

Analýza nákladov a ich riadenie vo firme AGD Print s. r. o.

Lenka Gašpárková

Bakalářská práce
2013



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2012/2013

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Lenka GAŠPÁRKOVÁ**
Osobní číslo: **M10114**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve firmě AGD Print, s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte kritickou literární rešerši z oblasti řízení nákladů.

II. Praktická část

- Provedte analýzu nákladů a kalkulačního systému firmy AGD Print, s.r.o.
- Na základě provedené analýzy navrhněte doporučení pro firmu AGD Print, 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. 2. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání bakalářské práce: 22. února 2013
Termín odevzdání bakalářské práce: 17. května 2013

Ve Zlíně dne 22. února 2013

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



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

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním 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 obhajoby¹;
- bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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

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

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

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

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

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

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

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 16.05.2019

Gajdošková

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

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

ABSTRAKT

Táto bakalárska práca sa zaoberá analýzou nákladov a ich riadenia vo firme AGD Print s. r. o. Cieľom práce je spracovať prehľad jednotlivých nákladov z rôznych druhov pohľadov a na základe neho stanoviť odporúčenia pre zlepšenie daného stavu.

Bakalárska práca sa rozdeľuje na teoretickú a praktickú časť. Teoretická časť obsahuje poznatky z oblasti manažérskeho účtovníctva, členenia nákladov a kalkulácií. Praktická časť sa venuje predstaveniu spoločnosti, nasleduje analýza nákladov podľa druhu, vo vzťahu k objemu výroby a analýza kalkulácie zákaziek.

Klíčová slova: analýza nákladov, účtovníctvo, členenie nákladov, kalkulácia nákladov

ABSTRACT

This bachelor thesis deals with the analysis of costs and costs management in the company AGD Print s.r.o. The aim of this thesis is to make an cost overview from different points of view and based on this make a recommendation how to improve current situation.

The thesis is divided into a theoretical and practical part. The theoretical part contains knowledge of managerial accounting, costs classification and calculations. The practical part is devoted to the company introduction followed by the cost analysis by type, in relation to the production and job costing analysis.

Keywords: analysis of costs, accounting, costs classification, costs calculations

Chcela by som sa poďakovať vedúcemu bakalárskej práce doc. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za odborné rady a pripomienky, ktorými prispel k vypracovaniu práce.

Tiež by som sa rada poďakovala Ing. Pavlovi Džavíkovi za čas, ktorý mi bol ochotný venovať a za poskytnuté informácie o firme AGD Print s. r. o.

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČASŤ	11
1 FINANČNÉ A MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO.....	12
1.1 POJEM NÁKLADY	13
2 ČLENENIE NÁKLADOV	16
2.1 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV.....	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie	17
2.2.2 Náklady jednicové a režijné	18
2.2.3 Kalkulačné členenie nákladov	18
2.3 ČLENENIE NÁKLADOV PODĽA ZÁVISLOSTI NA OBJEME VÝROBY.....	19
2.3.1 Využitie informácií o fixných a variabilných nákladoch.....	21
2.4 NÁKLADY Z HEADISKA ROZHODOVANIA.....	23
3 KALKULÁCIA NÁKLADOV.....	24
3.1 PREDMET KALKULÁCIE.....	24
3.2 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV V KALKULÁCII.....	25
3.2.1 Retrográdny kalkulačný vzorec.....	25
3.3 KALKULAČNÝ SYSTÉM	26
3.4 TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ	27
3.5 ŠPECIÁLNE TYPY NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ	28
4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI.....	30
II PRAKTICKÁ ČASŤ	31
5 SPOLOČNOSŤ AGD PRINT S. R. O.	32
5.1 ZÁKLADNÉ INFORMÁCIE.....	32
5.2 HISTÓRIA SPOLOČNOSTI.....	32
5.3 TECHNOLOGIE A SLUŽBY	33
5.4 SWOT ANALÝZA	35
5.5 VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA	35
6 ANALÝZA NÁKLADOV VO FIRME AGD PRINT S. R. O.....	37
6.1 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV.....	37
6.1.1 Vertikálna a horizontálna analýza druhového členenia nákladov	40
6.2 ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	42
6.3 ANALÝZA NÁKLADOV PODĽA ZÁVISLOSTI NA OBJEME VÝROBY.....	45
6.3.1 Analýza bodu zvratu.....	49
7 KALKULÁCIA NÁKLADOV A STANOVENIE CENY.....	51
7.1.1 Stanovenie ceny pre konkrétny výrobok	51
8 NÁVRHY A DOPORUČENIA	54
ZÁVER	56
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY.....	57
ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	59

ZOZNAM OBRÁZKOV	60
ZOZNAM TABULIEK	61
ZOZNAM PRÍLOH	62

ÚVOD

Pokiaľ podnik chce v súčasnej dobe úspešne pôsobiť na trhu a obstáť v rastúcej konkurencii musí zavádzať nové technológie, neustále reagovať na zmeny a používať moderné metódy riadenia.

Náklady predstavujú dôležité kritérium úspešnosti podniku a tiež sú významným nástrojom rozhodovania. Z hľadiska celkového rozmiestnenia nákladov môžeme ich vznik pripisovať každej organizačnej jednotke podniku, každému procesu, činnosti, ale aj každému pracovníkovi. Základným cieľom riadenia nákladov je ich znižovanie a zároveň posilnenie strategického postavenia firmy. Metódy riadenia nákladov sú použiteľné v oblasti výroby, služieb a aj v neziskovej činnosti. Hľadá sa odpoveď na otázku ako je možné znižovať náklady a popritom zlepšovať kvalitu výrobkov a služieb.

Hlavným cieľom bakalárskej práce je spracovať analýzu nákladov a ich riadenia v konkrétnej výrobnjej firme a na základe zistených nedostatkov navrhnúť odporúčenia pre zlepšenie daného systému.

V teoretickej časti práce je stručne charakterizované finančné a manažérske účtovníctvo a rozdielny pohľad na náklady v oboch účtovných systémoch. Ďalej sa zameriam na členenie nákladov, pretože je podmienkou preriadenie nákladov. Následne sa budem venovať jednému z hlavných nástrojov pre efektívne riadenie nákladov, ktorým je kalkulácia. Slúži k stanoveniu nákladov a z nich vyplývajúcej ceny výkonu. Ešte aj v súčasnosti množstvo podnikov prisudzuje kalkuláciám len veľmi malú dôležitosť alebo ich vôbec nevyužíva.

Úvod praktickej časti je venovaný predstaveniu spoločnosti AGD Print s. r. o., ktorá vyrába technické štítky, reklamné cedule, etikety, samolepky a rôzne reklamné predmety. Nasleduje analýza nákladov, kde sa zameriam hlavne na druhové členenie a členenie nákladov závislé na objeme výroby, potom je uvedená kalkulácia zákaziek spolu s konkrétnym príkladom. Na základe spracovaných analýz navrhmem odporúčenia pre firmu v oblasti riadenia nákladov.

I. TEORETICKÁ ČASŤ

1 FINANČNÉ A MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO

Existuje veľa definícií o účtovníctve, jedna z nich opisuje účtovníctvo ako proces identifikácie a merania informácií, potrebných k uskutočneniu kvalifikovaných rozhodnutí vlastníkov informácií. Inými slovami, účtovníctvo sa zaoberá poskytovaním ekonomických aj neekonomických informácií, ktoré pomôžu zodpovedným osobám robiť správne rozhodnutia. Pochopenie účtovníctva preto vyžaduje aj pochopenie rozhodovacích procesov. (Drury, 2004, s. 5)

Účtovné systémy používané v súčasnosti môžeme rozdeliť na:

- finančné účtovníctvo,
- manažérske účtovníctvo.

Finančné účtovníctvo predstavuje od svojho vzniku primárny zdroj informácií pre vlastníkov podniku a pre potencionálnych záujemcov o kapitálový vstup do podniku. (Hradecský, Lanča a Šiška, 2008, s. 48)

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2011, s. 27) uvádzajú ako dôležitú požiadavku pri vedení finančného účtovníctva a zostavovania účtovných výkazov dodržovanie určitých pravidiel, ktoré garantujú externým užívateľom úplnosť vykazovaných účtovných informácií, ich spoľahlivosť, porovnateľnosť v čase a tiež medzi inými podnikmi. Podľa Lazara (2012, s. 1) finančné účtovníctvo spracováva všetky účtovné prípady vyjadrujúce zmeny, ku ktorým dochádza v majetku a záväzkoch účtovnej jednotky spravidla vo vzťahu k jej okoliu (dodávateľom, odberateľom, ostatným dlžníkom a veriteľom, peňažným ústavom, finančným úradom a pod.). Sleduje náklady a výnosy z hľadiska účtovnej jednotky ako celku, a to v členení, ktoré umožňuje zistiť základňu pre výpočet dane z príjmu a vyjadruje výsledok hospodárenia za podnik v členení predpísanom obecnou platnou legislatívou.

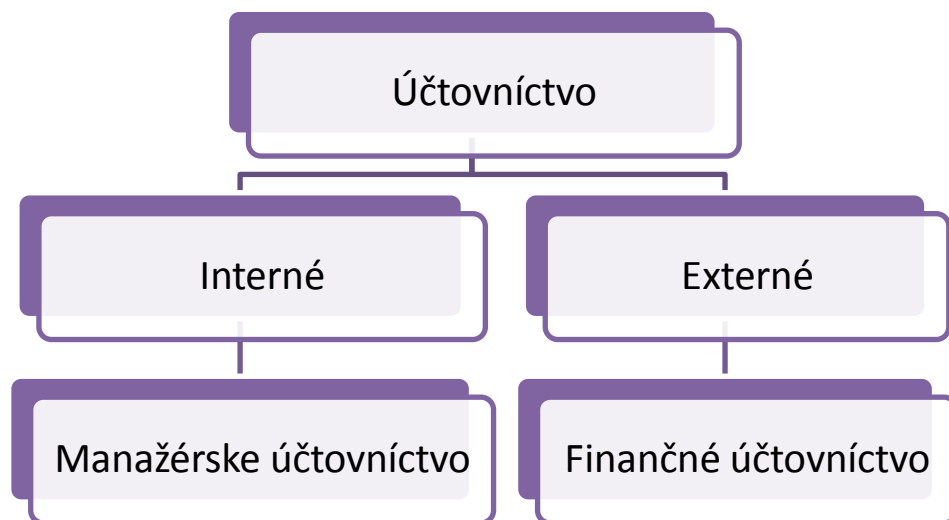
Manažérske účtovníctvo poskytuje veľké množstvo informácií predovšetkým manažérom podnikov pre rôzne rozhodovania, ktoré majú okamžitý účinok alebo sú orientované na budúcnosť. Je teda určené predovšetkým pre interných užívateľov – manažérov na všetkých úrovniach a výkonných riaditeľov- pri riadení a hodnotení firmy.

Dnešné manažérske účtovníctvo dodáva informácie o aktuálnej výkonnosti firmy s dôrazom na budúcnosť firmy a väzbu na tvorbu peňažných tokov, ale aj o hodnote firmy v čase. Hlavnou úlohou je umožnenie prijatia racionálnych a efektívnych manažérskych rozhodnutí. Je zdôrazňovaná a akceptovaná nutnosť využitia moderného, flexibilného,

komplexného a hlavne strategicky orientovaného manažérskeho účtovníctva ako nevyhnutného a hlavného informačného základu slúžiaceho k podpore a tvorbe predovšetkým efektívnych taktických a strategických manažérskeho rozhodnutí. (Petřík, 2009, s. 27; Popesko, 2009, s. 29)

Manažérske účtovníctvo je neoddeliteľná súčasť riadenia zaoberajúca sa skúmaním, zisťovaním, usporiadaním a interpretáciou informácií používaných pre:

- formulovanie stratégií,
- plánovaciú a kontrolnú činnosť,
- tvorbu rozhodnutí,
- optimalizáciu využitia zdrojov,
- zobrazenie aktuálneho stavu firmy,
- ochranu a zabezpečenie aktív. (Lucey, 2003, s. 1)



Obr. 1 Základné rozdelenie účtovníctva (Rajnoha, 2003, s. 10)

1.1 Pojem náklady

Rozdielne informačné potreby adresátov účtovných informácií finančného a manažérskeho účtovníctva vyžadujú tiež rozdielne pojatie nákladov v oboch účtovných systémoch. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 74)

V počiatkoch Petřík (2009, s. 501) chápe náklady použité vo finančnom účtovníctve v podstate úzko ako peniaze investované na určitú dobu do výkonov, ktoré museli následne umožniť návratnosť peňazí v ich plnej nominálnej výške.

Náklady vo finančnom účtovníctve definuje kolektív autorov Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) ako zníženie ekonomického prospechu, ku ktorému došlo za účtovné obdobie a prejavilo sa úbytkom alebo znížením užitočnosti aktív alebo zvýšením záväzkov a tiež viedlo k zníženiu vlastného kapitálu iným spôsobom, než rozdelením kapitálu vlastníkom. Za náklad z pohľadu finančného účtovníctva preto chápeme akékoľvek zníženie užitočnosti, ktorú mal majetok podniku, prípadne zvýšenie záväzkov podniku bez toho, aby sme skúmali, za akým účelom podnik spotreboval daný náklad a či výška nákladu je úmerná výsledku činnosti, pri ktorej bol spotrebovaný.

Podľa Synka (2011, s. 74) náklady podniku tvoria:

- a) bežné prevádzkové náklady – spotreba materiálu a energií, osobné náklady,
- b) odpisy dlhodobého majetku,
- c) ostatné prevádzkové náklady,
- d) finančné náklady – napr. úroky,
- e) mimoriadne náklady – dary, mimoriadne odmeny.

V manažérskom pojatí nákladov vychádza Král (2010, s. 47) z charakteristiky nákladov ako hodnotovo vyjadrené, účelne vynaložené ekonomické zdroje podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Synek (2011, s. 85) dodáva, že sa pracuje s ekonomickými (skutočnými, relevantnými) nákladmi, ktoré zahŕňajú tzv. oportunitné (alternatívne) náklady.

Toto vymedzenie zdôrazňuje nutnosť racionálneho hospodárneho vynakladania nákladov a má tieto podstatné rysy:

- *Účelnosť* – zjednodušene povedané nákladom je len také vynaloženie, ktoré je racionálne a primerané výsledku činnosti;
- *Účelový charakter* – podstatou vynaloženia ekonomického zdroja je zhodnotenie, ku ktorému dôjde len pri vytvorení takej zložky majetku, ktorá prinesie väčší ekonomický prospech ako bol pôvodný náklad. (Král, 2010, s. 47)

Z hľadiska manažérskeho účtovníctva sa náklad prejavuje v okamžiku vynaloženia ekonomického zdroja. Väčšinou toto vynaloženie nevedie k celkovému úbytku majetku, ale iba k zmene jeho štruktúry napr. nákup materiálu, zboží alebo stroja. (Král, 2010, s. 49)

Termín náklady sa teda líši podľa rôzneho pojatia. Iný obsah majú náklady vo finančnom, hodnotovom a ekonomickom pojatí. Hodnotové a ekonomické pojatie sa označuje tiež ako manažérske pojatie nákladov. Rôzne vnímanie nákladov je vymedzené v nasledujúcej tabuľke:

Tab. 1 Základné charakteristiky finančného, hodnotového a ekonomického pojatia nákladov (Kráľ, 2010, s. 65)

Náklady	Finančné	Hodnotové	Ekonomické
Vzťah k subsystému účtovníctva	Finančné účtovníctvo	Manažérske účtovníctvo	Účtovníctvo pre rozhodovanie
Vzťah k zobrazovanej realite	Zobrazenie transakcie v parametroch, ktoré platili, keď sa uskutočnila	Zobrazenie transakcie v parametroch, ktoré by platili v súčasnosti	Zobrazenie transakcie formou porovnania s inou v úvahu pripadajúcou alternatívou
Vzťah k vyjadreniu zisku	Zisk je meraný na princípe takzvaného nominálneho zachovania kapitálu. Podnik dosahuje zisk pokiaľ jeho vlastný finančne vyjadrený kapitál na konci obdobia je vyšší než na začiatku obdobia.	Zisk je meraný na princípe takzvaného vecného zachovania. Podnik dosahuje zisk, až keď sa podarí reprodukovať vlastný kapitál meraný a ocenený výrobnou kapacitou alebo kapacitou podnikateľskej činnosti.	Zisk je meraný na princípe takzvaného vecného zachovania kapitálu, pričom jeho úroveň sa ďalej znižuje o oportunitné náklady a zvyšuje o prípadné oportunitné výnosy.

2 ČLENENIE NÁKLADOV

Hlavným predpokladom účinného riadenia nákladov je ich podrobné rozčlenenie do rovnorodých skupín. Prirodzene existuje mnoho spôsobov členenia, ale je dôležité si uvedomiť, že musí byť vyvolané účelovou potrebou – vzťahom k riešeniu určitých otázok a rozhodnutí. (Král, 2010, s. 68)

Každé hľadisko členenia nákladov preferuje určitú vlastnosť alebo skupinu vlastností. Takto ich môžeme usporiadať do logických celkov, ktoré majú určitú vypovedajúcu schopnosť. (Čechová, 2011, s. 72)

2.1 Druhové členenie nákladov

Lazar (2012, s. 18) uvádza, že toto triedenie je záležitosťou finančného účtovníctva, člení náklady podľa druhov ekonomických zdrojov a jeho nevýhodou je, že nesumarizuje náklady podľa činností podniku. Má význam pre manažérov, ale aj externých užívateľov účtovných informácií. Takto členené náklady podávajú podľa Čechovej (2011, s. 74) informácie o celkovej výške peňažných prostriedkov vynaložených na danú aktivitu v určitom logickom členení, ktoré nám pomáha v sledovaní priemernosti vydaných prostriedkov na jednotlivé nákladové druhy a podáva informácie o hospodárnosti a účinnosti vynaložených ekonomických zdrojov. Druhovo členené náklady sú podkladom pre spracovanie jednej časti účtovnej závierky – výkaz ziskov a strát (výsledovka).

Za základné nákladové druhy sa považuje:

1. spotreba surovín, materiálu, energií a externých služieb,
2. odpisy hmotného a nehmotného dlhodobého majetku,
3. osobné náklady (mzdy, platy, provízie, sociálne náklady, náklady na sociálne zabezpečenie),
4. finančné náklady. (Synek, Kislingerová, 2010, s. 43)

Podľa Krála (2010, s. 69) sú pre nákladové druhy charakteristické tri vlastnosti:

- a) Druhové náklady sú z hľadiska ich zobrazenia **prvotné**. Predmetom zobrazenia sa stávajú hneď pri vstupe do podniku.
- b) Sú to **externé** náklady, ktoré vznikajú spotrebou výrobkov, práce alebo služieb iných subjektov.

- c) Z hľadiska podrobnejšieho rozčlenenia v podniku sú **jednoduché**. Z úrovne podnikového riadenia ich nie je možné rozlíšiť na jednoduchšie zložky, z ktorých sa skladajú.

Hlavný význam druhového členenia nákladov kolektív autorov Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78) vidí predovšetkým v tom, že:

- podáva informácie o spotrebe vstupných ekonomických zdrojov a zároveň aj o vzťahu podniku k okoliu,
- zaisťuje väzby podnikového rozpočtu k ostatným častiam plánu podniku,
- v manažérskom účtovníctve sa používa pri zostavovaní rozpočtov stredísk v kombinácii s ďalším analytickým členením vyjadrujúcim vzťah spotreby nákladových druhov k danému účelu; toto je vyvolané.

2.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie nákladov sleduje náklady v úzkom prepojení s rozhodovacími úlohami, ktoré užívatelia účtovných informácií riešia. Dôležité je identifikovať vecného nositeľa, ktorý vyvoláva vznik nákladov a jeho veľkosť je určujúca pre úroveň nákladov. Štrukturalizácia účelového členenia prebieha v niekoľkých úrovniach. V prvej sa náklady rozčlenia do relatívne širokých okruhov rôznych výrobných (respektíve hlavných podnikateľských) činností a činností pomocných a obslužných. V rámci nich sa potom podrobnejšie členia podľa aktivít alebo jednotlivých operácií. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 96; Král, 2010, s. 72)

2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie

Z hľadiska riadenia hospodárnosti sa náklady ďalej členia podľa ich základného vzťahu k činnosti, aktivite či operácii do dvoch skupín:

- **Technologické náklady** sú riadené technicko-hospodárskymi normami. Sú bezprostredne vyvolané technológiou danej činnosti, aktivity alebo operácie. Najjednoduchším príkladom môže byť spotreba dreva na výrobu konkrétneho kusu nábytku alebo náklad na osvetlenie dielne.
- **Náklady na obsluhu a riadenie** sú náklady, ktoré boli vynaložené za účelom vytvorenia, zaistenia a udržania podmienok racionálneho priebehu danej činnosti (aktivity či operácie). Jednotlivé položky sú riadené limitmi a normatívmi a ich súhrn

rozpočtami. Príkladom je náklad na prevádzku závodnej jedálne či mzda účtovníčky. (Král, 2010, s. 72; Synek, Kislingerová, 2010, s. 79)

2.2.2 Náklady jednicové a režijné

Členenie nákladov na technologické a na obsluhu a riadenie sa pre účely rozhodovania často javí ako obecné, je však základom pre určenie konkrétnej nákladovej úlohy.

- **Jednicové náklady** sú príčinne vyvolané konkrétnou jednicou výkonu. Stanovujú sa pomerne ľahko pomocou noriem spotreby. Nákladová norma sa vynásobí počtom jednotiek úkonu vykonaných v rámci nákladovej úlohy, tento postup je možné uplatniť u tej časti technologických nákladov, ktoré nesúvisia len s technologickým procesom ako celkom, ale aj priamo s jednotkou výkonu.
- Naopak výška nákladov na obsluhu a riadenie a výška tej časti technologických nákladov, ktoré súvisia s technologickým procesom ako celkom, a nemenia sa priamo úmerne s počtom uskutočnených výkonov, sa označuje ako **režijné náklady**. Sú stanovené rozpočtom nákladov spravidla pre určité časové obdobie, poprípade aj pre určitý predpokladaný objem výkonov za toto obdobie.

(Lazar, 2012, s. 12; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 23)

2.2.3 Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulačné členenie nákladov je zvláštnym typom účelového členenia nákladov. Kalkulačné členenie je nevyhnutné pre zostavenie kalkulácie a je ovplyvnené požiadavkami na vypovedajúcu schopnosť kalkulácie. Rozlišuje dve základné skupiny:

- **Priame náklady** - sú vynaložené v súvislosti s konkrétnym výkonom či strediskom, ktorému je možné tieto náklady bezprostredne priradiť. Ide napríklad o spotrebu materiálu vchádzajúceho priamo do výrobku, mzdové náklady robotníka, odpis stroja špecializovaného na jednu činnosť a podobne.
- **Nepriame náklady** - vzťahujú sa k niekoľkým výkonom či strediskám, sú im preto priradované pomocou rozvrhových základní. Patrí sem väčšina režijných nákladov a nepriame náklady sú spoločné pre viacero výkonov podniku. (Lazar, 2012, s. 12)

2.3 Členenie nákladov podľa závislosti na objeme výroby

Členenie nákladov podľa závislosti na objeme finálnych, ale aj čiastkových výkonov poskytuje informácie o alternatívach budúceho vývoja. Často je označované ako kapacitné členenie nákladov, pretože s rastúcim objemom výroby rastie aj využitie kapacity podniku, čiže kapacity ľudí a strojov. Základom členenia sú tri skupiny nákladov – variabilné, fixné a zmiešané.

V závislosti na zmenách objemu výroby sa mení časť celkových nákladov, ktoré sa nazývajú **variabilné**. Príkladom je spotreba materiálu, úkolová mzda robotníkov, spotrebovaná služba a podobne. (Čechová, 2011, s. 81; Zámečník, Tučková a Hromková, 2007, s. 9)

Král (2010, s. 79) rozlišuje tri druhy variabilných nákladov:

- **proporcionálne** (konštantné)

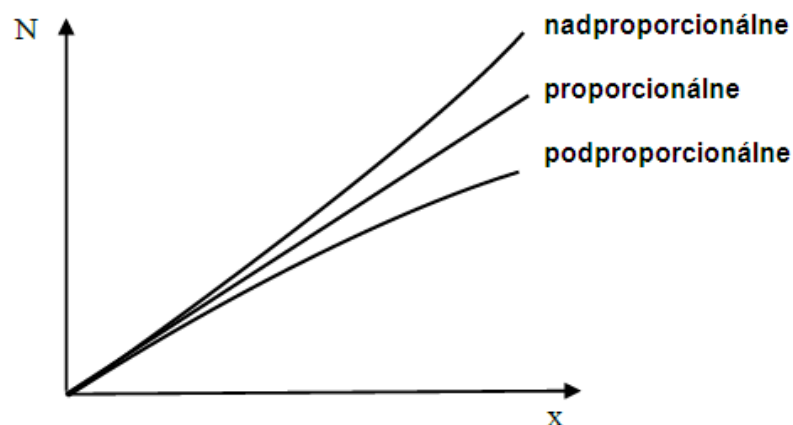
Sú najdôležitejšou a v praxi najľahšie kvantifikovateľnou časťou variabilných nákladov. Obecné sa predpokladá, že sú vyvolané jednotkou výkonu, sú teda konštantné a ich celkový objem rastie priamo úmerne počtu výkonov.

- **podproporcionálne** (degresívne)

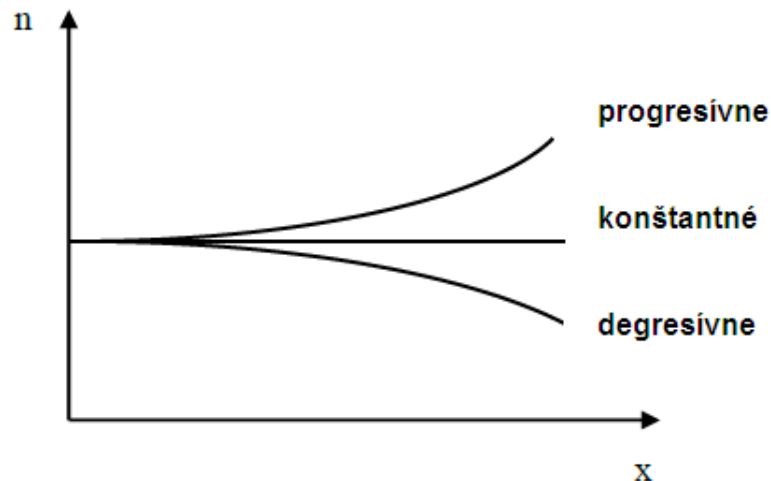
Vyvíjajú sa spravidla pomalšie ako objem výkonov a ich priemerný podiel na jednotku produkcie klesá. Príkladom sú náklady na opravu a údržbu strojného zariadenia vo vzťahu k počtu vyrobených výrobkov.

- **nadproporcionálne** (progresívne)

Rastú rýchlejšie ako objem výkonov. Ich vznik nie je tak častý a patria sem mzdové náklady za prácu nadčas.

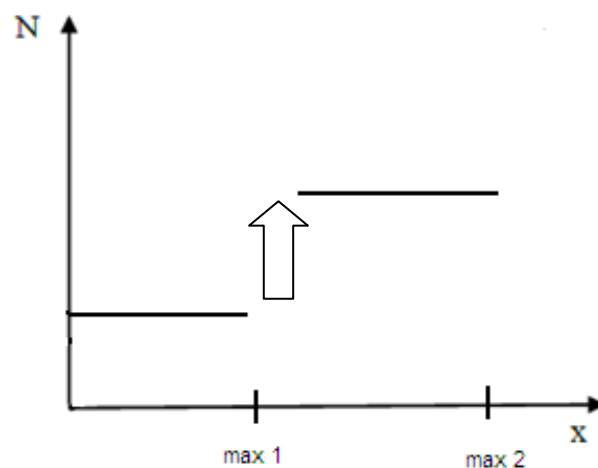


Obr. 2 Priebeh celkových nákladov (Král, 2010, s. 80)



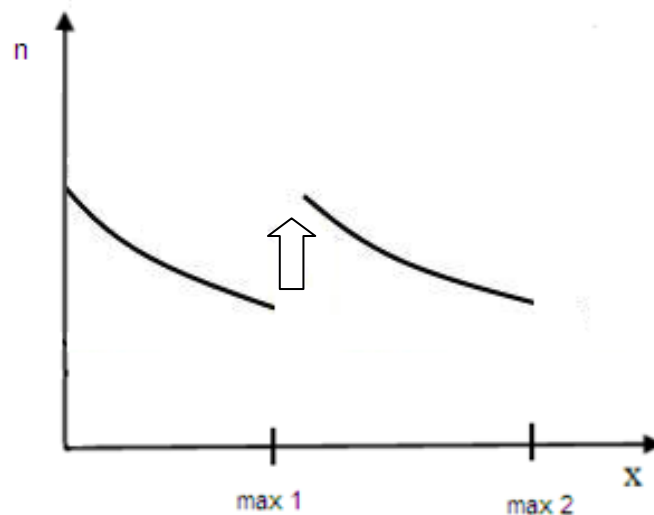
Obr. 3 Priebeh priemerných nákladov (Kráľ, 2010, s. 80)

Fixné náklady sa v súvislosti so zmenami objemu výkonov vo svojej absolútnej hodnote nemenia, pri poklese či zvýšení objemu výroby zostávajú rovnaké, sú teda na zmenách objemu nezávislé. Vynaloženie fixných nákladov zaisťuje podmienky pre zhotovenie výkonov v danom období a zaisťuje určitú produkčnú kapacitu. Charakteristickým príkladom sú odpisy výrobných zariadení, časová mzda pracovníkov, služby s pravidelnou platbou apod. Majú veľký význam pri rozhodovaní a riadení nákladov, sú spojené s určitou kapacitou, ktorú je možné optimálne regulovať. Je však nutné počítať so zvyšovaním fixných nákladov „v skokoch“. (Čechová, 2011, s. 83; Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 110)



Obr. 4 Priebeh celkových fixných nákladov (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 27)

Pri stupňujúcom sa objeme výroby, respektíve väčšiemu využitiu celkovej kapacity, dochádza k úbytku fixných nákladov na jednotku produkcie a zároveň k úbytku celkových nákladov. Tento jav sa označuje ako *degresia fixných nákladov*. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 110)



Obr. 5 Priemerné fixné náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 27)

Zmiešané náklady obsahujú fixnú aj variabilnú zložku zároveň. Fixná zložka pôsobí už od nulového bodu objemu a k nej sa postupne so zvyšujúcim sa objemom výroby priradujú variabilné náklady. Typickou položkou je spotreba energie. Časť spotreby súvisiaca so spotrebou energie na vykurovanie, osvetlenie alebo prevádzku výpočtovej techniky má fixný charakter. Časť spotreby, ktorá súvisí so spotrebou energie na prevádzku výrobných liniek má pri zachovaní plynulosti výroby proporcionálny charakter.

Členenie nákladov podľa závislosti na objeme výroby je platné v krátkodobom pohľade. V dlhšom časovom rozmedzí, kedy môžeme predpokladať zmeny výrobnéj kapacity, sú všetky náklady variabilné. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 28)

2.3.1 Využitie informácií o fixných a variabilných nákladoch

Najčastejším používaným nástrojom, kde sa uplatňuje členenie nákladov na fixné a variabilné, sú rozhodovacie úlohy na existujúcej kapacite. Základnou otázkou pri tomto type úloh je, akú úroveň výkonov musí podnik zaistiť, aby došlo k úhrade celkových nákladov – fixných aj variabilných. Objem výroby pri ktorom sa tržby rovnajú celkovým nákladom nazývame **bod zvratu**; tiež sa používajú názvy kritický bod rentability, bod kry-

tia nákladov, bod zisku, mŕtvy bod, nulový bod alebo anglický výraz Break Even Point. (Synek, 2011, s. 137)

Vzorec bodu zvratu je možné odvodiť nasledovne:

$$T = N \quad (1)$$

$$p \times q = FN + b \times q \quad (2)$$

$$q(BZ) = \frac{FN}{p - b} \quad (3)$$

Kde $q(BZ)$ je objem produkcie v bode zvratu, p je cena za jednotku, b priemerné variabilné náklady na jednotku. Rozdiel medzi cenou a variabilnými nákladmi sa nazýva príspevok na úhradu fixných nákladov a zisku.

Pri rôznorodnej produkcii použijeme pre výpočet bodu zvratu nasledovný vzorec:

$$BZ = \frac{FN}{1 - h} \quad (4)$$

Menovateľ zlomku predstavuje výšku príspevku na úhradu fixných nákladov a zisku pripadajúcu na 1 Kč objemu výroby, h zistíme ako podiel celkových variabilných nákladov a celkového objemu tržieb. (Synek, 2011, s. 139)

Manažéri v rámci analýzy bodu zvratu sledujú aj rozdiel medzi skutočne dosiahnutými výnosmi a výnosmi v bode zvratu, ktoré podávajú informácie o náchylnosti podniku k zmenám príjmov. Môžeme definovať dva ukazovatele. *Bezpečnostná podnikateľská rezerva* hovorí o koľko sa môžu znížiť výnosy, kým podnik dosiahne bod zvratu.

$$BPR = CV - CV(BZ) \quad (5)$$

Pomocou *bezpečnostného podnikateľského koeficientu* vyjadríme bezpečnostnú podnikateľskú rezervu v percentách. (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 33)

$$BPK = \frac{BPR}{CV} \times 100 \quad (6)$$

2.4 Náklady z hľadiska rozhodovania

Sú označované aj ako náklady v manažérskom rozhodovaní. Vykonáva sa klasifikácia nákladov vždy vo vzťahu k nejakému konkrétnemu rozhodnutiu a vychádza sa z odhadu budúcich nákladov.

Relevantné náklady sú ovplyvnené určitým rozhodnutím, pretože sa v závislosti na ňom zmenia (napr. pri výbere jednej z variant sa v závislosti na vybranej variante menia), ostatné náklady sú pre dané rozhodnutie **irelevantné**, teda zmenou varianty sa ich výška nemení.

Zvláštnou formou relevantných nákladov sú **rozdielové náklady**, ktoré predstavujú rozdiel medzi nákladmi pred prijatím rozhodnutia a po kvantifikácii jeho dopadov, respektíve pred a po realizácii varianty riešenej úlohy, o ktorej sa rozhodovalo. Rovnajú sa dodatočným variabilným nákladom vo vzťahu k výrobe a zvýšeniu fixných, pokiaľ k nim dôjde.

Explicitné náklady sú tie, ktoré podnik platí (majú formu peňažných výdajov) za nakúpené výrobné zdroje, za nájomné, za použitie cudzieho kapitálu a pod.

Implicitné náklady nemajú formu peňažných výdajov a sú teda ťažko vyčísliteľné. K ich meraniu sa používajú oportunitné náklady.

Oportunitné (alternatívne) náklady sú založené na obecnej úvahe, že konkrétny výdaj majetku za účelom jeho zhodnotenia v jednej podnikateľskej aktivite znemožňuje jeho využitie iným, alternatívnym spôsobom. Oportunitné náklady predstavujú čiastku peňazí (ušlý výnos), ktorá je stratená, keď zdroje ako práca a kapitál, nie sú použité na najlepšiu ušlú variantu.

Pri každom rozhodovaní sa berú do úvahy prírastkové náklady, teda tie náklady, ktoré sú týmto rozhodnutím ovplyvnené. Zostávajúce náklady sa považujú za irelevantné tomuto rozhodnutiu a nazývajú sa **utopené náklady**. Utopené náklady boli vynaložené na základe určitého rozhodnutia v minulosti, už ich nemôže zmeniť žiadne rozhodnutie prevedené v budúcnosti.

Kalkulačné druhy nákladov sú nad rámec finančného účtovníctva, kalkulujú sa pri vyhodnocovaní ekonomickej racionality aktuálne uskutočnených aktivít. Patria sem kalkulačné odpisy, úroky, rizikové prirážky, nájomné a podnikateľská mzda.

(Lal, 2009, s. 38; Popesko, 2009, s. 41; Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2008, s. 46; Synek, 2011, s. 86)

3 KALKULÁCIA NÁKLADOV

Jednou z podmienok prežitia podniku je jeho konkurencieschopnosť; tá súvisí predovšetkým s jeho výkonmi, na ktorých odbyte je podnik závislý. Predajnosť výkonov závisí na ich úžitkovej hodnote a jej odpovedajúcej cene, ktorú je zákazník ochotný zaplatiť. Nástrojom slúžiacim k stanoveniu nákladov a z nich vyplývajúcej ceny výkonu je **kalkulácia**. Má význam pri riadení vývoja nákladov výkonov a tým aj pre riadenie podniku. (Hradecský, Lanča a Šiška, 2008, s. 175)

Popesko (2009, s. 55) v obecnom slova zmysle definuje kalkulácie ako priradenie nákladov, zisku, marže, ceny alebo inej hodnotovej veličiny k výrobku, službe, operácii, činnosti alebo inak naturálne vyjadrenej jednotke výkonu firmy, teda ku kalkulačnej jednici a nákladovému objektu. Kalkulačné metódy vychádzajú zo spôsobu nákladovej alokácie pre priradenie nepriamych nákladov. Jednotlivé typy kalkulačných metód sa líšia spôsobom alokácie režijných nákladov. Král (2010, s. 124) zdôrazňuje, že kalkulácia zobrazuje vo vzájomnej súvislosti oba základné póly podnikateľského procesu – naturálne vyjadrený výkon a jeho hodnotovú charakteristiku, čo z nej činí jeden z najvýznamnejších nástrojov zobrazujúci vzťah vecnej a hodnotovej stránky podnikania.

Kalkulácie nachádzajú uplatnenie vo všetkých oblastiach podnikateľskej činnosti. Práve vo výrobných podnikoch sa kalkulácie využívajú najviac a patria medzi najkomplikovanejšie, pretože musia podchytiť celú zložitosť tvorby a predaja výkonu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 246)

3.1 Predmet kalkulácie

Predmet kalkulácie je vymedzený:

- a) kalkulačnou jednicou,
- b) kalkulovaným množstvom.

Pod pojmom kalkulačná jednica rozumieme konkrétny výkon, vymedzený mernou jednotkou a druhom, na ktorý sa stanovuje alebo zisťuje náklad a ďalšie hodnotové veličiny. Kalkulované množstvo je tvorené určitým počtom kalkulačných jedníc, pre ktoré sa stanovujú alebo zisťujú celkové náklady. Vymedzenie je veľmi dôležité predovšetkým pri určení priemerného podielu fixných nákladov pripadajúcich na kalkulačnú jednicu. (Král, 2010, s. 126; Čechová, 2011, s. 86)

3.2 Štruktúra nákladov v kalkulácii

Štruktúra nákladov v kalkulácii je stanovená v každom podniku individuálne v tzv. **kalkulačnom vzorci**. Kalkulačný vzorec sa skladá z jednotlivých kalkulačných položiek roztriedených v určitom slede za sebou a obsahujúcich príslušné peňažné čiastky. Sled položiek kalkulačného vzorca využíva kalkulačné členenie nákladov skladajúceho sa z položiek jedincových a režijných nákladov. V minulosti bol stanovený *typový kalkulačný vzorec*, ktorý zahŕňa najhrubšie členenie položiek pre stanovenie ceny výkonu, je akýmsi základným rozčlenením jednotlivých položiek, z ktorých sa skladá cena výkonu. (Čechová, 2011, s. 96; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 177)

1. Priamy (jednicový) materiál
2. Priame (jednicové) mzdy
3. Ostatné priame náklady
4. Výrobná réžia

Vlastné náklady výroby

5. Správna réžia

Vlastné náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastné náklady výkonu

7. Zisk (strata)

Cena výkonu (základná)

Obr. 6 Typový kalkulačný vzorec (Král, 2010, s. 181)

3.2.1 Retrográdny kalkulačný vzorec

Kalkulácia, ako veľmi dôležitá informácia pre hodnotové riadenie, sa stále častejšie vyjadruje takou formou kalkulačného vzorca, kde cieľom nie je zistiť či stanoviť náklady výkonu, ale jeho prínos (maržu, zisk). Kalkulácia ceny vychádza z úrovne zisku, ktorý musí výkonný podnik generovať, aby bola zaistená požadovaná výnosnosť kapitálu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 217; Popesko, 2009, s. 59)

Základná cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnenie

- Zľavy zákazníkom:

- množstevné

- sezónne

Cena po úpravách

- Náklady

ZISK

Obr. 7 Retrográdny kalkulačný vzorec

(Popesko, 2009, s. 59)

3.3 Kalkulačný systém

Kalkulačný systém Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 183) vymedzujú ako súbor kalkulácií v podniku a väzieb medzi nimi. Patrí k hlavným nástrojom riadenia nákladov na výkony a musí pritom zaistiť metodickú jednotnosť a vzájomnú naviazanosť kalkulácií medzi sebou. Obsahuje rôzne druhy kalkulácií a z hľadiska doby zostavovania kalkulácií sa rozlišuje:

1. *Predbežná kalkulácia* – zostavuje sa pred zahájením tvorby výkonu a plní funkciu stanovenia nákladového cieľa. Zahŕňa kalkulácie:
 - operatívne – vytvárajú sa na základe operatívnych noriem vyjadrujúcich konkrétne technické, technologické a organizačné podmienky platné v dobe zostavovania kalkulácie, tiež je známa pod pojmom bežná alebo výrobná kalkulácia,
 - plánové – podkladom pre zostavenie sú podrobné normy spotreby ekonomických zdrojov prihliadajúcich k racionalizačným opatreniam, ktoré sa majú v plánovanom období uskutočniť,
 - prepočtové – sú zostavované u nových výrobkov, v dobe, kedy sa výrobok technicky vyjasňuje a nie je k dispozícii podrobná technická a konštrukčná dokumentácia.

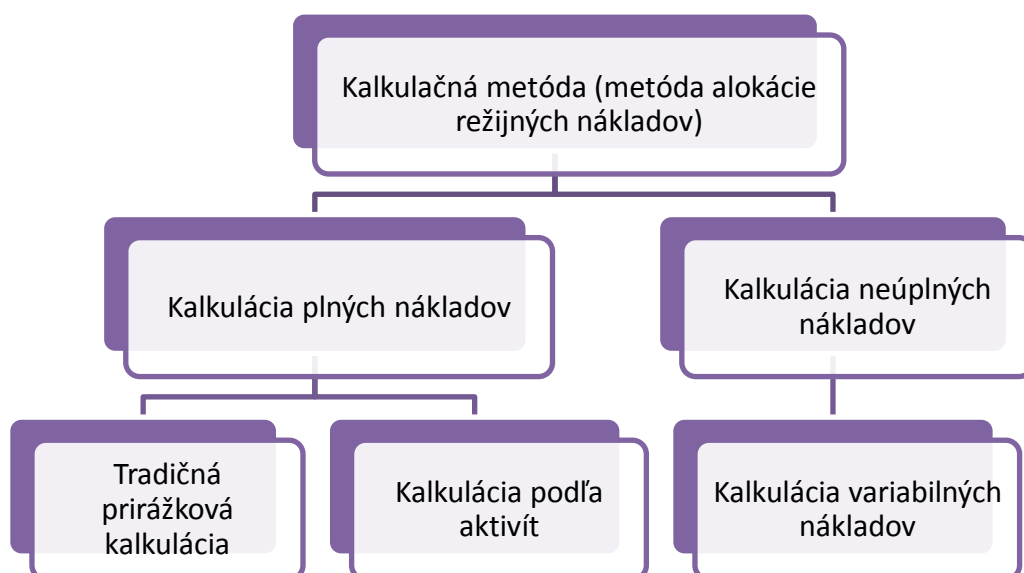
2. *Výsledná kalkulácia* – zisťuje skutočné náklady výkonu. Má význam predovšetkým pre následnú kontrolu hospodárnosti výroby jednotlivých výkonov. (Synek, 2011, s. 116)

3.4 Typy nákladových kalkulácií

Pri definícii základných typov kalkulácií sa vychádza z dvoch charakteristík. Prvá z nich je otázka či nákladová kalkulácia má kalkulovať, resp. absorbovať všetky podnikové náklady alebo len ich časť. V takejto rovine rozlišujeme:

1. **absorpčné kalkulácie** alebo tiež kalkulácie úplných nákladov zahŕňajú všetky náklady podniku, resp. organizačnej jednotky,
2. **neabsorpčné kalkulácie** alebo tiež kalkulácie neúplných nákladov kalkulujú iba časť podnikových nákladov (variabilné náklady) a ostatné náklady (fixní náklady) na výkony nerozpočítavajú.

Druhou charakteristikou základných typov je spôsob alokácie režijných nákladov objektom. Použijeme nejakú úroveň zjednodušenia a vyjadrenia priemernej úrovne režijných nákladov na výkon (alokačný princíp priemerovania) alebo sa pokúsime o priradenie režijných nákladov s prihliadnutím k príčinnej súvislosti medzi ich vznikom a výkonom (alokačný princíp príčinnej súvislosti). (Popesko, 2009, s. 60)



Obr. 8 Základné typy nákladových kalkulácií (Popesko, 2009, s. 61)

Prirážková kalkulácia sa používa v podnikoch, ktoré produkujú rôznorodé výkony. Priame náklady vypočítame priamo na kalkulačnú jednicu. Režijné náklady je nutné pripočítať kalkulačnej jednici v tej miere, v akej boli výrobou daných výkonov vyvolané, preto sa zisťujú podľa zvolenej rozvrhovej základne a prirážky. Prirážka je stanovená buď percentom, ktoré zistíme ako podiel režijných nákladov na nákladový druh zvolený za rozvrhovú základňu alebo sadzbou, ktorú vypočítame ako podiel režijných nákladov na jednotku naturálnej rozvrhovej základne. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 191 – 192; Synek, 2011, s. 115)

Kalkulácia podľa aktivít je tiež nazývaná Activity Based Costing – ABC. Synek (2011, s. 115) uvádza, že tento typ kalkulácie zisťuje a priradzuje náklady k jednotlivým aktivitám (činnostiam). Cieľom je dosiahnuť rozvrhnutie režijných nákladov podľa skutočnej príčiny ich vzniku. Kolektív autorov Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 103) zdôrazňuje pre priradzovanie nákladov objektom používanie merania skutočných fyzických výkonov jednotlivých činností a aktivít. Sprostredkovaný vzťah medzi nákladom a výkonom už netvorí skresľujúca rozvrhová základňa, ale skutočné aktivity a činnosti, ktoré podnik prevádza s cieľom tvorby výkonu. V rámci tejto metódy sa sledujú náklady a ich tok v priebehu procesov a aktivít a týmto skutočnostiam zodpovedá aj spôsob ich priradzovania.

Kalkulácia variabilných nákladov počíta s variabilnými nákladmi na jednotku výkonu. Fixné náklady však berie do úvahy iba ako nedeliteľný celok, ktorý bol vynaložený pre zaistenie podmienok pre podnikanie v určitom časovom období a v určitom objeme. Tento náklad je nutné uhradiť z rozdielu medzi výnosmi z predaja výkonu a súčtom variabilných nákladov predaných výkonov bez ohľadu na objem predaja. (Čechová, 2011, s. 72)

3.5 Špeciálne typy nákladových kalkulácií

Metódy majú využitie v prípadoch, keď charakter transformačného procesu umožňuje ich použitie alebo ich princípy sú zahrnuté v rámci základných typov kalkulácií.

Kalkulácia delením sa používa pri jednoducho štruktúrovanej výrobe jedného výrobku. Základný princíp spočíva v tom, že sa všetky náklady sčítajú a delia sa počtom vyprodukovaných jednotiek. Výsledok delenia potom predstavuje vlastné náklady za výrobok. V prípade, že výkony podniku nie sú úplne homogénne používa sa **kalkulácia delením s ekvivalentnými (pomerovými) číslami**. Výkony sa môžu líšiť farbou, formou, veľko-

sťou alebo rozmerom. Sú ale identické, čo sa týka druhu a sú vyrobené s rovnakých surovín. (Lang, 2005, s. 86 - 89)

Kalkulácia v združenej výrobe, kde pri výrobnom procese vznikajú spoločne s výrobou hlavných výrobkov aj vedľajšie produkty. Vzniknuté náklady je potrebné rozdeliť pomocou rozčítacej alebo odčítacej metódy. (Synek, 2011, s. 110)

Dynamickú kalkuláciu definuje Král (2010, s. 141) ako spresnenie doterajších kalkulácií. Zachováva si informačný základ typového kalkulačného vzorca, jeho vypovedajúca schopnosť je rozšírená o odpoveď na otázku – ako budú náklady v jednotlivých fázach ovplyvnené zmenami objemu produkcie. Tento druh kalkulácie sa využíva hlavne ako podklad pre ocenenie vnútro podnikových výkonov predávaných na rôzne úrovne podnikovej štruktúry.

4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Na základe prieskumu literárnych zdrojov som zhrnula poznatky z oblasti manažérskeho účtovníctva, rozdelenia nákladov a kalkulácií.

Manažérske účtovníctvo poskytuje informácie o aktuálnej výkonnosti firmy s dôrazom na budúcnosť firmy a väzbu na tvorbu peňažných tokov, ale aj o hodnote firmy v čase. Hlavnou úlohou je umožnenie prijatia racionálnych a efektívnych manažérskych rozhodnutí. V manažérskom pojatí nákladov sa vychádza z charakteristiky nákladov ako hodnotovo vyjadrené, účelne vynaložené ekonomické zdroje podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Pracuje sa s ekonomickými nákladmi, ktoré zahŕňajú oportunitné náklady.

Vhodné členenie nákladov je predpokladom pre pochopenie príčin ich vzniku. Rozlišuje sa členenie nákladov na druhové a účelové, závislé na zmenách objemu výroby a náklady z hľadiska rozhodovania. Druhovo členené náklady podávajú informácie o celkovej výške peňažných prostriedkov vynaložených na danú aktivitu v určitom logickom členení, ktoré nám pomáha v sledovaní vydaných prostriedkov na jednotlivé nákladové druhy a podáva informácie o hospodárnosti a účinnosti vynaložených ekonomických zdrojov. Štrukturalizácia účelového členenia prebieha v niekoľkých úrovniach, ktoré zahŕňajú náklady technologické a na obsluhu a riadenie, jednotkové a režijné náklady a kalkulačné členenie nákladov na priame a nepriame. Členenie nákladov podľa závislosti na objeme finálnych, ale aj čiastkových výkonov poskytuje informácie o alternatívach budúceho vývoja, základom členenia sú dve skupiny nákladov a to variabilné a fixné. V praxi je možné toto členenie využiť pri analýze bodu zvratu. Náklady z hľadiska rozhodovania vychádzajú z odhadovaných nákladov zvažovaných variant.

Ďalšia časť je venovaná nástroju slúžiacemu k stanoveniu nákladov a z nich vyplývajúcej ceny výkonu, ktorým je kalkulácia. Je definovaný predmet a štruktúra nákladov v kalkulácii a tiež základné a špeciálne typy nákladových kalkulácií.

II. PRAKTICKÁ ČASŤ

5 SPOLOČNOST AGD PRINT S. R. O.



Obr. 9 Logo firmy (AGD Print, © 2012)

5.1 Základné informácie

Názov: AGD Print s. r. o.

Sídlo: Dlouhé díly 395, 763 02 Zlín

Telefón a e-mail: 577 119 858, info@agdprint.cz

Predmet podnikania: vývoj a výroba technických štítkov a samolepiek

Základný kapitál: 200 000 Kč

Počet zamestnancov: 18

Spoločnosť AGD Print s. r. o. bola založená v roku 1994 súčasným jednatelom pánom Ing. Pavlom Džavíkom. Špecializuje sa na výrobu technických štítkov (popisné, identifikačné, ozdobné), reklamných ceduliek, etikiet a samolepiek. Spoločnosť je dodávateľom pre radu významných podnikov v Českej republike, ale aj v zahraničí. Tiež zhotovuje drobné i jednokusové zákazky - napríklad pre firmy zaoberajúce sa generálnymi opravami strojov a zariadení.

V roku 2000 bola spoločnosť AGD Print s. r. o. certifikovaná v súlade s ISO 9001 pre vývoj, výrobu a predaj identifikačných technických štítkov a samolepiek. Samozrejmosťou je vysoká kvalita, presnosť, spoľahlivosť, rýchlosť, priaznivé ceny a poradenská činnosť.

Cieľom firmy je vybudovať známu, silnú a dynamickú európsku firmu v oblasti zaoberajúcej sa výrobou technických štítkov, samolepiek a ďalších produktov špeciálneho značenia.

5.2 História spoločnosti

Vývoj spoločnosti sa spustil v roku 1990, kedy začal Ing. Pavel Džavík podnikat ako fyzická osoba. Počiatočnou činnosťou bola výroba rezanej reklamy zo samolepiacich PVC fólií rezaných na plottri, ktorý bol kúpený v Nemecku ako vôbec prvý rezací plotter

v spoločnosti. V začiatkoch sa tiež táto malá firma špecializovala na tlačenie plagátov pre ČSL.

V roku 1992 Ing. Pavel Džavík začal spolupracovať s významným grafikom a výtvarníkom, s ktorým následne založili spoločnosť Anta spol. s.r.o.

Z dôvodu pretrvávajúcich nezhôd s podnikateľským partnerom založil v roku 1993 Ing. Džavík novú firmu s názvom Agentura-D s. r. o. Pôvodným sídlom firmy bol 3. ženský internát, celá spoločnosť sa však pre nevyhovujúce podmienky presídlila do objektu, ktorý sa nachádza za súčasným krajským súdom v Zlíne. Vybavenie spoločnosti v tom čase tvorili stroje z prevádzky Fotografia Zlín a stroje z Japonska. V roku 2012 sa zmenil názov firmy na AGD Print s. r. o., pretože lepšie charakterizuje hlavný predmet činnosti.

Až do súčasnosti sa spoločnosť špecializuje na výrobu technických štítkov, samolepiek a prístrojových štítkov. Taktiež sa snaží o neustále inovácie výrobkov, ale aj inovácie týkajúce sa vybavenia spoločnosti a rozširovanie výrobných priestorov.

5.3 Technológie a služby

Technológie používané pri výrobe:

- sieťotlač ručný a strojový,
- chemigrafia – navalovanie,
- gravírovanie,
- leptanie,
- prášková technológia nanášania vypalovacích farieb na plochy,
- rezanie laserom a vodným lúčom.

Služby, ktoré spoločnosť poskytuje:

- UV lakovanie – plný formát aj parciálny lak,
- číslovanie štítkov – strojná farebná číslovačka na princípe ražby,
- dierkovanie štítkov vo vysokej presnosti, zhotovenie pravidelných aj nepravidelných otvorov,
- zaguľatenie rohov,
- nános ochranných nástrekov ku zvýšeniu oteru vzdornosti povrchov, prípadne chemickej odolnosti,
- opatrenie povrchu štítku ochrannou montážnou fóliou,

- zaujímavé množstevné a termínové zľavy,
- poradenská činnosť.

K výrobkom AGD Print patria hlavne technické štítky, ktorých je niekoľko druhov:

- hliníkové – vyfarbované, leptané,
- nerezové – s potlačou a leptané,
- mosadzné – s potlačou a gravírované,
- polykarbonátové – z fólie a s potlačou,
- polyesterové – z fólie.

Technické štítky sa vyrábajú pomocou rôznych technológií, najčastejšie leptaním alebo potlačou. Výroba formou leptania patrí k najnákladnejším, pretože fáze leptania predchádza potlač emulziou, ktorá je vykonáva prevažne sieťotlačou a digitálnou tlačou. Táto činnosť tvorí približne 80 % kapacity výroby.



Obr. 10 Hliníkový a nerezový štítok (AGD Print, © 2012)

Ďalšie produkty firmy sú:

- fóliové samolepky,
- hliníkové fólie s možnosťou popisu,
- identifikačné a reklamné samolepky z PVC fólie,
- vizitky a karty,
- podlahová reklama,
- potlač pier, zapaľovačov a iných reklamných predmetov,
- potlač USB flash diskov a notebookov,
- bezpečnostné značky – výstražné, zákazové, príkazové a reflexné.

5.4 SWOT analýza

Pre lepšiu predstavu o firme AGD Print s. r. o. uvádzam SWOT analýzu, kde je možné dozvedieť sa silné a slabé stránky spoločnosti v rámci vnútorného prostredia a zistiť príležitosti a hrozby v oblasti vonkajšieho prostredia.

Tab. 2 SWOT analýza firmy AGD Print s. r. o. (vlastné spracovanie)

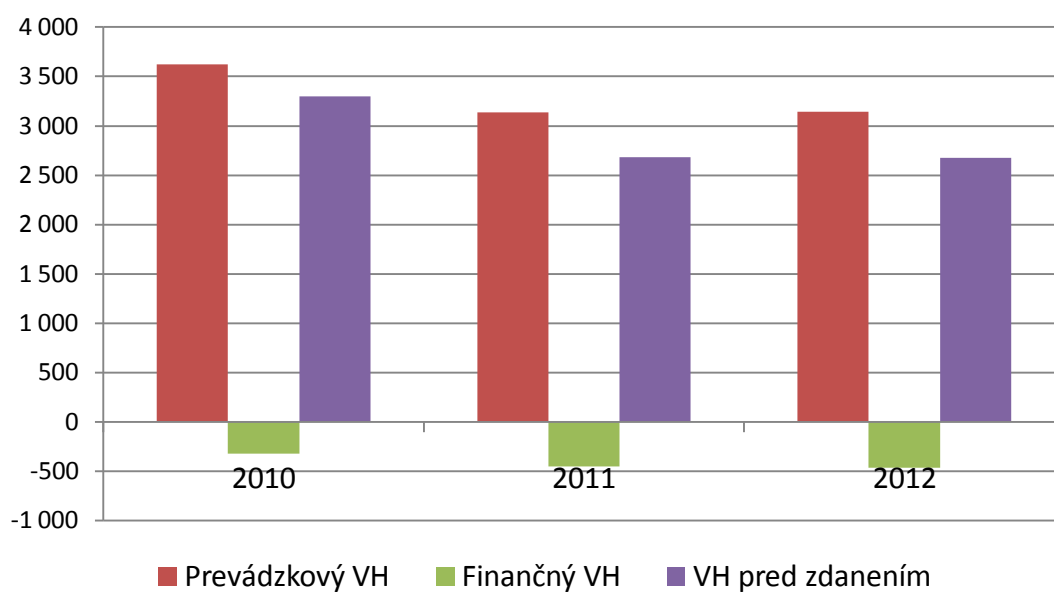
Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> • kvalitné výrobky a neustále inovácie • prispôsobenie sa potrebám zákazníka • široký sortiment výrobkov • výhodná poloha firmy • certifikácia 	<ul style="list-style-type: none"> • nízka zainteresovanosť zamestnancov do výroby • vnútorný systém spoločnosti • nutnosť investícií do technológií
Príležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> • spolupráca so školami • väčší počet zákaziek • záujem investora • expanzia na nové trhy • získanie dotácií 	<ul style="list-style-type: none"> • ekonomická nestabilita • konkurenčné firmy • rast cien materiálu

5.5 Výsledok hospodárenia

Pre zobrazenie vývoja výsledku hospodárenia som si zvolila obdobie od roku 2010 do 2012. Počas sledovaného obdobia firma stále hospodári so ziskom, čo môžeme označiť ako pozitívne. Napriek tomu má vývoj výsledku hospodárenia pred zdanením neustále klesajúci charakter. Finančný výsledok hospodárenia sa každým rokom znižuje, to znamená že narastá podiel cudzích zdrojov (predovšetkým bankových úverov) na celkovom financovaní podniku. V sledovaných obdobiach nevznikli náklady ani výnosy mimoriadneho charakteru.

Tab. 3 Výsledok hospodárenia firmy AGD Print s. r. o. (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2010	2011	2012
Výkony	18 414	18 452	15 442
Výkonová spotreba	9 060	9 319	5 411
<i>Pridaná hodnota</i>	9 354	9 133	10 031
Prevádzkový VH	3 622	3 136	3 143
Finančný VH	- 324	- 455	- 465
Mimoriadny VH	0	0	0
VH pred zdanením	3 298	2 681	2 678



Obr. 11 Vývoj výsledku hospodárenia 2010 - 2012 (vlastné spracovanie)

6 ANALÝZA NÁKLADOV VO FIRME AGD PRINT S. R. O.

Analýza nákladov je pre každý podnik veľmi dôležitá, pretože pomocou nej podnik dokáže efektívnejšie hospodáriť a tiež je vhodným podkladom pre rozhodovacie úlohy.

Prvotné zachytávanie informácií sa uskutočňuje vo finančnom účtovníctve, preto sa budem zameriavať na druhové členenie nákladov, kde údaje vychádzajú z výkazov ziskov a strát, nasleduje účelové členenie nákladov a potom na náklady meniace sa v závislosti na zmene objemu výroby. V závere je uvedená kalkulácia nákladov.

6.1 Druhové členenie nákladov

Členenie nákladov podľa druhu je základným členením vo výsledovke spoločnosti. V tabuľke sú zobrazené nákladové druhy za obdobie 2010 – 2012, hodnoty som čerpala z príslušných výkazov ziskov a strát spoločnosti.

Tab. 4 Druhové členenie nákladov v rokoch 2010 - 2012 (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2010	2011	2012
Výkonová spotreba	9 060	9 319	5 411
<i>Materiál a energie</i>	7 678	7 175	3 656
<i>Služby</i>	1 382	2 144	1 755
Osobné náklady	4 813	5 778	6 038
<i>Mzdové náklady</i>	3 474	4 198	4 410
<i>Sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie</i>	1 189	1 425	1 461
<i>Sociálne náklady</i>	150	155	167
Dane a poplatky	12	20	25
Odpisy DHM a DNM	794	1095	753
Nákladové úroky	239	380	411
Ostatné náklady	262	224	243
Spolu	15 180	16 816	12 881

U druhového členenia sa náklady delia podľa toho, čo bolo spotrebované. Toto rozdelenie nákladov zobrazuje v podstate jedinú podrobnosť členenia aká sa používa vo firme.

Firma AGD Print s. r. o. rozdeľuje náklady do šiestich základných skupín, pri ktorých je možné zistiť, kde sa spotrebuje najväčší objem zdrojov. Jednotlivé nákladové druhy a položky, ktoré konkrétne obsahujú, sú bližšie definované nasledovne:

1. Výkonová spotreba

Zahŕňa náklady vynaložené na spotrebu materiálu, energií a služby.

- Materiál, ktorý sa používa pri výrobe je hliník, nerezová oceľ, mosadz, plasty (fólie a dosky), plech, PVC, polykarbonátová fólia, meď a ďalšie. Materiál sa nakupuje u stálych dodávateľov, občas sa dokonca využíva materiál, ktorý si prinesie sám zákazník. Tiež sem patria náklady na pohonné hmoty, režijný materiál v podobe kancelárskych potrieb, ktoré sú potrebné k zaisteniu administratívnej činnosti a nákup drobného majetku do 40 000 Kč.
- Spotreba energie, vodné, stočné a plyn sú položky, ktoré sa vo výrobnom podniku veľmi nedajú ovplyvniť, pretože energia je využívaná prevažne na prevádzku strojov a plyn slúži k vykurovaniu priestorov.
- Náklady na služby tvoria poplatky za telefóny, poštovné, cestovné, oprava strojov a automobilov, služby súvisiace s výrobou a náklady na reprezentáciu. Firma AGD Print vyrába na zákazku, preto nie je nutné aby na propagáciu využívala časopisy, plagáty, billboardy ani iné druhy masovej reklamnej kampane. Vynakladanie finančných prostriedkov na tento druh reklamy by bol neefektívny. Spoločnosť využíva k propagácii výrobkov hlavne internetové stránky a tiež sama oslovuje svojich zákazníkov. Celý proces prebieha tak, že sa vytipujú potencionálni zákazníci a následne sú najskôr kontaktovaní e-mailom alebo telefonicky, potom nasleduje osobné stretnutie. Pri osobnej návšteve používa firma propagačné katalógy a vzorky výrobkov, prípadne katalóg s ukázkami rôznych farebných variant výrobkov.

2. Osobné náklady

Osobné náklady zahŕňajú tri položky - mzdové náklady, náklady na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie a sociálne náklady. Spoločnosť v súčasnosti zamestnáva 18 zamestnancov, ktorí pracujú v hlavnom pracovnom pomere. Výnimkou je bezpečnostný technik zamestnaný na dohodu o pracovnej činnosti. Šesť technicko - hospodárskych pracovníkov a dvanásť robotníkov je odmeňovaných časovou mzdou.

Do osobných nákladov sú započítané náklady na sociálne a zdravotné poistenie platené zamestnávateľom, príspevok v podobe stravných lístkov a aj príplatok na penzijné pripoistenie.

Firma v závislosti na veľkosti zákaziek v danom mesiaci príležitostne zamestnáva potrebný počet pracovníkov na dohodu o pracovnej činnosti. Je to výhodné, pretože sa za nich neplatí zákonné sociálne a zdravotné poistenie, čo spoločnosti ušetrí finančné prostriedky.

3. Dane a poplatky

Dane a poplatky tvoria z pohľadu celkových nákladov menej významnú časť. Konkrétne sa platí cestná daň a daň z nehnuteľnosti.

4. Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku

Odpisy vyjadrujú peňažné opotrebenie majetku. Odpisuje sa plotter, tlačové a digitálne stroje, ale aj budova. Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku sú evidované v jednej nákladovej skupine v celkovej výške 753 tis. Kč. Ich rozlišovanie vzhľadom na nízke odpisy nehmotného majetku by boli pre firmu nevýznamné.

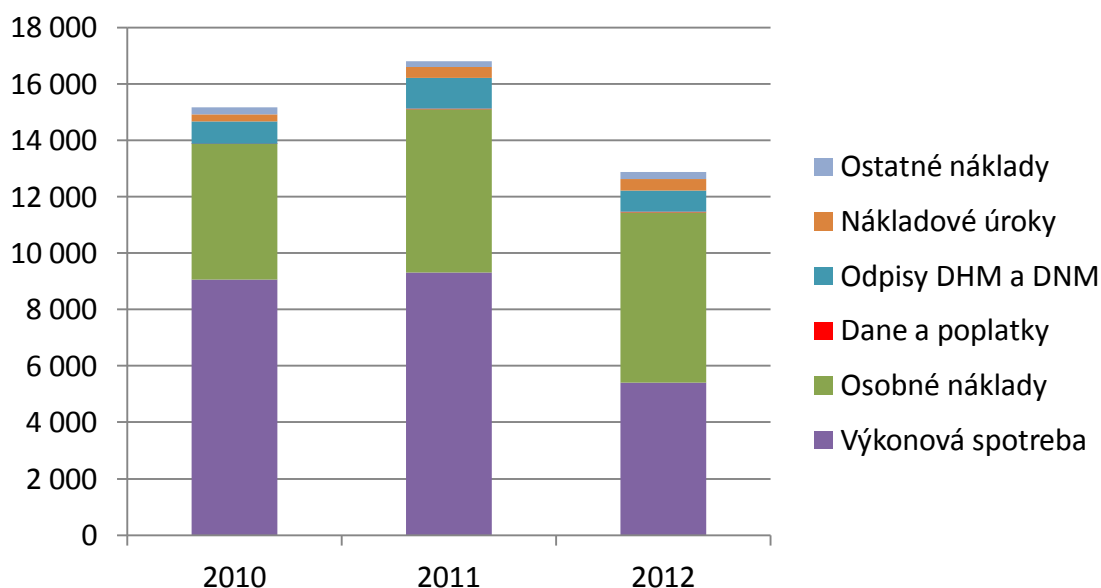
5. Nákladové úroky

Nákladové úroky predstavujú úroky platené z úveru, ktorý spoločnosť v súčasnosti využíva ako jeden zo zdrojov financovania a je vo výške 8 miliónov korún. Firma má tiež zjednaný v banke kontokorentný úver vo výške 2,5 miliónov korún.

6. Ostatné náklady

Tieto náklady tvoria ostatné prevádzkové a finančné náklady ako zmluvné a ostatné pokuty a penále, odpis pohľadávok, dary, kurzové straty a bankové poplatky.

Na obrázku je grafické zobrazenie podielu nákladových druhov na celkových nákladoch v sledovaných obdobiach:



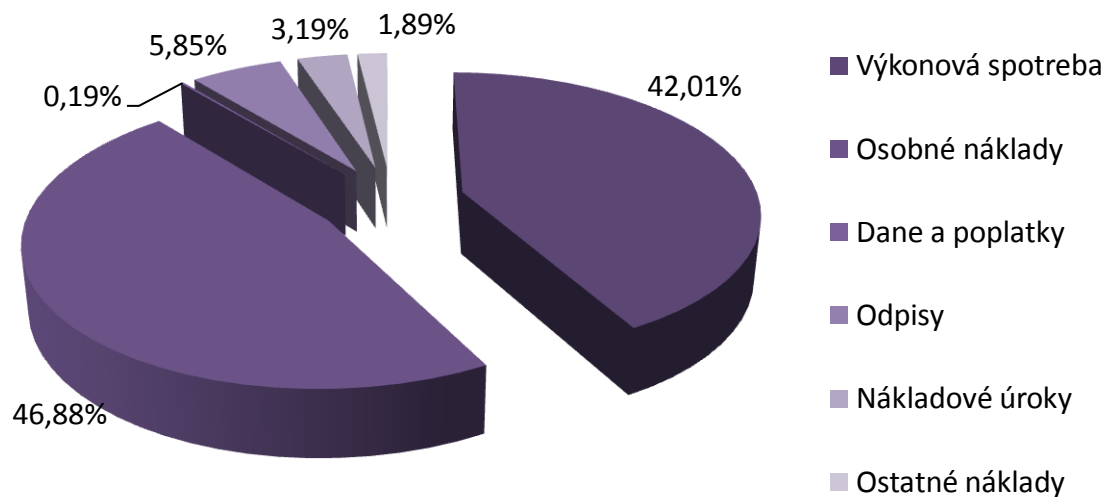
Obr. 12 Štruktúra nákladových druhov v rokoch 2010 – 2012 (vlastné spracovanie)

6.1.1 Vertikálna a horizontálna analýza druhového členenia nákladov

Vertikálna analýza skúma percentuálny podiel jednotlivých položiek vždy v rámci jedného obdobia k zvolenej základni, ktorá má 100 %. Ako základňu som si v tomto prípade zvolila celkovú sumu nákladov. Horizontálna analýza sa tiež nazýva analýza vývojových trendov, podstatou je porovnávanie hodnôt zvolených položiek vo výkaze medzi dvoma obdobiami.

Tab. 5 Vertikálna a horizontálna analýza (vlastné spracovanie)

v %	2010	2011	2012	10/11	11/12
Výkonová spotřeba	59,68	55,42	42,01	2,86	- 41,94
Osobné náklady	31,71	34,36	46,88	20,05	4,50
Dane a poplatky	0,08	0,12	0,19	66,67	25,00
Odpisy	5,23	6,51	5,85	37,91	-31,23
Nákladové úroky	1,57	2,26	3,19	59,00	8,16
Ostatné náklady	1,73	1,33	1,89	14,50	8,48
Spolu	100,00	100,00	100,00	10,78	-23,40



Obr. 13 Percentuálna štruktúra druhového členenia nákladov 2012 (vlastné spracovanie)

Na grafe číslo 13 je pre lepší prehľad zobrazená percentuálna štruktúra nákladov firmy za rok 2012.

Je zrejmé, že najväčšími položkami v sledovaných obdobiach sú výkonová spotreba a osobné náklady, čo je charakteristickým znakom pre výrobný podnik. Spolu tvoria v každom sledovanom období okolo 90 % zo všetkých nákladov firmy, preto je dôležité snažiť sa o ich reguláciu.

Podiel výkonovej spotreby sa od roku 2010 znižoval na 42 % celkových nákladov. Na túto položku má priamy vplyv cena materiálu, energií a v neposlednom rade veľkosť objemu produkcie. Hlavnou príčinou znižovania výkonovej spotreby je predovšetkým zmena sortimentu zákaziek, pretože ubudli väčšie zákazky a pribudli tie, ktoré majú menšiu materiálovú a zároveň energetickú náročnosť. Do firmy bol prijatý zamestnanec, ktorý má za úlohu napríklad vyrábať filmové predlohy, ktoré sa v minulosti nakupovali u iných firiem. Toto znížilo náklady na kooperáciu a firma už nemusí nakupovať druhy polotovarov, ktoré ďalej spracováva.

Naopak osobné náklady majú v absolútnej hodnote rastúcu tendenciu. V roku 2012 sú dokonca o niečo vyššie ako výkonová spotreba. Tento jav je možné vysvetliť už spomínaným rastom počtu zamestnancov, ale podstatným dôvodom je navýšenie priemerných miezd. Zvýšenie miezd však nevedlo k adekvátnemu nárastu produktivity práce.

Pokiaľ bude tento vývoj pokračovať aj naďalej, teda rast osobných nákladov a pokles výkonnej spotreby, firma by sa mala snažiť vo vlastnom záujme o navýšenie počtu zákaziek, prípadne zmeniť systém odmeňovania.

Odpisy tvoria okolo 6 % celkových nákladov, keďže podnik vlastní niekoľko druhov výrobných strojov a zariadení, taktiež sa odpisuje nehnuteľnosť.

Ďalšie položky podľa veľkosti sú nákladové úroky, kde rast súvisí s povinnosťou splácať bankový úver, nasledujú ostatné náklady tvoriace stabilne približne 1,5 % celkových nákladov a nakoniec dane a poplatky, ktoré majú v jednotlivých rokoch najmenší podiel na celkových nákladoch a ich výška je pre firmu nevýznamná.

6.2 Účelové členenie nákladov

Spoločnosť sleduje náklady za účtovné obdobie pomocou druhového členenia, ktoré však nezabezpečuje potrebnú štruktúru a informácie o príčinách vynaloženia nákladov. Je potrebné druhové členenie nákladov kombinovať aj s inými členeniami vyjadrujúcimi účelový vzťah nákladov k podnikovým výkonom alebo činnostiam.

V analýze nákladov podľa účelového členenia uvádzam zjednodušenú podobu tohto členenia nákladov, konkrétne ide o rozdelenie na jednicové a režijné náklady. Určila som percentuálne podiely jednotlivých nákladových položiek a potom podiel na celkových nákladoch. Podkladom pre zostavenie je analytická evidencia výkazu ziskov a strát z roku 2012.

K jednicovým nákladom je zahrnutá:

- spotreba priameho materiálu,
- spotreba energie využívaná na pohon strojov,
- mzdy výrobných robotníkov a s nimi súvisiace zákonné a sociálne poistenie,
- služby súvisiace s výrobou - kooperácie

Ako je možné z uvedenej tabuľky vyčítať, najväčšími položkami sú spotreba materiálu priamo vstupujúceho do výrobku a mzdy robotníkov. Spolu tvoria viac ako 80 % jednicových nákladov.

Tab. 6 Jednicové náklady (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Priamy materiál	3 155	41,97 %
Energia	251	3,34 %
Mzdy	3 019	40,16 %
Služby	1 092	14,53 %
Jednicové náklady	7 517	100,00 %

Do režijných nákladov patrí:

- režijný materiál ako kancelársky papier a rôzne pomôcky pre administratívnych pracovníkov, čistiace prostriedky a hygienické potreby,
- energia vynaložená na osvetlenie a vykurovanie budovy,
- mzdy administratívnych a riadiacich pracovníkov,
- služby - oprava automobilov, telefónne poplatky, nájomné, náklady na reprezentáciu,
- dane a poplatky,
- odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku,
- ostatné náklady – poplatky banke a úroky.

Z nasledujúcej tabuľky je zrejmé, že najvýraznejšou položkou sú náklady na mzdy administratívnych a riadiacich pracovníkov, presne 56,28 %. Ďalšie dôležité položky podľa veľkosti sú odpisy, služby a ostatné náklady.

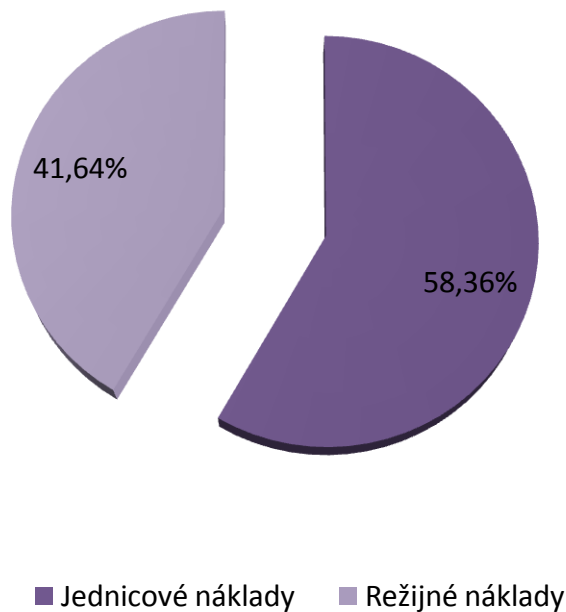
Tab. 7 Režijné náklady(vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Režijný materiál	148	2,76 %
Energia	102	1,90 %
Mzdy	3 019	56,28 %
Služby	663	12,36 %
Odpisy	753	14,04 %
Dane a poplatky	25	0,47 %
Ostatné náklady	654	12,19 %
Režijné náklady	5 364	100,00 %

Uvedená tabuľka a graf zobrazujú celkovú výšku nákladov a percentuálne vyjadrený pomer jedincových a režijných nákladov za rok 2012. Väčšiu časť podľa očakávania tvoria priame náklady, čo vychádza z výrobného charakteru firmy. Spoločnosť môže priradiť viac než polovicu nákladov priamo, pretože jednicové náklady súvisia s konkrétnym výkonom. Režijné náklady sú naopak spoločné pre viacero výkonov, je dôležité ich správne priradiť k výkonu.

Tab. 8 Účelové členenie nákladov (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Jednicové náklady	7 517	58,36 %
Režijné náklady	5 364	41,64 %
Celkové náklady	12 881	100,00 %



Obr. 14 Jednicové a režijné náklady (vlastné spracovanie)

6.3 Analýza nákladov podľa závislosti na objeme výroby

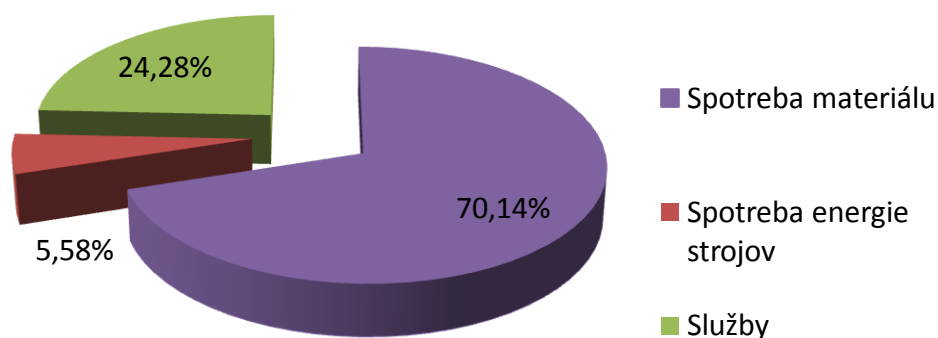
Firma AGD Print si pre svoju potrebu nezaznamenáva evidenciu nákladov v závislosti na zmene objemu výroby, preto som sa sama musela pokúsiť rozčleniť jednotlivé položky na fixné a variabilné náklady. Niektoré náklady sa dali priamo určiť podľa ich charakteru, iné bolo potrebné rozdeliť v určitom pomere. Ako podklad mi slúžili dokumenty poskytnuté firmou, hlavne výkaz ziskov a strát z roku 2012 a k nemu podrobná analytická evidencia.

Variabilné náklady sa menia v závislosti na zmene objemu výroby, ich hodnota sa teda zvyšuje alebo znižuje s objemom výroby. Patrí sem:

- spotreba materiálu potrebného pri výrobe vo výške 3 155 tis. Kč,
- spotreba energie, ktorá pripadá na prevádzku strojov tvorí približne 80 %,
- služby - súvisiace s výrobou ako napríklad predtlačová príprava, náklady na opravu a udržiavanie strojov; kooperácia - firma sem zaraďuje činnosti, kde je potrebná spolupráca s externou firmou.

Tab. 9 Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Spotreba materiálu	3 155	70,14 %
Spotreba energie strojov	251	5,58 %
Služby	1 092	24,28 %
Celkové variabilné náklady	4 498	100,00 %



Obr. 15 Štruktúra variabilných nákladov 2012 (vlastné spracovanie)

V tabuľke je uvedený rozbor jednotlivých položiek variabilných nákladov spolu s ich percentuálnym vyčíslením, ktoré je zobrazené v grafe. Najväčší podiel na celkových variabilných nákladoch má spotreba priameho materiálu, čo je dané výrobných charakterom firmy. Náklady na nákup materiálu ako hliník, nerezová oceľ, mosadz a polykarbonátová fólia tvoria asi 70 % celkových variabilných nákladov, na ich zmenu má podstatný vplyv počet a charakter zákaziek.

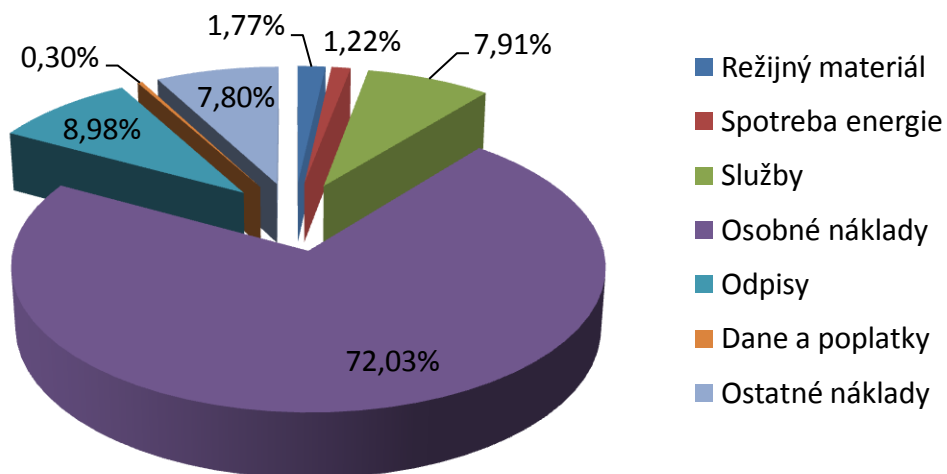
Fixné náklady sú nezávislé na zmenách objemu výroby. Medzi tieto náklady podniku patrí:

- režijný materiál – nemá súvislosť s výrobnou činnosťou firmy, jedná sa o náklady na kancelárske a hygienické potreby vo výške 148 tis. Kč,

- spotreba energie na osvetlenie, vodné, stočné a plyn slúžiaci na vykurovanie budovy,
- služby - telefónne poplatky, nájomné, cestovné, náklady na reprezentáciu, oprava a udržiavanie automobilov,
- osobné náklady sú podstatne veľkou časťou celkových nákladov, patria celou výškou do fixných nákladov, pretože všetci zamestnanci sú odmeňovaní časovou mzdou,
- odpis je typický fixný náklad, vo firme sa odpisujú stroje pomocou rovnomerných odpisov,
- dane a poplatky sú najmenej významnou časťou fixných nákladov,
- ostatné náklady tvoria predovšetkým úroky vo výške 411 tis. Kč, poplatky banke a iné prevádzkové náklady.

Tab. 10 Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Režijný materiál	148	1,77 %
Spotreba energie	102	1,22 %
Služby	663	7,91 %
Osobné náklady	6 038	72,03 %
Odpisy	753	8,98 %
Dane a poplatky	25	0,30 %
Ostatné náklady	654	7,91 %
Celkové fixné náklady	8 383	100,00 %



Obr. 16 Štruktúra fixných nákladov 2012 (vlastné spracovanie)

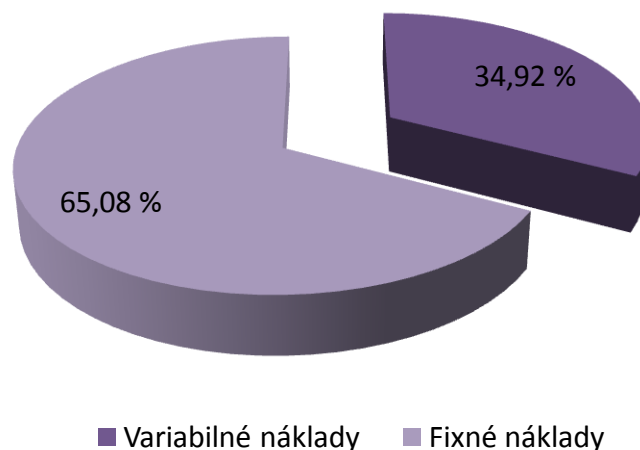
Z tabuľky 10 je zrejmé, že najvýznamnejšou časťou sú osobné náklady tvoriace až 70 % celkových fixných nákladov. Zahŕňajú náklady na mzdy, na sociálne a zdravotné poistenie a sociálne náklady týkajúce sa všetkých zamestnancov vo firme. U prevažnej väčšiny výrobných podnikov sa mzdy robotníkov zaraďujú do variabilných nákladov, spoločnosť AGD Print však svojich zamestnancov platí za čas, ktorí strávia na zmene a nie za skutočne vykonanú prácu.

Ďalšie významné fixné náklady sú odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku a služby ako telefónne poplatky a nájomné.

V nasledujúcej tabuľke je uvedený prehľad celkových nákladov po rozčlenení na fixné a variabilné.

Tab. 11 Celkové náklady (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012	% podiel
Variabilné náklady	4 498	34,92 %
Fixné náklady	8 383	65,08 %
Celkové náklady	12 881	100,00 %



Obr. 17 Pomer fixných a variabilných nákladov (vlastné spracovanie)

V grafe je jasne vidieť výraznú prevahu fixných nákladov, ktoré majú podiel na celkových nákladoch až 65%. Sú dve hlavné príčiny tohto atypického pomeru vo výrobnom podniku v roku 2012. Ide o už spomínané zmeny v charaktere zákaziek, ktoré majú menšiu materiálovú a energetickú náročnosť, a samozrejme časové mzdy zamestnancov a ich zvyšovanie.

Ako bolo uvedené v teoretickej časti, fixné náklady zostávajú rovnaké pri poklese či zvýšení objemu výroby. Vysoký podiel týchto nákladov predstavuje pre spoločnosť riziko, firma by sa mala v ďalšom období snažiť o ich znižovanie, aby v prípade poklesu zákaziek nebola zaťažená tak vysokým podielom fixných nákladov. Snaha o dosiahnutie vyššieho podielu variabilných nákladov by mala pre firmu kladný dôsledok, pretože výšku variabilných nákladov je jednoduchšie ovplyvniť.

6.3.1 Analýza bodu zvratu

V predošlej kapitole som roztriedila náklady na fixné a variabilné, čo je základ pre stanovenie bodu zvratu. V teoretickej časti je uvedené, že bod zvratu nastáva pri objeme výroby, kedy sa tržby rovnajú celkovým nákladom a zisk je nulový.

Podnik má rôznorodú produkciu, preto použijem pre výpočet pre peňažný bod zvratu, kde halierový ukazovateľ h predstavuje podiel variabilných nákladov na 1 Kč produkcie. Pri výpočte som využila rovnicu uvedenú v teoretickej časti (rovnicu 4).

Tab. 12 Analýza bodu zvratu (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012
Variabilné náklady	4 498
Celkové výnosy	15 535
<i>h (v CZK)</i>	0,29
Fixné náklady	8 383
<i>Bod zvratu</i>	11 870

Z tabuľky je jasné, že bod zvratu v roku 2012 nastal pri tržbách vo výške 11 870 tis. Kč. Až pri tejto hodnote bola firma schopná pokryť náklady a začať produkovať zisk.

Spolu s analýzou bodu zvratu je možné sledovať rozdiel medzi súčasnou úrovňou výnosov a ich úrovňou v bode zvratu. K tomuto zhodnoteniu sa využíva vzorec pre bezpečnostnú podnikateľskú rezervu, ktorý je uvedený v teoretickej časti (rovnica 5). Pomocou bezpečnostného podnikateľského koeficientu sa dá bezpečnostná podnikateľská rezerva vyjadriť aj v percentách (rovnica 6).

Tab. 13 Bezpečnostná podnikateľská rezerva a bezpečnostný podnikateľský koeficient (vlastné spracovanie)

v tis. CZK	2012
Celkové výnosy	15 535
CV (BZ)	11 870
BPR	3 665
BPK	23,59 %

Bezpečnostná podnikateľská rezerva hovorí o koľko sa môžu znížiť výnosy, kým podnik dosiahne bod zvratu, čo predstavuje v prípade firmy 3 665 tis. Kč, bezpečnostný koeficient je 23,59 %.

7 KALKULÁCIA NÁKLADOV A STANOVENIE CENY

Jedným z nástrojov pre riadenie nákladov je kalkulácia. V tejto kapitole popíšem zostavovanie kalkulácií, aké spoločnosť v súčasnosti využíva.

Firma AGD Print vyrába prevažne na zákazku, preto si nezostavuje kalkulácie nákladov a z nich vyplývajúce pevne stanovené ceny u väčšiny svojich výrobkov. Tým, že si ceny stanovuje na úrovni akú ponúka konkurencia, nemá predstavu o reálnej nákladovej náročnosti výroby.

U všetkých typov zákaziek je vyvíjaný tlak zákazníka na dosiahnutie čo najnižších cien. Vzhľadom k pomerne veľkej konkurencii v odbore sa firma AGD Print snaží prilákať zákazníkov práve prostredníctvom priaznivých cien. Reálne však nedochádza k porovnaniu ceny a skutočných nákladov vynaložených pri výrobe, čiže je pre firmu zložitá pri stanovovaní cien brať ohľad na presne kalkulované náklady.

Kalkulačný systém firmy využíva veľmi zjednodušené kalkulácie zahŕňajúce cenu použitého materiálu, cenu času vynaloženého na výrobu, prevádzkové náklady a zisk. Materiál použitý pri výrobe sa nakupuje u stálych dodávateľov, niekedy dochádza k prípadom, kedy si zákazník prinesie vlastný materiál a do kalkulácie sa nezahŕňa.

7.1.1 Stanovenie ceny pre konkrétny výrobok

Ako príklad som si zvolila zostavenie cenovej kalkulácie pre konkrétny výrobok, ktorým je ceduľka s označením ALEB. Cenová ponuka je vytvorená v apríli tohto roku pre OREA Hotel Fontána. K vypracovaniu tejto časti mi slúžili interné materiály poskytnuté spoločnosťou.

Najskôr uvádzam základné informácie o výrobku s požadovaným rozmerom, technológia použitá pri výrobe, cena 1 kusu výrobku a celkový objednávaný počet kusov.

Tab. 14 Základné údaje výrobku (vlastné spracovanie)

Označenie	Výrobok	Technológia	Cena/ks	Počet kusov
1	ALEB ceduľka 150x100x1 mm	leptanie	270	10

Základným materiálom potrebným k výrobe ceduliek je hliník, výroba sa uskutočňuje na stroji s označením Mimaki, čo je skratka používaná pracovníkmi firmy pre UV digitálny tlačiarenský stroj, ďalej sa pripočítavajú náklady vynaložené na leptanie, pretlač, vyskladnenie pred a po leptaní, strih a zisková prirážka. Po sčítaní všetkých hodnôt dostaneme cenu jedného kusu výrobku, ktorá je 270 Kč. Presné náklady vynaložené na jednotlivé operácie sú uvedené v nasledujúcej tabuľke:

Tab. 15 Výpočet ceny 1 kusu výrobku (vlastné spracovanie)

Číslo riadku	Úkon	Cena/ks
1	Materiál - hliník	20
2	Mimaki príprava	29
3	Leptanie	55
4	Pretlač	29
5	Vyskladanie pred a po leptaní	12
6	Strih	10
7	Samolepiaca vrstva	15
8	Zisk	100
9	CENA	270

Po doplnení všetkých potrebných údajov sa zostaví cenová ponuka, ktorá sa následne odosle zákazníkovi. Je potrebné ešte pripočítať náklady na predtlačovú prípravu, ktorá predstavuje prípravu dát k leptu a následnému vyfarbeniu, v tomto prípade v hodnote 500 Kč. Tiež sa pridávajú expedičné náklady vo výške 200 Kč, tie sa však pri osobnom odbere neúčtujú.

Tab. 16 Výpočet celkové ceny zakázky (vlastné spracovanie)

Cena 10 ks	2 700 Kč
Predtlačová príprava	500 Kč
Expedícia	200 Kč
Cena bez DPH	3 400 Kč
DPH 21 %	714 Kč
Cena s DPH	4 114 Kč

8 NÁVRHY A DOPORUČENIA

Celkovo sa dá členenie nákladov v spoločnosti označiť za nie veľmi podrobné, keďže jediný výkaz, ktorý v súčasnosti firma používa k sledovaniu nákladov a hospodárnosti je výkaz ziskov a strát s príslušnou analytickou evidenciou. Treba však podotknúť, že nie je vždy jednoduché presne stanoviť náklady, ktoré sa viažu ku konkrétnemu výrobku alebo službe. A práve preto je dôležité členiť náklady čo najpodrobnejšie členiť.

Na základe analýzy nákladov vo firme a zistených nedostatkov navrhujem nasledovné odporúčenia:

- **Sledovať náklady pomocou účelového členenia**

Prvotné zachytávanie informácií sa uskutočňuje v účtovníctve, ktoré člení náklady podľa druhu. V priebehu písania práce bol problém práve toto členenie, pretože predstavuje v podstate jediné rozlíšenie nákladov firmy. Účelové členenie nákladov by umožnilo identifikovať náklady podľa ich vzťahu k jednotlivým činnostiam a procesom a ich následné priradenie ku kalkuláciám. Ak chce firma poznať presnejšie náklady na zákazku a z toho vyplývajúcu cenu, mala by pristúpiť k úprave členenia nákladov a nájsť účelový vzťah nákladov k jednotlivým činnostiam a konkrétnym zákazkám.

- **Členiť náklady na fixné a variabilné**

Firma AGD Print si pre svoju potrebu nezaznamenáva evidenciu nákladov na fixné a variabilné. Členenie závislé na zmenách objemu výroby je však veľmi dôležité pre efektívne riadenie výrobného podniku. Pomocou neho je možné vytvárať rôzne variantné plány, kalkulácie a v neposlednom rade zostaviť analýzu bodu zvratu.

Toto členenie má najširšie využitie pri riešení rozhodovacích úloh na základe existujúcej kapacity. Príkladom je úvaha o tom, ako zmena *objemu* výkonov ovplyvní výšku *nákladov*, výnosov a *zisku*. Skupina úloh sa označuje podľa začiatkových písmen CVP - Costs Volume Profit.

- **Zníženie fixných nákladov, zmena spôsobu odmeňovania**

Najväčšou položkou fixných nákladov sú osobné náklady. Najdôležitejšie pre firmu je zmeniť systém odmeňovania, pretože ten súčasný je nevýhodný z viacerých hľadísk. Časová mzda pre robotníkov by sa mala vyplácať aj v prípade zníženia objemu výroby a tiež nepredstavuje motivačný faktor. Odporúčam úkolovú mzdu, prípadne mzdu s podielom na zisku, ktorej výhodou je priamy vzťah odmeny k výkonu pracovníka. Celková zmena sys-

tému odmeňovania by priniesla väčšiu zainteresovanosť zamestnancov a samozrejme zvýšila ich produktivitu.

- **Stanovenie pevných cien u všetkých výrobkov**

Podrobnejšie členenie nákladov by viedlo k možnosti zostavovať si presné kalkulácie nákladov a stanovenie pevných cien všetkých výrobkov. Sledovanie nákladov počas celého výrobného procesu dáva možnosť na ich efektívne riadenie a znižovanie. Na základe toho by sa ceny výrobkov mali možnosť znižovať, tak aby bola firma konkurencieschopná.

Niektoré návrhy sú časovo aj finančne náročné, domnievam sa, že firme by sa tieto náklady určite v konečnom dôsledku vrátili. Znalosť štruktúry nákladov a príčin ich vzniku je najlepší predpoklad pre efektívne riadenie. Firma si takto dokáže zaručiť schopnosť sledovať náklady a tým aj zvyšovať zisk.

ZÁVER

Cieľom bakalárskej práce bolo spracovať analýzu nákladov a ich riadenia v konkrétnej firme a na základe analýzy identifikovať nedostatky a stanoviť návrhy a odporúčenia, ktoré by viedli k zefektívneniu riadenia nákladov.

Bakalárska práca bola spracovaná vo firme AGD Print s. r. o. so sídlom v Zlíne. Firma sa špecializuje na výrobu technických štítkov, ceduliek a samolepiek. K hlavným zákazníkom patria priemyslové firmy pôsobiace v oblasti strojárstva, pretože potrebujú vyrobiť pre svoje stroje a ovládacie panely špeciálne technické štítky, ktorých podoba je daná zákonom.

Teoretická časť obsahuje na základe prieskumu literárnych zdrojov zhrnutie poznatkov z oblasti manažérskeho účtovníctva, rozdelenia nákladov a kalkulácií. Úvod praktickej časti sa venoval predovšetkým predstaveniu spoločnosti, jej histórie a výrobkom. Následne som charakterizovala výsledok hospodárenia v rokoch 2010, 2011 a 2012. V ďalšej časti som vykonala analýzu nákladov firmy. Najskôr som charakterizovala druhové členenie nákladov za obdobie 2010 - 2012, aj s použitím vertikálnej a horizontálnej analýzy. Potom nasledovala analýza účelového členenia nákladov a členenia podľa závislosti na objeme výroby, ktoré som doplnila o analýzu bodu zvratu. Ďalej som uviedla analýzu kalkulácie používanú vo firme spolu s konkrétnym príkladom. V závere praktickej časti sú stanovené návrhy a odporúčenia pre zlepšenie systému riadenia nákladov.

Základným problémom vo firme je podľa môjho názoru nedostatočné riadenie nákladov. Je dôležité poznať štruktúru nákladov a príčinu ich vznik, pretože je to účinný predpoklad pre efektívne riadenie nákladov. Podniky, ktoré kladú dôraz na riadenie nákladov sú nielen úspešnejšie, ale aj odolnejšie voči rizikám. Ďalší problém, čo sa týka nákladov, vidím v až príliš vysokých fixných nákladoch, najväčší podiel na nich majú osobné náklady, preto by som firme do budúcnosti odporučila zmeniť systém odmeňovania.

Verím, že práca bude prínosom nielen pre mňa, ale aj firme poslúži v ďalšom pôsobení.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

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

DRURY, Colin, c2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: ThomsonLearning, xxxii, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.

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

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 259 s. 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.

LAL, Jawahar, 2009. *Cost accounting*. 4th ed. New Delhi: Tata McGraw-Hill, 1013s. ISBN 978-007-0221-628.

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

LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. ISBN 978-80-247-4133-8.

LUCEY, Terry, c2003. *Management accounting*. 5th ed. London: Continuum, ix, 732 s. ISBN 08-264-6360-6.

Oficiální stránky společnosti AGD Print s. r. o., © 2012. *Agdprint.cz* [online]. [cit. 2013-04-22]. Dostupné z: <http://www.agdprint.cz/o-nas.html>

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

POPESKO, Boris, Eva JIRČÍKOVÁ a Petra ŠKODÁKOVÁ, 2011. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

RAJNOHA, R., 2003. *Trhovo orientované nákladové účtovníctvo a kalkulácie – možnosti ich uplatnenia v podniku drevospracujúceho priemyslu*. Dizertačná práca, Zvolen: TU vo Zvolene.

SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ, 2010. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxv, 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

ZÁMEČNÍK, Roman, Zuzana TUČKOVÁ a Ludmila HROMKOVÁ, 2007. *Podniková ekonomika II*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 194 s. ISBN 978-80-7318-624-1.

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

ABC	Activity Based Costing
BPK	Bezpečnostný podnikateľský koeficient
BPR	Bezpečnostná podnikateľská rezerva
BZ	Bod zvratu
CV	Celkové výnosy
CZK	Česká koruna
ČSL	Česká strana lidová
DHM	Dlhodobý hmotný majetok
DNM	Dlhodobý nehmotný majetok
FN	Fixné náklady
ks	kus
mm	milimeter
PVC	Polyvinylchlorid
tis.	tisíc
tzv.	takzvaný
USB	Universal Serial Bus
UV	Ultrafialové žiarenie
VH	Výsledok hospodárenia

ZOZNAM OBRÁZKOV

<i>Obr. 1 Základné rozdelenie účtovníctva (Rajnoha, 2003, s. 10)</i>	13
<i>Obr. 2 Priebeh celkových nákladov (Kráľ, 2010, s. 80)</i>	19
<i>Obr. 3 Priebeh priemerných nákladov (Kráľ, 2010, s. 80).....</i>	20
<i>Obr. 4 Priebeh celkových fixných nákladov (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 27).....</i>	20
<i>Obr. 5 Priemerné fixné náklady (Popesko, Jirčíková a Škodáková, 2011, s. 27).....</i>	21
<i>Obr. 6 Typový kalkulačný vzorec (Kráľ, 2010, s. 181).....</i>	25
<i>Obr. 7 Retrográdny kalkulačný vzorec (Popesko, 2009, s. 59)</i>	26
<i>Obr. 8 Základné typy nákladových kalkulácií (Popesko, 2009, s. 61)</i>	27
<i>Obr. 9 Logo firmy (AGD Print, © 2012).....</i>	32
<i>Obr. 10 Hliníkový a nerezový štítok (AGD Print, © 2012)</i>	34
<i>Obr. 11 Vývoj výsledku hospodárenia 2010 - 2012 (vlastné spracovanie)</i>	36
<i>Obr. 12 Štruktúra nákladových druhov v rokoch 2010 – 2012 (vlastné spracovanie)</i>	40
<i>Obr. 13 Percentuálna štruktúra druhového členenia nákladov 2012 (vlastné spracovanie).....</i>	41
<i>Obr. 14 Jednicové a režijné náklady (vlastné spracovanie).....</i>	45
<i>Obr. 15 Štruktúra variabilných nákladov 2012 (vlastné spracovanie)</i>	46
<i>Obr. 16 Štruktúra fixných nákladov 2012 (vlastné spracovanie)</i>	48
<i>Obr. 17 Pomer fixných a variabilných nákladov (vlastné spracovanie)</i>	49

ZOZNAM TABULIEK

<i>Tab. 1 Základné charakteristiky finančného, hodnotového a ekonomického pojatia nákladov (Kráľ, 2010, s. 65)</i>	15
<i>Tab. 2 SWOT analýza firmy AGD Print s. r. o. (vlastné spracovanie)</i>	35
<i>Tab. 3 Výsledok hospodárenia firmy AGD Print s. r. o. (vlastné spracovanie).....</i>	36
<i>Tab. 4 Druhové členenie nákladov v rokoch 2010 - 2012 (vlastné spracovanie).....</i>	37
<i>Tab. 5 Vertikálna a horizontálna analýza (vlastné spracovanie)</i>	40
<i>Tab. 6 Jednicové náklady (vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tab. 7 Režijné náklady(vlastné spracovanie)</i>	44
<i>Tab. 8 Účelové členenie nákladov (vlastné spracovanie)</i>	44
<i>Tab. 9 Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)</i>	46
<i>Tab. 10 Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie).....</i>	47
<i>Tab. 11 Celkové náklady (vlastné spracovanie)</i>	48
<i>Tab. 12 Analýza bodu zvratu (vlastné spracovanie)</i>	50
<i>Tab. 13 Bezpečnostná podnikateľská rezerva a bezpečnostný podnikateľský koeficient (vlastné spracovanie)</i>	50
<i>Tab. 14 Základné údaje výroby (vlastné spracovanie).....</i>	51
<i>Tab. 15 Výpočet ceny 1 kusu výroby (vlastné spracovanie)</i>	52
<i>Tab. 16 Výpočet celkovej ceny zákazky (vlastné spracovanie)</i>	53

ZOZNAM PRÍLOH

P I Výkaz ziskov a strát 2012 firmy AGD Print s. r. o.

PRÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKOV A STRÁT 2012

Výkaz zisku a ztráty ve druhovém členění podle Přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Účetní jednotka doručí účetní závěrku současně s doručením daňového přiznání za daň z příjmů

1 x příslušnému finančnímu úřadu

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

ke dni 31.12.2012
(v celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2012		60725010

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

AGD PRINT s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Dlouhé díly 395
Zlín 4
763 02

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	1		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2		
+	Obchodní marže I. - A.	3		
II.	Výkony Součet II.1. až II.3.	4	15 442	18 452
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	5	15 442	18 452
2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	6		
3.	Aktivace	7		
B.	Výkonová spotřeba Součet B.1. až B.2.	8	5 411	9 319
B. 1.	Spotřeba materiálů a energie	9	3 656	7 175
2.	Služby	10	1 755	2 144
+	Přidaná hodnota I. - A. + II. - B.	11	10 031	9 133
C.	Osobní náklady Součet C.1. až C.4.	12	6 038	5 778
C. 1.	Mzdové náklady	13	4 410	4 198
2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 461	1 425
4.	Sociální náklady	16	167	155
D.	Daně a poplatky	17	25	20
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	753	1 095
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu Součet III.1. až III.2.	19		
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu Součet F.1. až F.2.	22		
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-24	-745
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	81	237
H.	Ostatní provozní náklady	27	177	86
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření rozdíl výnosů a nákladů římská I. až písmeno I.	30	3 143	3 136

Označení a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	Součet VII.1. až VII.3.		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42		
N.	Nákladové úroky	43	411	380
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	12	63
O.	Ostatní finanční náklady	45	66	138
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	Rozdíl výnosů a nákladů řádků VI. až písmeno P. Součet Q.1. až Q.2.	-465	-455
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49		513
Q. 1.	-splatná	50		513
2.	-odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	2 678	2 168
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	Součet S.1. až S.2.		
S. 1.	-splatná	56		
2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	XIII. - R. - S.		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	výsledek hospodaření za běžnou činnost + mimořádný výsledek hospodaření - T.	2 678	2 168
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	provozní výsl. hosp. + finanční výsl. hosp. + XIII. - R.	2 678	2 681

Sestaveno dne: 09.04.2013		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový vzor fyzické osoby, která je účetní jednotkou AGD PRINT s.r.o. Dlouhý újezd 395, 763 02 Zlín DIČ: CZ60725010 www.agdprint.cz
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání Reklamní činnost	Pozn.: ②