

# **Analýza nákladov a bod zvratu vo firme RALU s.r.o.**

Ľuboš Kostoláni

---

Bakalářská práce  
2014



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2013/2014

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Luboš Kostoláni**  
Osobní číslo: **M11166**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a bod zvratu ve firmě RALU s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů týkajících se podnikových nákladů a problematiky bodu zvratu.

II. Praktická část

- Proveďte analýzu nákladů firmy RALU a zpracujte analýzu bodu zvratu firmy.
- Na základě provedených analýz formulujte návrhy a doporučení pro podnik.

Závěr

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

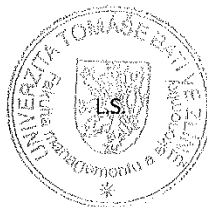
Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.  
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. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.  
POPEŠKO, 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 2014**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **16. května 2014**

Ve Zlíně dne 22. února 2014

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*děkanka*



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

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby<sup>1</sup>;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3<sup>2</sup>;
- podle § 60<sup>3</sup> odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

---

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

- (1) Vysoká škola 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.

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

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

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

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

- podle § 60<sup>4</sup> odst. 2 a 3 mohou užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

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

Ve Zlíně

12.5.2014

*Umlouvaní*

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

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

## **ABSTRAKT**

Cieľom tejto bakalárskej práce je analýza nákladov, stanovenie bodu zvratu a uplatnenie príspevku na úhradu v spoločnosti RALU, s.r.o.

Teoretická časť obsahuje rozbor literárnych zdrojov zaoberajúcich sa charakteristikou nákladov, ich rozčlenením do jednotlivých nákladových druhov, definovanie bodu zvratu a kalkulácie variabilných nákladov. Praktická časť zahŕňa predstavenie spoločnosti, rozčlenenie nákladov podľa vzťahu k objemu výroby, analýzu bodu zvratu a príspevku na úhradu. Záver obsahuje zhodnotenie analýzy nákladov spoločne s návrhmi a odporúčaniami pre zlepšenie.

Kľúčové slová: analýza nákladov, fixné a variabilné náklady, bod zvratu, príspevok na úhradu

## **ABSTRACT**

The aim of this thesis is to analyse the costs, to determine The Break-even point and application of The Contribution margin at the company Ralu, s.r.o. The theoretical part contains the analysis of the bibliography dealing with the characteristic and segmentation of the costs, definition of the Break-even point and the computation of the variable costs. Practical part deals with the introduction of the company, segmentation of the expenses according to their relation to the volume of production, the analysis of the Break-even point and the Contribution margin. The conclusion contains assessment of the cost analysis and the recommendations for improvement.

Keywords: Analysis of the costs, Fixed and variable costs, The Break-even point, The Contribution margin

Chcel by som poďakovať doc. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D., za odborné rady a pripomienky, ktoré prispeli k vypracovaniu mojej bakalárskej práce.

Tiež by som chcel poďakovať zamestnancom spoločnosti RALU, s.r.o. za poskytnutie všetkých potrebných materiálov.

V neposlednom rade by som chcel za veľkú podporu a trpezlivosť poďakovať rodičom ,bratovi, priateľke a všetkým blízkym.

# OBSAH

ÚVOD.....	10
<b>I TEORETICKÁ ČASŤ.....</b>	<b>11</b>
<b>1 POŇATIE NÁKLADOV .....</b>	<b>12</b>
1.1 FINANČNÉ POŇATIE NÁKLADOV .....	12
1.2 MANAŽÉRSKE POŇATIE NÁKLADOV .....	13
1.2.1 Hodnotové poňatie nákladov.....	14
1.2.2 Ekonomické poňatie nákladov .....	14
<b>2 ČLENENIE NÁKLADOV.....</b>	<b>15</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....	15
2.2 ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....	16
2.3 KALKULAČNÉ ČLENENIE NÁKLADOV.....	18
2.3.1 Priame a nepriame náklady .....	18
2.4 ČLENENIE NÁKLADOV V ZÁVISLOSTI NA ZMENE OBJEMU VÝKONU.....	19
2.4.1 Variabilné náklady .....	19
2.4.2 Fixné náklady .....	21
2.4.3 Zmiešané náklady.....	22
2.4.4 Celkové, hraničné a priemerné náklady .....	22
2.5 ČLENENIE NÁKLADOV Z HĽADISKA ROZHODOVANIA.....	23
2.5.1 Relevantné a irelevantné náklady.....	23
2.5.2 Alternatívne náklady .....	23
2.5.3 Utopené náklady.....	24
<b>3 VZŤAH NÁKLADOV, OBJEMU VÝROBY A ZISKU.....</b>	<b>25</b>
3.1 NÁKLADOVÁ FUNKCIA .....	25
3.2 BOD ZVRATU .....	26
3.3 PREVÁDZKOVÁ PÁKA .....	29
<b>4 VYUŽITIE ČLENENIA NÁKLADOV PODĽA OBJEMU VÝROBY PRE MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE.....</b>	<b>30</b>
4.1 KALKULÁCIA VARIABILNÝCH NÁKLADOV .....	30
4.1.1 Základné princípy kalkulácie variabilných nákladov.....	31
4.1.2 Vzťah kalkulácie variabilných nákladov k podnikovému zisku .....	31
4.1.3 Vzťah kalkulácie variabilných nákladov k riadeniu hospodárnosti .....	32
4.1.4 Obmedzenia kalkulácie variabilných nákladov.....	32
4.1.5 Prednosti kalkulácie variabilných nákladov.....	32
4.1.6 Optimalizácia sortimentu .....	33
4.1.7 Metódy kalkulácie variabilných nákladov .....	33
<b>5 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI.....</b>	<b>35</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČASŤ .....</b>	<b>36</b>
<b>6 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI.....</b>	<b>37</b>



6.1	HISTÓRIA SPOLOČNOSTI .....	37
6.2	ORGANIZAČNÁ ŠTRUKTÚRA .....	38
6.3	ZÁKLADNÉ ÚDAJE .....	38
6.4	SWOT ANALÝZA .....	39
6.5	HLAVNÉ ČINNOSTI SPOLOČNOSTI .....	40
6.6	VÝVOJ ZAMESTNANCOV SPOLOČNOSTI.....	41
6.7	PREHEAD ZÁKLADNÝCH EKONOMICKÝCH UKAZOVATEĽOV .....	41
<b>7</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADOV .....</b>	<b>43</b>
7.1	VÝVOJ VÝSLEDKU HOSPODÁRENIA.....	43
7.2	DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....	44
7.3	NÁKLADY V ZÁVISLOSTI NA ZMENE OBJEMU VÝKONU .....	47
<b>8</b>	<b>VZŤAH NÁKLADOV, OBJEMU VÝROBY A ZISKU.....</b>	<b>54</b>
8.1	ANALÝZA BODU ZVRATU.....	54
<b>9</b>	<b>VYUŽITIE ČLENENIE NÁKLADOV PODĽA OBJEMU VÝROBY PRE MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE.....</b>	<b>56</b>
9.1	KALKULÁCIA VARIABILNÝCH NÁKLADOV .....	56
9.2	PRÍSPEVOK NA ÚHRADU VO VYBRANÝCH ZÁKAZKÁCH.....	57
	<b>NÁVRHY A ODPORUČENIA.....</b>	<b>61</b>
	<b>ZÁVER .....</b>	<b>63</b>
	<b>ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY .....</b>	<b>64</b>
	<b>ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....</b>	<b>66</b>
	<b>ZOZNAM OBRÁZKOV .....</b>	<b>67</b>
	<b>ZOZNAM TABULIEK .....</b>	<b>68</b>
	<b>ZOZNAM PRÍLOH.....</b>	<b>69</b>

## ÚVOD

Dnešný trh sa vyznačuje stále pretrvávajúcou hospodárskou krízou a vysokou konkurenciou. Pokiaľ chce podnik uspieť v tomto prostredí, musí venovať vysokú pozornosť štruktúre nákladov. Na to, aby podnik splnil základný finančný cieľ, ktorý predstavuje maximalizáciu trhovej hodnoty podniku, musí dbať na efektívne riadenie svojich nákladov. Napriek tomu, že teória riadenia nákladov a ich optimalizácia je dnes dobre známa, mnohé podniky doplácajú na jej nesprávnu aplikáciu do praktického života podniku. Efektívne nie je najlacnejšie, preto by významné rozhodnutia v oblasti optimalizácie nákladov mali zohľadňovať aj vplyv na kvalitu ponúkaných výrobkov a služieb.

Teoretická časť sa bude venovať rozboru literárnych prameňov, konkrétne charakteristike pojmu nákladov a ich odlišnému poňatiu z pohľadu manažérskeho a finančného účtovníctva. Následne sa zameriam na členenie nákladov, analýzu bodu zvratu a možnosti kalkulácií variabilných nákladov, ktoré patria medzi dôležité nástroje riadenia nákladov. O poznatky z teoretickej časti sa bude opierať praktická časť.

V praktickej časti sa pokúsím stručne predstaviť spoločnosť RALU, s.r.o., ktorej hlavným predmetom podnikania je medzinárodná kamiónová doprava tovaru. Popíšem históriu jej vzniku, organizačnú štruktúru a vývoj zamestnanosti. Vypracujem SWOT analýzu podniku a prehľad základných ekonomických ukazovateľov.

Následne sa praktická časť bude zaoberať analýzou nákladov podľa druhového členenia. Hlavným výstupom bude rozčlenenie nákladov podľa zmeny objemu výroby a náklady budú rozdelené na variabilné, fixné a zmiešané. Na základe tohto rozčlenenia budú k dispozícii podklady na analýzu bodu zvratu a príspevku na úhradu, ktorý sa vypočíta na základe kalkulácie variabilných nákladov. Na základe zistených údajov, ktoré budú vyplývať z analýz, budú vypracované návrhy a odporúčenia, ktoré spoločnosti prispedia k spomenutej vyššej efektívnosti pri riadení nákladov spoločnosti RALU s.r.o.

## **I. TEORETICKÁ ČASŤ**

## 1 POŇATIE NÁKLADOV

V odbornej literatúre prevažujú dva základné spôsoby poňatia nákladov. Jedno vo **finančnom účtovníctve**, ktoré je určené pre externých užívateľov a druhé v **manažérskom účtovníctve**, ktoré je určené pre interných užívateľov a využívajú ho manažéri v riadení. Externí užívatelia sú napríklad obchodní partneri, alebo oprávnené kontrolné orgány. Interní užívatelia sú napríklad vlastníci a manažéri, ktorí majú rozhodovacie právomoci a sú zodpovední za výsledky činnosti podniku. (Fibirová Šoljaková a Wagner, 2011 s. 14, 16; Synek, 2011, s. 80)

Dôležitosť tohto rozdielného pohľadu zdôrazňujú Popesko, Jiříčková a Škodáková (2011 s. 17), ktorí tvrdia, že tieto odlišnosti majú zásadný dopad na to, čo je v týchto účtovných systémoch chápané ako náklad a čo nákladom naopak nie je. V praxi sa môžeme stretnúť s prípadmi účtovných položiek, ktoré z finančného hľadiska nákladmi sú, ale to neplatí z pohľadu manažérskeho účtovníctva.

### 1.1 Finančné poňatie nákladov

Finančné poňatie nákladov je predmetom finančného účtovníctva a je založené na aplikácii peňažnej formy kolobehu prostriedkov. (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 18)

Sedláček (2005, s. 28) opisuje finančné poňatie nákladov ako spotrebu (úbytok) aktív podniku, alebo prírastok jeho pasív. Král (2010 s. 47) sa k tejto problematike vyjadruje konkrétnejšie a vymedzuje náklady vo finančnom účtovníctve ako úbytok ekonomického prospechu. Ten sa prejavuje poklesom aktív alebo prírastkom dlhu, ktorý v hodnotenom období vedie k zníženiu vlastného kapitálu iným spôsobom, ako je výber kapitálu vlastníkmi.

Král (2010 s.61) ďalej uvádza, že pre finančné poňatie nákladov je charakteristické spotrebovanie, alebo využitie ekonomických zdrojov zahrnutých v účtovníctve a jedná sa len o tie náklady, ktoré sú podložené reálnym výdajom peňazí. Schroll (1997, s.51) dodáva, že vo finančnom poňaní nesmú byť zahrnuté náklady, ktoré nemajú ekvivalent peňažného výdaja (napr. goodwill, fiktívne úroky z VK apod). Druhý typický znak je, že tieto náklady sú oceňované v skutočných (historických) cenách. Synek (2011, s. 80) považuje za podstatné rozlišovať náklady od vynaložených výdajov a ako príklad uvádza nákup stroja, ktorý je výdajom, ale nie nákladom. Nákladom sú až odpisy. Vyplatené

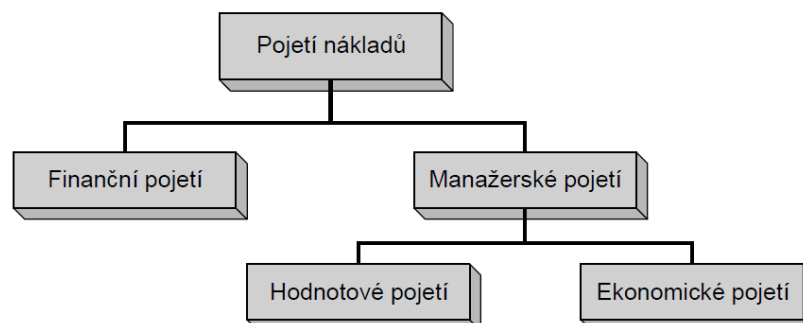
dividendy sú nákladmi, nie však výdajmi. Výdaje predstavujú úbytok peňazí podniku v hotovosti alebo na účte, bez ohľadu na účel ich použitia.

## 1.2 Manažérske poňatie nákladov

Manažérske poňatie nákladov sa od finančného poňatia diferencuje. Král (2010, s. 47) vychádza z charakteristiky nákladov ako z hodnotovo vyjadreného, účelného vynaloženia ekonomických zdrojov podniku, účelovo súvisiaceho s ekonomickou činnosťou. Popesko, Jiříčková a Škodáková, (2011, s. 18) podrobnejšie venujú pozornosť pojmom účelnosť a účelovosť:

- **Účelovosť** je vyjadrená ekonomickým prospechom, ktorý predstavuje na peniaze prevoditeľný užitočný výstup.
- **Účelnosť** sa vyjadruje kritériami racionality vynaložených nákladov. Tieto kritéria sú hospodárnosť a ekonomická účinnosť.
  - **Hospodárnosť** sa prejavuje vo forme úspornosti, čo znamená znižovanie ekonomických zdrojov na jednotku výstupu v čase a vo forme výťažnosti, ktorá je definovaná ako zvyšovanie podielu výstupu na jednotku vstupu.
  - **Ekonomická účinnosť** vyjadruje mieru ekonomického zhodnotenia vynaložených nákladov.

Popesko (2009, s.33) rozlišuje v rámci manažérskeho poňatia nákladov dva prístupy, ktoré odlišujú svojou radikálnosťou vo vnímaní neúčtovných nákladov, konkrétne hodnotové a ekonomické poňatie nákladov.



Obrázok 1: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov  
(Popesko, 2009, s. 32)

### 1.2.1 Hodnotové poňatie nákladov

Hodnotové poňatie nákladov slúži k poskytovaniu informácií pre bežné riadenie a kontrolu priebehu procesov, uskutočňovaných v podniku. Spotrebované vstupy sú oceňované na úrovni cien, ktoré sú totožné s ich súčasnou reálnou hodnotou. Od uskutočňovanej aktivity sa očakáva návratnosť nielen v pôvodnej výške investovaných peňazí, ale aj reprodukcia ekonomických zdrojov na ich pôvodnej výške v cenách, ktoré zodpovedajú jej aktuálnej výške. Náklady v hodnotovom poňatí zahŕňajú náklady zhodné s finančným účtovníctvom. Tiež náklady, ktoré sú v manažérskom účtovníctve vykazované v inej výške ako vo finančnom. Alebo manažérske náklady, ktoré vo výkazoch finančného účtovníctva nenájdem. Tieto náklady nazývame kalkulačné. (Popesko, 2009, s. 33)

### 1.2.2 Ekonomické poňatie nákladov

Popesko (2009, s.33) ďalej uvádza ekonomické poňatie nákladov, ktoré sa odlišuje od finančného poňatia a súvisí s konceptom oportunitných nákladov. Toto poňatie zodpovedá hodnote, ktorú je možné získať najefektívnejším vynaložením týchto nákladov. Alebo môžeme povedať, že predstavujú maximálny ušlý efekt, ktorý vznikol použitím obmedzených zdrojov na danú alternatívu. Král (2010, s. 64) spája dôležitosť tohto poňatia s rozhodnutiami do budúcnosti za účelom výberu optimálnych alternatív. Tieto náklady popisuje ako maximálnu hodnotu, ktorú je možné vyprodukovať prostredníctvom zvolenej alternatívy.

## 2 ČLENENIE NÁKLADOV

Náklady sú ukazovatele kvality podniku, preto ich riadenie vyžaduje aj ich podrobné triedenie. (Synek, 2011, s. 81) Každý autor pojíma členenie nákladov diferencovane, ale podstata tohto členenia je väčšinou rovnaká. Král (2010, s. 68) vo svojej publikácii píše, že členíme tieto náklady do rovnorodých skupín k riešeniu manažérskych otázok a rozhodnutí. Toto členenie nákladov môžeme rozčleniť do dvoch základných fáz:

- Členenie nákladov, ktoré má význam **pre riadenie** podnikateľského procesu.
- Členenie nákladov, ktoré sa venuje **rozhodovaniu o budúcich variantoch** v podnikaní.

### 2.1 Druhové členenie nákladov

Druhové členenie podľa Synka (2011, s. 81), je založené na ich sústreďovaní do rovnakých skupín, spojených s činnosťou jednotlivých výrobných faktorov. Zodpovedá na otázku, čo bolo spotrebované. Základnými nákladovými druhmi sú:

- **Spotreba** surovín, materiálu, palív a energií
- **Odpisy budov**, strojov, výrobných zariadení, nástrojov
- **Náklady** (mzdy, platy, provízie, sociálne a zdravotné poistenie)
- **Finančné náklady** (poistné, platené úroky, poplatky)
- **Náklady na externé služby** (opravy a udržiavanie, nájomné, dopravné, cestovné)

Landa (2008, s. 165) dodáva, že tieto náklady sa v účtovnej praxi zaraďujú do účtovnej triedy 5 – Náklady. Podrobnejšie rozdelenie týchto nákladov v praxi má každý podnik zobrazený vo svojej smernej účtovnej osnove. Popesko, Jiříčková a Škodáková (2011, s. 18) píšú, že druhovú členenie nákladov čiastočne zodpovedá triedeniu nákladov vo výkaze zisku a strát.

Král (2010, s. 70) určuje pre vstupujúce nákladové druhy tieto tri základné vlastnosti:

- Z hľadiska ich zobrazenia sú **prvotné**, predmetom zobrazenia sa stávajú hneď pri svojom vstupe do podniku.
- Sú to náklady **externé**, vznikajú spotrebou výrobkov, práce alebo služieb iných subjektov.
- Sú **jednoduché**. Tieto náklady z úrovne podnikového riadenia nie je možné rozčleniť na jednoduchšie zložky, z ktorých sa skladajú.

Synek (2011, s. 81) píše o takzvaných **interných nákladoch**, ktoré vznikajú vnútropodnikovou spotrebou výkonov (výroba pary a elektrickej energie pre vlastnú spotrebu). Král (2010, s.75) sa tejto problematike venuje podrobnejšie a tieto náklady charakterizuje ako **druhotné**, lebo sa prejavia v podniku po druhýkrát – po prvýkrát sa prejavili v stredisku, ktoré ma na svedomí daný výkon a sú **zložené**, lebo sa dajú ďalej analyzovať vo vzťahu k jednotlivým nákladovým zložkám.

Popesko (2009, s. 35) popisuje užitočnosť druhového členenia nákladov v podniku pri hľadaní nožnej optimalizácie týchto nákladov, alebo ako sa prejaví relatívna úspora určitého nákladového druhu. Na druhej strane je neznámy účel, za akým boli tieto náklady vynaložené.

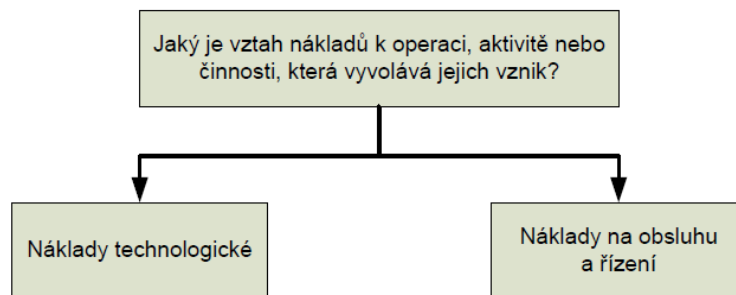
## 2.2 Účelové členenie nákladov

Král (2010 s. 72) považuje riadenie hospodárnosti vynaložených nákladov ako jednu z najdôležitejších rozhodovacích úloh manažmentu. Vďaka tomuto riadeniu zistíme, či sa v podniku šetrí alebo nie. Základom racionálnej úlohy, s ktorou sa dáva do pomeru skutočná spotreba nákladovej zložky, je účelové členenie nákladov. Čechová (2011, s.75) tieto náklady popisuje ako priamy vzťah nákladov k účelu ich vynaloženia, to znamená, že každý náklad musí mať pri svojom vzniku presne určenú účelovosť, napríklad na konkrétny výrobok.

Z hľadiska riadenia hospodárnosti sa tieto náklady podľa Krála (2010, s. 72) členia podľa ich vzťahu k aktivite, činnosti alebo operácii do dvoch základných skupín na:

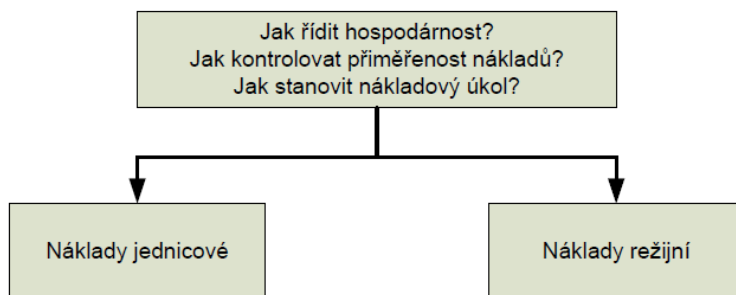
- **Náklady technologické** sú tie, ktoré sú bezprostredne vyvolané technológiou alebo s technológiou určitým spôsobom účelovo súvisia. Popesko (2009 s. 37) uvádza spotrebu materiálu určitého množstva a kvality alebo odpisy zariadenia slúžiaceho k výrobe v rámci určitej výrobnjej technológie.
- **Náklady na obsluhu a riadenie** sú podľa Krála (2010 s. 73) tie, ktoré boli vynaložené za účelom vytvorenia, zaistenia a udržania podmienok racionálneho priebehu danej činnosti (aktivity, operácie). Čechová (2011, s. 75) dodáva, že tieto náklady sú väčšinou vynakladané spolu s nákladmi technologickými. Ako príklad nákladov na obsluhu a riadenie uvádza mzdové náklady riadiacich pracovníkov alebo náklady na opravu a udržiavanie strojov.





Obrázok 2: Účelové členenie nákladov (Kráľ 2010 s. 72)

Synek (2011 s. 88) vo svojej knihe stručne rozdeľuje **technologické náklady** na náklady, ktoré súvisia s jedným výrobkom, to znamená **náklady jednotkové** a náklady, ktoré súvisia s výrobou ako celkom. Tieto náklady sa nazývajú **režijné náklady**. Popesko (2009, s. 36) súhlasí so Synkom a dodáva, že toto rozdelenie sa vzťahuje nielen na technologické náklady, ale zahŕňa aj náklady na obsluhu a riadenie a zdôrazňuje podstatnosť tohto rozdelenia pre rozhodovací proces.



Obrázok 3: Členenie nákladov z hľadiska riadenia hospodárnosti (Kráľ, 2010 s. 73)

Čechová (2011, s. 75) udáva pre **jednotkové náklady** ako príklady náklady na spotrebu materiálu, mzdy a podobne. K **režijným nákladom** sa vyjadruje ako ku komplexným položkám, ktoré sú rozvrhnuté pomocou nepriamych metód a ďalej ich člení podľa funkcie k danému procesu na:

- **Zásobovacia réžia** obsahuje náklady útvaru zásobovania a jeho činnosti, ktoré sa rozpočítavajú na jednotlivé strediská. Tento útvar zásobuje jednotlivé strediská materiálom.
- **Výrobná réžia** sú náklady výrobného útvaru a jeho činnosti, ktoré nemožno priradiť jednotke výkonu a sú spoločné pre celý útvar. Funkcia výrobného útvaru nasleduje po nákupe materiálu a po príprave všetkých potrebných náležitostí k

výrobe. Tieto náklady sú znovu rozpočítané na jednotlivé jednotky výkonu podľa dopredu stanoveného kľúča.

- **Správna réžia** vzniká v útvaroch podniku, ktoré nevykazujú priame výkony, z ktorých by plynuli tržby od externých užívateľov. Tieto náklady sú napríklad náklady na riadiacich pracovníkov, ekonomický úsek, vývojové stredisko apod. Podobne ako u ostatných, aj tieto náklady sú ďalej rozpočítané.
- **Odbytová réžia** súvisí s činnosťou odbytového útvaru. Príkladom je útvar balenia a expedície, pracovníkov predaja apod. Ani tu nevznikajú priame výkony.

Za riadenie hospodárnosti režijných nákladov a ich primeranosť sú podľa Fibirovej Šoljakovej a Wagnera (2007 s. 104) zodpovední riadiaci pracovníci jednotlivých útvarov.

Tento fakt potvrdzuje Popesko (2009, s. 37) a vo svojej knihe ich popisuje ako **náklady podľa zodpovednosti za ich vznik**. Týmito nákladmi sa zaoberá zodpovednostné účtovníctvo. Jedná sa o nástroj, ktorého primárnou úlohou je motivovať jednotlivé zodpovednostné strediská k racionalizácii jednotlivých vykonávaných činností a zvyšovanie efektívnosti cestou skvalitňovania informácií o ich individuálnom hospodárení v rámci podniku.

## 2.3 Kalkulačné členenie nákladov

Podľa Popeska, Jiříčkovej a Škodákovej (2011, s. 24) je kalkulačné členenie zvláštnym typom účelového členenia. Konkrétnejšie sa jedná o priradzovanie nákladov k výkonom alebo k jeho časti. Rieši rozhodovacie úlohy typu „vyrobiť alebo kúpiť“, „zrušiť alebo zaviesť výrobu určitého sortimentu“. Vychádzajú z posúdenia príčinnej súvislosti nákladov s určitým finálnym alebo čiastkovým výkonom.

Rozlíšenie nákladov na priame a nepriame sa zaoberá otázkou početne technického spôsobu priradenia (alokácie) nákladov, konkrétne vymedzenému predmetu kalkulácie. Toto rozdelenie je potrebné pre zostavenie kalkulácie a je ovplyvnené požiadavkami na vypovedajúcu schopnosť kalkulácie. (Fibirová Šoljaková a Wagner, 2007, s.105)

### 2.3.1 Priame a nepriame náklady

**Priame náklady** bezprostredne súvisia s konkrétnym druhom výkonu. Medzi priame náklady radíme jednotkové náklady, ktoré sú vyvolané každou konkrétnou jednotkou výkonu. Tiež režijné náklady, ktoré sú spoločné iba danému výkonu a ktorého podiel na jednotku rovnakého druhu výkonu sa dá zistiť pomocou prostého delenia (napr. odpisy

jednoúčelového zariadenia, náklady na dizajn, projekt atd.). Medzi priame náklady nepatria takzvané združené výkony. (Král, 2010, s.76; Fibirová Šoljaková a Wagner 2007, s.105)

**Nepriame náklady** sa nevzťahujú k jednému druhu výkonu, ale zaisťujú priebeh podnikateľského procesu podniku v širších súvislostiach. Nepriame náklady sú ostatné režijné náklady, ktoré sú spoločné pre viacero druhov výkonov a priradzujeme ich nepriamo, pomocou metód priradzovania nákladov. (Král, 2010, s.76; Fibirová Šoljaková a Wagner 2007, s.105)

## 2.4 Členenie nákladov v závislosti na zmene objemu výkonu

Základom tohto členenia sú dve skupiny nákladov. Prvá skupina je závislá na zmenách objemu výkonu a jedná sa o **variabilné náklady**. Náklady druhej skupiny sú nezávislé na zmenách objemu výkonu a v tomto prípade hovoríme o **fixných nákladoch**. Potom sem môžeme zahrnúť náklady, ktoré majú svoju fixnú časť, ale aj variabilnú časť, v tomto prípade hovoríme o **zmiešaných nákladoch**. Toto členenie patrí medzi najdôležitejšie z hľadiska riadenia nákladov, zisku a manažérskych rozhodnutí do budúcnosti. (Čechová, 2011, s. 81; Popesko, 2009, s.41; Fibirová Šoljaková a Wagner 2007, s. 107)

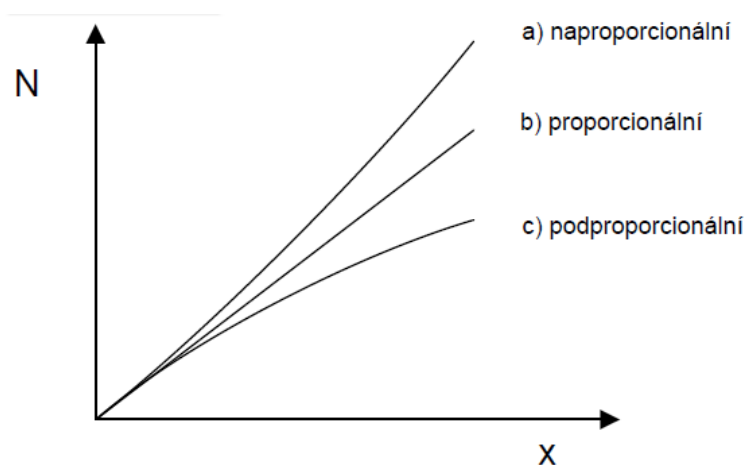
### 2.4.1 Variabilné náklady

Náklady, ktoré sa menia v závislosti na objeme výkonu nazýva Král (2010, s. 78) variabilnými. Lang (2005, s. 45) píše, že tieto náklady vznikajú pri výrobe výrobkov a služieb. Dané náklady pri rozširovaní množstva majú proporcionálny vývoj a nazývajú sa **variabilné náklady s proporcionálnym priebehom**. Popesko (2009, s. 39) dodáva, že celkové proporcionálne variabilné náklady majú lineárny charakter, ale jednotkové variabilné náklady majú konštantný charakter.

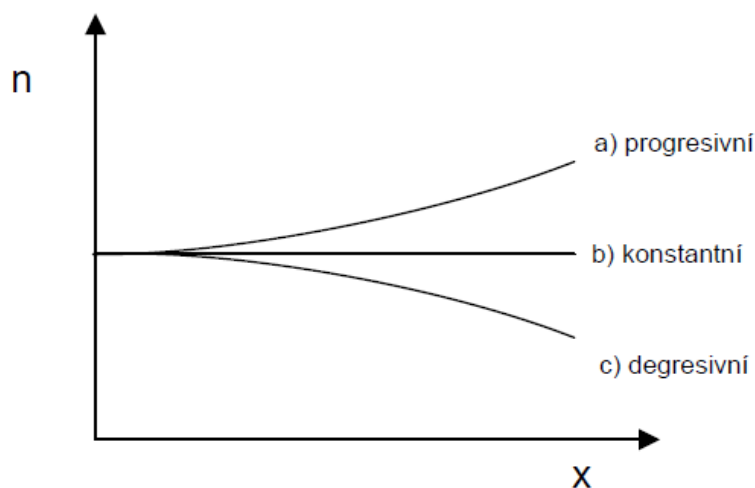
Proporcionálny priebeh predpokladá, že tieto náklady sú vyvolané jednotkou výkonu, sú teda konštantné a ich celkový objem rastie priamoúmerne k počtu výkonov. Medzi proporcionálne náklady patria všetky jednotkové náklady a časť režijných nákladov, ktorá je ovplyvnená stupňom využitia kapacity. (Král, 2010, s. 79)

Okrem proporcionálnych nákladov sa v praxi stretávame s variabilnými nákladmi, ktoré rastú rýchlejšie ako objem výroby a ide o takzvané **nadproporcionálne (progresívne) náklady**. V opačnom prípade sa tieto náklady vyvíjajú pomalšie ako objem výroby a jedná sa o **podproporcionálne (degresívne) náklady**. V praxi sa vyskytujú častejšie podproporcionálne náklady, ktoré môžeme spojiť napríklad s výrobným zariadením na

začiatku životnosti. Lang (2005, s.46) udáva ako príklad prvý najjazdený kilometer v automobile, ktorý prejde cez silnú degresiu do proporcionálnej fázy a progresívne rastúcu spotrebu vykazuje až pri maximálnej rýchlosti daného automobilu. V praxi sa s nadproporcionálnymi nákladmi stretávame menej často. Tieto náklady vyvolávajú dojem nehospodárnosti podniku, ktorá znižuje aj celkovú efektívnosť podniku. Táto skutočnosť ale neplatí vo všeobecnosti. Z dôvodu rýchlejšieho rastu týchto nákladov môže zabrániť väčším stratám, ktoré by nastali, pokiaľ by sa im chcel podnik vyhnúť za každú cenu. (Kráľ, 2010, s. 79; Synek, 2011, s. 87)



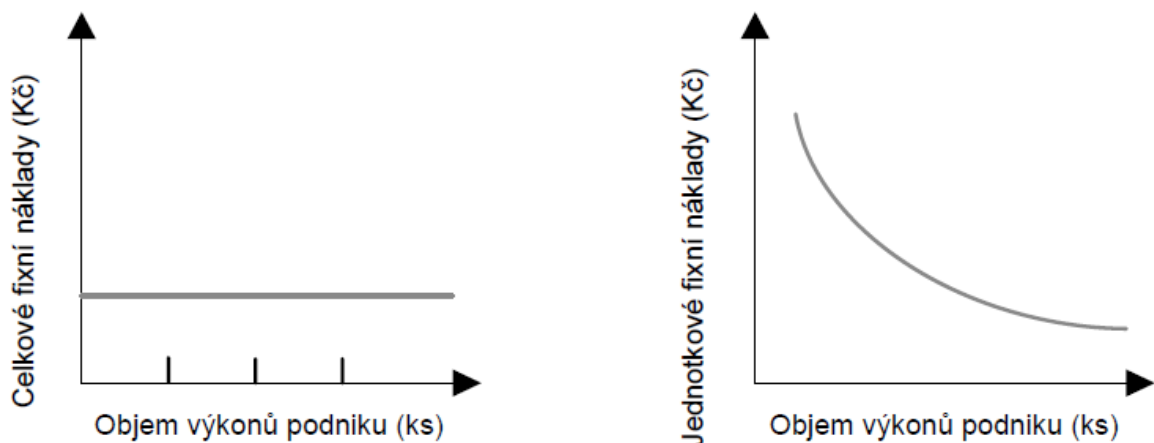
Obrázok 4: Priebeh celkových nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 26)



Obrázok 5: Priebeh priemerných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 26)

### 2.4.2 Fixné náklady

Zatiaľ čo variabilné náklady vznikajú len vtedy, pokiaľ je produkován podnikový výkon, fixné náklady vznikajú aj za podmienky, že sa nič nevyrába. Napríklad pri štrajku alebo podnikovej dovolenke nevznikajú podnikové výkony, ale vznikajú fixné náklady. Patrí sem veľká časť režijných nákladov ako sú: odpisy, leasingové poplatky, úroky z pôžičiek atd. Celkové fixné náklady ostávajú nemenné, ale jednotkové fixné náklady pripadajúce na jednotku produkcie sa s rastom výkonov podniku znižujú. Tento prejav poklesu fixných nákladov sa nazýva **degresia fixných nákladov**. (Lang, 2005, s. 47, 48; Popesko, 2009, s. 40; Synek, 2011, s. 87)



Obrázok 6: Celkové a jednotkové fixné náklady (Popesko, 2009, s.40)

Fixné náklady sú spojené s určitou kapacitou, preto sa nazývajú kapacitné alebo pohotovostné, aby zabezpečili prevádzkovú pohotovosť. Fixné náklady sa môžu meniť, ale len v prípade zmeny programu alebo pri zmenách výrobnnej kapacity. Menia sa skokovo a tento typ fixných nákladov sa niekedy označuje ako **skokové fixné náklady** (semi-fixed costs). (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 27; Synek, 2011, s. 88)

V súvislosti s fixnými nákladmi Synek (2011, s. 89) poukazuje na dva javy – na **relatívnu úsporu fixných nákladov** a na **nevyužitie fixné náklady**. K relatívnej úspore dochádza pri zvyšovaní objemu produkcie a nemenných fixných nákladoch. Tento jav môžeme vypočítať pomocou vzorca:

$$U = FN \times (k - 1) \quad [1]$$

Nevyužitím výrobnnej kapacity dochádza k nevyužitiu fixných nákladov. Táto časť celkových fixných nákladov, ktorá zodpovedá nevyužitej výrobnnej kapacite, sa nazýva

**nevyužité (voľné) fixné náklady.** Fixné náklady nemožno deliť, pretože sú vyvolané nutnosťou zabezpečiť chod podniku ako celku. Preto je nutné budovať také výrobné kapacity, ktoré budú dostatočne využívané. Nevyužité fixné náklady vypočítame podľa vzorca:

$$FN_n = FN \times \left(1 - \frac{Q_t}{Q_p}\right) \quad [2]$$

### 2.4.3 Zmiešané náklady

Veľká časť nákladových položiek podniku bude obsahovať variabilnú aj fixnú zložku. Popesko (2009, s. 41) vo svojej publikácii opisuje situáciu, kde pri spotrebe elektrickej energie má časť nákladov fixný charakter, pretože pokrýva spotrebu energie na osvetlenie haly, prevádzku výpočtovej techniky alebo vykurovanie. Na druhej strane spotreba energie na prevádzku výrobných linky bude mať, pri zachovaní plynulosti výroby, proporcionálny charakter. Náklady tohto typu, ktoré obsahujú fixnú aj variabilnú zložku, označujeme ako **zmiešané náklady** (semi-variable costs). Táto klasifikácia môže byť vykonaná iba v určitej časovej perióde, lebo z dlhodobého hľadiska podľa Druryho (2005, s. 37) majú tieto náklady variabilný charakter.

### 2.4.4 Celkové, hraničné a priemerné náklady

**Celkové náklady** predstavujú celkovú výšku nákladov vynaložených na určitý objem výkonov. Vyjadrujú, aké množstvo nákladov musí byť vynaložených, aby bol dosiahnutý určitý objem produkcie. Celkové náklady sa vyjadrujú ako suma fixných nákladov a variabilných nákladov. (Čechová, 2011, s. 81; Lang, 2005 s. 48)

$$N = FN + VN \quad [3]$$

**Priemerné náklady** predstavujú celkovú výšku nákladov, ktoré je nutné vynaložiť na jednotku výkonu pri určitom objeme. Slúži k meraniu hospodárnosti. Čím vyššie je vyrábané množstvo, tým nižšie sú priemerné náklady. Toto tvrdenie sa opiera o fakt, že fixné náklady sú rozpustené medzi väčší počet vyrobených kusov, a preto sú priemerné náklady pri väčšom vyťažení kapacity nižšie. Pokles priemerných nákladov zvyšuje hospodárnosť podniku. (Čechová, 2011, s. 81; Lang, 2005 s. 51)

$$\text{Priemerné náklady} = \frac{\text{Celkové náklady}}{\text{Celkový počet kusov}} \quad [4]$$

**Hraničné (marginálne) náklady** sú prírastok nákladov, ktorý vzniká výrobou poslednej vyrobenej jednotky. Tieto náklady sú v rámci určitej kapacity identické s variabilnými nákladmi, pretože produkcia dodatočného výrobku vyvoláva iba k tomu potrebné variabilné náklady. Až pri dodatočnej produkcii na hranici kapacity môžu vzniknúť nové stupňovité fixné náklady ako hraničné náklady. (Lang, 2005 s. 51)

## 2.5 Členenie nákladov z hľadiska rozhodovania

Túto kvalifikáciu nákladov popisuje Popesko (2009, s. 41) vo svojej publikácii ako náklady, ktoré sú zamerané na budúce manažérske rozhodnutia a bývajú označené ako **klasifikácia nákladov v manažérskom rozhodovaní**. Král (2010, s. 86) dopĺňa, že tieto náklady nevychádzajú z reálnych nákladov, ale z odhadnutých nákladov a ich možných variant. Základom porovnateľnosti týchto variant je posúdenie, ktoré náklady budú alebo nebudú daným variantom ovplyvnené.

### 2.5.1 Relevantné a irelevantné náklady

**Relevantné náklady** a výnosy definuje Drury (2005, s. 37) ako budúce náklady a výnosy, ktoré sa budú meniť rozhodnutím. **Irelevantné náklady** a výnosy sú naopak tie, ktorých výška nie je ovplyvnená manažérskym rozhodnutím. Čechová (2011, s. 61) zdôrazňuje dôležitosť vzájomného vzťahu nákladov a výnosov, pretože tak ako náklady, aj výnosy sú relevantné pri týchto typoch manažérskych rozhodnutí.

Základnou formou relevantných nákladov sú tzv. rozdielové náklady, ktoré vyjadrujú rozdiel nákladov pred prijatým rozhodnutím a po tomto rozhodnutí. (Král, 2010, s. 87)

### 2.5.2 Alternatívne náklady

Podľa Popeska (2009, s. 42) môžeme ekonomické poňatie nákladov rozčleniť na:

- **Explicitné náklady**, ktoré sú v účtovníctve evidované v plnej výške.
- **Implicitné náklady**, ktoré sú v účtovníctve evidované v inej výške alebo nie sú evidované vôbec.

Obmedzenosť ekonomických zdrojov podniku neumožňuje vykonať všetky varianty, ale len niektoré z nich. Aby jednotlivé alternatívy dosahovali najvyšší možný prospech, tak musia byť odmietnuté alternatívy, vďaka ktorým je dosahovaný nižší prospech. **Alternatívne náklady** sú definované ako „ujdené“ výnosy, o ktoré sa podnik pripravuje tým, že neuskutoční alternatívu ďalšieho rozvoja a tým prichádza o výnos z danej

obetovanej alternatívy. Tieto náklady nie sú evidované v účtovníctve a majú implicitný charakter. Preto okrem explicitných nákladov je potrebné pri manažérskych rozhodnutiach brať do úvahy implicitné náklady a výnosy. Tieto náklady je možné kvantifikovať len pokiaľ posudzujeme dve, alebo viacero variant. (Kráľ, 2010, s. 89; Popesko, 2009, s. 42)

### 2.5.3 Utopené náklady

Drury (2005, s.38) charakterizuje utopené náklady ako náklady, ktoré vznikli rozhodnutím v minulosti. Výšku týchto nákladov už nie je možné zmeniť žiadnym rozhodnutím v budúcnosti. Popesko (2009, s. 42) dodáva, že sa jedná o určitú variantu irelevantných nákladov a sú charakteristické určitými súvislosťami:

- vynakladajú sa pred zahájením výroby,
- ich výšku nie je možné ovplyvniť,
- ich zníženie môže nastať opačným investičným rozhodnutím,
- jedná sa napr. o odpisy fixných aktív,
- existuje relatívne veľký časový úsek medzi výdajom a vyjadreným nákladom.

Utopené náklady by sme nemali pri manažérskom rozhodovaní brať do úvahy, pretože nám môžu negatívne ovplyvniť výsledok rozhodovacieho procesu.



### 3 VZŤAH NÁKLADOV, OBJEMU VÝROBY A ZISKU

V tejto kapitole využijem poznatky o podrobnom rozdelení nákladov, ktoré boli rozobrané v predchádzajúcej kapitole.

#### 3.1 Nákladová funkcia

Nákladové funkcie podľa Synka (2011, s. 90) vyjadrujú matematickou formou vzťah medzi nákladmi (inputu) a objemom výroby (outputu) podniku. Pokiaľ poznáme variabilné a fixné náklady podniku, tak môžeme zostaviť nákladovú funkciu. V praxi sú používané tieto nákladové funkcie:

- pre náklady proporcionálne lineárna funkcia  $y = a + bx$  [5]
- pre náklady nadproporciálne kvadratická funkcia  $y = a + bx + cx^2$  [6]
- pre náklady podproporciálne kvadratická funkcia  $y = a + bx - cx^2$  [7]

Jednotlivé parametre nákladových funkcií môžeme podľa Popeska, Jiříčkovej a Škodákovej (2011, s. 30) vypočítať pomocou jednej z nasledujúcich metód:

- **Klasifikačná analýza** je metóda, pomocou ktorej sa náklady triedia podľa toho, či sa menia so zmenou objemu produkcie, to znamená na variabilnú a fixnú časť.
- **Metóda dvoch období** odhaduje nákladovú funkciu pomocou dvoch období (mesiac) s najmenším a najväčším objemom produkcie. Nemalo by sa jednať o mimoriadne obdobie vybočujúce z normálneho vývoja (napr. mesiac, v ktorom došlo k havárii zariadenia). Údaje sa dosadzujú do dvoch rovníc, ktorých riešením sa zistia potrebné parametre.
- **Grafická metóda** je odvoditeľná od tzv. bodového diagramu. Na os  $x$  sú nanášané objemy výroby a na os  $y$  výška nákladov. Pokiaľ sú jednotlivé body rozmiestnené blízko okolo vzniknutej priamky alebo krivky, tak potom hovoríme o závislosti nákladov na objeme výroby. Výška fixných nákladov je v mieste, kde nám vzniknutá priamka pretne os  $y$ . Variabilné náklady môžeme dopočítať pomocou ktoréhokolvek bodu ležiaceho na čiare.
- **Regresná a korelačná analýza** je najspoľahlivejšia pri stanovení nákladových funkcií, pretože umožňuje stanoviť aj nelineárne nákladové funkcie.

### 3.2 Bod zvratu

Informácie o fixných a variabilných nákladoch podľa Krála (2010, s 84) majú využitie pri riešení tzv. **rozhodovacích úloh na existujúcej kapacite**. Väčšina týchto rozhodovacích úloh zisťuje, ako zmena objemu a sortimentu výkonov ovplyvní výšku nákladov, výnosov a zisku. Najdôležitejším momentom riešenia týchto úloh, od ktorého sa odvíjajú ďalšie závery a rozhodnutia, je kvantifikácia a analýza **bodu zvratu**.

Zámečník (2009, s. 47) bod zvratu definuje ako objem výroby  $q$ , pri ktorom sa tržby rovnajú celkovým nákladom ( $T=N$ ), tento stav nazývame bod zvratu (tiež kritický bod rentability, bod krytia nákladov, bod zisku, nulový bod, mŕtvy bod).

Bod zvratu informuje o objeme predaných výkonov, ktoré pokrývajú všetky variabilné a fixné náklady. (Lang, 2005, s. 125)

Pokrytím nákladov sa vo svojej publikácii ďalej zaoberá Popesko (2009, s. 43) a zastáva názor, že pokiaľ od ceny ( $p$ ) výkonu odpočítame jednotkové variabilné náklady ( $b$ ), tak dostaneme takzvaný **príspevok na úhradu**, alebo často aj **krycí príspevok**. Čiastka príspevku na úhradu slúži v prvej fáze na úhradu časti alebo celkových fixných nákladov. Pokiaľ úhrada bude v plnej výške fixných nákladov, tak sa príspevok na úhradu bude podieľať na tvorbe zisku. Jednotkový príspevok na úhradu môžeme vypočítať podľa nasledujúceho vzťahu:

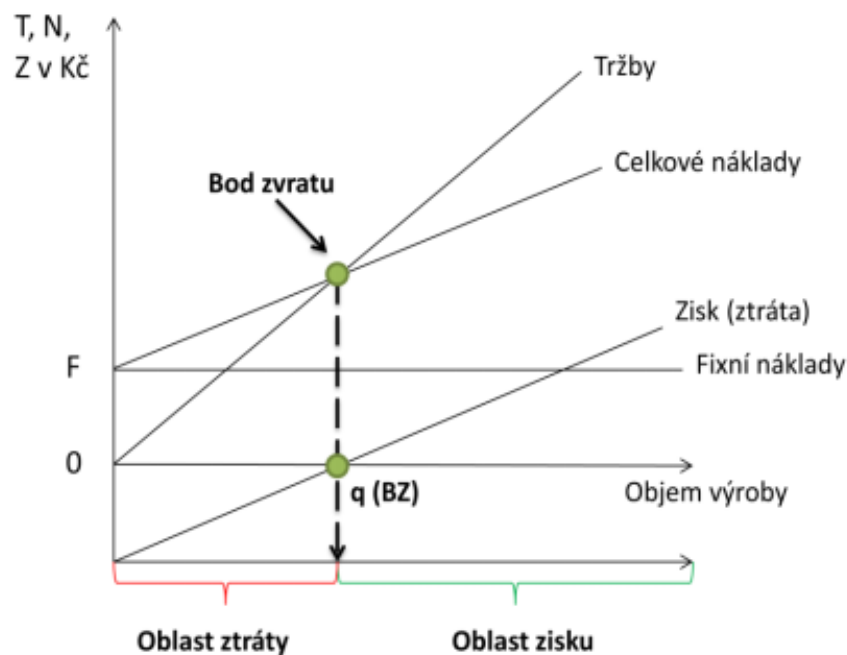
$$u = p - b \quad [8]$$

Celkový príspevok na úhradu, tvorený všetkými uskutočňovanými výkonmi vyčíslime ako rozdiel medzi celkovými tržbami a celkovými variabilnými nákladmi podniku:

$$U = T - V \quad [9]$$

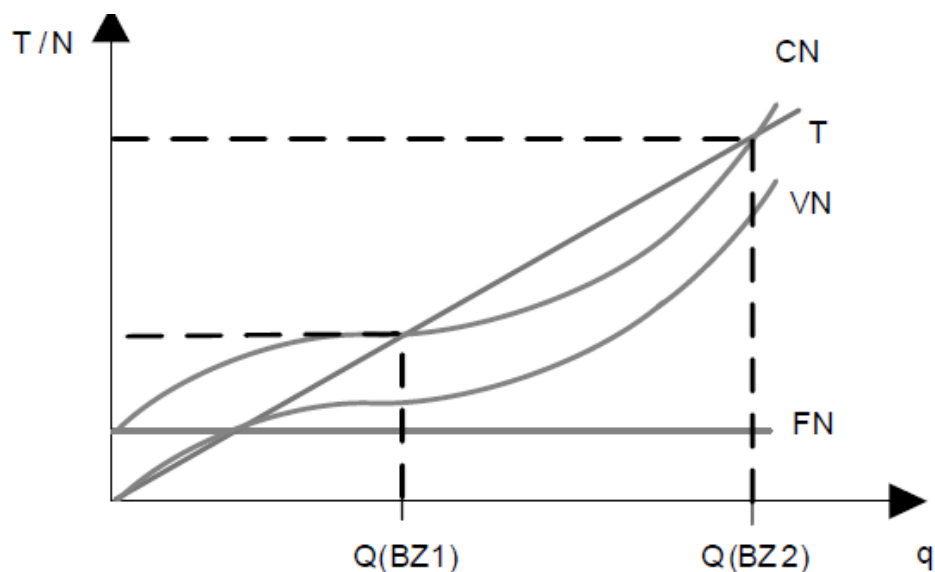
Bod zvratu ide podľa Zámečníka (2009, s. 46) odvodiť zo vzťahu  $T=N$ . Popesko (2009, s. 44) dodáva, že bod zvratu nám udáva množstvo jednotkových príspevkov na úhradu, ktoré musí organizácia vygenerovať, aby pokryla celkové fixné náklady:

$$\begin{aligned} T &= N \\ p \times q &= FN + b \times q \\ q(BZ) &= \frac{F}{p - b} \end{aligned} \quad [10]$$



Obrázok 7: Bod zvratu (Zámečník, 2009, s. 47)

Graf znázorňuje dve situácie. V prvej sú celkové náklady väčšie ako tržby a podnik dosahuje záporný hospodársky výsledok. Po dosiahnutí bodu zvratu, v ktorom je zisk nulový, sú tržby vyššie ako celkové náklady a podnik generuje zisk. V tomto prípade má vďaka lineárnemu vývoju nákladov podnik záujem o rast objemu výroby a je obmedzený svojou kapacitou. V praxi bude mať nákladová funkcia ojedinele proporcionálny a lineárny charakter. V prevažujúcej miere sa stretávame skôr s degresívne - progresívnu funkciou.



Obrázok 8: Analýza bodu zvratu u degresívne – progresívnej funkcie (Popesko, 2009, s. 45)

Degresívne – progresívna nákladová funkcia má dva body, kde sa náklady rovnajú výnosom, takže obsahuje dva body zvratu. Optimum, kde firma dosahuje maximálneho zisku, je potrebné hľadať v tomto intervale. V bode, kde je rozdiel medzi výnosmi a nákladmi najvyšší. Tento optimálny objem produkcie nájdeme v bode, kde sa hraničné príjmy (margine revenues - MR) rovnajú hraničným nákladom (marginal costs – MC) a kde nám dodatočne vyrobená jednotka prinesie záporný zisk. (Popesko, 2009, s. 45)

Celkové výnosy v dosiahnutí bodu zvratu podľa Popeska, Jiříčkovéj a Škodákovéj (2011, s. 33) sa vypočítajú zo vzťahu:

$$CV_{BZ} = \frac{FN}{(1 - \frac{VN}{CV})} \text{ alebo } CV_{BZ} = \frac{FN}{(\frac{U}{CV})} \quad [11]$$

**Bezpečnostná podnikateľská rezerva** vypovedá, o koľko sa môžu znížiť výnosy, kým sa dosiahne bod zvratu. (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 33)

$$BRP = CV - CV_{BZ} \quad [12]$$

Tento vzťah môžeme vyjadriť aj v percentách, pomocou tzv. **bezpečnostného koeficientu**. (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 33)

$$BPK(k_b) = \frac{BRP}{CV} \times 100 \quad [13]$$

Pokiaľ narazíme na rôznorodú produkciu, tak musíme použiť globálnu nákladovú funkciu. Tzn. funkciu, u ktorej nie sú variabilné náklady vyjadrené vo svojej peňažnej forme, ale ako pomerový, (**halierový**) **ukazovateľ variabilných nákladov (h)**, ktorý vyjadruje podiel variabilných nákladov na celkovej produkcii (tržbách). (Popesko, 2009, s. 46; Zámečník, 2009, s.50)

$$h = \frac{VN}{Q}$$

$$BZ = \frac{FN}{1 - h} \quad [14]$$

Okrem sledovania nákladov, tržieb a objemu výroby je podľa Popeska (2009, s. 46) podstatné sledovať maximálnu kapacitu výkonov, ktorá ovplyvňuje vzťahy medzi týmito veličinami. Pre vyjadrenie tohto ukazovateľa používame tzv. **kritické využitie výrobnnej kapacity**, ktorá nám udáva, aký je podiel využitej kapacity v bode zvratu.

$$KVK(\%) = \frac{Q_{BZ} \times 100}{Q(\max)} \quad [15]$$

### 3.3 Prevádzková páka

Popesko (2009, s. 46) vo svojej publikácii píše, že analýza bodu zvratu má význam pre manažment nielen v stanovení objemu výkonov a s nimi súvisiacimi nákladmi, ale aj pre uvedenie si vzťahu medzi podielom fixných a variabilných nákladov na strane jednej a tvoreným ziskom na strane druhej. Zámečník (2009, s. 50) dodáva, že podiel fixných nákladov na celkových nákladoch sa zvyšuje mechanizáciou, robotizáciou a automatizáciou v podniku. To znamená, že dochádza k substitúcii variabilných nákladov nákladmi fixnými. Hovorí sa o tzv. **prevádzkovej páke**, ktorá charakterizuje spomínaný podiel fixných nákladov na celkových nákladoch.

Pokiaľ je vysoký podiel fixných nákladov na celkových nákladoch podniku, tak dochádza k tomu, že relatívne malá zmena v tržbách podniku má veľký dopad na zmenu prevádzkového zisku. Tento jav označujeme ako **stupeň prevádzkovej páky** a vyjadrujeme ho v percentách. Stupeň prevádzkovej páky je definovaný ako percentná zmena zisku vyvolaná jednopercentnou zmenou predaného množstva (tržieb). (Synek, 2011, s. 149)

Popesko (2009, s. 47) k problematike ďalej dodáva, že vysoký podiel fixných nákladov dokáže generovať vyššiu úroveň zisku, ale iba za predpokladu, že dostatočne dokážeme využiť kapacitu náročnejšej technológie. V opačnom prípade spôsobuje výška týchto fixných nákladov záporný výsledok hospodárenia.

## 4 VYUŽITIE ČLENENIA NÁKLADOV PODĽA OBJEMU VÝROBY PRE MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE

V predchádzajúcich kapitolách som venoval pozornosť rozčleneniu nákladov podľa závislosti na objeme výroby. Zaoberal som sa fixnými nákladmi, variabilnými nákladmi, ale aj ich kombináciu v podobe zmiešaných nákladov. V tejto kapitole nadviažem na toto rozdelenie a popíšem kalkuláciu variabilných nákladov.

### 4.1 Kalkulácia variabilných nákladov

Kalkulácia variabilných nákladov umožňuje riešiť obmedzenú vypovedajúcu schopnosť kalkulácie plných nákladov. V tejto kalkulácii je dôležité odlišiť náklady vyvolané konkrétnym výkonom (variabilné náklady) a náklady vyvolané časom (fixné náklady). Pri tomto členení nie je venovaná pozornosť tomu, či variabilné náklady sú priamo priradené výkonu, alebo súvisia s viacerými výkonmi a sú priradené nepriamo. Obdobne môžeme posudzovať fixné náklady, ktoré môžu byť priame a nepriame. (Fibirová Šoljaková a Wagner, 2007, s. 202)

Čechová (2011, s. 101) berie fixné náklady do úvahy ako nedeliteľný celok, ktorý bol vynaložený pre podnikanie v určitej časovej perióde a v určitom objeme. To isté platí aj o príspevku na úhradu, ktorý bol spomínaný v predchádzajúcich kapitolách a v tejto kalkulácii ho zistíme z rozdielu medzi výnosmi z predaja výkonu a súčtom variabilných nákladov. Král (2010, s. 156) zdôrazňuje, že podstatou tejto kalkulácie je oddelené kalkulovanie fixných nákladov od variabilných. Popesko (2009, s. 87) sa vo svojej publikácii prikláňa k tomuto tvrdeniu z dvoch dôvodov:

- Fixné náklady nesúvisia so zmenou výkonu, preto nie je dôvod zaoberať sa ich alokáciou. Oveľa presnejšie je výkonu priradzovať variabilné náklady a výkony posudzovať podľa toho, aký príspevok na úhradu vytvorili nad rámec variabilných nákladov.
- Dnešné podniky sú dnes vo veľmi turbulentnom hospodárskom prostredí so skracujúcimi sa životnými a dodávkovými cyklami výrobkov a služieb. Dnešné podniky majú vysoké fixné náklady (stroje, zariadenia atd.) a vďaka nim nastávajú výkyvy vo využitej kapacite, ktorá je závislá na mnohých faktoroch ako sú napr. tlak odberateľov na malé série, na obmenu nakupovaného sortimentu a sezónne fluktuujúce objednávky.

#### 4.1.1 Základné princípy kalkulácie variabilných nákladov

Popesko (2009, s. 89) vo svojej publikácii popisuje podrobnejší postup pri kalkulácii variabilných nákladov a tento postup delí do troch fáz:

- **V prvej fáze** sa kvantifikujú príspevky na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku jednotlivých výrobkov. Tento príspevok sa vypočíta ako rozdiel jednotkovej ceny výkonu a jeho variabilných nákladov.
- **Druhá fáza** pokračuje sčítaním jednotkových príspevkov na úhradu fixných nákladov, a tým dostaneme celkový príspevok na úhradu produkovaný všetkými vykonávanými podnikovými výkonmi.
- **V tretej fáze** sú fixné náklady, ktoré do tohto bodu neboli kalkulované, odrátané od celkovej hodnoty príspevku na úhradu, čím príde ku kvantifikácii hospodárskeho výsledku v rámci celého podniku.

Veľmi dôležitý pojem pri kalkulácii variabilných nákladov je **hrubá rentabilita** alebo relatívny príspevok na úhradu. Je veľmi dôležitým ukazovateľom pri plánovaní alebo meraní zisku. Vypočíta sa ako:

$$R_h = \frac{U}{CV} \text{ alebo } R_h = \frac{u}{c} \quad [16]$$

#### 4.1.2 Vzťah kalkulácie variabilných nákladov k podnikovému zisku

Král (2010, s. 157) popisuje túto problematiku a zrovnáva odlišné poňatie podnikového zisku, kalkulácie plných nákladov a kalkulácie variabilných nákladov.

- Tradičné poňatie nadväzujúce na **kalkuláciu plných nákladov** spája vznik **zisku** (straty) výhradne s fázou **predaja** a vyjadruje zisk (stratu) ako lineárnu funkciu objemu predaných výkonov. Fixné a variabilné náklady vynaložené na podnikanie sú spájané so zaistením **budúceho prospechu**. Reálnosť tohto prospechu sa prejaví až pri predaji.
- Naopak, poňatie, ktoré nadväzuje na **kalkuláciu variabilných nákladov**, výraznejšie spája meranie zisku alebo straty s **hodnoteným časovým obdobím**. Zdôraznenie časového pohľadu na vyjadrenie zisku alebo straty potom prináša nový pohľad na fixné náklady, ktoré treba reprodukovať v období ich vzniku bez ohľadu na to, či výkony vyrobené v tomto období boli predané alebo nie.

#### 4.1.3 Vzťah kalkulácie variabilných nákladov k riadeniu hospodárnosti

Čechová (2011, s. 101) píše, že odlúčenie fixných a variabilných nákladov ma nesporný význam v riadení hospodárnosti podniku a to z niekoľkých dôvodov:

- Riadenie hospodárnosti variabilných nákladov je založené na stanovení úlohy, ktorá má byť dosiahnutá na jednotku kalkulovaného výkonu, kde odchýlky od tejto úlohy by mali byť čo najmenšie.
- Riadenie fixných nákladov sa naopak zameriava podľa Krála (2010, s. 159) na optimálne využitie vytvorených kapacít. To znamená, že sa zameriava na odkrývanie disproporcií medzi čiastkovými kapacitami a na odstraňovanie úzkych miest, ktoré znižujú celkovú kapacitu. Ďalej sa riadenie zameriava na menšiu časť fixných nákladov, ktorým sa dalo predísť a na ich úsporu pri ich vynakladaní.

#### 4.1.4 Obmedzenia kalkulácie variabilných nákladov

Podľa Krála (2010, s. 164) sú pre kalkuláciu variabilných nákladov známe obmedzenia, na ktoré sa často poukazuje:

- Jej konštrukcia sa výhradne sústreďuje na krátkodobé manažérske rozhodnutia, ktoré môžu byť v rozpore so strategickými záujmami podniku,
- tým, že sa nezahŕňajú do ocenenia fixné náklady, tak nie sú brané do úvahy,
- tým, že fixné náklady v absolútnej výške odpočíta od celkových výnosov z predaja, tak ich neadekvátne syntetizuje bez ohľadu na odlišný príčinný vzťah k výkonom.

Popesko, Jiříčková a Škodáková (2011, s. 95) dodávajú, že hlavným nedostatkom tejto kalkulácie je fakt, že nepracuje s fixnými nákladmi. Platí, že kvalita a využiteľnosť kalkulácií rastie pripočítaním čo najväčšieho podielu nákladov priamo na kalkulačnú jednotku. O tento fakt je kalkulácia variabilných nákladov znehodnotená.

#### 4.1.5 Prednosti kalkulácie variabilných nákladov

Schroll (1977, s. 137) vo svojej publikácii vyzdvihuje prednosti kalkulácii variabilných nákladov, ktoré sú:

- Rešpektovanie odlišnej podstaty fixných a variabilných nákladov,
- umožňuje lepší prehľad v sortimentovej výhodnosti výkonov, v úvahách o cenových zmenách,
- vytvárajú tlak na rýchly predaj vytvorených výkonov,



- spracovaná kalkulácia variabilných nákladov jednotlivých výkonov, vytváraná v kooperujúcich útvaroch, môže byť z rovnakého dôvodu použitá ako motivačný nástroj.

#### 4.1.6 Optimalizácia sortimentu

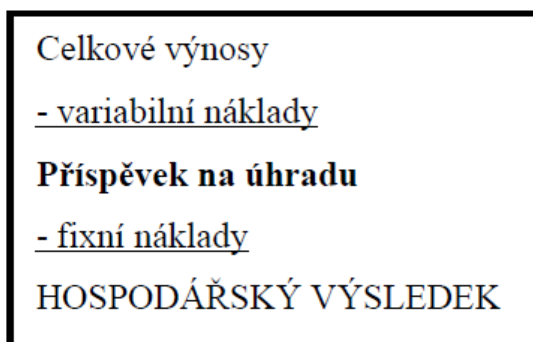
V predchádzajúcich kapitolách bolo spomenuté, že kalkulácia variabilných nákladov môže ponúkať operatívne riešenia pri cenových rozhodovaniach a pri stanovení optimálneho sortimentu.

Popesko (2009, s. 91) popisuje situácie, kedy dopyt presne dané kapacity výkonov v podniku buď prevyšuje, alebo naopak, kapacity výkonov v podniku nie sú vyťažené.

- Prvý prípad pre podniky nemusí byť najhorší, ale podniky si musia vybrať, ktoré produkty uprednostnia a u ktorých sa naopak z dôvodu vyťaženia kapacít budú snažiť dohodnúť odklad. Mali by byť uprednostňované tie výrobky alebo služby, ktoré vykazujú najväčšiu mieru marže na jednotku. Poradie výrobkov by malo ísť od výrobku s najvyšším príspevkom na úhradu, ktorým sú postupne uhrádzované fixné náklady a je vytváraný zisk.
- Druhý prípad môže byť vyriešený z krátkodobého hľadiska tak, že podnik predá výrobok alebo službu s menším príspevkom na úhradu. Krátkodobo sa môže jednať o cenu na úrovni variabilných nákladov, pretože akákoľvek hodnota príspevku na úhradu je lepšia ako voľná kapacita, ktorá k úhrade fixných nákladov nijako neprispieje. Z dlhodobého hľadiska je toto riešenie neudržateľné, pretože v prípade dlhého obdobia musíme uhradiť všetky náklady a generovaný zisk.

#### 4.1.7 Metódy kalkulácie variabilných nákladov

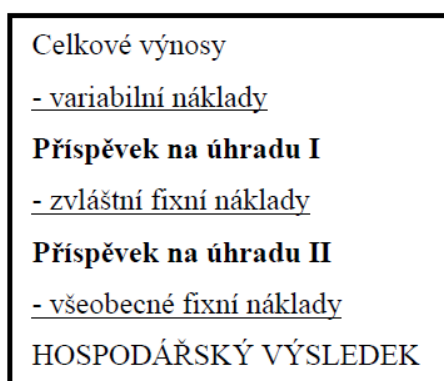
**Jednostupňová metóda** variabilných nákladov vyjadruje fixné náklady za celú organizačnú jednotku. Fixné náklady neanalyzujeme bližšie a pracujeme s nimi ako s celkom. (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 96)



Obrázok 9: Jednostupňová metóda variabilných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 96)

**Viacstupňová metóda** variabilných nákladov vyjadruje fixné náklady vo viacerých vrstvách. Vďaka tomu, že nepracujeme s fixnými nákladmi ako nedeliteľným celkom, tak môžeme tieto náklady rozdeliť na vrstvy a priradiť k objektom, s ktorými majú tieto vrstvy určité väzby. Podľa Popeska, Jiříčkovej a Škodákovéj (2011, s. 96) v praxi rozlišujeme najčastejšie tieto dve vrstvy:

- **zvláštne fixné náklady**, ktoré majú priamu súvislosť s určitými výrobkami alebo skupinami výrobkov (napr. fixné náklady marketingu a odbytu, materiálového hospodárstva)
- **všeobecné fixné náklady**, ktoré nemajú priamu súvislosť s jednotlivými výrobkami (napr. náklady na správu, účtovníctvo)



Obrázok 10: Viacstupňová metóda variabilných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 96)

## 5 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Pomocou literárnych zdrojov som zhrnul poznatky poňatia nákladov, rozčlenenia nákladov. Vzťah nákladov, objemu výroby a zisku. Zaoberal som sa využiteľnosťou tohto členenia pre manažérske rozhodovanie.

Poňatie nákladov sa rozdeľuje na finančné a manažérske poňatie. Finančné poňatie je charakteristické tým, že náklady sa vykazujú v účtovníctve spoločností a je určené pre externých užívateľov ako sú oprávnené kontrolné orgány, alebo obchodní partneri. Tieto náklady sú oceňované v historických cenách. Manažérske poňatie nákladov sa od finančného odlišuje hlavne tým, že je určené pre interných užívateľov, hlavne manažérov a vlastníkov. Manažérske poňatie charakterizuje náklady ako hodnotovo vyjadrené, účelné vynaloženie ekonomických zdrojov podniku, účelovo súvisiacich s ekonomickou činnosťou podniku.

Náklady sú ukazovateľmi kvality podniku, preto ich riadenie vyžaduje ich podrobné členenie. Členenie nákladov sa rozlišuje na druhové, účelové, kalkulačné členenie, členenie v závislosti na zmene objemu výkonu a členenie nákladov z hľadiska rozhodovania. Druhové členenie nákladov odpovedá na otázku, aké výrobné faktory boli spotrebované a čiastočne zodpovedá triedeniu nákladov vo výkaze zisku a strát. Pri účelovom členení nákladov musí existovať priamy vzťah nákladov k účelu ich vynaloženia. To znamená, že každý náklad pri svojom vzniku musí mať určenú účelovosť. Účelové členenie sa ďalej delí na náklady technologické, náklady na obsluhu a riadenie, náklady jednotkové a režijné. Kalkulačné členenie je zvláštnym typom účelového členenia, ktoré triedi náklady na priame a nepriame. Náklady v závislosti na zmene objemu výroby sa delia na fixné, variabilné a zmiešané. Fixné sa s rastom objemu výroby nemenia, ale variabilné reagujú zmenou svojej veľkosti a to buď degresívne, priamoúmerne alebo progresívne k výkonom. Náklady z hľadiska rozhodovania sú zamerané na budúce manažérske rozhodovanie v podniku.

V ďalšej časti som sa zaoberal bodom zvratu, v ktorom sa výnosy rovnajú nákladom a podnik v tomto bode vykazuje nulový zisk. Záver teoretickej časti je venovaný kalkulácii variabilných nákladov. Podstatou tejto kalkulácie je oddelené kalkulovanie fixných a variabilných nákladov.

## **II. PRAKTICKÁ ČASŤ**

## 6 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI

### 6.1 História spoločnosti

1996-2000– Zabezpečovanie vnútroštátnej nákladnej dopravy s dvomi zamestnancami a s dvomi nákladnými vozidlami značky Mercedes Benz.

15.8.2000– Spojením podnikania Ľubomíra a Jána Kostolániho vzniká združenie fyzických osôb, RALU-združenie. Bol dohodnutý podiel na zisku v pomere 9:1. Vedúcim pracovníkom firmy sa stal Ľubomír Kostoláni, ktorý sa zároveň stal poverenou osobou na vedenie jednoduchého účtovníctva za združenie. Hlavným predmetom činnosti sa stáva medzinárodná cestná nákladná doprava a zasielateľstvo prevádzkované na základe koncesnej listiny Jána Kostolániho udelenej Okresným úradom v Nitre.

2001– Dynamický rozvoj obchodných aktivít, personálne vybavenie a technické zabezpečenie, doprava tovaru do celej západnej Európy, kúpa nového nákladného auta značky MAN, bolo vytvorené nové pracovné miesto ekonómky.

2002– Vytvorené nové pracovné miesto manažérky kvality, zakúpené ďalšie nákladné automobily, hlavne značky MAN, nové pracovné miesta vodičov.

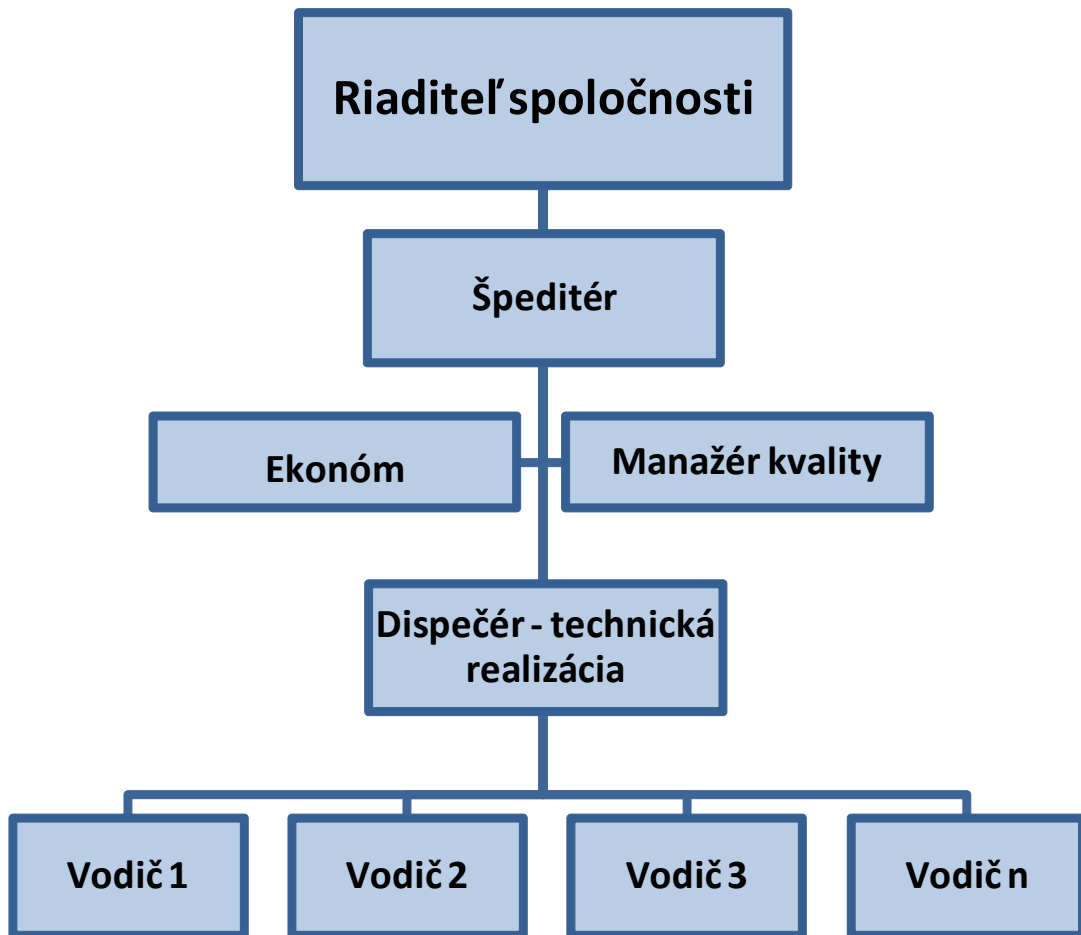
2005– Vytvorili sa nové pracovné pozície špeditéra a dispečera.

3.5.2006– Transformácia podnikania zo združenia fyzických osôb na právnickú osobu, na spoločnosť *RALU, s.r.o.*

2009 – Spoločnosť zamestnáva 20 ľudí a disponuje vozovým parkom o veľkosti jedenásť nákladných automobilov.

2014– Spoločnosť zamestnáva viac ako 30 ľudí a disponuje s vozovým parkom sedemnástich nákladných a 5 osobných automobilov.

## 6.2 Organizačná štruktúra



Obrázok 11: Organizačná štruktúra (vlastné spracovanie)

## 6.3 Základné údaje

Spoločnosť RALU, s.r.o. vznikla v roku 2006 transformáciou podnikania zo združenia fyzických osôb podľa §§ 829-841 zákona č. 40/1964 Zb. (Občiansky zákonník). Transformáciu nebolo možné realizovať priamo, pretože obchodný ani občiansky zákonník Slovenskej republiky neupravovali ekonomicky priaznivý spôsob premeny podnikania z fyzickej osoby na právnickú osobu.

Spoločníci spoločnosti RALU, s.r.o. sa venujú podnikaniu v oblasti medzinárodnej nákladnej dopravy od roku 1996.

**Sídlo spoločnosti:** Dvorčianska 72, 949 05 Nitra - Dolné Krškany

**Deň zápisu do obchodného registra:** 3.5.2006

**IČO:** 36 356 743

**Základné imanie:** 19 917 EUR

**Spoločníci:** Ľubomír Kostoláni – vklad 17 925 EUR

Ján Kostoláni – vklad 1 992 EUR

**Konateľ:** Ľubomír Kostoláni

## 6.4 SWOT analýza

<p><b>Silné stránky:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– výhodná geografická poloha</li> <li>– vhodný pomer vlastného a cudzieho kapitálu</li> <li>– dobré technické vybavenie vozidiel</li> <li>– certifikát manažérskej kvality STN ISO 9001:2001</li> <li>– rodinný podnik</li> <li>– flexibilita voči požiadavkám zákazníkov</li> <li>– dobré meno medzi zákazníkmi</li> <li>– majiteľ = manažér</li> </ul>	<p><b>Slabé stránky:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nedokonalý systém sledovania nákladov</li> <li>– nie je zavedené vnútro podnikové účtovníctvo</li> <li>– malé skladové priestory</li> <li>– rodinný podnik</li> <li>– nedostatok kvalifikovaných zamestnancov</li> <li>– nízka úroveň firemnej kultúry</li> <li>– slabé podmienky pre ďalšie vzdelávanie zamestnancov</li> </ul>
<p><b>Príležitosti:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– získavanie nových zákazníkov doma i v zahraničí</li> <li>– posilňovanie vzťahu so zákazníkmi</li> <li>– využitie možností na zahraničných trhoch</li> <li>– možnosti znižovania nákladov</li> <li>– zlepšenie reklamy spoločnosti</li> </ul>	<p><b>Hrozby:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– globálna hospodárska kríza</li> <li>– konkurenčný boj</li> <li>– vyjednávacía sila odberateľov a hrozba nezaplatenia pohľadávok</li> <li>– nedostatok zákaziek</li> <li>– 100%né nevyužitie vozidiel</li> <li>– znižovanie počtu zamestnancov</li> <li>– nedostatok kvalitných vodičov na trhu práce</li> </ul>

Tabuľka 1: SWOT analýza (vlastné spracovanie)

## 6.5 Hlavné činnosti spoločnosti

Podľa obchodného registra Slovenskej republiky medzi predmet činnosti spoločnosti RALU, s.r.o. patria:

- Sprostredkovanie obchodu v rozsahu voľnej živnosti
- Predaj ojazdených motorových vozidiel
- Predaj súčastok a príslušenstva pre motorové vozidlá
- Prenájom motorových vozidiel, dopravných zariadení, stavebných strojov a zariadení
- Prenájom strojov a prístrojov
- Kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) v rozsahu voľných živností
- Kúpa tovaru na účely jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod) v rozsahu voľných živností
- Nákladná cestná doprava vykonávaná cestnými nákladnými vozidlami do celkovej hmotnosti 3,5 t vrátane prípojného vozidla
- Zasielateľstvo
- Vnútroštátna nákladná cestná doprava
- Medzinárodná cestná nákladná doprava

Spoločnosť RALU, s.r.o. sa v súčasnosti zaoberá hlavne medzinárodnou cestnou nákladnou dopravou do krajín Európskej únie a hlavnými destináciami sú najmä Španielsko, Portugalsko a Nemecko. Spoločnosť prepravuje rôznorodý tovar do 24 t pomocou kvalitných, technicky overovaných vozidiel.

Pre podnikanie v oblasti medzinárodnej cestnej nákladnej dopravy je v súčasnosti potrebné udelenie licencie Spoločenstva. Podmienky jeho vydávania upravuje nariadenie Európskeho parlamentu a Rady č. 1072/2009 o spoločných pravidlách prístupu nákladnej cestnej dopravy na medzinárodný trh. Licenciu spoločenstva vydáva príslušný úrad pre cestnú dopravu a pozemné komunikácie, na obdobie najviac desiatich rokov, ktoré je možné opakovane obnoviť.



## 6.6 Vývoj zamestnancov spoločnosti

Štruktúru a počet zamestnancov je možné sledovať v nasledujúcej tabuľke (Tab. 2). Väčšinu zamestnancov tvoria vodiči, ktorých firma od konca hospodárskej krízy neustále naberá a pomaly sa rozrastá. Rastúci počet vodičov svedčí o pozitívnom vývoji spoločnosti RALU, s.r.o.

Pracovníci	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Konateľ	1	1	1	1	1	1	1	1
Admin. zamestnanci	4	5	5	5	6	7	7	6
Vodiči	13	14	14	16	22	22	24	28
<b>Celkom</b>	<b>18</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>22</b>	<b>29</b>	<b>30</b>	<b>32</b>	<b>35</b>

Tabuľka 2: Vývoj zamestnancov RALU, s.r.o. (vlastné spracovanie)

## 6.7 Prehľad základných ekonomických ukazovateľov

Skôr ako prejdem k podrobnejšej analýze nákladov, budem sa venovať základným ekonomickým ukazovateľom, ktoré spoločnosť dosiahla v rokoch 2009 – 2012 a sú zobrazené v tabuľke (Tab. 3) a obrázku (Obr. 13).

v EUR	2009	2010	2011	2012
<b>Celkové výnosy</b>	1 759 438	1 764 453	2 214 157	2 456 462
<b>Celkové náklady</b>	1 761 230	1 764 492	2 172 069	2 391 954
<b>Zisk po zdanení (EAT)</b>	-1 792	-39	42 088	64 508
<b>Podiel nákladov k výnosom</b>	100,102%	100,002%	98,099%	97,374%

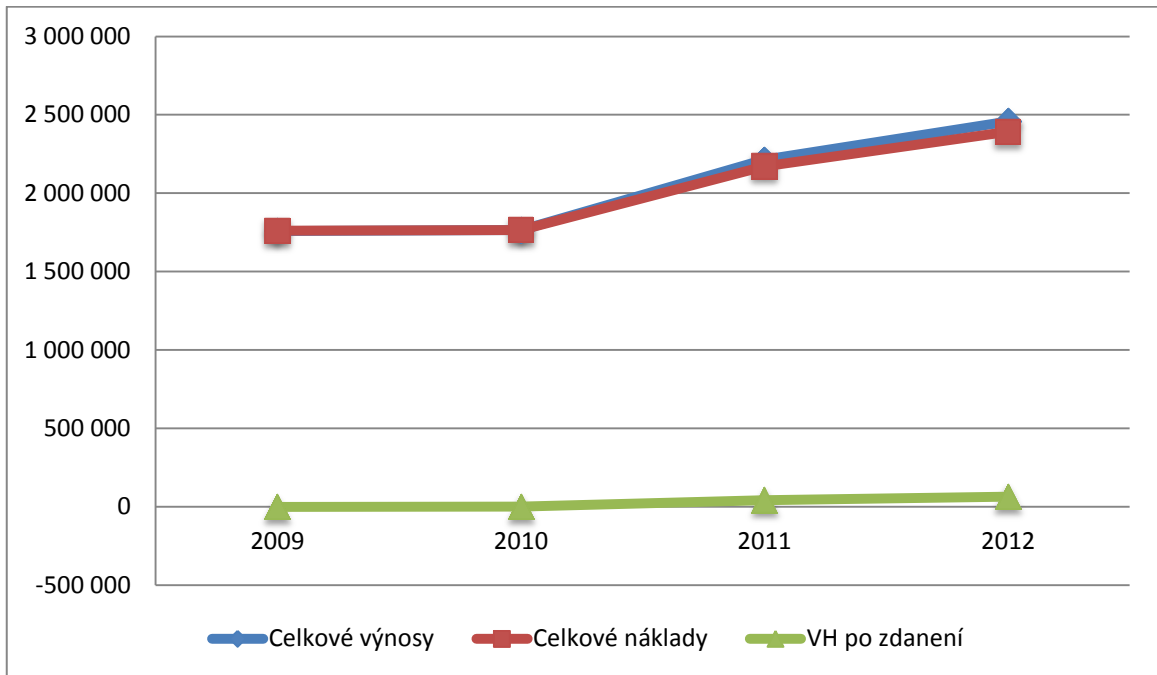
Tabuľka 3: Výnosy, náklady, zisk v rokoch 2009 – 2012 (vlastné spracovanie)

Vývoj spoločnosti bol v roku 2009 – 2010 ovplyvnený hospodárskou krízou, ktorá prišla do Európy o rok neskôr ako do USA a mala viditeľný dopad aj na podnikanie spoločnosti RALU s.r.o. Po roku 2010 nastalo zlepšenie, ktoré môžeme sledovať na výnosoch a nákladoch.

Ukazovateľ podielu nákladov k výnosom nám zobrazuje zaujímavý fakt a to ten, že v nákladnej doprave sú náklady takmer totožné s výnosmi. Z roka na rok narastajú, pretože sú závislé hlavne na cenách pohonných hmôt, ktoré taktiež medziročne stúpajú. Zo spracovaného grafu je viditeľné, že vývoj nákladov a výnosov je takmer totožný

a poukazuje na to, že keby sme spriemerovali výnosy zo zákaziek, dostali by sme nízku maržu.

Spoločnosti RALU, s.r.o. sa od roku 2011 darilo vykazovať zisk, čo poukazuje na efektívnejšie hospodárenie.



Obrázok 12: Vývoj výnosov, nákladov a VH po zdanení v rokoch 2009-2012  
(vlastné spracovanie)

## 7 ANALÝZA NÁKLADOV

Základom analýzy nákladov je presné a podrobné rozčlenenie týchto nákladov, preto táto kapitola bude nadväzovať na poznatky, ktoré som nadobudol v teoretickej časti mojej bakalárskej práce.

V prvej časti sa budem zaoberať vývojom výsledku hospodárenia v rokoch 2010 – 2012 a druhovým členením nákladov. Tzn. nákladov, ktoré nájdeme zobrazené v účtovných výkazoch. Ďalej sa budem zaoberať nákladmi v závislosti na zmenách objemu výkonu a pomocou tohto členenia sa dopracujem k hodnote bodu zvratu. V tomto prípade budem analyzovať rok 2012.

### 7.1 Vývoj výsledku hospodárenia

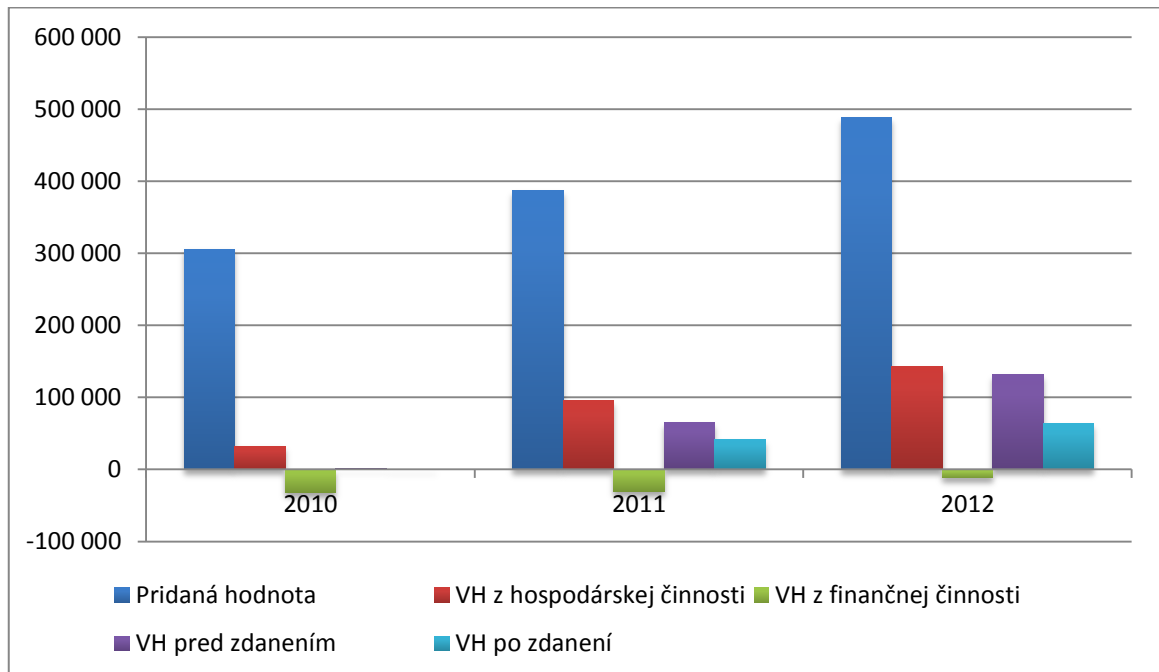
Pre zobrazenie vývoja výsledku hospodárenia som si zvolil obdobie 2010 – 2012. Firma sa v roku 2011 dostala z malej straty do plusových hodnôt.

v EUR	2010	2011	2012
<b>Obchodná marža</b>	0	0	0
<b>Výroba</b>	1 704 674	2 055 486	2 281 686
<b>Výrobná spotreba</b>	1 398 941	1 668 376	1 792 740
<b>Pridaná hodnota</b>	305 733	387 110	488 946
<b>VH z hospodárskej činnosti</b>	32 577	95 372	143 337
<b>VH z finančnej činnosti</b>	-31 802	-30 100	-11 650
<b>VH z mimoriadnej činnosti</b>	0	0	0
<b>VH za bežnú činnosť</b>	775	65 272	131 687
<b>VH pred zdanením (EBT)</b>	775	65 272	131 687
<b>VH po zdanení (EAT)</b>	-39	42 088	64 508

Tabuľka 4: Vývoj výsledku hospodárenia v rokoch 2010-2012 (vlastné spracovanie)

V tabuľke (Tab. 4) je vidieť, že firma za sledované obdobie zvyšovala výrobu. Tú podrobnejšie rozoberám v časti o druhovom členení nákladov. Na vyššiu výrobu reagoval aj rast výrobnéj spotreby. Rozdiel medzi týmito dvoma veličinami nám zobrazuje pridaná hodnota firmy, ktorá rástla. Tieto ukazovatele sa zvyšovali najmä preto, lebo trh ponúkal viac príležitostí v podobe výhodných zákaziek. Firma v tomto období nakúpila viac nákladných áut a zvyšovala počet zamestnancov.

Veľmi zaujímavý je ukazovateľ výsledku hospodárenia z finančnej činnosti, ktorý sa v roku 2012 rapídne znížil a to z dôvodu, že v tomto roku firma znížila výdaje na investičnú činnosť (bolo ukončených niekoľko finančných leasingov).



Obrázok 13: Vývoj výsledku hospodárenia v rokoch 2010-2012 (vlastné spracovanie)

## 7.2 Druhové členenie nákladov

Táto kapitola sa zaoberá vývojom jednotlivých nákladov podľa druhového členenia. V podobe, ako je uvedené v tabuľke (Tab. 5), sú náklady vykazované vo výkazoch zisku a strát v zobrazenom roku 2012. Najskôr popíšem zloženie jednotlivých nákladových položiek uvedených v tabuľke.

V tejto kapitole načrtnem charakteristiku jednotlivých nákladových položiek, vykazovaných vo výkaze zisku a strát. V ďalšej kapitole vybrané náklady ešte rozčlením na menšie časti. Tieto podrobnejšie informácie budú preberané v kapitole vzťah nákladov, objemu výroby a zisku, kde tieto náklady rozčlením na variabilnú a fixnú zložku. Toto rozčlenenie sa budem snažiť určiť čo najpresnejšie, aby malo vysokú vypovedajúcu schopnosť pri stanovení ukazovateľov bodu zvratu a príspevku na úhradu, o ktorých budú pojednávať ďalšie kapitoly.

v EUR	2012	Podiel v %
<b>Náklady na tovar</b>	1800	0,08%
<b>Výrobná spotreba</b>	1792740	74,95%
- <i>spotreba materiálu a energie</i>	1028853	43,01%
- <i>služby</i>	763887	31,94%
<b>Osobné náklady</b>	266441	11,14%
<b>Dane a poplatky</b>	31878	1,33%
<b>Odpisy</b>	148403	6,20%
<b>ZC predaného DM a mat.</b>	21568	0,90%
<b>Tvorba a zúčtovanie OP</b>	16195	0,68%
<b>Ostatné náklady na hosp. činnosť</b>	33958	1,42%
<b>Nákladové úroky</b>	10876	0,45%
<b>Kurzové straty</b>	126	0,01%
<b>Ostatné fin. náklady</b>	790	0,03%
<b>Daň z príjmu</b>	67179	2,81%
<b>Náklady celkom</b>	2391954	100,00%

Tabuľka 5: Druhovú členenie nákladov v roku 2012 (vlastné spracovanie)

- **Náklady na tovar** sú náklady vynaložené napríklad za nákladný automobil, alebo osobný automobil. V roku 2012 sú tieto náklady príliš nízke, takže v tomto prípade sa bude jednať o iný tovar.

**Výrobná spotreba** sa rozčleňuje na:

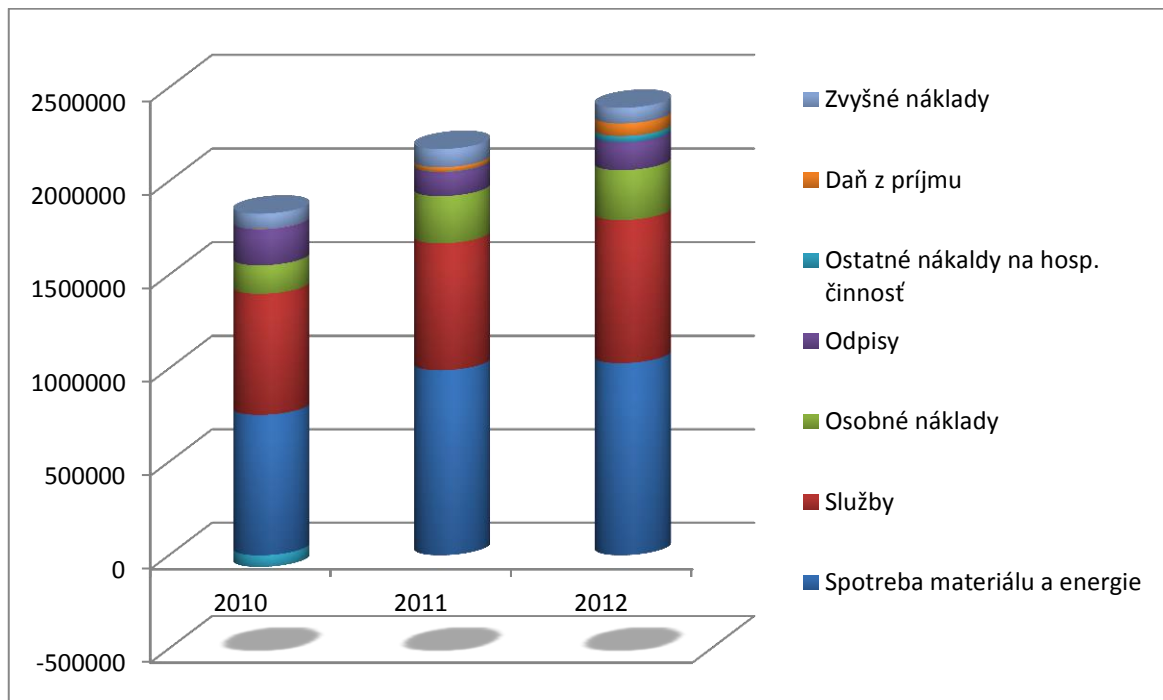
- **Spotrebovaný materiál** je tvorený z 90% spotrebovaním pohonných hmôt, ktoré tvoria najväčší podiel v spotrebe nákladnej dopravy. Ostatný materiál tvoria všetky zvyšné náklady, ktoré nesúvisia so spotrebou pohonných hmôt a sú to napr. rôzne náhradné diely do nákladových automobilov (spojky, brzdové doštičky, kotúče, nárazníky, pneumatiky atd.), ďalej kancelárske potreby na administratívnu činnosť a spotreba DHM s cenou 1700 EUR a menej.
- **Spotrebu energie** podnik spotrebúva hlavne vykurovaním a osvetlením v prenajatých kanceláriách a garážach. Tento náklad je ale celý zahrnutý v nákladovej položke služby, konkrétnejšie v nájme.
- **Služby** zahŕňajú náklady na **opravy a udržiavanie** jednotlivých vozidiel, **stravné**, ktoré zamestnávateľ musí zo zákona preplácať svojim zamestnancom. Stravné je

vodičom vyplácané v rámci tzv. cestovných náhrad („diét“), ktoré tvoria viac ako polovicu ich mzdy. Ďalej sú sem zahrnuté položky ako servis pneumatík, nájomné, špedičná činnosť, mýto, reklamné predmety, platby za telefón a ostatné služby.

- **Osobné náklady** tvoria mzdy všetkých zamestnancov, okrem diét, ktoré boli rozobrané vyššie v službách. Ďalej sú to náklady na sociálne a zdravotné zabezpečenie zamestnancov.
- **Dane a poplatky** tvorí hlavne cestná daň a ostatné poplatky ako napr. koncesionársky poplatok, alebo poplatky za súdne vymáhanie.
- **Odpisy** sú tvorené hlavne odpismi DHM (autá) a zvyšok sú odpisy, ktoré sa vzťahujú na software.
- **ZC cena predaného dlhodobého majetku a materiálu** tvorí v spoločnosti RALU, s.r.o. najmä zostatkovú cenu predaných nákladných automobilov. Menšiu časť tvoria osobné autá.
- **Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k pohľadávkam** obsahujú opravné položky, ktoré spoločnosť vytvára k svojim pohľadávkam.
- **Ostatné náklady na hospodársku činnosť** sú prevažne náklady na poistenie áut. Ďalej sú k tejto položke priradené manká, škody a zmluvné pokuty.
- **Náklady na finančnú činnosť** zahŕňujú **nákladové úroky**, tzn. úroky z úveru a úroky, ktoré spoločnosť plní na základe uzatvorených leasingových zmlúv. Ďalej je tu zahrnutá položka kurzových strát a **ostatných finančných nákladov**, ktoré sa znížili hlavne z dôvodu, že spoločnosť začala od roku 2012 účtovať poistenie áut do inej nákladovej položky. V ostatných finančných nákladoch sú zahrnuté len poplatky za vedenie účtu a poplatky pri úhradách faktúr. Poslednou položkou sú **kurzové straty**, ktoré sú síce v zanedbateľnej výške, ale aj tento náklad je potrebné zakalkulovať vo finálnom prepočte.
- **Daň z príjmu** sa skladá z dvoch hlavných častí. Z preddavkov, ktorých odvádzanie počas roka je stanovené zákonom o dani z príjmu. A z prípadného kladného alebo záporného rozdielu voči skutočnej dani, ktorý sa vypočíta na základe podaného daňového priznania za daný rok.

Jednotlivé nákladové položky druhového členenia zobrazuje graf (obr. 15), ktorý poukazuje na to, že najväčšie zastúpenie na nákladoch spoločnosti RALU, s.r.o. má spotreba materiálu a energie. Ako bolo naznačené vyššie, iba spotreba materiálu, pretože náklady na energie sú zahrnuté v nákladoch za nájom. Ďalej sú to služby na servis a opravy.

V priebehu rokov 2010 – 2012 všetky náklady v medziročnom porovnaní rástli. Mimo iné reagovali na nárast výrobných faktorov (zvýšenie počtu zamestnancov, rast vozového parku). Daň z príjmu dosiahla vrchol v roku 2012, lebo spoločnosť RALU, s.r.o. v tomto roku dosahovala najvyššie zisky.



Obrázok 14: Graf druhového členenia nákladov v rokoch 2010 – 2012 (vlastné spracovanie)

### 7.3 Náklady v závislosti na zmene objemu výkonu

Táto kapitola bude pojednávať o rozčlenení nákladov v závislosti na zmene objemu výkonu. Na rozčlenenie týchto nákladov budem vychádzať z interných materiálov firmy a budem sa ich snažiť čo najpresnejšie rozčleniť na fixnú a variabilnú zložku z roku 2012.

Najprv budem poukazovať na zmiešanú zložku, tzn. na náklady, ktoré sú v účtovníctve zadávané v druhovom členení do rovnakej účtovnej skupiny, ale obsahujú variabilné aj fixné zložky. Tieto zmiešané náklady zobrazuje tabuľka (Tab.6).

**Spotreba materiálu** predstavuje 95% fixnej zložky a 5% variabilnej. Toto rozčlenenie bude v konečnom dôsledku hrať dôležitú úlohu, pretože údaj o bode zvratu bude presnejší a bude mať aj vyššiu vypovedaciu schopnosť pri rozhodovacích úlohách o zákazkách pre spoločnosť.

- **Nafta** je rozdelená podľa interných materiálov na fixnú a variabilnú zložku. Do variabilnej zložky, ktorá tvorí 98% je zaradená nafta, ktorá súvisí s nákladnými autami a ich výkonmi. Táto položka tvorí najväčšiu spotrebu materiálu vo firme. Fixnú zložku tvorí spotreba nafty na osobné automobily na zamestnancov, ktorí dochádzajú z iných miest. Do fixnej položky som taktiež zaradil cesty nákladných áut, ktoré nesúvisia s hlavnou činnosťou, to znamená napríklad cesty na povinné kontroly a servis. Variabilnú položku som podľa interných zdrojov odhadol na 2%.
- **Spotrebu ostatného materiálu** tvorí z 80% variabilná časť a do tejto patria autá, pneumatiky, náhradné diely a iné súčiastky, ktoré súvisia s opotrebovaním nákladných áut na základe výkonov. Fixná zložka obsahuje 20% a tvoria ju kancelárske potreby, alebo spotreba DHM do 1700 EUR.

**Služby** tvorí 82% variabilná zložka a 18% fixná zložka. Tabuľka zobrazuje (Tab. 6), že položky pod službami týmto percentám nezodpovedajú a to hlavne z toho dôvodu, že v tejto tabuľke sú zobrazené len tie náklady, ktoré majú zmiešaný charakter. V ostatných tabuľkách budem opisovať položky vyslovene len variabilného a fixného charakteru. Toto zobrazenie slúži na to, aby rozdelenie fixných a variabilných nákladov malo čo najpresnejšiu vypovedaciu schopnosť.

2012	Variabilná zložka		Fixná zložka	
	v %	v EUR	v %	v EUR
<b>Spotreba materiálu</b>	95%	979892	5%	48961
- <i>Nafta</i>	98%	885827	2%	18078
- <i>Spotreba ostatného materiálu</i>	80%	89565	20%	22391
<b>Služby</b>	82%	626285	18%	137602
- <i>Opravy a udržiavanie</i>	80%	62300	20%	15409
- <i>Ostatné služby</i>	46%	14589	54%	17126

Tabuľka 6: Zmiešané náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

- **Opravy a udržiavanie** sú podľa interných zdrojov približne z 80% tvorené variabilnou zložkou, ktorá je tvorená opravami, ktoré sú nutné v dôsledku opotrebovania nákladných automobilov pri výkone. Fixná zložka, ktorá tvorí 20%, je zložená z povinného servisu, výmeny oleja atd.
- **Ostatné služby** obsahujú 46 % variabilnú zložku, ktorá je tvorená hlavne mýtom, ktoré sa v Slovenskej republike platí na základe najazdených

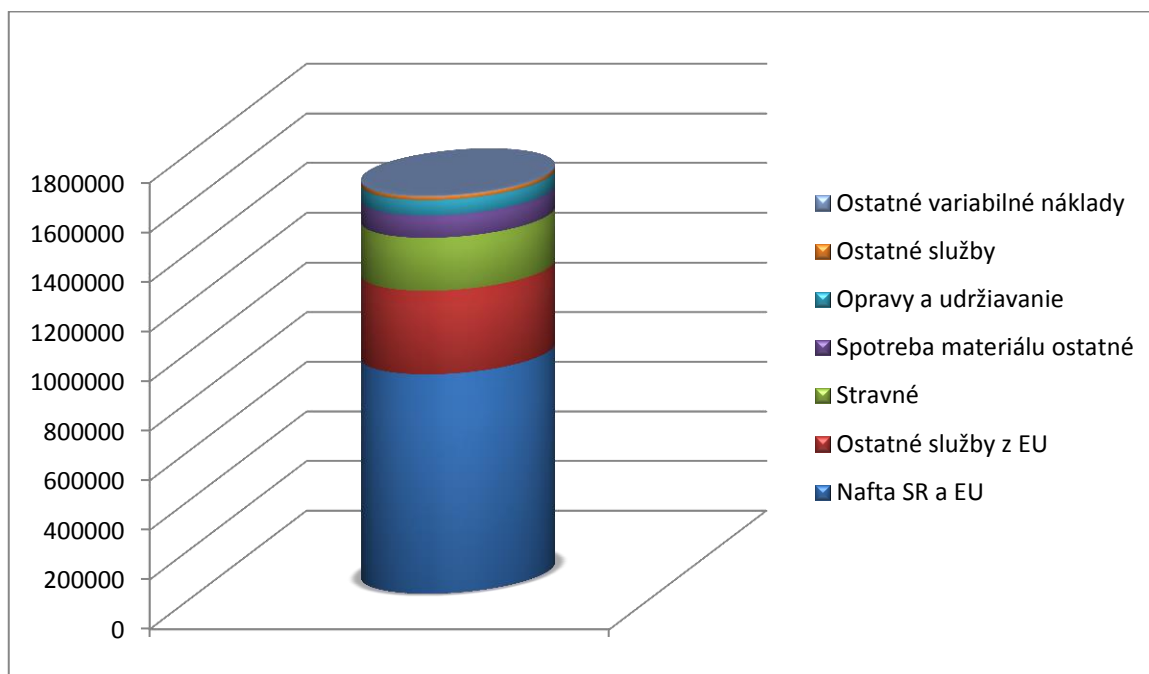


kilometrov. Fixnú zložku ostatných služieb tvorí 54%, jedná sa hlavne o časť nákladov spojených s nájmom, poštovým atd.

2012	v EUR	v %
<b>Spotreba materiálu</b>	979892	61,01%
<b>Služby</b>	626285	38,99%
- <i>Ostatné služby z EU</i>	336533	20,95%
- <i>Cestovné</i>	212864	13,25%
- <i>Opravy a udržiavanie</i>	62300	3,88%
- <i>Ostatné služby</i>	14589	0,91%
<b>Variabilné náklady celkom</b>	1606178	100,00%

Tabuľka 7: Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

Ďalšia tabuľka (Tab. 8) zobrazuje len variabilné náklady, ktoré boli vytvorené spoločnosťou RALU, s.r.o. v roku 2012. Tieto náklady boli popísané už v predchádzajúcich tabuľkách a kapitole druhového členenia nákladov. Výnimku v tomto smere predstavujú **ostatné služby z EU**. Tieto náklady tvorí spotreba nafty, lebo sa jedná o služby, ktoré spoločnosť využíva práve na čerpanie pohonných hmôt v rámci Európy.



Obrázok 15: Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

Graf (Obr. 15) prehľadne zobrazuje variabilnú časť nákladov. Ako som už spomenul vyššie, tak položku ostatné služby z EU je možné priradiť nákladom na naftu SR a EU,

lebo sa jedná o to isté, len platba prebieha v jednom prípade cez kartu a v druhom cez faktúru. Ďalšie variabilné náklady tvorí **stravné**, ktoré je vodičom vyplácané v rámci spomenutých „diét“. Výška diét je závislá od výkonu šoférov a dĺžky pobytu v jednotlivých európskych krajinách. Ďalšie náklady, ktoré boli rozobrané pri zmiešaných nákladoch nie sú zastúpené v takom množstve, ale sú relevantné pri ďalšom postupovaní v mojej práci.

2012	V EUR	V %
<b>Spotreba materiálu</b>	48961	6,23%
<b>Služby</b>	137602	17,51%
<b>Osobné náklady</b>	266441	33,91%
<b>Odpisy</b>	148403	18,89%
<b>Tvorba a zúčtovanie OP</b>	16195	2,06%
<b>Dane a poplatky</b>	31878	4,06%
<b>Zostatková cena predaného DNM a DHM</b>	21568	2,74%
<b>Ostatné náklady na hospodársku činnosť</b>	33958	4,32%
<b>Daň z príjmu</b>	67179	8,55%
<b>Ostatné fixné náklady</b>	13592	1,73%
<b>Fixné náklady celkom</b>	785776	100,00%

Tabuľka 8: Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

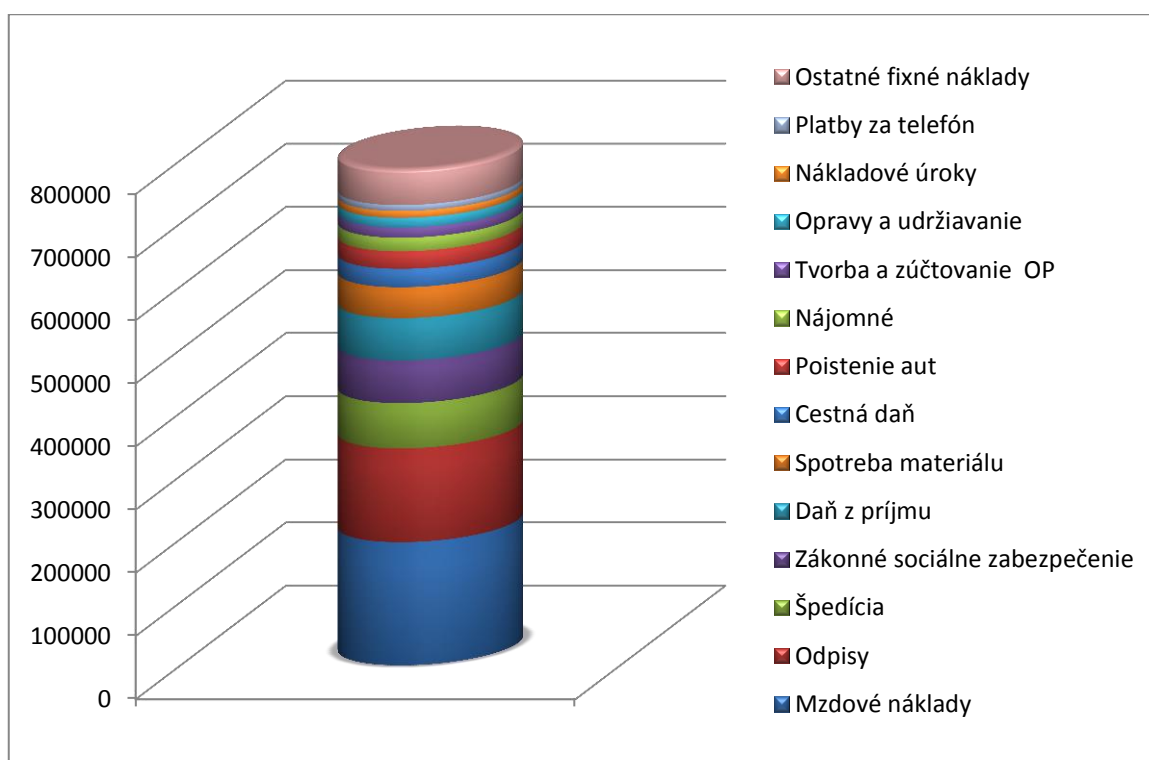
V tabuľke (Tab. 9) sú podrobne rozdelené fixné náklady, ktoré spoločnosť vykazovala v roku 2012. Tabuľkové a grafické zobrazenie som použil preto, lebo ho považujem za najprehľadnejšie a najefektívnejšie. Tieto náklady sú početnejšie čo sa týka jednotlivých položiek, ale sú tvorené nižšími čiastkami v porovnaní s položkami variabilných nákladov.

V kapitole druhového členenia nákladov boli popísané jednotlivé nákladové druhy tak, ako sú zobrazené v tabuľke (Tab. 9). Volil som znovu druhové rozdelenie aj pri zobrazení fixných nákladov, lebo ak by tabuľka zobrazovala všetky fixné náklady, tak by bola v rozsahu viac ako jednej strany. Najdôležitejšie fixné náklady, ktoré podrobnejšie popíšem, zobrazuje graf fixných nákladov v roku 2012 (Obr. 16).

**Služby** zahŕňajú v spoločnosti RALU, s.r.o. tieto fixné náklady:

- **Špedícia** je zahrnutá v plnej výške medzi fixnými nákladmi. Jedná sa o náklady vynaložené na špedičnú činnosť. Tieto náklady dosahujú asi 10% všetkých fixných nákladov.

- **Nájomné** platí spoločnosť RALU, s.r.o. prenajímateľovi v pravidelných mesačných platbách. Z tohto dôvodu som tento náklad zaradil v plnej výške medzi fixné náklady.
- **Platby za telefón** sú celé fixného charakteru, lebo spoločnosť má cez mobilného operátora dohodnutú presnú mesačnú čiastku a nezáleží na tom, koľko pretelefonuje. Platí viac iba v prípade, keď prekročí limit na niektorých mobilných telefónoch vodičov alebo špeditérov. Limity sú ale nastavené tak, že je to málo pravdepodobné. Pri platbách za telefón firma v roku 2012 zaplatila 9250 EUR a je tu výrazný priestor na obmedzenie týchto nákladov. Firma do dnešného dňa mobilného operátora nezmenila a nevyjedнала si lepšie podmienky.
- **Opravy a udržiavanie, ostatné služby** sú rozobrané vyššie u zmiešaných nákladov, kde sú rozdelené na fixnú a variabilnú časť.



Obrázok 16: Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)

**Osobné náklady** sú všetky fixného charakteru:

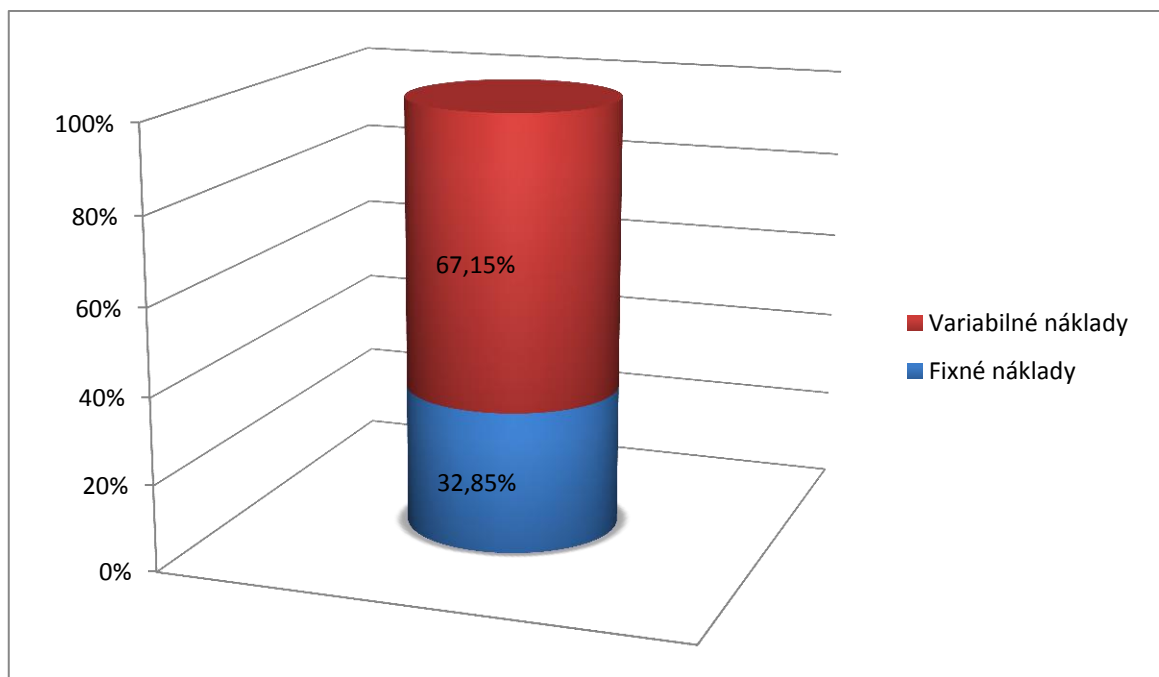
- **Mzdové náklady** sú za rok 2012 v plnej výške fixného charakteru a zahŕňajú mzdové náklady administratívnych pracovníkov v kancelárii a časť platu vodičov, ktorá je im vyplácaná ako fixný plat.

- **Zákonné sociálne zabezpečenie** sú odvody, ktoré zamestnávateľ povinne odvádza za zamestnancov a všetky tieto náklady som zahrnul medzi fixnú položku.

#### Dane a poplatky:

- **Cestná daň** sa v Slovenskej republike platí podobne ako v Českej republike, tzn. počtom náprav a váhou v tonách podľa dane z motorových vozidiel. Jedná sa o fixné platby, to znamená, že aj tieto náklady zaradím medzi fixné náklady.

**Nákladové úroky, Ostatné náklady na hospodársku činnosť, poistenie áut, daň z príjmu a ostatné fixné náklady** (v prípade ostatných nákladov sa jedná o náklady v zanedbateľnej výške a patria sem napr. náklady na reprezentáciu, koncesionárske poplatky, súdne poplatky atd.), ktoré sú popísané v kapitole druhového členenia a zobrazené v grafe (Obr. 16). Všetky spomenuté náklady som zahrnul medzi fixné náklady.



Obrázok 17: Podiel variabilných a fixných nákladov v roku 2012 (vlastné spracovanie)

Graf (Obr. 17) zobrazuje podiel variabilných a fixných nákladov, ktoré som podrobne rozdelil v programe Microsoft Excel. Nepopísal som náklady, ktoré predstavujú minimálne zastúpenie, ale všetky tieto náklady sú zahrnuté buď vo fixnej, alebo variabilnej časti nákladov.

Z grafu je zřejmé, že podiel variabilných nákladov v spoločnosti predstavuje viac ako dvojnásobok fixných nákladov. Je to dobré znamenie v tom slova zmysle, že spoločnosť RALU, s.r.o., čo sa podnikateľského rizika týka, je menej riziková. Z toho vyplýva, že pokiaľ by spoločnosti stáli všetky nákladné automobily, tak by nedosahovala záporné hodnoty výsledku hospodárenia v takej výške, ako v prípade prevahy fixných nákladov.

Je ťažké zhodnotiť, či by firma dosahovala vyššie tržby, pokiaľ by mala vyššie fixné náklady. Tým, že spoločnosť je závislá hlavne na zákazkách, ktoré sú nestále a nespôlupracuje priamo s výrobnými firmami, považujem toto zloženie nákladov za vyhovujúce.

## 8 VZŤAH NÁKLADOV, OBJEMU VÝROBY A ZISKU

Rozdelenie nákladov na fixné a variabilné využijem v nasledujúcej kapitole, ktorá sa bude zaoberať bodom zvratu a na základe tohto údaju budem vedieť firme odporučiť, pri akej cene sa jednotlivá cesta vyplatí alebo nie.

Po bode zvratu bude nasledovať ďalšia kapitola, ktorá napovie v tomto smere ešte viac a bude pojednávať o príspevku na úhradu. Pridanú hodnotu bude tento údaj prinášať hlavne v tom zmysle, že spoločnosť bude vedieť, či sa jej oplatí jazdiť aj napriek tomu, že daná jazda nebude zisková, ale pokryje len časť nákladov.

### 8.1 Analýza bodu zvratu

Bod zvratu som vypočítal pomocou vzorca [10], uvedeného v teoretickej časti. V tomto bode sa náklady rovnajú výnosom, tzn. je dosahovaný nulový zisk. Predstavuje podiel fixných nákladov a jednotkového príspevku na úhradu. Jednotkový preto, lebo je vypočítaný z rozdielu výnosov na jeden kilometer a variabilných nákladov na jeden kilometer.

Tabuľka (Tab. 10) zobrazuje bod zvratu, ktorý spoločnosť RALU, s.r.o. dosahovala v roku 2012. Celkový bod zvratu veľa nenapovedá, zaujímavejším údajom je jednotkový bod zvratu, tzn. spomínaný jeden kilometer, ktorý spoločnosti napovie, či daná zákazka bude plusová alebo mínusová. Dôležité je podotknúť, že variabilné náklady budú mať lineárny charakter, z toho vyplýva, že sa budú zvyšovať v závislosti na objeme výkonov lineárne.

	<b>2012</b>
<b>Celkové variabilné náklady</b>	1606178
<b>Celkové výnosy</b>	2456462
<b>Počet km</b>	2350000
<b>Výnosy na km (p)</b>	1,045
<b>Variabilné náklady na km (b)</b>	0,683
<b>Fixné náklady</b>	785776
<b>Bod zvratu</b>	2171714
<b>Bod zvratu na km</b>	0,92

Tabuľka 9: Bod zvratu v roku 2012 (vlastné spracovanie)

Údaj z roku 2013 by bol pre spoločnosť ešte cennejší. S údajmi z roku 2013 ale nebolo možné pracovať z dôvodu neskorého spracovania účtovnej uzávierky za daný rok.

S určitostí môžeme povedať, že náklady na jeden kilometer budú o niečo vyššie. Dôvodom je zvyšovanie nákladov na pohonné hmoty, ktoré v tomto obore podnikania a tak isto aj v spoločnosti RALU, s.r.o. tvoria významný podiel na celkových nákladoch. Firma by mala mať dlhodobý záujem na znižovaní týchto nákladov hľadaním dodávateľov s výhodnejšími cenami a využívať pri vyjednávaní o cene výšku ročného objemu čerpania pohonných hmôt.

Zistený bod zvratu je prínosný údaj z dlhodobého hľadiska, lebo spoločnosť vie s istotou zistiť, ako na tom je počas celého roka. Približne tiež vie, za akú cenu sa jej oplatí danú zákazku prijať. Zákazky v jednotlivých mesiacoch sú veľmi premenlivého charakteru. Tým, že sledovaná spoločnosť je z veľkej miery závislá na zákazkách, tak bod zvratu, ktorý poukazuje na dlhodobý vývoj, bude v priebehu jedného mesiaca irelevantný. Preto je vhodné na jednotlivé mesiace používať skôr príspevok na úhradu, ktorý popíšem v nasledujúcej kapitole.

2012	EUR
<b>Celkové výnosy</b>	2456462
<b>Bod zvratu</b>	2171714
<b>Bezpečnostná podnikateľská rezerva</b>	284748
<b>Bezpečnostný koeficient</b>	11,59%

Tabuľka 10: Bezpečnostná podnikateľská rezerva a koeficient v roku 2012

(vlastné spracovanie)

Bezpečnostná podnikateľská rezerva je počítaná podľa vzťahu [12] a popisuje situáciu, o koľko sa môžu znížiť výnosy, aby bol dosiahnutý bod zvratu. Z bezpečnostného koeficientu, ktorý som vypočítal zo vzťahu [13], je možné zistiť, že spoločnosť sa pohybuje vo vysokom konkurenčnom prostredí a je závislá na každej zákazke, lebo tento údaj nedosahuje úplne presvedčivé hodnoty. Náklady sa blížia k výnosom a navyše majú tendenciu rásť. Hlavne čo sa týka ceny pohonných hmôt, preto je vhodné mať informácie na posúdenie jednotlivých zákaziek, ktorým sa budem venovať v nasledujúcej kapitole.

## 9 VYUŽITIE ČLENENIE NÁKLADOV PODĽA OBJEMU VÝROBY PRE MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE

V tejto kapitole budem svoju pozornosť sústreďovať hlavne na kalkuláciu variabilných nákladov. Z toho vyplýva, že sa budem zaoberať spomínaným príspevkom na úhradu. Príspevok na úhradu hradí časť, alebo celkové fixné náklady a vytvára zisk.

### 9.1 Kalkulácia variabilných nákladov

Tabuľka (Tab. 11) zobrazuje kalkulačný vzorec pri analýze variabilných nákladov spoločnosti v roku 2012. Príspevok na úhradu bol počítaný ako rozdiel výnosov na jeden kilometer a variabilných nákladov na jeden kilometer. Výsledok je príspevok na úhradu na jeden kilometer. Celkový príspevok na úhradu som získal tým, že som ho vynásobil počtom kilometrov, ktoré najazdili všetky autá v roku 2012. Celkový príspevok z tohto roku pokrýva celkové fixné náklady a tvorí zisk v nižšie uvedenej tabuľke. Hrubá rentabilita a vypočíta podľa vzorca [16], ako podiel príspevku na úhradu a výnosov.

	2012
Počet km	2350000
Výnosy na km (p)	1,045
Variabilné náklady na km (b)	0,683
Príspevok na úhradu (u)	0,362
Celkový príspevok (U)	850284
Fixné náklady	785776
Zisk	64 508
Hrubá rentabilita	34,61%

Tabuľka 11: Príspevok na úhradu v roku 2012 (vlastné spracovanie)

V kapitole, ktorá pojednávala o bode zvratu som spomenul, že z krátkodobého hľadiska bude pre spoločnosť vhodné, aby sledovala skôr príspevok na úhradu a to hneď z niekoľkých dôvodov:

- **Kalkuluje príspevok na úhradu** časti fixných nákladov, alebo pokryje všetky fixné náklady a vytvára zisk. Príspevok na úhradu má vďaka tejto vlastnosti veľmi dôležitú úlohu pri manažérskych rozhodnutiach.
- **Krátkodobý charakter** – jednotlivé mesiace sa líšia svojou ziskovosťou, napr. mesiace po novom roku v spoločnosti RALU, s.r.o. bývajú slabšie na objem



zákaziek a naopak letné a jesenné mesiace bývajú najsilnejšie. Z uvedeného dôvodu je preto z krátkodobého hľadiska podstatné sledovať príspevok na úhradu, ktorý v slabších mesiacoch nemusí pokrývať úplne všetky fixné náklady a vytvárať zisk, lebo zisk sa bude spoločnosť snažiť vytvárať počas silných mesiacov. Nesie to aj svoje riziko, že po slabých mesiacoch nebudú zákazky ani v očakávaných silných mesiacoch. Ešte väčším rizikom je ale fakt, že v spomenutých nestabilných mesiacoch budú vozidlá spoločnosti RALU, s.r.o. bez výkonu a pokiaľ by nastala prípadná kríza, ktorá by firme neponúkala zákazky ani v očakávaných silných letných mesiacoch, tak strata firmy by bola vyššia ako v prípade, že by spoločnosť jazdila len na príspevok, pokrývajúci časť fixných nákladov. Práve z tohto dôvodu je vhodnejšie sledovať príspevok na úhradu počas jednotlivých mesiacov ako bod zvratu. Ten je zaujímavý skôr z dlhodobého hľadiska, aby spoločnosť mala prehľad, aké príspevky si môžu v jednotlivých mesiacoch dovoliť.

- **Jednoduchosť kalkulácie** - kalkulácia variabilných nákladov je veľmi ľahko uskutočniteľná. Kalkulačný vzorec je jednoduchý a prehľadný na výpočet pokiaľ máme dostupné informácie o nákladoch. Horšie to je v prípade členia nákladov na fixné a variabilné, ale pokiaľ by si spoločnosť vyriešila evidenciu na členenie podľa zmeny objemu výkonov, tak by vytvorila veľmi zaujímavú databázu, ktorá by im prinášala dôležité informácie pri rozhodovaní. Fixné a variabilné položky by boli ešte presnejšie a údaje o bode zvratu a príspevku na úhradu by mali vysokú vypovedaciu schopnosť a boli by relevantným ukazovateľom pri rozhodovaní.

## 9.2 Príspevok na úhradu vo vybraných zákazkách

Táto kapitola bude kľúčová v tom, že sa bude opierať o príspevok na úhradu a zdôrazní dôležitosť jeho sledovania v spoločnosti RALU, s.r.o. V podkapitole o kalkulácií variabilných nákladov som popísal výhody tohto príspevku. Jeho výhodou je najmä jednoduchá použiteľnosť a to, že ho môžeme využívať skôr z krátkodobého hľadiska, tzn. v jednotlivých mesiacoch.

Budem vychádzať z vybraných zákaziek, ktoré spoločnosť odjazdila v roku 2012. Vybral som päť zákaziek a najprv ich budem posudzovať podľa bodu zvratu, ktorý je výhodnejší skôr z dlhodobého hľadiska. Spoločnosť RALU, s.r.o. ale v podstate využíva odhadnutý údaj, ktorý funguje práve na princípe bodu zvratu. Ďalej bude nasledovať posudzovanie jednotlivých zákaziek podľa príspevku na úhradu, ktorý firma nevyužíva a hlavne z tohto

dôvodu ho chcem porovnať s posudzovaním, ktoré používa RALU, s.r.o. Príspevok na úhradu bude pre firmu najvhodnejší inštrument v období najslabších mesiacov na zákazky. Lepšie je pokryť aspoň časť fixných nákladov, ako nepokryť žiadne práve v týchto mesiacoch.

Takmer všetky zákazky súvisia väčšinou so Španielskom, lebo do tejto krajiny Európskej únie smeruje väčšina výkonov najčastejšie. Výnimkou je zákazka číslo 5, u ktorej sa jedná o dopravu do Nemecka.

#### Posudzovanie zákaziek podľa bodu zvratu (Tab. 12):

V EUR/Číslo zákazky	1.	2.	3.	4.	5.
<b>Zákazky</b>	1750	2600	4770	1600	500
<b>počet km</b>	1900	2700	2600	2200	1000
<b>Cena na 1 km</b>	0,92	0,99	1,83	0,73	0,5
<b>Bod zvratu</b>	0,92	0,92	0,92	0,92	0,92
<b>Zisk/strata na kilometer</b>	0	0,07	0,91	-0,19	-0,42

Tabuľka 12: Posudzovanie zákaziek podľa bodu zvratu v roku 2012 (vlastné spracovanie)

- **Zákazka č.1** poukazuje, že spoločnosť dosahuje v tomto prípade sadzbu zhodnú s bodom zvratu, takže nedosahuje ani zisk ani stratu.
- **Zákazka č.2** vykazuje podľa bodu zvratu menší zisk na jeden kilometer.
- **Zákazka č.3** je zo všetkých pozorovaných zákaziek podľa bodu zvratu najziskovejšia.
- **Zákazka č.4** sa dostala do mierneho mínusu na kilometer.
- **Zákazka č.5** je v porovnaní zo zvyškom zákaziek na najslabšej úrovni a stratu ešte viac prehlbuje.

Chcel som stručne popísať ako by vyzeral, keby firma posudzuje jednotlivé zákazky podľa bodu zvratu. Je to výhodný údaj, pokiaľ sú plusové zákazky neustále dostupné. Nastávajú však aj prípady, hlavne v nestálych mesiacoch, kedy pre firmu bude vhodné posudzovať jednotlivé zákazky podľa príspevku na úhradu a stanoviť si napr. limity, ktoré si firma môže dovoliť v nestálych mesiacoch a naopak, ktoré si nemôže dovoliť v silných mesiacoch. Príspevok na úhradu môže mať uplatnenie aj pokiaľ by sa jednalo o krízovú periódu v autodoprave, ktorá taktiež môže nastať. V tomto prípade, keby spoločnosť

nezoberie ponúknuté zákazky a nepokryje aspoň časť nákladov, tak by sa mohla dostať do vážnejších problémov.

#### Posudzovanie zákaziek podľa príspevku na úhradu (Tab. 13):

V EUR/Číslo zákazky	1.	2.	3.	4.	5.
<b>Zákazky</b>	1750	2600	4770	1600	500
<b>počet km</b>	1900	2700	2600	2200	1000
<b>Cena na 1 km</b>	0,92	0,99	1,83	0,73	0,5
<b>Variabilné náklady na 1 km</b>	0,68	0,68	0,68	0,68	0,68
<b>Príspevok na úhradu</b>	0,24	0,31	1,15	0,05	-0,18
<b>Hrubá rentabilita</b>	26,17%	31,49%	62,94%	6,50%	-36,00%

Tabuľka 13: Posudzovanie zákaziek podľa príspevku na úhradu v roku 2012

(vlastné spracovanie)

- **Zákazka č.1** v porovnaní s bodom zvratu síce nedosahovala žiadny zisk ani stratu, ale pokrýva fixné náklady na jednu zákazku, takže zákazka prináša pozitívny efekt, pokiaľ by sa jednalo o nestále mesiace a autá by spoločnosti stáli na parkovisku.
- **Zákazka č.2** bola popísaná ako plusová aj posúdením podľa bodu zvratu. Príspevok na úhradu pokryje fixné náklady pripadajúce na zákazku a vytvorí mierny zisk.
- **Zákazka č.3** má vysoký príspevok na úhradu a je zaujímavá z dlhodobého hľadiska hlavne preto, lebo môže dorovnať ostatné príspevky, ktoré pokryli len časť fixných nákladov. Príspevky, ktoré vytvárajú aj zisk, by mala spoločnosť vytvárať hlavne v ekonomicky silných mesiacoch. Vhodné by bolo stanovenie limitov, do ktorých sa musí podnik dostať v priebehu jednotlivých mesiacov a globálny príspevok, tzn. súčet všetkých príspevkov za rok pokryje všetky fixné náklady aj zisk.
- **Zákazka č.4** vytvára najnižší príspevok, ale predsa len pokrýva malú časť fixných nákladov. V prípade porovnania s bodom zvratu by sme túto zákazku určite nezvolili, ale z príspevku na úhradu vyplýva, že je to lepšia situácia ako žiadny výkon.
- **Zákazka č.5** nepokrýva žiadne fixné náklady a dokonca nepokrýva ani tie variabilné. Túto zákazku som sem zaradil preto, že môže byť plusová v prípade kombinácie s inou zákazkou, ktorej kilometre a cena sa pripočítajú k zákazke č.5 a odpočítajú sa variabilné náklady, ktoré budú spojené so súčtom týchto dvoch

zákaziek. Výsledný príspevok na úhradu tak bude plusový. Kombináciou myslím situáciu, kedy nákladný automobil vykoná stratovú cestu do Nemecka, ale z Nemecka (napr. zákazka v Rakúsku po ceste naspäť) sa vráti s plusovým výsledným príspevkom na úhradu. Túto situáciu popisuje Tabuľka (Tab. 14).

	Cesta do Nemecka	Cesta z Nemecka	Súčet ciest
<b>Zákazka č.5 v EUR</b>	500	1100	1600
<b>počet km</b>	1000	1000	2000
<b>Cena na 1 km</b>	0,5	1,1	0,8
<b>Variabilné náklady na 1 km</b>	0,68	0,68	0,68
<b>Príspevok na úhradu</b>	-0,18	0,42	0,12
<b>Hrubá rentabilita</b>	-36,00%	38%	15,00%

Tabuľka 14: Zobrazenie kombinácie dvoch zákaziek (vlastné spracovanie)

Kombinácia, ktorú zobrazuje tabuľka (Tab. 14) je zaujímavá práve pre stanovenie rôznych kombinácií. Spoločnosť takto napríklad kombinuje cesty do Španielska, kde nakladá a vykladá na niekoľkých rôznych miestach. Problém je v tom, že spoločnosť tieto zákazky posudzuje len podľa princípu bodu zvratu. Vhodné je, aby aj tieto kombinácie boli z krátkodobého hľadiska stanovené podľa príspevku na úhradu.

V EUR/Číslo zákazky	1.	4.	2.	3.	Celkový príspevok
<b>Zákazky</b>	1750	1600	2600	4770	10720
<b>počet km</b>	1900	2200	2700	2600	9400
<b>Cena na 1 km</b>	0,92	0,73	0,99	1,83	1,14
<b>Variabilné náklady na 1 km</b>	0,68	0,68	0,68	0,68	0,68
<b>Príspevok na úhradu</b>	0,24	0,05	0,31	1,15	0,46
<b>Hrubá rentabilita</b>	26,17%	6,50%	31,49%	62,94%	40,37%

Tabuľka 15: Porovnanie zákaziek v stálych a nestálych mesiacoch (vlastné spracovanie)

Tabuľka (Tab. 15) zobrazuje situáciu, ktorá popisuje príspevky pokrývajúce len časť fixných nákladov (Zákazky č.1 a č. 4) a príspevky, ktoré vytvárajú spoločnosti zisk (Zákazky č. 2. a č.3). Spoločný príspevok týchto zákaziek vytvára zisk. Táto skutočnosť len potvrdzuje dôležitosť príspevku na úhradu a nutnosť jeho dôkladného sledovania a stanovenie limitov v jednotlivých mesiacoch tak, aby v konečnom dlhodobom období tieto príspevky vytvárali zisk, tzn. prekročili bod zvratu.

## NÁVRHY A ODPORUČENIA

Na základe analýz, pomocou ktorých som zistil nedostatky hlavne v neprehľadnosti nákladov, navrhmem niekoľko doporučení. Cieľom je, aby spoločnosť mala k dispozícii také informácie, na základe ktorých bude mať zjednodušené manažérske rozhodovanie:

- **Podrobná evidencia nákladov**

Spoločnosť RALU, s.r.o. je svojou veľkosťou na hranici medzi malou a strednou firmou. Z vyššie uvedeného vyplýva, že so spracovaním podrobnejšej evidencie nákladov by nemusela mať zásadný problém. Väčšie spoločnosti používajú na túto podrobnejšiu evidenciu rôzne softwarové vybavenie. Bolo by dobré zvážiť, či v prípade firmy RALU využiť pre tento účel Microsoft Excel, alebo práve špecializované softwarové vybavenie. Pre zjednodušenie a efektivitu práce by som odporúčal skôr využitie softwaru, ktorý by vedel poskytnúť potrebné dáta. Predstavu o podrobnej evidencii nákladov mám takú, že by boli zisťované náklady na každé vozidlo zvlášť a to všetky náklady, ktoré dané vozidlo vytvorilo, tzn. spotreba pohonných hmôt, plat vodiča, náhradné diely, atd. Každé nákladné vozidlo má totiž inú spotrebu a inú nosnosť v tonách, preto by mal tento údaj vysokú výpovednú hodnotu. Ďalšie náklady ako napr. plat administratívnych pracovníkov, by boli rozčlenené a rozpočítané na jedno vozidlo.

- **Členenie nákladov na variabilné, fixné a zmiešané**

Členenie nákladov podľa zmeny objemu výkonu by nasledovalo práve na podrobnú evidenciu nákladov. Pomocou daného členenia by spoločnosť mala podklady na výpočet bodu zvratu a príspevku na úhradu. Tak ako som už spomenul vyššie, variabilná a fixná časť by bola rozpočítaná na vozidlo a u každého by sa výška nákladov dost pravdepodobne diferencovala. Pokiaľ by bola dostupná takáto evidencia, tak by spoločnosť mala presnú predstavu o tom, aký má každé jednotlivé vozidlo bod zvratu na jeden kilometer. Vedela by, či je daná zákazka stratová alebo plusová. Moja práca pojednávala o bode zvratu na jeden kilometer nákladného auta vozového parku. Ale bod zvratu na každé vozidlo jednotlivo sa bude pri jednotlivých autách mierne líšiť, takže údaj v mojej práci nemá tak vysokú vypovedaciu schopnosť, ako by mal údaj s takto spracovaným členením. Spoločnosť by sa na základe tohto zistenia mohla rozhodovať ihneď, aké vozidlo použije a ktoré sa viac oplatí z pohľadu nákladovosti.

- **Sledovať príspevok na úhradu a využívať tento ukazovateľ v jednotlivých mesiacoch**

V odporúčaní vyššie som už načrtol bod zvratu. Tento bod by mala spoločnosť každoročne prekročiť, aby vytvorila zisk. Pomôcť k tomuto cieľu by mal príspevok na úhradu, ktorému som v práci venoval dostatočnú pozornosť. Príspevok na úhradu by som navrhoval spoločnosti hlavne v období, kedy je dostupných menej zákaziek, napr. v zimných mesiacoch. Táto skutočnosť môže nastať aj v iných mesiacoch ako zimných, ale väčšinou tie zimné sú najviac problémové a naopak silné mesiace na zákazky nastávajú v lete a na jeseň. Príspevok na úhradu uhradza časť fixných nákladov a z toho plynie, že spoločnosti sa oplatí jazdiť aj za predpokladu, že bude pokrytá len časť fixných nákladov. Pokiaľ by nákladné vozidlá stáli týždeň, tak by spoločnosť vytvárala väčšiu stratu, ako v prípade, keď by spoločnosť zobrala zákazku, ktorá pokryje len časť fixných nákladov.

Predstavu k tejto problematike mám takú, že pokiaľ bude mať spoločnosť sezónne výkyvy, tak by mala mať určený limit na každé nákladné vozidlo z predchádzajúcich analýz, ktorý by napovedal do akej miery sa oplatí na jednotlivé vozidlo zobrať zákazku, aby pokryla len časť fixných nákladov. Limit by mal byť navrhnutý operatívne podľa situácie na trhu. V silnejších mesiacoch by mal byť vytváraný taký limit príspevku na úhradu, ktorý by pokryl aj nepokrytú časť fixných nákladov v nestabilnejších mesiacoch, aby na konci roku bol vykazovaný zisk.

- **Porovnávať celkový príspevok na úhradu s bodom zvratu**

Tejto problematike som venoval pozornosť už vyššie a v podstate sa len potvrdzuje môj návrh, že celkový príspevok za rok by mal pokryť všetky fixné náklady a presiahnuť tak bod zvratu, ktorý by spoločnosť zistovala pomocou podrobnej evidencie nákladov.

- **Znižovať náklady**

Vypracovanie podrobnej a prehľadnej evidencie nákladov by bol priestor aj na znižovanie zbytočne vynaložených nákladov. Najvyšší potenciál má dojednanie rabatov na pohonné hmoty, lebo tieto náklady tvoria najväčšiu časť z celkových nákladov spoločnosti RALU, s.r.o. Netreba zabúdať ani na nižšie nákladové položky, ako sú napríklad platby za telefón, kde je potenciálna možnosť dojednať nižšie ceny zmenou operátora. Z tohto dôvodu je pre spoločnosť RALU, s.r.o. vhodná podrobnejšia evidencia nákladov, z ktorej plynú ostatné dôležité návrhy na zmenu a vyššiu efektívnosť v riadení nákladov spoločnosti.

## ZÁVER

Cieľom mojej bakalárskej práce bolo analyzovať náklady v spoločnosti RALU, s.r.o. a pomocou ukazovateľov bodu zvratu a príspevku na úhradu, ktorý je výsledkom kalkulácie variabilných nákladov, navrhnúť efektívnejšie riadenie nákladov vybranej spoločnosti.

Bakalárska práca bola spracovaná v spoločnosti RALU, s.r.o. so sídlom v Nitre. Kamiónová nákladná doprava a preprava tovaru je zameraná hlavne do Španielska, Portugalska, Talianska a Nemecka.

V teoretickej časti som zhrnul poznatky z literárnych zdrojov, kde bola venovaná pozornosť pojmu nákladov, ich členeniu, analýze bodu zvratu a kalkulácii variabilných nákladov. Na základe týchto poznatkov som mal k dispozícii podklady pre praktickú časť, v ktorej som popísal históriu a základné údaje o spoločnosti, spracoval organizačnú štruktúru, SWOT analýzu, vývoj stavu zamestnancov a prehľad základných ekonomických ukazovateľov v rokoch 2009 až 2012. V časti venovanej analýze nákladov som opísal vývoj výsledku hospodárenia v rokoch 2010 až 2012, ďalej som venoval pozornosť druhovému členeniu nákladov, ktoré spoločnosť vykazuje vo svojom účtovníctve za rok 2012. Najväčší dôraz som kládol na správne a podrobné rozčlenenie nákladov podľa zmeny objemu výkonu na variabilné, fixné a zmiešané. Pomocou daného rozčlenenia som stanovil bod zvratu spoločnosti za rok 2012 na jeden kilometer, ktorý poukazuje koľko nákladov na jeden kilometer môže spoločnosť spotrebovať, aby bola v konečnom dôsledku plusová. Ďalej venujem veľkú pozornosť príspevku na úhradu fixných nákladov za rok 2012, ktorý som vypočítal pomocou kalkulácie variabilných nákladov. Príspevok na úhradu fixných nákladov pokrýva časť fixných nákladov, alebo všetky fixné náklady a vytvára zisk. Tento údaj som počítal taktiež na jeden kilometer. Pomocou bodu zvratu na jeden kilometer a príspevku na úhradu na jeden kilometer som porovnával vyhodnocovanie vybraných zákaziek z roku 2012 a v záverečných odporúčaní som poukázal na fakt, že relevantnejší údaj pri hodnotení zákaziek je príspevok na úhradu fixných nákladov. Dôvodom je, že v niektorých prípadoch je lepší výkon a pokrytie časti fixných nákladov ako vozidlo bez výkonu, ktoré nepokrýva žiadne fixné náklady.

Verím, že bakalárska práca nebude do budúcnosti prínosom iba pre mňa, ale bude vytvárať pridanú hodnotu aj spoločnosti RALU, s.r.o.

**ZOZNAM POUŽITÉJ LITERATURY**

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

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

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

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

LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.

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

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

POPESKO, Boris, JIRČÍKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. *Manažerské účetnictví*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2011. 184 s. Dostupné z: <http://vyuka.fame.utb.cz/file.php/257/Skripta2011.pdf>

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.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: Grada, 2005, 226 s. ISBN 80-247-1195-8.

SCHROLL, Rudolf. *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance, 1997, 461 s.

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



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

**ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK**

$FN_n$	Nevyužité fixné náklady
$Q_p$	výrobná kapacita
$Q_t$	skutočný objem výroby
$R_h$	Hrubá rentabilita
$b$	Jednotkové variabilné náklady
BRK	Bezpečnostný podnikateľský koeficient
BRP	Bezpečnostná podnikateľská rezerva
CV(BZ)	Celkové výnosy v bode zvratuj
DHM	Dlhodobý hmotný majetok
FN	Fixné náklady
$k$	Koeficient rastu výroby
KVK	Kritické využitie výrobnnej kapacity
N	Celkové náklady
$p$	Cena
$q$	Jednotkové množstvo
$q(BZ)$	Množstvo v bode zvratu
T	Celkové tržby
U	Celkový príspevok na úhradu
$u$	Jednotkový príspevok na úhradu
V	Celkové výnosy

**ZOZNAM OBRÁZKOV**

Obrázok 1: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov (Popesko, 2009, s. 32)	13
Obrázok 2: Účelové členenie nákladov (Král 2010 s. 72)	17
Obrázok 3: Členenie nákladov z hľadiska riadenia hospodárnosti (Král, 2010 s. 73)	17
Obrázok 4: Priebeh celkových nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 26)	20
Obrázok 5: Priebeh priemerných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 26)	20
Obrázok 6: Celkové a jednotkové fixné náklady (Popesko, 2009, s.40)	21
Obrázok 7: Bod zvratu (Zámečník, 2009, s. 47)	27
Obrázok 8: Analýza bodu zvratu u degresívne – progresívnej funkcie (Popesko, 2009, s. 45)	27
Obrázok 9: Jednostupňová metóda variabilných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 96)	34
Obrázok 10: Viacstupňová metóda variabilných nákladov (Popesko, Jiříčková a Škodáková, 2011, s. 96)	34
Obrázok 11: Organizačná štruktúra (vlastné spracovanie)	38
Obrázok 12: Vývoj výnosov, nákladov a VH po zdanení v rokoch 2009-2012 (vlastné spracovanie)	42
Obrázok 13: Vývoj výsledku hospodárenia v rokoch 2010-2012 (vlastné spracovanie)	44
Obrázok 14: Graf druhového členenia nákladov v rokoch 2010 – 2012 (vlastné spracovanie)	47
Obrázok 15: Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)	49
Obrázok 16: Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie)	51
Obrázok 17: Podiel variabilných a fixných nákladov v roku 2012 (vlastné spracovanie)	52

**ZOZNAM TABULIEK**

Tabuľka 1: SWOT analýza (vlastné spracovanie) .....	39
Tabuľka 2: Vývoj zamestnancov RALU, s.r.o. (vlastné spracovanie) .....	41
Tabuľka 3: Výnosy, náklady, zisk v rokoch 2009 – 2012 (vlastné spracovanie).....	41
Tabuľka 4: Vývoj výsledku hospodárenia v rokoch 2010-2012 (vlastné spracovanie) .....	43
Tabuľka 5: Druhovú členenie nákladov v roku 2012 (vlastné spracovanie) .....	45
Tabuľka 6: Zmiešané náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie) .....	48
Tabuľka 7: Variabilné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie).....	49
Tabuľka 8: Fixné náklady v roku 2012 (vlastné spracovanie) .....	50
Tabuľka 9: Bod zvratu v roku 2012 (vlastné spracovanie).....	54
Tabuľka 10: Bezpečnostná podnikateľská rezerva a koeficient v roku 2012 (vlastné spracovanie).....	55
Tabuľka 11: Príspevok na úhradu v roku 2012 (vlastné spracovanie) .....	56
Tabuľka 12: Posudzovanie zákaziek podľa bodu zvratu v roku 2012 (vlastné spracovanie).....	58
Tabuľka 13: Posudzovanie zákaziek podľa príspevku na úhradu v roku 2012 (vlastné spracovanie).....	59
Tabuľka 14: Zobrazenie kombinácie dvoch zákaziek (vlastné spracovanie) .....	60
Tabuľka 15: Porovnanie zákaziek v stálych a nestálych mesiacoch (vlastné spracovanie).....	60

## ZOZNAM PRÍLOH

P I Výkaz ziskov a strát 2011

P II Výkaz ziskov a strát 2012

# PRÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKOV A STRÁT 2011

Firma: RALU s.r.o.

## VÝSLEDOVKA (VYSLED11.VYS.PS.001.000.201101)

Podľa aktuálneho stavu, Zostava vypočítaná za: CELOK, Obdobie: 12/2011, Údaje v tisícoch

Ozn.r. a	Názov riadku b	P.č. c	Mesačné obraty	Aktuálny stav 1	Minulý rok 2
I.	Tržby z predaja tovaru	1		10 000.00	
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného	2		10 000.00	
+	OBOCHODNÁ MARŽA	3			
II.	V ý r o b a	4	162 004.00	2 055 486.00	1 704 674.00
II.1.	Tržby z predaja vlast.výrobkov a služieb	5	162 004.00	2 055 486.00	1 704 674.00
2.	Zmena stavu vnútroorganizačných zásob	6			
3.	Aktívacia	7			
B.	V ý r o b n á s p o t r e b a	8	186 754.00	1 668 376.00	1 398 941.00
B.1.	Spotreba materiálu, energie a ost. neskl. dod.	9	116 309.00	990 619.00	751 864.00
2.	Služby	10	70 445.00	677 757.00	647 077.00
+	PRIDANÁ HODNOTA	11	-24 750.00	387 110.00	305 733.00
C.	Osobné náklady súčet (r.13 až 16)	12	16 984.00	252 341.00	152 177.00
C.1	Mzdové náklady	13	10 631.00	184 459.00	111 203.00
2.	Odmeny členom orgánov spoloč. a družstva	14			
3.	Náklady na sociálne poistenie	15	3 864.00	64 484.00	38 882.00
4.	Sociálne náklady	16	2 489.00	3 398.00	2 092.00
D.	Dane a poplatky	17	8 764.00	33 779.00	25 696.00
E.	Odpisy a opravné položky k DNM a DHM	18	10 984.00	128 007.00	192 879.00
III.	Tržby z predaja dlh. majetku a materiálu	19		16 500.00	43 400.00
F.	Zostatková cena predaného dlh. majetku a	20		19 112.00	25 335.00
G.	Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k	21	4 457.00	4 457.00	-1 754.00
IV.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	22	106 544.00	132 036.00	15 415.00
H.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť	23	94 747.00	2 578.00	-62 362.00
V.	Prevod výnosov z hospodárskej činnosti	24			
I.	Prevod nákladov na hospodársku činnosť	25			
*	VH z HOSPODÁRSKEJ ČINNOSTI	26	-54 142.00	95 372.00	32 577.00
VI.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov	27			
J.	Predané cenné papiere a podiely	28			
VII.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku	29			
VII.1.	Výnosy z CP a podielov v dcérskej ÚJ a v spol. s	30			
2.	Výnosy z ostatných dlhodob. CP a podielov	31			
3.	Výnosy z ostatného dlhodob. finančného majetku	32			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku	33			
K.	Náklady na krátkodobý finančný majetok	34			
IX.	Výnosy z precenenia CP a z derivát. operácií	35			
L.	Náklady na precenenie CP a derivát. operácie	36			
M.	Tvorba a zúčtovanie opr. položiek k fin. majetku	37			
X.	Výnosové úroky	38	5.00	115.00	403.00
N.	Nákladové úroky	39	532.00	10 194.00	10 568.00
XI.	Kurzové zisky	40	3.00	23.00	562.00
O.	Kurzové straty	41	230.00	472.00	53.00
XII.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti	42			
P.	Ostatné náklady na finančnú činnosť	43	96.00	19 572.00	22 146.00
XIII.	Prevod finančných výnosov	44			
R.	Prevod finančných nákladov	45			

Ozn.r. a	Názov riadku b	P.č. c	Mesačné obraty	Aktuálny stav 1	Minulý rok 2
*	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA z FIN. ČINNOSTI	46	- 850.00	-30 100.00	-31 802.00
**	VH z BEŽNEJ ČINNOSTI PRED ZDANENÍM	47	-54 992.00	65 272.00	775.00
S.	Daň z príjmov z bežnej činnosti	48	23 181.00	23 184.00	814.00
S.1.	- splatná	49	8 873.00	8 876.00	814.00
2.	- odložená	50	14 308.00	14 308.00	
**	VH z BEŽNEJ ČINNOSTI PO ZDANENÍ	51	-78 173.00	42 088.00	-39.00
XIV.	Mimoriadne výnosy	52			
T.	Mimoriadne náklady	53			
*	VH z MIM. ČINNOSTI PRED ZDANENÍM	54			
U.	Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti	55			
U.1.	- splatná	56			
2.	- odložená	57			
*	VH z MIM. ČINNOSTI PO ZDANENÍ	58			
***	VH ZA ÚČTOVNÉ ODBDOBIE PRED ZDANENÍM	59	-54 992.00	65 272.00	775.00
V.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia	60			
***	VH ZA ÚČTOVNÉ ODBDOBIE PO ZDANENÍ	61	-78 173.00	42 088.00	-39.00

## PRÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKOV A STRÁT 2012

Firma: RALU s.r.o.	<b>VÝSLEDOVKA (VYSLED11.VYS.PS.001.000.201101)</b>
Podľa aktuálneho stavu, Zostava vypočítaná za: CELOK, Obdobie: 12/2012, Údaje v tisícoch	

Ozn.r. a	Názov riadku b	P.č. c	Mesačné obraty	Aktuálny stav 1	Minulý rok 2
I.	Tržby z predaja tovaru	1		1 800.00	10 000.00
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného	2		1 800.00	10 000.00
+	OBCHODNÁ MARŽA	3			
II.	Výroba	4	125 449.00	2 281 686.00	2 055 484.00
II.1.	Tržby z predaja vlast.výrobkov a služieb	5	125 449.00	2 281 686.00	2 055 484.00
2.	Zmena stavu vnútroorganizačných zásob	6			
3.	Aktívacia	7			
B.	Výrobná spotreba	8	170 414.00	1 792 740.00	1 668 376.00
B.1.	Spotreba materiálu, energie a ost. neskl. dod.	9	100 172.00	1 028 853.00	990 619.00
2.	Služby	10	70 242.00	763 887.00	677 757.00
+	PRIDANÁ HODNOTA	11	-44 965.00	488 946.00	387 108.00
C.	Osobné náklady súčet (r.13 až 16)	12	27 323.00	266 441.00	252 341.00
C.1	Mzdové náklady	13	17 432.00	194 392.00	184 459.00
2.	Odmeny členom orgánov spoloč. a družstva	14			
3.	Náklady na sociálne poistenie	15	6 086.00	67 290.00	64 484.00
4.	Sociálne náklady	16	3 805.00	4 759.00	3 398.00
D.	Dane a poplatky	17	3 171.00	31 878.00	33 779.00
E.	Odpisy a opravné položky k DNM a DHM	18	12 581.00	148 403.00	128 006.00
III.	Tržby z predaja dlh. majetku a materiálu	19		43 500.00	16 500.00
F.	Zostatková cena predaného dlh. majetku a	20		21 568.00	19 112.00
G.	Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k	21	16 276.00	16 195.00	4 457.00
IV.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	22	14 361.00	129 334.00	132 037.00
H.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť	23	31 456.00	33 958.00	2 578.00
V.	Prevod výnosov z hospodárskej činnosti	24			
I.	Prevod nákladov na hospodársku činnosť	25			
*	VH z HOSPODÁRSKEJ ČINNOSTI	26	- 121 411.00	143 337.00	95 372.00
VI.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov	27			
J.	Predané cenné papiere a podiely	28			
VII.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku	29			
VII.1.	Výnosy z CP a podielov v dcérskej ÚJ a v spol. s	30			
2.	Výnosy z ostatných dlhodob. CP a podielov	31			
3.	Výnosy z ostatného dlhodob. finančného majetku	32			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku	33			
K.	Náklady na krátkodobý finančný majetok	34			
IX.	Výnosy z precenenia CP a z derivát. operácií	35			
L.	Náklady na precenenie CP a derivát. operácie	36			
M.	Tvorba a zúčtovanie opr. položiek k fin. majetku	37			
X.	Výnosové úroky	38	1.00	15.00	114.00
N.	Nákladové úroky	39	673.00	10 876.00	10 193.00
XI.	Kurzové zisky	40	121.00	127.00	23.00
O.	Kurzové straty	41	89.00	126.00	472.00
XII.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti	42			
P.	Ostatné náklady na finančnú činnosť	43	-27 622.00	790.00	19 572.00
XIII.	Prevod finančných výnosov	44			
R.	Prevod finančných nákladov	45			



Ozn.r. a	Názov riadku b	P.č. c	Mesačné obraty	Aktuálny stav 1	Minulý rok 2
*	VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA z FIN. ČINNOSTI	46	26 982.00	-11 650.00	-30 100.00
**	VH z BEŽNEJ ČINNOSTI PRED ZDANENÍM	47	-94 429.00	131 687.00	65 272.00
S.	Daň z príjmov z bežnej činnosti	48	67 476.00	67 179.00	23 184.00
S.1.	- splatná	49	23 130.00	22 833.00	8 876.00
2.	- odkložená	50	44 346.00	44 346.00	14 308.00
**	VH z BEŽNEJ ČINNOSTI PO ZDANENÍ	51	- 161 905.00	64 508.00	42 088.00
XIV.	Mimoriadne výnosy	52			
T.	Mimoriadne náklady	53			
*	VH z MIM. ČINNOSTI PRED ZDANENÍM	54			
U.	Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti	55			
U.1.	- splatná	56			
2.	- odkložená	57			
*	VH z MIM. ČINNOSTI PO ZDANENÍ	58			
***	VH ZA ÚČTOVNÉ ODBDOBIE PRED ZDANENÍM	59	-94 429.00	131 687.00	65 272.00
V.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia	60			
***	VH ZA ÚČTOVNÉ ODBDOBIE PO ZDANENÍ	61	- 161 905.00	64 508.00	42 088.00