

# **Analýza nákladů obchodní firmy ABC, s. r. o. a návrh jejich optimalizace**

Patrícia Vojvodová

---

Bakalářská práce  
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2014/2015

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Patricia Vojvodová**  
Osobní číslo: **M12383**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů obchodní firmy ABC, s. r. o. a návrh jejich optimalizace**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky pro vypracování analýzy nákladů.

### II. Praktická část

- Charakterizujte firmu, proveďte analýzu nákladů a jejich řízení ve firmě ABC, s. r. o. v letech 2011–2014.
- Zhodnoťte výsledky analýzy a určete nejproblematictější oblasti řízení nákladů.
- Navrhněte doporučení pro optimalizaci nákladů a jejich řízení v problémových oblastech firmy ABC, s. r. o. a zhodnoťte přínosy, rizika a náklady navržených opatření.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2010, 194 s. ISBN 978-80-251-283-2.  
DRURY, Colin. Management and cost accounting. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 s. ISBN 1-84480-028-8.  
PETŘÍK, Tomáš. Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada, 2009, 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.  
POPEŠKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vydání. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Petr Novák, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 16. února 2015  
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. května 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
děkanka



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

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s přípoště-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 11.05.2015

.....  
Rajnová  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Predmetom tejto bakalárskej práce na tému Analýza nákladov obchodnej firmy ABC, s. r. o. a návrh ich optimalizácie je dôkladná analýza nákladov firmy v rokoch 2011 až 2014 a analýza riadenia nákladov, ktorá bude viesť k ich optimalizácií. Teoretická časť obsahuje spracovanie problematiky analýzy nákladov a ich riadenia pomocou kritickej literárnej rešerše. Obsahuje základné pojmy týkajúce sa nákladov a ich riadenia a znázorňuje rôzne pohľady autorov, ktoré sú následne využité v praktickej časti. Praktická časť obsahuje predstavenie spoločnosti a hospodárskych výsledkov, následne analýzu nákladov podľa druhového členenia, analýzu nákladov v závislosti na objeme výkonov a posledná časť analýzu súčasného stavu riadenia nákladov. Záverečná časť obsahuje návrhy a opatrenia pre optimalizáciu nákladov a ich riadenia v budúcnosti.

**Kľúčové slová:** analýza nákladov, druhové členenie, riadenie nákladov, optimalizácia, outsourcing, režijné náklady.

## **ABSTRACT**

The subject of this research paper on the topic cost analysis of the business company ABC, s. r. o. and its optimization is thorough analysis of company's cost in years 2011 – 2014 and analysis of cost management, which will lead to its optimization. The theoretical part contains execution of cost analysis issue and its management with help of critical literature review. It contains basic concepts relating to cost and its management and shows various views of authors which are consequently used in practical part. The practical part contains a presentation of the company and financial results, followed by a cost analysis in accordance to specific classification, cost classification in dependence of capacity of operation and in the last part, the analysis of current state of cost management. The final section contains proposals and measures for cost optimization and its management in the future.

**Keywords:** Cost Analysis, Generic Cost Classification, Cost Management, Optimization, Outsourcing, Overhead Cost.

V úvode by som chcela poďakovať Ing. Petrovi Novákovi, Ph.D. za odborné rady a pripomienky pri vedení bakalárskej práce. Moje poďakovanie patrí taktiež vedeniu spoločnosti ABC, s. r. o., ktoré mi umožnilo spracovanie bakalárskej práce v ich spoločnosti a poskytli mi všetky potrebné informácie.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE</b> .....	<b>10</b>
<b>I TEORETICKÁ ČASŤ</b> .....	<b>11</b>
<b>1 VYMEDZENIE POJMU NÁKLADOV</b> .....	<b>12</b>
1.1 NÁKLADY VO FINANČNOM A MANAŽÉRSKOM ÚČTOVNÍCTVE .....	12
1.2 SPÔSOB VYJADRENIA NÁKLADOV V ÚČTOVNÍCTVE .....	14
1.2.1 Finančné poňatie nákladov.....	14
1.2.2 Hodnotové poňatie nákladov.....	14
1.2.3 Ekonomické poňatie nákladov .....	15
<b>2 ČLENENIE NÁKLADOV</b> .....	<b>16</b>
2.1 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....	16
2.2 ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....	17
2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu riadenia.....	18
2.2.2 Náklady jednotkové a režijné.....	19
2.3 NÁKLADY PODĽA MIESTA ICH VZNIKU A ZODPOVEDNOSTI .....	20
2.4 KALKULAČNÉ ČLENENIE NÁKLADOV.....	21
2.5 ČLENENIE NÁKLADOV Z HĽADISKA POTRIEB ROZHODOVANIA.....	21
2.5.1 Členenie nákladov v závislosti na objeme výkonov .....	22
2.5.1.1 Náklady variabilné.....	22
2.5.1.2 Náklady fixné.....	22
2.5.2 Relevantné a nerelevantné náklady; rozdielové náklady .....	23
<b>3 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV</b> .....	<b>24</b>
3.1 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV V OBCHODNOM PODNIKU .....	24
<b>4 FINAČNČNÁ ANALÝZA</b> .....	<b>25</b>
4.1 HORIZONTÁLNA ANALÝZA .....	25
4.2 VERTIKÁLNA ANALÝZA.....	26
<b>5 RIADENIE NÁKLADOV</b> .....	<b>27</b>
5.1 ROZPOČTOVNÍCTVO A PLÁNOVANIE .....	27
5.1.1 Tradičné systémy rozpočtovníctva a ich obmedzenia.....	28
5.1.1.1 Rozpočty režijných nákladov.....	29
5.1.2 Moderné systémy rozpočtovníctva .....	29
5.2 OUTSOURCING.....	30
5.3 BENCHMARKING .....	31
5.3.1 Nákladový benchmarking .....	32
5.4 RIADENIE REŽIJNÝCH NÁKLADOV.....	32
<b>6 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI</b> .....	<b>34</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČASŤ</b> .....	<b>35</b>
<b>7 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI</b> .....	<b>36</b>

7.1	HISTÓRIA SPOLOČNOSTI .....	37
7.2	ZÁKLADNÉ ÚDAJE O SPOLOČNOSTI.....	37
7.3	VÝVOJ POČTU ZAMESTNANCOV .....	38
7.4	SORTIMENT TOVAROV .....	39
7.5	SWOT ANALÝZA .....	40
7.6	ORGANIZAČNÁ ŠTRUKTÚRA .....	41
<b>8</b>	<b>ANALÝZA NÁKLADOV .....</b>	<b>43</b>
8.1	ANALÝZA EKONOMICKÝCH VÝSLEDKOV SPOLOČNOSTI.....	43
8.2	ANALÝZA HOSPODÁRSKÝCH VÝSLEDKOV SPOLOČNOSTI.....	45
8.3	ANALÝZA NÁKLADOV PODĽA DRUHOVÉHO ČLENENIA .....	47
8.3.1	Štruktúra nákladov podľa druhového členenia .....	47
8.3.2	Vertikálna analýza nákladov podľa druhového členenia .....	51
8.3.3	Horizontálna analýza nákladov podľa druhového členenia .....	52
8.4	VÝROBNÁ SPOTREBA.....	54
8.5	ANALÝZA NÁKLADOV NA DOPRAVU.....	58
8.6	REŽIJNÉ A JEDNOTKOVÉ NÁKLADY.....	60
8.6.1	Náklady najvýraznejšie sa podieľajúce na režijných nákladoch.....	61
8.7	ANALÝZA RIADENIA NÁKLADOV VO FIRME .....	62
<b>9</b>	<b>ZHODNOTENIE VÝSLEDKOV ANALÝZY.....</b>	<b>64</b>
<b>10</b>	<b>NÁVRH OPATRENÍ PRE OPTIMALIZÁCIU NÁKLADOV .....</b>	<b>66</b>
10.1	OPTIMALIZÁCIA NÁKLADOV NA DOPRAVU .....	66
10.2	OPTIMALIZÁCIA REŽIJNÝCH NÁKLADOV .....	67
10.3	ZLEPŠENIE PROCESU PLÁNOVANIA NÁKLADOV A ROZPOČTOVNÍCTVA .....	69
	<b>ZÁVER .....</b>	<b>71</b>
	<b>ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY.....</b>	<b>72</b>
	<b>ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....</b>	<b>74</b>
	<b>ZOZNAM OBRÁZKOV .....</b>	<b>75</b>
	<b>ZOZNAM TABULIEK .....</b>	<b>76</b>



## ÚVOD

V súčasnosti patria náklady medzi najdôležitejšie ukazovatele hospodárenia spoločnosti. Vo vysoko konkurenčnom prostredí, kde je vytváraný permanentný tlak na ceny tovarov je práve v efektívnom riadení nákladov a ich znižovaní priestor nielen na maximalizáciu trhovej hodnoty podniku ale najmä na dosiahnutie konkurenčnej výhody. Neefektívne riadenie nákladov môže v dnešnej dobe viesť k existenčným problémom spoločnosti.

Hlavným cieľom tejto bakalárskej práce je najmä podrobná analýza nákladov v posledných rokoch a taktiež analýza ich riadenia, keďže spoločnosť prešla v nedávnom období sériou investícií a založila viacero pobočiek v rámci Slovenska. Tieto investície viedli v prvom rade k zvýšeniu aktív firmy, obratu, počtu zamestnancov ale aj celkových nákladov spoločnosti a taktiež v rámci jednotlivých hospodárskych stredísk.

Spracovanie kritickej literárnej rešerše viacerých českých a zahraničných autorov v oblasti poňatia nákladov, ich členenia a riadenia by malo viesť k vypracovaniu dostatočného informačného podkladu pre praktickú časť. V praktickej časti bude v prvom rade predstavená spoločnosť ABC, s. r. o. a následne spracovaná analýza základných hospodárskych výsledkov. Predmetom ďalšej časti bude analýza nákladov podľa druhového členenia a rozdelenie nákladov na režijné a jednotkové. Analýzou jednotlivých nákladových položiek budeme postupovať stále hlbšie do štruktúry nákladov v podniku, ktorá vytvorí priestor optimalizačných návrhov v problémových oblastiach. Ďalšia časť bude venovaná analýze súčasného stavu riadenia nákladov na základe interných firemných materiálov.

Výsledkom práce budú návrhy a odporúčania vypracované na základe predchádzajúcej analýzy, ktoré budú v budúcnosti viesť k optimalizácii nákladov a k zlepšovaniu procesov ich riadenia, ktoré bude prínosom pre analyzovanú spoločnosť v budúcnosti.

## CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁČE

Hlavným cieľom teoretickej časti bude spracovanie kritickej literárnej rešerše knižných prameňov v oblasti poňatia nákladov, členenia nákladov a ich riadenia v spoločnosti. Týmto bude vytvorený dostatočný teoretický podklad na splnenie cieľov v praktickej časti. V praktickej časti bude cieľom podrobná analýza nákladov spoločnosti ABC, s. r. o. a analýza súčasného stavu riadenia, spracovanie týchto analýz bude viesť k optimalizačným riešeniam a odporúčaniam ako tieto oblasti v sledovanom podniku zefektívniť. Tieto ciele bude možné dosiahnuť podrobnou analýzou jednotlivých skupín nákladov a vysvetlením príčinných súvislostí. Analýza nákladov bude spracovaná v slovenskej obchodnej spoločnosti ABC, s. r. o., ktorá podniká v oblasti sanitárnej keramiky. Výsledky práce budú primárne určené vedúcim pracovníkom a riaditeľovi analyzovanej spoločnosti ale taktiež aj iným vysokoškolským študentom zaoberajúcich sa touto problematikou. Pre zaistenie účelnej vypovedajúcej hodnoty bude spoločnosť analyzovaná v priebehu posledných štyroch rokov, kedy prešla viacerými investíciami a zväčšovaním siete pobočiek.

Analýza bude spracovaná formou kvalitatívneho výskumu, pri ktorom budeme hľadať odpoveď na otázky aké náklady spoločnosť vynakladá, akým spôsobom spoločnosť riadi náklady, akým spôsobom spoločnosť kontroluje náklady, akým spôsobom spoločnosť plánuje náklady a ako tieto procesy v budúcnosti zefektívniť. Tieto otázky budú zodpovedané prostredníctvom podrobnej analýzy interných dokumentov podniku. V prvej časti horizontálnou a vertikálnou analýzou nákladov čerpaných z výkazov ziskov a strát v sledovanom období a následne analýzou údajov získaných z interného účtovného systému. Analýzy budú spracované pomocou tabuliek v Exceli a graficky podporené. Časť riadenia a plánovania nákladov bude analyzovaná pomocou neštandardizovaných rozhovorov s vedúcimi pracovníkmi a riaditeľom. Predmetom budú otázky ohľadom plánovania, kontroly a kalkulácií nákladov.

## **I. TEORETICKÁ ČASŤ**

## 1 VYMEDZENIE POJMU NÁKLADOV

V zásade rozlišujeme dve základné poňatia nákladov: jedno vo finančnom účtovníctve, ktoré je určené pre externých užívateľov a druhé vo vnútro podnikovom tzv. manažérskom účtovníctve, ktoré využívajú vrcholoví manažéri v riadení. (Synek a kol., 2011, s. 80)

Táto terminológia je rovnaká aj v zahraničnej literatúre, podľa Edmondsa (2011, p. 6) účtovné informácie pre externých užívateľov poskytuje finančné účtovníctvo na rozdiel od informácií potrebných pre interných užívateľov ako napr. spoločníkov, manažérov a vedúcich pracovníkov, ktoré poskytuje manažérske účtovníctvo.

Drury (2004, p. 7) definuje základné rozdiely medzi manažérskym a finančným účtovníctvom v nasledujúcich bodoch:

- **Právne požiadavky** – spoločnosti musia zo zákona viesť finančné účtovníctvo a nezáleží či sú tieto informácie pre spoločnosť potrebné. Na druhú stranu manažérske účtovníctvo je dobrovoľné a malo byť poskytovať iba také informácie, ktoré spoločnosť efektívne využije;
- **Zameranie na určitú časť alebo segment** – finančné účtovníctvo podáva informácie o podnikaní ako celku, kým manažérske sa zameriava na určitú časť organizácie, napr. ziskovosť produktov;
- **Všeobecné platné účtovnícke princípy** – účtovné výkazy vo finančnom účtovníctve musia vyhovovať právnym požiadavkám a musia akceptovať všeobecné predpisy aby zabezpečili jednotnosť pre externý účely. Na rozdiel od manažérskeho účtovníctva, kde neplatia žiadne nariadenia a poskytuje informácie iba pre interné účely;
- **Časové rozmedzie** – finančné účtovníctvo podáva informácie iba o minulosti, kým manažérske obsahuje taktiež údaje o budúcnosti;
- **Pravidelnosť vykazovania** – účtovné výkazy finančného účtovníctva sú zverejňované raz ročne zo zákona, kým manažérske častejšie v súvislosti s potrebou prijatia určitého rozhodnutia.

### 1.1 Náklady vo finančnom a manažérskom účtovníctve

Jednotlivé definície nákladov sa vo finančnom účtovníctve ako aj v manažérskom účtovníctve u rôznych autorov líšia a to z dôvodu ich subjektívneho chápania. Taktiež terminológia nie je jednotná. Niektorí autori členia účtovníctvo na finančné a vnútro podnikové, iní na

finančné a manažérske. Ďalší autori ďalej zahrňujú do manažérskeho aj tzv. nákladové účtovníctvo, ktoré je členené podľa výkonu, útvaru a zodpovednosti. Nejednotná terminológia prevláda aj v jednotlivých krajinách, napr. rozdiel v anglosaskej a nemeckej literatúre. (Synek a kol., 2011, s. 84)

Král (2006, s. 44) náklady vo finančnom účtovníctve definuje ako úbytok ekonomického prospechu, ktorý sa prejavuje buď poklesom aktív alebo prírastkom dlhov a ktorý v uvedenom období vedie ku zníženiu vlastného kapitálu a to spôsobom iným ako je výber tohto kapitálu vlastníkmi. Táto definícia v jednoduchosti vyjadruje náklad ako ekonomický zdroj, ktorý bol vynaložený na dosiahnutie výnosov z predaja a tvorí základ merania zisku vo finančnom účtovníctve. Túto definíciu využíva viacero autorov, pretože takto definuje náklady koncepčný rámec IFRS. (Hradecký, 2008, s. 72)

Naopak v manažérskom účtovníctve náklady definuje ako hodnotovo vyjadrené a účelne vynaložené ekonomické zdroje v podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Zároveň zdôrazňuje nutnosť ich racionálneho a hospodárneho vynakladania, dôležité sú preto najmä nasledujúce rysy:

- **Účelnosť** – nákladom je len také vynaloženie zdrojov, ktoré je racionálne a primerané výsledku činnosti;
- **Účelový charakter** – zmyslom vynaloženia ekonomického zdroja je jeho zhodnotenie a zároveň relatívne tesný vzťah k výkonom, tvoriacim predmet činnosti podniku. (Král, 2006, s. 45)

Kým, Synek a kol. (2011, s. 80) charakterizuje náklady vo finančnom účtovníctve ako peňažne ocenenú spotrebu výrobných faktorov vrátane štátnych výdajov, ktorá je vyvolaná tvorbou výnosov v podniku a v danom období je zachytená v účtovníctve. Zároveň zdôrazňuje nutnosť odlíšenia nákladov od peňažných výdajov, ktoré predstavujú úbytok peňažných fondov podniku bez ohľadu na účel ich použitia.

Podľa neho manažérske poňatie nákladov oproti účtovnému vychádza z toho, že pracuje so skutočne vynaloženými nákladmi, ktoré zahrňujú taktiež tzv. alternatívne náklady. (Synek a kol., 2011, s. 85)

Okrem vecného rozdielu medzi finančným a manažérskym poňatím nákladov má veľkú dôležitosť taktiež ich časová odlišnosť. Z hľadiska manažérskeho poňatia sa prejaví už v oka-

mžiku vynaloženia ekonomického zdroja. Toto vynaloženia zväčšia nevedie k úbytku majetku ale len ku zmene v jeho štruktúre. Z hľadiska finančného sa však nákladom stane až v okamžiku keď vyčerpá svoju užitočnosť. (Kráľ, 2006, s. 46)

## 1.2 Spôsob vyjadrenia nákladov v účtovníctve

Ekonomická teória pozná viacero druhov poňatí nákladov v účtovníctve. Jednotlivým druhom bude venovaná nasledujúca časť.

### 1.2.1 Finančné poňatie nákladov

Finančné poňatie nákladov sa najčastejšie uplatňuje vo finančnom účtovníctve a je založené na aplikácii peňažnej formy kolobehu prostriedkov. Táto forma vychádza z predpokladu, že skutočným prejavom nákladu je tržné vynaloženie peňazí a konečným zmyslom tržne overená peňažná náhrada. To je základom koncepcie zachovania finančného kapitálu v jeho pôvodnej nominálnej výške.

Finančné poňatie nákladov vykazuje nasledujúce znaky:

- ako spotrebované ekonomické zdroje môžu byť predmetom zobrazenia iba také náklady, ktoré sú podložené reálnym výdajom peňazí, napr. mzdy;
- oceňovanie týchto spotrebovaných ekonomických zdrojov, ktoré sú ocenené v skutočných obstarávacích cenách. (Kráľ, 2010, s. 60 - 61)

Podľa Wöheho a Kislingerovej (2007, s. 831) finančné poňatie nákladov nevychádza zo spotreby statkov ale z kategórie peňažných výdajov. Výdaje môžu byť vynaložené v skoršom alebo neskoršom období než príde k spotrebe výrobného činiteľa, na ktorý boli výdaje vynaložené. Keďže táto spotreba nemusí byť s reálnymi výdajmi spojená ukázalo sa toho poňatie nákladov ako neúčelné.

### 1.2.2 Hodnotové poňatie nákladov

Hodnotové poňatie nákladov sa vyvinulo v súvislosti s vývojom nákladového účtovníctva. Jeho účelom je poskytovanie informácií pre bežné riadenie a kontrolu reálneho priebehu aktuálne uskutočňovaných procesov.

Podľa Popeska (2009, s. 33) slúži toto poňatie nákladov údajov pre bežné riadenie a kontrolu priebehu uskutočnených procesov v podniku. Spotrebované ekonomické zdroje sa oceňujú ich súčasnou reálnou hodnotou.

Zmyslom tohto poňatia je zobrazenie kolobehu ekonomických zdrojov za podmienok, ktoré platia v súčasnosti a to v dobe uskutočňovania príslušných procesov a nie v dobe ich obstarania. To znamená, že v hodnotovom poňatí nevystupujú náklady iba ako peňažne zaistené ekonomické zdroje ale predmetom sú aj také faktory, ktoré neodpovedajú výdaju peňazí ale svojimi následkami ovplyvňujú ekonomickú racionalitu danej aktivity, napr. kalkulačné odpisy. (Kráľ, 2006, s. 58)

Ďalším dôležitým znakom je spôsob ich ocenenia, pri ktorom sa jednotlivé majetkové zložky neoceňujú na základe skutočných nákladov v dobe ich obstarania ale na úrovni cien, ktoré zodpovedajú ich súčasnej vecnej reprodukcii. (Kráľ, 2006, s. 59)

### 1.2.3 Ekonomické poňatie nákladov

Ekonomické poňatie nákladov vychádza z predpokladu zaistenia informácií nielen pre reálne prebiehajúce procesy ale taktiež pre potreby rozhodovania a to za zámerom výberu najvýhodnejších budúcich alternatív. Dôvodom je ekonomické chápanie nákladov ako maximalizácie hodnoty, ktoré je možné dosiahnuť prostredníctvom výberu práve najvhodnejšej zvolenej alternatívy. (Kráľ, 2006, s. 60)

Petrík (2009, s. 501) súčasne zdôrazňuje, že ekonomické poňatie predovšetkým pre účely manažérskeho rozhodovania, kontroly a hodnotenie firemnej výkonnosti.

Podľa Kráľa (2006, s. 60) tieto podmienky zahŕňa kategória, tzv. oportunitných nákladov, ktoré sú vymedzené ako maximálny ušlý efekt, ktorý je obetovaný v dôsledku využitia určitého ekonomického zdroja vzhľadom k inej zvolenej alternatíve. To znamená, že tieto náklady nepredstavujú reálne spotrebované ekonomické zdroje ale ocenený prospech, ktorý podnik nezrealizoval v dôsledku využitia zdrojov iným alternatívnym spôsobom.

Čechová (2011, s. 67) taktiež definuje oportunitné náklady, ako náklady, ktoré vznikajú ako nevyužitý efekt z iných alternatívnych rozhodnutí a predstavujú ušlý efekt z najlepšej varianty obetovaný pre variantu, ktorú sme vybrali. To znamená, že v rozhodovacích procesoch existuje viacero variant riešenia, ktoré ale nemôžeme realizovať naraz, pretože sa vzájomne vylučujú.

## 2 ČLENENIE NÁKLADOV

Náklady tvoria skutočne rozmanitú ekonomickú kategóriu a predpokladom ich účinného riadenia v spoločnosti je ich rozdelenie do jednotlivých skupín podľa vzájomnej podobnosti. Existuje viacero spôsobov ako takéto rozčlenenie vykonať. Toto členenie potom umožňuje manažérom riadiť jednotlivé procesy vo firme a kvalifikovane rozhodnúť o ich budúcich variantoch.

Čechová (2011, 73 s.) používa nasledujúce členenie nákladov a to podľa:

- Druhov vynaložených ekonomických zdrojov;
- Účelu ich vynaloženia;
- Závislosti na zmenách objemu výroby;
- Potrieb rozhodovania.

Naopak Hradecký (2008, s. 75) vo svojej publikácii pracuje s dvoma základnými členeniami nákladov:

- Druhovým členením (členením podľa nákladových druhov);
- Kalkulačným účelovým členením.

Dôležité je spomenúť, že členenie nákladov sa môže líšiť v závislosti od autora spracovanej publikácie.

### 2.1 Druhové členenie nákladov

Král (2006, s. 65) charakterizuje druhové náklady, ako náklady externé, ktoré do reprodukčného podnikového procesu vstupujú z vonkajšieho okolia a to spotrebou výrobkov, práce a iných služieb. Zároveň, sa prejavujú v prvotnej podobe jednotlivých druhov čo znamená, že sa stávajú predmetom zobrazenia priamo pri vstupe do podniku. Jedna sa o tzv. náklady jednoduché a nie je možné ich podrobnejšie rozčlenenie v podniku.

Naopak Synek a kol. (2011, s. 81) charakterizuje druhové členenie nákladov odpoveďou na otázku, čo bolo spotrebované a medzi základné nákladové druhy zaraďuje:

- Spotrebu surovín a materiálu, palív a energie, prevádzkových látok;
- Odpisy budov, strojov, výrobných zariadení, nástrojov, nehmotného investičného majetku;
- Mzdové a ostatné mzdové náklady (mzdy, platy, provízie, sociálne a zdravotné poistenie);



- Finančné náklady (poistenie, platené úroky, poplatky);
- Náklady na externé služby (opravy a udržiavanie, nájomné, dopravné a cestovné).

Podrobnejšie delenie jednotlivých nákladových druhov sa využíva v účtovnej osnove pre podnikateľov a vo výsledovke.

Král (2006, s. 65) definuje ako základný význam druhového členenia zaistenie proporcie, stability a rovnováhy medzi potrebou týchto zdrojov v podniku a vonkajším okolím. Najväčší význam má však toto členenie z hľadiska makroekonomického, kde poskytuje informácie o výške národného dôchodku, súhrnnej materiálnej spotrebe, osobných nákladoch a iných súhrnných veličinách v národnom hospodárstve.

Podľa Landa (2008, s. 263) spočíva hlavný význam druhového členenia nákladov v regulácii kvantitatívnych proporcií medzi potrebou určitej výšky a štruktúrou zdrojov s ich súčasnou dispozíciou.

Vo vnútropodnikových procesoch je použitie druhového členenia nákladov značné obmedzené z dôvodu nevyjadrenia priamej príčiny vynaloženia nákladov, čo platí najmä v prípadoch hodnotenia efektívnosti a hospodárnosti podnikových procesov. Na druhú stranu práve táto skutočnosť je jedným z dôvodov, prečo sa používa najčastejšie pri vykazovaní vo výkaze ziskov a strát na celom svete. (Král, 2006, s. 68)

## 2.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie nákladov sa zameriava na kontrolu hospodárnosti vynaložených nákladov a tvorí jednu z najdôležitejších skupín rozhodovacích úloh v podniku. Účelový vzťah nákladov môže byť vyjadrený rôznou podrobnosťou a to v niekoľkých úrovniach. V prvej úrovni sa rozčleňujú do pomerne obsiahlych okruhov, napr. na: (Král, 2006, s. 68)

- Výrobné činnosti (hlavné podnikateľské činnosti);
- Pomocné činnosti (obslužné činnosti).

V rámci týchto skupín sa náklady ďalej podrobnejšie členia podľa jednotlivých operácií. Primárnou zásadou je určiť vecného nositeľa, ktorý vyvoláva vznik nákladov a taktiež jeho veľkosť. (Král, 2006, s. 68)

Čechová (2011, s. 75) definuje tieto náklady ich priamym vzťahom k účelu jeho vynaloženia, to znamená čo bude výsledkom procesu na ktorý budú náklady vynaložené, či sa jedná

o výrobu výrobku, poskytnutie služby, opravu atď. Každý náklad musí mať pri vzniku vymedzený jeho účel, na ktorý chceme peňažné prostriedky vynaložiť inak by nemalo zmysel ich vôbec vynakladať.

Synek a kol. (2011, s. 81) z hľadiska účelu náklady rozdeľuje podľa dvoch základných hľadísk:

- Podľa miesta ich vzniku a zodpovednosti;
- Podľa výkonov, tzv. kalkulačné triedenie nákladov.

Naopak Král (2006, s. 68) účelové náklady člení do nasledujúcich skupín:

- Náklady technologické a náklady na obsluhu riadenia;
- Náklady jednotkové a režijné.

Pre rozčlenenie nákladov z hľadiska zodpovednosti za ich vznik a kalkulačné členenie nákladov používa vlastné skupiny aj s podskupinami. (Král, 2006, s. 68 - 72)

### **2.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu riadenia**

Náklady na obsluhu riadenia sú väčšinou vynakladané zároveň s technologickými nákladmi a môžu súvisieť s viacerými technologickými procesmi.

Čechová (2011, s. 75 ) tieto skupiny nákladov vyznačuje určitými charakteristickými črtami:

#### **1. Technologické náklady**

- Zaraďujeme k nim náklady vo výrobe, napr. spotrebu materiálu, mzdy pracovníkov uskutočňujúcich určitú aktivitu, tzv. jeden technologický celok. Takýchto celkov môže byť v podniku viacerých;
- Rozširovanie týchto nákladov súvisí priamo s rozširovaním výroby, napr. zavedením nového výrobku, rozšírením kapacít pri ktorých sa zvyšuje spotreba materiálu, mzdy apod.;
- Pri znížení objemu výroby sa technologické náklady nevynaložia.

#### **2. Náklady na obsluhu a riadenie**

- Jedná sa napr. o skladovacie náklady, náklady spoločné pre viacerých technologických celkov, náklady na opravy a udržiavanie, mzdové náklady riadiacich pracovníkov apod.;
- Pri zväčšení objemu výroby alebo zavedení nových druhov výrobkov zostávajú rovnaké poprípade sa menia len čiastočne a to nesúvisle s danou zmenou;

- Sú následkom zvyšovania špecializácie, vyčleňovania niektorých činnosti mimo technologický proces v závislosti čoho sa ich rozsah stále zvyšuje;
- Zvyšovaním ich podielu by malo viesť k lepšiemu využívaniu zdrojov v podniku, napr. vyššej efektívnosti pracovnej sily, strojov apod.

Král (2006, s. 68) taktiež rozčleňuje tieto náklady do dvoch základných skupín a to z hľadiska riadenia hospodárnosti a ich základnému vzťahu k činnosti.

*„Hodnotenie efektívnosti nákladov na obsluhu a riadenie je dôležitým zdrojom informácií v rozhodovacích procesoch o zmene aktivity, nahradení jednej aktivity inou apod.“*  
(Čechová, 2011, s. 76)

### **2.2.2 Náklady jednotkové a režijné**

Členenie nákladov na jednotkové a režijné v podstate nadväzuje na členenie nákladov na technologické a náklady obsluhy a riadenia. Stanovenie nákladovej úlohy u väčšiny technologických nákladov vychádza z ich priameho vzťahu k určitému finálnemu alebo čiastkovému výkonu, ktorý je výsledkom určitej operácie aktivity alebo činnosti. Súčasťou prípravy je stanovenie noriem, ktoré určujú úroveň nákladov na určitú časť technologického procesu. (Král, 2006, s. 69)

Technologické náklady, ktoré súvisia nielen s technologickým procesom ale priamo s jednotkou čiastkového výkonu označujeme ako náklady jednotkové. Základným nástrojom ich riadenia sú kalkulácie. (Král, 2006, s. 69)

Čechová (2011, s. 78) definuje jednotkové náklady ako náklady vykazované v samostatných konkrétnych položkách vo vzťahu ku stanovenej jednotke výkonu, napr. náklady na spotrebu materiálu, mzdové náklady, výnimočné odpisy strojov a to v prípade ak je doba používania definovaná na určitý počet výrobkov. Tieto náklady sa dajú jednoznačne určiť priamo ku konkrétnemu výkonu.

Technologické náklady, ktoré súvisia s technologickým procesom ale nerastú s počtom výkonov a náklady na obsluhu a riadenie, ktorých nákladová úloha je väčšinou stanovená na základe limitov a noriem pre určité časové obdobie sa označujú ako náklady režijné. Tieto úlohy sú konkretizované zodpovednostne podľa toho kto je za nich zodpovedný a ich kontrola je zložitejšia ako u jednotkových nákladov. Základným informačným nástrojom riadenia týchto nákladov je rozpočet. (Král, 2006, s. 69)

Čechová (2011, s. 78) definuje režijné náklady ako náklady vykazované v komplexných položkách a sú členené podľa funkcie v danom procese. Tieto náklady sa nepriradujú priamo na jednotku výkonu ale pomerom.

### 2.3 Náklady podľa miesta ich vzniku a zodpovednosti

Členenie nákladov z hľadiska miesta ich vzniku a zodpovednosti špecifikuje, kde tieto náklady vznikli a kto je priamo zodpovedný za ich vznik. Môžeme konštatovať že sa jedná o členenie podľa vnútropodnikových útvarov a množstvo jednotlivých úrovní je priamo ovplyvniteľné veľkosťou podniku. (Synek a kol., 2011, s. 82)

Podľa Krála (2006, s. 70) členenie nákladov podľa zodpovednosti taktiež konkretizuje náklady vyjadrením ich vzťahu ku konkrétnemu útvaru v podniku, v ktorom činnosť prebieha a taktiež, ktorí pracovníci sú zodpovední za vynaloženie a zhodnotenie nákladov.

Hospodárske strediska sú základnými vnútropodnikovými útvarmi v ktorých sa sledujú náklady a taktiež výnosy a hospodársky výsledok. Tieto strediská sa vytvárajú na základe jednotlivých činností prebiehajúcich v podniku, napr. správa, zásobovanie alebo odbyť. V niektorých podnikoch sú vytvárané taktiež nákladové strediská, ktoré sú riadené podľa nákladov. K vytvoreniu stredísk musia byť splnené určité organizačné predpoklady. (Synek a kol., 2011, s. 82)

Dôležité je členenie z hľadiska miesta vzniku nákladov, na to musí nadväzovať členenie z hľadiska zodpovednosti za ich vznik. Vnútropodnikové útvary, ktorým náklady podľa zodpovednosti priradujeme nazývame zodpovednostné strediská. Tento výraz sa vzťahuje ku ekonomickej štruktúre podniku, ktorá nadväzuje na organizačnú štruktúru. Jej úlohou je vymedziť oblasti zodpovednosti a ich vedúcich pracovníkov. Pre riadenie pracovníkov je dôležitá taká úroveň riadenia, ktorá umožňuje stimulovať náklady, výnosy a iné vnútropodnikové výsledky.

Z hľadiska právomoci rozlišujeme šesť typov zodpovednostných stredísk:

- Nákladové;
- Ziskové;
- Rentabilné;
- Investičné;
- Výnosové;
- Výdajové.

## 2.4 Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulačné členenie nákladov špecifikuje, na čo, respektíve, na ktoré konkrétne výrobky alebo služby boli náklady vynaložené. Toto členenie je pre podnik dôležité z hľadiska zisťovania rentability jednotlivých výrobkov alebo služieb a riadi výrobnú štruktúru v podniku, pretože jednotlivé výrobky prispievajú rozdielnou mieru k tvorbe zisku. Konkrétne vymedzený výkon je kalkulačnou jednotkou. (Synek, 2011, s. 81)

Král (2006, s. 72) považuje kalkulačné členenie nákladov za zvláštny typ účelového členenia nákladov pri ktorom sa jedná o priradovanie nákladov k výkonu či jeho časti. Dôležitý je účel priradzovania ku konkrétnemu výkonu, tzv. problém, ktorý je potreba pomocou tohto priradenia riešiť.

Synek a kol. (2011, s. 82 ) podľa spôsobov priradenia rozoznáva dve základné skupiny nákladov:

- **Priame náklady** – súvisia priamo s určitým druhom výkonu;
- **Nepriame náklady** – zabezpečujú výroby ako celok a nie sú priamo preladiteľné k jednotke výkonu.

Medzi priame náklady patria takmer všetky jednotkové náklady a taktiež náklady, ktoré vznikajú iba v súvislosti s výrobou iba určitého druhu výkonu a ich podiel je možné zistiť jednoduchým delením. (Král, 2006, s. 72)

Režijné náklady sú vo väčšine prípadov spoločné pre viacej druhov výkonov ale pri riešení niektorých rozhodovacích úloh v podniku je potrebné tieto náklady priradiť priamo ku jednotke výkonu. (Král, 2006, s. 72)

## 2.5 Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania

Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania využívajú riadiaci pracovníci pre riadenie podnikateľského procesu. Jedná sa o členenie, ktoré je dôležité pre zhodnotenie budúcich variant v podnikaní a orientuje sa na informácie potrebné pre rozhodovanie. (Král, 2006, s. 73)

### 2.5.1 Členenie nákladov v závislosti na objeme výkonov

Čechová (2011, s. 50) považuje ako základ členenia nákladov v závislosti na objeme výkonov ich rozdelenie do dvoch skupín:

- **Variabilné** – náklady, ktoré sa v závislosti na objeme výkonov menia;
- **Fixné** – náklady, ktoré sa pri zmene objemu výkonov v určitom rozpätí nemenia.

#### 2.5.1.1 Náklady variabilné

Čechová (2011, s. 50) definuje variabilné náklady ako náklady, ktoré sa menia v závislosti na zmenách objemu výkonov a na rozdiel od fixných nákladov sú to predstavované vklady, ktoré je možné ekonomicky a technicky deliť.

Král (2006, s. 75) považuje za najjednoduchšie vyjadriteľnú a najdôležitejšiu časť variabilných nákladov náklady proporcionálne. Jedná sa o náklady, ktoré pripadajú na jednotku výkonu a ich výkon rastie úmerne s počtom výkonov. Medzi tieto náklady patria všetky náklady jednotkové a taktiež tie režijné náklady, ktoré sú ovplyvnené stupňom využitia kapacity. Kvôli zmiešanému charakteru nákladových zložiek tieto náklady vo väčšine prípadov rastú pomalšie ako objem výkonov takže ich podiel na jednotku klesá, napr. náklady na údržbu.

Variabilné náklady rozlišujeme podľa toho akým spôsobom rastú v súvislosti so zmenou objemu, na náklady: (Čechová, 2011, s. 50)

- Proporcionálne
- Podproporcionálne
- Nadproporcionálne

#### 2.5.1.2 Náklady fixné

Král (2006, s. 77) definuje, fixné náklady ako náklady, ktoré sa v určitom objeme výroby nemenia. Jedná sa zvyčajne o tzv. kapacitné náklady, ktoré slúžia k zaisteniu efektívneho priebehu reprodukčného podnikateľského procesu. Z hľadiska ovplyvniteľnosti ich rozdelujeme na dve skupiny:

- Prvú skupinu **tzv. utopených fixných nákladov** vynakladáme ešte pred začiatkom podnikateľského procesu, napr. obstaranie budovy, strojov, informačného systému a sú spojené s investičným rozhodnutím. Celkovú výšku týchto nákladov nie je možné

ovplyvniť v priebehu podnikateľského procesu jediným možným riešením je opačné investičné rozhodnutie, napr. predaj strojov;

- Druhá skupina tzv. **vyhnutelných fixných nákladov** vzniká taktiež v dôsledku zaistenia kapacít v podniku ale nie sú priamo spojené s investičným rozhodnutím, ale s využitým súčasnej kapacity. Tieto náklady je možné obmedziť pri znížení kapacity, sú to napr. časové mzdy majstrov, náklady na kúrenie atď.

Najvýznamnejšou charakteristikou oboch skupín, je fakt, že sa v určitom intervale využívania kapacity nemenia. Čím väčší je objem vyrobených výrobkov v tejto kapacite, tým nižší je podiel fixných nákladov na jednu jednotku. V určitom bode sa tento pokles zastavuje a dochádza ku skoku v absolútnej výške fixných nákladov a taktiež aj jeho podielu. (Král, 2006, s. 77)

Čechová (2011, s. 47) definuje fixné náklady ako náklady, ktoré za určitých okolností zostávajú rovnaké, nemenia sa a nie sú závislé na objeme výroby. Tieto náklady sú spojené s určitými zdrojmi, ktoré sa nedajú rozdeliť a začleňujú sa do daného procesu jednorazovo v rozsahu ich výkonnosti.

### 2.5.2 Relevantné a nerelevantné náklady; rozdielové náklady

Jedná sa o členenie nákladov, ktoré tvoria informačný podklad pre rozhodovanie o budúcnosti a vychádza nie z reálnych ale z odhadovaných nákladov jednotlivých variant. Aby sme mohli tieto náklady porovnať je dôležité posúdiť, ktoré náklady budú uskutočnenou variantov ovplyvnené a ktoré nie. (Král, 2006, s. 83)

Rozčlenením nákladov prichádza k nasledovnému deleniu na:

- **relevantné náklady** – náklady, ktoré sa pri uskutočnení rôznych variant budú meniť;
- **irelevantné náklady** – náklady, ktoré zmena varianty neovplyvňuje .

Špecifickou formou relevantných nákladov sú tzv. náklady rozdielové, tieto náklady sú vyjadrované ako rozdiel nákladov pred a po zmene. (Král, 2006, s. 83)

Drury (2004, p. 37) využíva rovnaké členenie týchto nákladov na relevantné a irelevantné ako českí autori. Relevantné sú také náklady, ktorých výška sa na základe rozhodnutia bude meniť kým irelevantné nie sú ovplyvnené daným rozhodnutím.

### 3 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV

Podľa Čechovej (2011, s. 22) ma štruktúra nákladov dôležitý význam pri efektívnom riadení podniku, rozdielnu štruktúru nákladov majú:

- Obchodné podniky;
- Výrobné podniky;
- Podniky poskytujúce služby.

Náklady v podniku musia byť primerané k tržbám, tzn. že majú byť na takej úrovni aby pokryli priame náklady, náklady režijné a taktiež plánovaný zisk.

#### 3.1 Štruktúra nákladov v obchodnom podniku

Obchodný podnik má najväčší podiel tzv. externých nákladov, kde najväčšiu položku tvoria náklady na predaný tovar a nakúpené služby. Nepodstatnú časť tvoria napr. energie a spotreba materiálu, menej významnú časť taktiež tvoria mzdové náklady v porovnaní s výrobným podnikom.

Ak sú dodržané uvedené zásady, tak je vysoká pravdepodobnosť správnej štruktúry v podniku. Pokiaľ podnik nedosahuje plánovaného zisku je potrebné spraviť rozbor účtovných podkladov pre rozbor nákladov. V obchodnom podniku manažér skúma vzťah medzi tržbami a nákladmi na tovar, ktorý vyjadruje marža. (Čechová, 2011, s. 23)



## 4 FINAČNČNÁ ANALÝZA

V ďalšej časti teoretickej časti bakalárskej práce budú spracované teoretické poznatky k horizontálnej a vertikálnej analýze, ktoré budeme v praktickej časti využívať k analýze nákladov.

Podľa Kislingerovej (2008, s. 9) je východiskovým bodom finančnej analýzy je vertikálny a horizontálny rozbor finančných výkazov spoločnosti. Tieto postupy analýzy umožňujú vidieť absolútne údaje z účtovných výkazov v určitých súvislostiach. V prípade horizontálnej analýzy sa sleduje vývoj určitej veličiny v čase v porovnaní s predchádzajúcim obdobím. Vertikálna analýza sleduje štruktúru finančného výkazu vzhľadom k nejakej zmysluplnej veličine.

Ručková (2011, s. 9) považuje za najvýstižnejšiu definíciu finančnej analýzy tu, ktorá hovorí, že predstavuje systematický rozbor získaných dát, ktoré sa nachádzajú predovšetkým v účtovných výkazoch. Finančná analýza v sebe zahŕňa hodnotenie firemnej minulosti, súčasnosti a predpovedanie budúcich finančných podmienok.

### 4.1 Horizontálna analýza

Horizontálnu analýzu použijeme, ak chceme vhodným spôsobom určiť medziročné zmeny, existuje viacero možných postupov. Jednou z možností je využitie indexov a rozdielov. V tomto prípade zistujeme o koľko percent sa jednotlivé zložky bilancie oproti predchádzajúcemu roku zmenili.

Matematicky indexy vyjadrujeme nasledujúcim spôsobom. Pokiaľ si označíme hodnotu bilančnej položky  $i$  v čase  $t$  ako  $B_i(t)$ , potom indexom, ktorá odráža vývoj položky v relácii k minulému časovému obdobiu je: (Kislingerová, 2008, s. 10)

$$I_{t-1}^i = \frac{B_i(t)}{B_i(t-1)}$$

Sedláček (2011, s. 13) definuje horizontálnu analýzu ako analýzu, ktorá získava dáta prevažne z účtovných výkazov, prípadne ročných správ. Mimo sledovania zmien absolútnej hodnoty vykazovaných dát v čase sa zisťujú taktiež ich relatívne zmeny. Zmeny jednotlivých položiek sa sledujú na riadkoch, horizontálne a z dôvodu je nazývaná horizontálnou analýzou absolútnych dát.

## 4.2 Vertikálna analýza

Vertikálna analýza spočíva v tom, že jednotlivé položky finančných výkazov skúma v relácií k nejakej veličine. Ak hľadaný vzťah označíme  $P$ , potom je formalizovaný výpočet nasledujúci: (Kislingerová, 2008, s. 12)

$$P_i = \frac{B_i}{\sum B_i}$$

Podľa Sedláčka (2011, s. 17) označenie vertikálna analýza vzniklo preto, že sa pri percentovom vyjadrení jednotlivých komponentov postupuje v jednotlivých rokoch po stĺpcoch, teda z hora nadol a vyjadruje sa v percentách.

## 5 RIADENIE NÁKLADOV

V nasledujúcej časti budú spracované teoretické podklady k nástrojom riadenia nákladov, ktoré budú slúžiť ako podklad k spracovaniu praktickej časti.

### 5.1 Rozpočtovníctvo a plánovanie

Popesko (2009, s. 199) definuje tvorbu, zostavovania a vyhodnocovania rozpočtov ako základný predmet činnosti ekonomických pracovníkov, ktorému je prikladaná vysoká dôležitosť a to najmä z hľadiska jeho schopnosti kontrolovať a plánovať vývoj ekonomických ukazovateľov.

Podnik si v procese plánovania stanovuje ciele svojej hospodárskej politiky. Medzi podnikové ciele môžu patriť napr. maximalizácia zisku, dosiahnutá prostredníctvom minimalizácie nákladov, maximalizáciou tržieb alebo ovládnutím trhu. Podnikové ciele sú rozpracované do jednotlivých podnikových plánov, napr. plán výroby, finančný plán, investičný plán, apod. Následne sú jednotlivé plány konkretizované do rozpočtov. Rozpočet býva stanovený ako finančný dokument, pripravený a schválený pred určitým obdobím a časovým horizontom je spravidla jeden rok. (Lazar, 2011, s. 27)

Doyle (2006, p. 26) vo svojej publikácii navyše dodáva, že rozpočet je často jediným nástrojom, ktorý majú manažéri k dispozícii pre riadenie a kontrolu podnikových financií a pokiaľ sa s ním zachádza rozumne, je rozpočet tým najvhodnejším začiatočným bodom pri plánovaní a oceňovaní jednotlivých činností s cieľom riadiť náklady.

Rozpočtovníctvo je orientované na budúcnosť a plní tri zásadné funkcie:

- Stanovuje v peňažných jednotkách hodnoty budúcich nákladov a výnosov za jednotlivé organizačné jednotky aj za podnik ako celok;
- Plní kontrolnú funkciu pomocou vytvárania predpokladov pre bežnú kontrolu hospodárenia stredísk, pretože porovnáva predpoklady so skutočnosťou;
- Poskytuje informácie pre tvorbu predbežných kalkulácií, tým, že poskytuje informácie o plánovaných režijných nákladoch. (Popesko, 2009, s. 199)

Fíbirová a kol. (2007, s. 352) medzi základné funkcie podniku zaraďuje taktiež koordinačnú funkciu, motivačnú funkciu a funkciu merania výkonnosti.

### 5.1.1 Tradičné systémy rozpočtovníctva a ich obmedzenia

Doyle (2006, s. 26) zdôrazňuje, že tradičný spôsob zostavovania rozpočtu je z pohľadu viacerých odborníkov jedným z hlavných dôvodov neefektívneho nakladania so zdrojmi firmy.

Tradične rozpočtovníctvo je relatívne zdĺhavým a náročným procesom, ktorý sa pravidelne opakuje a z toho dôvodu podlieha stereotypom. Pokiaľ má byť presný, musí byť zostavený v súlade s čo najpresnejšími odhadmi. Zväčša sa zostavuje na základe plánu odbytu, ktorý určuje objem realizovaných výkonov z pohľadu zákazníka. (Popesko, 2009, s. 200)

Základom pri tvorbe režijných rozpočtov je vo väčšine prípadov objem a štruktúra týchto nákladov v minulom období, ktoré sú upravované buď na základe predpokladaných zmien určitých druhov nákladov alebo často iba pomocou indexovania. (Popesko, 2009, s. 200)

Fázy rozpočtovacieho procesu:

- **Príprava rozpočtu** – obsahuje zber dát a informácií;
- **Zostavenie rozpočtu** – vytvorenie jednotlivých základných rozpočtov a súhrnných podnikových rozpočtov;
- **Kontrola plnenia rozpočtu** – spočíva v priebežnom zrovnávaní skutočných a rozpočtovaných ekonomických veličín a identifikácií odchýlok;
- **Odstránenie odchýlok** – odstraňuje negatívne dopady týchto odchýlok, slúži k eliminácii ďalšieho vzniku.

Tradičný rozpočet vo svojej podstate predstavuje statický a nemenný dokument a v súvislosti s rýchlymi zmenami v podniku sa môže stať, že dáta s ktorými podnik vstúpil do plánovania sú neaktuálne skôr než je rozpočet v platnosti. Navyše, časová náročnosť realizácie odčerpáva veľkú časť odborných kapacít manažérov. Tradičné systémy rozpočtovníctva obsahujú celú radu nedostatkov a obmedzení, ktoré bránia efektívnemu riadeniu nákladov, ktorý by viedol k ich optimalizácií.

Nedostatky tradičných spôsobov a tvorby hodnotenia rozpočtov:

- Strnulosť – počas realizácie nie sú schopné sa pružne prispôbovať zmenám;
- Tradičné rozpočty podporujú zastarané stereotypy myslenia a organizácie v štýle príkaz – kontrola, tak môžu brániť orientácií práci k tímovej spolupráci;
- Rozpočty sa viažu na ročný cyklus finančného vykazovania, teda hlavne na základné výkazy;

- Jednotlivé rozpočty nie sú vzájomne previazané tzn., že v podniku existuje vedľa seba viacero rôznych rozpočtov, ktoré netvorí jeden celok;
- Plány a rozpočty sú častejšie orientované na výsledok než na príčiny. V plánovaní nebývajú dostatočne využívané vzťahy medzi údajmi v rozpočtoch a údajmi v dôvodnení;
- Rozpočty potlačujú príležitosti ako využiť synergické efekty medzi jednotlivými podnikovými útvarmi.

### 5.1.1.1 *Rozpočty režijných nákladov*

Zostavovanie rozpočtov režijných nákladov je veľmi často prevádzané na základe skutočne vynaložených nákladov v minulom období. Rozpočty z predchádzajúcich rokov sa iba upravujú na základe zistených zmien v cenách vstupov, investícií prípadne prihliadnutím k novým externým službám. V niektorých prípadoch sa tvorí pomocou rôznych indexačných metód, to znamená, že sa náklady upravujú pomocou jednotlivých indexov, ktoré napr. zohľadňujú mieru inflácie. V takýchto podmienkach sa v podniku nikto skutočnou podstatou a účelnosťou takto vynaložených nákladov nikto nezaobrá a v rozpočtoch sa môžu nachádzať náklady, ktorých výška nie je vzhľadom k účelu adekvátna. Rozpočty režijných nákladov môžu obsahovať celú radu rôznych skrytých nákladov. (Popesko, 2009, s. 202)

### 5.1.2 **Moderné systémy rozpočtovníctva**

Tieto metódy sa vyvinuli z dôvodu nedostatkov tradičných rozpočtov a potrebou hľadania vhodnejších metód, ktoré by eliminovali ich nedostatky. Niektoré organizácie videli možnosť vytvorenia úplne nového systému zodpovednosti a hodnotenia ďalšie v byrokracii a v obmedzovaní možnosti zmeny. Videli možnosť rozvinúť energiu pracovníkov, ktorá by mohla viesť k znižovaniu nákladov alebo zvyšovaniu výkonnosti. Základnou charakteristikou takýchto organizácií je prekonanie tradičného tvorenia rozpočtov smerom k efektívnejšiemu plánovaniu a hodnoteniu nákladov. (Popesko, 2009, s. 202)

Tieto systémy sa vyznačujú niekoľkými základnými charakteristikami:

- **Použitie voľných rozpočtov namiesto pevných** – schopnosť prispôbiť sa zmenám a výkyvom v hospodárení spoločnosti;
- **Hodnotenia organizačných jednotiek na základe ukazovateľov výkonnosti** – v tradičných rozpočtoch boli organizačné jednotky hodnotené na základe striktného

rozpočtovania bez dôsledných diskusií. Útvary dokážu lepšie fungovať pokiaľ sú decentralizované. V progresívnych firmách sú jednotky hodnotené iba na základe kľúčových ukazovateľov;

- **Aplikácia progresívnych systémov odmeňovania** – tradičné spôsoby zohľadňovali odmeňovanie pracovníkov fixnými bonusmi, ktorí ohodnocovaní pracovníci často nemohli sami ovplyvniť. Moderné metódy sa snažia odmeňovať na základe objektívnych kritérií pomocou benchmarkingu s väzbou, ktorú sú pracovníci schopný ovplyvniť;
- **Zmena procesov plánovania** – v tradičných rozpočtoch bolo plánovanie plne v kompetencií vrcholového managementu, ktorý určoval plány zhora. V progresívnych prístupoch je krátkodobé plánovanie odvodené od firemnej stratégie prenechané jednotlivých organizačným útvarom. Tie sú následne zodpovedné za plnenie daného rozpočtu.

## 5.2 Outsourcing

Popesko (2009, s. 177) uvádza, že outsourcing patrí k moderným manažérskym postupom, ktorého cieľom je zvyšovanie výkonnosti podniku ako celku. Firmy sú nútene v dôsledku zvyšovania konkurencie vykonávať množstvo činností, ktoré nesúvisia s predmetom ich činnosti ale napriek tomu sú pre podnik nevyhnutné. Dôsledkom je snaha je zveriť realizáciu týchto činnosti externým subjektom.

*„Outsourcing znamená presun časti podnikových činností a zodpovedností na externý subjekt, ktorý ich bude zmluvne zaisťovať.“* (Popesko, 2009, s. 177).

Outsourcing, je komplexný proces, ktorý súvisí s budovaním konkurenčnej výhody pomocou efektívnejšieho vedenia určitých činností ale taktiež vzniká riziko straty strategickú schopnosti podniku ovládať kľúčové podnikové procesy. Z tohto dôvodu je potrebné pri rozhodnutí o outsourcingu postupovať veľmi obozretne. Predmetom outsourcingu sú v súčasnosti čoraz častejšie aj niektoré z hlavných činností, ako napr. výroba, distribúcia či informatika.

Podľa Dvořáčka (2010, s. 27) je jedným z primárnych dôvodov pre outsourcing snaha manažmentu firmy hľadať úspory a tým znižovať náklady ale taktiež lepšie zameranie na svoj základný predmet podnikania, variabilná nákladová štruktúra, prístup k schopnostiam poskytovateľa, zvýšenie rýchlosti procesov, zlepšenie kvality atď.

Tabuľka 1 Výhody a nevýhody outsourcingu (Doyle, 2006, p. 59)

Výhody	Nevýhody
Zjednodušenie podnikateľského procesu	Strategické riziká služieb
Zmena fixných nákladov na variabilné	Rozhodnutia založené na krátkodobých úvahách
Využívanie služieb iba v nutných prípadoch	Nedostatočná ochrana civilných dát
Vyriešenie problému ľudských zdrojov	Príliš vysoké náklady na zavedenie
Zlepšenie podnikového image	Riziko závislosti na outsourcingovom partnerovi pri dlhodobých zmluvách
Zlepšenie funkčnosti služieb vlastnej réžie	
Zvýšenie povedomia o nákladoch	
Koncentrácia na primárne činnosti	

Cresson (2011, p. 335) spomína, že v podnikoch k bežným činnostiam manažérov patrí rozhodnutie či produkt alebo jeho časť vyrobiť vo vlastnej réžii alebo kúpiť. Cieľom je vybrať výhodnejšiu možnosť po identifikovaní nákladov každej alternatívy a jej vplyvu na príjmy a existujúce náklady.

### 5.3 Benchmarking

Podľa Popeska (2009, s. 173) je benchmarking nástroj, ktorého cieľom je pomáhať manažérom pri zvyšovaní výkonnosti podniku. Jeho podstata je založená na zrovnávaní s tými najlepšími a taktiež postupov, ktoré k výsledkom vedú.

Dôsledky benchmarkingu sa môžu odraziť, v nasledujúcich oblastiach:

- V lepšom rozhodovaní;
- V zvýšenej spokojnosti zákazníkov;
- V stanovovaní náročnejších cieľov;
- V úsporách nákladov.

Benchmarking a hlavne ten nákladový spočíva v porovnávaní nákladových veličín, či už absolútnych alebo celkových nákladov na určité činnosti a procesy. Jeho obmedzením je dostupnosť takýchto informácií. Dôležitým výsledkom je pochopenie príčin, prečo je náš

konkurent v danej aktivite lepší ale taktiež aj v rozhodnutiach či danú činnosti zlepšovať alebo napr. využiť outsourcing.

### 5.3.1 Nákladový benchmarking

Podľa Popeska (2009, s. 175) patrí k jedným zo základných nástrojov nákladového riadenia uplatňovaného v súčasnej podnikovej praxi. Jedná sa o zvláštnu formu benchamarkingu u ktorého sú sledované náklady pozdĺž hodnotového reťazca a tieto náklady sa porovnávajú s najlepším podnikom vo svojej triede. Cieľom je odhaliť potenciál na zlepšenie v oblasti režijných nákladov.

Výhody benchmarkingu:

- Identifikácia konkurenčnej nevýhody, ktorá umožňuje pochopenie chovania konkurencie;
- Prechod od reakcie na trhu k akcii;
- Je iniciovaný systematický proces, porovnávaní;
- Podporuje tímovú prácu aby sa sústredili na požiadavky konkurencie;
- Podporuje uvažovanie, kde sú náklady konkurenta brané ako základný bod.

Nevýhody benchmarikingu:

- Zložitý zber dát, najmä od konkurenčných podnikov;
- Samotná analýza začína až v okamžiku, keď sú k dispozícii dáta od konkurencie;
- Aplikácie nákladového bechmarkingu je časovo náročná;
- Zmena vyžaduje školenie pracovníkov.

## 5.4 Riadenie režijných nákladov

Z interných benchmarkingových databáz poradenskej spoločnosti REL vyplýva že , režijné náklady predstavujú v závislosti od odvetvia v priemere 13,5 až 22 % tržieb. Firmy, ktoré sú v riadení týchto nákladov efektívnejšie dokážu ročne ušetriť v priemere 0,6 % až 1,5 % ich tržieb. Z toho vyplýva, že spoločnosť, ktorá sa venuje cieľavedomému riadeniu režijných nákladov môže ročne ušetriť od 4,4 % do 7 %. Definícia režijných nákladov bola spomenutá v predchádzajúcej časti bakalárskej práce, jedná sa o náklady, ktoré priamo nevstupujú do procesu výroby.



Dôvodom prečo sú tieto náklady riadené v podniku neefektívne je podľa tejto spoločnosti viacero. V prvom rade nákup týchto položiek nespadá do kompetencií centrálnych nákupných oddelení a neexistuje žiadna konkrétna osoba, ktorá je za ich výšku zodpovedná. Jedná sa napr. o náklady na telefónne hovory, málokedy prichádza impulz o zmenu dodávateľa hoci by tým firma dosiahla úsporu nákladov. Riadenie týchto nákladov často spočíva v tom, že náklady minulých rokov sú stanovené ako hranica horných nákladov z toho dôvodu sa všetky existujúce neefektívnosti prenášajú do ďalšieho obdobia.

V druhom rade problémom je nedostatočný prehľad, kto tieto produkty a služby objednáva, od koho a za akú cenu. Priestorom na úspory je konsolidácia, najefektívnejšie firmy zväčša spolupracujú s menším počtom dodávateľov. Pri optimalizácii je potrebné začať detailnou analýzou jednotlivých položiek a následne ich rozdeliť do jednotlivých kategórií, ako napr. opravy a údržba, energie, kancelárske potreby. Aby boli úspory získané z optimalizácie dlhodobo udržateľné analýzu vykonávať pravidelne. (CFO Best Practice, 2013)

## 6 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Cieľom teoretickej časti bakalárskej práce bolo pripraviť základ vedomostí potrebných k vypracovaniu analýzy nákladov, ich riadenia a návrhu optimalizačných riešení, ktoré budú aplikované v praktickej časti. Teoretické poznatky boli spracované formou kritickej literárnej rešerše diel autorov českej a zahraničnej literatúry.

Prvá časť práce bola venovaná vymedzeniu pojmu nákladov a definícií základných rozdielov medzi manažérskym a finančným účtovníctvom. Kým vo finančnom účtovníctve sa jedná o ocenenie spotreby výrobných faktorov manažérske účtovníctvo sleduje hodnotovo vyjadrené a účelne vynaložené zdroje podniku. Predmetom tejto časti bol taktiež spôsob vyjadrenia nákladov v účtovníctve, ktoré sa líši vo finančnom poňatí, hodnotovom poňatí a taktiež ekonomickom poňatí, ktoré v porovnaní s predchádzajúcimi zohľadňuje aj oportunitné náklady.

V druhej časti bolo spracované členenie nákladov podľa rôznych hľadísk, či už podľa druhového členenia používaného na zrovnávanie jednotlivých subjektov alebo účelového, ktorého cieľom je priradenie nákladu priamo k určitému výkonu. Rozdelenie nákladov do skupín podľa druhov je dôležitou súčasťou ich účinného riadenia a podkladom pre vypracovanie analýz nákladov.

Ďalšia časť bola zameraná na štruktúru nákladov v obchodnom podniku v porovnaní s inými typmi podnikov, ktorá vedie k lepšiemu pochopeniu súvislostí. Taktiež boli spracované relevantné časti finančnej analýzy, horizontálna a vertikálna analýza, ktorá slúži k pozorovaniu zmeny skupín nákladov v jednotlivých rokoch a taktiež k vyčísleniu podielu na danej základni a budú tvoriť základ analýz.

Posledná časť bola venovaná riadeniu nákladov v podniku formou plánovania a rozpočtovníctva, kde boli definované obmedzenia tradičných postupov tvorenia rozpočtov a doplnené o informácie ako im predísť. Spomenuté boli taktiež výhody benchmarkingu pri porovnávaní s ostatnými podnikmi a taktiež boli spracované poznatky ako optimalizovať režijné náklady. Ako alternatívny spôsob riadenia nákladov bolo spomenuté riadenie pomocou presunu časti podnikových činností na externý subjekt tzv. outsourcing.

V praktickej časti bude spracovaná charakteristika podniku z dôvodu pochopenia súvislostí pri vynakladaní nákladov. Následne prejdeme k podrobnej analýze nákladov a ich riadenia podľa poznatkov získaných v praktickej časti, ktorá bude viesť k optimalizačným riešeniam.

## **II. PRAKTICKÁ ČASŤ**

## 7 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI

Spoločnosť s ručením obmedzeným ABC, s. r. o. sa od svojho založenia venuje svojej hlavnej činnosti, ktorou je veľkoobchodná činnosť v oblasti sanitárnej keramiky, komponentov pre rozvody a inštalácie vody, plynu, kúrenia, odpadových rozvodov a produktov pre vybavenie kúpeľní. Spoločnosť je primárne zameraná na predaj tovaru maloobchodným odberateľom ale aj veľkoobchodným odberateľom a taktiež aj konečným realizátorom rozvodov, inštalácii a stavieb. Predaj tovaru je spojený v prevažnej miere s dovozom tovaru zákazníkovi, ktorý firma zabezpečuje prostredníctvom vlastnej dopravy a táto doprava nie je zahrnutá v cene výrobku. Firma dodáva tovar výhradne slovenským odberateľom. (Výročná správa, 2013).

Najväčším dodávateľom spoločnosti a to v oblasti sortimentu mixážnych častí a súčastí vodovodných batérie je Čína. Tento tovar je prevážaný pomocou lodnej prepravy do Európy a následne kamiónovou dopravou priamo do centrály firmy. Ďalšími významnými dodávateľmi sú spoločnosti z Poľska, ktoré dodávajú sanitárnu keramiku a výhrevné telesá – radiátory, táto preprava je zabezpečená priamo výrobcami. Ďalej firma dováža tovar z Talianska, konkrétne sa jedná o dodávku vodovodných mixážnych batérií, alpexových potrubí a PE tvaroviek na rozvod vody. Dodávatelia zo Srbska zabezpečujú dodanie kanalizačných a odpadových potrubí. Spoločnosť má aj široké zastúpenie domácich dodávateľov. Určitá časť tovarov je taktiež dovážaná z krajín ako Česko a Francúzsko.

Centrála spoločnosti je situovaná na západnom Slovensku, kde sídli vedenie firmy, vedúci pracovníci a táto centrála zabezpečuje administratívu pre celú spoločnosť vrátane vedenia účtovníctva. Nachádza sa tú veľkoobchod a hlavné skladové priestory spoločnosti odkiaľ je zabezpečená distribúcia tovarov. V priestoroch sa taktiež nachádza kúpeľňové štúdio, maloobchodná prevádzka, ktorú spoločnosť primárne využíva na prezentáciu produktov obchodným partnerom.

Na strednom Slovensku má spoločnosť ďalší veľkoobchod, ktorý bol prevažne zriadený z logistických dôvodov, tzn. skladové priestory sú bližšie k odberateľom a tým sa znižuje časť nákladov na prepravu a taktiež čas. Súčasťou je kúpeľňové štúdio, ktoré slúži k predaju tovarov konečným spotrebiteľom a taktiež na prezentáciu produktov obchodným partnerom.

Na východnom Slovensku spoločnosť zriadila ďalší veľkoobchod, vďaka ktorému je tovar bližšie k odberateľom a to spoločnosti umožňuje rýchlo reagovať na požiadavky zákazníkov. Na južnom Slovensku spoločnosť prevádzkuje kúpeľňové štúdio.

## 7.1 História spoločnosti

Spoločnosť bola založená dňa 14. 06. 2002 transformáciou s fyzickej osoby, ktorou nadviazala na takmer 10 ročné skúsenosti s obchodovaním so sanitárnou keramikou. V začiatkoch podnikania spoločnosť prevádzkovala svoju činnosť v prenajatých skladových a kancelárskych priestoroch a s prenajatými dodávkovými vozidlami. Spoločnosť v nasledujúcich rokoch 2002 – 2011 postupne nadobudla kúpou, resp. formou finančného prenájmu nákladné automobily, dodávkové automobily, manipulačnú techniku a nehnuteľnosti, ktoré poskytovali dostatočné logistické kapacity pre dané obdobie a tým sa výrazne zmenil pomer majetku vo vlastníctve k majetku v prenájme.

V roku 2011 bola ukončená výstavba novej budovy v centrále spoločnosti, ktorá rozšírila skladovacie a predajno-výstavné priestory firmy. V polovici roku 2011 bola obchodne a personálne stabilizovaná pobočka na strednom Slovensku.

V roku 2012 bola väčšia časť tovarov premiestená do nových skladovacích priestorov, ktoré umožňujú lepšiu prehľadnosť a manipuláciu s tovarom. V predajno-výstavných priestoroch bolo zriadené kúpeľňové štúdio. V júli 2012 bola otvorená prevádzka na južnom Slovensku a v auguste 2012 bola zriadená pobočka na východnom Slovensku, ktorou sa ukončila séria dlhodobých investícií.

Rok 2013 sa niesol v stabilizácii týchto pobočiek a predajní s cieľom dosiahnuť plánovaných výsledkov. Časť skladovacích priestorov, pre ktoré spoločnosť nemá efektívne využitie prenájma tretej osobe na dobu určitú. (Výročná správa, 2013)

## 7.2 Základné údaje o spoločnosti

Sídlo: Trenčiansky kraj, Slovenská republika

Právna forma: Spoločnosť s ručením obmedzeným

Deň zápisu do OR: 12. 06. 2002

Štatutárny orgán: 2 konatelia

Základné imanie: 6 638 €

Predmet činnosti:

- kúpa tovaru v rozsahu voľnej živnosti na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod);

- kúpa tovaru v rozsahu voľnej živnosti na účely jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod);
- sprostredkovateľská činnosť v rozsahu voľnej živnosti;
- sprostredkovanie obchodu v rozsahu voľnej živnosti;
- neverejná cestná osobná doprava;
- prenájom automobilov;
- prenájom nehnuteľností spojený s poskytovaním iných než základných služieb;
- podnikateľské poradenstvo v rozsahu voľnej živnosti;
- spracovanie údajov;
- vedenie účtovníctva;
- kancelárske a sekretárske služby, kopírovacie a rozmnožovacie služby (úplný výpis z obchodného registra).

### 7.3 Vývoj počtu zamestnancov

Vývoj počtu zamestnancov s trvalým pracovným pomerom v spoločnosti udáva tabuľka č. 2. Spoločnosť taktiež príležitostne zamestnávala osoby na dohodu o vykonaní práce, resp. na dohodu o brigádnickej práci študentov a na základe mandátnej zmluvy. Podľa počtu zamestnancov môžeme firmu zaradiť medzi malé podniky.

Tabuľka 2 Vývoj počtu zamestnancov a osobných nákladov  
v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

	2010	2011	2012	2013	2014
Počet zamestnancov	22	29	36	35	38
Osobné náklady (v €)	359 494	438 675	548 865	613 400	684 683
<i>Priemerné N/zam. (v €)</i>	<i>16 341</i>	<i>15 127</i>	<i>15 246</i>	<i>17 526</i>	<i>18 018</i>

Nárast počtu zamestnancov v TPP v roku 2011 súvisel so založením novej pobočky na strednom Slovensku, ktorá bola v tom istom roku personálne a obchodne stabilizovaná. Taktiež boli dokončené nové skladovacie priestory spoločnosti, ktoré vyvolali zvýšenie potreby skladníkov. V nasledujúcom roku boli založené ďalšie tri pobočky na Slovensku, ktoré viedli k zvýšeniu počtu zamestnancov. V súvislosti so zvyšovaním počtu zamestnancov súvisel aj medziročný nárast osobných nákladov. Priemerné náklady na zamestnanca sa medziročne zvyšovali nielen v dôsledku rastúceho počtu zamestnancov ale aj na základe zvyšovania

hrubých miezd skúsených zamestnancov. Taktiež boli niektorým zamestnancov zvýšené kompetencie a začali byť odmeňovaní na základe plnenia cieľov.

#### **7.4 Sortiment tovarov**

Ako už bolo spomenuté v predchádzajúcej časti spoločnosť sa venuje prevažne veľkoobchodnej činnosti v oblasti sanitárnej keramiky, komponentov pre rozvody a inštalácie vody, plynu, kúrenia, odpadových rozvodov a produktov pre vybavenie kúpeľní.

Sortiment spoločnosti môžeme rozdeliť do nasledujúcich skupín:

- Vodovodné batérie
- Tlačné ventily
- Kúpeľňové doplnky
- Sprchovacie kúty
- Plasty
- Rebríkové radiátory
- Sanitárna keramika
- Kúpeľňový nábytok
- Vane
- Vodokúrenársky materiál
- Kanalizácie
- Tesnenia
- Ohrievače
- Kotle

## 7.5 SWOT Analýza

SWOT analýza bola spracovaná pre predstavu o strategickej pozícii spoločnosti. Súčasťou je analýza silných a slabých stránok podniku v súvislosti s interným a externým okolím firmy. Táto analýza môže pomôcť pochopiť niektoré súvislosti v následnej analýze nákladov.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kvalita tovaru a široké portfólio</li> <li>• Vzťahy so zákazníkmi</li> <li>• Kvalita manažmentu</li> <li>• Logistika, flexibilita</li> <li>• Široké portfólio zákazníkov</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Riadenie obchodovania</li> <li>• Neexistujúci marketing</li> <li>• Kompetencie a zodpovednosť</li> <li>• Vízia</li> <li>• Vzdelávanie personálu</li> </ul>
Príležitosti	Riziká
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medzery na trhu</li> <li>• Nové technológie</li> <li>• Zánik konkurencie</li> <li>• Ekonomické šetrenie</li> <li>• Novostavby, rekonštrukcie</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Platobná disciplína odberateľov</li> <li>• Globálna kríza</li> <li>• Zvyšovanie daňového zaťaženia</li> <li>• Stabilita meny</li> <li>• Strata odberateľov</li> </ul>

Obrázok 1 SWOT Analýza spoločnosti ABC, s. r. o (vlastné spracovanie)

V rámci vnútornej analýzy podniku, môžeme zhodnotiť silné a slabé stránky spoločnosti. Medzi najväčšiu devízu spoločnosti patrí kvalita tovaru a jeho široké produktové portfólio, ktoré je zabezpečené veľkým počtom renomovaných dodávateľov. Spoločnosť je silne pro zákaznícky orientovaná a skúsený obchodný tím spoločnosti zabezpečuje profesionálne vzťahy so zákazníkmi, ktoré sú pre spoločnosť kľúčové. Kvalitná logistika tovaru je zabezpečená, prostredníctvom kvalitne vybudovanej siete pobočiek v rámci Slovenska, ktorá prispieva k vysokej flexibilita dodania tovaru.

Na strane druhej strane ma spoločnosť medzery v riadení obchodovania, konkrétnym problémom je absencia prebratia zodpovednosti jednotlivých členov obchodného a absencia návrhov nových riešení, jednotlivé problémy sú v prevažnej miere riešené direktívne zo strany vedenia. S týmto problémom súvisí aj oblasť kompetencií, ktorému by prospela reorganizá-



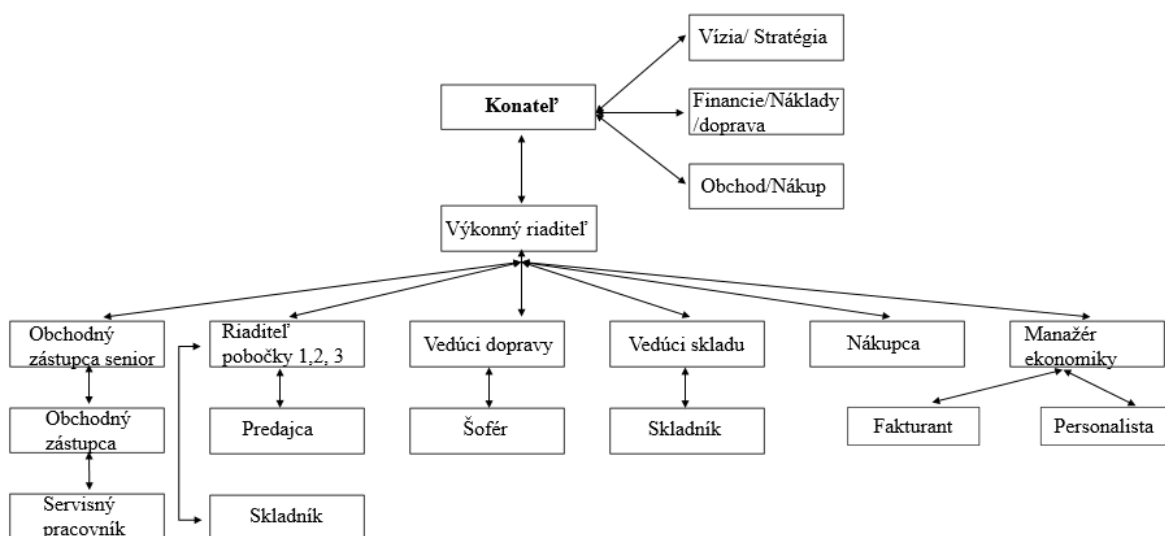
cia zodpovednosti v podniku. Spoločnosť investuje len malé množstvo finančných prostriedkov do marketingu spoločnosti a to bez jasne definovaných cieľov a vízie. Problémom vzdelávania sa v súčasnej dobe zaoberá manažment firmy a je riešený formou školení.

V oblasti príležitostí spoločnosti je vhodné spomenúť možnosť využitia medzier na trhu v súvislosti so sortimentom tovarov ponúkaných konkurenciou poprípade prevzatie sortimentu obchodných partnerov zaniknutých firiem, ktoré nezvládli konkurenčnú situáciu na trhu. Spoločnosť môže taktiež napredovať využívaním nových technológií a ekonomickým šetrením, ktoré bude umožnené práve využívaním nových technológií a spôsobov riadenia ekonomických procesov.

Najväčším rizikom v súčasnom podnikateľskom prostredí je platobná disciplína odberateľov, ktorá v určitých prípadoch môže viesť ku druhotnej platobnej neschopnosti. Stabilita meny je dôležitou otázkou z dôvodu dovozu tovaru či už z Európy ale najmä z Číny pri problémoch súčasnej menovej únie. Taktiež globálna kríza ovplyvňuje situáciu na trhu, na ktorú môže vplývať množstvo faktorov od vojenského konfliktu na východe Ukrajiny až po finančné problémy jednotlivých štátov v rámci Európskej únie.

## 7.6 Organizačná štruktúra

Grafický obraz o organizačnej štruktúre spoločnosti je zobrazený na obrázku č. 2. Spoločnosť využíva tzv. funkčnú podnikateľskú štruktúru, na základe ktorej sú vo firme vytvorené jednotlivé organizačné jednotky – útvary na základe spoločných špecializovaných činností.



Obrázok 2 Organizačná štruktúra spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

Na čele podniku stojí konateľ spoločnosti, ktorí ma na starosti smerovanie spoločnosti z dlhodobého hľadiska, teda víziu a stratégiu. Taktiež ma na starosti finálne rozhodnutia v rámci oblasti financií, nákladov, obchodu a dopravy. Pod ním sa nachádza výkonný riaditeľ, ktorého kompetencie zahŕňajú stanovenie strednodobých a krátkodobých cieľov podniku. Výkonnému riaditeľovi sú podriadené jednotlivé odborné útvary spoločnosti, medzi ktoré patria obchod, doprava, sklad, nákup, ekonomika, ktorí majú svojich podriadených pracovníkov a zabezpečujú každodenné fungovanie firmy.

## 8 ANALÝZA NÁKLADOV

Nasledujúca časť praktickej časti bakalárskej práce bude zameraná na analýzu nákladov v priebehu sledovaných rokov 2011 – 2014. Účtovná závierka v roku 2014 nebola ešte v spoločnosti spracovaná a schválená audítorom avšak spoločnosť je ochotná sprístupniť údaje z interného účtovného systému WinPU, ktoré bude možné použiť na vypracovanie analýzy aj v roku 2014.

V prvej časti budeme analyzovať základné položky z výkazu ziskov a strát a to pomocou horizontálnej a vertikálnej analýzy. Jednáť sa bude o náklady, výnosy a výsledok hospodárenia. Dôvodom je získanie prehľadu o ekonomických a hospodárskych výsledkoch spoločnosti pomocou údajov získaných zo serveru finstat.sk, kde sú zverejnené základné výkazy firmy. V nasledujúcej časti budeme konkrétnejšie analyzovať náklady firmy podľa druhového členenia a to pomocou pyramídovej postupnosti, kde budeme postupne postupovať stále hlbšie do štruktúry jednotlivých nákladových skupín a to pomocou údajov z interného účtovného systému WinPu. V následnej časti analýzy vypracujeme rozdelenie nákladov na jednotkové a režijné, ktoré bude spracované podľa poznatkov z teoretickej časti. V poslednej časti analýzy bude prevedená analýza riadenia nákladov spoločnosti na základe poznatkov z teoretickej časti práce a to najmä v oblasti kalkulácií, plánovania a rozpočtovníctva.

### 8.1 Analýza ekonomických výsledkov spoločnosti

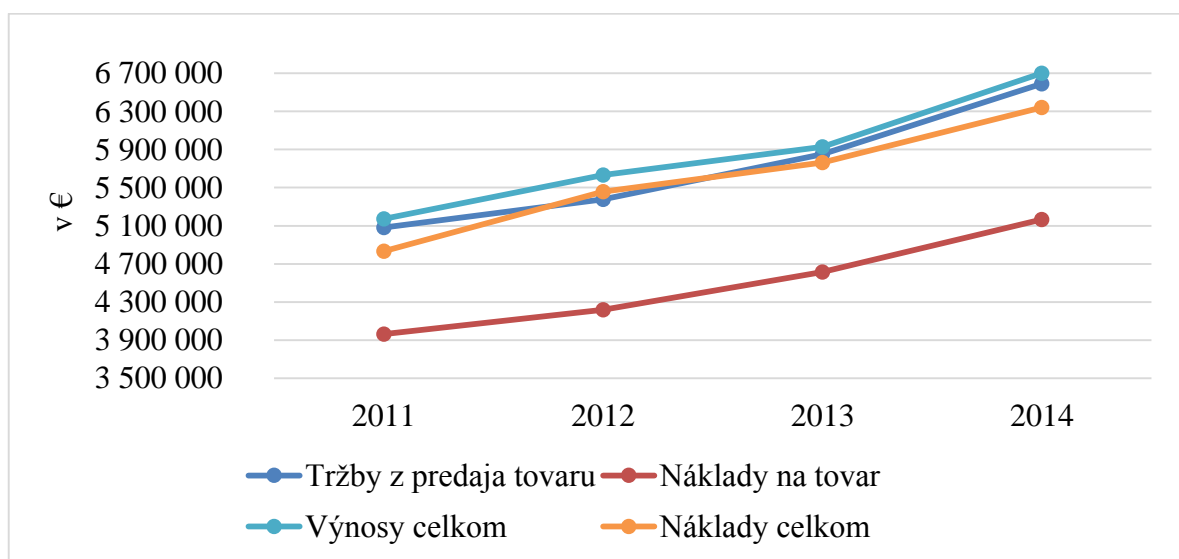
Analýzou základných ekonomických výsledkov spoločnosti získame prehľad o obrate, marži, celkových výnosoch a nákladoch spoločnosti. Tabuľka č. 3 predkladá základné ekonomické výsledky spoločnosti čerpané z výkazu zisku a strát.

Tabuľka 3 Ekonomické výsledky spoločnosti ABC, s. r. o.

(vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
Tržby z predaja tovaru	5 081 421	5 377 606	5 849 680	6 589 060
Náklady na tovar	3 962 166	4 216 322	4 613 806	5 164 474
<i>Náklady/tržby tovaru</i>	<i>77,97%</i>	<i>78,41%</i>	<i>78,87%</i>	<i>78,38%</i>
Výroba	53 053	54 774	63 762	69 112
Výrobná spotreba	220 762	333 809	332 657	356 428
<b>Výnosy celkom</b>	<b>5 173 924</b>	<b>5 631 253</b>	<b>5 927 963</b>	<b>6 702 713</b>
<b>Náklady celkom</b>	<b>4 833 838</b>	<b>5 458 565</b>	<b>5 765 364</b>	<b>6 341 751</b>
<i>Náklady/výnosy</i>	<i>93,43%</i>	<i>96,93%</i>	<i>97,26%</i>	<i>94,61%</i>

Tržby z predaja tovaru niekoľkonásobne prevyšujú výrobu. Napriek tomu, že sa jedná o čisto obchodný podnik bez výrobných kapacít. Zhruba jedno percento výnosov, tvorí položka výroba. Táto položka je zhruba 90 % tvorená tržbami z nájomného a v priebehu rokov mierne kulminuje. Spoločnosť prenajíma voľné priestory na základe dlhodobých zmlúv. Navyše, spoločnosť taktiež usporadúva školenia v oblasti tovaroznalectva a na základe uzatvorených zmlúv s dodávateľmi prefakturovala časť marketingových nákladov. Položka výrobná spotreba sa podieľa zhruba 5% na celkových nákladoch a obsahuje spotrebu pohonných hmôt, kancelárskych potrieb, spotrebu energií a služieb a podrobnejšie sa jej budeme venovať pozornosť v druhovej analýze nákladov.



Obrázok 3 Vývoj ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o.  
(vlastné spracovanie)

Na základe údajov z grafu č. 3 a tabuľky č. 3, môžeme sledovať postupný nárast obratu v sledovanom období a v poslednom sledovanom roku takmer o 13%. Tento nárast bol primárne ovplyvnený rozšírením sortimentu spoločnosti a založením nových pobočiek na Slovensku, ktoré malo vplyv na zvýšenie počtu zákazníkov, taktiež zanikli niektoré konkurenčné podniky alebo sa začali sústreďovať priamo na konečného zákazníka čo spoločnosti prinieslo zvýšenie podielu na trhu. Marža zostala v sledovanom období takmer nezmenená a spoločnosť ju dokázala udržať cca na úrovni 22%. V obchodnom podniku je marža existenčným ukazovateľom Náklady na tovar sa v sledovanom období vyvíjali porovnateľné ako obrat a v poslednom roku vzrástli o 12%.

Celkové výnosy v sledovanom období medziročne rástli v roku 2014 o 13% toto zvýšenie je primárne ovplyvnené rovnakým nárastom tržieb za predaj tovaru keďže tvorí cca 98%

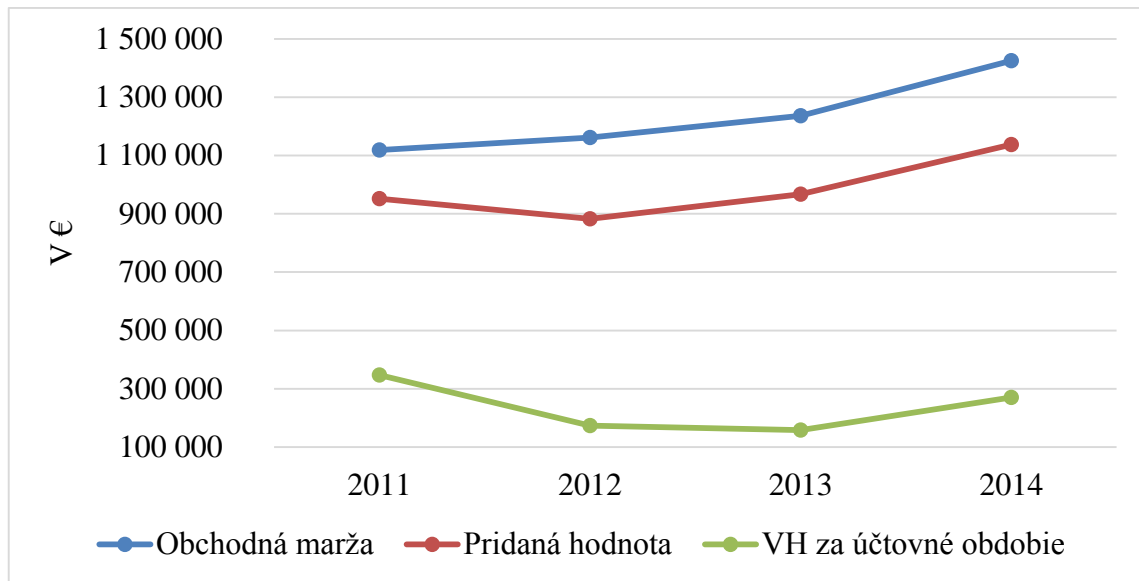
celkových výnosov. Podobne rástli aj celkové náklady spoločnosti v roku 2014 o 10 % toto zvýšenie bolo primárne ovplyvnené spomínaným nárastom nákladov na tovar, ktorí tvoria cca 80 % celkových nákladov a taktiež nárastom výrobnéj spotreby, ktorá sa podieľa na celkových nákladov cca 6%.

## 8.2 Analýza hospodárskych výsledkov spoločnosti

Po analýze ekonomických výsledkov sa v ďalšej časti zameriame na hospodárske výsledky spoločnosti. Získame prehľad o obchodnej marži, pridanej hodnote, výsledkoch hospodárenia z hospodárskej a finančnej činnosti v sledovanom období. Posledná časť patrí najdôležitejšiemu ukazovateľu v spoločnosti, ktorým je výsledok hospodárenia za účtovné obdobie a určuje či spoločnosť plný svoj základný cieľ. Ekonomické výsledky sú spracované pomocou údajov z výkazov ziskov a strát v tabuľke č. 4 a ich prehľad je znázornený v grafe č. 4.

Tabuľka 4 Analýza ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o.  
(vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
Obchodná marža	1 119 255	1 161 284	1 235 874	1 424 586
Pridaná hodnota	951 546	882 249	966 979	1 137 270
VH z hosp. činnosti	443 860	224 054	218 479	349 699
VH z fin. činnosti	-12 022	-3 437	-9 495	-24 735
Mimoriadny VH	-	-	-	-
EBIT	432 915	220 794	209 979	325 250
EBT	431 888	220 617	208 984	324 964
<b>VH za účtovné obdobie</b>	<b>346 731</b>	<b>173 162</b>	<b>158 262</b>	<b>270 587</b>



Obrázok 4 Vývoj ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o.  
(vlastné spracovanie)

Po analýze hospodárskych výsledkov spoločnosti, môžeme hodnotiť jednotlivé ukazovatele pozitívne, obchodná marža medziročne rástla a to v poslednom sledovanom roku až o 15%. Dôvodom je zvyšovanie obratu spoločnosti v sledovanom období prostredníctvom prehĺbovania sortimentu a zvyšovania počtu zákazníkov. Zároveň sa pri tomto náraste obratu zachoval podiel nákladov na predaný tovar, marže čo viedlo medziročnému zvyšovaniu obchodnej marže. Pridaná hodnota sa vyvíjala taktiež pozitívne, napriek miernemu poklesu v roku 2012. Tento pokles bol ovplyvnený prudkým nárastom výrobných spotreby s ktorou súvisel nárast spotreby pohonných hmôt vyvolaný nákupom nových automobilov, v roku 2012 spoločnosť otvorila nové pobočky na Slovensku s týmto faktom súvisel nárast v spotrebe kancelárskych potrieb a spotrebného materiálu, taktiež obstaranie majetku nespĺňajúci kritéria zaradenie do DM a náraste služieb. Potreba nových priestorov sa prejavila v zvýšenej položke nájomné a taktiež slávnostné otváranie týchto pobočiek viedlo k zvýšeniu nákladov na reprezentáciu. Spoločnosť v tomto roku taktiež použila investovala časť peňažných prostriedkov do opráv budov a SHV. Položka ostatné služby sa zvýšila dvojnásobne a to najmä z dôvodu konania workshopov v priebehu roku, ktorých výstupom bolo vypracovanie SWOT analýzy, organizačnej štruktúry, cieľov podniku atď. V tejto položke sa taktiež prejavila pracovná cesta v Číne, kde spoločnosť rokovala s novými dodávateľmi. Následne pridaná hodnota v roku 2014 vzrástla o 17 %. Dôvodom bola stabilizácia výrobných spotreby a zvýšenie obchodnej marže. V analyzovanej spoločnosti z dôvodu práve vysokej výrobných

spotreby nastáva situácia kedy je pridaná hodnota nižšia ako obchodná marža, čo nie je typické.

Spoločnosť dosahuje vo všetkých sledovaných rokoch kladného výsledku hospodárenia, teda zisk to znamená, že spoločnosť plní svoju základnú úlohu. V roku 2012 sa výsledok hospodárenia prepadol o 50%. Dôvodom tohto drastického zníženia je už v predchádzajúcej časti spomenutý pokles pridanej hodnoty, taktiež rástli osobné náklady, keďže firma medziročne prijala 7 nových zamestnancov hlavne z dôvodu potreby ľudského kapitálu v novootvorených pobočkách. Taktiež rástli odpisy novo obstaraných dopravných prostriedkov a novootvorených budov. Významným faktorom bola taktiež položka manká a škody, ktorú tvorili inventúrne rozdiely zistené na konci roku 2011. Toto zníženie priamo súviselo s vysokými investíciami do nových pobočiek a taktiež do výstavby nových skladových priestorov. V roku 2013 klesol VH o ďalších 5% z dôvodu jemného zníženia VH z hospodárskej činnosti a to z dôvodu zvýšenia osobných nákladov a poklesu ostatných výnosov z ostatných činnosti v porovnaní s minulým rokom. Taktiež sa vrástla strata z výsledku hospodárenia finančnej činnosti a to z dôvodu nepriaznivého vývoja menového kurzu pri obchodovaní v cudzích menách. V roku 2014 zisk význame rástol najmä z dôvodu zvyšovania obratu spoločnosti a v stabilizácii pobočiek zavedených v predchádzajúcich rokoch. V tomto roku neprebíhali žiadne strategické investície, ktoré by sa prejavili vo zvýšení nákladov a následne aj do zníženia hospodárskeho výsledku.

### **8.3 Analýza nákladov podľa druhového členenia**

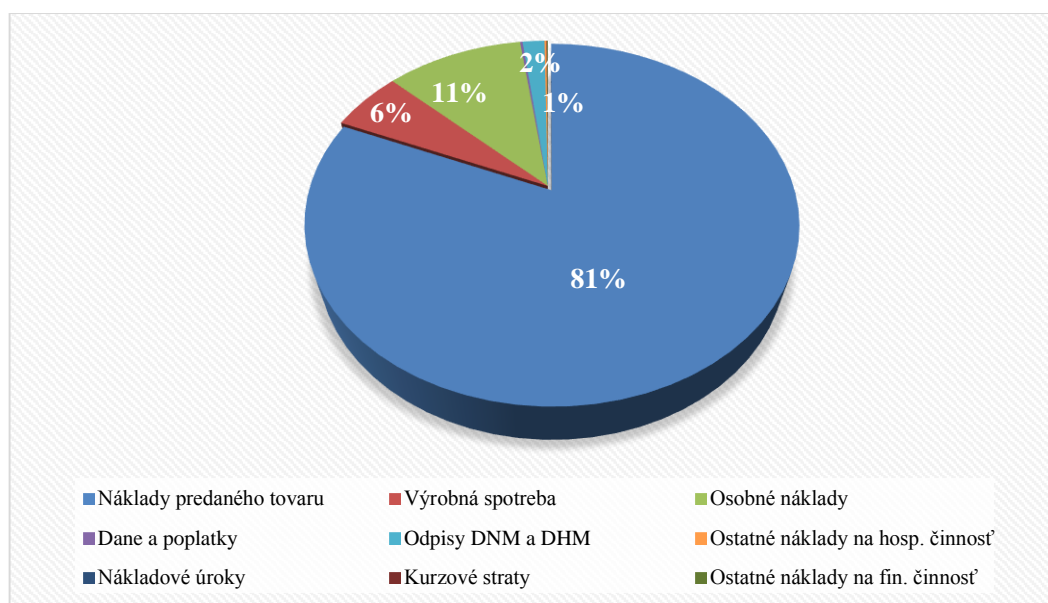
Analýza nákladov podľa druhového členenia bola spracovaná na základe údajov z interného účtovného systému spoločnosti a podáva informácie o štruktúre nákladov, ktoré vstúpili do podniku ako externé a to spotrebou výrobkov, práce a iných služieb. Toto členenie nevyjadruje priamo príčinu nákladov a odpovedá členeniu z výkazu ziskov a strát. Členenie bolo spracované na základe informácií z teoretickej časti.

#### **8.3.1 Štruktúra nákladov podľa druhového členenia**

V prvej časti analýzy nákladov podľa druhového členenia budeme spracovávať štruktúru jednotlivých skupín nákladov v roku 2014. Následne podrobne rozpíšeme, čo konkrétne jednotlivé skupiny nákladov obsahujú aby sme získali predstavu o štruktúre nákladov v podniku. Štruktúru nákladov udáva tabuľka č. 5 a následne je graficky spracovaná na obrázku č. 5.

Tabuľka 5 Štruktúra nákladov podľa druhového členenia spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
Náklady predaného tovaru	3 962 166	4 216 322	4 613 806	5 164 474
Výrobná spotreba	220 762	333 809	332 657	356 428
<i>spotreba materiálu, energie</i>	112 209	143 301	128 950	129 300
<i>služby</i>	108 553	190 508	203 707	227 128
Osobné náklady	438 675	548 865	613 400	684 683
<i>mzdové náklady</i>	315 136	395 997	441 150	493 331
<i>náklady na SP</i>	111 581	137 936	155 452	173 344
<i>sociálne náklady</i>	11 958	14 932	16 798	18 008
Dane a poplatky	11 821	17 931	18 759	12 502
Odpisy DNM a DHM	76 917	104 579	109 790	109 544
ZC predaného DM a mat.	-	143 365	-	-
Tvorba a zúčtovanie OP	297	490	81	-
Ostatné náklady na HČ	11 287	24 413	14 214	10 125
Nákladové úroky	1 027	177	995	286
Kurzové straty	17 201	16 729	11 271	2 626
Ostatné náklady na FČ	1 933	3 956	4 006	3 593
<b>Celkové náklady</b>	<b>4 742 086</b>	<b>5 410 636</b>	<b>5 718 979</b>	<b>6 344 261</b>



Obrázok 5 Štruktúra nákladov podľa druhového členenia v roku 2014 (vlastné spracovanie)

**Náklady predaného tovaru** – táto položka tvorí 81 % celkových nákladov spoločnosti. Predstavuje náklady na predaný tovar v tuzemsku a spoločnosť si tieto náklady rozdeľuje na



jednotlivé analytické účty v závislosti od hospodárskeho strediska. Rovnakým spôsobom vedie aj tržby za tovar čo k zisteniu ziskovosti jednotlivých hospodárskych stredísk. V tejto nákladovej skupine sú taktiež zahrnuté oceňovacie rozdiely, ktoré ale tvoria zanedbateľnú časť. Taktiež obsahuje tovar použitý na reklamácie odberateľov.

**Výrobná spotreba** – má podiel okolo 6 % na celkových nákladoch spoločnosti. Skladá sa zo *spotreby materiálu*, ktorá tvorí cca 2 % celkových nákladov. Najväčšou položkou je spotreba pohonných hmôt, ktorá zahŕňa prepravu tovaru zákazníkom a taktiež spotrebu pohonných hmôt obchodníkov a automobilov pridelených vedeniu firmy. Taktiež zahŕňa kancelárske potreby a spotrebný materiál v jednotlivých HS. Ďalšou podstatnou zložkou sú reklamné premety a propagačný materiál. *Spotreba energií* tvorí iba 0,2% z celkových nákladov. Spoločnosť vedie na analytických účtoch spotrebu elektrickej energie a zemného plynu v jednotlivých HS. *Služby* tvoria cca 4 % celkových nákladov. Medzi najväčšie položky patria opravy a udržiavanie budov a automobilov. Služby taktiež zahŕňajú cestovné náklady a to najmä pracovné cesty obchodníkov, náklady na reprezentáciu, reklamu a propagáciu, školenia a telefónne služby. Najväčší podiel tvorí nájomné na prenájom priestorov v jednotlivých pobočkách. Ostatné služby zahŕňajú podstatnú časť výrobnéj spotreby a v roku 2014 ich tvorili v prevažnej miere náklady na stavebné úpravy v centrále.

**Osobné náklady** – tvoria približne 10 % celkových nákladov. Táto položka zahŕňa mzdové náklady spoločnosti vedené na analytický účtoch podľa jednotlivých HS. Podobne vedie náklady na sociálne zabezpečenie a zákonné sociálne náklady. Určitú časť týchto nákladov tvorí doplnkové dôchodkové poistenie.

**Dane a poplatky** – táto položka tvorí iba 0,20 % celkových nákladov a obsahuje daň z motorových vozidiel, daň z nehnuteľností a taktiež ostatné dane a poplatky.

**Odpisy DNM a DHM** – tvoria takmer 2% celkových nákladov. Najvýraznejšiu položku odpisov firmy tvoria odpisy dopravných prostriedkov. Ďalšiu položku tvoria odpisy stavieb a odpisy ostatného hmotného majetku. Spoločnosť na analytických účtoch tie odpisy priraďuje k jednotlivým hospodárskym strediskám.

**ZC predaného majetku** – táto položka sa v roku 2014 v spoločnosti nenachádzajú naposledy bola využitá v roku 2012 pri odpredávaní automobilu a regálov.

**Ostatné náklady na hospodársku činnosť** – tvoria iba zhruba 0,2 % percenta celkových nákladov. Takmer polovičnú časť tvoria náklady na poisťné, ktoré obsahujú prevažne poisťenie automobilov a zodpovednosti za škodu, sú vedené k jednotlivým HS. Táto skupina

taktiež obsahuje inventúrne rozdiely účtované vždy na konci roka po inventúre majetku. Taktiež obsahuje manká a škody.

**Nákladové úroky** – tvoria zanedbateľnú časť celkových nákladov a obsahujú úroky z automobilov obstarané formou lízingu.

**Kurzové straty** – táto položka tvorí taktiež zanedbateľnú časť celkových nákladov. Spoločnosť vedie účet v českých korunách a v dolároch, ktoré využíva pri nakupovaní tovaru zo zahraničia z tohto dôvodu vznikajú v podniku kurzové straty.

**Ostatné náklady na finančnú činnosť** – tieto náklady tvoria menej ako jedno percento celkových nákladov. A v prevažnej miere sú tvorené bankovými poplatkami, ktoré vznikajú z dôvodu využívania internet bankingu. V poslednom roku bola taktiež umožnená platba terminálom na jednotlivých pobočkách z ktorých si banka strháva províziu a spoločnosť ju eviduje na analytickom účte.

### 8.3.2 Vertikálna analýza nákladov podľa druhového členenia

V tejto časti bude spracovaná vertikálna analýza nákladov podľa druhového členenia. Táto analýza spočíva v tom, že jednotlivé skupiny nákladov budeme skúmať v závislosti s celkovými nákladmi a vyjadríme ich podiel. Tabuľka č. 6 zobrazuje spracovanú vertikálnu analýzu.

Tabuľka 6 Vertikálna analýza nákladov spoločnosti ABC, s. r. o.  
podľa druhového členenia (vlastné spracovanie)

	2011	2012	2013	2014
Náklady predaného tovaru	83,55%	77,93%	80,68%	81,40%
Výrobná spotreba	4,66%	6,17%	5,82%	5,62%
<i>spotreba materiálu, energie</i>	2,37%	2,65%	2,25%	2,04%
<i>služby</i>	2,29%	3,52%	3,56%	3,58%
Osobné náklady	9,25%	10,14%	10,73%	10,79%
<i>mzdové náklady</i>	6,65%	7,32%	7,71%	7,78%
<i>náklady na SP</i>	2,35%	2,55%	2,72%	2,73%
<i>sociálne náklady</i>	0,25%	0,28%	0,29%	0,28%
Dane a poplatky	0,25%	0,33%	0,33%	0,20%
Odpisy DNM a DHM	1,62%	1,93%	1,92%	1,73%
ZC predaného DM a mat.	0,00%	2,65%	0,00%	0,00%
Tvorba a zúčtovanie OP	0,01%	0,01%	0,00%	0,00%
Ostatné náklady na HČ	0,24%	0,45%	0,25%	0,16%
Nákladové úroky	0,02%	0,00%	0,02%	0,00%
Kurzové straty	0,36%	0,31%	0,20%	0,04%
Ostatné náklady na FČ	0,04%	0,07%	0,07%	0,06%
<b>Celkové náklady</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 6 podiel jednotlivých skupín nákladov na celkových nákladoch sa v priebehu sledovaného obdobia výraznejšie nemenil a zostáva viac menej rovnaký. Vo *výrobnej spotrebe* pomaly stúpa podiel služieb kým spotreba materiálu energií klesá. Tento trend je zapríčinení najmä stabilizáciou spotreby pohonných hmôt a taktiež pri náraste spotrebe kancelárskych potrieb a spotrebného materiálu klesali náklady na reklamné premyty a majetok nespĺňajúci kritéria DM, ktorý obsahuje prevažne nákup notebookov, regálov, rebríkov, vozíkov a podobného majetku. Spotreba energií sa v posledných rokoch takmer vôbec nemenila. Nárast služieb je ovplyvnení najmä výrazným nárastom nájomného v posledných rokoch, keďže firma prenajíma priestory na prevádzkovanie novootvorených pobočiek. V zmene služieb sa tak isto prejavila účasť na výstave Aquatherm v Nitre. Podiel

osobných nákladov v spoločnosti sa medziročne zvýšil najmä z dôvodu uzatvorenia pracovného pomeru s novými zamestnancami v posledných rokoch a taktiež zvyšovaním hrubej mzdy zaučeným zamestnancov, ktorý z dôvodu zvyšovania obratu a veľkosti spoločnosti majú väčšiu zodpovednosť a kompetencie.

### 8.3.3 Horizontálna analýza nákladov podľa druhového členenia

V nasledujúcej časti bude spracovaná horizontálna analýza nákladov podľa druhového členenia. V tejto analýze zisťujeme o koľko percent sa jednotlivé skupiny nákladov zmenili v porovnaní s predchádzajúcim rokom. Nasledujúca tabuľka č. 7 obsahuje spracovanú horizontálnu analýzu.

Tabuľka 7 Horizontálna analýza nákladov podľa druhové členenia spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

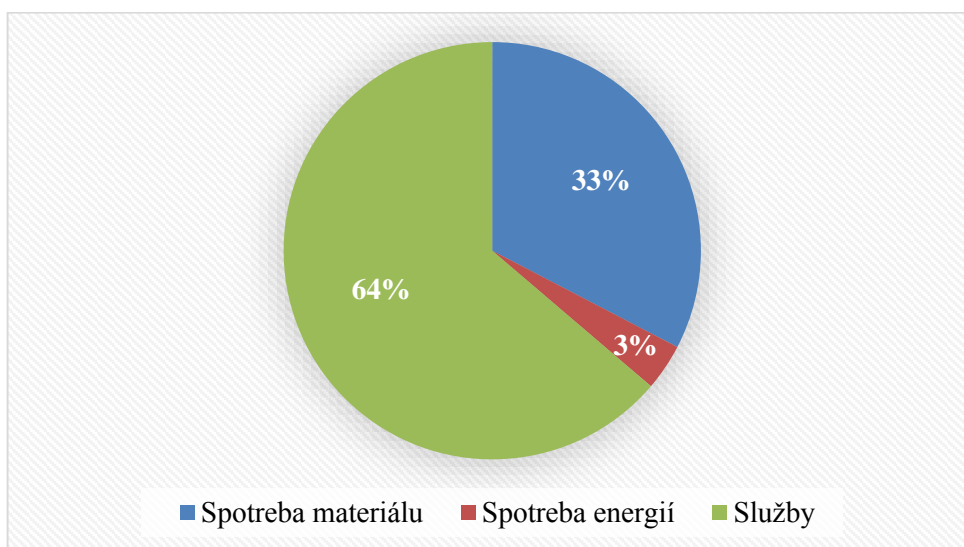
	<b>12/11</b>	<b>13/12</b>	<b>14/13</b>
Náklady predaného tovaru	6,41%	9,43%	11,94%
Výrobná spotreba	51,21%	-0,35%	7,15%
<i>spotreba materiálu, energie</i>	27,71%	-10,01%	0,27%
<i>služby</i>	75,50%	6,93%	11,50%
Osobné náklady	25,12%	11,76%	11,62%
<i>mzdové náklady</i>	25,66%	11,40%	11,83%
<i>náklady na SP</i>	23,62%	12,70%	11,51%
<i>sociálne náklady</i>	24,87%	12,50%	7,20%
Dane a poplatky	51,69%	4,62%	-33,35%
Odpisy DNM a DHM	35,96%	4,98%	-0,22%
ZC predaného DM a mat.	0,00%	0,00%	0,00%
Tvorba a zúčtovanie OP	64,98%	-83,47%	-100,00%
Ostatné náklady na HČ	116,29%	-41,78%	-28,77%
Nákladové úroky	-82,77%	462,15%	-71,26%
Kurzové straty	-2,74%	-32,63%	-76,70%
Ostatné náklady na FČ	104,66%	1,26%	-10,31%
<b>Celkové náklady</b>	<b>14,10%</b>	<b>5,70%</b>	<b>10,93%</b>

Ako sme spomínali už v analýze ekonomických výsledkov spoločnosti, *náklady predaného tovaru* medziročné rástli z dôvodu priameho prepojenia na obrat spoločnosti, ktorého zvýšenie bolo ovplyvnené zväčšením sortimentu tovarov a taktiež zvýšením počtom zákazníkov pri rovnakej marži. Najväčší nárast *výrobnej spotreby* bol v roku 2012 a to o 50 % z dôvodu zvýšenia spotreby materiálu v podniku, ktorá bola ovplyvnená obstaraním nových automobilov a zavedením nových pobočiek. Z rovnakých dôvodov bol zaznamenaný nárast spotreby

energií a taktiež ostatných služieb. V ďalších rokoch sa už výrobná spotreba tak výrazne nemenila. Skupina *osobných nákladov* v roku 2012 vzrástla o 25 % z dôvodu personálneho zabezpečenia nových pobočiek. V ďalších rokoch rástla miernejšie o cca 12 % a to z dôvodu zvyšovania počtu zamestnancov, ktoré súviselo s pozitívnym vývojom spoločnosti najmä obratu. Takmer priamo úmerne sa vyvíjali náklady na SP a sociálne náklady. Skupina *dane a poplatky* najviac rástla taktiež v roku 2012 a to o viac ako 50 % dôvodom bolo rovnomerné zvýšenie dane z nehnuteľnosti, ktoré súviselo s vybudovaním nových skladových priestorov v roku 2011. Taktiež vzrástla daň z motorových vozidiel o 25 % v súvislosti s obstaraním nových vozidiel. Ostatné dane a poplatky vzrástli v tomto roku o 75% z dôvodu jednorazovej platby súdnych poplatkov. Skupina *ostatné náklady na hospodársku činnosť* prudko vzrástli o viac ako 100 % a to kvôli mankám a škodám spôsobenými inventúrnymi rozdielmi na koncu roku. V ďalších rokoch nasledoval pokles keďže položka manká a školy sa prepadla takmer o polovicu. Položka *nákladových úrokov* sa medziročne výrazne mení v závislosti od počtu aut obstaraných formou lízingu. *Kurzové straty* tiež výrazne fluktuujú v závislosti od pohybu kurzov jednotlivých mien. Spoločnosť sa snažila tieto straty minimalizovať vedením účtu v dolároch a českých korunách. Ale vo všeobecnosti sa jedná o položku, ktorú spoločnosť nemôže priamo ovplyvniť. *Ostatné náklady na finančnú činnosť* prudko narástli v roku 2012 pretože novodobé trendy vyžadujú bezhotovostný bankový styk za ktorý sú platené bankové poplatky. A taktiež spoločnosť v roku 2012 bolo obstarané havarijne poistenie k automobilu. Objem bankových poplatkov sa po roku 2012 výraznejšie nezmenil.

## 8.4 Výrobná spotreba

V tejto časti sa budeme podrobnejšie venovať skupine nákladov výrobná spotreba. A to aj napriek tomu, že sa jedná o obchodný podnik, ktorý nemá výrobné kapacity. Treba zdôrazniť, že sa jedná o náklady nevzťahujúce sa priamo k nakupovanému tovaru. Dôvodom podrobnejšej analýzy je rozsiahlosť danej skupiny, kde podrobnejšia analýza môže v konečnom dôsledku viesť k určeniu problematických oblastí riadenia nákladov a vytvorí tak priestor na ich znižovanie a optimalizáciu. Na obrázku č. 6 je graficky znázornená štruktúra výrobné spotreby v spoločnosti.



Obrázok 6 Štruktúra výrobné spotreby v spoločnosti ABC, s. r. o.  
(vlastné spracovanie)

Výrobná spotreba bude rozdelená do dvoch častí z dôvodu veľkej obsiahlosti jednotlivých položiek. Prvá časť bude zameraná na analýzu spotreby materiálu a energií, kým časť druhá analýze služieb. Tabuľka č. 8 predstavuje rozpis spotreby materiálu a energií v spoločnosti. V následnej analýze bude pozornosť venovaná najmä hodnotovo výraznejším položkám.

Tabuľka 8 Spotreba materiálu a energií v spoločnosti ABC, s. r. o.  
(vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
<b>Spotreba materiálu</b>	<b>102 023</b>	<b>125 979</b>	<b>114 724</b>	<b>116 422</b>
Pohonné hmoty	62 782	71 021	72 172	73 703
Opravy a údržba majetku	7 499	2 992	6	23
Kancelárske potreby	11 451	20 865	14 991	22 492
<i>Kancelárske potreby - 01</i>	<i>8 693</i>	<i>16 177</i>	<i>12 298</i>	<i>19 053</i>
Obalový materiál	-	-	-	361
Ochranné pomôcky a hygienické potreby	110	250	786	392
Pracovné odevy	-	-	-	900
Auto chemikálie a mazivá	1 240	464	700	728
Reklamné predmety	6 124	420	12 636	10 597
Materiál na výstavné panely	1 455	938	932	645
Propagačný materiál	1 084	774	-	1 544
Vzorky dodaného tovaru	-	874		
Majetok nespĺňajúci kritéria DM	10 278	28 255	12 501	5 037
<b>Spotreba energií</b>	<b>8 536</b>	<b>12 026</b>	<b>13 773</b>	<b>12 877</b>
Spotreba el. energie	5 247	6 608	6 120	6 240
<i>Spotreba el. energie - 01</i>	<i>5 247</i>	<i>6 034</i>	<i>5 058</i>	<i>4 518</i>
Spotreba zemného plynu	1 286	2 661	4 650	4 108
<i>Spotreba zemného plynu - 01</i>	<i>1 286</i>	<i>2 178</i>	<i>2 258</i>	<i>2 152</i>
Spotreba energie - zrážky	1 209	1 219	1 331	1 237
Spotreba energie - vodné	122	483	191	340
Spotreba energie - drevené palety	672	1 055	1 481	952

*Spotreba materiálu* v roku 2014 tvorila 33 % výrobnjej spotreby a v porovnaní s prechádzajúcimi rokmi sa tento podiel znižoval na úkor služieb aj napriek tomu, že spotreba materiálu dosahovala medziročný nárast. Najväčšiu časť tvorí *spotreba pohonných hmôt* a to okolo 20 % a po jej náraste o 21 % v roku 2012 jej výška stagnovala. Nárast bol spôsobený obstaraním nových prepravných automobilov, ktorým firma reagovala na zväčšujúci sa počet zákazníkov, obratu a pravidelnejším dodávaním tovaru odberateľom, keďže spokojnosť zákazníkov je pre firmu prioritou. *Kancelárske potreby a spotrebný materiál* tvorí okolo 6% výrobnjej spotreby. Najväčší nárast bol zaznamenaný v roku 2012, ktorý súvisel so zvýšeným počtom hospodárskych stredísk a v ďalších rokoch sa výraznejšie nemenili spoločnosť vedie na analytických účtoch spotrebu kancelárskych potrieb ku každému hospodárskemu stredisku zvlášť. *Reklamné predmety* tvoria zhruba 3 % výrobnjej spotreby a ich výška sa medziročne

mení v závislosti od ich potreby. Položka *majetku nespĺňajúceho kritéria zaradenia DM* znamenala najväčší nárast v roku 2012, ktorý súvisel s nakúpením majetku do novootvorených pobočiek. *Spotreba energií* tvorí iba 4 % výrobnéj spotreby a spoločnosť vedie na analytických účtoch osobitne spotrebu elektrickej energie a zemného plynu pre jednotlivé hospodárske strediská.



Tabuľka č. 9 obsahuje podrobne rozpísanú spotrebu služieb v podniku. Jednotlivé položky tabuľky spoločnosť vedie na analytických účtoch.

Tabuľka 9 Služby v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
<b>Služby</b>	<b>108 512</b>	<b>189 905</b>	<b>204 190</b>	<b>227 419</b>
Opravy a udržiavanie	19 832	32 532	28 447	25 318
<i>Opravy a udržiavanie budov</i>	-	2 791	3 518	4 686
<i>Opravy SHV</i>	-	11 642	649	299
<i>Opravy a udržiavanie áut</i>	-	-	24 278	20 113
Cestovné SPOLU	4 659	7 992	6 063	5 730
<i>Cestovné - 01</i>	4 618	7 536	5 988	5 496
Náklady na reprezentáciu	6 228	10 921	2 960	3 194
<i>Náklady na reprezentáciu - 01</i>	5 306	10 352	2 417	2 011
Ostatné služby	-	-	-	200
Telefónne hovory	10 892	12 443	11 724	11 994
Telefónne hovory - 01	8 185	8 615	7 883	7 934
Telefónne hovory - 02	2 707	2 968	2 487	2 833
Prepravné a poštovné	1 854	3 120	1 534	1 711
<i>Prepravné a poštovné -01</i>	1 766	2 280	1 371	1 559
Nájomné spolu	26 045	48 267	70 338	84 451
<i>Nájomné - 01</i>	10 250	1 265	2 056	13 794
<i>Nájomné - 02</i>	15 795	19 731	26 549	29 757
<i>Nájomné - 03</i>	-	12 930	21 733	22 567
<i>Nájomné - 04</i>	-	14 341	20 000	18 333
Majetok nespĺňajúci kritéria NM	333	2 647	2 316	1 900
Ostatné služby sprostredkovanie	-	133	2 844	165
Reklama a propagácia	-	1 932	17 388	3 571
<i>Reklama a propagácia - 01</i>	-	1 268	16 090	2 091
<i>Reklama a propagácia - 02</i>	-	624	1 298	1 480
Mýtné poplatky	3 625	3 787	4 033	6 150
Certifikácie, skúšobné	1 097	1 178	435	415
Ostatné služby	33 947	64 269	42 687	49 278
<i>Ostatné služby - 01</i>	28 627	58 218	37 185	40 481
<i>Ostatné služby - 02</i>	5 320	3 236	1 298	1 422
<b>VÝROBNÁ SPOTREBA</b>	<b>219 071</b>	<b>327 910</b>	<b>332 687</b>	<b>356 718</b>

Služby mali v roku 2014 podiel viac ako 63 % v poslednom analyzovanom roku a ich podiel medziročne rástol a to z dôvodu rastu jednotlivých položiek. Najväčšiu časť služieb tvorí *nájomné* a to dosiahlo v poslednom roku až takmer 24 %, ako môžeme vidieť v tabuľke položka *nájomné* medziročne rástla najmä z dôvodu potreby predajných a skladovacích

priestorov v jednotlivých pobočkách. Najväčší nárast bol v roku 2012 kedy boli tieto pobočky založené. Ďalšiu podstatnú položku tvoria *opravy a udržiavanie* a to najmä áut, tieto náklady sú spojené najmä so servisom a opravou jednotlivých automobilov využívajúcich k podnikaniu. V roku 2014 mali podiel okolo 6% na výrobnéj spotrebe. Položka *telefónne hovory* sa podieľa na jednotlivých nákladoch vo výške okolo 4 % a jej hodnota sa v sledovanom období výrazne nemenila. *Ostatné služby* tvoria v každom roku podstatnú položku a to okolo 13 % výrobnéj spotreby a hlavne v roku 2014. Spoločnosť v posledných rokoch začala organizovať aj *školenia* pre svojich odberateľov a po odpočítaní nákladov je schopná dosahovať z organizovania týchto akcií zisk. Ostatné položky uvedené v tabuľky tvoria len malú časť celkových nákladov a preto sa nimi v danej práci nebudeme ďalej zaoberať.

## 8.5 Analýza nákladov na dopravu

Po dôslednom spracovaní analýzy jednotlivých nákladových položiek je očividné, že spoločnosť viaže veľa peňažných prostriedkov do dopravy s čím sú spojené vysoké ročné náklady. Zároveň, tieto náklady spoločnosť nezahŕňa do cien svojich výrobkov z dôvodu vysokej konkurencie na trhu. V tejto časti práce budú vyčíslené celkové ročné náklady spoločnosti vynaložené dopravu, ktoré budú podkladom optimalizačných riešení v záverečných odporúčaníach. Tabuľka č. 10 obsahuje spracované náklady vynaložené na dopravu tovaru odberateľom v roku 2014.

Tabuľka 10 Náklady spoločnosti ABC, s. r. o. vynakladané na dopravu tovaru (vlastné spracovanie)

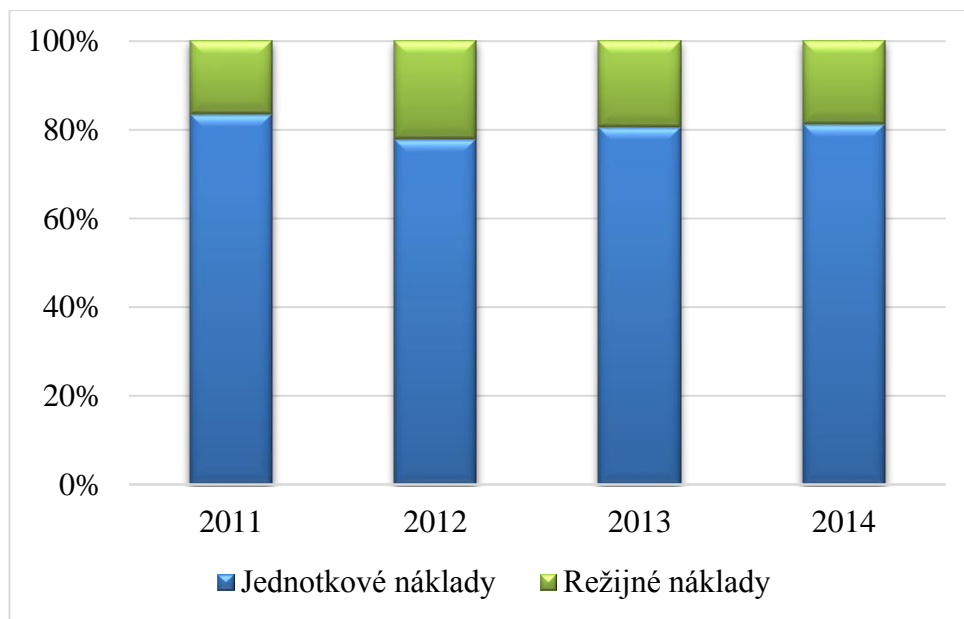
(v €)	2014
Pohonné hmoty	52 093
Autochemikálie a mazivá	510
Opravy a udržiavanie áut	13 710
Mýto	6 150
Umytie automobilov	175
Mzdové náklady šoférov	130 837
Daň z motorových vozidiel	4 492
Odpisy	28 200
Poistné	1 651
<b>Spolu</b>	<b>237 818</b>

Spoločnosť v poslednom sledovanom roku na dopravu vynaložila 237 818 €. *Mzdové náklady šoférov* obsahujú cenu práce všetkých šoférov spoločnosti, spoločnosť zamestnáva na

TPP 8 šoférov z toho z toho šesť pracuje v centrále spoločnosti, jeden v pobočke na východnom Slovensku, a jeden na strednom Slovensku, kde navyše vypomáhal ďalší šofér, ktorý pracoval na základe zmluvy o vykonaní práce. Spotrebu *pohonných hmôt* spoločnosť sleduje na jednotlivých analytických účtoch priradených k vozidlám. Z celkového počtu 22 áut spoločnosť využíva na prepravu tovaru 13 dopravných prostriedkov ostatné vozidlá využívajú obchodníci na pracovné cesty a taktiež vedenie spoločnosti. Z toho sedem v centrále spoločnosti, štyri na strednom Slovensku a dva na východe. Treťou najväčšou položkou dopravných nákladov sú *odpisy*, spoločnosť stále odpisuje v centrále spoločnosti 5 vozidiel, ktoré budú ale postupne plne odpísané v budúcom roku, v ostatných pobočkách sú vozidlá odpísané s výnimkou jedného na strednom Slovensku, ktoré bude opísané v decembri tohto roka. *Opravy a udržiavanie áut* spoločnosť sleduje rovnako ako PHM na analytických účtoch priradených k jednotlivým automobily. V priebehu sa budú tieto náklady v pravdepodobne zvyšovať, keďže väčšina áut bude odpísaných a budú náchylnejšie k opravám. Vozidlá z celkovou hmotnosťou vyššou ako 3,5 tony musia na vybraných úsekoch ciest a diaľnic platiť od roku 2012 *mýto*. Túto podmienku spĺňajú v spoločnosti štyri vozidlá, za ktoré sa platí mesačné mýto v závislosti od počtu najazdených kilometrov. Spoločnosť taktiež v poslednom odviedla *daň z motorových vozidiel* vo výške 4 492 €. Do nákladov vynaložených na dopravu v určitom podiele vstupujú aj náklady na umytie automobilov a taktiež auto chemikálie, kam patria napríklad zmesi do odstrekočiacich. Posledná položka poistné, zahŕňa havarijne poistenie jednotlivých automobilov.

## 8.6 Režijné a jednotkové náklady

V tejto časti rozdelíme celkové náklady spoločnosti na jednotkové a režijné. Jednotkové náklady môžeme určiť priamo na jednotku ponúkaného tovaru kým režijné slúžia na zabezpečenie chodu podniku ako celku a nedajú sa priamo priradiť ku konkrétnemu tovaru. Štruktúru nákladov v sledovanom období spoločnosti graficky zobrazuje obrázok č. 7.



Obrázok 7 Vývoj podielu režijných a jednotkových nákladov v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

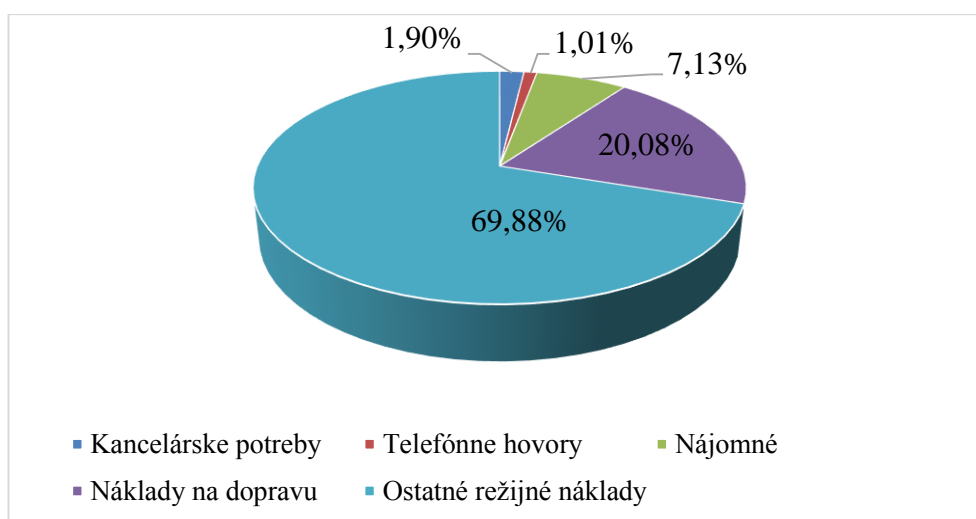
Na grafe č. 7 môžeme vidieť, že prevažnú časť celkových nákladov firmy v roku 2014 tvoria náklady jednotkové a to vo výške 81 %. Táto štruktúra vyplýva z obchodného charakteru firmy, kedy sa náklady na predaný tovar rovnajú jednotkovým nákladom. Na druhú stranu náklady režijné tvoria 19 % a zahŕňajú ostatné nákladové položky, napr. spotreba pohonných hmôt, kancelárskych potrieb, energií, nájomné, mzdové náklady a iné. Podiel režijných a jednotkových nákladov sa v sledovanom období výraznejšie nemenil. Najväčší podiel tvorili jednotkové náklady v roku 2011 a to 83,5%. Naopak najmenší v roku 2012 iba 78% kedy bol tento pomer ovplyvnení najmä prudkým nárastom režijných nákladov vynaložených z dôvodu rozširovania firmy o ďalšie pobočky naprieč Slovenskom a rozširovaním sklado- vých priestorov.

### 8.6.1 Náklady najvýraznejšie sa podieľajúce na režijných nákladoch

V súvislosti s predchádzajúcim rozdelením nákladov na režijné a jednotkové sa budeme v tejto časti podrobnejšie venovať nákladom režijným. Na základe poznatkov z teoretickej časti firmy, ktoré riadia tieto náklady efektívnejšie dokážu ročne ušetriť až 7 % celkových nákladov. V nasledujúcej tabuľke je vypracovaný podiel najvýraznejších zložiek režijných nákladov, ktorý bude slúžiť v ďalšej časti na jej optimalizáciu.

Tabuľka 11 Najvýraznejšie položky režijných nákladov spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

(v €)	2011	2012	2013	2014
<b>Režijné náklady</b>	<b>779 623</b>	<b>1 193 824</b>	<b>1 105 092</b>	<b>1 184 279</b>
Kancelárske potreby	11 451	20 865	14 991	22 492
Telefónne hovory	10 892	12 443	11 724	11 994
Nájomné	26 045	48 267	70 338	84 451
Náklady na dopravu	155 925	238 765	221 018	237 818



Obrázok 8 Štruktúra režijných nákladov v roku 2014 spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)

Ako môžeme vidieť v tabuľke č. 11 najväčší podiel na režijných nákladoch tvoria náklady na dopravu tovaru odberateľom a to až 20 % režijných nákladov. Tieto údaje sme získali na základe analýzy v predchádzajúcej časti bakalárskej práce. Ďalšiu podstatnú náležitosť tvoria náklady nájomného, ktoré sú pre spoločnosť nutné z dôvodu potreby predajných a skladových priestorov jednotlivých pobočiek v rámci Slovenska. Kancelárske potreby tvoria okolo 2 % režijných nákladov a telefónne hovory okolo 1 %. Štruktúra jednotlivých nákladov sa v spoločnosti v sledovanom období výraznejšie nezmenila.

## 8.7 Analýza riadenia nákladov vo firme

V tejto časti bakalárskej práci sa budem venovať analýze súčasného riadenia nákladov v spoločnosti ABC, s. r. o. Táto časť bola spracovaná po rozhovore s riaditeľom spoločnosti a s kolegami.

Spoločnosť pri riadení nákladov využíva najmä druhové členenie nákladov, tieto informácie sú získavané z interného účtovného systému a na základe tohto členenia je sledované čo bolo spotrebované v rámci jednotlivých nákladových druhov ako napr. spotreba tovaru, energií, mzdových nákladov, odpisov. Pre lepšiu prehľadnosť a kontrolu je využívaná podrobná analytická evidencia jednotlivých účtov. Z dôvodu obmedzenia používania druhového členenia vo vnútropodnikových procesoch pri riadení spoločnosť využíva taktiež účelové členenie nákladov, ktoré sa zameriava na kontrolu hospodárnosti. Spoločnosť konkrétne využíva členenie nákladov podľa miesta ich vzniku. Pri účtovaní jednotlivých nákladov sa vždy pridáva, ku ktorému hospodárskemu stredisku náklady prináležia. Spoločnosť takto rozdeľuje náklady 5 hospodárskych stredísk, kde každé stredisko tvorí jedna pobočka spoločnosti. Na základy týchto informácií je spoločnosť schopná určiť kde náklady vznikli, ako sa vyvíjajú a taktiež je možné sledovať ziskovosť jednotlivých stredísk.

Keďže sa jedná o obchodnú firmu, tak spoločnosť využíva výrazne zjednodušené kalkulácie cien oproti výrobným firmám. V pri stanovovaní cien sa primárnej drží nakupovanej ceny tovaru pri ktorej zohľadňuje menový kurz, keďže väčšina tovaru je dovážaná zo zahraničia. Súčasťou ceny je pri dovoze tovaru najmä z Číny aj clo. Doprava najprv lodnou prepravou do Európy potom následne kamiónovou prepravou priamo až do centrálného skladu spoločnosti je taktiež zahrnutá v cene. Pri dovoze tovaru z Európy je využívaná výhradne kamiónová preprava. K týmto nákladom sa pripočíta marža, ktorá sa líši v závislosti od druhu tovaru. Väčšinou sa pohybuje na úrovni okolo 20 %. Spoločnosť v súčasnosti nepoužíva žiadne presne stanovené kalkulačné metódy, to znamená, že spoločnosť nemá prehľad ako jednotlivé tovary prispievajú k tvorbe zisku. Navyše, z tohto dôvodu nie sú alokované režijné náklady do cien jednotlivých tovarov. V súčasnej situácii je marža spoločnosti aj spolu s objemom obratu dostatočne vysoká na to aby tieto náklady pokryla. Problém môže nastať ak by sa situácia zmenila pretože spoločnosť nemá vyčíslené, ktoré tovarové skupiny najviac prispievajú k úhrade režijných nákladov.

Spoločnosť sleduje a kontroluje náklady vynaložené v jednotlivých rokoch na základe tzv. internej výsledovky, ktorú generuje interný účtovný program. Táto výsledovka ponúka prehľad ročne vynaložených nákladov v jednotlivých hospodárskych strediskách. Riaditeľ spoločnosti na základe tejto výsledovky sleduje medziročný vývoj jednotlivých nákladových skupín. Pozornosť je venovaná prevažne výrazne sa meniacim nákladovým položkám ale pri tejto analýze nie je využívaný žiadny metodický postup a nejedná sa o dôkladnú a systematickú analýzu.

Spoločnosť pri plánovaní nákladov na budúci rok používa ako podklad údaje z predchádzajúcich rokov. Tieto náklady sa sledujú v rámci jednotlivých hospodárskych stredísk. K týmto nákladom sa pripočítajú položky, ktoré by mali viesť v nasledujúcom roku ku zvýšeniu určitých nákladových skupín. Ak sú chystané väčšie investície, ktoré sa prejaví v zvýšení nákladov v nasledujúcich rokoch spoločnosť tieto náklady kompenzuje zvýšením obratu daného hospodárskeho strediska aby bolo týmto nárastom schopná pokryť zvýšené náklady a dosiahnuť zisku. Jednotlivé hospodárske strediská, dostávajú tzv. ročné obrátové plány, ktoré musia dosiahnuť aby bola pobočka zisková. Na základe plnenia týchto plánov sú jednotlivé strediská odmeňované.

Riadeniu a plánovaniu režijných nákladov sa spoločnosť priamo nevenuje a sleduje ich iba prostredníctvom ročných prehľadov v internej výsledovke.

## 9 ZHODNOTENIE VÝSLEDKOV ANALÝZY

V prvej časti analýzy ekonomických a hospodárskych výsledkov som zistila, že napriek tomu, že sa jedná o čisto obchodnú spoločnosť časť výnosov spoločnosti obsahuje položka výroba prostredníctvom prenajímania voľných priestorov a usporadúvaní školení. Pozitívne hodnotím, že obrat spoločnosti každým rokom rastie a s tým je spojený aj každoročný nárast nákladov. Časť nákladov tvorí aj výrobná spotreba napriek tomu, že sa jedná o obchodnú spoločnosť a zahŕňa najmä spotrebu pohonných hmôt, kancelárskych potrieb, spotrebného materiálu a energií. Hodnotím pozitívne, že napriek situácii na trhu marža v sledovanom období v spoločnosti neklesala. Čo sa týka hospodárskych výsledkov medziročne rastie obchodná marža a aj pridaná hodnota vo firme. Spoločnosť taktiež plní základnú funkciu a tou jej stabilné dosahovanie zisku, ktoré býva v jednotlivých rokoch ovplyvnené najmä investíciami.

V ďalšej časti analýzy som sa zamerala na analýzu nákladov podľa druhového členenia, ku ktorému som využívala informácie z interného účtovného systému. Na základe tejto analýzy som zistila štruktúru nákladov v podniku a navyše, ktoré položky sa na celkových nákladoch podieľajú najviac a taktiež ako sa jednotlivé náklady medziročne menili. Je dôležité spomenúť, že v sledovanom období sa podiel jednotlivých skupín nákladov na celkových výraznejšie nemenil a ak aj áno, táto zmena bola vyvolaná jednorazovo. Najväčšiu mierou sa na celkových nákladoch podieľajú náklady na predaný tovar čo jej ovplyvnené obchodným zameraním spoločnosti. Podstatnú časť celkových nákladov tvoria taktiež osobné náklady a to okolo 10 % a taktiež výrobná spotreba takmer 6 % a to aj napriek tomu, že sa nejedná o výrobnú spoločnosť. Štruktúra výrobnéj spotreby je v podniku najzložitejšia a vo finančnom účtovníctve je vedená na širokej škále analytických účtov. Práve z tohto dôvodu som sa venovala podrobnejšie výrobnéj spotrebe v ďalšej časti analýzy. Ostatné položky nákladov podľa druhového členenia som z hľadiska možnej optimalizácie nepovažovala za dôležité a preto som sa im po spracovaní analýzy podrobnejšie nevenovala.

Po podrobnejšej analýze výrobnéj spotreby, ktorej výsledkom bola taktiež jej štruktúra a medziročné zmeny som zistila, že služby a spotreba materiálu tvoria jej prevažnú časť. Podiel spotreby materiálu sa medziročne znižoval v porovnaní so službami a to najmä kvôli medziročnému nárastu nájomného, ktoré súviselo s novozaloženými pobočkami. Najvýraznejšiu položku výrobnéj spotreby tvorí spotreba pohonných hmôt, ktorá súvisela s obstaraním nových automobilov na prepravu tovaru. Podstatnú časť taktiež tvorila spotreba kancelárskych



potrieb a spotrebného materiálu. Čo sa týka služieb najväčšiu časť tvorí nájomné na skladové a predajné priestory. Výraznú časť tvoria náklady na opravy a udržiavanie hnutelných vecí, prevažne automobilov a telefónne hovory.

V rámci svojej analýzy som postupovala stále hlbšie do štruktúry nákladov a po predchádzajúcej analýze som dospela k názoru, že veľkú časť nákladov spoločnosti tvoria náklady vynaložené na dopravu tovaru odberateľom a tieto náklady nie sú alokované v cenách. Na základe zistených informácií som vyčíslila hodnotu ročných nákladov na dopravu, ktoré obsahujú už spomínanú výraznú položku pohonných hmôt, ale taktiež opravy, mzdy vodičov atď. V tejto časti vidím priestor v znižovaní nákladov a to prostredníctvom moderných spôsobov riadenia nákladov ako je v teoretickej časti spomenutý outsourcing. Spoločnosť by mala tejto položke venovať v nasledujúcich rokoch pozornosť z dôvodu znižovania nákladov a v poslednej časti sa budem venovať konkrétnym návrhom na ich zníženie.

Poslednú časť analýzy som venovala rozdeleniu nákladov z hľadiska objemu výkonov na jednotkové a režijné. Na základe tejto analýzy som následne spracovala analýzu nákladov, ktoré sa najvýraznejšie podieľajú na režijných nákladoch, pretože práve tieto náklady je možné v spoločnosti úspešne minimalizovať na základe informácií spracovaných v teoretickej časti. Jedná sa kancelárske potreby, telefónne hovory, nájomné a už vyššie spomenuté náklady na dopravu.

Ako najproblematickejšiu oblasť riadenia nákladov by som po spracovaní analýzy označila ich plánovanie na ďalšie obdobie pri ktorom spoločnosť postupuje naopak ako sa uvádza v odbornej literatúre spoločnosť začína plánovaním od predpokladanej výšky nákladov, ktorým následnej prispôbuje veľkosť obratu. Spoločnosť taktiež nevyužíva výhody manažérskeho účtovníctva a náklady sleduje a kontroluje prevažne pomocou nástrojov finančného účtovníctva, ktoré ma značne obmedzenú vypovedaciu hodnotu. Spoločnosť má taktiež medzery v riadení kalkulácií a stanovovaní cien, keďže v nich spoločnosť nekalkuluje s režijnými nákladmi ako napr. vynakladaných na dopravu.

Z vyššie spomenutých skutočností vyplýva, že spoločnosť má najväčšie rezervy v nasledujúcich oblastiach:

- V riadení a plánovaní nákladov na ďalšie obdobie;
- V efektívnosti a účelnosti spotreby režijných nákladov;
- V kalkuláciách a zostavení ziskovosti jednotlivých produktov;
- V oblasti dopravy, kde je viazaných veľa prostriedkov.

## 10 NÁVRH OPATRENÍ PRE OPTIMALIZÁCIU NÁKLADOV

Na základe vypracovanej teoretickej a praktickej časti bakalárskej práce v priebehu, ktorej som spracovala viacero analýz a taktiež zozbierala informácie, ktoré slúžili k pochopeniu súvislosti budem v nasledujúcej časti interpretovať viacero optimalizačných riešení nákladov, ktoré by mali viesť v konečnom dôsledku k ich efektívnejšiemu riadeniu.

### 10.1 Optimalizácia nákladov na dopravu

Keďže spoločnosť ABC, s. r. o. vynakladá ročne 20% celkových režijných nákladov na zabezpečenie dopravy tovaru svojim odberateľom a tieto náklady nie sú zahrnuté v cene výrobkov. Odporučila by som spoločnosti uvažovanie o využití jednej moderných manažérskych postupov, outsourcingu. Predmetom outsourcingu sú v súčasnosti čoraz častejšie niektoré z hlavných podnikových činností. Primárnym dôvodom prečo zabezpečiť prepravu tovaru prostredníctvom externého subjektu by bolo znižovanie nákladov na túto oblasť a spoločnosť by navyše získala viacero prostriedkov na svoj základný cieľ podnikania, ktorým je zvýšenie počtu zákazníkov, ich spokojnosť a zvyšovanie obratu. Výhody tohto riešenia by bolo možné sledovať vo viacerých oblastiach, v prvom rade by spoločnosť ušetrila značnú časť peňažných prostriedkov, keďže na základe predbežných výpočtov a prieskumu trhu by spoločnosť ročne vynaložila na dopravu menej peňažných prostriedkov. Následne by získala finančné prostriedky predajom áut, ktoré by už neboli v spoločnosti ďalej potrebné. Navyše spoločnosť má dlhodobjšie nedostatok pracovníkov v sklade, ktorý musia z toho dôvodu pracovať nadčas a táto skutočnosť sa zobrazuje v zvýšených mzdových nákladoch. Ak by spoločnosť presunula časť dopravy externému partnerovi uvoľnila by sa voľná pracovná sila v podobe šoférov, ktorý by boli plne alebo čiastočne preradení na skladové pracovné pozície. Toto preradenie by malo v konečnom dôsledku pozitívny efekt na zníženie mzdových nákladov.

V súvislosti s daným riešením treba zdôrazniť aj jeho prípadné riziká keďže sa jedná o dôležité strategické rozhodnutie, ktoré výrazne ovplyvní smerovanie a hospodárenie spoločnosti v nasledujúcich rokoch. V prvom prípade je nutné poznamenať, že nie dopravu celého sortimentu je možné zabezpečovať formou externej spolupráce. Spoločnosť bude musieť zanechať určité časť prepravy vo vlastnej réžii aby dokázala pružne reagovať na požiadavky zákazníkov, necitlivé rozhodnutie by mohlo viesť k zníženiu jej konkurencie schopnosti. Medzi ďalšie nevýhody patrí riziko vysokej závislosti na outsourcingovom partnerovi,

keďže spoločnosť by v súvislosti s rozhodnutím odpredala prevažnú časť dopravných prostriedkov a pri problémoch partnera by mal problémy uspokojiť požiadavky zákazníkov. V súvislosti s týmto rozhodnutím bude spoločnosť taktiež nútená podeliť sa so svojimi kontaktmi, ktoré môže niesť potencionálne riziko zneužitie. Nutné je poznamenať spoločnosti týmto rozhodnutím vzniká riziko strategickej schopnosti podniku ovládať podnikové procesy. Jednou z nevýhod bude časová náročnosť zavedenia daného rozhodnutia, ktorému budú predchádzať vysoké nároky na pracovnú silu, ktorých úlohou bude stanoviť sortiment a množstvo tovaru, ktoré bude schopné prenechať externému partnerovi. Toto rozhodnutie bude nutné vykonať veľmi obozretne z dôvodu jeho strategickej dôležitosti.

Na základe prieskumu trhu bol oslovený medzinárodný prepravca DHL a predmetom rozhovoru bola potencionálna spolupráca v oblasti manažmentu a optimalizácie dodávateľského reťazcu a taktiež zabezpečení časti dopravy. Externá spoločnosť na základe poskytnutých informácií a ďalších analýz navrhne jedinečnú prepravnú sieť podľa požiadaviek zákazníkov a dodacích objemov a taktiež v spolupráci s vedením firmy vyhodnotí, ktoré časti sortimentu ponechať vo vlastnej réžii a ktoré prevezme firma. Na základe predchádzajúcich skúsenosti v oblasti obchodných firiem, externá firma očakáva úsporu ročných nákladov minimálne vo výške 5 % čo sa pri ročnej sume 237 818 € rovná výške **11 890 €**. Ďalšou výhodou bude taktiež zefektívnenie procesov riadenia prepravy a plánovania, ktorú bude namiesto vedúcich pracovníkov zabezpečovať externá firma. Navyše spoločnosť bude môcť predať už odpísané dodávky, ktoré prinesú spoločnosti ďalšie prostriedky. Keďže sa jedná o dôležité strategické rozhodnutie, spoločnosť v blízkej budúcnosti čaká viacero stretnutí a analýz, ktoré budú viesť ku konkrétnejším číslam v oblasti úspor. Kvôli obmedzenému rozsahu bakalárskej práce a taktiež časovej náročnosti v budúcnosti sa podrobnejším analýzám nebudem venovať. Náklady tohto rozhodnutia by sa mohli neskoršie vykompenzovať predajom nepotrebných automobilov.

## 10.2 Optimalizácia režijných nákladov

Keďže firma v súčasnosti cielene neriadi režijné náklady odporučila by som zlepšenie ich riadenia pomocou nasledovných opatrení. Na základe analýzy boli ako najvýraznejšie položky režijných nákladov vyhodnotené kancelárske potreby a spotrebný materiál, telefónne služby, nájomné a náklady na dopravu, ktorých optimalizácia bola riešená v predchádzajúcej časti. Pri skupine kancelárskych potrieb a spotrebného materiálu by k relatívnej úspore nákladov malo viesť priradenie kompetencií za ich nákup, keďže momentálne za ich nákup

a taktiež priamu spotrebu v spoločnosti nikto priamo nezodpovedá. Ak by sa viedol menovitý zoznam, kto, ako často a najmä na aký účel jednotlivé položky v spoločnosti využíva vyšlo by sa neúčelnému plytvaniu. Firma ročne vynaložila na spotrebný materiál a kancelárske potreby 22 492 €. Na základe benchmarkingových údajov získaných z prieskumu trhu zverejnenom na portáli cfo.sk a spracovanom v teoretickej časti vyplýva, že spoločnosť môže vďaka cieľavedomému riadeniu režijných nákladov ročne ušetriť až 7 % čo sa v analyzovanej spoločnosti rovná výške cca. **1 500 €**. Takto usparené náklady by mohla následne firma účelne vynaložiť napr. na školenie zamestnancov obchodného tímu, keďže na základe vypracovanej SWOT analýzy ma spoločnosť v tejto oblasti nedostatky. Následne by sa investované prostriedky, odzrkadlené vo zvýšenej odbornosti obchodníkov mali prejavovať priamo na zvýšení obratu, čo by prispelo k zlepšeniu jedného zo základných podnikových ukazovateľov. Veľkou výhodou daného riešenia sú minimálne náklady na zavedenie, jednoduchosť riešenia a takmer žiadne riziká. Popríklad môže vedenie tieto prostriedky využiť na nákup a následný predaj tovaru čo by viedlo k zvýšeniu obratu. Účelnosť vynaloženia usparených prostriedkov závisí od rozhodnutia vedenia.

Takmer 7 % režijných nákladov tvoria náklady spoločnosti vynaložené na nájom jednotlivých predajných priestorov spoločnosti a jednotlivé nájomné zmluvy sú platné už dlhšie obdobie. Manažment spoločnosti by mal venovať pozornosť možnosti ich opätovného prerokovania poprípade zmenšeniu prenajímaných priestorov ak nie sú dostatočne využívané. Pri ročných nákladoch vo výške takmer 85 000 € by aj takmer 3% zníženie viedlo k úspore nákladov vo výške **2 500 €** tieto náklady by mohli byť následne rovnako ako v predchádzajúcej časti účelne investované do vzdelania zamestnancov. Prevádzky na južnom a východnom Slovensku sa nachádzajú v menších mestách, ktoré nie sú v priamej dostupnosti k hlavným diaľničným uzlom a taktiež je v mestách problém niektoré voľné priestory v meste dlhodobo prenajať. Práve tieto dôvody by mohli viesť k výhode pri rokovaní o nových a výhodnejších nájomných zmluvách.

Podobná situácia platí aj pri nákladoch na telefónne hovory, spoločnosť spolupracuje dlhodobo so spoločnosťou Orange Slovensko a ročne na telefónne hovory vynakladá **12 000 €**, samozrejme k týmto nákladom by bolo vhodné pripočítať aj cenu jednotlivých telefónnych zariadení a príslušenstva, ktoré spoločnosť ročne nekúpila. Priamo za náklady spojené s telefónnymi hovormi v spoločnosti nikto nie je zodpovedný a z toho dôvodu nebola v posledných rokoch vykonaná analýza či nie sú konkurenční mobilní operátori schopní poskytovať rovnaké služby ale za výhodnejšie ceny. Prínosy tohto rozhodnutia vedú v prvom rade

k úspore nákladov a v rade druhom bude po dlhšom období preskúmaná otázka výhodnosti súčasných zmlúv s mobilným operátorom. K tomuto rozhodnutiu sa neviažu zvýšené náklady a takmer žiadne riziká, keďže sa jedná o operatívne rozhodnutie.

Tabuľka 12 Porovnanie ročných nákladov na mobilné hovory (vlastné spracovanie)

(v €)	2014
Orange	8 490,24
O2	5 924,16
<b>Ročný rozdiel</b>	<b>2 566,08</b>

Na základe analýzy súčasných faktúr od spoločnosti Orange vystavených za spotrebu služieb v oblasti využívania telefónnych hovorov bola vyčíslená ich celková ročná hodnota na 8 490,24 €. Ak by spoločnosť využívala rovnaké služby u konkurenčnej spoločnosti O2 dosiahla by ročná úspora **2 566,08 €**. Dôvodom je, že spoločnosť O2 fakturuje iba skutočné spotrebované služby kým v súčasnosti sú v spoločnosti využívané predplatené paušalové balíky, ktoré nie sú využívané v plnej výške. Spoločnosť O2 taktiež poskytuje celkovú zľavu 15 % z mesačnej úhrnej faktúry, ktorá v prípade mesačných faktúr okolo 700 € tvorí významnú položku.

### 10.3 Zlepšenie procesu plánovania nákladov a rozpočtovníctva

Pri analýze riadenie nákladov v spoločnosti boli zistené viaceré nedostatky a keďže rozpočet je tým najvhodnejším začiatočným bodom pri plánovaní a oceňovaní jednotlivých činností s cieľom riadiť náklady je jeho optimalizácia pre podnik kľúčová. Odporučila by som spoločnosti prepracovanie systému rozpočtovníctva a plánovania nákladov. Už v prvej fáze prípravy rozpočtu musí spoločnosť vychádzať z plánu odbytu na nasledujúci rok a nie z plánovaných nákladov ako bolo tomu doposiaľ. Na základe veľkosti plánovaného obratu, môže spoločnosť ďalej plánovať výšku nákladov a následne potom uvidí priestor na prípadné investície. V spoločnosti taktiež chýba pravidelná kontrola plnenia rozpočtu v priebehu roku, kde by sa zrovnávali rozpočtové a plánované ekonomický veličiny, medzi, ktoré patria náklady, obrat, marža a iné. Následne by sa vyčíslili odchýlky a najmä príčiny, ktoré by slúžili k eliminácii ich ďalšieho vzniku. Tieto rozpočty by mali byť spracovávané v tíme, kde by pri vyjadrení názorov mali priestor všetky zainteresované strany v podniku, ktoré majú vplyv pri ich ovplyvňovaní. Konštruktívnou debatou by sa určili ciele podniku na ďalšie obdobie.

Aby sa zamedzilo obmedzeniam pri stanovovaní rozpočtu treba sa snažiť o pružný rozpočet pri ktorom budú jednotlivé plány podniku previazané a budú viesť k dosiahnutiu základných ročných cieľov.

Pri stanovovaní rozpočtov režijných nákladov sa pri plánovaní začína od nákladov vynaložených v minulom období. Rozpočty sa iba upravujú na základe cien vstupov. Ako však bolo spomenuté v predchádzajúcej časti treba sa v prvom rade zamerať na ich účelnosť a využiteľnosť, ktorá môže viesť k úspore. Z toho dôvodu treba vždy na začiatku obdobia zanalyzovať režijné náklady predchádzajúceho obdobia, či viedli k splneniu daného účelu a taktiež či nie je možnosť na ich výhodnejšieho obstarania. Týmto spôsobom budú tieto náklady pravidelné kontrolované a efektívne riadené.

Ďalším návrhom je prepracovanie kalkulačného systému spoločnosti, keďže v súčasnosti sú v cenách alokované iba náklady na predaný materiál a spoločnosť nepriraduje režijné náklady priamo k tovaru. V súvislosti s touto skutočnosťou spoločnosť reálne nevie, ktoré tovary najviac prispievajú k úhrade režijných nákladov a ktoré skupiny tovarov sú najziskovejšie. Pravdou je, že v súčasnosti je takáto kalkulácia cien dostačujúca ale najmä v budúcnosti môže daný fakt spôsobiť komplikácie. Zodpovední pracovníci by v tom prípade mali začať využívať výhod manažérskeho účtovníctva a zostaviť nové kalkulačné vzorce.

Z dôvodu veľkej rozsiahlosti nebude návrh plánu rozpočtu a kalkulácií súčasťou bakalárskej práce a zároveň vytvára predpoklad na vypracovanie diplomovej práce v budúcnosti.

## ZÁVER

Hlavným cieľom mojej bakalárskej práce bolo spracovanie analýzy nákladov a ich riadenia v spoločnosti ABC, s. r. o. a návrh ich optimalizácie. Výstupom analýzy sú návrhy a odporúčania na zlepšenie procesu riadenia nákladov v spoločnosti a ich zefektívnenie. Napriek tomu, že sa jedna o pomerne často spracovávanú tému snažila som sa pomocou kritickej literárne rešerše českých aj zahraničných autorov podrobne spracovať poznatky pre dôkladnú analýzu nákladov v obchodnej spoločnosti.

Cieľom praktickej práce bolo nielen aplikovanie teoretických poznatkov pri vypracovaní analýzy nákladov spoločnosti ale taktiež priniesť určitý profit spoločnosti aplikáciou následných optimalizačných riešení. V sledovanom období štyroch rokov bola spracovaná podrobná analýza jednotlivých nákladových položiek, ktorá v taktom rozsahu nebola v minulosti vo firme spracovaná a na jej základe sa mi podarilo nájsť priestor pre zefektívnenie. Formou využívania modernej metódy riadenia nákladov outsourcingu, kedy bude doprava tovaru zákazníkom zabezpečená prostredníctvom služieb externého prepravcu, bude najväčšia položka režijných nákladov vo firme znížená a zefektívnená a výhody tohto rozhodnutia bude možné sledovať aj v iných oblastiach. Pri efektívnejšom využívaní režijných nákladov a zavedením zodpovednosti v oblasti kancelárskych potrieb a spotrebného materiálu a zmenou dodávateľa telekomunikačných služieb bude taktiež ušetrená časť nákladov. Voľné finančné prostriedky získané danými rozhodnutiami bude možné použiť na nákup a predaj tovaru, ktorý sa pozitívne odzrkadlí na zvyšovaní obratu. Taktiež ich bude možné investovať do problémových oblastí.

Po zavedení navrhovaných riešení by spoločnosť aj v budúcnosti mala venovať týmto procesom mimoriadnu pozornosť a priebežne zlepšovať a vyhodnocovať spomenuté oblasti riadenia nákladov a taktiež vyčíslit' ich výhodnosť. Vypracovanie analýzy nákladov bolo taktiež mojím osobným prínosom, kedy som po trojročnom štúdiu najmä teoretických poznatkov a vypracovaní teoretickej časti mohla tieto vedomosti využiť v praxi prostredníctvom spracovania analýzy a nadobudnutými vedomosťami prispieť k zlepšeniu hospodárenia firmy.

**ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY**

CROSSON, Susand and Belverd NEEDLES, 2014. *Managerial accounting*. 10th ed. Cengage learning, 2014, 614 p. ISBN 978-1-133-95896-3.

ČECHOVÁ, Alena, 2010. *Manažerské účetnictví*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2010, 194 s. ISBN 978-80-251-283-2.

DOYLE, David, 2006. *Strategické řízení nákladů: Cost control, a strategic guide*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006, 228 p. ISBN 80-7357-189-7.

DRURY, Colin, 2004. *Management and cost accounting*. 6th ed. London: Thomson Learning, 2004, 1280 p. ISBN 1-84480-028-8.

DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL, 2010. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2.

EDMONDS, Thomas, Frances M MCNAIR and Philip R OLDS, 2011. *Fundamental financial accounting concepts*. 7th ed. New York: McGraw-Hill Irwin, 2011, 773 p. ISBN 978-0-073527-12-3.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2006. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: ASPI, 2006, 432 s. ISBN 78-80-7357-299-0.

*Finstat.sk: Výkazy ziskov a strát* [online]. [cit. 2015-05-08]. Dostupné z: <http://finstat.sk/36324213>

HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠÍŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání. Praha: Grada, 2008, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

Interné dokumenty spoločnosti ABC, s. r. o.

KISLINGEROVÁ, Eva a Jiří HNILICA, 2008. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 135 s. ISBN 978-80-7179-173-5.

Kontrola nákladov, © 2015. In: *CFO.sk: BEST PRACTICE: Zdroj informácií pre finančné riadenie podniku* [online]. 2013 [cit. 2015-05-02]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/hladate-uspory-nezabudnite-na-rezijne-naklady#.VUVVdShtmko>

KRÁL, Bohumil, 2006. *Manažerské účetnictví*. 2. rozšířené vydání. Praha: Management Press, 2006, 622 s. ISBN 978-80-7261-141-0.



KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANDA, Martin, 2008. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. 1. vydání. Ostrava: Key Publishing, 2008, 342 s. ISBN 978-80-8707185-4.

LAZAR, Jaromír, 2001. *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladu v praxi*. 1. vydání. Praha: Grada, 2001, 152 s. ISBN 80-7169-985-3.

PETŘÍK, Tomáš, 2009. *Ekonomické a finanční řízení firmy: Manažerské účetnictví v praxi*. 2. výrazně rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada, 2009, 736 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

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

RŮČKOVÁ, Petra, 2011. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktualizované vydání. Praha: Grada, 2011, 143 s. ISBN 978-80-247-3916-8.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2011. *Finanční analýza podniku*. 2. aktualizované vydání. Brno: Computer Press, 2011, 152 s. ISBN 978-80-251-3386-6.

SYNEK, Miloslav a kol, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada, 2009, 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

WÖHE, Günter a Eva KISLINGEROVÁ, 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. 2., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C. H. Beck. 2007, 928 s. ISBN 978-80-7179-897-2.

**ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK**

DHM	Dlhodobý hmotný majetok
DNM	Dlhodobý nehmotný majetok
DM	Dlhodobý majetok
EBIT	Zisk pred zdanením a úrokmi
EBT	Zisk pred zdanením
FČ	Finančná činnosť
HČ	Hospodárska činnosť
HS	Hospodárske stredisko
IFRS	Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva
NM	Nehmotný majetok
OP	Opravné položky
PHM	Pohonné hmoty
SHV	Súbor hnuiteľných vecí
SP	Sociálne poistenie
s. r. o.	Spoločnosť s ručením obmedzeným
SWOT	Silné stránky, slabé stránky, príležitosti, hrozby
TPP	Trvalý pracovný pomer
VH	Výsledok hospodárenia
ZC	Zostatková cena
€	Euro (mena)

**ZOZNAM OBRÁZKOV**

Obrázok 1 SWOT Analýza spoločnosti ABC, s. r. o (vlastné spracovanie).....	40
Obrázok 2 Organizačná štruktúra spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)....	41
Obrázok 3 Vývoj ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	44
Obrázok 4 Vývoj ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	46
Obrázok 5 Štruktúra nákladov podľa druhového členenia v roku 2014 (vlastné spracovanie).....	48
Obrázok 6 Štruktúra výrobnnej spotreby v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	54
Obrázok 7 Vývoj podielu režijných a jednotkových nákladov v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	60
Obrázok 8 Štruktúra režijných nákladov v roku 2014 spoločnosti ABC, s. r. o.(vlastné spracovanie).....	61

**ZOZNAM TABULIEK**

Tabuľka 1 Výhody a nevýhody outsourcingu (Doyle, 2006, p. 59).....	31
Tabuľka 2 Vývoj počtu zamestnancov a osobných nákladov v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	38
Tabuľka 3 Ekonomické výsledky spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie)...	43
Tabuľka 4 Analýza ekonomických výsledkov spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	45
Tabuľka 5 Štruktúra nákladov podľa druhového členenia spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	48
Tabuľka 6 Vertikálna analýza nákladov spoločnosti ABC, s. r. o. podľa druhového členenia (vlastné spracovanie).....	51
Tabuľka 7 Horizontálna analýza nákladov podľa druhové členenia spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	52
Tabuľka 8 Spotreba materiálu a energií v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	55
Tabuľka 9 Služby v spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie) .....	57
Tabuľka 10 Náklady spoločnosti ABC, s. r. o. vynakladané na dopravu tovaru (vlastné spracovanie).....	58
Tabuľka 11 Najvýraznejšie položky režijných nákladov spoločnosti ABC, s. r. o. (vlastné spracovanie).....	61
Tabuľka 12 Porovnanie ročných nákladov na mobilné hovory (vlastné spracovanie).....	69