetové stránky v neznámom jazyku - firma nie je veľmi známa
Príležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> - preniknúť na nové trhy - možnosť spolupráce - rozšírenie sortimentu podľa požiadaviek zákazníkov - možnosti nových materiálov - rozšírenie pôsobnosti a dobrého mena, 	<ul style="list-style-type: none"> - neúspech na nových trhoch - uniknutie informácií - pokles kvality (rozdielnosť materiálov) - drahá pracovná sila - nepriaznivý vývoj menových kurzov.

Príležitosti	Hrozby
- lacnejšia pracovná sila - nové kontakty	

Určíme si jednotlivé bod SWOT analýzy – silné, slabé stránky, príležitosti a hrozby. V nasledujúcich tabuľkách sme im priradili známku, podľa ktorej sú hodnotené – čím vyššia známka, tým vyššia dôležitosť (známky sú hodnotené 1-5). Následne na to sme pridelili každej položke váhu, prostredníctvom ktorej firma určuje aký má pre ňu význam. Následne vynásobíme tieto dve hodnoty a vzniknú nám pomerové čísla, ktoré zrátame. Jednotlivé čísla medzi sebou odčítame v jednotlivých položkách vnútorného (silné, slabé stránky) a vonkajšieho (príležitosti, hrozby) prostredia.

Tab. 3 - Silné stránky (vlastné spracovanie)

Silné stránky	Známka	Váha	Σ
Dobré meno	+5	0,1	0,5
Kvalitné produkty	+5	0,4	2
Osobitý prístup	+4	0,2	0,8
Široká ponuka mechanizmov	+3	0,1	0,3
Ponuka náhradných materiálov	+2	0,1	0,2
Skúsení a vzdelaní pracovníci	+3	0,1	0,3
Spolu	-	1	4,1

Tab. 4 - Slabé stránky (vlastné spracovanie)

Slabé stránky	Známka	Váha	Σ
Nedostatočná reklama	-3	0,7	-2,1
Internetové stránky v cudzom jazyku	-2	0,3	-0,6
Spolu	-	1	-2,7

Tab. 5 - Príležitosti (vlastné spracovanie)

Príležitosti	Známka	Váha	Σ
Preniknúť na nové trhy	+5	0,4	+2
Možnosť spolupráce	+4	0,1	+0,4
Rozšírenie sortimentu podľa požiadaviek zákazníkov	+3	0,1	+0,3
Možnosti nových materiálov	+1	0,05	+0,05
Rozšírenie pôsobnosti a dobrého mena	+4	0,2	+0,8
Lacnejšia pracovná sila	+2	0,05	+0,1
Nové kontakty	+5	0,1	+0,5
Spolu	-	1	4,15

Tab. 6 - Hrozby (vlastné spracovanie)

Hrozby	Známka	Váha	Σ
Neúspech na nových trhoch	-4	0,3	-1,2
Uniknutie informácií	-3	0,3	-0,9
Pokles kvality (rozdielnosť materiálov)	-2	0,2	-0,4
Drahá pracovná sila	-3	0,1	-0,3
Nepriaznivý vývoj menových kurzov	-1	0,1	-0,1
Spolu	-	1	-2,9

Tab. 7 - Výsledná analýza (vlastné spracovanie)

Vnútorne prostredie	4,1	-2,7	1,4
Vonkajšie prostredie	4,15	-2,9	1,25

Hodnoty z analýzy vyšli kladne, čo je známou toho, že firma si na trhu počína dobre – silné stránky prevažujú tie slabé a príležitosti prevažujú hrozby zahraničného trhu. Firme by sme odporučili zapracovať na zlepšení internetových stránok – je tu potreba, aby boli stránky v slovenskom i zahraničnom jazyku (angličtina, nemčina). Odporúčame taktiež rozšírenie povedomia o spoločnosti pomocou reklám na Slovensku i v zahraničí.

6 ANALÝZA NÁKLADOV

Analýza nákladov bola prevedená z troch hľadísk, a to podľa:

- druhového členenie nákladov,
- členenia v závislosti na objeme výkonov
- kalkulačné členenie nákladov.

6.1 Druhové členenie nákladov

O výške a členení jednotlivých nákladov spoločnosti PROXY, s. r. o. vypovedá tabuľka 8, ktorá poukazuje na váhu každého druhu nákladov vo firme. Percentuálne ukazovatele sa v priebehu rokov menia, najväčšiu zmenu zaznamenávali v roku 2013 na 2014, kedy sa zmenila spotreba materiálu a energie z 26% na 50%. Táto zmena sa prakticky vyrovnáva so zmenou osobných nákladov, ktoré v spomínanom období klesli z 45% na 28%. V rokoch 2014 a 2015 prevažuje spotreba materiálu a energie, čo je vo výrobných podnikoch prirodzené. Nižšie hodnoty na spotrebe materiálu a energie v roku 2013 mohli byť zapríčinené doznievajúcou krízou v odvetví. Ak sa pozrieme na osobné náklady môžeme povedať, že sa príliš v priebehu rokov nemenili, teda v rámci prirodzeného rastu miezd. Je potrebné uviesť, že v roku 2014 sa zmenilo vedenie firmy – spoločnosť prebrali noví konatelia, čo mohlo mať za dôsledok zvýšenie miezd pracovníkov. Vyšší podiel v roku 2013 môžeme prisúdiť menšiemu objemu vyrábaných výkonov a stávajúcemu počtu zamestnancov. Odpisy a ostatné náklady uvedené v tabuľke neprešli výraznejšou zmenou až na služby, ktoré mohli byť taktiež zapríčinené novým vedením firmy a využívaním nových služieb.

Tab. 8 - Druhové členenie nákladov spoločnosti za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

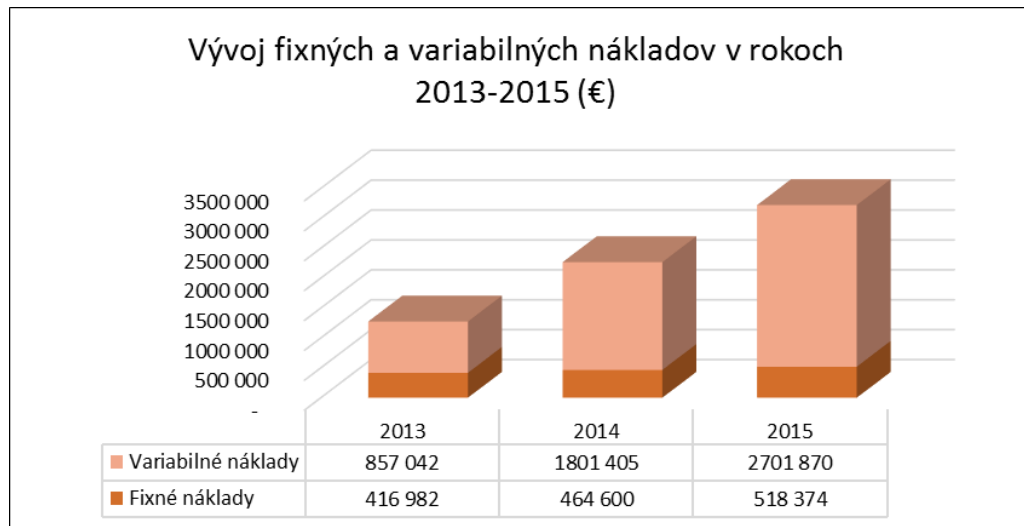
Druh nákladu	2013		2014		2015	
	€	%	€	%	€	%
Spotreba mat. a energie	334 305	26,24%	1 145 024	50,53%	1 567 386	48,67%
N vynaložené na obst. predaného tovaru	94 226	7,40%	107 785	4,76%	87 305	2,71%
Služby	213 725	16,78%	311 028	13,73%	773 508	24,02%
Osobné náklady	578 966	45,44%	637 351	28,13%	714 034	22,17%
Dane a poplatky	6 560	0,51%	7 738	0,34%	7 843	0,24%
Odpisy	34 033	2,67%	34 122	1,51%	34 126	1,06%
Finančné náklady	3 367	0,26%	14 438	0,64%	18 646	0,58%
Ostatné náklady na HČ	8 842	0,69%	8 519	0,38%	17 396	0,54%
Spolu	1 274 024	100,00%	2 266 005	100,00%	3 220 244	100,00%

6.2 Členenie nákladov podľa závislosti na objeme výkonov

Toto členenie bolo zhotovené na základe klasifikačnej analýzy, ktorá triedi náklady na fixné a variabilné podľa toho ako reagujú na zmeny objemu výkonov a na základe roztriedenia jednotlivých položiek v čase v rokoch 2013-2015. Všetky informácie boli získané z účtovnej závierky firmy a interných zdrojov.

U každej položky z nákladov bolo hodnotené, v akej miere sa mení v závislosti na zmenách objemu výkonov zároveň bol braný do úvahy vývoj v jednotlivých rokoch. K najvýznamnejším položkám variabilných nákladov patrí samozrejme spotreba materiálu (keďže sa nachádzame vo výrobnom podniku), mzdy výrobných pracovníkov, náklady na obstaranie predaných tovarov a externé služby. Mzdy pracovníkov boli rozdelené medzi fixné a variabilné náklady podľa odhadovaného pomeru v závislosti na počte výrobných zamestnancov oproti technicko-hospodárskym pracovníkom. Tieto sumy sú orientačné, keďže pri spracovaní práce neboli k dispozícii presné zložky mzdového ohodnotenia zamestnancov, boli prepočítané podľa priemernej mzdy pracovníkov na jednotlivých oddeleniach. Ako je viditeľné z nasledujúceho grafu, variabilné náklady rastú prirýchlo v porovnaní s fixnými nákladmi.

Tie položky, ktoré zmeny objemu výkonov zasahujú najmenej, teda sú neovplyvniteľné alebo ovplyvniteľné minimálne objemom výroby, boli zaradené do fixných nákladov. Jedná sa o mzdové náklady technicko-hospodárskych pracovníkov, odpisy, vodné a stočné. V porovnaní s variabilnými nákladmi sú fixné náklady nízke. Spoločnosť má vo vlastníctve svoju budovu, v ktorej prevádzkuje ako i výrobu, tak tu sídlia i technicko-hospodárski pracovníci, čiže spoločnosť neplatí nájomné. Taktiež je dôležité spomenúť, že v dlhodobom hľadisku je ťažké hodnotiť a rozdeliť náklady na fixné a variabilné, pretože všetky náklady sa v dlhodobom horizonte javia ako variabilné.



Tab. 9 - Grafické zobrazenie vývoja fixných a variabilných nákladov v rokoch 2013-2015 (Vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Napriek tomu, že výška fixných nákladov v sledovanom období rástla, ich celkový podiel na nákladoch ako celku sa znižoval. V roku 2013 sa podieľali na celkových nákladoch 33%, v roku 2014 to bolo 21% a nakoniec v roku 2015 17%. Rastu variabilných nákladov môžeme prisúdiť stále sa rozširujúcu výrobu a tým aj spotrebu materiálu. Analýzu nákladov môžete vidieť v tabuľke 9.

6.3 Kalkulačné členenie nákladov

Ku rozdeleniu nákladov podľa kalkulačného členenia boli využité konečné sumy z účtovnej uzávierky a interné dokumenty spoločnosti.

Toto rozčlenenie a jeho presné určenie komplikuje mnoho faktorov. Predovšetkým je to nejasné rozdelenie celkových miezd na priame mzdy, ďalej mzdy vo výrobnjej réžii a mzdy v správnej réžii. Rozdelenie prebehlo po konzultácií so zodpovedným pracovníkom firmy mzdového oddelenia, no nemusí byť presné. Veľmi ťažko sa hodnotí najmä práca konštruktérov, keďže výsledky ich práce vstupujú do výroby, čiže časť ich mzdy bola zaradená do výrobnjej réžie a časť do správnej réžie. Viacero pracovníkov má taktiež dve funkcie, ktorých rozčlenenie je náročné.

Spotreba materiálu a energie, teda najmä energie bola rozdelená odhadom. Budova, v ktorej firma sídli sa delí na dve časti. V jednej časti prebieha výroba a sú tu umiestnené dielne elektrotechnikov. V druhej časti na poschodí sú umiestnení konštruktéri, ekonomickí pracovníci, vedenie a pod. Je preto ťažké určiť podiel napr. energie na vykurovanie, keďže sa

jedná o jednu budovu. Samozrejme, že energia vynaložená priamo vo výrobe je omnoho väčšia ako vynaložená v kanceláriách, na to bol pri zostavovaní štruktúry nákladov podľa kalkulačného členenia braný ohľad.

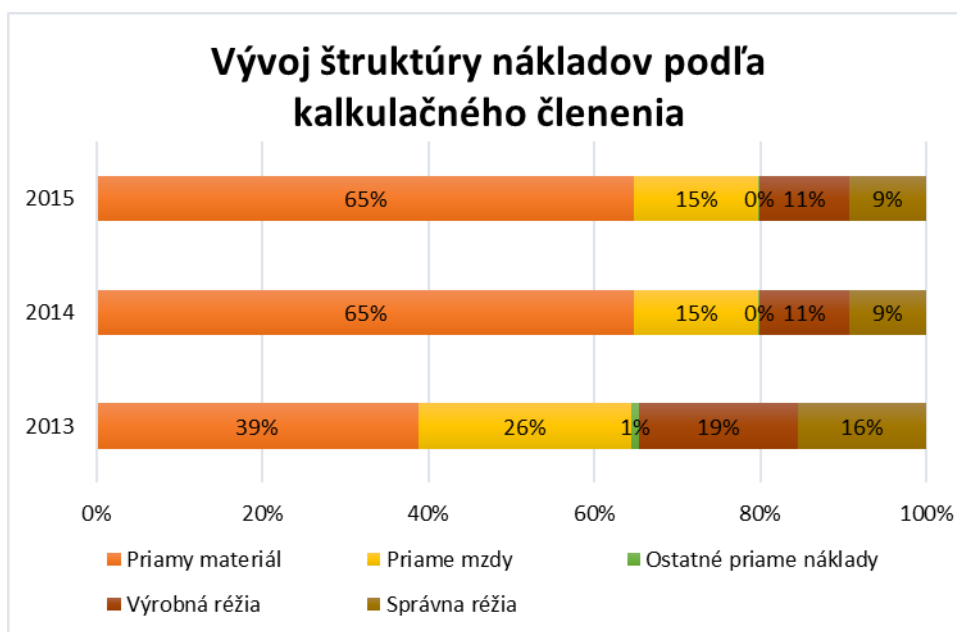
Do skupiny ostatné priame náklady boli zaradené najmä náklady na skúšky správnosti zariadení, testovanie materiálov a náklady na prepravu výrobkov po budove firmy (čiže v rámci jednotlivých výrobných oddelení). Táto položka nie je veľmi vysoká z toho dôvodu, že firma vyrába najmä výrobky, ktoré sú umiestnené v najväčšej otvorenej hale a nie je možné s nimi počas výroby veľmi manipulovať vzhľadom k ich veľkosti.

Nepriame náklady boli rozdelené pre účely nového kalkulačného vzorca na správnu a výrobnú réžiu. Je potrebné podotknúť, že všetky náklady priradené k jednotlivým položkám ako sú energie a mzdy, sú rozdelené po porade so mzdovým pracovníkom odhadom, podľa priemernej výšky miezd jednotlivých oddelení. Výrobná réžia zahrňuje najmä náklady spojené nepriamo s výrobou, ako sú odpisy výrobných zariadení spoločnosti, ktoré boli rozčlenené podľa jednotlivých položiek majetku spoločnosti. Ďalej sem boli začlenené položky energie, ktoré súvisia s výrobou a mzdy pracovníkov, ktoré súvisia s výrobou. Sú to najmä časti miezd konštruktérov a mzdy pracovníkov ktorý majú na starosti obsluhu a opravy strojov použitých k výrobe, ako i opravné súčiastky strojov a oleje potrebné k ich preprave a pod.

Do správnej réžie boli začlenené položky odpisov tej časti majetku, ktorú využívajú pracovníci kancelárií, ako sú počítače a konštruktérske zariadenia. Taktiež sem boli začlenené pomerne časti odpisov budovy podľa pomeru na zaberanej ploche budovy. Ďalej sa tu nachádzajú mzdy pracovníkov ekonomického oddelenia, konateľov a časti miezd konštruktérov. Začlenené sú tu i časti energií, ktoré mohli byť spotrebované v kanceláriách – električka, vykurovanie, voda.

V nasledujúcom grafe je znázornený vývoj štruktúry nákladov podľa kalkulačného členenia. Z grafu je jasné, že priamy materiál má najväčší podiel na nákladoch v kalkulačnom vzorci a od roku 2013 neustále rastie. Percentuálne sa táto hodnota ustálila, ale hodnoty v eurách neustále rastú a tým pádom rastú aj ostatné náklady napr. na mzdy, pretože pracovníci pracujú viac. Je to spôsobené najmä tým, že od roku 2013 sa rapídne zvýšila spotreba materiálu v dôsledku viacerých zákaziek a tým pádom aj omnoho viac vyrobených výrobkov. Čiže percentuálny skok z 39% na 65% je teda odôvodnený. Upravil sa pomer miezd na celku

z 26% na 15%, pretože mzdy síce rástli, ale oproti rastúcej hodnote spotreby materiálu zaberajú omnoho menšiu časť. Ďalej sa taktiež znížil pomer na celku výrobnéj réžie i správnej réžie, hoci ich hodnoty každý rok stúpili. Ostatné priame náklady globálne v roku 2014 a 2015 zaberajú 0% oproti roku 2013, kedy mali 1%. Čiže môžeme zhrnúť, že z pohľadu spotrebovaného materiálu sa vyrába čoraz viac výrobkov, pričom ostatné náklady na mzdy, odpisy energie stúpajú pomalšie, teda sa z dlhodobého hľadiska znižuje ich podiel na celkových nákladoch.



Tab. 10 - Vývoj štruktúry nákladov podľa kalkulačného členenia v rokoch 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

7 ANALÝZA SÚČASNÉHO KALKULAČNÉHO SYSTÉMU

Táto kapitola sa bližšie bude zaoberať predbežnou a výslednou kalkuláciou v analyzovanej spoločnosti. Na konci bude prevedená ukážková kalkulácia na jednom z výrobkov spoločnosti.

7.1 Predbežná kalkulácia nákladov

Systém predbežnej kalkulácie nákladov vo firme PROXY, s. r. o. je veľmi jednoduchý, rozdelený do pár krokov:

- ekonomické oddelenie prijme objednávku, spracuje ju a následne zašle s požiadavkami na výrobu a vlastnosti výrobku konštruktérovi, ktorý je zodpovedný za predbežné návrhy,
- konštruktér vypracuje náčrt/návrh daného produktu a spolu so zoznamom a množstvami potrebného materiálu zašle späť na ekonomické oddelenie,
- ekonomické oddelenie priradí ku každému materiálu cenu (vytvorí tzv. kusovník), za ktorú nakupuje od dodávateľov (ak daný materiál ešte nenakupovali, zistí cenu na internete, alebo priamo u dodávateľ'a) a spočíta náklady na spotrebu materiálu, ktorý uviedol konštruktér,
- posledným krokom je priradenie 50% marže. Následne po pripočítaní marže vyjde predbežná kalkulácia, ktorá pri nových návrhoch a konštrukciách musí byť schválená konateľmi spoločnosti a následne je spolu s návrhom a zoznamom použitého materiálu, predbežného postupu výroby (v postupe výroby sa rozumie napr. stanovenie typu zvarov, použité skratky, žiadne výrobné tajomstvo sa nezasiela, iba sa spoločnosť uisťuje, že spĺňa požiadavky zákazníka) zaslaná zákazníkovi.

Túto kalkuláciu môžeme nazvať i prepočtovou, keďže rovnaký výrobok spoločnosť produkuje minimálne.



Tab. 11 - Schéma zostavovania predbežnej kalkulácie

Samozrejme, tento postup nefunguje vždy. Firma má stálych zákazníkov pre niektoré typy produktov, ktoré pravidelne pre nich vyrába. Pri zadaní objednávky, kde požadujú znova ten istý druh produktu, nie je potrebné vypracovávať opäť celú kalkuláciu, použije sa už vytvorená. Firma robí prekalkulovanie nákladov ak je jej známe, že spoločnosť od ktorej nakupuje určitý druh tovaru zmenila cenník, a teda náklady na výrobu produktu stúpnu v závislosti na zmene ceny daného materiálu. Touto metódou kalkulácie vstupuje do ceny výrobku jedine materiál, ktorý bol priamo spotrebovaný na výrobu daného produktu. Systém teda neráta s akýmikoľvek inými nákladmi okrem spomínaného materiálu. V priemere je spoločnosť schopná poslať od spracovania objednávky ponuku do 3 pracovných dní, závisí od toho, či sa jedná o často vyrábaný produkt alebo o produkt na zákazku. Pri produktoch na zákazku (výrobné linky a pod.) môže vypracovanie návrhu trvať i niekoľko týždňov, s tým väčšinou zákazníci rátajú, vzhľadom na veľkosť, náročnosť a prácnosť výrobku.

7.2 Výsledná kalkulácia nákladov a ceny

Ďalej spoločnosť využíva výslednú kalkuláciu, ktorá sa v mnohých prípadoch vôbec nelíši od predbežnej, drobné rozdiely spôsobujú navýšenie cien dodávateľov, prípadné zmeny konštrukcie výrobkov počas výroby alebo viac použitého materiálu.

Spoločnosť využíva overených, spoľahlivých dodávateľov, čo je však nepriaznivé. nedáva si vypracovať nové ponuky od dodávateľov, ktorí sú noví na trhu a ponúkajú výhodnejšie

dodacie podmienky. Častokrát teda využíva síce spoľahlivých dodávateľov, niektorých už viac ako 20 rokov, za nepriaznivé ceny vzhľadom k výhodnejším dodávateľom, ktorí sa nachádzajú bližšie a sú flexibilnejší.

Tento systém má veľkú nevýhodu, a to, že nepočíta vôbec s akýmkoľvek členením nákladov, že ku kalkulácií využíva jedine priamu spotrebu materiálu a už spomínanú maržu. Kalkulačný vzorec firmy je teda veľmi jednoduchý a v žiadnom prípade nie je vyhovujúci pre firmu, ktorá chce pokryť náklady spojené s výrobou a prevádzkou celého podniku.

Spotreba materiálu

+ 50% zisk

Cena bez DPH

Tab. 12 - Súčasný kalkulačný vzorec spoločnosti (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Systém zjavne vo firme funguje takto už od jej začiatku, takže je pre ňu zrejme vyhovujúci, keďže firma funguje viac ako 20 rokov. Mechanizmus však nevyhovuje vzhľadom na často sa meniace podnikateľské prostredie a objem nákladov, ktorý by mal správny kalkulačný vzorec pokryť. Taktiež systém, ktorý firma využíva nie je dostačujúci. Samozrejme, konštruktér má objektívne posúdiť materiál použitý v danom výrobku, keďže najlepšie vie, čo do výrobku vstupuje, ale musia sa posúdiť aj ostatné náklady a faktory použité pri výrobe produktu ako sú mzdy zamestnancov výroby, ale i zamestnancov ekonomického oddelenia, majiteľov spoločnosti a všetkých ostatných pracovníkov firmy. Ďalej je potrebné pokryť spotrebu energií a ostatné režijné náklady – výrobnú réžiu a správnu réžiu. Takisto v spoločnosti tvoria náklady na obsluhu zariadení slúžiacich na výrobu produktov rôzne oleje a pod. Firma takisto poskytuje poradenské služby v oblasti elektrotechniky a zariadení na severpohony, ich cenu určujú podľa konkurenčných cien iných poradenských firiem v okolí. Tieto služby a ich cenník sú väčšinou na dlhšie časové obdobie fixné, nemienia sa príliš často.

7.2.1 Príklad výslednej kalkulácie v spoločnosti – vozík na sudy s lepidlom

Predmetom tejto kalkulácie bude jednoduchý príklad, na ktorom bude poukázaný systém spoločnosti. Vybraným predmetom je vozík na sudy s lepidlom, ktorý sa vo firme vyrába pomerne často, iba jeho účel sa líši podľa zákazky. Pre účely tejto práce bol vybraný na prepravu sudov s lepidlom.

Parametre:

Vonkajšie rozmery: 900x900x800/1060 mm

Rozmery valčekového dopravníka: 700x600 mm

Nosnosť: 300 kg

Vozíky na prepravu sudov s lepidlom sú zvarané z oceľových trubiek s povrchovou úpravou - striekaním. Vozíky sú vybavené otočnými kolesami, z toho jeden pár je s brzdou.

Spotreba materiálu	664 €
Marža 50%	332 €
Cena bez DPH	996 €

Tab. 13 - Ukážka kalkulácie na vozíku na sudy s lepidlom (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Výsledná cena bez DPH vozíku na sudy s lepidlom je 996 €. Táto cena bola poskytnutá spoločnosťou a následne rozanalyzovaná – bola oddelená časť marže a časť spotreby materiálu, čiže sa môže s určitosťou povedať, že spotrebovaný materiál na tento produkt predstavuje 664 € a táto suma bude použitá aj v novom kalkulačnom vzorci.

7.3 Operatívna kalkulácia

Spoločnosť operatívnu kalkuláciu nevyužíva, pre firmu nie je potrebná vzhľadom na to, že tento typ kalkulácie sa využíva hlavne vo vysoko automatizovaných spoločnostiach, s hromadnou výrobou, a z toho dôvodu je pre firmu bezpredmetný, nikdy ho nevyužívala.

7.4 Identifikácia nedostatkov

Hlavným nedostatkom súčasného kalkulačného systému je to, že nepokrýva skutočne vytvorené náklady na výrobu daného výrobku okrem spotrebovaného materiálu. Určená marža 50% bez akýchkoľvek dôvodov alebo bližšieho prepočtu je určite chybná, keďže v priemere tržby za posledné roky dosahovali 9%. Marža by bola správna, keby boli percentuálne prepočítané náklady či už priame (okrem spotrebného materiálu) alebo nepriame a tým by bola určená, ale v spoločnosti to takto nebolo a marža je určená pevne. Keďže vo firme počítajú iba so spotrebou priameho materiálu, môže sa stať, že im výnosy z predaja produktov nepokryjú náklady na prevádzku alebo mzdy. Spoločnosť tento systém používa od začiatku fungovania, a preto je zmena vzhľadom na neustály konkurenčný boj v oblasti cien potrebná.

8 NÁVRH NOVÉHO KALKULAČÉHO SYSTÉMU

V podnikoch ako takých sa deje mnoho zložitých procesov a stanovenie správneho a efektívneho kalkulačného systému pre danú spoločnosť nie je jednoduché. Vo firme PROXY, s. r. o. tomu nie je inak. Spoločnosť využíva nedostatočnú a jednoduchú kalkuláciu už viac ako 20 rokov. Kalkulácia vôbec neráta s akýmikoľvek inými nákladmi okrem spotreby materiálu, ktorý priamo súvisí s výrobou daného produktu. Celková vypovedacia schopnosť daného kalkulačného systému je teda minimálna. Je potrebné stanoviť taký kalkulačný systém, ktorý by pokrýval náklady, ktoré vznikajú v celom podniku a nie len spotrebu materiálu.

8.1 Nová metóda kalkulácií

Nová metóda kalkulácie musí spĺňať predovšetkým dve požiadavky, a to:

- zahŕňať náklady priamo i nepriamo súvisiace s výrobou daného produktu,
- finančná náročnosť.

V situácií daného podniku prichádza do úvahy jedine absorpčná kalkulácia, pretože podnik má značné problémy s kalkulovaním nákladov a ich priradovaním k jednotlivým výkonom. Zvolený bol teda absorpčný typ kalkulácie, rozhodovalo sa medzi kalkuláciou podľa aktivít (ABC metóda) a prirážkovou metódou kalkulácie. ABC metóda je veľmi precízna a spoľahlivá, snaží sa podľa príčinnej súvislosti priradiť náklady ku jednotlivým výkonom. Jej veľkou nevýhodou je prácnosť, potrebné množstvo informácií a najmä finančná náročnosť. Zaviesť túto metódu do spoločnosti, ktorá má iba 30 zamestnancov by bolo časovo náročné najmä z pohľadu rozdielnosti a prácnosti výroby ponúkaných výrobkov, a taktiež je pravdepodobné, že by táto metóda bola finančne ťažšie zvládnuteľná.

Pre **prirážkovú kalkuláciu** nie je potrebné veľké množstvo informácií, prakticky všetko potrebné firma vedie v účtovných dokladoch a závierkach. Je jednou z najpoužívanejších metód kalkulácie a je dobre adaptovateľná na podmienky konkrétneho podniku, ktorý doteraz nemal veľké skúsenosti s kalkuláciou nákladov ako takých. Využíva sa v nej taktiež **di-ferenciovaná metóda** tejto kalkulácie, kde umožňuje rozdeliť nepriame (režijné) náklady na viacero častí, najčastejšie na výrobnú a správnu réžiu, ako bolo uskutočnené v časti 6.

8.2 Rozdelenie a určenie režijných nákladov

Pre potreby nového kalkulačného vzorca bolo stanovené rozdelenie a určenie jednotlivých režijných nákladov už v časti 6.3. Všetky použité informácie vychádzajú z dokumentov súvisiacich s finančným pojatím účtovníctva, a teda nie všetky položky mohli byť zaradené do režijných nákladov spoločnosti. Jednalo sa predovšetkým o položky súvisiace s opravnými položkami, ich tvorbou a zúčtovaním, ďalej s odloženou daňou a zúčtovaním a tvorby rezervy na daň z príjmov právnických osôb.

8.3 Rozvrhové základne a režijné prirážky

Rozvrhové základne boli určené podľa toho, k akým položkám sa najviac viažu, z ktorých položiek sú najčastejšie a v najväčšom pomere tvorené. Pri výrobnej réžií bola zvolená rozvrhová základňa priame mzdy. Pri správnej réžií bola zvolená rozvrhová základňa priame náklady celkom, čiže preto sa jednotlivé percentá výrobnej a správnej réžie navzájom odlišujú. Percentá režijných prirážok boli vypočítané jednoducho, ako pomer jednotlivých réžií ku rozvrhovej základni, v tomto prípade priame mzdy a priame náklady celkom.

*Tab. 14 - Hodnoty výrobnej réžie a priamych miezd
(vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)*

	2013	2014	2015
Výrobná réžia	150 125	165 000	165 000
Priame mzdy	200 944	229 049	256 275

Následne boli z týchto hodnôt za pomoci nižšie uvedeného vzorca vypočítané jednotlivé percentuálne prirážky výrobnej réžie.

$$\text{prirážka výrobnej réžie} = \frac{\text{Výrobná réžia}}{\text{Priame mzdy}} * 100 [\%]$$

Správa réžia sa spočíta obdobne ako základňa boli použité priame náklady celkom, ktoré môžete vidieť v nasledujúcej tabuľke spolu s hodnotami správnej réžie za jednotlivé roky.

Tab. 15 - Hodnoty správnej réžie a ostatných priamych nákladov (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

	2013	2014	2015
Správna réžia	120 977	144 171	171 401
Ostatné priam	509 124	1 233 073	1 777 661

Následne boli z týchto hodnôt za pomoci nižšie uvedeného vzorca vypočítané jednotlivé percentuálne prirážky správnej réžie.

$$\text{prirážka správnej réžie} = \frac{\text{Správna réžia}}{\text{Ostatné priame náklady}} * 100 [\%]$$

Tab. 16 - Výška režijných prirážok za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Rok	Výrobná réžia	Správna réžia
2013	74,71%	23,76%
2014	72,04%	11,69%
2015	64,38%	9,64%

Môžeme si všimnúť, že prirážky v oboch prípadoch majú klesajúci charakter. Je to spôsobené neustálym rastom či už miezd alebo priamych nákladov celkom v rýchlejšom tempe ako rastie výrobná a správna réžia. Jednotlivé členenia a rozdelenia nákladov prebehli za sledované obdobie 2013-2015.

8.4 Návrh nového kalkulačného vzorca

Keďže spoločnosť v súčasnosti prakticky nemá kalkulačný vzorec, jediné čo je možné z tohto kalkulačného vzorca vziať, je spotreba priameho materiálu a teda priamy materiál celkovo, všetky ostatné položky vzorca budú vytvorené a pre firmu úplne nové.

Do **priameho materiálu** v súčasnosti spadajú najmä oceľové konštrukcie, nátery, skrutky a plastové dielce. Je ťažké vyčíslieť sumu, ktorú táto položka obsahuje, pretože pri každej zákazke je tomu inak. Firma vždy vypracováva objednávky jednotlivo, podľa požiadaviek a parametrov zákazníka a keďže sú výrobky úplne odlišné, pri každom výrobku musia znova prepočítať použitý priamy materiál.

Priame mzdy zamestnancov pracujúcich priamo na výrobe sa vypočítajú podľa odpracovaného času jednotlivých pracovníkov na každom výrobku zvlášť. Vyrobiť niektoré produkty trvá pár dní, na niektorých sa pracuje aj niekoľko mesiacov.

Do **ostatných priamych nákladov** boli pri niektorých výrobkoch zaradené patenty a licencie, ktoré vznikli pri vývoji daného produktu.

Do **výrobnej rézie** sa započítajú všetky náklady spojené s výrobou, no nie priamo – ako sú náklady na energiu, mzdy pracovníkov, ktorí zabezpečujú opravy a udržiavanie strojov, časti miezd konštruktérov a čiastky odpisov. Ako základňa boli zvolené priame mzdy, pretože podľa nich sa ľahko určí časť energií a miezd spomínaných pracovníkov, keďže je už podľa týchto priamych miezd známa prácnosť jednotlivých výrobkov. Následne sa jej výška sa určí percentom z priamych miezd. **Správna réžia** sa vypočíta percentuálnym podielom z priamych nákladov. Percentuálne zobrazenie výrobnej rézie a správnej rézie sa vypočíta ako spriemerovaná hodnota jednotlivých réžií za posledné tri roky. Číže pre výrobnú réžiu to bude 70,38% z priamych miezd a pre správnu réžiu 11,70% z celkových priamych nákladov.

Priamy materiál
+ Priame mzdy
+ Ostatné priame náklady
<hr/>
Priame náklady celkom
+ Výrobná réžia 70,38%
<hr/>
Náklady výroby
+ Správna réžia 11,70%
<hr/>
Úplné náklady
+ Zisk 10%
<hr/>
= CENA bez DPH

Obr. 17 - Nový kalkulačný vzorec spoločnosti (vlastné spracovanie)

Percentuálna prirážka výrobnej a správnej rézie bola vypočítaná ako priemerné ukazovatele za roky 2013-2015 nasledovne:

$$\text{výrobná réžia} = \frac{74,71+72,04+64,38}{3} * 100 = 70,38 \%$$

$$\text{správná réžia} = \frac{23,76+11,69+9,64}{3} * 100 = 11,70\%$$

Zisk 10% bol stanovený priemerom posledných troch rokov rentability tržieb (ROS), čo vyšiel 9%. Pre lepšiu úpravu a výpočet bola zadaná hodnota 10%.

Tab. 17 - Vývoj rentability tržieb za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Rok	2013	2014	2015
Rentabilita tržieb	5,63%	20,69%	0,03%

Rentabilita tržieb bola vypočítaná pomerom tržieb z predaja tovaru, tržieb z predaja vlastných výrobkov a tržieb z predaja služieb k čistému zisku za dané jednotlivé roky.

8.5 Zhodnotenie nového kalkulačného vzorca a jeho prínos

Nový kalkulačný vzorec by mohol priniesť do spoločnosti nový pohľad na oceňovanie výrobkov ako takých, keďže súčasný vzorec je nedostačujúci. Prirážková metóda má svoje pozitíva i negatíva.

Kalkulačný vzorec rozdeľuje náklady na priame a nepriame, teda je zo vzorca jasné, ktoré náklady sa priamo podieľajú na výrobe výrobku a ktoré nepriamo. Predchádzajúci vzorec nehodnotil okrem spotrebovaného materiálu žiadne iné náklady, tento alokuje náklady v širšom zmysle slova. Pre spoločnosť má výhody v tom, že je ľahko pochopiteľná a časovo nenáročná. Tieto dve výhody sú veľmi dôležité, pretože firma sa predtým nestretávala s kalkuláciami ako takými, čiže bude mať menší problém zapracovať túto kalkuláciu do svojho systému. Spoločnosť vyrába rôzne druhy výrobkov, predovšetkým produkty na zákazku a tento typ alokácie nákladov jej umožňuje bez problémov určiť výslednú cenu akéhokoľvek produktu.

Je však potrebné uviesť i nedostatky a zápory navrhovanej metódy kalkulácie. Najväčšou nevýhodou z pohľadu firmy je, že táto metóda môže neprimerane zaťažiť nákladmi niektoré druhy výrobkov, ktoré sa vyrábajú dlhší čas alebo naopak veľmi krátky čas. Spoločnosť nemá veľa zamestnancov, čiže ak je v daný mesiac iba jedna, síce väčšia zákazka, všetci pracujú na nej a daný výrobok nesie všetky náklady za daný mesiac, čo ho môže značne zdražiť. Produkty vyrábané firmou sú často veľké zákazky, čiže sú finančne náročné, preto si spoločnosť si nemôže dovoliť prekročiť navrhovanú cenu, inak stratí zákazníkov.

V každom prípade môžeme zhodnotiť, že navrhovaný kalkulačný vzorec bude pre firmu určite lepším riešením ako doterajšia metóda používaná už viac ako 20 rokov. Spoločnosť reálne uvidí aké náklady produkt nesie, rozčlenené na priame a režijné náklady, a možno ju to bude motivovať vo vyhľadani novú dodávateľov materiálu, ktorého výška každým rokom viac a viac stúpa.

Na záver tejto kapitoly je dôležité spomenúť, že cena produktu ako taká je veľmi dôležitá pre úspech v odvetví a v podnikateľskom prostredí celkovo. Preto je dôležité mať dobre vypracovanú kalkuláciu nákladov a ceny. Vybraná spoločnosť sa síce nepohybuje v prostredí, ktoré by bolo nabité konkurentmi, no predsa len si každý zákazník radšej objedná produkt, ktorý menej stojí a je kvalitnejší. V konkurenčnom boji nie je jednoduché uspieť, preto by sa firma mala zamerať na zníženie nákladov vo viacerých oblastiach.

8.6 Kalkulácia výrobku pomocou nového kalkulačného vzorca

V tejto časti bude vyskúšaný nový kalkulačný vzorec na produkte, ktorý bol spomenutý v kapitole 7.2.1. Jedná sa o vozík na sudy s lepidlom, ktorého parametre sú taktiež uvedené vo vyššie spomenutej kapitole.

Spotreba materiálu	664,00 €
Priame mzdy	135,00 €
Ostatné priame N	0,00 €
Priame N celkom	799,00 €
Výrobná réžia (70,38% z Pmiedz)	95,01 €
Náklady výroby	894,01 €
Správna réžia (11,70% z PNC)	93,48 €
Úplné náklady	987,49 €
Zisk (10% z ÚN)	98,75 €
Cena bez DPH	1086,24 €

Obr. 18 - Kalkulácia vozíku na sudy s lepidlom pomocou nového vzorca (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)

Náklady na priame mzdy boli vypočítané pomocou priemernej pracovnej mzdy výrobných pracovníkov (3€/hod) a počtu hodín, ktorých na výrobku pracovali (15 hodín). Pracovníci boli traja, takže to je vcelku 135 €. Do úvahy boli brané orientačné mzdy, takže skutočné náklady na mzdy sa môžu líšiť od priemerných miezd, ktoré boli poskytnuté spoločnosťou. Samozrejme, výpočet miezd pre spoločnosť na daný výrobok nie je problém, keďže majú všetky dostupné informácie. Ostatné priame náklady neboli zaznamenané vzhľadom na krátku výrobu daného produktu. Ako si môžeme všimnúť, výsledná cena bez DPH je o 90,24€ vyššia, pretože pokrýva všetky náklady spojené s výrobkom, čo súčasný kalkulačný vzorec nie.

9 NÁVRHY A ODPORÚČANIA

Náprava systému firmy musí začať už v tom, aké náklady vytvára. Ako bolo už spomínané, spoločnosť využíva služby rovnakých dodávateľov materiálu už dlhé roky, preto je nutné aby si dala vypracovať cenové ponuky od viacerých dodávateľov na jednotlivé materiály, ktoré ku výrobe produktov a k fungovaniu spoločnosti potrebuje. Teda mala by si spraviť prieskum, aké produkty a za aké ceny sú ponúkané na súčasnom trhu a aké má možnosti. Takisto pri vypracovávaní predbežných kalkulácií, pri návrhu nových produktov by mala spoločnosť prihliadať viac k vyhľadávaniu najlepších dodávateľov a materiálov za výhodnejšie sumy. Mnohokrát spoločnosť stanoví bez podrobnejšieho prieskumu trhu (pri vyvíjaní nových produktov na žiadosť zákazníka) nesplniteľný cieľ časového odovzdania. Dodávateľ nového, zavádzaného materiálu sa hľadá narýchlo, a väčšinou je to prvý, ktorý odpovie s ponukou na dodávku požadovaného produktu.

Bolo by užitočnejšie, keby spoločnosť stanoví dlhší časový úsek na výrobu a vyhľadanie vhodných dodávateľov, náklady na materiál by sa znížili. Takisto ohľadom časového dodania stanovujú krkolomné termíny, ktoré spôsobujú ďalší náklad – úroky z omeškania dodania objednávky. Tieto náklady sú úplne zbytočné, vzhľadom na prácnosť a náročnosť niektorých produktov. Zákazník mnohokrát i tak musí čakať dlhšie ako si stanoví v zmluve, škodní sú obaja – ako zákazník tak i spoločnosť. Zároveň tieto omeškania robia zlé meno a reklamu spoločnosti v podnikovom prostredí.

Korporácia by mala zapracovať na svojej prezentácii ako na Slovensku, tak i v zahraničí. Nie len na reklame v klasickom zmysle slova. Odporúčame prepracovať internetovú stránku ako v slovenčine (v súčasnosti po rozbalení jednotlivých ponúkaných produktov sa na webovej stránke zobrazia v neznámom jazyku), tak i v anglickom a nemeckom jazyku.

Spoločnosť by určite mala ustúpiť od používania súčasného kalkulačného vzorca. Daná metóda zahŕňa náklady spoločnosti vyvinuté na výrobu výrobkov a prevádzku firmy iba z časti – pokrýva iba materiál použitý k výrobe produktov, nič viac. Musíme teda odporučiť určite zmenu starého kalkulačného systému za nový. Firma môže použiť navrhovaný vzorec z tejto práce alebo si zaviesť svoj vlastný. Zmena systému vytvárania nákladov a kalkulácií či už predbežných, výsledných alebo kalkulácií ceny je však potrebná, pretože súčasný vzorec nepokrýva ani časť reálne vynaložených nákladov. Keďže má spoločnosť jednoduchý vzorec, ktorý sa skladá z dvoch položiek, odporúčanie je celý ho vypustiť a zamerať sa na nový kalkulačný vzorec a systém celkovo.

Odporúčaný vzorec zvolenej prirážkovej metódy je podľa posúdenia vhodný pre danú spoločnosť vzhľadom na jeho ľahké zapracovanie a jednoduchosť. Pracuje na princípe zrávania priameho materiálu, priamych miezd a ostatných priamych nákladov, percentuálne sa vypočítava výrobná réžia z priamych miezd a aj správna réžia z priamych nákladov celkom. Vhodná marža bola vypočítaná priemerom doteraz dosiahnutej rentability tržieb za posledné tri roky. Môžeme zhodnotiť, že to je rozumnejší spôsob určenia zisku ako stanovenie bez bližšieho prieskumu. Spoločnosť by mohla taktiež zvážiť možnosť zavedenia novej služby – dopravy vyrobených výrobkov, pretože doteraz si od spoločnosti vždy dané produkty vyzdvihla sama alebo prostredníctvom firmy, ktorá tieto služby zabezpečuje.

Vhodný je aj z pohľadu počtu zamestnancov, ľahšie sa bude zapracovávať. Samozrejme, firma si môže vybrať ktorúkoľvek, podľa nej vhodnú metódu, no ak ju nemenila doteraz, je veľmi nepravdepodobné, že ak im niekto nevypracuje kalkulačný vzorec a nepredvedie im ho, firma bude pokračovať naďalej v predchádzajúcom postupe. Systém je časovo nenáročný, takže ak spoločnosť dodrží vyššie spomínané postupy prieskumu trhu pri nových produktoch, a nebude stanovovať krkolomné dátumy odovzdania finálnych produktov zákazníkom, je vyššia pravdepodobnosť, že sa vyhne ďalším častým nákladom – a to úrokom z omeškania objednávky.

Pre zhrnutie, záverečné odporúčanie pre spoločnosť je prestavať celkový systém alokácie nákladov. Súčasný má príliš jednoduchý a nezahŕňa všetky potrebné náklady spojené s výrobou výrobku. Taktiež by spoločnosť mala zmeniť časové rozloženie a plánovanie výroby, keďže sa často stáva, že platí úroky z omeškania a mala by vyhľadať a zhodnotiť ponuky i iných dodávateľov.

ZÁVER

Efektívne riadenie nákladov a následná tvorba kalkulácií nákladov je základom úspešného fungovania každého podniku v dnešnej dobe. Mnoho firiem nemá správne zvolený kalkulačný systém a celkovo kalkuluje náklady nesprávnym spôsobom. Základom úspešného konkurenčného boja je správne určenie ceny, a to získa spoločnosť jedine na základe správneho určenia alokácií a kalkulácie nákladov. Táto bakalárska práca sa zaoberá práve touto problematikou.

Práca je rozdelená do dvoch častí, teoretickej a praktickej časti. Teoretická časť sa zaoberá literárnou rešeršou na tému analýza kalkulačného systému. V práci sa definujú a ozrejmujú pojmy ako sú náklady z pohľadu finančného a manažérskeho účtovníctva, členenie nákladov podľa rôznych kritérií, predmet kalkulácie. Druhy kalkulácií boli rozdelené medzi základné typy kalkulácií a špeciálne typy kalkulácií ako sú kalkulácia združených výkonov a kalkulácia delením. Táto časť bakalárskej práce poskytla podklady pre vypracovanie nového kalkulačného systému vo vybranej spoločnosti.

Praktická časť je zameraná na konkrétnu spoločnosť PROXY, s. r. o., ktorá sa pohybuje v špecifickej časti strojníckeho odvetvia. V prvej časti sa práca zaoberá charakteristikou spoločnosti, zamestnancami, ekonomickou a organizačnou štruktúrou. Ďalej boli analyzované náklady spoločnosti z rôznych hľadísk a analyzovaný súčasný stav spoločnosti. Hlavnou časťou práce bol návrh optimálneho kalkulačného vzorca a podanie návrhov a odporúčaní na zmeny v systéme spoločnosti. Pri analýze súčasného kalkulačného systému bolo zistené, že spoločnosť využíva jednoduchý, nerozvinutý kalkulačný systém, ktorý bol následne opravený na diferenciovaný kalkulačný vzorec prirážkovej metódy. Cieľom práce bolo identifikovať nedostatky systému vybranej spoločnosti a navrhnutie nového kalkulačného vzorca a tento cieľ bol splnený.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

DRURY, Colin. 2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning. ISBN 978-1-4080-4180-2.

ČECHOVÁ, Alena. 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press. vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. 2011. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. 391 s. ISBN 978-80-7357-712-4.

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. 2012 *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin. ISBN 978-0-07-811100-6.

HANSEN, Don R., Maryanne M. MOWEN a Liming GUAN. 2009. *Cost management: accounting & control*. 6th ed. Mason: South-Western. ISBN 978-0-324-55967-5.

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, Bohumil. 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, Helmut. 2005. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck. xv, 216 s. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-7179-419-8.

POPESKO, Boris. 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada. 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada. 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

ŽIŽKA, Miroslav a MARŠÍKOVÁ, Kateřina. 2008. *Ekonomika a management podniku*. Vyd. 1. Liberec: Technická univerzita v Liberci. 176, [8] s. ISBN 978-80-7372-385-9.

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

TC Celkové náklady

Q Množstvo

N Náklady

C Náklady

ZOZNAM OBRÁZKOV

<i>Obr. 1 - Hlavné procesy uskutočňované manažérskym účtovníctvom (Kráľ, 2010)...</i>	<i>13</i>
<i>Obr. 2 - Priebeh celkových variabilných nákladov (Kráľ, 2010)</i>	<i>16</i>
<i>Obr. 3 - Grafické znázornenie vývoja fixných a variabilných nákladov. (Kráľ, 2010).....</i>	<i>17</i>
<i>Obr. 4 - Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania. (vlastné spracovanie).....</i>	<i>18</i>
<i>Obr. 5 - Štruktúra typového kalkulačného vzorca. (Popesko, 2009).....</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 6 - Štruktúra retrográdneho kalkulačného vzorca (Popesko, 2009).....</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 7 - Kalkulačný vzorec oddelujúci variabilné a fixné náklady (Kráľ, 2010).....</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 8 - Rozdelenie kalkulačných vzorcov (Popesko, 2009)</i>	<i>24</i>
<i>Obr. 9 - Dynamický vzorec. (Kráľ, 2010)</i>	<i>25</i>
<i>Obr. 10 - Vzorec so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov (Kráľ, 2010).....</i>	<i>25</i>
<i>Obr. 11 - Základné typy nákladových kalkulácií (Popesko, 2009).....</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 12 - Kalkulačný systém a jeho členenie (Kráľ, 2010).....</i>	<i>30</i>
<i>Obr. 13 - Vývoj počtu zamestnancov v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	<i>38</i>
<i>Obr. 14 - Zobrazenie vývoja čistého zisku v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti).....</i>	<i>39</i>
<i>Obr. 15 - Grafické zobrazenie vývoja zadĺženosti v rokoch 2012-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	<i>39</i>
<i>Obr. 16 - Grafické znázornenie organizačnej štruktúry spoločnosti (vlastné spracovanie).....</i>	<i>40</i>
<i>Obr. 17 - Nový kalkulačný vzorec spoločnosti (vlastné spracovanie).....</i>	<i>57</i>
<i>Obr. 18 - Kalkulácia vozíku na sudy s lepidlom pomocou nového vzorca (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	<i>59</i>

ZOZNAM TABULIEK

<i>Tab. 1 - Ukážka stredísk vo všeobecnosti (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	41
<i>Tab. 2- SWOT analýza (vlastné spracovanie)</i>	41
<i>Tab. 3 - Silné stránky (vlastné spracovanie)</i>	42
<i>Tab. 4 - Slabé stránky (vlastné spracovanie)</i>	42
<i>Tab. 5 - Príležitosti (vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tab. 6 - Hrozby (vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tab. 7 - Výsledná analýza (vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tab. 8 - Druhovú členenie nákladov spoločnosti za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	44
<i>Tab. 9 - Grafické zobrazenie vývoja fixných a variabilných nákladov v rokoch 2013-2015 (Vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	46
<i>Tab. 10 - Vývoj štruktúry nákladov podľa kalkulačného členenia v rokoch 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	48
<i>Tab. 11 - Schéma zostavovania predbežnej kalkulácie</i>	50
<i>Tab. 12 - Súčasný kalkulačný vzorec spoločnosti (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	51
<i>Tab. 13 - Ukážka kalkulácie na vozíku na sudy s lepidlom (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	52
<i>Tab. 14 - Hodnoty výrobného réžia a priamych miezd (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	55
<i>Tab. 15 - Hodnoty správneho réžia a ostatných priamych nákladov (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	56
<i>Tab. 16 - Výška režijných prirážok za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	56
<i>Tab. 17 - Vývoj rentability tržieb za obdobie 2013-2015 (vlastné spracovanie podľa interných materiálov spoločnosti)</i>	58

ZOZNAM PRÍLOH

PRÍLOHA I

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA FIRMY PROXY, S.R.O.

PRÍLOHA P I: ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

UZPODV14_1

Úč POD

ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

podnikateľov v podvojnóm účtovníctve



zostavená k 31.12.2015

Číselné údaje sa zarovnávajú vpravo, ostatné údaje sa píšú zľava. Nevyplnené riadky sa ponechávajú prázdne.

Údaje sa vyplňajú paličkovým písmom (podľa tohto vzoru), písacím strojom alebo tlačiarňou, a to čiernou alebo tmavomodrou farbou.

Á Ä B Č D É F G H Í J K L M N O P Q R Š T Ú V X Ý Ž 0 1 2 3 4 5 6 7 8 9

Daňové identifikačné číslo 2020380362 IČO 18048773 SK NACE 28.29.0	Účtovná závierka X riadna mimoriadna priebežná	Účtovná jednotka X malá veľká (vyznačí sa x)	Mesiac Rok Za obdobie od 1 2 0 1 5 do 1 2 2 0 1 5 Bezprostredne predchádzajúce obdobie od 1 2 0 1 4 do 1 2 2 0 1 4
---	---	---	--

Priložené súčasti účtovnej závierky

 Súvaha (Úč POD 1-01)
(v celých eurách) Výkaz ziskov a strát (Úč POD 2-01)
(v celých eurách) Poznámky (Úč POD 3-01)
(v celých eurách alebo eurocentoch)

Obchodné meno (názov) účtovnej jednotky

PROXY SPOL. S R. O.

Sídlo účtovnej jednotky

Ulica

TRENČIANSKA

Číslo

21

PSČ

Obec

91501 NOVÉ MESTO NAD VÁHOM

Označenie obchodného registra a číslo zápisu obchodnej spoločnosti

Okresný súd Trenčín

Oddiel: Sr

o Vložka č. 594/R

Telefónne číslo

032/7715160

Faxové číslo

032/7715126

E-mailová adresa

PROXY@PROXY-NM.SK

Zostavená dňa: 18.03.2016	Schválená dňa: . . 20	Podpisový záznam štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo podpisový záznam fyzickej osoby, ktorá je účtovnou jednotkou:
------------------------------	--------------------------	--

Záznamy daňového úradu

Miesto pre evidenčné číslo

Odtlačok prezentačnej pečiatky daňového úradu

UZPODv14_2

Súvaha
Úč POD 1 - 01

DIČ 2 0 2 0 3 8 0 3 6 2

IČO 1 8 0 4 8 7 7 3



Ozna- čenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	
	SPOLU MAJETOK r. 02 + r. 33 + r. 74	01	1 9 2 9 7 1 5	1 5 5 5 5 4 3	
			3 7 4 1 7 2		1 6 2 7 2 6 5
A.	Neobežný majetok r. 03 + r. 11 + r. 21	02	7 5 1 3 2 1	3 8 0 0 9 1	
			3 7 1 2 3 0		4 0 1 2 8 8
A.I.	Dlhodobý nehmotný majetok súčet (r. 04 až r. 10)	03	3 5 5 7 1		
			3 5 5 7 1		
A.I.1.	Aktivované náklady na vývoj (012) - /072, 091A/	04			
2.	Softvér (013) - /073, 091A/	05	3 5 5 7 1		
			3 5 5 7 1		
3.	Ocenené práva (014) - /074, 091A/	06			
4.	Goodwill (015) - /075, 091A/	07			
5.	Ostatný dlhodobý nehmotný majetok (019, 01X) - /079, 07X, 091A/	08			
6.	Obstarávaný dlhodobý nehmotný majetok (041) - /093/	09			
7.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý nehmotný majetok (051) - /095A/	10			
A.II.	Dlhodobý hmotný majetok súčet (r. 12 až r. 20)	11	7 1 5 7 5 0	3 8 0 0 9 1	
			3 3 5 6 5 9		4 0 1 2 8 8
A.II.1.	Pozemky (031) - /092A/	12	9 0 4 9	9 0 4 9	
					9 0 4 9
2.	Stavby (021) - /081, 092A/	13	4 3 1 7 6 4	2 9 8 2 5 5	
			1 3 3 5 0 9		2 9 6 0 5 6
3.	Samostatné huteľné veci a súbory huteľných vecí (022) - /082, 092A/	14	2 7 4 1 5 6	7 2 7 8 7	
			2 0 1 3 6 9		9 6 1 8 3



Označenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1	Netto	Netto
			Korekcia - časť 2		
4.	Pestovateľské celky trvalých porastov (025) - /085, 092A/	15			
5.	Základné stádo a ľahné zvieratá (026) - /086, 092A/	16			
6.	Ostatný dlhodobý hmotný majetok (029, 02X, 032) - /089, 08X, 092A/	17	7 8 1		
			7 8 1		
7.	Obstarávaný dlhodobý hmotný majetok (042) - /094/	18			
8.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý hmotný majetok (052) - /095A/	19			
9.	Opravná položka k nadobudnutému majetku (+/- 097) +/- 098	20			
A.III.	Dlhodobý finančný majetok súčet (r. 22 až r. 32)	21			
A.III.1.	Podielové cenné papiere a podiely v prepojených účtovných jednotkách (061A, 062A, 063A) - /096A/	22			
2.	Podielové cenné papiere a podiely s podielovou účasťou okrem v prepojených účtovných jednotkách (062A) - /096A/	23			
3.	Ostatné realizovateľné cenné papiere a podiely (063A) - /096A/	24			
4.	Pôžičky prepojeným účtovným jednotkám (066A) - /096A/	25			
5.	Pôžičky v rámci podielovej účasti okrem prepojeným účtovným jednotkám (066A) - /096A/	26			
6.	Ostatné pôžičky (067A) - /096A/	27			
7.	Dlhové cenné papiere a ostatný dlhodobý finančný majetok (065A, 069A,06XA) - /096A/	28			

UZPODV14_4

Súvaha
Úč POD 1 - 01

DIČ 2 0 2 0 3 8 0 3 6 2

IČO 1 8 0 4 8 7 7 3



Ozna- čenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1 Korekcia - časť 2	Netto	
8.	Pôžičky a ostatný dlhodobý finančný majetok so zostatkovou dobou splatnosti najviac jeden rok (066A, 067A, 069A, 06XA) - /096A/	29			Netto 3
9.	Účty v bankách s dobou viazanosti dlhšou ako jeden rok (22XA)	30			
10.	Obstarávaný dlhodobý finančný majetok (043) - /096A/	31			
11.	Poskytnuté preddavky na dlhodobý finančný majetok (053) - /095A/	32			
B.	Obežný majetok r. 34 + r. 41 + r. 53 + r. 66 + r. 71	33	1 1 6 7 9 3 1	1 1 6 4 9 8 9	
			2 9 4 2		1 2 1 9 9 2 1
B.I.	Zásoby súčet (r. 35 až r. 40)	34	6 5 3 0 4 4	6 5 3 0 4 4	
					3 8 3 1 9 4
B.I.1.	Materiál (112, 119, 11X) - /191, 19X/	35	3 4 9 0 3 9	3 4 9 0 3 9	
					5 1 6 1
2.	Nedokončená výroba a polotovary vlastnej výroby (121, 122, 12X) - /192, 193, 19X/	36	2 9 3 6 6 6	2 9 3 6 6 6	
					3 6 5 0 2 2
3.	Výrobky (123) - /194/	37			
4.	Zvieratá (124) - /195/	38			
5.	Tovar (132, 133, 13X, 139) - /196, 19X/	39	1 0 3 3 9	1 0 3 3 9	
					1 3 0 1 1
6.	Poskytnuté preddavky na zásoby (314A) - /391A/	40			
B.II.	Dlhodobé pohľadávky súčet (r. 42 + r. 46 až r. 52)	41			
B.II.1.	Pohľadávky z obchodného styku súčet (r. 43 až r. 45)	42			

UZPODV14_5

Súvaha
Úč POD 1 - 01

DIČ 2 0 2 0 3 8 0 3 6 2

IČO 1 8 0 4 8 7 7 3



Označenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1		Netto
			Korekcia - časť 2		
1.a.	Pohľadávky z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	43			
1.b.	Pohľadávky z obchodného styku v rámci podielovej účasti okrem pohľadávok voči prepojeným účtovným jednotkám (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	44			
1.c.	Ostatné pohľadávky z obchodného styku (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	45			
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	46			
3.	Ostatné pohľadávky voči prepojeným účtovným jednotkám (351A) - /391A/	47			
4.	Ostatné pohľadávky v rámci podielovej účasti okrem pohľadávok voči prepojeným účtovným jednotkám (351A) - /391A/	48			
5.	Pohľadávky voči spoločníkom, členom a združeniu (354A, 355A, 358A, 35XA) - /391A/	49			
6.	Pohľadávky z derivátových operácií (373A, 376A)	50			
7.	Iné pohľadávky (335A, 336A, 33XA, 371A, 374A, 375A, 378A) - /391A/	51			
8.	Odlžovaná daňová pohľadávka (481A)	52			
B.III.	Krátkodobé pohľadávky súčet (r. 54 + r. 58 až r. 65)	53	2 8 3 0 1 3	2 8 0 0 7 1	
			2 9 4 2		2 3 4 3 5 5
B.III.1.	Pohľadávky z obchodného styku súčet (r. 55 až r. 57)	54	1 3 6 1 1 6	1 3 3 1 7 4	
			2 9 4 2		2 1 6 3 8 8
1.a.	Pohľadávky z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	55			
1.b.	Pohľadávky z obchodného styku v rámci podielovej účasti okrem pohľadávok voči prepojeným účtovným jednotkám (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	56			



Ozna- čenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1		
			Korekcia - časť 2		
1.c.	Ostatné pohľadávky z obchodného styku (311A, 312A, 313A, 314A, 315A, 31XA) - /391A/	57	1 3 6 1 1 6	1 3 3 1 7 4	
			2 9 4 2		2 1 6 3 8 8
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	58			
3.	Ostatné pohľadávky voči prepojeným účtovným jednotkám (351A) - /391A/	59			
4.	Ostatné pohľadávky v rámci podielovej účasti okrem pohľadávok voči prepojeným účtovným jednotkám (351A) - /391A/	60			
5.	Pohľadávky voči spoločníkom, členom a združeniu (354A, 355A, 358A, 35XA, 398A) - /391A/	61			
6.	Sociálne poistenie (336A) - /391A/	62			
7.	Daňové pohľadávky a dotácie (341, 342, 343, 345, 346, 347) - /391A/	63	1 4 6 8 9 7	1 4 6 8 9 7	
					1 7 9 6 7
8.	Pohľadávky z derivátových operácií (373A, 376A)	64			
9.	Iné pohľadávky (335A, 33XA, 371A, 374A, 375A, 378A) - /391A/	65			
B.IV.	Krátkodobý finančný majetok súčet (r. 67 až r. 70)	66			
B.IV.1.	Krátkodobý finančný majetok v prepojených účtovných jednotkách (251A, 253A, 256A, 257A, 25XA) - /291A, 29XA/	67			
2.	Krátkodobý finančný majetok bez krátkodobého finančného majetku v prepojených účtovných jednotkách (251A, 253A, 256A, 257A, 25XA) - /291A, 29XA/	68			
3.	Vlastné akcie a vlastné obchodné podiely (252)	69			
4.	Obstarávaný krátkodobý finančný majetok (259, 314A) - /291A/	70			

UZPODv14_7

Súvaha
Úč POD 1 - 01

DIČ 2 0 2 0 3 8 0 3 6 2

IČO 1 8 0 4 8 7 7 3



Ozna- čenie a	STRANA AKTÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2	
			Brutto - časť 1	Netto	Netto
			Korekcia - časť 2		
B.V.	Finančné účty r. 72 + r. 73	71	2 3 1 8 7 4	2 3 1 8 7 4	6 0 2 3 7 2
B.V.1.	Peniaze (211, 213, 21X)	72	3 2 4 4	3 2 4 4	2 9 1 9
2.	Účty v bankách (221A, 22X, +/- 261)	73	2 2 8 6 3 0	2 2 8 6 3 0	5 9 9 4 5 3
C.	Časové rozlíšenie súčet (r. 75 až r. 78)	74	1 0 4 6 3	1 0 4 6 3	6 0 5 6
C.1.	Náklady budúcich období dlhodobé (381A, 382A)	75			
2.	Náklady budúcich období krátkodobé (381A, 382A)	76	1 0 4 6 3	1 0 4 6 3	6 0 5 6
3.	Príjmy budúcich období dlhodobé (385A)	77			
4.	Príjmy budúcich období krátkodobé (385A)	78			
Ozna- čenie a	STRANA PASÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie		Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			4	5	
	SPOLU VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY r. 80 + r. 101 + r. 141	79	1 5 5 5 5 4 3	1 6 2 7 2 6 5	
A.	Vlastné imanie r. 81 + r. 85 + r. 86 + r. 87 + r. 90 + r. 93 + r. 97 + r. 100	80	5 0 0 4 9 0	5 7 9 4 5 9	
A.I.	Základné imanie súčet (r. 82 až r. 84)	81	6 8 0 0	6 8 0 0	
A.I.1.	Základné imanie (411 alebo +/- 491)	82	6 8 0 0	6 8 0 0	
2.	Zmena základného imania +/- 419	83			
3.	Pohľadávky za upísané vlastné imanie (-/353)	84			
A.II.	Emisné ážio (412)	85			
A.III.	Ostatné kapitálové fondy (413)	86			
A.IV.	Zákonné rezervné fondy r. 88 + r. 89	87	1 2 3 3 0	1 2 3 3 0	
A.IV.1.	Zákonný rezervný fond a nedeliteľný fond (417A, 418, 421A, 422)	88	1 2 3 3 0	1 2 3 3 0	
2.	Rezervný fond na vlastné akcie a vlastné podieľy (417A, 421A)	89			



Označenie a	STRANA PASÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5
A.V.	Ostatné fondy zo zisku r. 91 + r. 92	90		
A.V.1.	Štatutárne fondy (423, 42X)	91		
	2. Ostatné fondy (427, 42X)	92		
A.VI.	Oceňovacie rozdiely z precenenia súčet (r. 94 až r. 96)	93		
A.VI.1.	Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov (+/- 414)	94		
	2. Oceňovacie rozdiely z kapitálových účastí (+/- 415)	95		
	3. Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení (+/- 416)	96		
A.VII.	Výsledok hospodárenia minulých rokov r. 98 + r. 99	97	4 8 0 3 2 9	
A.VII.1.	Nerozdelený zisk minulých rokov (428)	98	4 8 0 3 2 9	
	2. Neuhradená strata minulých rokov (-/-429)	99		
A.VIII.	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení +/- r. 01 - (r. 81 + r. 85 + r. 86 + r. 87 + r. 90 + r. 93 + r. 97 + r. 101 + r. 141)	100	1 0 3 1	5 6 0 3 2 9
B.	Záväzky r. 102 + r. 118 + r. 121 + r. 122 + r. 136 + r. 139 + r. 140	101	1 0 5 5 0 5 3	1 0 4 7 8 0 6
B.I.	Dlhodobé záväzky súčet (r. 103 + r. 107 až r. 117)	102	6 9 6 9 9 4	7 0 7 1 2 6
B.I.1.	Dlhodobé záväzky z obchodného styku súčet (r. 104 až r. 106)	103		
	1.a. Záväzky z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 475A, 476A)	104		
	1.b. Záväzky z obchodného styku v rámci podielovej účasti okrem záväzkov voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 475A, 476A)	105		
	1.c. Ostatné záväzky z obchodného styku (321A, 475A, 476A)	106		
	2. Čistá hodnota zákazky (316A)	107		
	3. Ostatné záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám (471A, 47XA)	108		
	4. Ostatné záväzky v rámci podielovej účasti okrem záväzkov voči prepojeným účtovným jednotkám (471A, 47XA)	109		
	5. Ostatné dlhodobé záväzky (479A, 47XA)	110	6 7 4 0 5 3	6 7 9 0 5 3
	6. Dlhodobé prijaté preddavky (475A)	111		
	7. Dlhodobé zmenky na úhradu (478A)	112		
	8. Vydané dlhopisy (473A/-/255A)	113		
	9. Záväzky zo sociálneho fondu (472)	114	2 9 4 7	1 5 8 4
	10. Iné dlhodobé záväzky (336A, 372A, 474A, 47XA)	115		
	11. Dlhodobé záväzky z derivátových operácií (373A, 377A)	116		
	12. Odložený daňový záväzok (481A)	117	1 9 9 9 4	2 6 4 8 9



Označenie a	STRANA PASÍV b	Číslo riadku c	Bežné účtovné obdobie 4	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 5
B.II.	Dlhodobé rezervy r. 119 + r. 120	118		
B.II.1.	Zákonné rezervy (451A)	119		
2.	Ostatné rezervy (459A, 45XA)	120		
B.III.	Dlhodobé bankové úvery (461A, 46XA)	121		
B.IV.	Krátkodobé záväzky súčet (r. 123 + r. 127 až r. 135)	122	2 9 7 5 2 1	3 0 5 4 4 3
B.IV.1.	Záväzky z obchodného styku súčet (r. 124 až r. 126)	123	2 4 0 7 8 2	1 1 5 4 0 3
1.a.	Záväzky z obchodného styku voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 322A, 324A, 325A, 326A, 32XA, 475A, 476A, 478A, 47XA)	124		
1.b.	Záväzky z obchodného styku v rámci podielovej účasti okrem záväzkov voči prepojeným účtovným jednotkám (321A, 322A, 324A, 325A, 326A, 32XA, 475A, 476A, 478A, 47XA)	125		
1.c.	Ostatné záväzky z obchodného styku (321A, 322A, 324A, 325A, 326A, 32XA, 475A, 476A, 478A, 47XA)	126	2 4 0 7 8 2	1 1 5 4 0 3
2.	Čistá hodnota zákazky (316A)	127		
3.	Ostatné záväzky voči prepojeným účtovným jednotkám (361A, 36XA, 471A, 47XA)	128		
4.	Ostatné záväzky v rámci podielovej účasti okrem záväzkov voči prepojeným účtovným jednotkám (361A, 36XA, 471A, 47XA)	129		
5.	Záväzky voči spoločníkom a združeniu (364, 365, 366, 367, 368, 398A, 478A, 479A)	130		
6.	Záväzky voči zamestnancom (331, 333, 33X, 479A)	131		1 4 1 6
7.	Záväzky zo sociálneho poistenia (336A)	132	2 0 0 0 5	1 9 3 6 2
8.	Daňové záväzky a dotácie (341, 342, 343, 345, 346, 347, 34X)	133	5 7 6 6	1 3 9 4 4 4
9.	Záväzky z derivátových operácií (373A, 377A)	134		
10.	Iné záväzky (372A, 379A, 474A, 475A, 479A, 47XA)	135	3 0 9 6 8	2 9 8 1 8
B.V.	Krátkodobé rezervy r. 137 + r. 138	136	6 0 5 3 8	3 5 2 3 7
B.V.1.	Zákonné rezervy (323A, 451A)	137	2 3 3 8 9	2 4 2 4 0
2.	Ostatné rezervy (323A, 32X, 459A, 45XA)	138	3 7 1 4 9	1 0 9 9 7
B.VI.	Bežné bankové úvery (221A, 231, 232, 23X, 461A, 46XA)	139		
B.VII.	Krátkodobé finančné výpomoci (241, 249, 24X, 473A, /-255A)	140		
C.	Časové rozlíšenie súčet (r. 142 až r. 145)	141		
C.1.	Výdavky budúcich období dlhodobé (383A)	142		
2.	Výdavky budúcich období krátkodobé (383A)	143		
3.	Výnosy budúcich období dlhodobé (384A)	144		
4.	Výnosy budúcich období krátkodobé (384A)	145		



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
			1	2
*	Čistý obrat (časť účt. tr. 6 podľa zákona)	01	3 2 9 4 6 1 3	2 7 0 8 0 1 5
**	Výnosy z hospodárskej činnosti spolu súčet (r. 03 až r. 09)	02	3 2 2 4 5 2 9	2 9 8 5 4 2 0
I.	Tržby z predaja tovaru (604, 607)	03	1 2 5 6 3 4	1 5 7 6 3 6
II.	Tržby z predaja vlastných výrobkov (601)	04	2 9 6 6 0 2 5	2 3 9 7 2 1 4
III.	Tržby z predaja služieb (602, 606)	05	2 0 2 9 5 4	1 5 3 1 6 5
IV.	Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob (+/-) (účtová skupina 61)	06	- 7 1 3 5 6	2 7 6 3 3 4
V.	Aktivácia (účtová skupina 62)	07		
VI.	Tržby z predaja dlhodobého nehmotného majetku, dlhodobého hmotného majetku a materiálu (641, 642)	08		5 9 4
VII.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (644, 645, 646, 648, 655, 657)	09	1 2 7 2	4 7 7
**	Náklady na hospodársku činnosť spolu r. 11 + r. 12 + r. 13 + r. 14 + r. 15 + r. 20 + r. 21 + r. 24 + r. 25 + r. 26	10	3 2 0 1 5 9 8	2 2 5 1 5 6 7
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504, 507)	11	8 7 3 0 5	1 0 7 7 8 5
B.	Spotreba materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok (501, 502, 503)	12	1 5 6 7 3 8 6	1 1 4 5 0 2 4
C.	Opravné položky k zásobám (+/-) (505)	13		
D.	Služby (účtová skupina 51)	14	7 7 3 5 0 8	3 1 1 0 2 8
E.	Osobné náklady (r. 16 až r. 19)	15	7 1 4 0 3 4	6 3 7 3 5 1
E.1.	Mzdové náklady (521, 522)	16	5 1 2 5 5 0	4 5 8 0 9 8
2.	Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva (523)	17		
3.	Náklady na sociálne poistenie (524, 525, 526)	18	1 7 8 6 0 6	1 5 9 6 7 2
4.	Sociálne náklady (527, 528)	19	2 2 8 7 8	1 9 5 8 1
F.	Dane a poplatky (účtová skupina 53)	20	7 8 4 3	7 7 3 8
G.	Odpisy a opravné položky k dlhodobému nehmotnému majetku a dlhodobému hmotnému majetku (r. 22 + r. 23)	21	3 4 1 2 6	3 4 1 2 2
G.1.	Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (551)	22	3 4 1 2 6	3 4 1 2 2
2.	Opravné položky k dlhodobému nehmotnému majetku a dlhodobému hmotnému majetku (+/-) (553)	23		
H.	Zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu (541, 542)	24		
I.	Opravné položky k pohľadávkam (+/-) (547)	25		
J.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť (543, 544, 545, 546, 548, 549, 555, 557)	26	1 7 3 9 6	8 5 1 9
***	Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti (+/-) (r. 02 - r. 10)	27	2 2 9 3 1	7 3 3 8 5 3



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2
*	Pridaná hodnota (r. 03 + r. 04 + r. 05 + r. 06 + r. 07) - (r. 11 + r. 12 + r. 13 + r. 14)	28	7 9 5 0 5 8	1 4 2 0 5 1 2
**	Výnosy z finančnej činnosti spolu r. 30 + r. 31 + r. 35 + r. 39 + r. 42 + r. 43 + r. 44	29	1 6 7 2	3 0 4
VIII.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov (661)	30		
IX.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku súčet (r. 32 až r. 34)	31		
IX.1.	Výnosy z cenných papierov a podielov od prepojených účtovných jednotiek (665A)	32		
2.	Výnosy z cenných papierov a podielov v podielovej účasti okrem výnosov prepojených účtovných jednotiek (665A)	33		
3.	Ostatné výnosy z cenných papierov a podielov (665A)	34		
X.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku súčet (r. 36 až r. 38)	35		
X.1.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku od prepojených účtovných jednotiek (666A)	36		
2.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku v podielovej účasti okrem výnosov prepojených účtovných jednotiek (666A)	37		
3.	Ostatné výnosy z krátkodobého finančného majetku (666A)	38		
XI.	Výnosové úroky (r. 40 + r. 41)	39	1 5 2 7	3 0 0
XI.1.	Výnosové úroky od prepojených účtovných jednotiek (662A)	40		
2.	Ostatné výnosové úroky (662A)	41	1 5 2 7	3 0 0
XII.	Kurzové zisky (663)	42	1 4 5	4
XIII.	Výnosy z precenenia cenných papierov a výnosy z derivátových operácií (664, 667)	43		
XIV.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti (668)	44		
**	Náklady na finančnú činnosť spolu r. 46 + r. 47 + r. 48 + r. 49 + r. 52 + r. 53 + r. 54	45	1 8 6 4 6	1 4 4 3 8
K.	Predané cenné papiere a podiely (561)	46		
L.	Náklady na krátkodobý finančný majetok (566)	47		
M.	Opravné položky k finančnému majetku (+/-) (565)	48		
N.	Nákladové úroky (r. 50 + r. 51)	49	5 0 7 7	1 0 9 4 1
N.1.	Nákladové úroky pre prepojené účtovné jednotky (562A)	50		
2.	Ostatné nákladové úroky (562A)	51	5 0 7 7	1 0 9 4 1
O.	Kurzové straty (563)	52	4 8	1 9 1
P.	Náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivátové operácie (564, 567)	53		
Q.	Ostatné náklady na finančnú činnosť (568, 569)	54	1 3 5 2 1	3 3 0 6

UZPODv14_12

Výkaz ziskov a strát
Úč POD 2 - 01

DIČ 2 0 2 0 3 8 0 3 6 2

IČO 1 8 0 4 8 7 7 3



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie 2
***	Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti (+/-) (r. 29 - r. 45)	55	- 1 6 9 7 4	- 1 4 1 3 4
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením (+/-) (r. 27 + r. 55)	56	5 9 5 7	7 1 9 7 1 9
R.	Daň z príjmov (r. 58 + r. 59)	57	4 9 2 6	1 5 9 3 9 0
R.1.	Daň z príjmov splatná (591, 595)	58	1 1 4 2 1	1 5 8 0 8 5
2.	Daň z príjmov odložená (+/-) (592)	59	- 6 4 9 5	1 3 0 5
S.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom (+/- 596)	60		
****	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení (+/-) (r. 56 - r. 57 - r. 60)	61	1 0 3 1	5 6 0 3 2 9