

Analýza nákladů a nákladových kalkulací ve firmě STAPA, s.r.o.

Roman Košnár

Bakalářská práce

2005



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ABSTRAKT

Medzi najdôležitejšie činnosti, ktorými by sa firma mala zapodievať, patrí čo najoptimálnejšie rozvrhnutie a rozplánovanie podnikových nákladov. Vo svojej práci sa preto budem snažiť čo najpodrobnejšie popísať náklady podniku a spôsob kalkulovania nákladov. Hlavným účelom teoretickej časti bude popísať jednotlivé druhy nákladov a nákladových kalkulácií. Na základe teoretických poznatkov sa budem snažiť rozčleniť náklady firmy podľa jednotlivých triedení a popísať, akým spôsobom firma náklady kalkuluje. Samozrejme výsledkom analýz bude podanie návrhu na zlepšenie, ktorý by firma mohla využiť pri budúcom plánovaní a rozpočtovaní svojich nákladov.

Abstrakt ve světovém jazyce

One of the most important activities, which should the company take care about, is optimal expense allocation and optimal cost schedule. In my project I will be trying to describe every single cost class and cost calculation as like as possible. This is the main purpose of the abstract part of my project. On the base of theoretical knowledges I will be trying to make an abstraction of expenses of the company and to describe the way, which the company use to calculate expenses. Of course, effect of these analyses will be to submit the suggestion how to actual system make better and which could be used by company in costing in the future.

Ďakujem pánovi Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za odborné vedenie mojej bakalárskej práce, za jeho podnety a pripomienky pri jej spracovávaní. Ďalej by som chcel poďakovať vedeniu firmy STAPA, s.r.o., obzvlášť pánovi Ing. Stanislavovi Plevovi za venovaný čas a za ochotu pri poskytovaní informácií pre spracovanie mojej práce.

OBSAH

ÚVOD.....	6
I. TEORETICKÁ ČASŤ	7
1 NÁKLADY A NÁKLADOVÉ KALKULÁCIE.....	8
1.2 PRÍSTUPY K NÁKLADOM A NÁKLADOVÝM KALKULÁCIÁM VÝROBNEJ FIRMY.....	8
1.2.1 Klasifikácia nákladov.....	9
1.2.2 Nákladová funkcia	15
1.1.3 Kalkulácie	21
II. PRAKTICKÁ ČASŤ	31
2 ANALÝZA NÁKLADOV A NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ SPOLOČNOSTI	32
2.1 POPIS FIRMY	32
2.1.1 Predmet a ciele podnikateľskej činnosti.....	34
2.1.2 Obchodní partneri.....	35
2.1.3 Výrobky.....	38
2.1.4 Personál	39
2.1.5 Zabezpečenie.....	39
2.1.6 Konkurencia	40
2.1.7 Distribúcia	40
2.1.8 Reklama.....	41
2.2 CIELE ANALÝZY	41
2.3 ZDROJE INFORMÁCIÍ	42
2.3.1 Hospodársky výsledok	44
2.3.2 Druhové členenie nákladov.....	45
2.2.3 Variabilné a fixné náklady spoločnosti	47
2.2.4 Zhodnotenie.....	51
2.3 ANALÝZA NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ FIRMY STAPA, S.R.O.	52
2.3.1 Analýza súčasného stavu kalkulácií.....	52
2.3.2 Zhodnotenie súčasného stavu.....	53
2.3.3 Návrh na zlepšenie súčasného stavu	53
3 ZÁVER.....	55
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	56
ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK	57
ZOZNAM OBRÁZKOV	58
ZOZNAM TABULIEK	59
ZOZNAM PRÍLOH.....	60

ÚVOD

V súčasnosti každá firma, ktorá chce uspieť na trhu, musí byť schopná úspešne konkurovať ostatným firmám na trhu. Samozrejme s tým súvisí plánovanie nákladov spoločnosti a sledovanie štruktúry nákladov v účtovníctve tak, aby čo naj dôveryhodnejšie odrážali skutočnosť. Samozrejme každá firma by sa mala snažiť zdokonaľovať systém nákladových kalkulácií a plánovania nákladov tak, aby boli tieto náklady čo najnižšie, pretože náklady zahŕňajú činnosti, ktoré sú v podnikateľskej činnosti podniku vynaložené na stabilný chod podniku a na dosiahnutie zisku. Preto je dôležité, aby ich podnik rozplánoval čo najoptimálnejšie a dosiahol tak istú výhodu pred konkurenciou.

Základným cieľom tejto práce je čo najpodrobnejšie špecifikovať nákladové položky firmy i s nimi súvisiace nákladové kalkulácie. Na základe tejto analýzy je potom nutné popísať, akým spôsobom si firma náklady plánuje a aký systém využíva pri kalkulovaní nákladov. Po vykonaní tejto analýzy je ďalším cieľom odhalenie prípadného nedostatku v súčasnom systéme nákladových kalkulácií, na základe čoho je samozrejme na záver treba doporučiť firme, akým spôsobom by mohla súčasný systém zdokonaľiť.

Táto práca je rozdelená na teoretickú a analytickú časť.

Účelom teoretickej časti práce je čo najpodrobnejšie popísať a rozčleniť náklady podniku podľa jednotlivých hľadísk, popísať jednotlivé druhy nákladov a súvislosti medzi nimi, poprípade ako sa vyvíjajú a aký majú vplyv na celkový chod a ziskovosť podniku.

Ďalšiu časť teoretického popisu nákladov tvoria nákladové kalkulácie. Cieľom je rozpísať jednotlivé metódy a spôsoby vykonávania kalkulácií a popísať predmetu kalkulácie.

Analytická časť práce pozostáva v popise firmy, detailnom popise štruktúry podnikových nákladov firmy, rozdelením nákladov podľa jednotlivých členení a druhú časť tvorí popísať spôsobu tvorenia nákladových kalkulácií firmy, po ktorom nasleduje identifikácia nedostatkov súčasného systému.

I. TEORETICKÁ ČASŤ

1 NÁKLADY A NÁKLADOVÉ KALKULÁCIE

1.2 Prístupy k nákladom a nákladovým kalkuláciám výrobnjej firmy

Vo všeobecnosti poznáme dve poňatia nákladov. Jedno vo finančnom účtovníctve, ktoré je určené pre externých užívateľov, druhé vo vnútropodnikovom (manažérskom) účtovníctve, ktorého využívajú manažéri v riadení. Ekonomická teória definuje náklady podniku ako peňažne ocenenú spotrebu výrobných faktorov vrátane verejných výdajov, ktorá je vyvolaná tvorbou podnikových výnosov. Manažérske poňatie nákladov teda zohľadňuje i oportunitné, explicitné a implicitné náklady. Účtovné poňatie nákladov túto obecnú definíciu zhruba odráža. Účtovnými nákladmi je spotreba hodnôt (zníženie hodnôt) v danom období zachytená vo finančnom účtovníctve. Náklady je nutné odlíšiť od peňažných výdajov, ktoré predstavujú úbytok peňažných fondov podniku. K týmto dvom základným poňatiám nákladov je však možné ešte priradiť ďalší aspekt. Je to hodnotové poňatie nákladov, ktoré je založené na reláciách, ktoré primárne zdôrazňujú spotrebu alebo využitie reálnych ekonomických zdrojov (materiálu, práce, hmotných investičných prostriedkov) za podmienok, ktoré existujú v čase uskutočňovania príslušných procesov. Toto poňatie nákladov je odvodzované z výrobnjej formy kolobehu prostriedkov podniku, ktorého výchozím momentom sú vklady ekonomických zdrojov ako reálnych výrobných faktorov. Zmyslom tejto formy kolobehu je potom zaistenie reprodukcie skutočne spotrebovaného alebo využitého množstva ekonomických zdrojov, a to za podmienok, ktoré platia v okamžiku ich produkcie. To zodpovedá kritériu zachovania vecného, substančného kapitálu. [1], [3]

Vo všeobecnosti predstavujú náklady prostriedok, pomocou ktorého sa v danej aktivite a transformácii vedome a racionálne zaistí dosiahnutie určitého ekonomického prospechu. Náklady majú vždy svoj konkrétny objekt, s ktorým sa príčinne spájajú. Môže to byť napríklad vyrábaný výrobok, poskytovaná služba, činnosť, práca apod. V tomto smere hovoríme o nositeľoch nákladov. Na základe vzťahu medzi vynaloženými nákladmi a vyprodukovaným ekonomickým prospechom je možné odvodiť základné kritériá ekonomickej racionality uskutočňovania jednotlivých aktivít.

Ako prvé kritérium je možné uviesť hospodárnosť, ktorá sa prejavuje vo dvoch formách:

- a) vo forme úspornosti – úsilie sa sústreďuje na minimalizáciu nákladov vynaložených na zaistenie požadovaných hodnotových výstupov
- b) vo forme výťažnosti – dôraz sa kladie na maximalizáciu výstupov pri danom rozsahu vynaložených nákladov

V skutočnosti vedú obidve formy hospodárnosti k rovnakému konečnému účinku. V prípade úspornosti sa rovnaký objem výkonov vytvorí s nižšími nákladmi, náklady na jednotku výkonu sa znižujú. Ušetrené ekonomické zdroje je možné potom použiť na ďalšiu výrobu, úspornosť sa premieňa na výťažnosť. V prípade účinnosti je možné z rovnakého rozsahu nákladov vytvoriť vyšší objem výkonov, náklady na jednotku výkonu tak opäť klesajú. Dodatočný objem výkonov nevyžaduje žiadne dodatočné vklady ekonomických zdrojov, výťažnosť sa premieňa na úspornosť.

Druhým kritériom je ekonomická účinnosť vynaložených nákladov. Miera účinnosti sa meria na základe pomeru dosiahnutého ekonomického prospechu a rozsahu vynaložených nákladov. Účinnosť je ovplyvnená oboma týmito faktormi. Medzi nákladmi a ekonomickým prospechom tak vznikajú zložité kompenzačné účinky.

Tretím kritériom je efektívnosť transformácie, ktorá predstavuje mieru dosiahnutia predom stanovených efektov. Toto kritérium vyplýva zo skutočnosti, že podnik vystupuje ako prospektívny systém. Jeho súčasné výstupy sú predeterminované predchádzajúcim stavom dosiahnutým na základe minulých vstupov. To je základom širokého uplatnenia predom stanovených úloh a cieľov a hodnotenia miery ich dosiahnutia. Je potrebné posúdiť, do akej miery efekty danej transformácie zodpovedajú zadaným úlohám a cieľom.

[2]

1.2.1 Klasifikácia nákladov

Náklady sú dôležitým syntetickým ukazovateľom kvality činnosti podniku a preto riadenie nákladov vyžaduje ich podrobné triedenie.

Druhové triedenie nákladov

Druhové triedenie nákladov spočíva v ich sústreďovaní do skupín spojených s činnosťou jednotlivých výrobných faktorov (materiál, práca, investičný majetok). Medzi základné nákladové druhy patria:

- spotreba surovín a materiálu, palív a energie, prevádzkových látok
- odpisy budov, strojov, nástrojov, výrobných zariadení a nehmotného investičného majetku
- mzdové a ostatné osobné náklady, medzi ktoré patria mzdy, platy, provízie, sociálne poistenie
- finančné náklady, medzi ktoré patrí poistenie, úroky, poplatky a pod.
- náklady na služby, do ktorých sa zaraďujú opravy a udržovanie, dopravné, cestovné

Uvedené nákladové druhy predstavujú externé náklady. Tieto náklady vznikajú stykom podniku s okolím alebo s jeho zamestnancami. Označujú sa tiež ako náklady prvotné. Vznik druhotných nákladov je spojený so spotrebou vnútro podnikových výkonov a označujú sa ako interné náklady, ktoré majú komplexný charakter.

Účelové triedenie nákladov

Náklady v súvislosti s účelom môžeme triediť na základe nasledovných dvoch hľadísk:

a) podľa útvarov

Za jednotlivé útvary považujeme hospodárske strediská, ktoré sa členia podľa hlavných činností, ostatných činností, správy, zásobovania a odbytu.

b) podľa výkonov

Na základe tohto hľadiska je možné zistiť rentabilitu výrobkov a riadiť výrobnú štruktúru.

Kalkulačné triedenie nákladov

Toto triedenie slúži k zisťovaniu nákladov na jednotlivé výkony. Na základe tohto triedenia sa rozoznávajú dve hlavné skupiny nákladov, a to jednicové a režijné, resp. priame a nepriame.

Čo sa týka režijných nákladov, patria do nich nasledujúce kategórie:

- a) Zásobovacia réžia, ktorá súvisí s nákupom, skladovaním a výdajom materiálu
- b) Výrobná réžia – obsluha a riadenie bezprostredného výrobného procesu v jednotlivých výrobných útvaroch
- c) Správna réžia – pod správnu réžiu spadá riadenie a správa celého podniku
- d) Odbytová réžia – predaj, skladovanie hotových výrobkov a tovaru, ich balenie a expedícia

Triedenie nákladov podľa ich závislosti na zmenách objemu výroby

Na základe tohto hľadiska sa triedia náklady na náklady fixné a náklady variabilné.

Ďalej je potrebné brať na zreteľ ďalšie kategórie nákladov, ako napr.

- celkové náklady – náklady vynaložené na celkový objem produkcie
 - priemerné náklady – náklady na jednotku produkcie
 - prírastkové náklady – tvoria prírastok nákladov vyvolaný prírastkom objemu produkcie
 - marginálne náklady – náklady vyvolané prírastkom produkcie o jednu jednotku
- [1], [2]

Klasifikácia nákladov z hľadiska rozhodovania

Hodnota každej informácie manažérskeho účtovníctva spočíva v ich účelnom využití pre riadenie. Adresátom a užívateľom týchto informácií je management podniku, ktorý ich využíva rôznym spôsobom za účelom poznania skutočností a podmienok reálneho priebehu príslušných procesov, k odhaľovaniu disproporcií, k rôznym analýzám a hodnoteniam a podobne. Konečný zmysel informácie je však naplnený až určitou reakciou užívateľa, jeho určitým rozhodnutím.

Jedným zo špeciálnych zameraní manažérskeho účtovníctva je jeho orientácia na priame poskytovanie informácií pre konkrétne rozhodovacie úlohy. Obsah informácií manažérskeho účtovníctva je v tomto prípade bezprostredne závislý na typu príslušnej rozhodovacej úlohy a algoritmu jej riešenia. Z tohoto hľadiska platí, že pre riešenie každého rozhodovacieho problému musí manažérske účtovníctvo zaistiť relevantné informácie, ktoré svojim obsahom dostatočne odrážajú zložitosť daného problému.

V kategórii nákladov z hľadiska rozhodovania teda rozlišujeme nasledovné položky:

- a) relevantné – daným rozhodnutím ovplyvniteľné
- b) irelevantné – daným rozhodnutím neovplyvniteľné
- c) umŕtvené – boli vynaložené v minulosti tak, že nemôžu byť ovplyvnené žiadnym do úvahy prichádzajúcim rozhodnutím
- d) imputované – pripisované danému rozhodnutiu
- e) oportunitné – náklady obetované príležitosti
- f) rozdielové
- g) prírastkové [2]

Náklady z hľadiska rozhodovania

Rozhodovanie je vždy založené na určitom určení či odhade budúcich hodnôt nákladov, ovplyvňujúcich priebeh budúcich peňažných tokov. Funkciou rozhodovania je výber takej alternatívy uskutočnenia určitej aktivity, ktorá najlepšie napĺňa kritérium hospodárnosti a efektívnosti. Toto jednoduché priblíženie obsahu rozhodovacieho procesu ukazuje hlavné problémy spojené s využívaním nákladov ako východísk informácií rozhodovania. Za prvé je to požiadavka, aby v danom rozhodovaní boli uplatnené také hodnoty nákladov, ktoré dostatočne presne odrážajú budúce podmienky predpokladané v jednotlivých potenciálnych alternatívach. Za druhé je to potom požiadavka, aby údaje o nákladoch a výnosoch, vyplývajúcich z jednotlivých potenciálnych alternatív boli medzi sebou súmeriteľné tak, aby bolo možné previesť zodpovedajúci výber.

Podstata relevantných nákladov

Obecným predpokladom každého ekonomického rozhodnutia je, aby v ňom boli uplatnené také podklady, ktoré dostatočne charakterizujú jeho zložitosť. V aplikácii na náklady hovoríme o relevantných nákladoch z hľadiska príslušného rozhodnutia.

Rozhodovanie je vždy orientované na budúce aktivity a budúci priebeh určitej činnosti. Z tohoto hľadiska sú pre relevantné náklady a výnosy charakteristické dva základné znaky:

- a) predstavujú očakávané budúce peňažné toky, vyvolané realizáciou určitého rozhodnutia
- b) odrážajú podmienky uskutočnenia určitého rozhodnutia a líši sa podľa alternatív, ktoré prichádzajú do úvahy

Náklady pripisované danému rozhodnutiu

V rozhodovaní nejde iba o to, aby tento proces nebol zbytočne zaťažovaný a komplikovaný nerelevantnými údajmi ale ďaleko viac o to, aby boli uvažované všetky dôsledky príslušného rozhodnutia, pôsobiaceho na budúce peňažné toky. Ide pritom nielen o budúce náklady bezprostredne vyvolané určitým rozhodnutím, ale tiež o rôzne odvodené vyvolané náklady a výnosy, ktoré sa prejavajú na rôznych miestach podnikovej aktivity. Pre potreby správneho rozhodnutia je preto nutné i také odvodené náklady a výnosy pripisovať (imputovať) danej rozhodovacej alternatíve. Práve absencia odvodené vyvolaných nákladov vedie k nesprávnosti rozhodnutia a po realizácii rozhodnutia k podstatne odchylným a neočakávaným dôsledkom.

Dôsledky každého rozhodnutia ovplyvňujú kvantitatívne a kvalitatívne faktory. Kvantitatívne faktory pôsobia viditeľne a ich dôsledky na budúce peňažné toky je možné pomerne spoľahlivo vyčíslieť. Ako príklady môžeme uviesť zmeny v spotrebe materiálu, vynaložení miezd, objemu výroby, cen apod. Kvalitatívne faktory pôsobia na budúce peňažné toky zastrene, obvykle prostredníctvom určitých odvodených podmienok. Tak je tomu napr. pri strate podnikového goodwillu, znížení zainteresovanosti pracovníkov apod. Určenie vplyvu kvalitatívnych faktorov na dôsledky určitého rozhodnutia je obtiažne, ich opomenutie však môže viesť k nesprávnemu určeniu efektu daného rozhodnutia.

V rozhodovaní pôsobia i také položky nákladov, ktoré sú odložiteľné, aniž by to viditeľne ovplyvnilo efekty daného rozhodnutia pri uskutočnení bežných operácií. Patria sem napr. náklady na opravy základných prostriedkov, náklady na propagáciu apod. To len ukazuje na relatívnosť obsahu relevantných nákladov.

Náklady ovplyvniteľné a neovplyvniteľné, umrŕtvené náklady

Relevantné náklady boli vymedzené ako náklady, ktoré v dôsledku určitého rozhodnutia ovplyvňujú budúce peňažné toky a ktoré sa líšia medzi jednotlivými alternatívami, prichádzajúcimi potenciálne do úvahy. Z tohoto hľadiska je možno rozlišovať náklady, ktoré vznikajú v dôsledku uskutočneného rozhodnutia, ale aj také náklady, ktorých vznik bude zamedzený, ak dané rozhodnutie nebude realizované. Tak je tomu napr. pri spotrebe materiálu, ak sa v rozhodnutí uvažuje o zavedení nového výrobku alebo zmene objemu jeho výroby. Také náklady označujeme ako náklady ovplyvniteľné rozhodnutím.

Na druhej strane však existujú náklady, ktorým nie je možné zabrániť ani v prípade, že príslušná alternatíva nebude uskutočnená. Sú to obvykle náklady, ktoré boli vynaložené v minulosti tak, že nemôžu byť v budúcnosti ovplyvnené akýmkoľvek ďalším rozhodnutím. Označujú sa za umŕtvené náklady. Umŕtvené náklady sú v rozhodovaní vždy irelevantné, nie všetky irelevantné náklady však vystupujú ako náklady umŕtvené.

Význam relevantných nákladov je však treba spájať predovšetkým s krátkodobým rozhodovaním, v ktorom dochádza iba k čiastočným zmenám v podmienkach uskutočňovania príslušných aktivít. Na druhej strane základné podmienky realizácie príslušných procesov a činností zostávajú v platnosti a je treba s nimi počítať ako s danými. Práve v tomto zmysle sa náklady vynaložené na dlhodobé podmienky z krátkodobého hľadiska javia ako neovplyvniteľné, umŕtvené, nezvratne vynaložené. To má dôležité dôsledky. Pretože tieto náklady boli v minulosti vynaložené na dlhobehjšie podmienky, javia sa z krátkodobého hľadiska ako náklady, ktoré už nie je treba vynaložiť a akékoľvek ich využitie sa prejavuje ako účelné. To je základné východisko pre využitie kategórie rozdielových nákladov. [5], [2]

Oportunitné náklady

V predchádzajúcom odstavci boli popísané reálne, skutočne vznikajúce relevantné náklady. Zvláštne situácie vznikajú v prípadoch, keby bolo možné súčasne realizovať viac alternatív, napr. predaj výrobkov na viacerých trhoch, ale znemožňuje to obmedzenosť pohotových ekonomických zdrojov. Prijatá alternatíva spotrebuje všetky zdroje a nedovoľuje tak realizovať iné príležitosti. Rozhodovanie je tak zamerané na optimálnu alokáciu zdrojov a predpokladá preferenciu určitého riešenia.

Pre oceňovanie príležitosti, ktorá bola obetovaná zvolením inej alternatívy, sa v ekonomickom rozhodovaní uplatňuje špecifická kategória označovaná ako oportunitné náklady, alebo alternatívne náklady. Vymedzujú sa ako ušlý efekt z najlepšej neuskutočnenej obetovanej príležitosti.

Pri rozhodovaní v podmienkach obmedzených zdrojov tak relevantné náklady danej alternatívy zahŕňajú dve časti:

- a) reálne priame a nepriame náklady súvisiace s realizáciou danej alternatívy
- b) oportunitné náklady danej alternatívy

Efekt z danej alternatívy musia uhradiť nielen jej reálne náklady, ale tiež ušlý efekt z najlepšej neuskutočnenej príležitosti.

Oportunitné náklady majú fiktívny charakter a pripisujú sa danej alternatíve ako spôsob ocenenia obmedzených zdrojov.

Rozdielové náklady

Významnú informačnú hodnotu majú rozdielové veličiny nákladov. Nie sú merítkom celého procesu, ale umožňujú hodnotenie určitého intervalu vymedzeného porovnávanými veličinami. K hlavným typom rozdielových veličín patria:

- a) rozdiely nákladov zistené z porovnania dvoch zrovnateľných alternatív
- b) rozdiely nákladov a výnosov vyjadrujúce vývoj v čase zisťované na základe porovnaní dvoch stavov v ich časovom slede
- c) rozdiely, ktoré vyjadrujú mieru splnenia predom stanoveného cieľa

Prírastkové náklady

Prírastkové veličiny vyjadrujú priebeh danej aktivity v určitom vymedzenom rozmedzí, kde dochádza ku zmene jeho rozsahu alebo intenzity. Predstavujú zvýšenie celkových nákladov, ktoré bolo od určitého východzieho bodu spôsobené dodatočným zvýšením alebo znížením objemu aktivity o určitý počet jednotiek. Ide o celkové prírastkové veličiny. Ak skúmanie obmedzíme na zmeny spôsobené jednou dodatočnou jednotkou aktivity, hovoríme o hraničných alebo jednotkových prírastkových veličinách. Pri abstraktnom prepočte sa zmeny kvantifikujú na nekonečne malý prírastok aktivity a označujú sa ako marginálne veličiny.

1.2.2 Nákladová funkcia

Pri sledovaní vývoja nákladov sa využíva predovšetkým nákladovej funkcie, ktorá spoľahlivo zobrazuje správanie sa a vývoj nákladov či už v krátkom alebo dlhom časovom úseku. Krátkodobé nákladové funkcie používajú manažéri v bežnom, operatívnom riadení, dlhodobé nákladové funkcie sú naopak využívané pri dlhodobom alebo strategickom plánovaní.

Nákladová funkcia vo všeobecnosti vyjadruje matematicky vzťah medzi nákladmi a objemom výroby podniku. Podľa toho, ako sa náklady vyvíjajú vzhľadom k objemu výroby, je možné náklady deliť na:

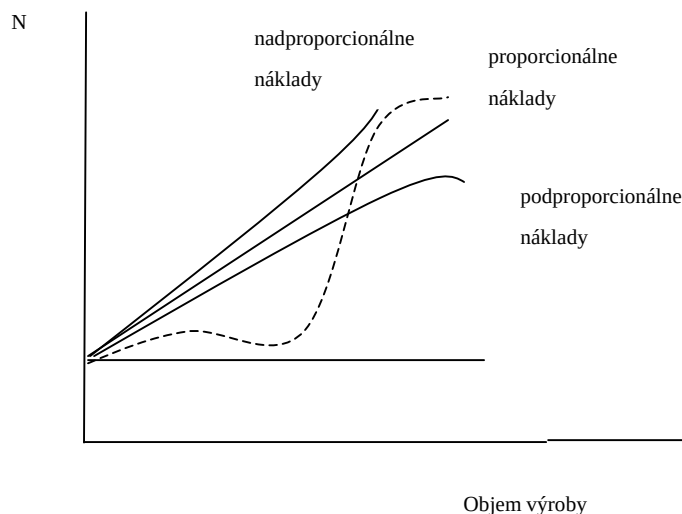
- a) proporcionálne
- b) podproporcionálne
- c) nadproporcionálne

Proporcionálne náklady sa vyznačujú tým, že vzhľadom k objemu výroby sa vyvíjajú lineárne. To znamená, že ďalší vklad nákladov na ďalšiu jednotku objemu výkonov je stále rovnaký. Preto vypočítané priemerné náklady sú v celom intervale nemenné, konštantné, čo vyjadruje zachovanie rovnakej úrovne hospodárnosti.

Pre nadproporcionálne náklady je typické, že rastú rýchlejšie ako objem výroby. Taktiež sa môžu označovať ako progresívne náklady. Každý vklad nákladov na ďalšiu jednotku objemu je vyšší. Vypočítané priemerné nadproporcionálne náklady vykazujú v rámci skúmaného intervalu vyššiu hodnotu a prejavujú sa ako náklady progresívne, čo ukazuje na znižujúcu sa úroveň hospodárnosti. Rozdiel medzi dvoma hodnotami priemerných nadproporcionálnych nákladov, vypočítaný pre dva rôzne objemy výkonov, sa označuje ako efekt z progresie nadproporcionálnych nákladov.

Podproporcionálne (degresívne) náklady sa vyznačujú pomalším rastom ako objem výroby. Každý vklad na ďalšiu jednotku objemu je nižší. Vypočítané priemerné náklady sa tak v rámci skúmaného intervalu znižujú a prejavujú sa ako náklady degresívne, čo signalizuje zvyšujúcu sa úroveň hospodárnosti. Rozdiel medzi dvoma hodnotami priemerných podproporcionálnych nákladov vypočítaný pre dva rôzne objemy výkonov sa označuje ako efekt z degresie podproporcionálnych nákladov. Táto kategória nákladov je typická pre obdobie zábehu výroby alebo zvyšovania objemu v etape nižšej než je etapa optimálnej zamestnanosti a postupného získavania rutiny.

Kombináciou uvedených možností vzniká nákladová funkcia, spočiatku klesajúca, neskôr rastúca. [3], [2]



Obr. 1 Nákladová funkcia [4]

Ako bolo vyššie uvedené, nákladové funkcie sa z hľadiska sledovaného časového intervalu rozdeľujú na krátkodobé a dlhodobé.

Krátkodobé nákladové funkcie

Krátkodobé nákladové funkcie charakterizujú priebeh nákladov v krátkom časovom období, tj. v období, v ktorom je možné meniť iba niektoré výrobné činitele (väčšinou množstvo vynakladanej práce a spotrebovávaných surovín), zatiaľ čo ostatné meniť nie je možné (výrobné zariadenia, stroje, budovy). Objem výroby je preto limitovaný vybudovanou výrobnou kapacitou, ktorá je určená práve nemennými (fixnými) výrobnými činiteľmi. Fixné výrobné činitele vyvolávajú fixné náklady, premenné výrobné činitele vyvolávajú variabilné náklady. Toto rozdelenie nákladov krátkodobej nákladovej funkcie presne dodržia. Používajú sa v bežnom, operatívnom riadení, napr. v analýze bodu zvratu, pri hodnotení racionalizačných opatrení, pri optimalizácii objemu výroby.

Nákladové funkcie okrem celkových, fixných a variabilných nákladov pracujú aj s priemernými, prírastkovými a marginálnymi nákladmi.

Celkové náklady sú všetky náklady vynaložené na celkový objem produkcie

Priemerné celkové náklady sú náklady na jednotku produkcie. Vypočítajú sa tak, že celkové náklady delíme celkovým množstvom produkcie. Ak je objem produkcie vyjadrený v korunách, dostávame *halierový ukazovateľ nákladovosti*.

Celkové prírastkové náklady tvoria prírastok nákladov vyvolaný prírastkom objemu produkcie.

Priemerné prírastkové náklady zistíme, ak delíme celkový prírastkové náklady odpovedajúcim prírastkom produkcie.

Marginálne (diferenciálne, hraničné) náklady sú náklady vyvolané prírastkom produkcie o jednu jednotku.

Dlhodobé nákladové funkcie

Dlhodobé nákladové funkcie charakterizujú priebeh nákladov v dlhšom období, tj. v období, v ktorom je možné zmeniť všetky výrobné činitele (vybudovať nové výrobné kapacity, zmeniť technológiu atd.). Pretože v dlhodobej nákladovej funkcii nie sú fixné náklady, pracuje iba s priemernými celkovými a marginálnymi nákladmi. Dlhodobá nákladová funkcia je zostavená z časti krátkodobých nákladových funkcií, vyjadrujúcich priebeh nákladov vždy pre určitý rozsah objemu výroby (pre určitú výrobnú kapacitu). V dôsledku ekonómie plynúcej zo zvažovania objemu výroby (v dôsledku špecializácie práce i zariadení...), dlhodobá nákladová funkcia zo začiatku klesá, od určitého bodu však začne rásť v dôsledku obtiažnej koordinácie riadenia, nadmerného počtu riadiacich pracovníkov apod. Dlhodobých nákladových funkcií využívajú manažéri pri rozhodovaní a veľkosti podniku, druhu výrobného zariadenia, jeho počtu a výkonu, použitie druhu technológie apod.

Stanovenie nákladových funkcií

Pre stanovenie nákladových funkcií používame viacero metód. Pre roztriedenie nákladov na fixné a variabilné používame predovšetkým klasifikačnú analýzu, pre presnejšie zistenie priebehu variabilných nákladov regresnú a korelačnú analýzu doplnenú grafickou metódou, pre stanovenie nákladovej funkcie čiastočných výrobných činiteľov používame technologickú metódu.

Klasifikačná analýza

Jej podstatou je logické triedenie celkových nákladov na fixné a variabilné podľa toho, či sa menia alebo nemenia so zmenami objemu vyrábaného množstva. Do fixných nákladov obvykle zaradíme odpisy, nájomné, poistné, časť nákladov na energiu a palivo, časť miezd,

do variabilných nákladov spotrebu materiálu, priame mzdy a ostatné priame náklady, časť nákladov na energiu a palivo. Zaradenie jednotlivých položiek sa u rôznych podnikov líši, preto klasifikáciu môže vykonávať iba pracovník, ktorý túto problematiku dobre pozná. Klasifikačnou metódu môžeme stanoviť lineárnu nákladovú funkciu.

Metóda regresnej a korelačnej analýzy

Metóda regresnej a korelačnej analýzy je v praxi najviac používaná, pretože umožňuje stanoviť lineárnu a nelineárnu nákladovú funkciu, zmerať ich spoľahlivosť, odhadnúť chyby funkcie a pracovať i s viacerými nezávislými premennými.

Postup je nasledovný:

- stanovenie časovej jednotky a dĺžky obdobia
- zber údajov o nákladoch a objemoch výroby
- výber funkcie – pre proporcionálne sa vyvíjajúce náklady zvolíme lineárnu funkciu $Y = a + bX$, pre nelineárne sa vyvíjajúce náklady zvolíme kvadratickú funkciu $Y = a + bX + cX^2$

Výber funkcie robíme podľa mier korelácie. Vyberieme tú, ktorá dáva štatisticky významne spoľahlivejšie výsledky, rozdiely môžeme testovať napr. F-testom. Ak je lineárna funkcia štatisticky spoľahlivá, dáme jej prednosť pre jej jednoduchosť.

Technologická metóda sa používa pre stanovenie závislosti nákladov na činiteľoch technického charakteru, napr. spotreby paliva pri benzínovom motore. Funkčná závislosť sa odvodza pozorovaním kvantitatívnych technických vzťahov v prevádzke alebo laboratórnymi skúškami. Zistené technologické vzťahy sa ocenia peňažne. Metódu je možné použiť iba pre náklady, ktoré sú spojené so spotrebou výrobného činiteľa, nie pre náklady ako nájomné, poistné, atď. [4]

Návratnosť nákladov a bod zvratu

Uskutočnené výkony vyvolávajú na jednej strane náklady, na druhej strane sú nositeľom ekonomického prospechu, ktorý sa najčastejšie prejavuje vo forme výnosov. Z výnosov je treba uhradiť vynaložené náklady a prebytok prináša zhodnotenie vo forme zisku.

Z podstaty variabilných a fixných nákladov však vyplýva zásadne rozdielny rytmus ich návratnosti. Prioritný význam má návratnosť variabilných nákladov, výnosy z každej

jednotky objemu výkonov musí najskôr uhradiť náklady danou jednotkou priamo vyvolané. Návratnosť variabilných nákladov sa tak uskutočňuje permanentne. Iné je to pri fixných nákladoch, vynaložených jednorázovo na určitý objem výkonov. V danom prípade výnosy z jednotky objemu iba prispievajú na úhradu fixných nákladov, a to určitým podielom.

Ak od výnosov z jednotky objemu odčítame časť priamo spotrebovanú na úhradu jednotkových variabilných nákladov, získame reziduálnu hodnotu, ktorú označujeme ako jednotkový príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku alebo ako jednotkovú maržu. Platí teda, že

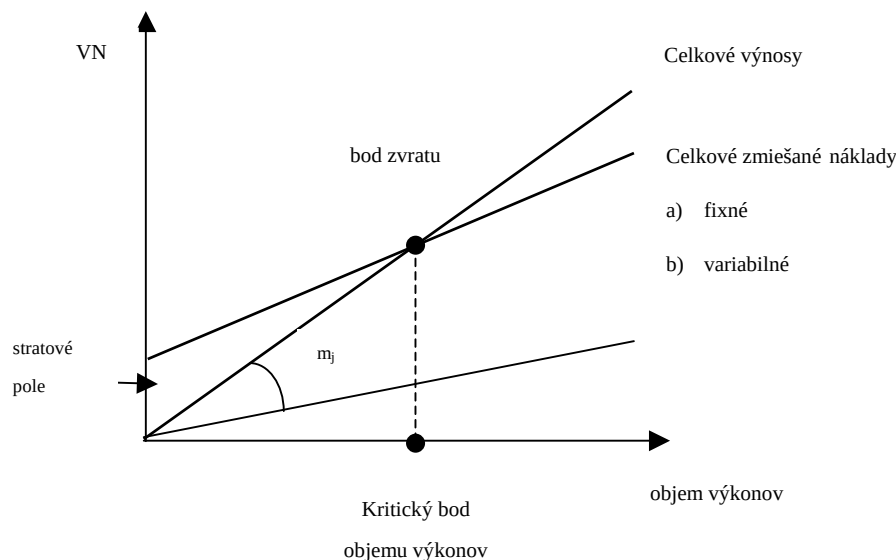
$$m_j = c_j - v_j \quad (1)$$

kde m_j ... značí jednotkový príspevok (maržu),

c_j ... jednotkovú cenu a

v_j ... jednotkové variabilné náklady.

Príspevok je určený na postupnú úhradu fixných nákladov, až po ich zaistení môže vznikáť zisk.



Obr. 2 Návratnosť nákladov a bod zvratu [2]

Z obrázku je zřejmé, že plná úhrada všech nákladů bude zaistena v bode, keď suma realizovaných jednotkových marží dosiahne výšky jednorázovo vynaložených fixných nákladov. Tento bod ozančujeme ako kritický bod objemu výkonov alebo ako bod zvratu. Pri nižšom objeme predaných výkonov nestačí celková marža pokrývať fixné náklady a podnik dosahuje straty. Naopak, pri vyššom objeme predaja celková dosiahnutá marža nielen reprodukuje plné fixné náklady, ale zostáva prebytok, ktorý predstavuje zisk. [2]

1.2.3 Kalkulácie

K riadeniu nákladov je nutné ich sledovanie i z hľadiska vecného, to znamená podľa výkonov. To je úlohou kalkulácií vlastných nákladov. Ich význam je mnohostranný: v podniku slúžia ku stanoveniu vnútro podnikových cien výkonov, k zostavovaniu rozpočtov, ku kontrole a rozboru hospodárnosti výroby a rentability výkonov, k limitovaniu nákladov apod.

Vlastné náklady (náklady kalkulácie) sú vo väčšine položiek zhodné s nákladmi finančného účtovníctva, v niektorých sa však líši; napr. podnikateľská mzda, kalkulačné úroky za použitie vlastného kapitálu, kalkulačné nájomné za použitie vlastných priestorov sa vo finančných nákladoch neúčtujú, ale do kalkulácií sa dodatočne zahŕňajú. Podobne je to s odpismi: vo finančnom účtovníctve sa evidujú podľa predpisov a po uplynutí

stanovenej doby sa ďalej neúčtujú. Kalkulačné odpisy sa účtujú v takej výške, aby zaistili substančné zachovanie kapitálu, (to znamená, aby pri náhrade daného prostriedku boli k dispozícii peniaze potrebné k jeho náhrade) a účtujú sa tak dlho, pokiaľ je daný prostriedok využívaný. Kalkulačná položka podnikateľská mzda, kalkulačné úroky, kalkulačné odpisy, kalkulačné nájomné, kalkulačné rizikové prirážky sa označujú ako kalkulačné druhy nákladov. [1]

Pojem kalkulácie nákladov výkonov je možné obecné chápať v troch základných významoch:

- ako činnosť vedúcu k zaisteniu či stanoveniu nákladov na konkrétny výkon podniku, ktorý je presne druhovo, objemovo a akostne vymedzený
- ako výsledok tejto činnosti, tzn. prepočet celkových alebo čiastočných nákladov na kalkulačnú jednicu
- ako vydeliteľnú časť informačného systému podniku, síce veľmi úzko spätú hlavne s nákladovým účtovníctvom, podnikovým plánovaním, rozpočtovníctvom a podnikovou štatistikou, ale naopak i nezastupiteľnú svojim informačným obsahom a metódou jeho získania. V tomto poňatí sa o kalkulácii hovorí ako nie o izolovanom prepočte nákladov na kalkulačnú jednicu, ale ako o systéme vzájomne skĺbených prepočtov, spracovaných pre širší rozsah kalkulačných jedníc a pre rôzne účely

Metódou kalkulácie sa rozumie spôsob stanovenia predpokladanej výšky nákladov, resp. nasledného zistenia skutočných nákladov na určitý výkon podniku. Obecné je závislá

- a) na vymedzení predmetu kalkulácie
- b) na spôsobe pričítania nákladov predmetu kalkulácie
- c) na štruktúre nákladov, v ktorom sa zisťujú alebo stanovujú náklady na kalkulačnú jednicu

Predmet kalkulácie

Predmetom kalkulácie môžu byť všetky druhy výkonov, ktoré podnik vyrába. To je však možné iba v podnikoch s úzkym sortimentom výrobkov, práce alebo služieb. V podnikoch sa kalkulujú iba najdôležitejšie druhy výkonov alebo ich skupiny. S vzrastajúcou úrovňou automatizácie informačných systémov je však zrejmá tendencia k rozširovaniu ako rozsahu

kalkulovaných výkonov, tak aj podrobnosti v členení a alokácii nákladov. Predmet kalkulácie je vymedzený jednak kalkulačnou jednicou, jednak kalkulovaným množstvom

Kalkulačnou jednicou sa rozumie konkrétny výkon, vymedzený mernou jednotkou a druhom, na ktorý sa stanovujú alebo zisťujú náklady. Príkladom kalkulačnej jednice môže byť jedna prikrývka v textilnom priemysle, konkrétna letecká linka s určitým typom lietadla v leteckej doprave, jeden automobil konkrétneho typu a vybavenia, ale i jeho karburátor alebo benzínová nádrž atď.

Kalkulované množstvo zahŕňa určitý počet kalkulačných jedníc, pre ktorý sa stanovujú alebo zisťujú celkové náklady. Kalkulované množstvo je významné hlavne z hľadiska určenia priemerného podielu nepriamych nákladov na kalkulačnú jednicu. Tieto náklady síce príčinne nesúvisia ani s kalkulačnou jednicou ani s konkrétnym objemom určitého druhu výkonu; pre riešenie tzv. reprodukčných úloh, úloh vychádzajúcich z prepočtu celkových nákladov konkrétnych výkonov a úloh založených na informáciách o viazanosti ekonomických zdrojov je preto treba kalkulačnú jednicu priradiť. [1], [2], [3], [4]

Pričítanie nákladov predmetu kalkulácie

Spôsob pričítania nákladov predmetu kalkulácie súvisí hlavne s členením nákladov na priame a nepriame. Toto členenie je však často kombinované s ďalšími hľadiskami : s členením nákladov

- a) podľa spôsobu stanovenia nákladovej úlohy (na jednicové a režijné)
- b) podľa ich závislosti na objeme výkonov (na fixné a variabilné)
- c) podľa toho, či ich výška bude ovplyvnená konkrétnym rozhodnutím o predmete kalkulácie (na relevantné a irelevantné)

Pričítanie priamych nákladov

Vzťah priamych nákladov k určitému druhu výkonov je bezprostredný. Tieto náklady je možné zistiť alebo stanoviť na kalkulačnú jednicu pomerne presne pomocou delenia alebo na základe noriem. Príkladom môže byť spotreba tkaniny a náplne na prikrývku, spotreba pohonných hmôt na konkrétnu leteckú linku atd.

Priamosť nákladov vyplýva zo špecifického početne-technického priradenia takej skupiny nákladov, ktorá je jednoznačne priraditeľná vymedzenému druhu výkonu, nie jeho jednici. Nutnou vlastnosťou priameho nákladu teda nemusí byť ich proporcionálny charakter,

typický pre jednicové náklady. Skôr naopak: hlavne skupiny tzv. ostatných priamych nákladov spravidla zahŕňa značnú časť fixných nákladov, ktoré majú iný vzťah k objemu výkonov než položky spotreby priameho materiálu, miezd či polotovarov vlastnej výroby. Pokiaľ si toto riadiaci pracovník neuvedomí, môže sa dopustiť omylu.

Z tohoto dôvodu je účelné v kalkuláciách oddelene sledovať priame jednicové a priame režijné náklady. [1]

Pričítanie nepriamych nákladov

Nepriame náklady sa vynakladajú v súvislosti so zaistením produkcie širšieho sortimentu výkonov. Ich vzťah k výkonom je volnejší, a to vo dvojitom zmysle:

- bezprostrednou príčinou ich vzniku je skôr činnosť konkrétneho vnútropodnikového útvaru, ktorý zaisťuje rôznych procesy či aktivity súvisiace s podnikaním v určitom obore
- ich výška nie je vo väčšine prípadov ovplyvnená objemom a štruktúrou výkonov, v zásade platí, že iba časť týchto nákladov je ovplyvnená stupňom využitia kapacity, ktorou útvar pri zaistovaní svojich činností disponuje

V prípadoch, kedy objem či štruktúra výkonov majú vplyv na stupeň využitia kapacity útvaru, je možné však vyjadriť závislosť tejto časti nepriamych nákladov nielen na bezprostrednej vzťahovej veličine, v ktorej je meraná aktivita útvaru, ale i na objeme výkonov.

Výška týchto tzv. variabilných režijných nákladov by mala byť vykazovaná v kalkuláciách, slúžiacich ako informačný zdroj pre všetky typy rozhodovacích úloh, teda vrátane úloh ovplyvňujúcich rozhodovanie o ekonomických zdrojoch. Mali by byť preto oddelené od vykázaného podielu fixnej réžie, ktorá môže byť pre tento typ úloh irelevantným nákladom. [1]

V súčasnej dobe sa najviac používajú nasledovné kalkulačné metódy:

a) kalkulácia delením

- prostá
- stupňovitá
- s pomerovými (ekvivalenčnými) číslami

b) kalkulácia prirážková

- sumačná
- diferencovaná

Ďalej poznáme i nasledovné kalkulačné metódy:

- kalkulácie v združenej výrobe
 - zostatková (odčítacia metóda),
 - rozčítacia metóda,
 - metóda kvantitatívnej výťaže
- kalkulácie rozdielové
 - metóda štandardných nákladov,
 - metóda normová

Pri prvej skupine je základný znak jednotlivých spôsobov taký, že sa tieto náklady rozvrhujú na základe množstva rôzne vyjadrených kalkulačných jedníc. Prirážková kalkulácia iba používa pre pričítanie nákladov peňažne alebo naturálne vyjadrené základne. Spoločným znakom oboch skupín by mala byť snaha rozvrhovať čo najväčšiu časť spoločných nákladov na základe čo najužšieho príčinného vzťahu medzi nákladmi a výkonmi. Vyjadrenie tohoto vzťahu je potom treba informačne oddeliť od rozvrhov, uskutočňovaných na princípoch únosnosti a priemerovania. [1],[2]

Rozvrhová základňa

Základňou pre rozvrhovanie režijných nákladov bývajú veličiny peňažné (priame mzdy, priamy materiál, celkové priame náklady, zpracovacie náklady) alebo naturálne (počet kusov výrobkov, normohodiny, strojové hodiny, hmotnosť výrobku, spotreba elektrickej energie v kWh, atď.) V strediskách nevýrobných môžeme použiť počet vybavených zákazok, množstvo spracovaných dát, počet vyexpedovaných výrobkov, atď.

Základňa pre rozvrhovanie režijných nákladov by mala byť zvolená tak, aby

- režijné náklady boli k nej v maximálnej miere v príčinnej závislosti z hľadiska ich celkových zmien
- tvorila podstatný podiel v štruktúre nákladov

- bola dostatočne veľká, stála a ľahko zistiteľná

Doporučuje sa používať nasledovné rozvrhové základne:

- naturálne ukazovatele (kg, t, kWh, nh, strojové hodiny) a zúčtovacie sadzby stanoviť peňažnou čiastkou na jednotku týchto ukazovateľov (napr. odpis stroja na 1 strojovú hodinu)
- viac rozvrhových základní (napr. pomocný materiál rozvrhovať z väčšej časti podľa hmotnosti výrobkov, z menšej časti podľa ich výrobného času)
- čo najviac diferencovaných zúčtovacích sadzieb
- dynamické kalkulácie [1], [4], [5], [7]

Kalkulačný vzorec

Jednotlivé zložky nákladov sa vyčísľujú v kalkulačných položkách. Doporučené kalkulačné položky obsahuje všeobecný kalkulačný vzorec. Má nasledovné položky:

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame náklady
4. Výrobná réžia
Vlastné náklady výroby
5. Správna réžia
Vlastné náklady výkonu
6. Odbytové náklady
Úplné vlastné náklady výkonu
7. Zisk
Výrobná cena
8. Obchodné a odbytové prirážky a zrážky
Predajná cena [4]

Tento typový kalkulačný vzorec však má nepríliš podrobnú štruktúru nákladov, čo má za následok, že nie je inšpirujúcim podkladom pre riešenie rozhodovacích úloh, ktoré majú informačnú bázu v nákladovom a manažerskom účtovníctve:

- syntetizuje nákladové položky, ktoré majú rôzny vzťah ku kalkulovaným výkonom, a ktoré by sa teda mali priradovať podľa rôznych princípov alokácie.
- syntetizuje i nákladové položky bez zreteľa na ich relevanciu a irelevanciu pri riešení rôznych rozhodovacích úloh
- je statickým zobrazením nákladov. V rade položiek informuje o priemernej výške nákladov pripadajúcich na kalkulačnú jednicu. Tento prepočet však vychádza z predpokladu, že sa nezmení objem a štruktúra výkonov, o ktorej už bolo rozhodnuté. Neposkytuje informácie o zmenách nákladov, ktorý by boli vyvolané objemovou alebo sortimentovou zemnou. Je tak nedostatočným podkladom pre odpovedi na otázku „Čo sa stane, keď...“, pre ktoré by manažérske účtovníctvo malo dávať podklady v prvom rade.

V reakcii na obmedzenú využiteľnosť typového kalkulačného vzorca sa preto v súčasnej praxi uplatňuje jednak odlišne vyjadrený vzťah nákladov výkonu k cene, jednak variantne štrukturované náklady pripadajúce na kalkulačnú jednicu.

Progresívne podniky sa pokúšajú formou kalkulačného vzorca vyjadriť zásadný rozdiel medzi kalkuláciou nákladov a kalkuláciou ceny, ktorá tvorí základ ponukového riadenia alebo výchozí predpoklad pre jednanie s odberateľom. Podstatný rozdiel nespočíva vo formálnom rozšírení kalkulácie nákladov o prepočet priemerného zisku pripadajúceho na výrobok, ale v prístupe k tvorbe oboch skupín kalkulácií. Vzájomný vzťah reálnej kalkulácie nákladov, zisku a dosiahnutej ceny je rozdielový, presne tak, ako ho uvádzajú **retrográdne kalkulácie**. Vychádzajú z ceny alebo z ich variant a úroveň zisku vyjadrujú ako konečný rozdiel medzi dosiahnutou cenou a nákladmi. [1], [2], [3]

Základná cena výkonu

- Dočasné cenové zvýhodnenia
- Zľavy zákazníkom (množstevné, sezónne)

CENA PO ÚPRAVÁCH

- **Náklady**

ZISK

Obr. 3 Kalkulačný vzorec [2]

Ďalšia modifikácie kalkulačného vzorca (oddeľujúca fixné a viariabilné náklady) si podrobne všíma štruktúru vykazovaných nákladov. Pre radu úloh hlavne krátkodobého charakteru je účelné vykázať v kalkulačnom vzorci oddelene náklady ovplyvnené zmenami v objeme výkonov a náklady fixné.

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilné náklady výrobku

- **priamy materiál**
- **priame mzdy**
- **variabilná réžia ...**

Marža (príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorby zisku)

- Fixné náklady v priemere pripadajúce na výrobok

Zisk v priemere pripadajúci na výrobok

Dynamická kalkulácia vychádza zo základného kalkulačného členenia nákladov a z členenia nákladov podľa fáz reprodukčného procesu.

Priamy materiál

Priame mzdy

Ostatné priame náklady (variabilné, fixné)

Priame náklady celkom

Výrobná réžia (variabilná, fixná)

Vlastné náklady výroby

Správna réžia (variabilná, fixná)

Vlastné náklady výkonu

Priame odbytové náklady

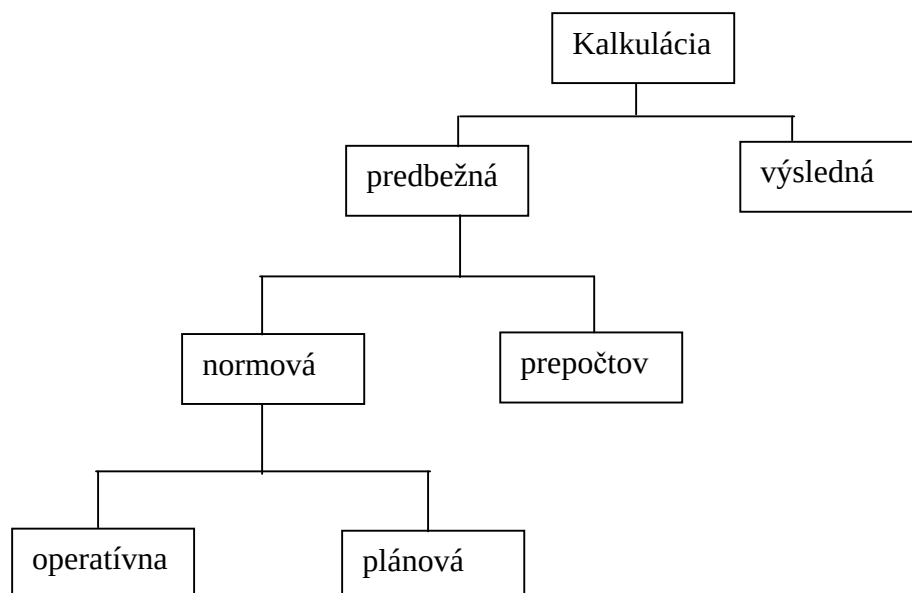
Odbytová réžia (variabilná, fixná) [2]

Obr. 4 Modifikácia kalkulačného vzorca [2]

Kalkulačný systém

Všetky v podniku zostavované kalkulácie a vzťahy medzi nimi tvoria kalkulačný systém. Jednotlivé prvky tohoto systému sa líšia nielen tým, či zobrazujú vzťah plných alebo čiastočných nákladov ku kalkulačnej jednici, alebo metódami priradenia nákladov predmetu kalkulácie, ale tiež podľa doby zostavovania a svojím vzťahom k časovému horizontu ich využitia. V tomto zmysle základným kritériom ich rozlíšenie, či sú podkladom strategického rozhodovania, strednodobého riadenia, preventívneho bežného riadenia alebo následného overenia priebehu vykonávania podnikových výkonov.

Jednotlivé kalkulácie nákladov tvoriace kalkulačný systém je možno rozčleniť nasledovným spôsobom:



Obr. 5 Kalkulačný systém a jeho členenie z hľadiska vzťahu kalkulácií k časovému horizontu spracovania a využitia [2]

II. PRAKTICKÁ ČASŤ

2 ANALÝZA NÁKLADOV A NÁKLADOVÝCH KALKULÁCIÍ SPOLOČNOSTI

2.1 Popis firmy

Firma Stapa je spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá má sídlo v Novom Meste nad Váhom, Slovenská Republika. Táto spoločnosť vznikla v roku 2. 4. 1993 so zameraním na vývoj a dodávku technologických strojov a zariadení pre automatizáciu výrobných procesov. Jej činnosť je orientovaná na oblasť jednoúčelových strojov s vysokou technickou náročnosťou a prísnyimi kritériami kvality.

Stapa s.r.o. sa radí medzi vývojové strojárské spoločnosti a zaoberá sa vývojom technologických zariadení pre automatizáciu výrobných činností. Dodáva na trh ucelené strojné zariadenia s elektrotechnickým a programovým vybavením s následným servisom a výrobou náhradných dielov. Odberateľmi tejto spoločnosti sú zákazníci z rôznych odvetví doma i v zahraničí. Čo je dôležité, sídlom spoločnosti je priemyselná oblasť stredného Považia s priamym napojením na diaľničnú sieť. Za obdobie od jej vzniku sa spoločnosť vyprofilovala v nasledovných výrobných programoch:

- kartónovacie stroje
- baliace stroje
- nožové mlyny na odpadové plasty
- dopravníky a adresné dopravné systémy

Spoločnosť Stapa, s.r.o. bola založená 4 spoločníkmi, pričom každý z nich má prax v odbore minimálne 14 rokov. Všetci spoločníci majú vysokoškolské vzdelanie a na spoločnosti sa podieľajú 25 percentnou účasťou.

Firma má stanovené nasledovné ciele, podľa ktorých usmerňuje svoju podnikateľskú činnosť:

- stabilizácia súčasného výrobného programu,
- zabezpečenie výrobných, montážnych a administratívnych priestorov na zodpovedajúcej úrovni,
- rozširovanie výrobných kapacít,

- stabilizácia personálneho obsadenia všetkých činností spoločnosti,
- diverzifikácia výrobného programu na eliminovanie dôsledkov úpadku niektorej z výrobných činností,
- dôsledná marketingová činnosť pre zavedenie nových a utlmenie neefektívnych výrobných činností,
- dosiahnuť významné postavenie na slovenskom a prípadne českom trhu a postupne prenikať na trhy okolitých štátov,
- reklamnou činnosťou sa dostať do povedomia širokej podnikateľskej verejnosti

Ako predpoklady úspešnosti firmy môžu byť považované nasledovné skutočnosti. Spoločnosť STAPA sa zaoberá 100 % výrobnou činnosťou a podniká v oblasti so silnou koncentráciou priemyslu, ktorý vyžaduje neustálu potrebu kooperácie konštrukčných a výrobných kapacít na zabezpečenie výrobného procesu. Tu sú vytvorené dobré vzťahy s perspektívou zvyšovania obratu. Spoločnosť rozvíja aktivity v perspektívnej oblasti vývoja a zariadení pre spracovanie plastového odpadu. Spoločnosť má stabilizovaný obrat, kvalifikované personálne obsadenie a dobré zavedenie na trhu.

Spoločnosť STAPA vznikla s počtom 5 pracovníkov so zameraním na vývoj, výrobu a dodávku technologických strojov a zariadení pre automatizáciu výrobných procesov. Spoločnosť pracovala v prenajatých priestoroch a v prevažnej časti kapacít bola nútená kooperovať (software, výroba,...). Postupne spoločnosť investovala do rozvoja výrobných kapacít a zakúpením objektu v Novom Meste nad Váhom si dočasne vyriešila nedostatok výrobných priestorov. Neskôr, koncom roka 1994, získala spoločnosť do prenájmu objekt s inou lokáciou, ktorá sa neskôr po vykonaní nevyhnutných stavebných úprav stala sídlom spoločnosti. V spoločnosti pracuje 20 pracovníkov v zodpovedajúcich profesiách a kvalifikáciách. Výrobný program spoločnosti sa neustále rozširuje a modifikuje.

Činnosť spoločnosti je štrukturovaná na samostatný výrobný subjekt s nasledovným členením:

- | | |
|--|---------------|
| - konštrukcia a vývoj | 7 pracovníkov |
| - výroba a montáž | 8 pracovníkov |
| - MTZ a kooperácie | 1 pracovník |
| - administratíva, personálne oddelenie, mzdy | 1 pracovník |

- sklad, stravovanie, upratovanie	1 pracovník
- ekonomika a účtovníctvo	1 pracovník
- riadenie spoločnosti, marketing	1 pracovník

2.1.1 Predmet a ciele podnikateľskej činnosti

Predmet činnosti:

- inžinierska činnosť,
- management a marketing v oblasti strojárstva,
- konštruovanie strojov a zariadení,
- racionalizačná činnosť
- nákup a predaj prvkov a uzlov strojných zariadení a ich častí,
- výskum a vývoj v oblasti stavby strojov,
- výroba strojov a zariadení pre všeobecné účely.

Spoločnosť Stapa s.r.o. realizuje v súčasnosti svoje podnikateľské zámery nasledovnými výstupmi:

Vývoj, výroba a dodávka náročných jednoúčelových strojov a zariadení podľa konkrétnej objednávky a zadania odberateľa. Potenciálnymi odberateľmi sú všetky výrobné podniky, ktoré investujú do zvyšovania technickej úrovne svojich výrobných prevádzok prostredníctvom mechanizácie a automatizácie výrobných činností (manipulačné zariadenia, dopravníky apod.).

Stroje a zariadenia pre spracovanie plastového odpadu. Spoločnosť rozbieha nový výrbový program v perspektívnej oblasti výroby strojov pre spracovanie plastového odpadu, ktorý vzniká v priemysle spracovania plastov a v komunálnom odpade. Tento program má spoločenské opodstatnenie v efektívnosti recyklácie odpadov, v ochrane životného prostredia a ekológii. Spoločnosť uskutočňuje vývoj týchto strojov z vlastných zdrojov. Výrobný program je reprezentovaný súborom technologických zariadení na dopravu plastov, drvenie plastov, čistenie drte apod.

Drobné zákazky výrobného charakteru, výrobné kooperácie a servis s využitím technickej pomoci firmám pri rekonštrukcii a opravách technologických zariadení. Stabilný

a perspektívny program s možnosťou ďalšieho rozširovania.

Montážne stroje a zariadenia pre mechanizovanú a automatizovanú montáž výrobkov. Vzhľadom na nízky počet výrobcov finálnych výrobkov na Slovensku je program stagnujúci.

Rozvoj výrobnéj spolupráce so zahraničnými firmami s možnosťou perspektívneho využitia konštrukčných kapacít.

Cieľom spoločnosti je zabezpečenie trvalého rastu, ustálenie organizačnej štruktúry s kvalifikovaným personálom, rozšírenie výrobných technologických možností, rozširovanie obchodných aktivít na európske teritórium.

2.1.2 Obchodní partneri

Spoločnosť za obdobie svojej existencie od roku 1993 realizovala svoje výrobky s nasledovnými odberateľmi, pričom nasledovný zoznam obsahuje najvýznamnejších obchodných partnerov, s ktorými súhrnný obrat bol najmenej 1 mil. Sk.

Tab. 1 Obchodní partneri

Spoločnosť	Sídlo	Výrobok
Rockwell, a.s.	Liberec	linka na montáž vodička sedačky
VAP, a.s	Prešov	automat na nitovanie obloženia brzdovej čeluste
Merina, a.s.	Prievidza	súbor zariadení na balenie potravinárskych výrobkov
		zariadenia na balenie polievkových bujónov
		automat na balenie sáčkov do kartónovej krabice
Obal Vogel Noot, a.s.	Nové Mesto n. V.	magnetické dopravníky
		paletizátory plechových obalov na europaletách
		pásové dopravníky
		reťazové dopravníky
Vogel Noot	Rakúsko	ukcia paletizátora obalov
Coca Cola Slovakia s.r.o	Lúka	súbor jednoúčelových zariadení a náhradných dielov
Volkswagen Slovensko, a.s.	Bratislava	montážne prípravky
Emerson, s.r.o.	Nové Mesto n. V.	napínacie zariadenie káblikov
		automatická doprava a dávkovanie plastovej drte pneumatickou dopravou
		nitovacie zariadenia
		montážne zariadenia a prípravky na montáž elektromotorov

Spoločnosť	Sídlo	Výrobok
Magna Slovteca, s.r.o.	Nové Mesto n. V.	súbor jednouúčlových zariadení a náhradných dielov
		skúšobné a testovacie zariadenia spätných zrkadiel
		montážne zariadenia a prípravy na montáž spätných zrkadiel automobilov
Optima	Nemecko	výroba súčastí baliacich strojov
Patria s.r.o.	Trnava	výroba jednouúčlových zariadení pre manipuláciu s papierom
Punch Products	Trnava	zariadenie na automatické rezanie závitov
WINIARY S.A.	Kalisz, Poľsko	zariadenie na balenie polievkových bujónov
STEAG s.r.o.	Nové Mesto n. V.	hydraulické zdvíhacie plošiny
Whirlpool s.r.o.	Poprad	montážne zariadenia pre montáž pračiek
I.D.C. Holding	Bratislava	baliace zariadenie pre skupinové dávkovanie oplátok
Bacou Produkt, s.r.o.	Trenčín	systém adresnej dopravy výrobkov

2.1.3 Výrobky

Výroba jednoúčelových strojov ako výrobkov predstavuje v STAPA najvýznamnejšiu zložku výrobného programu. Tieto výrobky nie je možné bližšie ohraničiť či kategorizovať, pretože sú to výrobky podľa špecifických želaní a potrieb zákazníkov z rôznych odvetví priemyslu. V strojárskom priemysle existuje veľmi široký sortiment štandardizovaných výrobkov, avšak aj napriek tomu sú potrebné špecifické stroje a zariadenia, ktoré nie je možné kúpiť na trhu výrobkov. Sú to často doplnkové strojné zariadenia k výrobným linkám, pomocné stroje a zariadenia k obsluhu technologických komplexov a niekedy aj výroba strojov, ktoré sú na trhu, ale sú príliš drahé, či zbytočne komplikované, alebo vyžadujú častý servis, ktorý je u zahraničných firiem niekoľkokrát drahší ako domáci.

Výrobky, ktoré STAPA vyrába pre zahraničných odberateľov v rámci kooperácií sú poddodávkami k vyšším celkom, ktoré sa kompletujú u zahraničného zákazníka. Tento typ spolupráce je založený na tom, že podľa výrobných schopností, kvality a termínovej disciplíny zahraničný odberateľ ustáli dodávky na určitej úrovni, alebo sa spolupráca postupne rozširuje až na kompletnú výrobu a montáž celého zariadenia ak je odberateľ presvedčený o spoľahlivosti dodávateľa. Tento typ spolupráce sleduje uplatniť STAPA v spolupráci s firmou OPTIMA.

Výrobné kooperácie, služby a drobné zákazky, ktoré tvoria významnú časť obratu spoločnosti, sa realizujú pre veľké firmy s monolitným výrobným programom, ktoré v prevažnej miere nemajú výrobné kapacity na výrobu náhradných dielov, opravy strojov a pod. Tu sa očakáva operatívnosť rýchlosť a kvalita. Naším zákazníkom vyhovuje, že STAPA je malá firma s jedným stupňom riadenia a tak ich požiadavky sú vybavované pružne. V niektorých prípadoch takáto spolupráca prerástla na vyšší stupeň spolupráce a STAPA získava u týchto zákazníkov aj rozsiahlejšie zákazky.

Po uzatvorení obchodnej zmluvy na dodávku výrobku a ohraničení technických parametrov a zadania s odberateľom, začína výrobný proces spracovaním konštrukčnej a inej technickej dokumentácie výrobku, alebo služby. Nasleduje spracovanie technologického postupu výroby súčiastok a potom nákup hutného materiálu, poddodávok, komponentov a pod. Ďalej nasleduje výroba súčiastok, včítane kooperácie vo výrobných operáciách, pre ktoré nemá STAPA strojné zariadenia. Po ukončení výroby súčiastok a skompletovaní nakupovaných komponentov nasleduje montáž výrobku, oživenie a skúšky.

Po úspešnom priebehu skúšok, zvyčajne za účasti odberateľa, výrobok sa expeduje odberateľovi. V niektorých prípadoch nasleduje ešte inštalácia a zavedenie do výroby u odberateľa.

2.1.4 Personál

Zamestnanci spoločnosti sú zaradení na pracovné funkcie, ktoré zodpovedajú ich úrovni vzdelania, kvalifikácii a praktickým skúsenostiam. Robotnícke funkcie vykonávajú vyučení remeselníci v príslušnej kategórii - sústružník, frézar, vŕtač, montážny zámočník, a s príslušnými oprávneniami - zvarač. Pracovník zodpovedný za nákup materiálu a výrobné kooperácie má ÚSO vzdelanie strojného zamerania. Konštruktéri majú ÚSO, resp. VŠ strojárskoho a elektrotechnického zamerania. Vedúci pracovníci majú VŠ vzdelanie. Pracovník zodpovedný za personalistiku, mzdy a administratívu má USO. Pracovník zodpovedný za účtovníctvo má ÚSO s rekvalifikačným kurzom na účtovníctvo. Vzhľadom na charakter činnosti spoločnosti bude aj v budúcnosti kladený dôraz na zamestnávanie výlučne kvalifikovaných pracovníkov, v remeselníckych profesiách je spoločnosť pripravená podieľať sa na výchove dorastu pre pokrytie svojich potrieb.

2.1.5 Zabezpečenie

Vzhľadom na zákazkový systém práce spoločnosť prakticky neeviduje zásoby na sklade. Nákupy sa účtujú okamžite do spotreby, resp. do nákladov.

Technická a výrobná dokumentácia, podklady k tvorbe cien, účtovné doklady, obchodné zmluvy a pod. sú uložené v uzamknutých archívoch, uzamykateľných skrinách s prístupom len výkonným a riadiacim pracovníkom spoločnosti.

Celý objekt je chránený systémom ATH proti vniknutiu nepovolaných osôb v mimopracovnom čase do objektu. Systém ATH sa spúšťa pri odchode posledného pracovníka z firmy.

Marketing

Cieľový trh

Jednouúčelové stroje - potenciálnymi zákazníkmi môžu byť odberatelia z rôznych odvetví priemyslu. V porevolučnom vývoji došlo k spontánnej redukcii počtu pracovníkov prakticky vo všetkých výrobných podnikoch. Jedným z hlavných terčov redukcie boli

vnútropodnikové útvary technického rozvoja. Tým sa požiadavky na technický rozvoj prenášajú postupne na externých dodávateľov. V niektorých prípadoch hrá rozhodujúci vplyv pri výbere dodávateľa slovenský pôvod spoločnosti.

Nožové mlyny na plasty - v minulých rokoch nastal intenzívny nárast malých výrobcov plastových výrobkov. Spoločnosť zaznamenala tento trend v začiatkoch a postupne vyvinula typový rad výrobkov parametricky a cenovo dostupných tejto kategórii výrobcov. V roku 1997 uzatvorila spoločnosť obchodnú zmluvu o výhradnom predaji nožových mlynov s firmou Ing. Častulík so záväzkom dosiahnuť ročný obrat do 3 mil. Sk

Výrobné kooperácie, služby, drobné zákazky - v minulom období vznikli firmy s plnou zahraničnou kapitálovou účasťou, ktoré investovali v SR do rozvoja výroby, pociťujú potrebu externých služieb pri udržaní prevádzkyschopnosti strojového a technologického parku formou výrobnéj a technickej kooperácie. Tento trend má tendenciu rastu.

V oblasti kooperácií so zahraničnými firmami má STAPA podpísaný protokol s firmou OPTIMA - SRN, na výrobu a montáž poddodávok k baliacim automatom. Spoločnosť nemá dostatok finančných prostriedkov na uskutočnenie rozsiahlych marketingových akcií, preto orientáciu na trhu si zabezpečuje verbálnym sledovaním celkového vývoja, spracovaním informácií z aktívnej účasti na výstavách a veľtrhoch. Hlavným teritóriom odbytu v súčasnosti je SR, čiastočne aj ČR, s postupným prenikaním na trhy európskych štátov.

2.1.6 Konkurencia

Pri výrobe jednoúčelových strojov je konkurencia široká. Významným plusom pre firmu STAPA je zabezpečovanie komplexnej dodávky. Firmy založené na koncepcii dodávky zahraničných výrobkov nie sú tak pružné a nedokážu uspokojiť tak široké požiadavky zákazníkov. STAPA je v SR jediným výrobcom nožových mlynov na odpadové plasty. V ČR existujú dvaja výrobcovia, ktorí predstavujú konkurenciu. Zahraniční výrobcovia nemôžu konkurovať cenami, servisom a operatívnosťou - vzdialenosťou.

2.1.7 Distribúcia

STAPA uzatvára obchodné zmluvy s podmienkou, že odvoz výrobku si zabezpečuje odberateľ na základe výzvy. Drobné zákazky a kooperácie sa **zabezpečujú** osobnými autami v majetku spoločnosti. Pri nákupe materiálu, hlavne hutného, spoločnosť objednáva

dopravcu. Nákupy hutného materiálu sa zabezpečujú z FERONA Žilina, Bratislava. Drobné nákupy sa zabezpečujú osobnými autami spoločnosti.

2.1.8 Reklama

Na reklamu svojej produkcie STAPA využíva:

- výstavy a veľtrhy
- inzerciu
- účasť v katalógoch firiem
- drobné reklamné predmety

STAPA sa zúčastňuje na medzinárodných veľtrhoch a výstavách: MSV 95 Nitra, PLASTTECH 95 Trenčín, CHEMPLAST 96 Nitra, ENVIRO 97 Brno. Inzerciu používa firma sporadicky na predaj nožových mlynov v celoslovenských denníkoch (HN) a regionálnej reklamnej tlači. Ďalej má zabezpečenú dlhoročnú účasť v nasledovných katalógoch firiem: INFORM KATALÓG, Zlaté stránky, KOMPAS. Taktiež má k dispozícii reklamné perá, plastové tašky, farebné prospekty.

2.2 Ciele analýzy

V tejto časti sa budem snažiť rozčleniť jednotlivé nákladové položky podľa niektorých hľadísk členenia.

K dispozícii som od firmy obdržal výkazy ziskov a strát, na základe ktorých sa pokúsím čo najdetailnejšie popísať nákladovú štruktúru podniku. Tieto výkazy budú kompletne uvedené v prílohách. Na základe týchto výkazov som vyseletoval jednotlivé druhy nákladov za roky 2002, 2003 a 2004. Najskôr by som sa pokúsil urobiť klasifikačnú analýzu. Princípom klasifikačnej analýzy je roztriedenie jednotlivých nákladových položiek na fixnú a variabilnú časť podľa toho, či sa mení alebo nemení so zmenami objemu produkcie. Pri triedení sa využíva toho, že jednicové náklady sa spravidla v plnom rozsahu zaradia do nákladov variabilných, správna réžia do nákladov fixných, ostatné režijné náklady je však potrebné rozdeliť na časť fixnú a časť variabilnú. V tabuľke č.4 sú uvedené všetky náklady, ktoré spoločnosť v priebehu rokov 2002, 2003 a 2004 evidovala a v tabuľke č.7 sú tieto náklady rozdelené na fixnú časť a na variabilnú časť.

Ďalším cieľom analýzy bude na základe grafov zhodnotiť vývoj fixných, variabilných a celkových nákladov a následne i podiel jednotlivých položiek týchto nákladov na celkovom objeme.

Po celkovom zhodnotení súčasnej nákladovej situácie vo firme bude mojou úlohou čo najdetailnejšie popísať súčasný stav nákladových kalkulácií vo firme. S touto analýzou súvisí zhodnotenie tohoto stavu, či je vhodný a presný a na základe tohoto zhodnotenia potom doporučené, ako súčasný systém vylepšiť alebo úplne zmeniť.

Jednoznačne najväčšieho zisku firma dosiahla v roku 1994. Je zaujímavé, že v prvom roku svojho pôsobenia firma dosiahla pochopiteľne straty a následne v roku 1994 dokázala maximálne využiť vložený kapitál a presadiť sa na trhu, pretože hodnota zisku stúpila až na 4 milióny korún. Ďalšie významnejšie obdobie spoločnosť zaznamenala od roku 1999 až po súčasnosť, kedy sa hospodársky výsledok pohyboval v kladných hodnotách.

2.3 Zdroje informácií

Pri popise a rozčleňovaní nákladov spoločnosti budem vychádzať z výkazov ziskov a strát spoločnosti a súvah za rok 2004 a za roky predchádzajúce, ktoré boli firmou poskytnuté. Na základe týchto účtovných výkazov sa budem snažiť čo najpodrobnejšie popísať všetky náklady, ktoré súvisia s činnosťou podniku. Taktiež ich rozčlením podľa jednotlivých nákladových hľadísk popísaných v teoretickej časti bakalárskej práce.

Vzhľadom k tomu, že spoločnosť STAPA patrí medzi menšie podniky, nákladová časť výkazu ziskov a strát nie je taká rozsiahla, ako to býva u väčších firiem. Pri evidovaní účtovných prípadov sa využívajú v tejto firme programy KVESTOR, mzdy sú spracovávané v programe FLUXPAM. Firma pochopiteľne vedie podvojnú účtovníctvo.

V nasledujúcej tabuľke sú uvedené druhy nákladov, ktoré spoločnosť v rokoch 2002, 2003 a 2004 evidovala vo svojom účtovnom systéme.

Tab. 2 Náklady spoločnosti STAPA, s.r.o. v tis. Sk

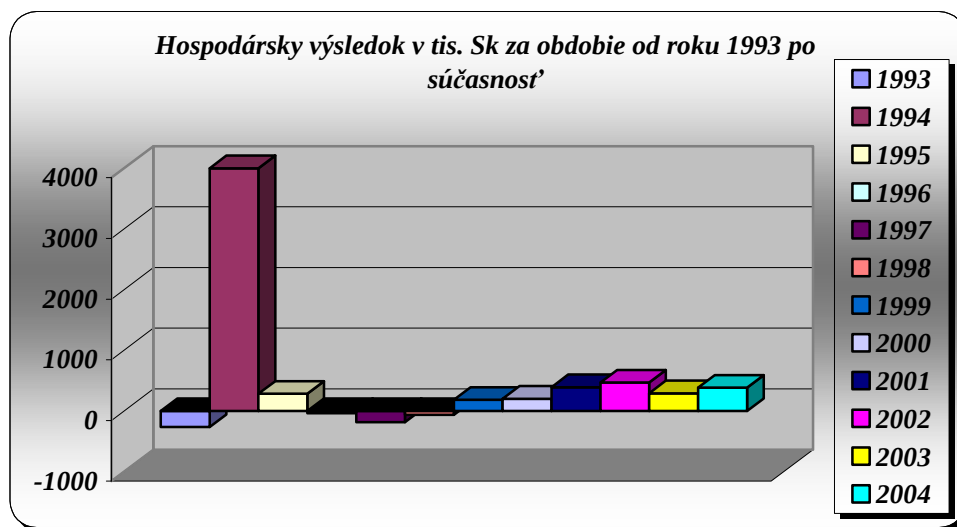
Druh nákladu	2002	2003	2004
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	-	-	-
Výrobná spotreba	12785	13789	14236
Spotreba materiálu a energie	10369	11184	10541
Služby	2416	2605	3695
Osobné náklady	4986	5464	6023
Mzdové náklady	4100	4157	4715
Náklady na SZ	1192	1194	1195
Sociálne náklady	113	113	113
Odpisy dlhodobého nemohotného a hmotného majetku	248	262	237
Dane a poplatky	17	16	17
Zmena stavu rezerv na prevádzkovú činnosť			
Zmena stavu opravných položiek			
Ostatné náklady na prevádzkovú činnosť			
Predané cenné papiere a podiely			
Náklady na krátkodobý finančný majetok			
Náklady na precenenie cenných papierov			
Nákladové úroky			
Kurzové straty	45	42	53
Ostatné náklady na finančnú činnosť	72	78	74
Zmena stavu rezerv na finančnú činnosť			
Mimoriadne náklady	5	6	4
Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti			
splatná			
odložená			

Firma dosiahla v roku 2004 zisk v hodnote 384 tis. Sk, za účtovné predchádzajúce táto hodnota činila 292 tis. Sk, čo znamená, že ziskovosť spoločnosti má stúpajúcu tendenciu. Nasledovná tabuľka nám uvádza hodnoty výsledkov hospodárenia od roku 1993 po rok 2004.

2.3.1 Hospodársky výsledok

Tab. 3 *Hospodársky výsledok v tis. Sk*

Rok	Hospodársky výsledok	Hodnota v tis. Sk
1993	Strata	265
1994	Zisk	4 000
1995	Zisk	283
1996	Strata	35,5
1997	Strata	186
1998	Strata	64
1999	Zisk	184
2000	Zisk	202
2001	Zisk	391
2002	Zisk	470
2003	Zisk	292
2004	Zisk	384



Obr. 6 Vývoj hospodárskeho výsledku

Jednoznačne najväčšieho zisku firma dosiahla v roku 1994. Je zaujímavé, že v prvom roku svojho pôsobenia firma dosiahla pochopiteľne straty a následne v roku 1994 dokázala maximálne využiť vložený kapitál a presadiť sa na trhu, pretože hodnota zisku stúpila až na 4 milióny korún. Ďalšie významnejšie obdobie spoločnosť zaznamenala od roku 1999 až po súčasnosť, kedy sa hospodársky výsledok pohyboval v kladných hodnotách.

Tab. 4 Celkové náklady v tis. Sk

Celkové náklady		
2002	2003	2004
18 158	19657	20644

Táto tabuľka nám udáva objem celkových nákladov za obdobie od roku 2002 do roku 2004. Náklady sa zjavne každým rokom mierne zvyšujú, čo môže znamenať znižovanie zisku v prípade, ak sa v priebehu rokov výrazne nemenia výnosy.

2.3.2 Druhové členenie nákladov

Nasledujúca tabuľka nám rozčleňuje jednotlivé položky nákladov podľa druhové triedenia nákladov.

Tab. 5 *Druhotné členenie nákladovv tis. Sk*

Druh nákladov		2004
Spotreba surovín a materiálu, palív a energie		10541
Odpisy budov, strojov, výrobných zariadení, nástrojov a nehmotného IM		237
Mzdové a ostatné osobné náklady		6023
Finančné náklady		127
Náklady na služby		3695

Z tabuľky č. 6 jasne vyplýva, že podľa tohoto členenia má najväčší podiel na nákladoch spotreba surovín a materiálu, palív a energie. Nasledujú potom mzdové a ostatné osobné náklady, a náklady na služby.

2.2.3 Variabilné a fixné náklady spoločnosti

Tab. 6 Rozdelenie nákladov na variabilné a fixné v tis. Sk

Variabilné náklady	2002	2003	2004
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	-	-	-
Výrobná spotreba	12 785	13 789	14 236
Spotreba materiálu a energie	10 369	11 184	10 541
Služby	2 416	2 605	3 695
Osobné náklady	2 117	2 140	2 364
Mzdové náklady - 40 %	1 640	1 662	1 886
Náklady na SZ - 40 %	476,8	478,6	478
Fixné náklady	2002	2003	2004
Osobné náklady	3 288	3 324	3 659
Mzdové náklady - 60 %	2 460	2 494	2 829
Náklady na SZ - 60 %	715	716	717
Sociálne náklady	113	113	113
Dane a poplatky	17	16	17
Kurzové straty	45	42	53
Ostatné náklady na finančnú činnosť	72	78	74
Odpisy dlhodobého nemohotného a hmotného majetku	248	262	237

Z predchádzajúceho rozdelenia nákladov na variabilné a fixné je zrejmé, že v štruktúre nákladov prevažujú variabilné náklady, pretože položky spotreba materiálu a časť osobných nákladov tvoria väčšiu časť nákladov firmy. Čo sa týka osobných nákladov, sú rozdelené na časť variabilnú a fixnú. Ako bolo uvedené v kapitole 2.1, personál firma je tvorený jednotlivými zložkami. Na základe tejto skutočnosti boli mzdové náklady i náklady na sociálne zabezpečenie rozdelené na dve časti, pričom 60 % miezd tvoria mzdy

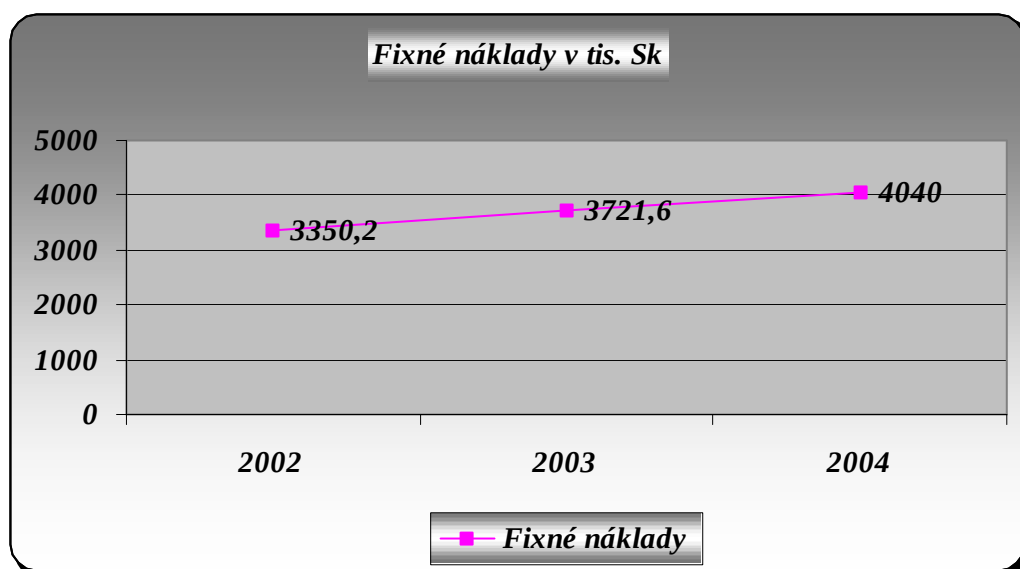
pracovníkov výroby a skladovania a 40 % miezd tvoria mzdy vývojových pracovníkov, pracovníkov personálneho oddelenia a riadiacich pracovníkov.

Tab. 7 Variabilné a fixné náklady v tis. Sk

	2002	2003	2004
Variabilné náklady	17 019	18 070	18 964
Fixné náklady	3 350	3 722	4 040

Príčinu na náraste celkových nákladov má jednoznačne nárast variabilných nákladov. Je badateľná stúpajúca tendencia i fixných nákladov, avšak tento rast možno považovať z dlhodobého hľadiska za menej významný, pretože sa v priebehu sledovaných rokov znižuje. Za zvýšenie variabilných nákladov v priebehu roku 2004 sú pravdepodobne zodpovedné zvýšené náklady na výrobu, výrobná spotreba a osobné a mzdové náklady. Na základe výkazu ziskov a strát je však možno konštatovať, že hodnota hospodárskeho výsledku spoločnosti značne stúpla, takže pravdepodobne výrobná spotreba mala za následok aj zvýšenie tržieb, čo je pre firmu pozitívna skutočnosť.

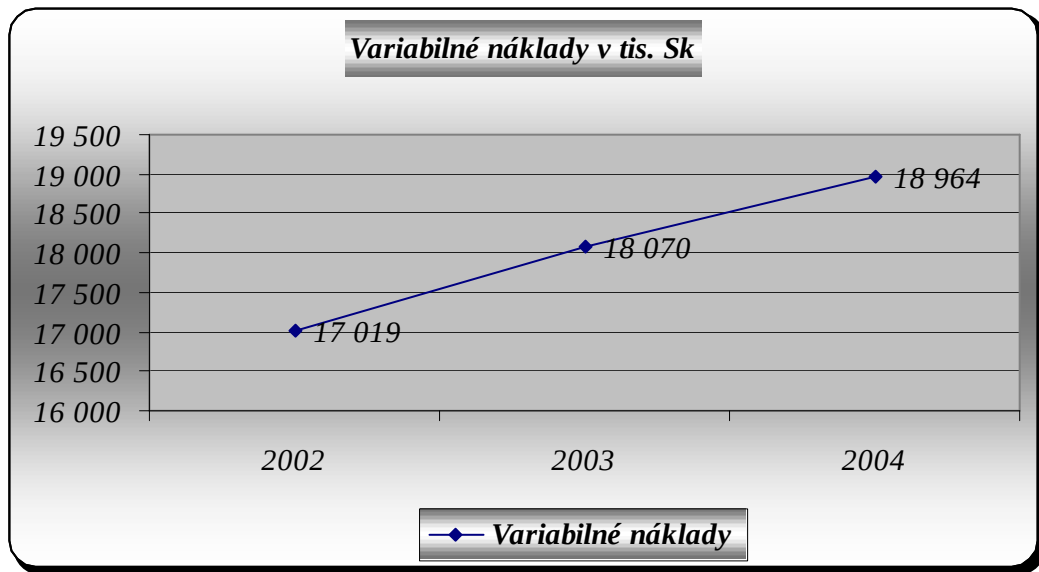
Vývoj fixných nákladov



Obr. 7 Fixné náklady podniku v tis. Sk

Predchádzajúci graf nám udáva výšky fixných nákladov v jednotlivých rokoch. Je badateľné, že v roku 2003 sa fixné náklady mierne zvýšili, pričom tento rast pokračuje i v roku 2004.

Vývoj variabilných nákladov

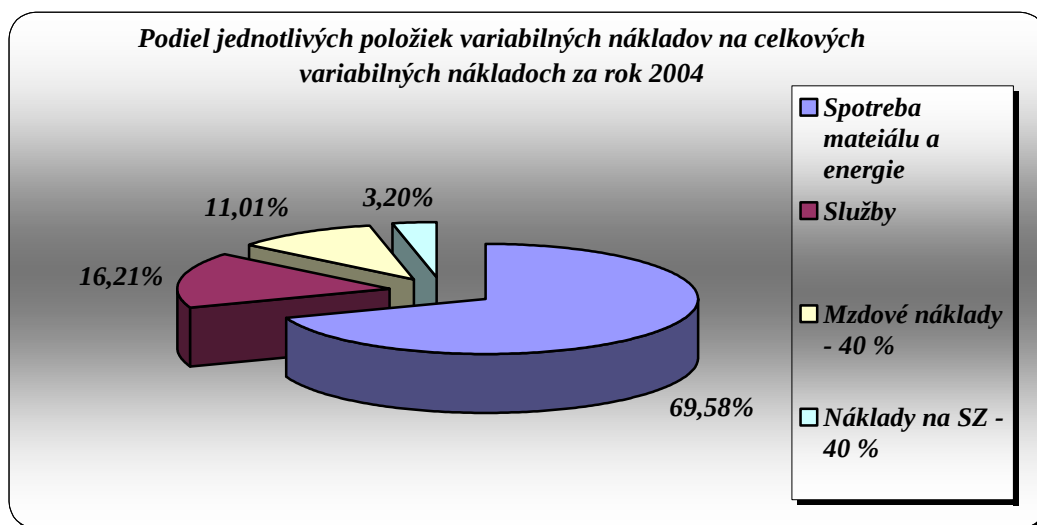


Obr. 8 Variabilné náklady v tis. Sk

Na základe tohoto grafu môžeme jednoznačne skonštatovať, že objem variabilných nákladov spoločnosti sa každým rokom zvyšuje. Vzhľadom k tomu, že tieto náklady majú stúpajúcu tendenciu, dá sa takýto vývoj predpokladať aj v budúcnosti. Dôvodom tohoto zvyšovania variabilných nákladov je neustále zvyšovanie objemu vyrobených výrobkov, čo má samozrejme za následok aj zvyšovanie tržieb. Každým rokom firma nadobúda nových obchodných partnerov a zákazníkov, čoho výsledkom je pochopiteľne vyšší počet zákazok. Tým pádom sa zvyšujú i náklady ako spotreba materiálu a energie a hlavne mzdové náklady. Práve preto si myslím, že náklady spoločnosti budú stúpať i naďalej. Avšak firma by mohla tieto náklady znižovať ich lepším kalkulovaním. Použitie správnej kalkulačnej metódy je dôležitým faktorom pri manažérskom rozhodovaní.

Často používaná metóda pre kalkulovanie variabilných nákladov je metóda variabilných nákladov. Ak vieme túto kalkulačnú metódu využiť a správne aplikovať na dané výrobky, je potom veľmi účinná a pri rozhodovaní o výrobnej štruktúre sa môžeme o ňu opierať. Preto je treba jednotlivé druhy výrobkov správne rozdeliť do jednotlivých skupín, aby si boli čo najviac podobné.

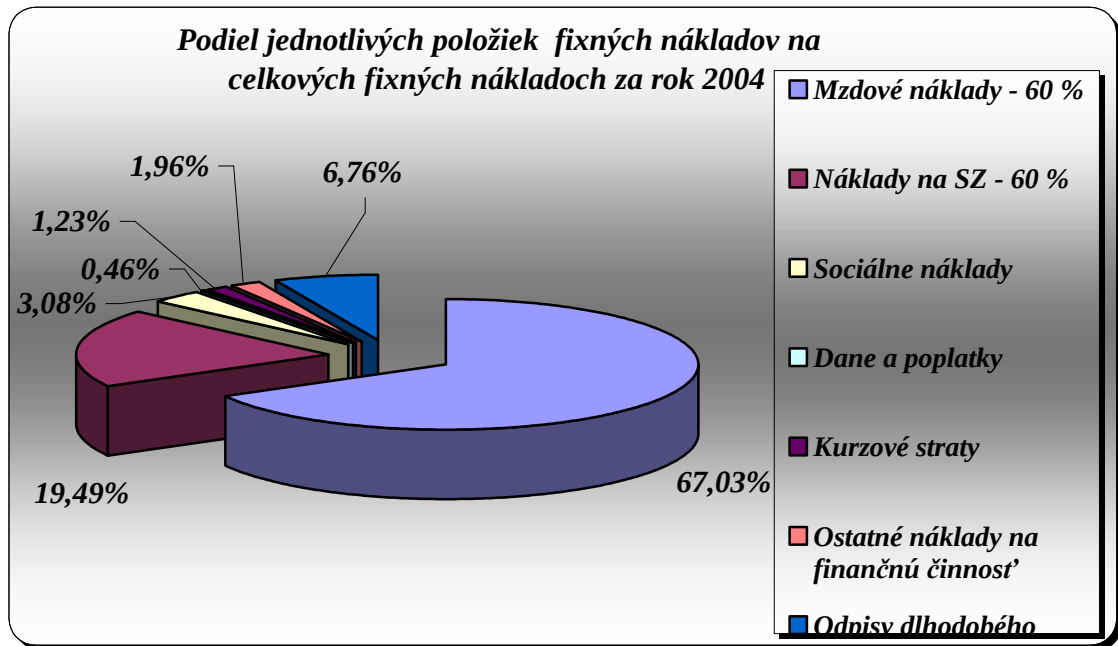
Podiel variabilných nákladov



Obr. 9 Podiel jednotlivých položiek variabilných nákladov na celkových variabilných nákladoch

Tento graf zobrazuje jednotlivé položky variabilných nákladov a ich percentuálne vyjadrenie na celkovom objeme týchto nákladov. Jednoznačne najväčší podiel variabilných nákladov má spotreba materiálu a energie. Je to viac ako 60 %, čo len potvrdzuje, že firma je výrobného charakteru a veľkú časť svojich nákladov umiestňuje do materiálu potrebného na výrobu automatizovaných zariadení. Ďalej pomerne veľkú časť variabilných nákladov zaberajú služby a a časť mzdových nákladov. Ostatné nákladové položky dosahujú oveľa menších hodnôt.

Podiel fixných nákladov



Obr. 10 Podiel jednotlivých položiek fixných nákladov na celkových fixných nákladoch

Obrázok číslo 8 nám ukazuje hodnoty jednotlivých položiek fixných nákladov za rok 2004. Najväčší podiel týchto nákladov je tvorený mzdovými nákladmi. Druhá najväčšia časť je tvorená nákladmi na sociálne zabezpečenie.

2.2.4 Zhodnotenie

Na základe predchádzajúcich grafov a tabuliek môžeme skonštatovať, že jednoznačne zložku nákladov s najväčším objemom tvorí spotreba materiálu a energie. Variabilné i fixné náklady majú za posledné tri roky stúpajúcu tendenciu, čo však evidentne nijak neovplyvňuje stabilný chod podniku, pretože hospodársky výsledok dosahuje kladných hodnôt, ba dokonca v roku 2004 bolo dosiahnutého väčšieho zisku ako v roku predchádzajúcom.

2.3 Analýza nákladových kalkulácií firmy STAPA, s.r.o.

2.3.1 Analýza súčasného stavu kalkulácií

Kalkulácie patria medzi najdôležitejšie nástroje riadenia efektívnosti, hospodárnosti, kvality a rentability výkonov a investícií potrebných na ich výrobu. V súčasnej dobe sa veľká pozornosť kladie hlavne na čo najväčšiu vypovedajúcu schopnosť kalkulácií. Kalkulácie majú veľký význam pri kontrole nákladov a pri stanovovaní nákladov jednotlivých výkonov. Kalkulácie majú široké spektrum využitia:

- slúžia ako podklad pre rozhodovanie o optimálnom sortimentovom zložení predávaných výkonov a pre rozhodovanie o spôsobe ich vykonávania
- na základe kalkulácií sú stanovované vnútropodnikové ceny výkonov
- kalkulácie sú nástrojom riadenia hospodárnosti pri vynakladaní predovšetkým jednicových nákladov
- slúžia ako podklad pre cenové rozhodovanie
- kalkulácie sú východiskom pre zostavovanie plánov a rozpočtov
- sú významným nástrojom ocenenia zásob vlastnej výroby

Súbor všetkých v podniku používaných kalkulácií a väzieb medzi nimi sa označuje ako kalkulačný systém.

Spoločnosť STAPA, s.r.o. má vypracovaný pomerne jednoduchý kalkulačný systém. Dôvod spočíva v tom, že druh a objem výroby tejto spoločnosti závisí od jednotlivých zákazníkov.

Zistil som, že spoločnosť nemá presne vyhranený spôsob kalkulovania nákladov. Je pochopiteľné, že pre každé zariadenie sa náklady vyčísľujú odlišným spôsobom, pretože výroba závisí od zákazky, resp. nie je sériového charakteru. Na každé vyrobené zariadené je spotrebované iné množstvo materiálu, energie, pracovnej sily a ostatných nákladov súvisiacich s výrobou. Cena zariadení, je stanovená na základe trhových podmienok. Spoločnosť v spolupráci s firmou, ktorá má výhradné zastúpenie na predaji výrobkov firmy STAPA, porovnáva technické parametre a ceny rovnakých, resp. podobných výrobkov na trhu. To znamená, že cenu stanovuje podľa cien výrobkov iných výrobcov, ktorý jej na trhu konkurujú. Po stanovení tejto ceny STAPA rovňuje náklady do nasledovných položiek:

Konstrukčná etapa: 25 %

Výrobná etapa: 35 %

Materiál: 20 %

Rezerva: 20 %

25 % nákladov na výrobu zariadenia je spotrebovaných pri návrhu konštrukcie. Ďalších 20 % nákladov je tvorený spotrebovaným materiálom. 35 % nákladov na výrobu je priradených výrobnej etape, kde sú zahrnuté mzdy pracovníkov, spotreba energie a ostatných nákladov potrebných pre výrobu. V posledných 20 percentách je zahrnutá rezerva.

Pracnosť konštrukčných a výrobných etáp je určovaná v normohodinách pre ktorú je v súčasnosti stanovená cena 300 Sk. Táto hodnota je vypočítaná z priemernej hodinovej sadzby, réžie spoločnosti a zisku.

Ceny za výrobné kooperácie, drobné zákazky a služby sa stanovujú podľa nákladov s primeraným ziskom.

Ceny za kooperáciu so zahraničnými odberateľmi sa stanovujú individuálne po dohode s odberateľom.

2.3.2 Zhodnotenie súčasného stavu

Na základe analýzy súčasného stavu nákladových kalkulácií spoločnosti STAPA, s.r.o. sa mi podarilo zistiť, že súčasný stav nákladových kalkulácií je značne nepostačujúci, pretože je nepresný. Je zrejmé, že pre každý druh zariadenia je spotrebované iné množstvo materiálu a energie. Každý druh vyrábaného zariadenia vyžaduje iné množstvo nákladov vynaložených pre návrh konštrukcie a nákladov vo výrobnej etape. Z tohto dôvodu sa mi tento užívaný kalkulačný vzorec javí ako nepresný a neodráža skutočnosť. Ak chce firma nejakým spôsobom znížiť svoje náklady, mala by používať iný druh kalkulácií.

2.3.3 Návrh na zlepšenie súčasného stavu

Typ kalkulácie, ktorú by som spoločnosti navrhol pre zlepšenie súčasného spôsobu kalkulovania nákladov, je kalkulácia prirážková.

Táto kalkulácia spočíva v tom, že režijné náklady rozvrhujeme na kalkulačné jednotice jednotlivých druhov výrobkov pomocou rozvrhovej základne. Najčastejšie používaná rozvrhová základňa je priamy materiál, priame mzdy, priame náklady.

$$\text{režijná prirážka v \%} = \frac{\text{rozpočtové režijné náklady}}{\text{rozvrhová základňa}} \times 100 \quad (2)$$

Ako rozvrhová základňa by mohol byť zvolený priamy materiál, pretože túto položku je možné pomerne presne vyčíslieť. Ak by hodnota priameho materiálu činila napr. 200 000 Sk a hodnota rozpočtových režijných nákladov 140 000 Sk, potom by režijná prirážka mala hodnotu:

$$\text{režijná prirážka v \%} = \frac{140000}{200000} \times 100$$

$$\text{režijná prirážka v \%} = 70$$

Tab. 8 Prirážková kalkulácia

	Nožové mlyny (1 kus)
Priamy materiál	200 000,-
Priame mzdy	60 000,-
Výrobná réžia	140 000,-
VN výroby	400 000,-

70 % z priameho materiálu činí 140 000,-. Takúto hodnotu má vypočítaná výrobná réžia, ktorá je súčasťou vlastných nákladov výroby. Celkovú sumu týchto nákladov dostaneme spočítaním všetkých položiek, to znamená priameho materiálu, priamych miezd a výrobnej réžie.

3 ZÁVER

Náplňou mojej práce bolo teoreticky špecifikovať jednotlivé nákladové kategórie, definovať predmet a účel nákladov a nákladových kalkulácií.

Na základe teoretických poznatkov som vykonal podrobnú analýzu nákladov spoločnosti, pričom zdrojom informácií potrebných pre vypracovanie tejto práce boli poskytnuté materiály spoločnosti ako výkaz ziskov a strát a podnikateľský zámer.

Po vykonaní analýzy som popísal súčasný stav nákladových kalkulácií, ktoré spoločnosť používa. Následne som zhodnotil súčasný stav týchto kalkulácií, z čoho vyplynulo, že súčasný systém plánovania a kalkulovania nákladov nepostačuje a nie je úplne vhodný pri tvorení optimálnej štruktúry nákladov.

Záver analýzy nákladových kalkulácií tvorí návrh, akým by mohla firma zlepšiť súčasný stav kalkulácií a akým by mohla svoje náklady znižovať.

Z vykonaných analýz vyplýva, že chod firmy sa po roku 1998 stabilizoval a hodnota hospodárskeho výsledku sa pohybuje v kladných hodnotách. To znamená, že firma z finančného hľadiska dosahuje pozitívnych výsledkov, napriek tomu, že náklady spoločnosti majú stúpajúcu tendenciu. Na základe poskytnutého doporučenia však môže zvýšiť efektívnosť jednotlivých vstupov pri výrobe a znížiť tak výrobné náklady.

Ak by sa firme podarilo nájsť spôsob, ako zlepšiť a zdokonaľiť, poprípade úplne zmeniť metódu kalkulovania nákladov, výrazne by sa zlepšila jej finančná situácia a dosahovala by tak nižších nákladov a z toho vyplývajúceho vyššieho zisku. Následne by mohla sústrediť viac finančných prostriedkov do investovania a vylepšiť tak súčasnú pozíciu na trhu, pričom konkurencieschopnosť tejto spoločnosti by sa posilnila.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

- [1] SYNEK, M. a kol. *Manažerská ekonomika*. Praha : Grada, 1996 – 455 s. ISBN 80-7169-211-5
- [2] KRÁL, B a kol. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha : Prospektrum, spol. s r.o., 1997 – 407 s. ISBN 80-7175-060-3
- [3] SYNEK, M a kol. *Nauka o podniku*. Praha : VŠE, 1994 – 383 s. ISBN 80-7079-892-0
- [4] SYNEK, M a kol. *Ekonomika a řízení podniku*. Praha : VŠE, 1995 – 446 s. ISBN 80-7079-496-8
- [5] SCHROLL, R; JANOUT, J; KRÁL, B; KRÁLÍČEK, V. *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha : Trizonia, 1993 – 256 s. ISBN 80-85573-23-7
- [6] PORTER, M. *Konkurenční výhoda*. Praha : Victoria publishing, a.s., 626 s. ISBN 80-85605-12-0
- [7] VALACH, J a kol. *Finanční řízení a rozhodování podniku*. Praha : Nad Zlato, 1993 – 115 s. ISBN 80-85626-12-8
- [8] PORTER, M. *Konkurenční strategie*. Praha : Victoria publishing, a.s., 1994 – 403 s. ISBN 80-85605-11-2

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

Napr. Například

Resp. Respektíve

s.r.o. Spoločnosť s ručením obmedzeným

ZOZNAM OBRÁZKOV

Obr. 1 Nákladová funkcia [4]	17
Obr. 2 Návratnosť nákladov a bod zvratu [2]	21
Obr. 3 Kalkulačný vzorec [2]	28
Obr. 4 Modifikácia kalkulačného vzorca [2]	29
Obr. 5 Kalkulačný systém a jeho členenie z hľadiska vzťahu kalkulácií k časovému horizontu spracovania a využitia [2]	30
Obr. 6 Vývoj hospodárskeho výsledku	45
Obr. 7 <i>Fixné náklady podniku v tis. Sk</i>	48
Obr. 8 <i>Variabilné náklady v tis. Sk</i>	49
Obr. 9 Podiel jednotlivých položiek variabilných nákladov na celkových variabilných nákladoch	50
Obr. 10 Podiel jednotlivých položiek fixných nákladov na celkových fixných nákladoch.....	51

ZOZNAM TABULIEK

Tab. 1 Obchodní partneri	36
Tab. 2 Náklady spoločnosti STAPA, s.r.o. v tis. Sk.....	43
Tab. 3 Hospodársky výsledok v tis. Sk.....	44
Tab. 4 Celkové náklady v tis. Sk	45
Tab. 5 Druhotné členenie nákladov v tis. Sk	46
Tab. 6 Rozdelenie nákladov na variabilné a fixné v tis. Sk	47
Tab. 7 Variabilné a fixné náklady v tis. Sk	48
Tab. 8 Prirážková kalkulácia	54

ZOZNAM PRÍLOH

P I Výkaz ziskov a strát za rok 2004.

PRÍLOHA P I: VÝKAZ ZISKOV A STRÁT ZA ROK 2004.

Výkaz ziskov a strát Úč POD 2 - 01			IČO 31403791			
Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť			
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne prechádzajúce účtovné obdobie 2		
I.	Tržby z predaja tovaru (604)	01				
A.	Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru (504)	02			23	
+	Obchodná marža r. 01 - r. 02	03		-	23	
II.	Výroba r. 05 + r. 06 + r. 07	04	21012	19918		
II.1.	Tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb (601, 602)	05	17042	21438		
2.	Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob (+/- účtová skupina 61)	06	3970	-	1560	
3.	Aktivácia (účtová skupina 62)	07				
B.	Výrobná spotreba r. 09 + r. 10	08	14236	13789		
B.1.	Spotreba materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok (501, 502, 503)	09	10541	11184		
2.	Služby (účtová skupina 51)	10	3695	2605		
+	Pridaná hodnota r. 03 + r. 04 - r. 08	11	6746	6106		
C.	Osobné náklady súčet (r. 13 až 16)	12	6023	5464		
C.1.	Mzdové náklady (521, 522)	13	4715	4157		
2.	Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva (523)	14				
3.	Náklady na sociálne zabezpečenie (524, 525, 526)	15	1195	1194		
4.	Sociálne náklady (527, 528)	16	113	113		
D.	Dane a poplatky (účtová skupina 53)	17	17	16		
E.	Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku (551)	18	237	262		
III.	Tržby z predaja dlhodobého majetku a materiálu (641, 642)	19	30	56		
F.	Zostatková cena predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu (541, 542)	20				
IV.	Použitie a zrušenie rezerv do výnosov z hospodárskej činnosti a účtovanie vzniku komplexných nákladov budúcich období (652, 654, 655)	21				
G.	Tvorba rezerv na hospodársku činnosť a zúčtovanie komplexných nákladov budúcich období (552, 554, 555)	22				
V.	Zúčtovanie a zrušenie opravných položiek do výnosov z hospodárskej činnosti (657, 658, 659)	23				
H.	Tvorba opravných položiek do nákladov na hospodársku činnosť (557, 558, 559)	24				
VI.	Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti (644, 645, 646, 648)	25				
I.	Ostatné náklady na hospodársku činnosť (543 až 546, 548, 549)	26				
VII.	Prevod výnosov z hospodárskej činnosti (-) (697)	27			2	

Výkaz ziskov a strát Úč POD 2 - 01

IČO 31433791



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne prechádzajúce účtovné obdobie 2
J.	Prevod nákladov na hospodársku činnosť (-) (597)	28		
*	Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti r. 11 - r. 12 - r. 17 - r. 18 + r. 19 - r. 20 + r. 21 - r. 22 + r. 23 - r. 24 + r. 25 - r. 26 + (- r. 27) - (- r. 28)	29	529	418
VIII.	Tržby z predaja cenných papierov a podielov (661)	30		
K.	Predané cenné papiere a podiely (561)	31		
IX.	Výnosy z dlhodobého finančného majetku r. 33 + r. 34 + r. 35	32		
IX.1.	Výnosy z cenných papierov a podielov v ovládanej osobe a v spoločnosti s podstatným vplyvom (665A)	33		
2.	Výnosy z ostatných dlhodobých cenných papierov a podielov (665A)	34		
3.	Výnosy z ostatného dlhodobého finančného majetku (665A)	35		
X.	Výnosy z krátkodobého finančného majetku (666)	36		
L.	Náklady na krátkodobý finančný majetok (566)	37		
XI.	Výnosy z precenenia cenných papierov a výnosy z derivatových operácií (664, 667)	38		
M.	Náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivatové operácie (564, 567)	39		
XII.	Výnosové úroky (662)	40	2	
N.	Nákladové úroky (562)	41		
XIII.	Kurzové zisky (663)	42		- 7
O.	Kurzové straty (563)	43	53	42
XIV.	Ostatné výnosy z finančnej činnosti (668)	44	40	32
P.	Ostatné náklady na finančnú činnosť (568, 569)	45	44	48
XV.	Použitie a zrušenie rezerv do výnosov z finančnej činnosti (674)	46		
Q.	Tvorba rezerv na finančnú činnosť (574)	47		
XVI.	Zúčtovanie a zrušenie opravných položiek do výnosov z finančnej činnosti (679)	48		
R.	Tvorba opravných položiek do nákladov na finančnú činnosť (579)	49		
XVII.	Prevod finančných výnosov (-) (698)	50		
S.	Prevod finančných nákladov (-) (598)	51		30
*	Výsledok hospodárenia z finančnej činnosti r. 30 - r. 31 + r. 32 + r. 36 - r. 37 + r. 38 - r. 39 + r. 40 - r. 41 + r. 42 - r. 43 + r. 44 - r. 45 + r. 46 - r. 47 + r. 48 - r. 49 + (- r. 50) - (- r. 51)	52	55 -	120
T.	Daň z príjmov z bežnej činnosti r. 54 + r. 55	53	86	58
T.1.	- splatná (591, 595)	54	86	58

Výkaz ziskov a strát Úč POD 2 - 01

IČO 31433791



Ozna- čenie a	Text b	Číslo riadku c	Skutočnosť	
			bežné účtovné obdobie 1	bezprostredne prechádzajúce účtovné obdobie 2
2.	- odložená (+/- 592)	55		
**	Výsledok hospodárenia z bežnej činnosti r. 29 + r. 52 - r. 53	56	388	298
XVIII.	Mimoriadne výnosy (účtová skupina 68)	57		
U.	Mimoriadne náklady (účtová skupina 58)	58	4	6
V.	Daň z príjmov z mimoriadnej činnosti r. 60 + r. 61	59		
V.1.	- splatná (593)	60		
2.	- odložená (+/- 594)	61		
*	Výsledok hospodárenia z mimoriadnej činnosti r. 57 - r. 58 - r. 59	62	- 4	- 6
Z.	Prevod podielov na výsledku hospodárenia spoločníkom (+/- 596)	63		
***	Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (+/-) r. 56 + r. 62 - r. 63	64	384	292
Kontrolné číslo súčet (r. 01 až r. 64)		99	91219	85963

Vysvetlivky k výkazu ziskov a strát

1. Ak je v riadku výkazu ziskov a strát účet označený písmenom „A“ za číslom účtu, ide o analytický účet.
2. Suma položky výkazu ziskov a strát v riadku 64 v stĺpcoch 1 a 2 sa rovná sume položky súvahy v riadku 085 v stĺpcoch 5 a 6.
3. Pri priebežnej účtovnej závierke v úplnej štruktúre sa vo výkaze ziskov a strát vykazujú všetky položky, ktoré majú v účtovníctve účtovnej jednotky obsahovú náplň.
4. Pri priebežnej účtovnej závierke v skrátenej štruktúre sa výkaz ziskov a strát zostavuje v úplnej štruktúre.
5. Položky výkazu ziskov a strát v nulovej hodnote za bežné účtovné obdobie a bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevyplňajú.
6. V stĺpci 2 výkazu ziskov a strát účtovnej jednotky, ktorá v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období účtovala v sústave jednoduchého účtovníctva sa nevykazujú žiadne údaje.