

Projekt riadenia nákladov v spoločnosti RALU s.r.o.

Ľuboš Kostoláni

Diplomová práca
2018



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav podnikové ekonomiky

akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Luboš Kostoláni**
Osobní číslo: **M170097**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Forma studia: **kombinovaná**

Téma práce: **Projekt řízení nákladů ve společnosti RALU s.r.o.**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních zdrojů a vypracujte literární rešerši zaměřenou na náklady a řízení nákladů.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav řízení nákladů ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte systém řízení nákladů a identifikujte jeho nedostatky.
- Zpracujte projekt nákladového řízení ve společnosti RALU s.r.o.
- Provedte hodnocení možných rizik a přínosu daného projektového řešení.

Závěr

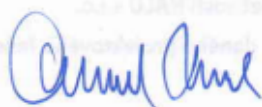
Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- ČECHOVÁ, Alena. Manažerské účetnictví. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
- DRURY, Colin. Management and cost accounting. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015, 827. ISBN 978-1-4080-9393-1.
- GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 s. ISBN 978-0-07-811100-6.
- KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- POPEŠKO, Boris a Šárka PAPADAKI. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 263 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: **15. prosince 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **17. dubna 2018**

Ve Zlíně dne 15. prosince 2017



doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan





Ing. Petr Novák, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

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

Ve Zlíně

16.4.2018

Jméno a příjmení: LUBOŠ KOSTOLÁNI



.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práca sa zaoberá riadením nákladov spoločnosti RALU s.r.o., s dôrazom na presnejšiu evidenciu nákladových položiek a na vytvorenie systému riadenia zákaziek. Teoretická časť diplomovej práce bola zameraná na spracovanie literárnych zdrojov v oblasti nákladového členenia a kalkulácií nákladov, s hlavným zameraním na kalkuláciu variabilných nákladov. Praktická časť bola rozdelená na analytickú a projektovú časť. Analytická časť obsahuje základné informácie o spoločnosti, analýzu nákladov a popis súčasného stavu riadenia nákladov v spoločnosti. Projektová časť sa zaoberá navrhnutím nového systému riadenia nákladov. Hlavný bod je návrh nového systému riadenia zákaziek. Súčasťou projektu je zhodnotenie projektu z hľadiska času, nákladov, prínosov a rizika.

Kľúčové slová: fixné a variabilné náklady, kalkulácia variabilných nákladov, príspevok na úhradu

ABSTRACT

This thesis is focused on the cost management system in the company RALU, Ltd putting emphasis on more accurate cost register and on formation of the contract management system. The theoretical part is concentrated on processing the literature sources dealing with cost classification and cost calculation, with a major focus on variable costing. The practical part is divided on analytical and project part. The analytical part contains basic information about the company, cost analysis and characterization of the current order management system in the company. The project part deals with the new cost management system proposal. The main point is suggesting new contract management system. The part of the project is its evaluation in terms of time, costs, benefits and risks.

Keywords: fixed and variable costs, variable costing, the contribution margin

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

Ďalšie poďakovanie patrí pracovníkom zo spoločnosti RALU s.r.o., za poskytnutý čas a materiály na vypracovanie diplomovej práce.

V neposlednej rade sa chcem poďakovať svojej manželke a rodine za neustálu podporu počas celého štúdia.

Prehlasujem, že odovzdaná verzia bakalárskej/diplomovej práce a verzia elektronická nahraná do IS/STAG sú totožné.

OBSAH

ÚVOD	9
CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 ÚČTOVNÍCTVO	13
1.1 FUNKCIA ÚČTOVNÍCTVA.....	13
1.2 FINANČNÉ ÚČTOVNÍCTVO.....	14
1.2.1 Regulácia finančného účtovníctva	15
1.3 MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO	16
1.3.1 Úlohy manažérskeho účtovníctva	16
1.3.2 Štruktúra manažérskeho účtovníctva	17
1.3.3 Vzťah medzi manažérskym účtovníctvom a cotrollingom	17
1.3.4 Rozdiel medzi finančným a manažérskym účtovníctvom	18
1.3.5 Vzťah manažérskeho a nákladového účtovníctva.....	19
1.4 DAŇOVÉ ÚČTOVNÍCTVO	20
2 NÁKLADY	21
2.1 POŇATIE NÁKLADOV	21
2.2 ČLENENIE NÁKLADOV	23
2.2.1 Druhové členenie nákladov	24
2.2.2 Účelové členenie nákladov	25
2.2.3 Členenie nákladov v závislosti na objeme produkcie	26
2.2.4 Kalkulačné členenie nákladov.....	29
2.2.5 Ďalšie členenie nákladov.....	30
3 KALKULÁCIA NÁKLADOV	31
3.1 PREDMET KALKULÁCIE	31
3.2 ALOKÁCIA NÁKLADOV	32
3.2.1 Princípy alokácie	33
3.2.2 Alokačná fáza.....	33
3.3 KALKULAČNÝ SYSTÉM	33
3.4 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV V RÁMCI KALKULÁCIE	35
3.4.1 Typový kalkulačný vzorec	35
3.5 ABSORPČNÁ KALKULÁCIA.....	37
3.5.1 Jednoduchá kalkulácia delením.....	38
3.5.2 Kalkulácia delením s ekvivalentnými číslami.....	38
3.5.3 Prirážková metóda.....	38
3.5.4 Fázová a postupná kalkulácia.....	39
3.5.5 Kalkulácia združených výkonov	39
3.5.6 Dynamická kalkulácia	40
3.6 NEABSORPČNÁ KALKULÁCIA.....	41
3.6.1 Kalkulácia variabilných nákladov	42
ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI	47
II PRAKTICKÁ ČÁST	48
4 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI RALU S.R.O.	49

4.1	HISTÓRIA SPOLOČNOSTI A SÚČASNOSŤ	49
4.2	PROFIL SPOLOČNOSTI	50
4.2.1	Organizačná štruktúra spoločnosti	50
4.2.2	Predmet činnosti	50
4.2.3	Vývoj počtu zamestnancov	52
4.2.4	Základné ekonomické ukazovatele	53
5	ANALÝZA SÚČASNÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV	54
5.1	ANALÝZA VÝNOSOV (DRUHOVÉ ČLENENIE)	54
5.2	ANALÝZA NÁKLADOV (DRUHOVÉ ČLENENIE)	54
5.3	SLEDOVANIE A RIADENIE NÁKLADOV V ROKU 2017	56
5.4	SÚČASNÝ SYSTÉM RIADENIA ZÁKAZIEK	63
5.5	SÚČASNÝ KALKULAČNÝ SYSTÉM.....	63
5.6	IDENTIFIKÁCIA NEDOSTATKOV SÚČASNÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV	63
5.6.1	Nedostatky zdrojov informácií o nákladoch	64
5.6.2	Nedostatky pri práci s informačným systémom a riadení nákladov	64
5.6.3	Nedostatky pri riadení zákaziek z pohľadu nákladov	64
5.6.4	Systém riadenia nákladov na jednotlivé autá.	65
6	ZHRNUTIE ANALYTICKEJ ČASTI	66
7	NÁVRH PROJEKTU SYSTÉM RIADENIA NÁKLADOV.....	67
7.1	CIEĽ PROJEKTU.....	67
7.2	NÁVRH FORMULÁRA O CESTOVNÝCH NÁHRADÁCH (DIÉTACH).....	68
7.2.1	Tonokilometre	69
7.3	VYLEPŠENÁ EVIDENCIA NÁKLADOVÝCH POLOŽIEK	70
7.3.1	Spotreba pohonných hmôt– tabuľka v Exceli	70
7.3.2	Podrobnejšia evidencia pneumatík, opráv, udržiavaní a náhradných dielov - tabuľka v Exceli	71
7.4	ZLEPŠENÝ SYSTÉM RIADENIA ZÁKAZIEK	72
7.4.1	Súčasný systém riadenia zákaziek	72
7.4.2	Nový systém riadenia zákaziek	72
7.4.3	Vyhodnotenie zákazky	75
7.4.4	Vyhodnotenie spotreby na vybranú zákazku	76
7.5	PREDBEŽNÁ KALKULÁCIA A VÝSLEDNÁ KALKULÁCIA NA ROK 2018	77
7.5.1	Príspevok na úhradu	78
8	HODNOTENIE PROJEKTU.....	80
8.1	ČASOVÁ ANALÝZA	80
8.2	NÁKLADY PROJEKTU	82
8.3	PRÍNOSY PROJEKTU	82
8.4	RIZIKÁ PROJEKTU	82
	ZÁVER	83
	ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	85
	ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	87
	ZOZNAM OBRÁZKOV	88
	ZOZNAM TABULIEK	89

ÚVOD

V súčasnej konkurenčnej dobe je zasadené, aby podniky vedeli pružne reagovať na prichádzajúce zmeny a prispôbovali sa požiadavkám svojich zákazníkov. Podniky v oblasti nákladnej dopravy uspokojujú svojich zákazníkov predovšetkým kvalitnými službami za prijateľnú cenu. Pre naplnenie tohto požiadavku je zásadné, aby podniky riadili svoje náklady na všetkých úrovniach. Spoločnosť RALU s.r.o. disponuje momentálnym vozovým parkom o veľkosti 26 vozidiel, pričom z toho 21 je kamiónov. Pre podniky podobnej veľkosti v tejto oblasti je potrebné, aby znižovali všetky náklady a vyjednávali so svojimi dodávateľmi ceny pohonných hmôt, náhradných dielov, opráv atd. Zároveň musia prihliadať na pracovný trh, ktorý disponuje nedostatkom vodičov, preto znižovanie nákladov na tejto úrovni neprichádza v úvahu. Oproti veľkým dopravným podnikom má spoločnosť RALU s.r.o. výhodu flexibility a rýchlejšiemu plneniu požiadaviek menších zákazníkov.

Diplomová práca je rozdelená na teoretickú a praktickú časť. V teoretickej časti bude popísaný rozbor literárnych zdrojov v oblasti finančného a manažérskeho poňatia nákladov a ich rozdelenia, ďalej sa teoretická časť bude podrobnejšie zameriavať na kalkulácie týchto nákladov, s väčším prihliadnutím na kalkuláciu variabilných nákladov.

Praktická časť je zložená z troch častí. Prvá časť sa venuje predstaveniu spoločnosti, popisom jej jednotlivých činností, organizačnou štruktúrou a nakoniec popisom základných ekonomických ukazovateľov a vývojom počtu zamestnancov počas obdobia.

Druhá časť je analytická, kde sú porovnané výnosy a náklady podľa druhového členenia a vysvetlené viditeľné percentuálne zmeny jednotlivých nákladov, alebo výnosov za určité obdobie. Následne je analyzovaný rok 2017, kde je priestor venovaný vysvetleniu evidencií a riadeniu jednotlivých nákladových položiek. Analytická časť pokračuje súčasným systémom riadenia zákaziek a kalkulácií v spoločnosti. Táto časť je ukončená poukázaním na nedostatky súčasného systému nákladovej evidencie a riadenia zákaziek v spoločnosti.

Tretia časť je projektová, ktorá pojednáva o konkrétnych návrhoch pre zlepšenie súčasného stavu. Návrhov je hneď niekoľko, hlavne v oblasti evidencie nákladov, ktoré by v budúcnosti mali byť evidované pod jedným evidenčným číslom a následne by mali byť priradované jednotlivým zákazkám. Vďaka tomuto systému, prípadné budúce zákazky, budú vyhodnocované na základe databáze novovytvoreného systému riadenia zákaziek. Vyhodnotenie zákazky bude pomocou kalkulácie variabilných nákladov, vďaka, ktorému je spoločnosť schopná hodnotiť aj stratové zákazky, pomocou príspevku na úhradu fixných nákla-

dov. Projektová část na konci hodnotí projekt z hlediska času, nákladov, prínosov a rizík daných navrhovaných riešení.

CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

Hlavným cieľom práce je zhodnotiť systém riadenia nákladov v dopravnej spoločnosti RALU s.r.o. a následne vypracovať projektový návrh nového riadenia nákladov v spoločnosti. Hlavné zameranie projektu bude lepšia evidencia vybraných nákladov a na základe tejto evidencie bude navrhnutý nový systém riadenia zákaziek spoločnosti. Odhadovaný čas projektu je od druhej polovice apríla, najneskôr do konca roku 2018.

Na základe vyššie stanoveného cieľa je nutné spracovať teoretické poznatky z oblasti riadenia nákladov a následne analyzovať a zhodnotiť súčasnú situáciu vybranej dopravnej spoločnosti. Následne je na základe analytickej časti navrhnutý projekt nového systému evidencie nákladov a riadenia zákaziek.

Teoretická časť bude slúžiť ako podklad pre analytickú časť práce a bude obsahovať rozdelenie nákladov podľa potrieb jednotlivých užívateľov, tzn. z finančného a manažérskeho hľadiska. Ďalej bude pozornosť venovaná popisu kalkulácií nákladov, s väčším dôrazom na kalkuláciu variabilných nákladov. Praktická časť začína predstavením spoločnosti a následne je rozdelená na analytickú a projektovú časť. Analytická časť sa opiera predovšetkým o analýzu súčasného stavu riadenia jednotlivých nákladov a zákaziek spoločnosti. Na základe týchto analýz sú potom vyvedené závery v podobe nedostatkov v riadení niektorých nákladov a zákaziek. V projektovej časti dochádza k návrhom novej evidencie vybraných nákladov, ktoré by mala spoločnosť sledovať lepšie a priradovať ich jednotlivým zákazkám, aby spoločnosti boli poskytnuté lepšie informácie pri hodnotení konkrétnych zákaziek. .

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 ÚČTOVNÍCTVO

Predmetom účtovníctva je: „peňažné vyjadrenie vstupov a výstupov podnikateľskej činnosti, vrátane konkrétnej podoby ich zobrazenia v sledovanom časovom okamihu a zmien v hodnotenom období. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 12)

Podľa Druryho je účtovníctvo identifikovanie, meranie a komunikovanie ekonomických informácií, ktoré umožňuje užívateľom týchto informácií vykonávať informované posudky a rozhodnutia. (Drury, 2015, s. 4)

Účtovníctvo môžeme považovať za aplikáciu obcej teórie systémov v ekonómii, ktorých predmetom je skúmanie účtovného systému (tzn. súbor veličín - majetok a rôznych vlastností - likvidita, ktoré determinujú časové invariantné vzťahy medzi týmito veličinami na danej rozlišovacej úrovni). Hlavnou úlohou účtovníctva je verne zobrazit' ekonomickú skutočnosť účtovníckej jednotky pre verejnosť, banky, štatistické úrady a iné. (Máče, 2013, s. 13)

Zdroje účtovníckych informácií sa delia podľa svojich potenciálnych užívateľov do dvoch skupín: zdroje pre interných a externých užívateľov. Externým užívateľom sa poskytuje prístup len k výkazom finančného účtovníctva, výročným správam, alebo účtovníckym uzávierkam. Interným zdrojom účtovných informácií je predovšetkým podnikový informačný systém, ku ktorému majú prístup zamestnanci spoločnosti. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 18) Podľa Hradeckého musíme na podnikový informačný systém nazerať/pozerať sa ako na „súhrn metód, nie však len ako na počítačový software, zaisťujúci požiadavky manažmentu na informácie pre riadenie. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 25) Popesko dodáva, že „externí užívatelia účtovníckych informácií zvyčajne nie sú zainteresovaní na evidenciu informácií o vnútro podnikovej činnosti podniku. Zaujímajú ich celkový výsledok hospodárenia organizácie.“ (Popesko, Papadaki, 2016, s.13)

Účtovníctvo je potrebné diferencovať podľa toho, kto využíva účtovnícke informácie a aké rozhodovacie úlohy rieši. (Kráľ a & kol., 2010, s. 19) Vtedy dochádza k deleniu účtovníctva podľa obsahu, ktoré je rozobraté nižšie.

1.1 Funkcia účtovníctva

Sedláček definuje päť základných funkcií účtovníctva:

- informačnú – poskytovanie informácií o ekonomickej situácii podniku externým a interným užívateľom informácií,

- registračnú – vedenie sústavných zápisov o podnikových javoch,
- dokumentačnú – vedenie záznamov o minulom hospodárení firmy, vytváranie pamäťového systému podnikateľov, ktorý je dôkazovým materiálom pri vedení sporov,
- dispozičnú – vedenie podkladov poskytovaných manažérom k vedeniu podniku,
- kontrolnú – kontrola hospodárenia podniku, stavu majetku, správnosti zaznamenaných údajov. (Sedláček, 2004, s. 5)

Landa uvádza ako hlavnú funkciu informačnú, ktorej úlohou je nie len podávať ekonomické informácie o podniku, ale aj oznamovať, ako sú vedúci pracovníci úspešní vo finančnom riadení podniku, či zaisťujú určitú finančnú stabilitu. Podľa tohto autora je ďalším poslaním účtovníctva jeho registračná funkcia, stáva sa aj dôkazným prostriedkom pri vedení sporov, či v neposlednej rade ide o základný nástroj pri meraní daňových povinností a o pomôcku pri riadení podniku. (Landa, 2006, s. 20)

1.2 Finančné účtovníctvo

„Cieľom finančného účtovníctva je aby účtovná závierka zostavená na základe účtovníctva podávala verný a poctivý obraz predmetu účtovníctva a finančnej situácie účtovníckej jednotky.“ (Landa, 2008, s. 31) Pričom musia byť dodržané dve zásady, zobrazenie musí byť verné a poctivé. Verné je vtedy, ak obsah uvedený v uzávierke odpovedá skutočnému stavu, ktorý je v súlade s metódami uloženými zákonom o účtovníctve. Poctivosť zobrazenia znamená, že sú použité účtovné metódy spôsobom, ktorý smeruje k dosiahnutiu vernosti. (Landa, 2008, s. 31)

Finančné účtovníctvo podáva informácie o podniku ako celku, ktoré sú zverejňované v dvoch výkazoch: rozvahe a výkaze zisku a strát, ktoré slúžia primárne pre informovanosť externých užívateľov. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 13)

Pohľad na finančné účtovníctvo súvisí s prevažujúcou štruktúrou vlastníkov podniku v danej zemi. Historicky došlo k vyvinutiu dvoch modelov finančného účtovníctva – anglosaský a kontinentálny model. Anglosaský prístup odráža rozptýlené vlastníctvo kapitálu, teda držanie podielu v spoločnosti v rukách mnohých investorov, ktorý sa nepodieľa na riadení podniku. Pre týchto investorov má finančné účtovníctvo zásadný význam, pretože sú prostredníctvom finančných výkazov informovaní o zhodnotení majetku spoločnosti. Kontinentálny model sa pri financovaní činnosti podniku obracia na finančné inštitúcie ako sú banky, investičné fondy, poisťovne, ktoré sú väčšinou zastúpené v podnikovom ma-

nažmente firmy, mnohokrát sa stávajú rozhodujúcimi vlastníkmi. Ako vlastníci majú prístup k interným podnikovým informáciám, z ktorých čerpajú údaje chýbajúce vo finančných výkazoch. V dôsledku daných skutočností dochádza k faktu, že sa finančné účtovníctvo v tomto modeli stáva zdrojom pre štátne účely (daňové účely), nie však pre účely vlastníkov, a dochádza k sústredeniu auditu skôr na právne a formálne aspekty, než na overenie poctivosti a pravdivosti. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48)

Petřík dodáva, že rozdiely medzi anglosaským a kontinentálnym modelom vyplývajú predovšetkým z odlišného pohľadu na poňatie firmy a spôsoby financovania, pričom v USA je firma vnímaná ako súkromný podnikateľský subjekt, ktorý nesie všetky riziká svojho podnikania a opatruje si financie na transparentnom finančnom trhu s likvidným a organizovaným kapitálovým trhom, ktorý je koordinovaný regulátorom. V Európe naopak tieto aspekty nehrajú rozhodujúcu rolu. (Petřík, 2005, s. 23)

1.2.1 Regulácia finančného účtovníctva

V Českej republike je finančné účtovníctvo upravené zákonom o účtovníctve č. 563/1991Sb., doplnené vyhláškou k podvojnému účtovníctvu č. 500/2002 Sb. a českými účtovníckymi štandardmi pre jednotlivé druhy účtovných jednotiek a vyhláškami Ministerstva financií ČR.

Z celosvetového pohľadu môžeme spomenúť nasledujúce štandardy pre finančne účtovníctvo, ktoré sú považované za najvýznamnejšie:

- Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS)
- US GAAP (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 48-51)

US GAAP predstavujú americké obecné uznávané účtovné štandardy, ktoré boli pôvodne vypracované ako národné účtovné štandardy Spojených štátov amerických. Postupne sa však stali veľmi uznávaným svetovými kapitálovým trhom, čo viedlo k ich používaniu nie len americkými podnikmi, ale aj ostatnými podnikmi, ktoré chcú vstúpiť na newyorskou burzu. Väčšinu z týchto zásad preberá do svojho účtovníctva veľa zemí z celého sveta (aj ČR) alebo Medzinárodné účtovné štandardy.

IFRS alebo Medzinárodné účtovné štandardy obsahujú:

- Úvod, ktorý definuje ich účel, riadiace orgány a ich pracovný program,
- Predzmluvu k výkladu štandardov,
- Konceptný rámec pre prípravu a predloženie účtovných výkazov,

- Účtovné štandardy. (Landa, 2006, s. 28-9)

1.3 Manažérske účtovníctvo

Popesko udáva, že „*manažérske účtovníctvo je určené manažérom a nie je predmetom mimo podnikovej regulácie. Je prakticky účelné, aby takýto účtovný systém bol konštruovaný a upravený pre potreby konkrétneho užívateľa, respektíve manažéra.*“ (Popesko, Papadaki, 2016, s. 15)

Manažérske účtovníctvo sa zaoberá informáciami, ktoré potrebuje vedenie podniku pre rozhodovanie a kontrolu ekonomického vývoja podniku. Manažérske účtovníctvo poskytuje zároveň niektoré informácie aj pre finančné účtovníctvo, najmä pre účely ocenenia dlhodobého majetku a zásob vytváraných vlastnou činnosťou. (Landa, 2008, s. 17)

1.3.1 Úlohy manažérskeho účtovníctva

Medzi úlohy manažérskeho účtovníctva zahrňujeme najmä podávanie informácií o:

- štruktúre nákladov, tzn. druhové a účelové členenie,
- výkonoch, ich základným využitím sú cenové a kalkulačné potreby,
- útvaroch v zmysle poskytnutia informácií o režijných nákladoch zisťovaných podľa miesta vzniku, predovšetkým pre potreby kalkulácie (výrobné, správne, odbytové náklady),
- kalkulačnom systéme, ktorý udáva informácie o minulosti, tzn. výslednej kalkulácii, ale aj o budúcnosti, tzn. predbežná kalkulácia, operatívna, plánová, rozpočtová,
- útvarovom zodpovednostnom vedení, ktoré má dôležitú úlohu najmä pri decentralizácii zodpovednosti a právomocí,
- bežnej kontrole nákladov,
- podnikových rozpočtoch,
- rozpočte nákladov,
- rozpočte strediskových nákladov,
- rozhodovacích úlohách. (Schroll, Král, Janout, Fibírová, 1997, s. 39)

Podľa Landy do manažérskeho účtovníctva ako podnikového účtovníctva patrí najmä:

- použitie rôznych modelov pre zobrazenie interných ekonomických informácií,
- kalkulácia vlastných a úplných nákladov úkonov,
- sústava rozpočtov a finančných plánov,

- vnútorná kontrola a rôzne (nákladové a finančné) rozpočty, riešenie rôznych typov rozhodovacích úloh krátkodobého alebo dlhodobého charakteru (Landa, 2008, s. 17)

1.3.2 Štruktúra manažérskeho účtovníctva

Z uvedených úloh manažérskeho účtovníctva vyplýva, že v nich dochádza k integrácii nákladového účtovníctva, rozpočtovníctva a kalkulácií. Nákladové účtovníctvo nám síce poskytuje informácie o historických nákladoch, „*avšak použitím normových metód nákladového účtovníctva je schopné registrovať aj okamžitú úroveň vznikajúcich nákladov a so zrovnaním vývoja historických dát posudzovať budúce tendencie vývoja nákladov.*“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 76) Rozpočtovníctvo určuje strediskám úlohy pre budúce obdobie a kalkulácie pokrývajú celý výrobný proces, tzn. od vývoja až do jeho dohotovenia.

Fibírová podrobne opisuje nákladové a manažérske účtovníctvo ako dva relatívne samostatné subsystemy, kedy nákladové účtovníctvo spracováva účtové informácie pre riadenie podnikateľského procesu, o jeho dátach bolo rozhodnuté (tzn. tieto účtové informácie sú historicky staršie). Naopak manažérske účtovníctvo poskytuje informácie pre rozhodovanie o prognózach do budúcnosti. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 32)

Ak sa na manažérske účtovníctvo pozeráme ako na spracovanie dát, ktoré slúžia manažérom taktiež ako podklad pre vedenie a rozhodovanie, hovoríme o controllingu. Jeho hlavnou náplňou je výklad finančne vyjadrených informácií managementu. Z tohto hľadiska sa môže controlling považovať za nadstavbu troch vyššie zmienených subsystemov, ich prostredníctvom controlléri spracovávajú hodnotovo vyjadrené dáta do podoby informácií, ktoré prezentujú manažérom. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 77)

1.3.3 Vzťah medzi manažérskym účtovníctvom a controllingom

Z informácií uvedených v kapitole 1.3.2 môžeme posúdiť, že controlling používa aj informácie vyjadrené v nepenažných jednotkách (v podobe informácií prezentovaných manažérom), zatiaľ čo manažérske účtovníctvo je vyjadrené predovšetkým hodnotovo. Controlling je metóda riadenia integrujúca údaje o funkčnej koordinácii všetkých funkcií systému riadenia. Manažérske účtovníctvo je informačným nástrojom systému riadenia. Controlling ako nástroj riadenia koordinuje plánovanie a kontrolu a zaisťuje informačnú dátovú základňu za účelom zlepšenia podnikových výsledkov (Král a kol., 2002, s. 26)

Controller teda interpretuje hodnotové informácie pre riadiacich pracovníkov a poskytuje v tejto oblasti poradenstvo. Postavenie controllera a vedúcich pracovníkov by malo byť rovnocenné aj napriek tomu, že controller nemá rozhodovaciu právomoc. Zároveň by mala byť zachovaná nezávislosť controllera, aby nedochádzalo ku skresľovaniu prezentovaných informácií (skrývanie neúspechu či zdôrazňovanie úspechu). (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 30)“

1.3.4 Rozdiel medzi finančným a manažérskym účtovníctvom

Poňatie manažérskeho a finančného účtovníctva sa odlišuje predovšetkým po predmetovej stránke. Zatiaľ čo vo finančnom účtovníctve sú zobrazené ekonomické informácie z pohľadu na podnik ako celok, manažérske účtovníctvo zachytáva informácie o ekonomických javoch vo vnútri podniku. Zároveň manažérske účtovníctvo udáva niektoré informácie pre finančné účtovníctvo, predovšetkým údaje o oceňovaní dlhodobého majetku a zásob vytvorených vlastnou činnosťou. Manažérske účtovníctvo pracuje najmä s nákladovými položkami, z toho vyplývajú jeho základné úlohy, podávať informácie o štruktúre nákladov a poskytovať informácie o výkonoch. (Čechová, 2011, str. 5)

Finančné a manažérske účtovníctvo sa líši aj z pohľadu užívateľa účtovníckych informácií. Informácie z finančného účtovníctva nevyužívajú len manažéri, ale aj, ako už bolo povedané, externé subjekty ako banky, štát a jeho orgány či obchodní partneri. (Landa, 2008, s. 256-7) “

Podľa Druryho sú základnými rozdielmi medzi finančným a manažérskym účtovníctvom nasledujúce: “

- regulácia zákonom: finančné účtovníctvo je regulované zo strany štátu a účtovníckymi štandardmi, zatiaľ čo manažérske účtovníctvo vedie podnik dobrovoľne. Teda až kým jeho prínosy prevažujú náklady na jeho vynaloženie,
- zameranie sa na jednotlivé časti segmentu alebo podniku: finančné účtovníctvo popisuje celý podnik, avšak manažérske účtovníctvo sa zaoberá údajmi užšieho rozsahu (napríklad: náklady a výnosy určitého produktu alebo ekonomickými výsledkami jednotlivých oddelení),
- všeobecne akceptované účtovné zásady: finančné účtovníctvo sa musí riadiť zákonnými požiadavkami a zásadami účtovníctva, musí byť presné a spoľahlivé, pretože slúži ako zdroj informácií pre externých užívateľov. Výkazy musia byť jednotné a porovnateľné. Opak toho je u manažérskeho účtovníctva, ktoré slúži inter-

ným užívateľom, vedeniu podniku a manažérom, ktorí si ho regulujú sami podľa svojich potrieb,

- časová dimenzia: finančné účtovníctvo zachytáva informácie, ktoré sa stali, sú teda spoľahlivé a verejne prístupné. Manažérske účtovníctvo sa koncentruje na odhady údajov do budúcnosti, manažéri požadujú údaje o očakávaných výnosoch a nákladoch,
- frekvencia reportov: výkazy finančného účtovníctva sú vykazované periodicky, väčšinou ročne, niekedy polročne. Naproti tomu reporty v manažérskom účtovníctve môžu byť pripravené podľa potreby denne, týždenne či mesačne. (Drury, 2015, s. 6-7)

1.3.5 Vzťah manažérskeho a nákladového účtovníctva

Štruktúra manažérskeho účtovníctva vychádza z toho, aký druh informácií vedúcim pracovníkom podáva, dôležitým členením je z hľadiska fázy rozhodovacieho procesu. Z tohto hľadiska bol založený historický vývoj manažérskeho účtovníctva. V prvej fáze vývoja sa toto účtovníctvo orientovalo hlavne na zistenie skutočne vynaložených nákladov a výnosov, t.j. nákladové účtovníctvo. Najprv podľa vzťahu k predávaným finálnym výkonom, neskôr vo vzťahu k čiastkovým procesom, činnostiam a útvarom, ktoré za vynaložené náklady odpovedajú. V druhej etape sa takto rozčlenené náklady porovnávali so žiadaným stavom, čo tvorilo podklady pre krátkodobé a strednodobé riadenie pomocou odchýlok. V tretej rozširuje manažérske účtovníctvo poskytované o také informácie, ktoré umožňujú zhodnocovať rôzne varianty budúceho vývoja firmy. Práve v tejto fáze došlo **k prerastaniu nákladového účtovníctva do manažérskeho**, lebo sa začali využívať účtovnícke informácie nielen na pre bežné riadenie, ale takisto aj pre rozhodovanie. (Král a & kol., 2010, s. 21-2) Popesko dodáva, že nákladové účtovníctvo, ktoré sa orientuje na minulosť sa postupne zmenilo na manažérske účtovníctvo orientujúce sa na budúcnosť. Moderné manažérske účtovníctvo označované ako management nákladov sa nesústreďuje len na modelovanie variant budúceho vývoja, ale snaží sa cielene ovplyvňovať náklady (vid' Obrázok 1) (Popesok, Papadaki, 2016, s. 15)



Obrázok 1: Vývoj manažerských účtovných systémov (Popesko, Papadaki, 2016, s. 16)

1.4 Daňové účtovníctvo

„Daňovým účtovníctvom sa rozumie evidencia vedená za účelom stanovenia základu dane z príjmu daného podniku, a to postupmi presne predpísanými daňovými zákonmi dané jurisdikciou, ktoré nie vždy plne korešpondujú so základnými princípmi finančného účtovníctva.“ (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 43)

Daňové účtovníctvo, ktoré vychádza z finančného, triedi náklady na daňové uznateľné a na náklady považované za rozdelenie zisku, ktoré sa do základu dane z príjmu nezahrňujú. Podobne sa upravujú aj výnosy a o tieto rozdiely sa stanovuje hrubý zisk, ktorý sa preberá z účtovníctva. Daňový základ upravíme od odpočítateľnej položky a vypočítame daň (prípadne zníženu o zľavy na daniach), čo vedie ku stanoveniu daňovej povinnosti. Výpočet daňovej povinnosti je obsahom daňového priznania a prebieha mimo vlastného účtovníctva. (Synek, 2007, s. 82)

2 NÁKLADY

V nasledujúcich kapitolách sa práca zameria na poňatie nákladov z hľadiska manažérskeho a finančného účtovníctva, pretože z pohľadu užívateľa účtovných informácií dochádza k rozdielnemu vnímaniu nákladov napríklad u manažéra a účtovníka. Ďalšie kapitola sa budú tiež venovať členeniu nákladov.

2.1 Poňatie nákladov

Král formuluje náklady z hľadiska finančného účtovníctva ako „*úbytok ekonomického prospechu, ktorý sa prejavuje poklesom aktív alebo prírastkom záväzkov a ktorý v hodnotenom období vedie ku zníženiu vlastného kapitálu (iným spôsobom, než je výber kapitálu vlastníkmi)*“ (Král, 2010, s. 44) Náklad je teda vyjadrený ako ekonomický zdroj obetovaný k dosadeniu výnosov z predaja. Podľa Krála majú takto vymedzené náklady nasledujúce vlastnosti:

- spolu s výnosmi sú základom merania zisku vo finančnom účtovníctve,
- náklady nezahrňujú len úbytok kapitálu vlastníka vynaložený v súlade s predmetom podnikania, ale aj výdaje spoločenského charakteru a položky rozdeľujúce konečný výsledok činnosti,
- existuje voľnosť medzi zobrazenými nákladmi v závislosti na predmete činnosti podniku,
- tieto náklady sa snažia zobrazit' úbytky kapitálu, ktoré v budúcnosti napovedia ku zhodnoteniu kapitálu. Hovoríme napríklad o strate hodnoty nejakej zložky majetku, ktorá súvisí s podnikateľskou činnosťou, alebo pôsobením mimoriadnych vplyvov. (Král, 2010, s. 44-5)

Synek definuje náklady ako „*peňažné čiastky, ktoré podnik účelne vynaložil na získanie výnosov.*“ (Synek, 2007, s. 72) Ide o finančné poňatie nákladov kde sú náklady vyjadrené v obstarávacích cenách ekonomických zdrojov. Iná definícia nákladov z pohľadu finančného účtovníctva ich charakterizuje ako skutočne spotrebované, peniazmi vyjadrené ekonomické zdroje. (Fibírová, Šoljaková, Wagner, 2007, s. 92)“

Charakteristickými vlastnosťami nákladov vo finančnom účtovníctve je ich vykazovanie reálnym výdajom peňazí. Ide predovšetkým o náklady vyrovnané výhradne v peňažnej podobe (mzde) a náklady, ktoré boli spotrebované alebo využité skrz hmotných zdrojov opatrené peňažne (spotreba materiálu). Vo finančnom poňatí nemôžu byť zachytené ná-

klady, ktoré nemajú ekvivalent peňažného vyjadrenia (vlastný goodwill). Ďalšou vlastnosťou je ich vyjadrenie na úrovni skutočných (historických) nákladov obstaranie daných predmetov, popr. v ich účtovnícky vykazovanej hodnote. (Schroll, Král, Janout, Fibírová, 1997, s. 51) Popesko dodáva, že finančné poňatie nákladov je založené na ich vnímaní ako úbytku ekonomického prospechu, ktorý sa prejaví poklesom aktív a nárastom dlhov, čo v sledovanom období vedie ku zníženiu vlastného kapitálu. Základnou charakteristikou poňatia nákladov vo finančnom účtovníctve je podľa neho ich vyjadrením v účtovných cenách (ceny, za ktoré bolo aktívum obstarané) alebo v evidovanej hodnote nárastom pasív. Ide v podstate o poňatie nákladov ako spotreba externých vstupov, ktoré eviduje účtovnícky systém, a vyhovuje potrebám externých užívateľov. Náklady sú evidované vo výške, ako boli zachytené vo finančnom účtovníctve a v tejto súvislosti o nich hovoríme ako o explicitných nákladoch. (Popesko, Papadaki, 2016, s.27)

Z pohľadu manažérskeho účtovníctva sú náklady hodnotovo vyjadrené, účelne vynaložené ekonomické zdroje podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Manažérske účtovníctvo teda sleduje vynaloženie nákladov jednak v hodnotovom vyjadrení, ale taktiež hospodárnosť ich vynaloženia. Pre také poňatie nákladov je charakteristický tesný vzťah k výkonom. (Král, 2010, s.45-6)

Odlíšne poňatie nákladov vo finančnom a manažérskom účtovníctve sa prejavuje aj časovými rozdielmi. *„Náklad z hľadiska manažérskeho účtovníctva sa prejaví už v okamihu vynaloženia ekonomického zdroja, toto vynaloženie však nevedie k celkovému úbytku majetku, ale iba ku zmene v jeho štruktúre.“* Zatiaľ čo náklad v zmysle finančného účtovníctva nastane až v okamžiku, kedy zdroj vyčerpá svoju užitočnosť, a to napríklad tým, že sa stane súčasťou výrobku predaného zákazníkovi. (Král, 2010, s. 45-6)

Popesko udáva, že manažérske účtovníctvo charakterizuje náklady ako *„hodnotou vyjadrené, účelne vynaloženie ekonomických zdrojov podniku, účelovo súvisiaceho s ekonomickou činnosťou.“* Podľa tohto autora sa ďalej manažérske poňatie nákladov delí na hodnotové a ekonomické poňatie (viď Obrázok 2).



Obrázok 2: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov (Popesko, Papadaki, 2016, str.28)

Hodnotové poňatie nákladov poskytuje informácie pre bežné riadenie a kontrolu priebehu procesov, ktoré podnik prevádza. Spotrebované ekonomické vstupy sú oceňované na úrovni cien, ktoré odpovedajú svojej súčasnej reálnej hodnote. Očakáva sa, že aktíva nezaistia iba návratnosť pôvodnej investície, ale rovnako aj reprodukciu ekonomických zdrojov v ich pôvodnej výške a v cenách odpovedajúcich ich aktuálnej výške. Toto poňatie teda zahŕňa náklady explicitné, ktoré sa zhodujú s finančným účtovníctvom, tak ako aj náklady vyjadrené v inej výške než vo finančnom účtovníctve (kalkulačné druhy nákladov).

Ekonomické poňatie nákladov odpovedá hodnote, ktorou získame najefektívnejším využitím týchto nákladov, alebo udáva maximálny uniknutý efekt vznikajúci použitím obmedzených zdrojov na danú alternatívu. Tieto náklady, ktoré nie sú v rámci finančného účtovníctva evidované, ale v rámci hodnotového a ekonomického poňatia sú vyčíslené, nazývame implicitné. Toto poňatie súvisí s konceptom oportunitných nákladov. (Popesko, Papadaki, 2016, s.28)

2.2 Členenie nákladov

Aby sme mohli s nákladmi pracovať, je potrebné ich rozčleniť do jednotlivých skupín. Najpoužívanejšie členenie nákladov je podľa Čechovej nasledujúce:

- podľa druhu vynaložených ekonomických zdrojov – druhové členenie,
- podľa účelu ich vynaloženia – účelové,
- podľa závislosti na zmenách rozsahu alebo objemu výroby,
- podľa potrieb rozhodovania. (Čechová, 2006, s. 61)

Synek rovnako rozdeľuje náklady podľa druhového a účelového členenia. Dopĺňuje však ich klasifikáciu podľa miesta a vzniku zodpovednosti (výrobné/nevýrobné náklady, technologické náklady, náklady na obsluhu a riadenie, jednotkové a režijné náklady), kalkulačné členenie (na čo boli náklady vynaložené, teda náklady priame a nepriame) a podľa závislosti na zmenách objemu výroby (fixné a variabilné náklady). (Synek, 2007, s.78-80)

2.2.1 Druhové členenie nákladov

Podľa druhu nákladov členíme náklady na :

- spotrebu hmotných statkov,
- spotrebu prác a externých služieb,
- osobné náklady na vynaloženú živú prácu (mzdy, sociálne náklady),
- náklady odpovedajúce opotrebovania predmetov dlhodobej spotreby,
- náklady viazané na konkrétne peňažné úhrady (poistné). (Čechová, 2006, s. 73)

V prípade druhového členenia vstupujú do podniku ekonomické zdroje z externého prostredia a od externých subjektov, nazývame tieto náklady ako **externými, prvotnými a jednoduchými**. (Fíbírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 92)

Druhové členenie je charakteristické z hľadiska svojho prvotného zobrazenia, teda stávajú sa predmetom zobrazenia hneď po vstupe do podniku. Sú to náklady externé, pretože vznikajú spotrebou výrobkov či služieb iných subjektov. Jedná sa o jednoduché náklady, pretože kvôli ich relatívne podrobnému členeniu sa už ďalej členiť nedajú. (Kráľ, 2010, s. 66)

Externé náklady vstupujú do príslušnej aktivity zvonka, nevznikajú vo vnútri výrobného procesu v podniku (spotreba materiálu). Interné náklady vyjadrujú vnútorný kolobeh vzťahov a vznikajú vo vnútri podniku (spotreba iných stredísk podniku). **Prvotné náklady** sú také, ktoré sa v danej aktivite objavujú ako prvé. Druhotné sú náklady vznikajúce vo vnútri podniku vyvolané spotrebou nákladov prvotných. Nie sú teda predmetom druhového členenia, pretože by boli vykázané za druhé. Prvotné náklady sú teda externé, druhotné sú interné. **Jednoduché náklady** vyjadrujeme iba s jednou položkou a sú nákladmi externými, pretože vstupujú do procesu ako prvé, tzn. prvotné. Komplexné náklady sú druhotné, tvorené z mnohých prvotných, externých nákladových druhov. (Čechová, 2006, s. 73-4)

Prednosťou druhového členenia je jeho preukázateľnosť a jednoznačnosť vykázaných zdrojov podniku a je dôležité pre kontrolu úplnosti účtovných informácií v danom období. (Fíbírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 93) Z makroekonomického hľadiska na-

dobúda druhové členenie na význame predovšetkým pri zisťovaní národného dôchodku, osobných nákladoch, úhrnej materiálovej spotreby a ďalších faktorov sledovaných v rámci národného hospodárstva. (Král, 2010, s. 66)

2.2.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie vyjadruje priamy vzťah nákladov k účelu ich vynaloženia. Pretože druhové členenie nákladov neobsahuje hľadisko účelu nákladov a neposkytuje tak manažmentu možnosť kontroly primeranosti nákladov, účelové členenie je pre manažérske účtovníctvo veľmi dôležité. Primeranosť vznikajúcich nákladov je teda hodnotená z hľadiska účelu, tzn., podľa činností, ktoré vyvolávajú ich vznik.

Podľa účelu členíme náklady vo vzťahu k príslušnému technologickému procesu:

- **náklady technologické**, ktoré súvisia so stanovením kalkulačnej jednotky vznikajúcej v danom technologickom procese pri výrobe daných výrobkov,
- **náklady na vytvorenie, zaistenie a udržanie podmienok v priebehu daného procesu**. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78)

Král uvádza, že štrukturalizácia účelového členenia nákladov prebieha na niekoľkých úrovniach. Na prvej dochádza k rozdeleniu do širokých okruhov rôznych výrobných, pomocných a obslužných činností. V druhom rade dôjde ku podrobnejšiemu členeniu podľa technologických stupňov, procesov, aktivít alebo jednotlivých operácií. Je nutné identifikovať vecného nositeľa, teda toho, kto vyvoláva vznik nákladov a jeho veľkosť je určujúca pre jeho úroveň. (Král, 2010, s. 68)

Členením nákladov podľa účelu vynaloženia ich rozdeľujeme **na líniu výkonov** (sledujeme proces uskutočňovania výkonov a náklady a výnosy k nim vzťahujeme) a **na líniu útvarov** (podľa stredísk, ktoré boli zriadené za účelom výkonu určitej činnosti). (Lazar, 2012, s. 11)

Ako dodáva Král, z hľadiska riadenia hospodárnosti je rovnako nutné rozdeliť do dvoch skupín: **technologické náklady a náklady na obsluhu a riadenia**. Príkladom technologického nákladu môže byť napríklad spotreba látky na výrobu obleku. Nákladom na obsluhu a riadenia zaisťovania priebehu výroby obleku je napríklad osvetlenie výroby. (Král, 2010, s. 68)

Pre určenie konkrétnej nákladovej úlohy jednotlivých položiek využívame členenie na **jednotkové a režijné náklady**. Jednotkový nákladom patria technologické náklady súvi-

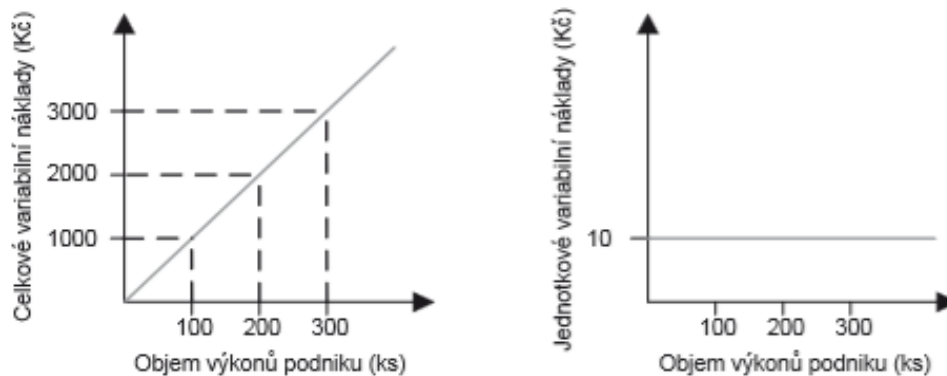
siace s celým technologickým procesom, ale aj s jednotkou prevedeného výkonu. Tie sa stanovujú na základe štandardov spotreby vstupov do technologického procesu samostatne za každý výkon v stanovených kalkulačných položkách. Náklady sa stanovujú vynásobením normy s vopred stanoveným alebo skutočným počtom prevedených výkonov. Medzi jednotkové náklady patria jednotkový materiál, mzdy či ostatné jednotkové náklady a svojou povahou patria jednotkové náklady medzi náklady variabilné.

Náklady na obsluhu a riadenie a rovnako aj časť nákladov technologických (súvisiacich s technologickým procesom ako celkom) zachycujú režijné náklady. Režijné náklady súvisia bezprostredne s určitým obdobím, nie s jednotlivými výkonmi. Nákladová úloha sa stanovuje podľa miesta vzniku a vo vzťahu k určitému časovému obdobiu. Režijné náklady sú vykazované ako celok a je v nich obsadená ako príklad výrobná, správna a odbytová réžia. Nástrojom ich riadenia je rozpočet a svojím charakterom patria medzi fixné, variabilné, ale aj zmiešané náklady. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78-9)

2.2.3 Členenie nákladov v závislosti na objeme produkcie

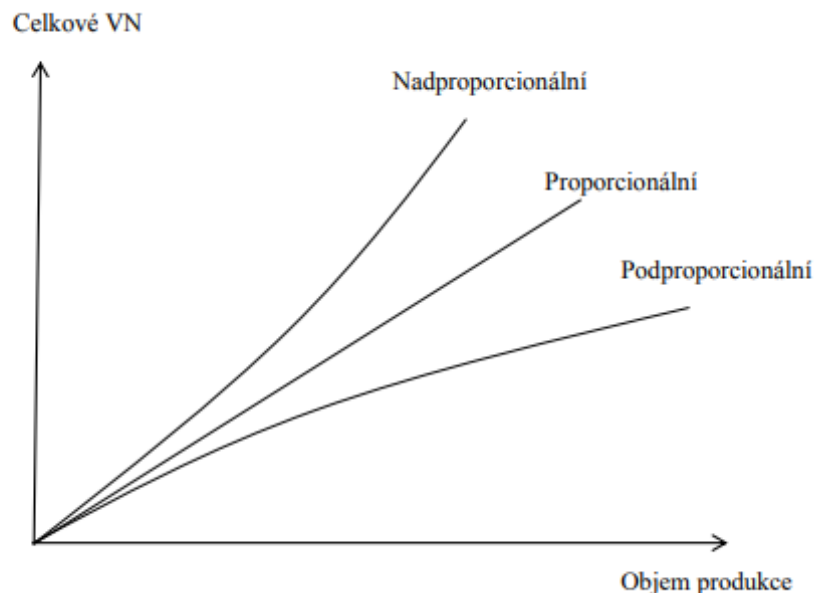
Členenie nákladov vo vzťahu k objemu produkcie, teda prevedených výkonov, je považované za dôležitý nástroj manažérskeho účtovníctva, pretože na rozdiel od dvoch vyššie spomínaných rozdelení sa zaoberá budúcnosťou. Podľa Popeska sa teda orientuje „na skúmanie chovania nákladov za predpokladu rôznych variant objemu budúcich výkonov“, nie na členenie minulých, už spotrebovaných nákladov. Objem výkonov je meraný rôzne, napríklad počtom predaných kusov alebo obslužených pacientov. V rámci tohto členenia klasifikujeme náklady ako variabilné, fixné a zmiešané. (Popesko, Papadaki, 2016, s.38)

Variabilné náklady reagujú na zmenu úrovne aktivity podniku alebo objemu produkcie, to znamená, že dvojnásobný nárast určitej aktivity alebo objemu produkcie prinesie dvojnásobný nárast celkových variabilných nákladov. Celkové variabilné náklady sa vyvíjajú proporcionálne, to znamená, že klesajú alebo rastú priamo úmerne s úrovňou aktivity a jednotkové variabilné náklady sú konštantné. (Drury, 2015, s. 31-32) Výška proporciálnych nákladov sa teda menia s úrovňou aktivity priamo úmerne. Celkové proporciálne variabilné náklady sú teda lineárne, ale jednotkové variabilné náklady sú konštantné. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38) Príklady variabilných nákladov sú priama práca, priamy materiál, mzdové náklady, variabilná zložka predajných a administratívnych nákladov. (Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 29).



Obrázok 3: Celkové a jednotkové variabilné náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

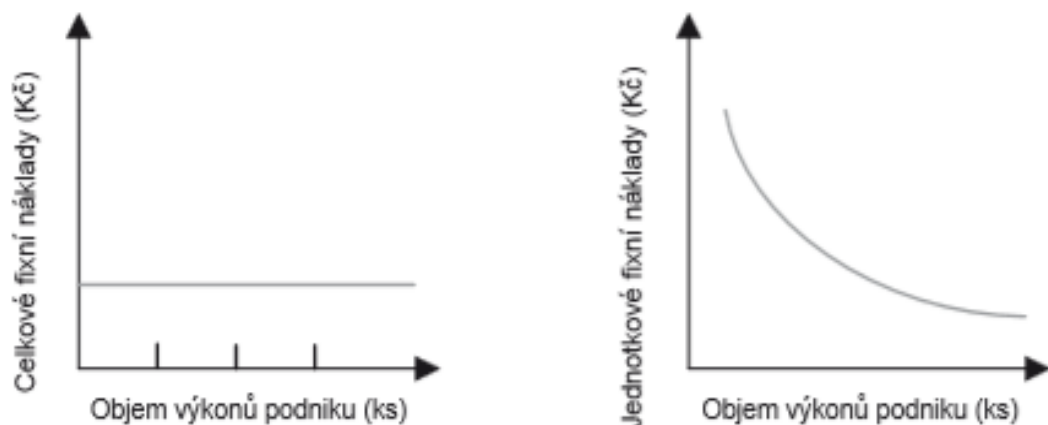
V prípadoch, kedy variabilné náklady rastú rýchlejšie než objem produkcie, hovoríme o nadproporciálnych variabilných nákladoch, naopak náklady rastúce pomalšie než objem produkcie nazývame podproporciálne variabilné náklady (vid' Obrázok 4). Príkladom nadproporciálnych nákladov sú mzdové náklady pracovníkov, kedy sú v prípade nočnej služby v dôsledku rastu objemu produkcie jednotkové variabilné náklady (hodinový plat) vyššie ako pri štandardnej zmene. Podproporciálne náklady môžu byť napríklad hromadné zľavy poskytnuté dodávateľom pri odbere vyššieho množstva materiálu pri raste objemu výkonov. . (Popesko, Papadaki, 2016, s. 38-9)



Obrázok 4 Variabilní náklady (Kráľ, 2010, s. 80)

Celkové **fixné náklady** zostávajú konštantné a nie sú ovplyvniteľné zmenou aktivity po určitý časový úsek. Tento časový úsek je väčšinou braný po dobu jedného roku. Fixné ná-

klady teda vznikajú podnikom i v prípade , kedy nič nevyrobia, naproti tomu variabilné náklady podnik vykazuje iba vtedy, keď niečo vyrábajú. Jednotkové fixné náklady reagujú na zmenu aktivity a proporcionálne klesajú s úrovňou aktivity. (Drury, 2015, s. 32) Môžeme teda povedať, že celkové fixné náklady sú pri rôznych úrovniach produkcie konštantné, ale jednotkové fixné náklady sa s rastom objemu produkcie podniku znižujú (viď Obrázok 5). (Popesko, Papadaki, 2016, s.39)Príklady fixných nákladov sú administratívne mzdy, poistné, odpisy, ostatné dane a iné. (Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 30)



Obrázok 5: Celkové a jednotkové fixné náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39)

Niektoré nákladové položky podniku môžu vykazovať v praxi zmiešaný charakter, tzn. zahrňujú tak variabilní, ako aj fixnú zložku nákladov. Popesko uvádza príklad spotreby elektrickej energie, kedy charakter fixných nákladov vykazuje spotrebu energie na osvetlenie haly. Časť tejto spotreby energie je však použitá na prevádzku výrobnnej linky a bude mať – pri zachovaní plynulosti výroby – proporcionálny charakter. Tieto náklady označujeme ako **semi-variabilné náklady**. (Popesko, Papadaki, 2016, s.40)

Manažéri môžu využívať niekoľko metód na odhad fixných a variabilných zložiek zmiešaných nákladov ako napríklad účtová analýza, inžiniersky prístup, high-low metóda alebo regresná analýza najmenších štvorcov. (Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 35)

Semi-fixnné náklady, alebo skokové fixné náklady, sú náklady, ktoré po dosiahnutí určitej kritickej úrovni aktivity buď skokovo rastú alebo klesajú. Predpoklad pre tvorbu týchto nákladov je obdobie kratšie ako jeden rok. Pokiaľ berieme do úvahy kratšiu periódu, napríklad jeden mesiac, tak semi-fixné náklady sa neobjavia, lebo potrebujú niekoľko mesiacov, ako odpoveď na zmenu aktivity. (Drury, 2015, s. 33) Môže sa jednať napríklad

o náklady na prenájom skladových priestorov alebo odpisy strojov. (Popesko, Papadaki, 2016, s.40)

Zahraničné vedecké štúdie definovali ďalšiu charakteristiku chovania nákladov, tzv. **stický cost**. „*Ide o jav, kedy náklady pri raste objemu produkcie rastú, ale pri poklese objemu produkcie je ich pokles proporcionálne nižší než pri raste objemu výkonu.*“ (Popesko, Papadaki, 2016, s.40) Napríklad pri raste objemu produkcie zapojíme ďalší zdroj, najmeme teda nového pracovníka, avšak pri následnom poklese objemu produkcie nepovažujeme za nevyhnutné znižovať náklady, v tom prípade pracovníka neprepustíme.

2.2.4 Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulačné členenie nákladov sa dá rozdeliť do dvoch skupín: priame a nepriame náklady. Klasifikácia je veľmi podobná účelovému členeniu nákladov a jeho deleniu na jednotkové a režijné náklady. Pri účelovom členení sa náklady vzťahovali k jednotke výkonu, v kalkulačnom rozdelení sa náklady vzťahujú voči druhu výkonu, teda k viacerým jednotkám. Kalkulačné členenie nákladov čerpá z možnosti priradiť náklad výkonu v rámci kalkulácie. (Popesko, Papadaki, 2016, s.36)

Král opisuje kalkulačné členenie nákladov ako zvláštny typ účelového členenia nákladov, na ktoré sa v určitej miere vzťahujú úvahy o stanovení nákladovej úlohy pre kontrolu jednotkových a režijných nákladov. Pomocou tohto priradenia nákladov je potreba vyriešiť rozhodovací problém, týkajúci sa účelu priradenia nákladov. (Král, 2010, s. 72)

Priamé náklady bezprostredne súvisia s konkrétnym druhom výkonu. Príkladom je spotreba materiálu, ktorý použijeme na výrobu určitého výrobku alebo mzdové náklady pracovníka pracujúceho iba na jednej činnosti. **Nepriame náklady** sa vzťahujú k niekoľkým výkonom, nedá sa ich vzťahovať výhradne k jednému výkonu. Popesko udáva dva dôvody, prečo tomu tak je:

- Buď neexistuje exkluzívna väzba medzi nákladom a objektom a jedná sa teda o režijný náklad,
- alebo túto väzbu nie sme schopní identifikovať.

Nepriamy náklad pre podnik predstavuje prenájom výrobných haly alebo odpisy strojov. Pre ich vyčíslenie na konkrétny výrobok sa používajú rozvrhové základne. (Popesko, Papadaki, 2016, s.36-37)

2.2.5 Další členění nákladů

Manažeri pro svoje rozhodování využívají též členění nákladů podle odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Varianty porovnávají na základě nákladů, které budou vybranými variantami ovlivněny a které ne. Tato skutečnost vede ke kvalifikaci nákladů, které jsou relevantní a irrelevantní. **Relevantní náklady** se při uskotočnění různých variant našeho rozhodnutí budou měnit, jsou tedy pro dané rozhodnutí důležité. **Irelevantní náklady** jsou náklady pro dané rozhodnutí nedůležité a změna varianty tedy neovlivňuje jejich výšku. Ke relevantním nákladům přidáme i **rozdílové náklady**, které stanovíme jako rozdíl před uvažovanou změnou a po změně. (Král, 2010, s. 82)

Imputované náklady nebo náklady připisované danému rozhodnutí ovlivňují výsledky podniku v širších souvislostech, před tím než rozhodnutí přináší. **Odložené náklady** představují těžko kvantifikovatelné důsledky rozhodnutí, které ovlivňují činnost podniku v dlouhodobém horizontu. (Král, 2010, s. 84)

Oportunitní náklady vyčísľujú hodnotu ujedného zisku z alternatívy, ktorá bola odmietaná v úžitku prijatej alternatívy. Vyjadrujú ujedný zisk z neprijateho rozhodnutia a v účtovníctve sa neevidujú, jedná sa teda o implicitné náklady. **Utopené náklady** predstavujú náklady vynaložené v minulosti, ktoré nemôžeme zmeniť žiadnym rozhodnutím v budúcnosti. Ide o variantu irrelevantných nákladov. Sú typické tým, že sa vynakladajú pred zahájením výroby, nemôžeme ovplyvniť ich celkovou výšku, sú charakteristické vzdialeným časovým úsekom medzi ich výdajom a vyjadrením. Ich predstaviteľom sú napríklad odpisy fixných aktív a ich zníženie je možné iba opačne pôsobiacim investičným rozhodnutím. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 49-50)

3 KALKULÁCIA NÁKLADOV

Podľa Landy je kalkulácia základným nástrojom riadenia nákladov so zameraním na výkony, predovšetkým prepočet nákladov, prínosov, zisku a iných finančných veličín na výrobok. Kalkulácia je pre podnik významná hlavne z toho dôvodu, že zobrazuje naturálne vyjadrený výkon, jeho finančnú charakteristiku, umožňuje ovplyvňovať výšku a štruktúru nákladov na produkt a tým aj hospodársky výsledok podniku.

Prínos kalkulácie manažérom spočíva predovšetkým v možnosti :

- oceňovania jednotlivých útvarov a zložiek zásob (poprípade i dlhodobého majetku vytváraného vlastnou činnosťou),
- zostavovanie podnikových cien,
- konštrukcie rozpočtov a strediskových nákladov a výnosov,
- úvah o výrobnom a predajnom zameraní hospodárskych aktivít podniku,
- finančného riadenia podniku v oblasti nákladov, výnosov, zisku a investičných rozpočtov. (Landa, 2006, s. 356)

Fibírová charakterizuje kalkuláciu ako „*priradenie nákladov, marže, zisku, ceny alebo inej hodnotovej veličiny na naturálne vyjadrenú jednotku výkonu (výrobok, prácu alebo službu, na činnosť alebo operáciu, ktorú treba v súvislosti s procesom tvorby výkonu pre viesť)*“. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 207)

Práve fakt, že kalkulácia zachycuje vo vzájomnej súvislosti dve základné polia podnikateľského procesu, výkon v naturálnom vyjadrení a jeho hodnotové parametre, z nich robí najdôležitejší nástroj, ktorý zobrazuje vzťah vecnej a hodnotovej stránky podnikania.

Metóda kalkulácie sa odvíja od predmetu kalkulácie, spôsobu priradovania nákladov predmetu kalkulácie a od štruktúry nákladov, v ktorých sa zisťujú alebo stanovujú náklady na kalkulačnú jednotku. Král charakterizuje metódu kalkulácie ako „*spôsob stanovenia predpokladanej výšky, resp. následného zistenia skutočnej výšky hodnotovej veličiny na konkrétny výkon*“. (Král, 2010, s. 120)

3.1 Predmet kalkulácie

Predmetom kalkulácie by sa mali stať všetky výkony, či už konečné alebo čiastkové, ktoré sú v podniku prevedené. V praxi sa však kalkulácia používa iba v podnikoch, v ktorých je výroba alebo poskytovanie služieb tak rôznorodé a obsiahle, že by inak nebolo možné stanoviť ceny výkonov. Predmet kalkulácie je určený kalkulačným jednotkám

a kalkulovaným množstvám. (Čechová, 2011, s. 86) Král doplňuje, že v rade podnikov so širokým sortimentom príbuzných výrobkov, ktoré sa vyrábajú rovnakou technológiou, sa kalkulujú náklady iba najdôležitejších druhov výrobkov alebo ich skupín. S rastúcou úrovňou automatizácie sa však rozširuje rozsah kalkulovaných výkonov. (Král, 2010, s. 122)

Pod pojmom kalkulačné jednotky rozumieme konkrétny výkon, ktorý je vymedzený mernou jednotkou alebo druhom, a na ktorý sa stanovujú alebo zisťujú náklady a iné hodnotovo vyjadrené veličiny. Kalkulované množstvo obsahuje určitý počet kalkulačných jednotiek, pre ne sa stanovujú alebo zisťujú celkové náklady. (Král, 2010, s. 122) Napríklad kalkulačná jednotka je konkrétny výrobok (sekačka na trávu) a kalkulovaným množstvám je počet vyrobených sekačiek na trávu. (Čechová, 2011, s. 87)

3.2 Alokácia nákladov

Súčasťou obecného priradzovania nákladov nákladovému objektu je nákladová alokácia. Ide o proces, kde sú náklady v účtovníctve vedené ako jednotlivé položky priradzovania konkrétnym výkonom, zákazníkom či iným druhom nákladových objektov. (Popesko, Papadaki, 2016, s.60) Hlavným cieľom alokácie nákladov je spresniť informácie o nákladoch týkajúcich sa určitého objektu s hlavným zreteľom na rozhodovaciu úlohu, ktorú treba riešiť. (Král, 2010, 126)

Náklady, ktoré priradíme k danému objektu, sa klasifikujú podľa kalkulačného členenia nákladov, tzn. priame a nepriame náklady. Priame náklady, ako bolo zmienené vyššie, sa dajú priradiť priamo, pretože medzi nákladovou položkou a objektom alokácie existuje priama exkluzívna väzba. Nepriame náklady, ktoré sú vynaložené spoločne na výrobu viacerých objektov, sa nedá priradiť priamo ku konkrétnemu typu ani kusu výrobku. Pokiaľ tak chceme urobiť, musíme použiť prepočet, ktorý vyjadří podiel nákladového objektu na spotrebu určitého nákladu. Tu ide o nákladovú alokáciu, ktorá nám priradí náklad s použitím určitej sprostredkujúcej veličiny. Nákladová alokácia je teda priradzovanie nákladov v prípade, že neexistuje priamy exkluzívny vzťah medzi nákladom a výkonom, priradíme teda nepriame náklady objektu alokácie pomocou sprostredkujúcej veličiny = rozvrhovej základni (napr. Priame mzdy alebo strojohodiny). (Popesko, Papadaki, 2016, s.61)

3.2.1 Princípy alokácie

Alokácia nákladov by sa mala riadiť tromi princípmi:

- princípom príčinnej súvislosti vzniku nákladov (priradenie nákladov výkonu, ktorý ich vznik príčinne vyvolal),
- princípom únosnosti nákladov (aká výška nákladov je znesiteľná napr. v predajnej cene)
- princípom priemerovania (sa aplikuje v prípade, že sa nedá uplatniť princíp prvý, teda aké náklady v priemere vychádzajú na určitý výrobok). (Kráľ, 2010, s. 128-9).

Princíp únosnosti nákladov sa využíva pre účely tvorby cien. Značnou nevýhodou princípu priemerovania je jeho nepresnosť, pokiaľ s jeho pomocou alokujeme náklady značne heterogénnym výkonom. (Popesko, Papadaki, 2016, s.63)

3.2.2 Alokačná fáza

V prvej alokačnej fáze priradujeme priame náklady objektu alokácie, ktoré príčinne vyvolali ich vznik. V druhej fáze sa sústreďujeme na veličiny vyjadrujúce súvislosť medzi finálnymi výkonmi a ich nepriamymi nákladmi. V tretej fáze určujeme podiel nepriamych nákladov pripadajúcich na druh vyrábaného tovaru alebo poskytnutého výkonu pomocou veličiny zistených v druhej fáze. (Landa, 2006, s. 358)

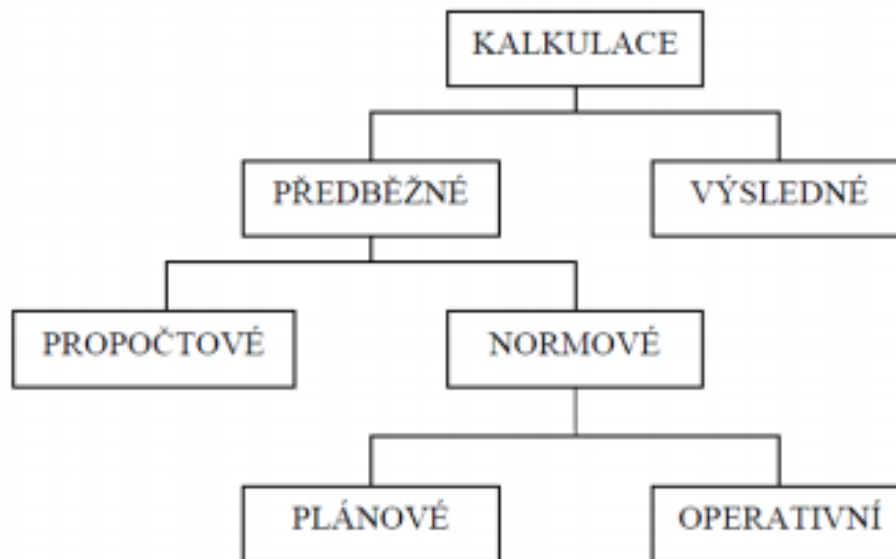
Kráľ dopĺňa, že v druhej fáze je nutné čo najpresnejšie vyjadrenie vzťahu medzi čiastkovými objektmi alokácie a objektom, ktorý vyvolal ich vznik. Tento objekt je potom sprostredkujúcou veličinou vyjadrujúci vzťah medzi nepriamymi nákladmi a finálnymi výkonmi. (Kráľ, 2010, s. 129)

3.3 Kalkulačný systém

„Kalkulačný systém je celý systém druhov kalkulácií a vzťahov medzi nimi.“ (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 246) Odlišné požiadavky na kalkuláciu bude mať obchodník stanovujúci cenu pre zákazníka a plánovač výroby zostavujúci výrobný plán. Rozlišujeme teda celú radu kalkulácií, ktoré sú zostavované pre rôzne účely, aj keď sú postavené na identickej kalkulačnej metóde. (Popesko, Papadaki, 2016, s.67)

Ako znázorňuje Obrázok Podľa funkcie kalkulácie v procese riadenia rozlišujeme kalkulácie **predbežné** a **výsledné**. Predbežná kalkulácia sa zostavuje pred zahájením tvorby výkonu a plní funkciu stanovenia nákladového cieľa. Predbežné kalkulácie ďalej členíme

z hľadiska spôsobu zostavenia a úloh, ktoré plní (na prepočtové, operatívne a plánové). Výsledná kalkulácia zisťuje skutočné náklady výkonu a jej cieľom je kontrola plnenia nákladového cieľa. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 246)



Obrázok 6: Kalkulačný systém (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 246)

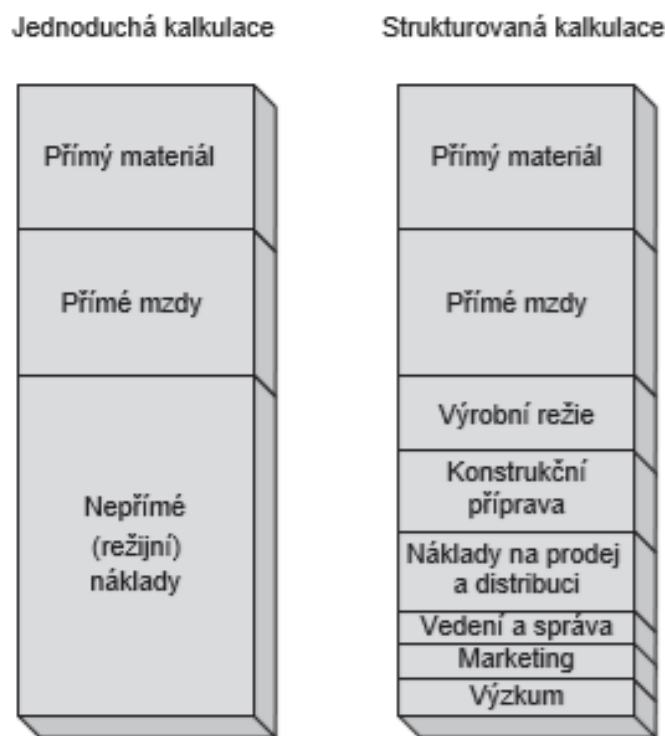
Hlavnou úlohou **prepočtovej kalkulácie** je tvorba podkladov pre predbežné posúdenie efektívnosti, resp. pre návrh ceny výrobku alebo výkonu. (Landa, 2006, s. 370) Prepočtová kalkulácia sa zostavuje v etape výskumu a vývoja či prípravy výroby, keď ešte neprebíha vlastná výroba a predaj. Cieľom je zaistiť, aby výkon splňoval priania zákazníka a zároveň priniesol podniku požadovaný zisk. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 249)

Plánová kalkulácia slúži ako podklad pre zostavenie podnikovej výsledovky a nástroj pre riadenie hospodárnosti. Plánová kalkulácia je významná pre výkony, ktorých výroba či prevedenie sa budú opakovať v priebehu ďalšieho časového intervalu. (Landa, 2006, s. 370) Plánová kalkulácia sa zostavuje na určité plánovacie obdobie a vyjadruje úroveň nákladov výkonu, ktoré by malo byť v danom období na tvorbu výkonov dosiahnuté.

Operatívna kalkulácia stanovuje dopredu určené náklady, ktoré odpovedajú konkrétnym konštrukčným a technologickým podmienkam činnosti. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 249) Táto kalkulácia sa teda využíva pri zadávaní nákladovej úlohy výrobným útvarom pri kontrole ich plnenia a zostavuje sa pri každej zmene v priebehu výrobného procesu. (Landa, 2006, s. 371)

3.4 Štruktúra nákladov v rámci kalkulácie

Kalkulácia nákladov by nám nemala poskytovať iba obraz o celkových nákladoch priradených kalkulačnou jednotkou, ale aj o zložení a štruktúre týchto nákladov, teda obrázok o tom, z akých skupín sa náklady skladajú (viď. Obrázok 7).



Obrázok 7: Úrovne nákladov v rámci kalkulácie (Popesko, Papadaki, 2016, s.70)

Štruktúrovaná kalkulácia nám zobrazuje detailný pohľad na nákladové položky. Informácie o jednotlivých skupinách nákladov nám umožňujú stanovovať úroveň ceny pri rôznych situáciách (napríklad pri sezónnom poklese dopytu). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 70)

Štruktúra nákladov je vyjadrená v každom podniku individuálne pomocou tzv. kalkulačného vzorca. Nejde však o jednotnú formu vykazovania nákladov, ale naopak kalkulačný systém prosperujúcich podnikov sa vyznačuje variantnými kalkulačnými vzorcami s ohľadom na užívateľov a rozhodovaciu úlohu, ku ktorej riešeniu má kalkulácia prispieť. (Kráľ, 2010, s. 134)

3.4.1 Typový kalkulačný vzorec

Typový kalkulačný vzorec ukazuje minimalistickú podobu kalkulačného vzorca s elementárnou predstavou o štruktúre kalkulačných položiek podnikových výkonov. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178) Jeho najdôležitejším rysom je rozdelenie nepriamych (režij-

ných) nákladov do troch skupín. K priamym nákladom sa teda pričíta výrobná réžia, do ktorej patria režijné náklady spojené so samotnou výrobou. Ku nákladom výkonu sú následne pripočítané správne rézie, ktoré predstavujú náklady na obsluhu a riadenie organizácie. V treťom kroku sa pričítajú odbytové náklady a zisková prirážka. (Popesko, Papadakis, 2016, s.70)

Tabuľka 1: Typový kalkulačný vzorec (Král, 2010, s. 134)

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výkonu
5. Správní režie
Vlastní náklady výroby
6. Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (ztráta)
Cena výkonu

Král ďalej uvádza, prečo typový kalkulačný vzorec nie je dostatočným podkladom pre rozhodovanie manažérov:

- syntetizuje nákladové položky s rôznym vzťahom ku kalkulovaným výkonom, a ktoré by mali byť priradované podľa rôznych princípov alokácie (napr. spotreba jednotkovej energie je náklad príčinne vyvolaný jednotkou výrobku, zatiaľ čo odpis licencie na výrobu výrobku predstavuje náklad vyvolaný druhom výrobku do kalkulácie, zahrňovaný na základe princípu úhrady),
- syntetizuje aj nákladové položky bez dôrazu na ich relevanciu pri riešení rozhodovacích úloh (napr. kalkulácia pri rozhodovaní o optimalizácii sortimentu na existujúcu kapacitu),
- staticky zobrazuje vzťah nákladov ku kalkulačnej jednotke (informuje o nákladoch na kalkulačnú jednotku, o ktorých už bolo rozhodnuté, nepodáva obraz o zmenách nákladov vyvolaných napríklad zmenou sortimentu). (Král, 2010, s. 135)

3.5 Absorpčná kalkulácia

Absorpčná kalkulácia vyjadruje vzťah všetkých spotrebovávaných nákladov k príslušnej kalkulačnej jednotke a neberie do úvahy rôzny charakter fixných a variabilných nákladov. Podiel fixných nákladov sa pričíta k výkonom podľa rozvrhových základní režijných nákladov. Absorpčná kalkulácia je významná najmä pre dlhodobé analýzy nákladovej náročnosti produkovaných výkonov, stanovenie cien individuálne vyrábaných zákaziek, reálne zobrazenie zmeny stavu vnútropodnikových zásob, skupinu tzv. reprodukčných úloh (slúžia na zistenie, či objem produkcie zaistí návratnosť všetkých nákladov). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178)

Absorpčná kalkulácia alebo kalkulácia úplných nákladov priradujú k výkonu ako jednotkové náklady, tak aj odpovedajúce časti režijných nákladov. Ide teda o náklady, ktoré v sebe zahŕňujú všetky náklady podniku. Tento druh kalkulácie slúži k dlhodobému plánovaniu alebo pre účely cenových rozhodnutí. Rola absorpčnej kalkulácie je veľmi významná napríklad pre dlhodobé stanovenie cien, ktoré musia zaistiť, aby ceny boli schopné uhradiť všetky náklady pripadajúce k výkonu, pokiaľ má byť podnik v zisku. (Popesko, Papadaki, 2016, s.79)

Kalkulácia plných nákladov má však aj svoje nevýhody. Riešenie úloh na existujúcej kapacite, ktoré si kladú za cieľ rozhodnúť napríklad o budúcom sortimentnom zložení. Nejednoznačné prínosy jeho využitia môžeme pozorovať aj v motivačných úlohách v rámci útvarového a zodpovednostného riadenia. Hlavný nedostatok týchto kalkulácií v motivačných úlohách je spojený s ich aplikáciou ako nástroja ocenenia vytváraných výkonov v účtovníctve, predovšetkým u priamych a nepriamych režijných nákladov, ktoré sa priradujú ku kalkulačnej jednotke na základe informácie o predpokladanom objeme a štruktúre kalkulovaného množstva. (Kráľ, 2010, s. 148) Popesko radí medzi problémy spojené s použitím tejto kalkulácie aj existenciu a vlastnosti fixných nákladov. Rozdiely medzi skutočným a predpokladaným objemom výkonov a ich štruktúrou prinášajú zásadné rozdiely vo výstupoch kalkulácie. Tie vznikajú vďaka fixným nákladom, ktoré sa priradujú k výkonu na základe predpokladaného objemu a štruktúry výkonov, ale uhradzované sú však skutočne predanými výkonmi. Rozdiely v dôsledku zmeny objemu a sortimentu sa tak vykazujú spoločne s reálnymi úsporami a prekročenými nákladmi a komplikujú priradenie odchýlok podľa zodpovednosti za ich vznik. (Popesko, Papadaki, 2016, s.79)

V nasledujúcich podkapitolách budú jednotlivo rozobraté metódy absorpčnej kalkulácie.

3.5.1 Jednoduchá kalkulácia delením

Kalkulácia delením predstavuje najjednoduchšiu metódu výpočtu nákladov ako jednoduchý podiel celkových nákladov organizácie a počtu jednotiek výkonov. Využíva sa v podnikoch s homogénnou výrobou, v autodoprave, alebo v podnikoch poskytujúce služby. Náklady na realizáciu výkonov musia byť u každej jednotky produkcie dlhodobo rovnaké. Problém nastáva v prípade, keď je síce produkt homogénny, ale líši sa napríklad metóda distribúcie k zákazníkom. (Popesko, Papadaki, 2016, s.83) Jednotka množstva je vhodným kritériom priradenia nákladov, pokiaľ podnik zaist'uje výkony, ktoré sú z hľadiska nákladovej náročnosti relatívne ekvivalentné. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 225)

3.5.2 Kalkulácia delením s ekvivalentnými číslami

Táto metóda prirad'uje spoločné náklady úkonov na základe ich vzťahu k prepočítanej jednotke, ktorá zohľadňuje rozdielnu nákladovú náročnosť výkonov na spoločné nepriame náklady. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 227) Používa sa najčastejšie pri hromadnej výrobe technologicky podobných výrobkov, ktoré sa líšia v jednom merateľnom parametri (napr. hmotnosť). . (Popesko, Papadaki, 2016, s.83)

3.5.3 Prirážková metóda

Prirážková metóda kalkulácie sa používa pre prirad'ovanie spoločných nepriamych nákladov výkonom hodnotovo alebo naturálne vyjadrené rozvrhovej základne. Používa sa v sumačnej a v diferencovanej variante. V sumačnej metóde sa prirážka stanovuje pomocou vzťahu medzi nepriamymi nákladmi a jedinou univerzálnou rozvrhovou základňou. Predpokladom je teda, že sa všetky nepriame náklady vyvíjajú úmerne jedinej veličine, ktorá je zvolená ako rozvrhová základňa. Diferencovaná prirážková kalkulácia využíva pre rôzne skupiny nepriamych nákladov rôzne rozvrhové základne, ktoré vyberá na základe príčinného vzťahu medzi oboma veličinami. (Kráľ, 2010, s. 124)

Rozvrhové základne delíme na naturálne a peňažné. U peňažných základniach je prirážka nepriamych nákladov stanovená v percentách vo vzťahu ku zvolenej peňažnej základne. U naturálnych základniach je sadzba nepriamych nákladov vypočítaná v peňažných jednotkách na jednu naturálnu jednotku základne. Peňažné základne sú presné, avšak nemajú dostatočný príčinný vzťah medzi ocenením v rozvrhovej základni a vývojom nepriamych nákladov vo vzťahu ku štruktúre výkonov. Ďalšou nevýhodou je ich podliehanie častým

zmenám, ktoré nastali bez väzby na zmenu v skutočnej spotrebe ekonomických zdrojov, ale iba ocenením spotrebovávaných zdrojov (obstarávacia cena materiálu). Naopak naturálne základne vylučujú účinok cenových vplyvov, ale ich zistenie je zložitejšie. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 229-230)

3.5.4 Fázová a postupná kalkulácia

Fázová metóda kalkulácie sa používa vo výrobe jediného výrobku alebo skupiny homogénnych výrobkov, ktoré vznikajú v rámci členeného výrobného procesu. Používa sa pri činnostiach, ktoré si predávajú rozpracované výrobky od počiatočnej do konečnej fázy. Predmetom kalkulácie sú teda výrobné fázy. Náklady priame a výrobné réžie sledujeme oddelene po každej fáze, správne réžie pripočítame k celkovým nákladom. Každú fázu kalkulujeme samostatne za použitia jednoduchej metódy kalkulácie, ktorá stanoví náklady na medziprodukt. (Popesko, Papadaki, 2016, s.85-6)

Náklady na medziprodukt alebo polotovar v každej výrobnej fáze sa stanoví prostou metódou kalkulácie. Náklady na jednotku finálneho výrobku získame súčtom nákladov na jednotku produkovaného výkonu za všetky fázy. (Macík, 1999, s. 86)

Postupná kalkulácia kumuluje náklady jednotlivých výrobných stupňov a konečné náklady na výrobok zachycuje až posledný stupeň. Využíva sa v organizačnej alebo technologicky oddelených výrobných stupňoch, kde výroba každého stupňa predstavuje výrobok, ktorý je použitý v ďalších stupňoch alebo je predaný. (Popesko, Papadaki, 2016, s.88-9)

Postupná kalkulácia teda kalkuluje celkové náklady každého výrobného stupňa, ktoré potom prechádzajú ako materiálové náklady (predovšetkým v položke vlastnej výroby) do ďalšieho stupňa. Nedostatkom tejto kalkulácie je fakt, že sú náklady v rámci finálneho výrobku kumulované v jednej položke i z predchádzajúcich stupňov výroby, takže dochádza k skresleniu štruktúry nákladov. (Kotěšovcová, Křivánková, 2007, s. 38)

3.5.5 Kalkulácia združených výkonov

Pod pojmom združené výkony rozumieme situáciu, kedy výroba jedného výrobku nemôže byť z technologického pohľadu oddelená od výroby ďalších výrobkov, ktorých výroba ani nemusí byť žiaduca. Existujú dve metódy kalkulácie združených výkonov – metóda odčítacej a rozčítacej kalkulácie.

Rozčítacia metóda kalkulácie pracuje s výrobkami, ktoré majú významnú predajnú hodnotu a vznikli v rámci združeného procesu. V tomto prípade považujeme všetky výrobky za

hlavné. Rozčítacia metóda delí celkové náklady na jednotlivé výrobky pomocou pomero- vých čísel (technických koeficientov), ktoré sú odvodené od pomeru úžitkových hodnôt jednotky jednotlivých výrobkov. Náklady na jednotlivé hlavné výrobky sú stanovené po- mocou princípov kalkulácie s ekvivalentnými číslami. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 89-90) Prax preferuje rozpočítavanie nákladov podľa predajných cien výrobkov, ktoré sú výsled- kom výrobného procesu. . (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 196)

Odčítacia metóda sa naopak aplikuje v prípade, že niektoré výrobky majú nižšiu predajnú hodnotu či nie sú z hľadiska rozhodovania významné. Tieto výrobky považujeme za ved- ľajšie. Od celkových nákladov odčítame vedľajšie výrobky ocenené predajnými cenami a zostatok predstavuje náklady hlavného produktu. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 90) Po- kiaľ odčítame náklady vedľajších výrobkov, potom sa pri ich oceňovaní vychádza z predajnej ceny zníženej o zisk. Pokiaľ odčítame ceny vedľajších výrobkov, budú náklady hlavného výrobku nižšie o zisk obsadené v cenách vedľajších výrobkov. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 195)

Združené výrobky sú typické tým, že do určitého bodu rozdelenia sú súčasťou jedného výrobného procesu. Pred dosadením tohto bodu sa nedá spotrebované zdroje s výslednými produktmi identifikovať. Po dosadení bodu rozdelenia sú k výrobkom prira- dené náklady ďalšieho spracovania a ďalej je ich alokácia k výrobkom ľahká. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 89-90)

3.5.6 Dynamická kalkulácia

Dynamická kalkulácia čerpá z rozdelenia nákladov na priame a nepriame a z členenia ná- kladov podľa fáz reprodukčného procesu. Základom je typický kalkulačný vzorec, ktorý je doplnený o informácie udávajúce ako budú náklady v jednotlivých fázach ovplyvnené zmenami v objeme prevedených výkonov. (Kráľ, 2010, s. 137) Jednotkové náklady výkonu teda závisia na objeme produkcie danej organizácie alebo na využití jej kapacity. Naprí- klad zástupca obchodného oddelenia vyjednáva s odberateľmi cenu za zákazku, avšak kaž- dá ďalšia zákazka v tomto podniku vyvolá náklady, ktoré budú nezávislé na objeme tejto zákazky (napríklad náklad na uzavretie zmlúv alebo výrobu nástrojov). (Popesko, Papada- ki, 2016, s. 93)

3.6 Neabsorpčná kalkulácia

Neabsorpčná kalkulácia odstraňuje nepresnosti, ktoré vznikajú pri kalkulácii plných nákladov. Neabsorpčná kalkulácia čiže kalkulácia neúplných nákladov pričíta výkonom len časť nákladov, teda ich variabilnú časť (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178)

Popesko definuje neabsorpčnú kalkuláciu ako kalkuláciu iba časti podnikových nákladov (variabilných nákladov), zatiaľ čo sa ostatné náklady (fixné náklady) na výkony nerozpočítavajú. Kalkulácia neúplných nákladov má svoje nedostatky ako je podklad pre dlhodobé a cenové rozhodovanie, naopak je výhodná pre krátkodobé rozhodovanie pri častých zmenách objemu výkonov. Tento druh kalkulácie je historicky mladší a vznikol v reakcii na nedostatky absorpčnej kalkulácie, konkrétne teda, ako už bolo zmienené, oddeľuje fixné náklady, ktoré súvisia s časovým obdobím, nie s výkonmi. Fixné náklady tak zostávajú nepriradené a sú týmto modelom vnímané ako „*nedeliteľné bloky, ktoré je nutné vynaložiť v súvislosti so zaistením podmienok pre výrobu a predaj druhu výrobku alebo pre chod celej organizácie v danom časovom období. Fixné náklady musia byť uhradené až následne z rozdielu medzi cenou a variabilnými nákladmi produktu, v zásade bez ohľadu na objem predaja.*“ (Popesko, Papadaki, 2016, s. 79-80)

Absorpčná kalkulácia a kalkulácia variabilných nákladov sú dve odlišné koncepcie, ktoré sa však vhodne dopĺňujú. V praxi dochádza ku kombinovaniu oboch metód, predovšetkým v podnikoch s moderným riadením. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 218) Samozrejme, že aj kalkulácia variabilných nákladov má svoje obmedzenia v podobe nepriradených častí nákladov výkonu, čo v dôsledku vedie k orientácii na krátkodobé rozhodnutia, ktoré môžu byť v rozpore so strategickými zámermi podniku. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 79-80)

Neabsorpčnou kalkuláciou teda dostaneme odpoveď na nasledujúce otázky:

- ako jednotlivé druhy výrobkov prispievajú k výsledku hospodárenia podniku,
- aký je optimálny výrobný sortiment,
- či je výhodnejšie súčiastky vyrábať alebo nakúpiť,
- či je výhodnejšie prenajímať dané zariadenie alebo kúpiť,
- či je výhodná mechanizácia (automatizácia) procesu,
- aká je minimálna predajná cena výrobku,
- v akom poradí zaraďovať výrobné kapacity do prevádzky a v akej prevádzky ich vyradovať. (Martinovičová, Konečný, Vavřina, 2014, s. 73)

3.6.1 Kalkulácia variabilných nákladov

Neabsorpčná metóda kalkulácie je reprezentovaná kalkuláciou variabilných nákladov, ktorá rešpektuje rozdiely medzi fixnými a variabilnými nákladmi vo vzťahu ku zmenám objemu produkcie. Dochádza teda ku zmene podoby podnikovej výsledovky, kde sú fixné náklady za obdobie vyčíslené spolu s prevádzkovým ziskom za obdobie v samostatnej kalkulačnej položke. Túto položku nazývame príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku (niekedy aj marže). (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 178-9)

Metódy kalkulácie variabilných nákladov poznáme aj ako metóda krycieho príspevku, predpokladá premenlivosť nákladov závislých na objeme výkonov, ktoré účelovo súvisia s jednotkou práce (= náklady produktu). (Popesko, Papadaki, 2016, s. 116) Vynaloženie nákladov produktu (nákladov nespotrebovaných) je vyjadrené ako zvýšenie budúceho ekonomického úžitku daného aktíva. Sú aktivované v ocenení tohto aktíva až do okamihu jeho predaja a vykazujú sa ako časť aktív v rozvahe. (Král, 2010, s. 46) Fixné náklady sú na objeme výkonu nezávislé, pri rôznych úrovniach výkonu sú konštantné. Ide o náklady obdobia, ktoré súvisia s inštalovanými kapacitami určitého obdobia. Pri alokácii nákladov by teda mali byť priradzované len variabilné náklady a fixné náklady by mali byť vyčíslované za podnik ako celok. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 116) Náklady obdobia (náklady spotrebované) sú chápané ako vyčerpanie ekonomického zdroja a v hodnotenom období sa prejaví úbytkom aktív alebo prírastkom podnikových dlhov spolu so znížením zisku bežného obdobia. (Král, 2010, s. 46) Za náklady produktu sú považované priame náklady na materiál, priame náklady na prácu a variabilné režijné náklady. Fixná časť režijných nákladov je náklad obdobia. (Garrison, Noreen, Brewer, 2012, s. 207)

Král doplňuje, že kalkulácia variabilných nákladov predpokladá, že sú variabilné náklady skladajúce sa z jedincových nákladov a variabilnej zložky, príčinne vyvolané jednotkami konkrétneho výkonu. (Král, 2010, s. 152)

Príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku sa vypočíta ako rozdiel čistých tržieb z predaja jedného kusu a variabilných nákladov na kus (priame náklady a variabilná časť celkových nákladov). Pokiaľ vynásobíme príspevok na úhradu na kus s počtom kusov, dostaneme **celkový príspevok na úhradu predaných kusov**.

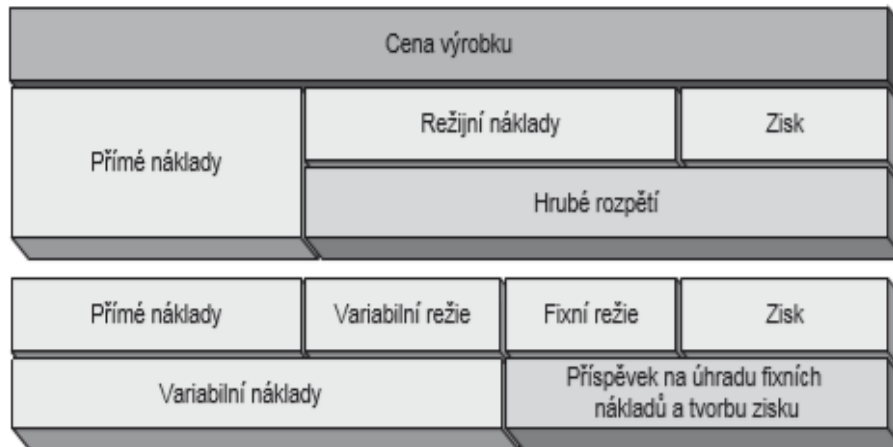
Rozlišujeme jednostupňovú a viacstupňovú metódu kalkulácie príspevku na úhradu. Jednostupňová Metoda stanoví príspevok na úhradu na jednu jednotku odčítaním variabilných nákladov na produkt od tržieb z predaja výrobku. Celkový príspevok dostaneme vynásobe-

ním príspevku na úhradu na kus množstvom predaných výrobkov. Od celkového príspevku na úhradu odčítame blok celkových fixných nákladov, čo predstavuje hospodársky výsledok. Viacstupňová kalkulácia rozpustí blok fixných nákladov do fixných podnikových a výrobných alebo odborových nákladov, kedy môžeme v dôsledku rozpustenia nákladov jednoznačne priradiť fixné náklady k príslušným výrobkom, výrobným skupinám alebo výrobným odborom. Vykázaný príspevok na úhradu stanovený ako rozdiel príspevku na úhradu a výrobných fixných nákladov predstavuje predbežný hospodársky výsledok príslušnej skupiny výrobkov. (Lang, 2005, s. 122)

Kalkulácia variabilných nákladov prebieha v **troch fázach**:

- v prvej fáze stanovíme pre jednotlivé výrobky príspevky na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku,
- v druhej fáze sčítame jednotkové príspevky podľa jednotlivých typov výkonov a tým vypočítame celkový príspevok na úhradu produkovaný všetkými prevedenými výkonmi,
- v tretej fáze odčítame fixné náklady od hodnoty celkového krycieho príspevku a tým vyčíslujeme hospodársky výsledok podniku ako celku.

Ako bol vyššie citovaný Garrison, Noreen a Brewer, tak súhlasí s nimi aj Popesko so širším využitím týchto kalkulácií v dôsledku rozdelenia réžie na variabilné zložky, ktoré spoločne s priamymi nákladmi tvoria variabilnú zložku, a fixnú réžiu, ktorá patrí do fixných nákladov. V nižšie uvedenom obrázku sa dá pozorovať rozdiel medzi štruktúrou nákladov v absorpčnej kalkulácii a kalkulácii variabilných nákladov. V absorpčnej kalkulácii je cena výrobku stanovená ako z priamych nákladov, celkových režijných nákladov a zisku. Rozdiel medzi cenou výrobku a jeho priamymi nákladmi sa nazýva hrubé rozpätie.



Obrázok 8: Štruktúra nákladov v kalkulácii variabilných nákladov (Popesko, Papadaki, 2016, s. 117)

Varianty kalkulácie variabilných nákladov odlišujú štrukturalizáciu fixných nákladov. Rozlišujeme varianty jednostupňovú a viacstupňovú. Jednostupňová varianta stavia fixné náklady do jednej homogénnej skupiny nákladov, ktorá sa vzťahuje k organizácii ako celku, a tieto náklady nie sú ďalej analyzované. Naopak viacstupňová varianta rozdeľuje fixné náklady podľa organizačných jednotiek, výkonov či aktivít. Fixné náklady teda nie sú vnímané ako nedeliteľný celok, ale delia sa podľa vzťahu k podnikovým aktivitám. Viacstupňová varianta rozoznáva nasledujúce vrstvy fixných nákladov:

- fixné náklady jednotlivých výrobkov,
- fixné náklady jednotlivých skupín výrobkov,
- fixné náklady jednotlivých stredísk,
- fixné náklady úsekov zodpovednosti,
- fixné náklady celého podniku.

Prax však aplikuje delenie do dvoch vrstiev (dvojestupňová metóda):

- zvláštne (špeciálne) fixné náklady s priamou súvislosťou k určitému výrobku či skupinám (napr. fixné náklady marketingu a odbytu),
- všeobecné fixné náklady bez priamej súvislosti s jednotlivými výrobkami (správne náklady).

Viacstupňová metóda je výhodnejšia, pokiaľ je organizácia schopná analyzovať zisk tvorený jednotlivými skupinami výrobkov, a priradiť tak fixné náklady k jednotlivým druhom výkonov, dielňam, závodom alebo zákazníkom. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 115-121)

Využitie kalkulácie variabilných nákladov je podľa Kráľa významné pri riadení hospodárnosti podniku zodpovednostných stredísk a pri motivačnom pôsobení na ich aktivitu, pretože sa zameriava na príčiny vzniku a zmien vo vývoji nákladov. Riadenie variabilných nákladov stavia na definovaní nákladového cieľa, odvodeného zo vzťahu k jednotke výkonu a snaží sa minimalizovať existenciu odchýlok od tejto úlohy. Na druhú stranu riadenie fixných nákladov sa zameriava na optimálne využívanie vytvorených kapacít, ktoré na seba viažu určité fixní náklady. (Král, 2010, s. 155)

Podniky sa veľmi často stretávajú s výkyvmi vo využívaní svojich kapacít (napríklad výrobného zariadenia), ku ktorým sa viažu hlavne fixné náklady. Pre výrobcu je optimálne maximálne využitie výrobných kapacít, ktoré súvisia so schopnosťou hradiť fixné náklady. Odberatelia však mnohokrát tlačia na malosériovú výrobu, alebo dochádza k výkyvom vo využívaní kapacít z dôvodu sezónnosti. Riadenie variabilných nákladov umožňuje podnikom definovať jednotkové náklady výkonu a ich optimalizáciu prostredníctvom eliminácie odchýlok jednotkových nákladov. Táto kalkulácia teda umožňuje firmám sledovať náklady v krátkom období, kedy sú obmedzené určitou kapacitou, a pre manažérov je vhodným nástrojom operatívneho riadenia.

Daný druh kalkulácie môže byť využitý taktiež aj pri rozhodovaní o štruktúre výkonov, kedy určujeme poradie výroby tak, že výrobok s najvyšším príspevkom na úhradu zaradíme do výroby ako prvý. Dochádza tak postupne k uhradeniu fixných nákladov príspevkom. Táto skutočnosť však platí len za predpokladu, že všetky výrobky spotrebovávajú rovnaký objem kapacity, ktorou nie sme obmedzení. Pretože je príspevok na úhradu nezávislý na miere využitých kapacít, budú rozhodnutia o kapacite pri rôznych objemoch produkcie rovnaké. Ďalej taktiež predpokladáme, že hodnota príspevku na úhradu bude u všetkých výrobkov kladná.

Kalkuláciu môžeme taktiež využiť na podporu rozhodovania o cene, kedy podnik nemá dostatok zákaziek na pokrytie fixných nákladov pre inštalované kapacity. Vďaka kalkulácii variabilných nákladov môžeme určiť úroveň, na ktorú je možné krátkodobo znížiť cenu. Racionálne sa chovajúci podnik teda pristúpi ku krátkodobému zníženiu cien až k úrovni variabilných nákladov výkonu, aby naplnil kapacitu. Dlhodobo musí však výkon generovať zisk a uhradiť všetky svoje náklady. (Popesko, Papadaki, 2016, s. 121-3)

S využitím kalkulácie variabilných nákladov sú spojené aj určité **obmedzenia**. Král spomína predovšetkým vymedzenie variabilných a fixných nákladov. Fixné náklady síce vystupujú ako nemenné, avšak táto vlastnosť sa prejavuje predovšetkým v krátkych časových

intervaloch. Z dlhodobého hľadiska dochádza k variabilite nákladových položiek, ktoré sú vnímané ako fixné. Dôvodom je neustála tvorba, obmena a rozvoj kapacít, ku ktorým sa viažu fixné náklady. Ide teda o nepretržitý proces, ktorý z dlhodobého hľadiska spôsobuje nárast proporcie nákladov (najmä v období rastu podniku), ktoré musíme brať do úvahy ako variabilné. Ďalším úskalím kalkulácie je vnímanie času. Náklady vynakladá podnik nepretržite, zatiaľ čo výkon je dokončený v konkrétnom časovom momente. V momente dokončenia finálneho výkonu je v predchádzajúcich fázach kolobehu obsadená časť nákladov. Tieto fakty vedú k tomu, že bezprostredný vzťah medzi variabilnými nákladmi a jednotkou finálneho výkonu platí len u jednotkových nákladov, naopak určenie častí nákladov obsahujúce variabilnú réžiu je mnohokrát problematické. (Kráľ, 2010, s. 157-9)

ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Prvá časť teoretickej časti bola venovaná rozpracovaniu pojmu účtovníctva, jeho funkciám a regulácií. V nadchádzajúcej časti sa teoretická časť zaoberala identifikáciou a rozlíšením účtovných systémov a vzťahov medzi nimi. Pre splnenie cieľov tejto práce bolo dôležité vytýčiť pojem finančného účtovníctva, ktoré poskytuje údaje o finančnej situácii podniku externým užívateľom, a manažérskeho účtovníctva. Najobsiahlejšia časť textu tohto oddielu sa zaoberá manažérskym účtovníctvom, ktorého informácie naopak slúžia interným užívateľom, teda vedeniu, k rozhodovaniu a hodnoteniu ekonomického vývoja podniku. V poslednej podkapitole tohto bloku bol definovaný pojem daňového účtovníctva.

Ďalej teoretická časť bola sústredená na definovanie nákladov a vysvetlenie ich významu a odlišností pre podnik s ohľadom na ich chápanie z pohľadu finančného a manažérskeho účtovníctva. Náklady sú vo finančnom účtovníctve vnímané ako úbytok ekonomického prospechu vyjadreného v účtovných cenách, čo vedie k nárastu dlhov a poklesu aktív. Tento stav sa v sledovanom období prejaví znížením vlastného kapitálu. Naopak manažérske účtovníctvo pojmá náklady ako hodnotovo vyjadrené účelné vynaloženie ekonomických zdrojov podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou podniku, a prejavia sa už v okamžiku vynaloženia týchto zdrojov. V tejto časti boli náklady klasifikované podľa rôznych kritérií. Konkrétne podľa účelu ich vynaloženia, nákladových druhov, kalkulačného členenia, v závislosti na objeme produkcie a v závere podľa ostatných spôsoboch členenia.

Posledný blok teoretickej časti popisuje základný nástroj riadenia nákladov – kalkuláciu. Kalkulácia prepočítava náklady, maržu, zisk, ceny či iné hodnotovo vyjadrené veličiny na naturálne vyjadrenú jednotku výkonu (napríklad výrobok). Ďalej bola venovaná pozornosť základným pojmom ako je predmet kalkulácie, alokácie nákladov, kalkulačný systém, štruktúra nákladov v rámci kalkulácie a v neposlednej rade kalkulačnému vzorcu. V úplnom závere teórie boli popísané kalkulačné metódy, ako absorpčné a neabsorpčné. Hlavný rozdiel medzi nimi sa skrýva v tom, že prvý z nich rozpočítava všetky náklady vzťahované k príslušnej jednotke. Na rozdiel od absorpčnej kalkulácie kladie neabsorpčná kalkulácia dôraz na pričítanie iba variabilných nákladov výkonom a odstraňuje tak nedostatky absorpčnej kalkulácie. Klasickými predstaviteľmi absorpčných metód sú kalkulácie delením a delením s ekvivalentnými číslami, prirážková, fázová a postupná. Typickým zástupcom neabsorpčnej metódy je kalkulácia variabilných nákladov.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI RALU S.R.O.

Spoločnosť RALU, s.r.o. so sídlom v Nitre na Slovensku je firmou pôsobiacou v oblasti podnikania v medzinárodnej doprave a špedícií, ktorá zamestnáva približne 51 zamestnancov. Vznikla v roku 2006 transformáciou združenia fyzických osôb na spoločnosť s ručením obmedzeným. Už od roku 1996 pôsobila firma RALU, s.r.o. ako združenie fyzických osôb v oblasti medzinárodnej dopravy a špedície. Jedná sa teda o firmu s dvadsaťročnou tradíciou, v ktorej čele vystupuje konateľ Ľubomír Kostoláni, ktorý je taktiež jej deväťdesiat-percentným vlastníkom. Ostatných desať percent vlastníctva patrí jeho bratovi Janovi Kostolánimu. Už podľa rozdelenia vlastníckych vzťahov vo vnútri spoločnosti je možné konštatovať, že sa jedná o spoločnosť rodinného typu. (RALU: Medzinárodná doprava tovaru, 2018)

4.1 História spoločnosti a súčasnosť

Vzniku spoločnosti RALU, s.r.o. predchádzala činnosť Jána Kostolániho v autodoprave a zasielateľstve, ku ktorému prevádzkovaniu získal oprávnenie udelením koncesnej listiny v roku 1996. V roku 2000 došlo k vytvoreniu združenia fyzických osôb. Vtedajší podiel na zisku bol dohodnutý v pomere 9:1 v prospech Ľubomíra Kostolániho, predovšetkým z dôvodu vyššieho peňažného vkladu. V roku 2006 došlo k transformácií združenia fyzických osôb na spoločnosť s ručením obmedzeným.

Dôvodov, ktoré firmu RALU, s.r.o. viedli k zmene formy podnikania., bolo viac. V posledných rokoch sa firma rozrastala a jej riadenie bolo zložitejšie a netransparentné. Združenie fyzických osôb sa zároveň stretávalo s nedôverou zahraničných obchodných partnerov, ktorí formu podnikania bez právnej subjektivity nepoznali. Vtedajšia forma podnikania tiež obmedzovala podnik k prístupu ku kapitálu z finančných trhov, predovšetkým poskytovanie podniku úvery a leasingy. Vznik spoločnosti s ručením obmedzeným jednak uľahčil prístup spoločnosti k finančným zdrojom a ďalej zvýšil dôveryhodnosť spoločnosti vo vzťahu k zahraničným partnerom.

Činnosť spoločnosti sa postupne rozširovala do viacerých zemí Európy, čo malo za následok nielen nárast počtu zamestnancov do počtu 51 ľudí, ale takisto rozšírenie vozového parku ktorý v súčasnosti disponuje 21 kamiónmi a 4 dodávkami.

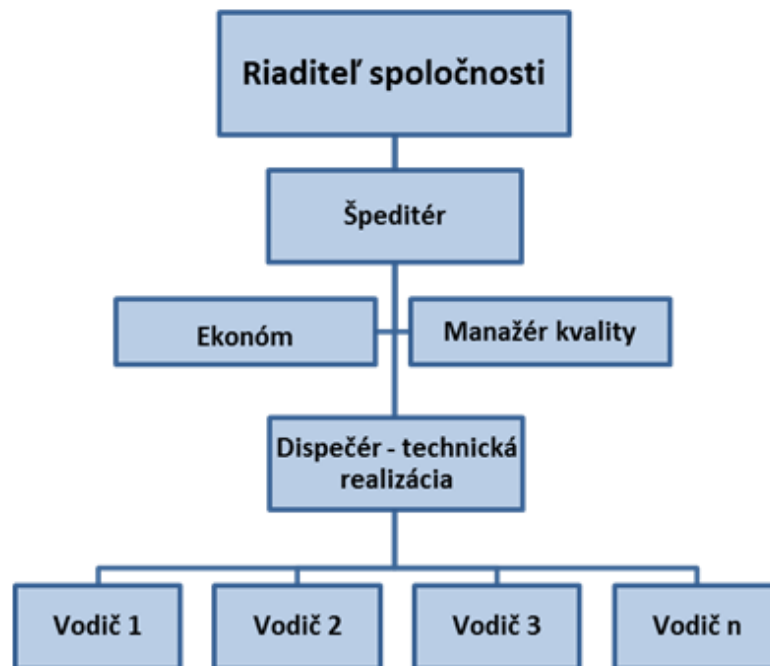
Spoločnosť RALU, s.r.o. sa snaží eliminovať svoj vplyv na životné prostredie pravidelnou obmenou vozového parku a nákupom takých nákladných vozidiel, ktoré spĺňajú emisné

normy EUR5eev a EUR6. K ochrane životného prostredia prispieva dodržiavaním platnej legislatívy v oblasti práva životného prostredia. Spoločnosť zvažuje absolvovanie certifikácie ISO 14001, ktorá by zlepšila environmentálny manažment v spoločnosti a tým prispela k ďalšiemu zníženiu dopadov činnosti organizácie na životné prostredie.

4.2 Profil spoločnosti

4.2.1 Organizačná štruktúra spoločnosti

Organizačná štruktúra spoločnosti je líniová, kde hlavnú úlohu v spoločnosti zohráva riaditeľ spoločnosti. Pod ním spadá zastupujúci špeditér, ktorý je nadriadený ostatným administratívnym pracovníkom, ktorí spolu tvoria tím pre riadenie vodičov spoločnosti.



Obrázok 9: Organizačná štruktúra spoločnosti (interné materiály)

4.2.2 Predmet činnosti

Podľa úplného výpisu z obchodného registra sú predmetom podnikania RALU s.r.o. nasledovné činnosti:

- sprostredkovanie obchodu v rozsahu voľnej živnosti
- predaj ojazdených motorových vozidiel
- predaj súčiastok a príslušenstva pre motorové vozidlá
- prenájom motorových vozidiel

- prenájom dopravných zariadení
- prenájom stavebných strojov a zariadení
- prenájom strojov, prístrojov
- kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) v rozsahu voľných živností
- kúpa tovaru na účely jeho predaja iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod) v rozsahu voľných živností
- nákladná cestná doprava vykonávaná cestnými nákladnými vozidlami do celkovej hmotnosti 3,5 t vrátane prípojného vozidla
- zasielateľstvo
- nákladná cestná doprava (od: 17.02.2015)
- medzinárodná preprava tovaru po ceste v prenájme alebo za úhradu (od: 17.02.2015)
- vnútroštátna nákladná cestná doprava (zrušená 16.02.2015)
- prípravné práce k realizácii stavby (16.8.2017)
- uskutočňovanie stavieb a ich zmien (16.8.2017)
- podnikanie v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom (16.8.2017)
- skladovanie a pomocné činnosti v doprave (16.8.2017)
- vedenie účtovníctva (16.8.2017)
- čistiace a upratovacie služby (16.8.2017)
- administratívne služby (16.8.2017)
- poskytovanie služieb osobného charakteru (16.8.2017) (Obchodný register: Výpis z Obchodného registra Okresného súdu Nitra, 2018))

Prevažne sa jedná o voľné živnosti, ktoré boli v roku 2006 pri vzniku s.r.o. zapísané do obchodného registra. Zasielateľstvo je viazaná živnosť a osobitnou podmienkou prevádzkovania viazanej živnosti je preukázanie odbornej spôsobilosti samozrejme splnenie všeobecných podmienok na prevádzkovanie živnosti (dosiahnutie veku 18 rokov, spôsobilosť na právne úkony, bezúhonnosť). V Česku sa táto živnosť radí medzi voľné.

Vo februári v roku 2015 vnútroštátnu nákladnú cestnú dopravu nahradila nákladná doprava a medzinárodná preprava tovaru po ceste v prenájme alebo za úhradu.

V súčasnosti sa spoločnosť svojou činnosťou podnikania v rámci medzinárodnej cestnej nákladnej prepravy a špedície sústreďuje do zemí Európskej únie, predovšetkým Španielska, Portugalska, Talianska a Nemecka.

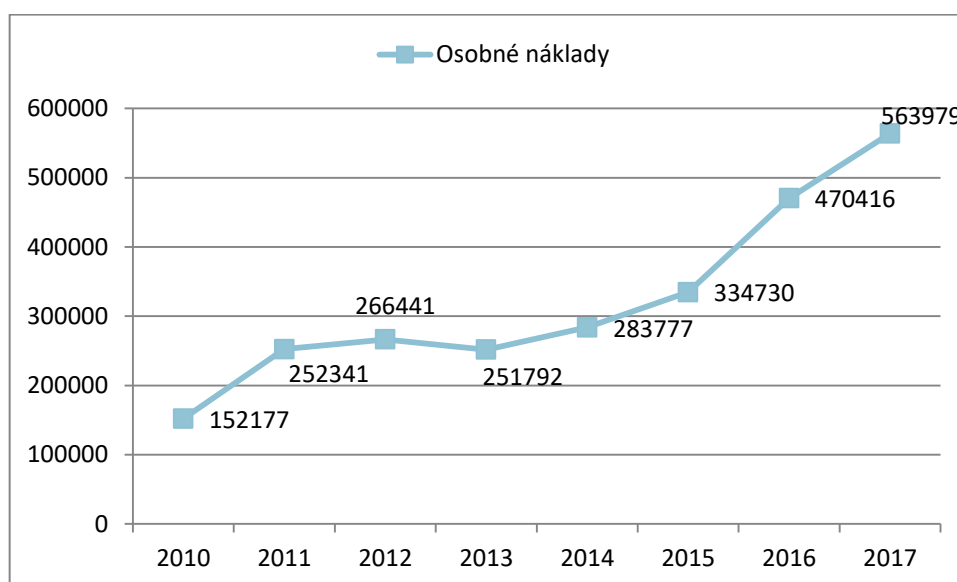
4.2.3 Vývoj počtu zamestnancov

Nárast počtu zamestnancov je podľa tabuľky 1 možné rozdeliť do troch období a to medzi rokmi 2010 – 2012 kedy bol nárast ich počtu pomalší, v dôsledku finančnej krízy. Medzi rokmi 2012-2015 sa spoločnosť rozrastala a počet zamestnancov stúpol takmer o polovicu. Od roku 2015-2017 sa firma stabilizovala na úrovni okolo 50 zamestnancov.

Tabuľka 2: Vývoj počtu zamestnancov v rokoch 2010 – 2017 (interné materiály)

Pracovníci	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Admin. zamestnanci	5	6	7	7	7	9	10	10
Vodiči	15	16	18	25	31	37	40	41
Celkom	20	22	25	32	38	46	50	51

Pre lepšie pochopenie reality spoločnosti je v obrázku 10 zobrazený vývoj osobných nákladov, ktorý naznačuje vyššie zvyšovanie v roku 2011. V tomto roku sa spoločnosť dostala po kríze do zisku. Osobné náklady poklesli v roku 2013 z dôvodu obmeny vozového parku, pričom počet zamestnancov v tomto roku stúpol o 7. Po tomto roku osobné náklady stúpali priamo úmerne s nárastom miezd až do roku 2015 odkedy väčšina firiem mala problém so získavaním nových zamestnancov, hlavne vodičov, preto v rokoch 2015 – 2017 spoločnosť neustále zvyšuje osobné náklady, aj keď počet zamestnancov sa ustálil na počte 50 spolupracovníkov.



Obrázok 10: Vývoj osobných nákladov v rokoch 2010 – 2017 (vlastné spracovanie)

K nárastu miezd za toto obdobie prispeli dva aspekty a to:

- Udržať a prilákať nových zamestnancov lepšími pracovnými podmienkami (hlavne mzdami)
- Legislatívne zmeny – vyššia minimálna mzda na Slovensku, legislatíve zmeny v Nemecku a vo Francúzku to znamená dodržiavanie minimálnej mzdy, ktorá platí na tomto území.

4.2.4 Základné ekonomické ukazovatele

Výnosy spoločnosti sa medzi rokmi 2010 – 2017 zvýšili o viac ako dvojnásobok. V roku 2010 bola vykazovaná malá strata. V tomto období doznievala finančná kríza v Európe, ktorá mala počiatok v roku 2009, teda o rok neskôr ako v USA a spoločnosť sa dostala do plusových čísiel v nadchádzajúcom roku 2011, od kedy zisk rástol nepretržite.

Náklady spoločnosti sa taktiež zvyšovali v dôsledku príchodu rozoberaných nových zamestnancov, nárastom osobných nákladov, pohonných hmôt, odpisov atd.

V Tabuľke 3 je zobrazené, že spoločnosti sa darilo a od spomenutej straty vykazovala stále narastajúci zisk, ktorý okrem pozitív má ale aj svoje negatíva, ktorými sú napríklad vysoká daň zo príjmov a nasledujúce vysoké preddavky na dani.

Tabuľka 3: Vývoj výnosov, nákladov a zisku (EAT) v rokoch 2010 – 2017 (interné materiály)

Rok	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Výnosy celkom	1764453	2214157	2456462	2582543	2987949	3145965	3512762	3622087
Náklady celkom	1764492	2172069	2391954	2447705	2777580	2853093	3191532	3412349
Ziska (EAT)	-39	42 088	64 508	134838	210369	292872	321230	209738

Výnosmi, nákladmi a ziskom sa podrobnejšie budem zaoberať v nadchádzajúcej kapitole, kde bude ich podrobnejší popis.

5 ANALÝZA SÚČASNÉHO SYSTÉMU RIADENIA NÁKLADOV

Popis súčasného systému riadenia nákladov začne podrobnejším popisom jednotlivých nákladov a výnosov podľa druhového členenia tzn. Rozdelenie, ktoré využíva finančné účtovníctvo. V tejto časti bude rozobraté, čo sa za posledné tri roky v spoločnosti udialo, pre lepšie pochopenie momentálneho stavu a ako jednotlivé nákladové položky spoločnosť riadi.

V druhej časti bude popísaný spôsob, akým spoločnosť sleduje výnosy a náklady, ktoré sledované náklady sú pre spoločnosť najviac zaujímavé a s akým informačným systémom spoločnosť pracuje.

5.1 Analýza výnosov (druhové členenie)

Tržby z predaja služieb sú z hlavnej činnosti spoločnosti, ktorá je medzinárodná doprava. Tieto tržby v období 2015 – 2017 rástli. Zaujímavý je nárast celkových výnosov v roku 2016, ktoré sú skreslené tým, že nenastal iba nárast tržieb z predaja služieb, ale zvýšili sa aj **tržby z predaja dlhodobého hmotného majetku**, ktorý spoločnosť rozpredala pri obmene vozového parku (Tabuľka 4). Tieto tržby skreslili zisk, ktorého nárast viedol k vyššej dani v tomto roku (Tabuľka 5). Pokiaľ by predala tento majetok na začiatku roku, tak by podľa daňového priznania mohla ešte naďalej časť odpisovať 5 mesiacov.

Ostatné výnosy tvorí odpočty z DPH, vrátenie z dane, náhrady škôd z poisťovní a iné.

Výnosy z finančnej činnosti sú zanedbateľnou položkou a tvoria ich kurzové zisky.

Tabuľka 4: Výnosy podľa druhového členenia v rokoch 2015 – 2017 (Register účtovných závierok: RALU, s.r.o, 2018)

	2015	2016	2017
Výnosy z hospodárskej činnosti spolu	3145692	3512749	3621928
Tržby z predaja služieb	2940247	3191346	3407731
Tržby z predaja DNM, DHM a materiálu	66333	149100	42000
Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti	139112	172303	171447
Výnosy z finančnej činnosti	273	13	159
Výnosy celkom	3145419	3512736	3622087

5.2 Analýza nákladov (druhové členenie)

Na vývoj výnosov nasleduje vývoj jednotlivých nákladov a výsledok hospodárenia v sledovanom období. Najprv budú popísane jednotlivé náklady z akých jednotlivých nákladov

sú tvorené a potom pozornosť bude venovaná výrazným zmenám v nákladoch a zisku v sledovanom období (Tabuľka 5).

Spotreba materiálu a energie – obsahujú hlavne naftu na Slovensku a v zahraničí, ktoré tvoria viac ako 90% spotreby materiálu a energií, ďalej to sú Ad blue, pracovné oblečenie, spotreba DHM pod 1700 eur.

Tieto náklady mali v roku 2016 klesajúci charakter a to hlavne z dôvodu lacnejšej nafty v tomto období, kedy na svetových trhoch cena ropy klesala. Opačná situácia bola v roku 2017, kedy zdraženie nafty malo z následok prekročenie hranice jeden milión eur

Služby – obsahujú cestovné náhrady, opravy a udržiavanie, ostatné služby ako platenie nájmu, mýto, špedícia, ciest v zahraničí.

Služby v období 2015 – 2017 vykazujú rastúci charakter. Rástli predovšetkým cestovné náhrady vodičom, ktorým firma pre dlhodobú udržateľnosť musela pridať, ten istý efekt sa odrazil aj na osobných nákladoch. Firma má každoročne vyššie náklady na špedíciu, platenie nájmu za objekt, vozový park.

Osobné náklady – mzdové náklady, zákonné sociálne zabezpečenie, rezerva na nevyčerpané dovolenky.

Pri sledovaní výnosov bolo spomenuté, že tieto náklady sa zvyšovali nielen ä z legislatívnych dôvodov, ale hlavne preto, lebo firma dlhodobo vykazovala zisk a vodičom chcela pridať pre spokojnosť pracovníkov a dlhodobé fungovanie spoločnosti.

Odpisy a OP k DNM a DHM sa zvyšovali, ako už bolo načrtnuté v kapitole výnosov, kedy mala firma vysoké tržby z predaja DHM, tak odpisy sa v roku 2016 zvýšili v dôsledku nákupu nových kamiónov do vozového parku. Spoločnosť v tomto roku prehliadla, že niektoré vozidlá mohla ešte daňovo odpisovať, pokiaľ by ich nepredala na konci účtovného obdobia. V nadchádzajúcom roku 2017 firme odpisy klesli o už odpísané vozidlá. Celkovo v tomto sledovanom období nastala výrazná obmena vozového parku.

ZC predaného DHM a predaného materiálu tvorí najmä zostatková cenu predaných nákladných automobilov. Menšiu časť tvoria osobné autá.,

Dane a poplatky pozostávajú hlavne z cestnej dane, ktorá medziročne narastá v dôsledku väčšieho vozového parku.

Opravné položky k pohľadávkam je v podstate nevýznamná položka, významnejšia bola v období staršom, ktoré siahalo pred rok 2015, kedy spoločnosť odpisovala veľkú pohľadávku.

Ostatné náklady na hospodársku činnosť tvorí DPH z DKV faktúr, poistenie aut, v roku 2017 sa navýšilo poistenie aut z dôvodu vyššej nehodovosti v predchádzajúcom roku.

Náklady na finančnú činnosť sú úroky za pôžičky od bánk a úroky za leasingy. V roku 2016 spoločnosť bola na svojom historickom maxime, čo sa týka leasingov (obmena vozového parku), tento stav sa zlepšil v roku 2017 kedy časť starších leasingov bola splatená)

Daň z príjmov v rokoch 2015 – 2016 bola vysoká, preto firma stála pred rokom 2017 pred výzvou ako túto vysokú daň riešiť, práve vyššie mzdy a náklady na spotrebu materiálu a energie zapríčinili to, že za rok 2017 bude daň z príjmu výrazne nižšia.

Tabuľka 5: Náklady podľa druhového členenia v rokoch 2015 – 2017 (Register účtovných závierok: RALU, s.r.o, 2018)

Položky	2015	2016	2017
Výnosy celkom	3145419	3512736	3622087
Náklady na hospodársku činnosť spolu	2731954	3079057	3337659
Spotreba materiálu	973898	912859	1074206
Služby	892773	972164	1062732
Osobné náklady	334730	470416	563979
Dane a poplatky	35118	38008	41011
Odpisy a OP k DNM a DHM	315113	390653	370524
ZC predaného DHM a predaného materiálu	7433	118552	22129
Opravné položky k pohľadávkam	515	719	0
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	172374	175686	203078
VH z hospodárskej činnosti	413738	433692	283769
Náklady na finančnú činnosť spolu	17146	19423	16599
VH z finančnej činnosti	-16873	-19410	-16440
VH za účtovné obdobie pred zdanením	396865	414282	267329
Daň z príjmov	103993	93052	57591
VH za účtovné obdobie po zdanení	292872	321230	209738

5.3 Sledovanie a riadenie nákladov v roku 2017

Spoločnosť náklady sleduje niekoľkými spôsobmi:

- **Finančné účtovníctvo** pracuje s nákladmi, ktoré sú rozdelené podľa spomenutého druhového členenia. Spoločnosť má prehľad o svojich nákladoch, ale tieto informá-

cie nie sú pre potreby firmy dostačujúce na vytváranie lepšieho prehľadu o nákladoch

- **DKV** je obchodný partner spoločnosti v oblasti tankovania nafty mimo Slovensko, to znamená v krajinách EU. Pomocou tejto služby spoločnosť riadi pohonné látky mimo EU plus cestné poplatky v krajinách EU a mýto na Slovensku. Výhodou tejto služby pri sledovaní nákladov je, že spoločnosti sú zasielané podrobné excelovské prehľady v tabuľkách o vynaložených nákladoch, to znamená náklady na naftu v EU na jednotlivé autá a cestné poplatky jednotlivých aut v EU a mýto na Slovensku.
- **Informačný systém** slúži hlavne na rýchle poskytovanie informácií všetkým administratívnym pracovníkom, ktorí do neho vkladajú informácie o preprave, to znamená objednávky (tony, ložné metre, počet paliet, tržby atd.). Informačný systém potom slúži ako veľká databáza v reálnom čase, ktorá je schopná poskytnúť všetky potrebné informácie každému spolupracovníkovi, ktorý ma do neho prístup. Viac menej tento informačný systém nevyužíva svoj plný potenciál. Nákladové položky s ktorými je informačný systém pracovať je možné do neho nepretržite vkladať, ale tento proces je časovo veľmi náročný a spoločnosť by k tomu potrebovala minimálne ešte jedného administratívneho pracovníka. Výhoda informačného systému ďalej je, že poskytuje časť informácií pre účtovníctvo firmy a tým šetrí čas.
- **Excel** administratívny pracovníci využívajú na dennej báze a každý z nich sleduje informácie, ktoré potrebuje pre náplň svojej práce. Spoločnosť je schopná pomocou Excelu poskytnúť veľmi zaujímavé informácie o niektorých nákladoch, ale nie o všetkých, lebo niektoré náklady sú bez väčšieho sledovania a riadenia, ktoré budem popisovať ďalej. Ďalšou nevýhodou Excelu je, že každý s ním pracuje zvlášť a na rozdiel od informačného systému nie je schopný poskytnúť jednu prehľadnú databázu.

Riadenie nákladov spočíva v ich sledovaní a znižovaní. Toto znižovanie nie je za každú cenu (napr. spomenuté osobné náklady firma stále zvyšuje), ale skôr podnik využíva dobré postavenie v regióne na vyjednávanie lepších cien a podmienok na jednotlivé nákladové položky, ktoré budem popisovať za rok 2017. Pre rok 2017 bolo využité podrobnejšie druhové členenie a rozdelenie jednotlivých nákladov do podúčtov, pomocou poskytnutých informácií z hlavnej účtovnej knihy za rok 2017. Toto rozdelenie je možné vidieť v Tabuľke 5. Daná tabuľka bude popisovať jednotlivé náklady, ktoré tvoria čiastku vyššiu

ako 10000 eur, evidencia (okrem účtovníctva) a ako ich firma riadi. Bude sa jednať o prehľad, ktorý môže spoločnosť využiť pre riadenie svojich nákladov.

Tabuľka 6: Podrobné rozdelenie nákladov podľa druhového členenia v roku 2017 (interné materiály)

Nákladové položky	2017 v EUR	2017 v %
Spotreba materiálu – Nafta	929 942	27,69%
Spotreba materiálu - Ad Blue	13 120	0,39%
Spotreba materiálu	103 469	3,08%
Služby - Opravy a udržiavanie	116 754	3,48%
Služby – Stravné	317 350	9,45%
Služby - Ostatné z EU	387 911	11,55%
Služby - Mýto	39 093	1,16%
Služby – špedícia	114 528	3,41%
Dane a poplatky - cestná daň	39 947	1,19%
Osobné náklady	541 540	16,13%
Ost. Náklady na hospodársku činnosť - DPH z DKV faktúr	152 124	4,53%
Ost. Náklady na hospodársku činnosť - Poistenie aut	48 286	1,44%
Odpisy	370 525	11,03%
ZC DHM	22 128	0,66%
Finančné náklady	16599	0,49%
Celkom	3 213 315	95,69%
Náklady Celkom	3 357 940	100%

Nafta znamená jednotlivé tankovanie pred jazdami a je zložená zo spotreby na Slovensku, kde tvorí približne 54% z celkovej spotreby nafty a v krajinách EU kde je to zvyšných 46% z celkovej čiastky vynaloženú na naftu. V roku 2017 tvorila 27,69% z celkových nákladov spoločnosti a jej riadenie spočíva v tom, že spoločnosť každý rok vyjednáva o rabatoch so svojimi partnermi.

Evidencia Nafty: Obchodný partner DKV poskytuje výstupy v Excely na základe, ktorých je možné dopočítať sadzbu nafty na 1km ľubovoľnému kamiónu v krajinách EU. Od Slovenského partnera, ktorý zastrešuje spotrebu v SR si tento výstup spoločnosť eviduje v Excely sama, aby mala prehľad o spotrebe a cenách počas roku.

Riadenie Nafty: Nafta je riadená na základe dohodnutých rabatov u slovenského a zahraničného (DKV) dodávateľa. Firma má v zahraničí niekoľko partnerským čerpacích staníc kde sú poskytnuté množstevné zľavy. Cena nafty sa odvíja od trhu, ktorej sa spoločnosť prispôsobuje, ale každoročne sa snaží vyjednať rabaty u svojho slovenského a zahraničného partnera. Jedná sa o najväčší náklad firmy, to znamená, že aj pár centov v konečnom dôsledku urobí nemalý rozdiel v nákladoch.

AdBlue je tekutina, ktorá sa tankuje do vozidiel, ktoré splňujú najvyššiu emisnú normu tzn. EUR5eev a EUR6. Tento náklad som oddelil aby bolo viditeľné akú čiastku tvorí, konkrétne 0,39% z celkových nákladov.

Evidencia AdBlue prebieha podobne ako nafta v exceli, na základe ktorého je možné sa dopracovať k výpočtu na jeden kilometer.

Riadenie AdBlue: nejdená sa o vysoký náklad, ako v prípade nafty, ale aj napriek tomu dotankovanie prebieha na partnerských čerpacích staniach a je spojený so spotrebou nafty, to znamená, že niečo málo sa ušetrí.

Spotreba materiálu obsahuje náhradné diely a pneumatiky a tvorí 3,08% z celkových nákladov vynaložených v roku 2017. Pneumatiky boli naposledy nakúpené nárazovo a preto je výzva pre spoločnosť tieto náklady riadiť efektívnejšie pravidelnejšími kontrolami, vyjednávanie s dodávateľom o cenách, dôslednosť pri prezúvaní a vedenie prehľadných excelovských tabuliek, kde by sa analyzovalo po akom čase sa pneumatiky opotrebovávajú na ktorých autách a ako sa dá tento náklad lepšie riadiť. Pneumatiky má na starosti technológ firmy, ktorý sleduje celkový stav vozového parku a komunikuje so šoférmi o technickom stave vozidiel, o potrebe náhradných dielov, ale pneumatiky nie sú podrobnejšie analyzované.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že **evidencia** a z toho vyplývajúce **riadenie spotreby materiálu** je nedostačujúce.

Služby - Opravy a udržiavanie sú v hlavnej knihe evidované podrobne na jednotlivé autá za rok 2017 a tvoria 3,48% z celkových nákladov. Ich vynaloženie závisí od mnoho faktorov, ako napríklad amortizácia vozidla, prístup vodiča k danému vozidlu, nehodovosť a iné. Spoločnosť sa prispôsobuje potrebám jednotlivých opráv, má prehľad o stave vozidiel, tieto náklady skôr riadi tým, že sa snažila v posledných rokoch modernizovať vozový park. Náklady na opravy v tomto dôsledku by mali byť nižšie ale zvyšujú sa zase výdaje na leasing. Pri riadení prichádza do úvahy znovu vyjednávacía pozícia firmy a pri dosiahnutí určitej čiastky získať rabaty od partnerov.

Služby - Ostatné z EU sú **cestné poplatky** za jednotlivé cesty v rámci EU mimo Slovenska, kde poplatok bol v hlavnej knihe evidovaný zvlášť ako platba mýta. Sú platené cez služby, ktoré poskytuje obchodný partner DKV. V medzinárodnej doprave sa jedná o pomerne vysoký náklad a tvorí 11,55 % celkových nákladov v roku 2017.

Evidencia cestných poplatkov v EU prebieha v podobe excelovských tabuliek pomocou služieb DKV a poskytuje podrobné prehľady poplatkov za cesty na jednotlivé vozidlá.

Riadenie cestných poplatkov v EU spočíva v plánovaní jednotlivých trás, ktoré špeditéri a dispečeri spoločnosti majú zmapované dlhodobými skúsenosťami v obore, kde sledujú všetky zmeny, ktoré súvisia s týmito nákladmi.

Služby – mýto tvorí 1,16 % a spolu s **poplatkami za cesty v EU** 12,31 % z celkových nákladov. Jedná sa o poplatok za cesty iba na slovenských diaľniciach. Platba prebieha tak isto ako v prípade cestných poplatkov v EU pomocou služieb spoločnosti DKV.

Spoločnosť poplatky v SR a v krajinách EU eviduje oddelene, ale jedná sa o tú istú položku. **Evidencia a riadenie mýta** prebieha identicky ako pri poplatkoch za cesty v EU pomocou služieb spoločnosti DKV.

Dane a poplatky – cestná daň tvorí 1,19% z celkových nákladov a platí sa v štyroch splátkach počas roku, tento náklad tvorí zákonnú daň za jednotlivé motorové vozidlá.

Evidencia: jedná sa o fixný náklad a eviduje sa len v účtovníctve. Riadenie cestnej dane nie je možné z dôvodu, že sa nedá ovplyvňovať zvýšením alebo znížením produkcie. Jediná možnosť je predaj alebo kúpa vozidiel.

Osobné náklady a Stravné: Tieto náklady so sebou súvisia. **Osobné náklady** sa skladajú z plátov administratívnych pracovníkov, manažmentu a fixnej zložky platu vodičov. Okrem mzdy sú tvorené aj nákladmi na zdravotné a sociálne zabezpečenie, menšími nákladovými čiastkami ako napr. sociálny fond, rezerva na nevyčerpané dovolenky atd. Jedná sa v dôsledku spomínaného zvyšovania plátov, hlavne vodičom, o pomerne vysoký náklad, ktorý tvoril 16,13% z celkových nákladov v roku 2017. **Stravné** je variabilná zložka platu vodičom, ktorá svojou výškou presahuje ich fixnú mzdu a jeho výška závisí od objemu výkonu, ktorý vodič odjazdí. Stravné za rok 2017 je vo výške 9,45% celkových nákladov a spolu s osobnými nákladmi tvorí až 25,58 % celkových nákladov. Svojou výškou sa blíži k spotrebe nafty za rok 2017.

Evidencia osobných nákladov a stravného spočíva, že tieto náklady sú vkladané do Excelu a tam sa ďalej zbežne analyzujú. O týchto nákladoch by mohla firma mať viac informácií.

Riadenie osobných nákladov a stravného spočíva v ich navýšení, v dôsledku zvyšovania zisku za predchádzajúce roky a legislatívne zmeny, ktoré k tomuto navyšivaniu prispeli

(práca cez víkendy, počas sviatkov atd.). Ďalší problém, ktorý bol rozobraný v kapitolách vyššie je nedostatok vodičov na trhu. Spoločnosť navyšovala tieto náklady skôr pocitovo ako za použitia podrobnejších analýz. V roku 2017 sa tieto náklady podpísali na znížení zisku, čo bude mať pozitívny dopad na nižšie preddavky na dani v roku 2018.

DPH z DKV faktúr: v tomto prípade sa jedná o irelevantný náklad, lebo sa účtuje oproti výnosom a rozdiel činí v každom roku pár stoviek Eur. Lepšie sa je pozrieť do excelovskej evidencie, kde je tento náklad reálnejšie popísaný.

Odpisy tvoria 11,03% z celkových nákladov a sú tvorené prevažne odpisovanými vozidlami, ktoré má spoločnosť prevažne na finančný leasing.

Evidencia odpisov: sleduje pomocou účtovníctva. Skôr eviduje v Excely leasingové splátky na jednotlivé automobily. Pomocou tejto tabuľky má spoločnosť prehľad koľko má do splatnosti leasingov na jednotlivé vozidlá, aké vysoké sú leasingové splátky a úrok.

Riadenie odpisov: spoločnosť odpismi riadi zvyšovanie nákladov a znižovanie zisku a následne dane. Riadenie prebieha v rámci sedliackeho rozumu a potrieb obmeny vozového parku.

ZC dlhodobého hmotného majetku tvorila v roku 2017 0,66% z celkových nákladov

Evidencia ZC DHM: účtovníctvo

Riadenie ZC z DHM je sporadické, spoločnosť má vo zvyku predávať autá na konci účtovného obdobia pre zníženie zisku a daní, ale ako som už rozoberal, tak v roku 2016 sa jej tento krok neosvedčil, preto by som aj pri týchto nákladoch odporúčal lepšie

Poistenie aut dosahuje 1,44% z celkových nákladov.

Evidencia poistenia prebieha v účtovníctve, kde z podúčtov je možné si vytiahnuť do ktorých vozidiel toto poistenie išlo.

Riadenie nákladov na posinenie spočíva v jednaní s poisťovňou . o cenách, možná je aj prípadná zmena poisťovne, ktorá môže na trhu ponúkať lepšie podmienky.

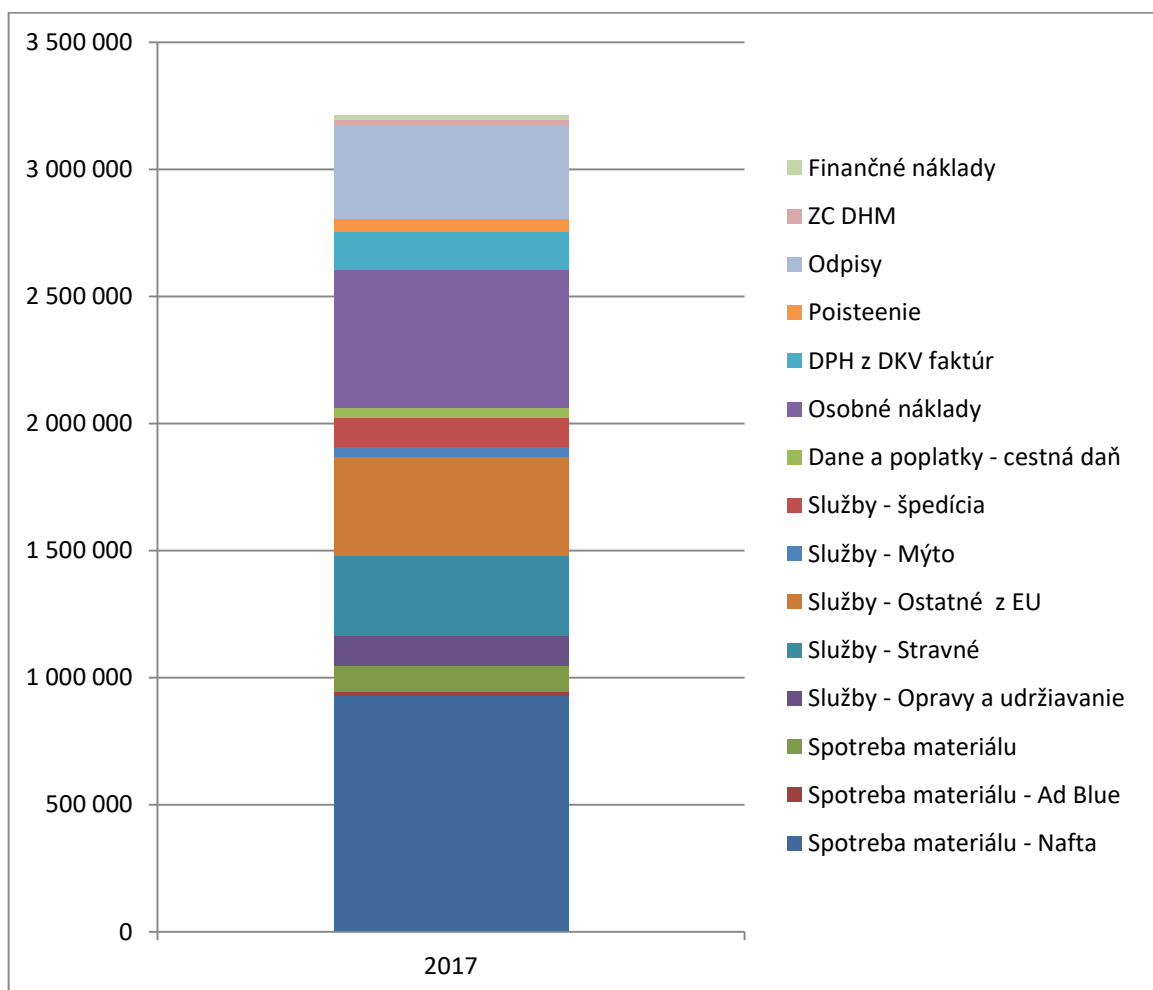
Finančné náklady tvoria 0,49% celkových nákladov v roku 2017 a tvoria ich: úroky za leasing, úroky za pôžičky, poplatky za účet atd.

Evidencia finančných nákladov: účtovníctvo

Riadenie finančných nákladov v roku 2017 dosahovali znovu podlieha vyjednávaniu čo najlepších podmienok hlavne v bankách, s leasingovými spoločnosťami, čo v konečnom dôsledku neovplyvňuje len finančné náklady.

4,31% tvoria iné náklady, ktorých je dostatok, ale ich čiastka ale nepresahuje 10000 eur, preto je zameranie najprv na položky, ktoré túto sumu presahujú a bude snaha o definovanie nedostatkov pri ich riadení a navrhnutí riešenia ako toto riadenie zlepšiť. Riadenie nákladov pod 10000 eur je určite zaujímavé ako napríklad u poplatkov za telefón, ktoré sa oproti minulému roku zvýšili. Ďalej sú to náklady na reprezentáciu, pokuty ,manká a škody, školenia a iné. Spoločnosť berie ohľad aj na tieto náklady, prevažne sa jedná o fixné náklady, ktoré je možné znižovať vyjednávaním, ale niektoré náklady, ako sme sa presvedčili už u osobných nákladov, sa neoplatí znižovať, napríklad náklady na školenia sa môžu zvyšovať pre lepšiu odbornosť a otváranie nových možností v podnikaní.

Veľká väčšina týchto nákladov sa **eviduje** sporadicky alebo vôbec (len v účtovníctve).



Obrázok 11: Náklady podľa druhového členenia v roku 2017 (vlastné spracovanie)

Na Obrázku 11 je pre lepšiu vizualizáciu nákladov, možné sledovať jednotlivé náklady podľa druhového členenia za rok 2017.

5.4 Súčasný systém riadenia zákaziek

Zákazky sú riadené pomocou **informačného systému**, kde sa vkladajú jednotlivé objednávky pod jednu zložku, ktorá udáva informácie o ceste napríklad do Španielska a naspäť. V týchto zložkách je zahrnutý export, prípadný import všetko v tržbách, ktorý s cestou súvisí.

K jednotlivým zložkám sa potom pripájajú rozpočítané diéty na vodičov, ktoré vie informačný systém rozpočítať na základe dostupných údajov, ktoré vodiči poskytujú vo formulári o zázname z cesty. To znamená všetky zmeny, ktoré súvisia z ich odpracovaným časom, tzn. začiatok, naloženie, vyloženie atd. Ďalej celkový počet km, ktoré prešli za túto cestu (jednoduchý príklad: Nitra – destinácia v Španielsku – Nitra)

Informačný systém by ďalej vedel pracovať s ostatnými nákladovými položkami (spotreba pohonných hmôt, opravy a udržiavanie, pneumatiky, náhradné diely atd.) ale museli by byť vkladané vo vhodnej forme, tak aby s týmito nákladmi vedel informačný systém pracovať.

5.5 Súčasný kalkulačný systém

Súčasný kalkulačný systém je nedostatočný, spoločnosť nerozdeľuje náklady na fixné a variabilné, podrobnejšie sleduje len časť priamych nákladov a to naftu (je schopná sa dopočítať k jedincovým nákladom tzn. Spotreba l/100 km). Pneumatiky a náhradné diely nie je možné určiť na jednotku a pokiaľ áno, tak len veľmi približne, lebo v evidencii spoločnosť vie zistiť pri akých kilometroch oprava alebo výmena pneumatík, oleja, alebo náhradných dielov nastala, ale nevie sa dopátrať k ich cene, jedine v účtovníctve, ale v ňom zase nemáme stav kilometrov pri akých opravy a výmeny boli prevedené.

Najlepšie sú evidované **tržby**, ktoré sú výstupom informačného systému a ukazujú presne aké auto koľko a kde zarobilo.

K iným nákladovým položkám je možné sa dopátrať cez evidenciu v Exceli.

5.6 Identifikácia nedostatkov súčasného systému riadenia nákladov

Firma prevažne používa pri riadení a sledovaní nákladov zdravý sedliacky rozum, má prehľad čo sa kde míňa, ale pri rastúcej veľkosti firmy je náklady dobre sledovať podrobnej-

šie. **Informačný systém** pracuje s informáciami z objednávok a je schopný ponúknuť výstup, vďaka, ktorému je možnosť sa dopočítať k tržbe na jeden km na jednotlivé vozidlá.

5.6.1 Nedostatky zdrojov informácií o nákladoch

Nedostatky v nákladovej evidencii boli popísané v kapitole „sledovanie a riadenie nákladov v roku 2017“ kde nedostatky boli vidieť hlavne v nákladoch na **spotrebu materiálu**, kde nie sú presnejšie informácie k náhradným dielom a pneumatikách. O ďalších nákladoch je možnosť pozbierať relatívne zaujímavé dáta, ktoré môžu byť užitočné pri navrhovaní projektu riadenia nákladov v tejto spoločnosti.

5.6.2 Nedostatky pri práci s informačným systémom a riadení nákladov

Informačný systém, ako bolo už niekoľkokrát spomenuté, pracuje len z jednotlivými informáciami o jazde áut a venuje pozornosť tržbám. Tento systém vie pracovať aj s nákladmi a dopracovať sa k relevantným výstupom. Spoločnosť by potrebovala jedného nového pracovníka, ktorý by venoval pozornosť len vkladaniu dát a komunikoval by so spoločnosťou, ktorý tento informačný systém sprostredkováva.

Vedenie z RALU s.r.o. sa vyjadrilo, že prehľad ako taký o nákladoch majú a keď je problém, tak ho vedia riešiť z tých dostupných dát, ktoré majú k dispozícii. Ako príklad je možné uviesť rok 2016, kedy mala firma prvé dva mesiace v roku nižšie tržby ako predchádzajúci rok a trvalo jej veľmi dlho aby zistila, či budú tieto mesiace ziskový alebo nie.

Z vyššie uvedeného dôvodu by bolo vhodné náklady do informačného systému začať vkladať a využiť tak jeho potenciál. Prinesie to niekoľko pozitív, z ktorých to hlavné je: väčšia prehľadnosť o nákladoch. pracovať s výstupmi informačného systému môže viac zodpovedných pracovníkov.

5.6.3 Nedostatky pri riadení zákaziek z pohľadu nákladov

Riadenie zákaziek bolo popísané z pohľadu nákladov celkom dostatočne, aj v ostatných kapitolách.

Hlavným problémom je, že k zložke o jednej zákazke je možné pripojiť objednávky tzn. tržby z cesty (napr. Nitra - Španielsko - Nitra) a jednotlivé diéty na túto cestu. Objednávky vkladajú do zložky (jedna cesta Nitra začiatok – Nitra koniec, nakládka, vykládka) pod určité číslo špeditéri. Zložku uzatvára ďalší pracovník, ktorý do informačného systému vloží dáta, ktoré ma z formulára zápis o ceste, ktorý vyplňujú vodiči. To znamená, jednot-

livé časy vodičov, kedy prestúpili hranice, nakládky vykládky, km spolu za cestu, dotankovanie.

Nevýhoda tejto evidencie je, že vodiči neposkytujú údaje o tonách, to znamená, že spoločnosť nezistí koľko km prešli naložení a koľko km prázdni. Preto tejto oblasti by bolo vhodné venovať pozornosť a sledovať údaj v tonokilometroch a do formulára pridať položku pri akých km sa nakladalo, pri akých vykladalo aby bolo možné dopočítať stav tonokilometrov za danú cestu.

Ďalej je vhodné podrobnejšie evidovať ďalšie položky ako sú opravy a udržiavanie a spotreba náhradných dielov. Z evidencie sa dá vyčítať, čo sa spotrebovalo, pri akých kilometroch, ale nie je možnosť sa dopátrať k cenám, ktoré sú evidované v účtovníctve, lenže finančné účtovníctvo nie je schopné podať zase informácie o kilometroch. Napríklad pri pneumatikách bude spoločnosť zaujímať ich dlhodobé opotrebenie a údaje, ktoré pre to budú potrebné sú kedy, pri akých kilometroch a za koľko boli pneumatiky používané. Tieto náklady je potrebné priradzovať k variabilným nákladom na zákazku.

Fixné náklady ako mzdy a leasing, s ktorými informačný systém takisto nepracuje, takže pozornosť bude venovaná rozpočítaniu fixnej zložky nákladov, aby čo najlepšie zodpovedala realite spoločnosti pri ďalšom rozhodovaní a prácou s informáciami.

5.6.4 Systém riadenia nákladov na jednotlivé autá.

Pokiaľ sa odstránia jednotlivé nedostatky v oblasti riadení nákladov na zákazku, tak je spoločnosť schopná pomocou čo najpresnejších nákladov na zákazku vyčítať aj nákladové údaje na jednotlivé autá.

6 ZHRNUTIE ANALYTICKEJ ČASTI

Pred analytickou časťou bola predstavená spoločnosť RALU s.r.o., predmet jej činnosti, organizačná štruktúra a základné ekonomické ukazovatele.

Samotná analytická časť mala za úlohu rozobrať súčasný stav systému riadenia nákladov a definovanie ich momentálnych nedostatkov.

Ako prvé boli porovnávané roky 2015 – 2017, kde bol dôraz kladený na hlavné zmeny v jednotlivých nákladoch podľa druhového členenia. V tomto období boli zaznamenané najväčšie zmeny v raste osobných nákladov, ktoré sa zvyšovali v dôsledku legislatívnych zmien, ale hlavne z dôvodu nedostatku voľnej pracovnej sily na trhu, v prípade spoločnosti hlavne vodičov. Ďalej v roku 2016 nastal nárast výnosov, v dôsledku veľkého rozpredaja vozového parku, čo sa výrazne podpísalo na zisku v tomto roku.

Analytická časť pokračuje podrobnou analýzou nákladov podľa druhového členenia z roku 2017. Jednotlivé náklady sú rozobraté viac do hĺbky a v tejto časti je popísaná ich evidencia v spoločnosti a ich riadenie. Najvýznamnejšími nákladmi sú spotreba pohonných hmôt, osobné náklady, diéty, cestné poplatky a iné. Na základe týchto poznatkov priamo nadväzoval opis súčasného stavu riadenia zákaziek a v krátkosti kalkulácií, ktorý súvisí s riadením nákladov.

Posledná časť analytickej časti venuje pozornosť nedostatkom súčasného stavu v oblasti evidencie nákladov, málo využitým informačným systémom a nedostatkami v systéme riadenia zákaziek spoločnosti. Tieto analýzy slúžia ako podklad pre vytvorenie navrhovaných zmien v projektovej časti práce.

7 NÁVRH PROJEKTU SYSTÉM RIADENIA NÁKLADOV

7.1 Cieľ projektu

Projekt systému riadenia nákladov sa bude zaoberať hneď niekoľkými oblastiam v riadení nákladov v roku 2018 a to konkrétne v týchto oblastiach:

- **Zákazkami:** k zložke o ceste bude snaha pripojiť okrem tržieb a diét čo najviac nákladov najjednoduchším spôsobom, buď bude so všetkými nákladmi pracovať informačný systém, alebo pokiaľ nebude vedieť niektoré položky priradiť k jednotlivým cestám, tak sa budú ostatné náklady skôr evidovať v Excely, ale lepším a presnejším spôsobom, aby spoločnosť mala lepšie informácie pre svoje rozhodovanie.
- **Prehľadnejšia evidencia niektorých nákladových položiek:** tento bod súvisí zo zákazkou, lebo nákladové položky sa budú priradovať k nej. Bude snaha sprehľadniť vybrané nákladové položky, spotrebu by bolo dobré evidovať na danú zákazku pomocou dopĺňujúcich informácií z formulára o ceste, ktoré poskytujú vodiči. Ďalej sprehľadniť **náklady súvisiace s vozidlom**, tzn. opravy a udržiavanie, náhradné diely a pneumatiky. Ako posledné v tejto oblasti rozpočítať fixné náklady na zákazku, pomocou vybranej základne.
- Posledným bodom by bolo vhodné na základe viacerých návrhov, navrhnúť určitý **motivačný systém**, ktorý by súvisel **so spotrebou**, ktorá náleží vodičom, ale aj dispečerom, ktorí sú zodpovední za efektívnu komunikáciu s vodičmi.

Cieľom projektu bude:

- **Jednoduchosť:** navrhovaných riešení v systéme riadenia nákladov bude viac a cieľ bude aby prispeli k lepšiemu a jednoduchšiemu spôsobu práce s nákladmi, nie naopak.
- **Prístupnosť:** navrhované zmeny v systéme riadenia nákladov budú prístupné všetkým pracovníkom, najlepšie pomocou informačného systému, ale projekt sa bude uberať jednoduchou evidenciou (formuláre a tabuľky v Excely) a informačný systém bude ako budúca možnosť na prípadné ďalšie projektové riešenie.
- **Priemerné náklady na zákazku:** pomocou pripájania jednotlivých nákladov na jednotlivé zákazky, ktoré smerujú hlavne do Španielska

- **Náklady na auto:** pomocou údajov zo zákazky bude možnosť zobrazit' aj presné údaje o nákladoch na jednotlivé autá
- **Návrh motivačného systému** na základe novo dostupných údajov.

7.2 Návrh formulára o cestovných náhradách (diétach)

Prvá strana formulára o cestovných náhradách (Tabuľka 7) v spoločnosti obsahuje základné údaje o zákazke. Na základe tohto formulára zodpovedný pracovník rozpočítava diéty jednotlivým vodičom za cestu. Každý formulár má svoje evidenčné číslo, ktoré je zároveň aj evidenčným číslom určitej zákazky. Pomocou tohto čísla zodpovedný pracovník uzatvára túto zákazku tým, že rozpočíta diéty pomocou informačného systému a priradí ich k tržbám tej istej zákazky.

Ďalšie podstatné informácie sú stav tachometra a spotreba v eurách, ďalej aké vozidlo bolo na ceste, počet vodičov (jedno osádka, dvoj osádka), dátum a čas.

Zákazka je zložená z cesty zo Slovenska napr. do najčastejšej destinácie Španielska a späť na Slovensko. Môže obsahovať až niekoľko importov alebo exportov, záleží od jednotlivej zákazky a vyt'aženia vozidla.

Celý projekt bude popisovať túto jednu konkrétnu zákazku z roku 2017 (Slovensko – export do Španielska – import na Slovensko) a na nej bude poukazovať jednotlivé navrhované zmeny. Ako bolo napísané vyššie, tak pod evidenčným číslom jednotlivých zákaziek sú evidované tržby a diéty pomocou informačného systému. Cieľom je priradiť zákazke čo najviac variabilných nákladov a fixné náklady rozrátat' podľa vhodnej základne, aby všetci pracovníci mali tieto dáta v jednom súbore na spoločnom serverovom disku spoločnosti. Pred splnením tohto kroku bude navrhnutých niekoľko zmien v evidencií niektorých nákladových položiek.

Je vidno, že na tejto zákazke sa podieľa jeden šofér a prešiel vzdialenosť 5076 km

Tabuľka 7: Prvá strana formulára o cestovných náhradách (interné materiály)

Ev. č. zákazky	15502			Dátum	Čas	Stav tachometra	PHM v EUR
	ŠPZ	Osádka vozidla	Odchod	2.2.2017	12:15	87456	828,5
Vozidlo	Vozidlo A	Vodič 1	Príchod	8.2.2017	15:37	92532	752
			Rozdiel			5076	

7.2.1 Tonokilometre

Projekt budem pokračovať formulárom o cestných náhradách (diétach) Na druhej strane formulára vodič eviduje dátumy a svoje časy v jednotlivých krajinách na základe čoho mu potom informačný systém je schopný rozpočítať **diéty** za jednotlivé cesty (zákazky). Trasy sú v skutočnosti označované podľa miest, ale spoločnosť si niektoré dáta nepriala zverejniť, preto je tento formulár znázornený len v Excely a nie skutočný. Diéta vodiča za zákazku 15502 bola 215,8 EUR.

Projekt navrhuje spoločnosti pridať údaj o tonokilometroch, to znamená, že vodič bude značiť kedy naložil/vyložil a koľko ton. Evidencia je pomerne jednoduchá, tak ako je znázornené v tabuľke a vodičovi doplnenie nezaberie veľa času. Za zákazku č. 15502 prešiel 5076 km a 116865,5 tonokilometrov.

Tonokilometre bude slúžiť ako zaujímavý údaj pri určitých sledovaniach niektorých informácií, ktoré budú rozobrané v ďalších kapitolách.

Tabuľka 8: Doplnená druhá strana formulára o cestovných náhradách o kilometre, tony a tonokilometre (vlastné spracovanie)

Dátum	Trasa	hod. min.	km bez nákladu	km s nákladom	Naloženie v t	Vyloženie v t	tkm
2.2.2017	SK	5,4	109				109
3.2.2017	SK	3,44			24,717		
3.2.2017	CZ	5,54					
3.2.2017	DE	4,53					
3.2.2017	FR	0,34					
4.2.2017	FR	24					
5.2.2017	FR	24					
6.2.2017	FR	5,23					
6.2.2017	ES	12,57	131	2281	24	24,717	56379,48
6.2.2017	FR	5,4					
7.2.2017	FR	19,38					
7.2.2017	DE	4,22					
8.2.2017	DE	0,2					
8.2.2017	CZ	14,48					
8.2.2017	SK	1,57	41	2514		24	60377
Diéta	215, 8 EUR		Celkom	5076		Celkom	116865,5

7.3 Vylepšená evidencia nákladových položiek

Vylepšená evidencia nákladových položiek sa bude zaoberať dvoma problematikami:

- **Pohonné hmoty:** spotreba pohonných hmôt v eurách bude priradená k zákazke pomocou evidenčného čísla k danej zákazke.
- **Evidencia pneumatík, opráv, udržiavani a náhradných dielov** bude rovnako priradená k zákazke, ale bude sa rozlišovať podľa variabilnej a fixnej zložky. Variabilná zložka bude priradená k jednotlivým zákazkám a fixná zložka bude potom patriť medzi fixné náklady, ktoré sa budú rozpočítavať na zákazky. Spoločnosť ,môže v konečnom dôsledku pracovať s týmto údajom ľubovoľne, môže ho priradiť na autá, alebo zákazkám, ako bude navrhnuté aj v projekte, je to jedno, lebo v zákazke si vďaka navrhovanej evidencii, môže pracovník z databáze o zákazkách vytiahnuť všetky údaje, ktoré bude potrebovať pre svoje rozhodovanie. Dôležité je aby všetci zodpovední pracovníci tieto náklady evidovali lepšie a aby vytvorili spoločný jednoduchý prehľad o čo najväčšom počte nákladov.

7.3.1 Spotreba pohonných hmôt– tabuľka v Exceli

Vďaka tabuľke o evidencii spotreby pohonných hmôt bude spotreba prepojená so súvisiacou zákazkou. Návrh spočíva evidovať znovu č. zákazky (v tomto prípade č. 15502). Ostatné údaje ako karta, ktorou vodič platil, ŠPZ, dátum, množstvo, miesto a cena má spoločnosť sprostredkované vďaka službám svojich dodávateľov cez Excel. Úlohou tabuľky bude dopočítavať spotrebu na km a tonokilometre v eurách. Spotreba sa bude riešiť aj na litre, ale až ďalej pri návrhu odmeňovacieho systému na základe spotreby.

Tabuľka 9: Evidencia spotreby pohonných hmôt podľa evidenčného čísla (vlastné spracovanie)

Ev. č. zákazky	Karta	ŠPZ	Dátum	Miesto	Cena v EUR	Spotreba na km V EUR	Spotreba na tkm v EUR
15502	Karta 1	Vozidlo A	2.2.2017	SK	872,32		
15502	Karta 1	Vozidlo A	6.2.2017	ES	931,7		
				celkom	1804,02	0,3554	0,015437

Zo začiatku, keď bola vymyslená evidencia v tonokilometroch tak bol predpoklad, že údaj o spotrebe na tonokilometre spoločnosti niečo napovie. Pri sledovaní tohto údaju bolo zis-

tené, že tento údaj o spotrebe moc nevytvorí. Možno percentuálne vyťaženie vozidla čo je v prípade vybranej zákazky viac ako 95% a spotreba by sa mohla brať týmto smerom, aby spoločnosť vedela pri akej percentuálnej vyťaženi vozidla má akú spotrebu na jednotlivé autá, v tomto prípade tonokilometer môže byť veľmi relevantný údaj. Tonokilometre bude možnosť evidovať aj v zákazke, ale hlavným cieľom je priradiť spotrebu k zákazke na km a vytvoriť databázu zákaziek, kde budú všetky potrebné informácie priradené podľa evidenčného čísla.

Tonokilometer bude viac vypovedajúci údaj skôr pri pneumatikách, opravách, udržiavaní a náhradných dieloch.

7.3.2 Podrobnejšia evidencia pneumatík, opráv, udržiavaní a náhradných dielov - tabuľka v Exceli

Tabuľka 10: Nová evidencia pneumatík, opráv, udržiavaní a náhradných dielov (vlastné spracovanie)

Ev. č. zákazky	Dátum	ŠPZ	Stav km	Stav tkm	Popis	Miesto	VN/FN	Cena v EUR
15502	8.2.2017	Vozidlo A	92532	116865,5	Výmena oleja	Nitra		150

V analytickej časti bolo popísané, že spoločnosť tieto náklady eviduje, ale znovu každý musí ísť za konkrétnym pracovníkom a vypýtať si ich, navyše v Exceli nie sú informácie o cene, účtovníctvo tento údaj poskytne, ale hľadať každú položku podľa dátumu je celkom namáhavé na čas, preto d'alej bude navrhnuté aby sa pridalo k evidencii:

- **Číslo. zákazky:** priradením opravy k zákazke, lebo keď vodič prišiel z cesty, tak bola evidovaná výmena oleja, preto výmena oleja súvisí práve z touto zákazkou, alebo nasledujúcou podľa dátumu. Tieto položky potom budú spriemerované na jednotlivé autá a spoločnosť bude evidovať tieto náklady na jednotlivé autá.
- **Tonokilometre:** tento údaj bude mať väčšiu vypovedaciu schopnosť ako samotné km, lebo pri väčšej databáze bude spoločnosť vidieť pri akých tonokilometroch bude ďalšia výmena oleja. Napríklad pneumatiky sa na prívесе a ťahači menia po určitých km, ale tkm bude lepšie popisovať realitu, lebo doprava nesúvisí len s počtom prejdených km, ale aj naloženými tonami.
- **Cena:** doteraz bolo evidované takmer všetko okrem ceny, ktorú je potrebné pri priradení týchto nákladov zákazke a pri jej rozpočítaní podľa kalkulácie variabilných nákladov.

- **Variabilný/fixný náklad:** niektoré náklady majú aj fixný charakter a preto táto evidencia bude rozdelená na fixnú a variabilnú zložku, aby pri hodnotení zákazky boli presné informácie pre vyhodnocovanie. V tomto prípade sa aj fixná zložka dá priradiť na auto, ale vo vybranej zákazke sa bude radiť do fixných nákladov, ktoré sa budú rozpočítavať. Pokiaľ spoločnosť využije túto evidenciu, tak aj fixnú zložku priradí na určité auto. Reálne sa musí na viac fixných nákladov poskladať celý vozový park. Za rok 2017 bola ako fixnú zložka volená 10% opráv, udržiavani a náhradných dielov. Vybraná zákazka bude hodnotená podľa **kalkulácie variabilných nákladov**, kde sa bude poukazovať na to, ako spoločnosť môže vyhodnocovať budúce zákazky.

7.4 Zlepšený systém riadenia zákaziek

V zlepšenom systéme riadenia zákaziek bude v krátkosti popísaný súčasný stav a následne predstavený nový systém riadenia zákaziek.

7.4.1 Súčasný systém riadenia zákaziek

Tabuľka 11: Súčasná evidencia zákaziek (vlastné spracovanie)

Ev. č. zákazky: 15502 ŠPZ: Vozidlo A	Evidencia	Cena	Km	Cena na km	v %
Objednávky (tržby)	Informačný systém	4113	5076	0,8103	100%
Diéty vodičom	Informačný systém	215,8	5076	0,0425	5,25%
Spotreba	Excel	1804,02	5076	0,3554	43,86%
Cestné poplatky	Excel	577,1	5076	0,1137	14,03%
Príspevok na úhradu		1516,08		0,2987	36,86%

Súčasný stav riadenia zákaziek je neefektívny, lebo pokiaľ spoločnosť chce vyhodnotiť určitú zákazku, tak musí čerpať z veľa Excelovských databáz, preto bude navrhnutý systém nový, ktorý bude spadať pod jedno evidenčné číslo a všetci zodpovední pracovníci budú mať k týmto dátam prístup cez spoločný serverový disk.

7.4.2 Nový systém riadenia zákaziek

Nový systém bude stavať na podrobnejšej evidencii nákladových položiek a ich priradeniu k danej zákazke znázornené v Tabuľke 12, kde je popísaná súčasná evidencia nákladových položiek a potom o aký náklad sa jedná vo vzťahu k objemu výkonu (fixný/variabilný).

Tabuľka 12: Nové evidovanie a rozpočítanie nákladov na zákazku (vlastné spracovanie)

Náklady	Súčasná Evidencia	VN/FN	Nové evidovanie a rozpočítanie
Opravy a udržiavanie	Nedostatočný Excel	VN	Úprava týchto nákladových položiek v Excely podľa Tabuľky 10. Tieto náklady ďalej budú rozpočítané na jednotlivé vozidlá a priemerované podľa toho, koľko vozidlo malo zákaziek
Náhradné diely	Nedostatočný Excel	VN	
Pneumatiky	Nedostatočný Excel	VN	
Fixná mzda	Účtovníctvo	FN	Podľa celkového odrobeného časového fondu za rok 2017
Fixné opravy a udržiavanie	Nedostatočný Excel	FN	Rozpočítanie podľa pracovných dní a počtu vozidiel.
Leasing	Excel	FN	
Telefón	Účtovníctvo	FN	
Nájom	Účtovníctvo	FN	
Ostatné fixné náklady	Účtovníctvo	FN	

Vyhotovená zákazka č. 15502 podľa nového systému riadenia zákaziek je zobrazená v Tabuľke 13, kde je rozpracovaná jej variabilná zložka. Všetky náklady na cestu boli rozobraté vyššie okrem cestných poplatkov, o ktorých má spoločnosť presnú evidenciu a špeditéri vedú, aké poplatky na jednotlivých cestách spotrebujú v peňažnej podobe.

Tabuľka 13: Zákazka podľa nového systému riadenia, variabilná zložka (vlastné spracovanie)

Ev. č. zákazky: 15502 ŠPZ: Vozidlo A	Cena	Km	tkm	Cena na km	Cena na tkm	V %
Objednávky (tržby)	4113	5076	116865,5	0,8103	0,035194	100%
Diéty vodičom	215,8	5076	116865,5	0,0425	0,001847	5,25%
Spotreba	1804,02	5076	116865,5	0,3554	0,015437	43,86%
Cestné poplatky	577,1	5076	116865,5	0,1137	0,004938	14,03%
Opravy a udržiavanie, materiál	150	5076	116865,5	0,0296	0,001284	3,65%
Príspevok na úhradu	1366,08			0,2691	0,011689335	33,21%

Variabilná zložka zákazky je veľmi podrobná a spoločnosť si bude môcť v Excely zobrazit všetky možnosti informácií, ktoré boli navrhnuté k lepšej evidencii jednotlivých variabilných nákladov na zákazku. Taktiež má spoločnosť prehľad o tom aké náklady a tržby mala za jednotlivú zákazku na km. Cieľom je vytvorenie spoločnej databáze zákaziek, ktoré budú ponúkať tieto informácie. Príspevok na úhradu v zákazke vyšiel 1366,08, v tomto prípade sa odčítavala aj variabilná zložka opráv, ktorá dátumom bola priradená k tejto konkrétnej zákazke. Variabilné opravy, udržiavanie, náhradné diely sa potom priemerujú

na auto a bude sa počítat' s priemerným variabilným nákladom na zákazku za dané obdobie (napr. rok) na dané auto, ale na to bude potreba väčšiu databázu zákaziek.

Osobné fixné náklady sa budú rozpočítavať podľa odpracovaného časového fondu administratívnych pracovníkov a vodičov, ktorí sa podieľajú celoročne na riadení zákaziek. U vodičov je údaj presnejší, lebo z interných materiálov je známe koľko na zákazku stáli (spanie) a koľko mali dotankovaní. V Návrhu je ešte merať čakacie časy na nakládku, poprípade vykládku, aby tento údaj bol ešte presnejší, lebo vodičom fixná mzda plynie z celkového časového fondu trávenom na zákazke. Časový fond administratívnych pracovníkov, vrátane vedenia spoločnosti je spriemerovaný na jednu zákazku. Ich fixná mzda je odvodená z ich celkového odpracovaného času.

Tabuľka 14: Zákazka podľa nového systému riadenia, meranie časového fondu (vlastné spracovanie)

Časový fond vodičov a Administratívnych pracovníkov na zákazku Ev. č. zákazky 15502	Časový fond v h za rok 2017	Počet Zákaziek za rok 2017	Na Zákazku v h
Časový fond vodiči:	186337	X	130,3
Stojné	27168	X	24
Tankovanie			1
Nakládka (čakanie)	X		X
Dokládka (čakanie)	X		X
Časový fond administratívnych pracovníkov	14234,98	2054	6,93037
Spolu na zákazku	227740		162,2304

Na základe časového fondu za všetkých spolupracovníkov budú rozrátané fixné osobné náklady na zákazku (viac tabuľka 15), kde na túto danú zákazku budú vychádzať 385,77 EUR. V prípade vybranej zákazky sa jedná o jedného vodiča a pokiaľ budú dvaja, tak aj tieto rozpočítané náklady budú podstatne vyššie, Preto v konečnom dôsledku sa bude jednať o ziskovejšiu zákazku, ako v prípade dvoch vodičov na podobnú zákazku.

Tabuľka 15: Zákazka podľa nového systému riadenia, fixná zložka- osobné náklady (vlastné spracovanie)

Nákladová položka	V EUR	Celkový č. fond	Na jednotku č. fondu v h	Časový fond zákazky v h	Na zákazku v EUR	V %
Fixné osobné náklady	541 540	227 740	2,38	162,23	385,77	9,38%

Leasing, fixná časť opráv, udržiavanie, náhradné diely, cestná daň a ostatné fixné náklady budú rozpočítané podľa počtu odpracovaných dní a počtu kamiónov vozového parku. Všetky tieto náklady sa dajú rozpočítat' na vozidlo, okrem ostatných fixných nákladov,

lenže vo vyhodnocovaní zákaziek je to irelevantné, lebo tieto náklady podľa spoločnosti, musia zaplatiť všetky vozidlá spoločnosti, aj tie, na ktoré nie je zobrazený napríklad leasing, alebo majú nižšiu položku opráv, lebo sú nové. Pokiaľ by sme vyhodnocovali jednotlivé autá, tak v tom prípade môže byť systém riadenia zákaziek nastavený dvojfázovou metódou kalkulácie variabilných nákladov, čo nie je problém, pokiaľ spoločnosť bude v budúcnosti evidovať svoje náklady a priradzovať ich k jednotlivým zákazkám podľa navrhovaných riešení. V Tabuľke 16 sú zobrazené rozpočítané fixné náklady podľa pracovných dní a počtu vozidiel z roku 2017. Potom sadzba na zákazku je vypočítaná na trvanie vybranej zákazky v dňoch. Tieto prepočty sú približné, ale všetky tieto náklady spoločnosť musí platiť bez ohľadu na to, či vyťažuje vozidlá alebo nie. Pokiaľ by spoločnosť zisťovala náklady na autá, tak si ich ľahko dohľadá a vypočíta, ale pre potreby výpočtu zákazky, pre firmu stačí tento systém. Ostatné fixné náklady sú zložené z poistenia áut, nájmu, finančných nákladov, platby za telefón a iné.

Tabuľka 16: Zákazka podľa nového systému riadenia, fixná zložka – ostatné náklady (vlastné spracovanie)

Nákladová položka	V EUR	Sadzba na deň a kamión	Počet dní trvania zákazky	Sadzba na zákazku	V %
Leasing	376816	56,07	7	392,52	9,54 %
Fixné opravy a udržiavanie, materiál	17513,1	3,47	7	24,32	0,59 %
Cestná daň	39947	7,96	7	55,48	1,35 %
Ostatné fixné náklady	168195	33,37	7	233,6	5,68 %

7.4.3 Vyhodnotenie zákazky

Zákazka bude vyhodnotená ako zisková, príspevok na úhradu pokryje všetky rozpočítané fixné náklady a vytvorí zisk 6,67 %. Táto kalkulácia je skreslená o priradenú výmenu oleja.

Tabuľka 17: rozdiel príspevku na úhradu a fixných nákladov (vlastné spracovanie)

Príspevok na úhradu v EUR	1366,08	33,21 %
Fixné náklady celkom v EUR	1091,6921	26,54 %
Rozdiel	274,3879	6,67 %

Bez skutočnosti výmeny oleja by zákazka smerovala k 10 % ziskovosti, ale v dlhodobom horizonte sa náklady na opravy spriemerujú a na zákazku bude vychádzať relevantný údaj pre rozhodovanie, vznikne niečo ako nejaký predpoklad nákladov na opravu, preto je na-

vrhnutá podrobnejšia evidencia týchto opráv na tonokilometre aby spoločnosť vedela v budúcnosti rozpočítať s akými približnými nákladmi na opravy, udržiavanie a náhradné diely, musí počítať na jednotlivú zákazku.

7.4.4 Vyhodnotenie spotreby na vybranú zákazku

Priemerná spotreba vozidla A, ktoré sa podieľalo na vybranej zákazke bola 31,18 litra na 100 km. Za rok. V tabuľke 18 je možné vyčítať, aká bola spotreba v eurách na km, zaujímavosťou je, že spotreba v eurách vo vybranej zákazke s evidenčným číslom 15502 je vyššia ako priemerná spotreba v eurách, ale spotreba v naturálnych jednotkách je nižšia. "

Zákazka bude hodnotená podľa spotreby na základe naturálnych (v litroch na 100km) jednotkách ako pozitívna, lebo vodič dosiahol nižšiu spotrebu ako je priemer a vyťaženosť jeho vozidla bola viac ako 95%. V naturálnych jednotkách preto, lebo peňažným jednotkám sa v tomto prípade spoločnosť prispôsobuje podľa trhu a nemôže ovplyvniť vývoj cien nafty, jedine vyjednávacou pozíciou pre udelenie rabatov, čo spoločnosť nepretržite robí.

Tabuľka 18: Priemerná spotreba vozidla A za rok a za vybranú zákazku (vlastné spracovanie)

ŠPZ	Nafta v l	Prejdených km	Nafta v EUR	Spotreba na km v EUR	Spotreba l/100km	Tržby celkom v EUR	Tržba na km v EUR
Vozidlo A za ročné zákazky	49975	160298	53601	0,3343	31,18	147437	0,9198
Vozidlo A Zákazka	1570	5076	1804,02	0,3554	30,93	4113	0,8103

Na základe dobrej spotreby by mali byť oceňovaní ako vodiči, tak aj dispečeri, ktorí vodičov neustále kontrolujú a kontaktujú ich pri rôznych problémoch spojených s dopravou tovaru. Z tejto evidencie je možné dorátať, že vodič A ušetril 0,25 l/100km. Na základe tejto skutočnosti je návrh, ktorý rozdeľuje ušetrené náklady zo zákazky vodičov, dispečingu a spoločnosti v pomere 5:1:4. V sledovanej zákazke bol prítomný len jeden vodič, v prípade dvoch vodičov vo vozidle by bol pomer 6:1:3.

Tabuľka 19: Ušetrené pohonné hmoty na vybranú zákazku (vlastné spracovanie)

Ušetrené náklady v l/100km	Prejdené km	Ušetrených EUR	50% vodičovi v EUR	10% dispečingu v EUR	40% spoločnosti v EUR
0,25	5076	12,69	6,85	1,27	5,08

Pri vyhotovení celkových km sa nejedná o malé čiastky a vodiči spotrebu dlhodobo nedodržiajú, preto by systém mal byť nastavený hlavne pre vodičov, aby mali vážny záujem spotrebovať čo najmenšie možné množstvo pohonných hmôt.

7.5 Predbežná kalkulácia a výsledná kalkulácia na rok 2018

Predbežná kalkulácia bude využívať nový systém riadenia zákaziek pri cenových vyjednávaniach s potenciálnym zákazníkom, ktorý dá určitú cenovú ponuku a spoločnosť je schopná na základe novej databázy zákaziek konkrétnu ponuku vyhodnotiť.

Predbežná kalkulácia bude zhotovená na základe databázy zákaziek, pokiaľ by sa jednalo o úplne inú krajinu prepravy, ktorá by nebola evidovaná v databáze zákaziek, tak by špedičné oddelenie muselo rozpočítať približne diéty, cestné poplatky, opravy, ktoré vie, že za obdobie trvania zákazky zaplatí (fixné opravy). Variabilná časť opráv, udržiavaní a spotreba materiálu bude na obdobie trvania zákazky vykalkulovaná výpočtom, podľa toho ako sa dáta budú vyhodnocovať z navrhutej podrobnej evidencie týchto nákladov. Spoločnosť sa bude snažiť o odhad, ktorý sa bude snažiť na základe novej evidencie priblížiť k budúcemu skutočnému údaju o týchto nákladoch za určité obdobie.

Tabuľka 20: Predbežná kalkulácia zákazky na rok 2018 (vlastné spracovanie)

Položka	Nový zákazník (zákazky budú trvať viac ako rok)	Čerpanie informácií o tržbách/nákladoch
Tržby	Tržby z nových zákaziek	Ponuka od zákazníka
Diéty vodičom	Náklady na vodiča	Výpočet špedičné oddelenie/podľa minulých zákaziek - nový systém
Spotreba	Náklady na vozidlo	Priemerná spotreba na auto vo vzťahu vyťažnosti – nový systém
Cestné poplatky	Náklady na vozidlo	Výpočet špedičné oddelenie/podľa minulých zákaziek - nový systém
Opravy a udržiavanie, materiál	Náklady na vozidlo	Nový systém – odhad na obdobie trvania zákazky
Fixné opravy a udržiavanie, materiál	Náklady na vozidlo	Nový systém – odhad na obdobie trvania zákazky
Poistenie áut	Náklady na vozidlo	Účtovníctvo
Cestná daň	Náklady na vozidlo	Účtovníctvo
Fixné osobné náklady	Náklady na vodičov a administratívnych pracovníkov	Rozpočítať podľa časového fondu
Leasing	Fixná réžia	Rozpočítať podľa odpracovaných dní a vozidiel
Ostatné fixné náklady	Fixná réžia	Rozpočítať podľa odpracovaných dní a vozidiel

Pokiaľ by spoločnosť získala nového zákazníka, ktorý by ponúkal dlhodobú spoluprácu (na obdobie dlhšieho ako jeden rok), tak vytváranie predbežnej kalkulácie by vyzeralo nasledovne (Tabuľka 20).

Pri využití novej databáze zákaziek podľa návrhov, by mala spoločnosť prístupné dáta ku všetkým potrebným nákladom na to, aby vedela zostaviť predbežnú kalkuláciu a zistiť či sa jej spolupráca s novým zákazníkom oplatí. V Tabuľke 20 je popis, kde sú aj niektoré fixné náklady rozdelené na auto. Tento návrh si spoločnosť môže meniť podľa svojich potrieb a podľa potrieb daných zákaziek.

Pokiaľ budeme dôverovať výpočtom špedičného oddelenia, tak jediné náklady, ktoré sa výraznejšie budú odlišovať v predbežnej a výslednej kalkulácií budú náklady na spotrebu pohonných hmôt a náklady na opravy, udržiavanie a náhradné diely pri trvaní zákazky.

Pri spotrebe sa bude sledovať a porovnávať priemerná spotreba so skutočnou. Priemerná spotreba sa bude vypočítavať na každé auto mesačne a pri trvaní zákazky sa bude sledovať aj trasa, ktorú auto prejde a aká je vyťaženosť konkrétneho auta aby spoločnosť vedela tieto údaje vyhodnocovať s čo najväčšou presnosťou.

Pre určenie odhadu opráv, udržiavaní a spotrebu materiálu posluži novo navrhnutá evidencia, na základe ktorej bude spoločnosť schopná určiť predpokladanú výšku týchto nákladov. Do tejto položky nebude možné zahrnúť nejaké mimoriadne udalosti, ale určite sa bude dať spracovať zaujímavý údaj na základe novej evidencie opráv, udržiavaní a spotreby materiálu (náhradných dielov).

Výsledná kalkulácia bude zrovnávaná s predbežnou a na základe zrovnania budú vyvodzované prípadné ďalšie návrhy a úpravy. Na to aby bola predbežná kalkulácia zhotovená s reálnymi dátami ako, je v Tabuľke 20, tak sa jednotlivé náklady musia evidovať podľa nového systému riadenia nákladov minimálne 6 mesiacov. Pre fungovanie tohto systému bude spoločnosť musieť prijať nového pracovníka ktorý sa na tomto projekte podieľal a jeho náklady sa premietnu do nákladov na projekt,

7.5.1 Príspevok na úhradu

Vďaka príspevku na úhradu a podrobnejším členením nákladov, bude mať spoločnosť vzácne informácie o niektorých zákazkách. Prostredie v doprave je vysoko konkurenčné a na určitých trasách spoločnosť bola donútená väčším spoločnosťami cenovo svojím zákazníkom ustúpiť, aby si danú zákazku zanechala vo svojich rukách.

Z vyššie uvedeného je preto kalkulácia variabilných nákladov vhodný nástroj pri riadení zákaziek, pri ich predbežných a výsledných kalkuláciách a to z dôvodu, aby spoločnosť mala informáciu, na akých trasách bude v strate alebo v zisku. Pokiaľ bude v strate, tak sa je schopná dopátrať, koľko fixných nákladov je schopný príspevok uhradiť pri jednotlivých zákazkách a či je napríklad celkový mesačný príspevok schopný pokryť všetky fixné náklady. Z dlhodobého hľadiska príspevok musí pokryť všetky fixné náklady aby spoločnosť mohla tvoriť zisku, z tohto dôvodu je kalkulácia variabilných nákladov vhodný ako krátkodobý nástroj pre rozhodovanie, či prípadnú ponuku od zákazníka zobrať alebo nie. Každopádne spoločnosť bude mať pomocou novej evidencie prístupnú väčšinu informácií o svojich nákladoch, preto si kalkulačný systém môže časom upravovať na základe svojich potrieb.

8 HODNOTENIE PROJEKTU

8.1 Časová analýza

Tabuľka 21: Časový plán projektu (vlastné spracovanie)

Čin- nosť	Popis činnosti	Doba trvania (dni)	Pred- chádza- júca čin- nosť	Rok 2017													
				4	5	6	7	8	9	10	11	12					
A	Zoznámenie vedenie spoločnosti s novým systémom riadenia zákaziek	3	0														
B	Schválenie projektu a schválenie rozpočtu na projekt	5	A														
C	Konzultácia o zmene formulára (cestovné náhrady) so zodpovedným pracovníkom	2	A, B														
D	Konzultácia o zmene formulára (Excel) o evidencií opráv, udržiavaní a náhradných dielov so zodpovedným pracovníkom	3	A, B														
E	Konzultácia o zmene formulára (Excel) na spotrebu pohonných hmôt so špedičným oddelením	5	C														
F	Školenie vodičov	30	C														
G	Priradovanie ev. č. nákladovým položkám	90	C, D, E														
H	Vyhodnocovanie spotreby podľa nového systému riadenia zákaziek	15	G														
I	Vyhotovenie predbežnej kalkulácie podľa systému riadenia zákaziek	20	G														
J	Vyhodnotenie systému riadenia zákaziek	5	H, I														

Časový plán zobrazuje všetky činnosti k tomu aby projekt prebehol dostatočne až do konca. Doba trvania jednotlivých činností odhaduje približný počet potrebných pracovných dní, ktoré bude nový zamestnanec potrebovať na to aby si mohol dohodnúť počas týchto dní schôdzky z jednotlivými pracovníkmi a zoznámil ich s potrebnými skutočnosťami projektu. Jednotlivé činnosti sú zobrazené v tabuľke 21 a každá činnosť bude mať aj svoju predchádzajúcu činnosť. Predbežné trvanie projektu vychádza na 178 pracovných dní, to znamená, že projekt bude trvať podľa tohto odhadu až do konca decembra.

Skrátenie prichádza v úvahu pokiaľ niektoré činnosti bude schopný zamestnanec zlúčiť. Naplánovanie svojich činností si môže za pomoci programu *QM for Window*, ktorý vybranému pracovníkovi navrhne skrátené časové riešenie zlúčením niektorých činností.

Tabuľka 22 zobrazuje zadanie daného časového plánu do programu *QM for Window*.

Tabuľka 22: Zadanie v programe *QM for Window* (vlastné spracovanie)

Activity	Activity time	Predecessor 1	Predecessor 2	Predecessor 3
A	3	-		
B	5	A		
C	2	A	B	
D	3	A	B	
E	5	C		
F	30	C		
G	90	C	D	E
H	15	G		
I	20	G		
J	5	H	I	

Riešenie v programe *QM for Window* zobrazuje Tabuľka 23 na základe, ktorého bolo zistená kritická cesta, ktorá predstavuje najkratšiu možnú realizáciu projektu. Kritická cesta je daná sledom kritických činností medzi vstupným a výstupným uzlom. Časové rezervy u kritických činností sú rovné nule. Pokiaľ by sa tieto činnosti oneskorili, predĺžila by sa celková doba zavedenie nového systému riadenia zákaziek.

Kritická cesta:

A → B → C → E → G → I → J

Najnižší možný čas potrebný pre realizáciu projektu je 130 pracovných dní. Táto doba je daná kritickou cestou, ktorú je nutné dodržať. V opačnom prípade bude projekt trvať dlhšie.

Tabuľka 23: riešenie v programe *QM for Window* (vlastné spracovanie)

Activity	Activity time	Early Start	Early Finish	Late Start	Late Finish	Slack
Project	130					
A	3	0	3	0	3	0
B	5	3	8	3	8	0
C	2	8	10	8	10	0
D	3	8	11	12	15	4
E	5	10	15	10	15	0
F	30	10	40	100	130	90
G	90	15	105	15	105	0
H	15	105	120	110	125	5
I	20	105	125	105	125	0
J	5	125	130	125	130	0

Realizácia projektu začne v druhej polovici apríla a predpokladaný koniec je podľa kritической cesty. Druhá polovica októbra.

8.2 Náklady projektu

Náklady na daný projekt budú spočívať vo vyčíslení nákladov na nového zamestnanca, ktorý už je pre projekt vybraný a bude na ňom pracovať po dobu jeho trvania. Mesačné náklady na nového zamestnanca, ktorý sa v spoločnosti bude zaoberať novou evidenciou zákaziek budú približne 1340 eur (mzda a odvody). Okrem tejto činnosti sa bude zamestnanec venovať aj práci špeditéra a dispečera, ktorá bude spočívať vo vyťaženosti vozidiel jednotlivými zákazkami a v komunikácií s vodičmi spoločnosti. Náklady na tohto zamestnanca počas trvania projektu budú približne 9380 EUR (rozpočítané na 130 pracovných dní). Náklady na zamestnanca budú zároveň aj jediné náklady projektu, lebo všetko potrebné vybavenie (počítač, kancelária atd.) pre svoju prácu bude mať zamestnanec okamžite k dispozícii.

8.3 Prínosy projektu

Prínosy projektu spočívajú v jednoduchom evidovaní a riadení zákaziek. Na základe nového systému riadenia zákaziek bude mať spoločnosť prístupnejšie údaje o svojich nákladoch a prínos v neposlednom rade bude pri vyjednávaniach s prípadnými novými zákazníkmi, ktorým spoločnosť bude vedieť stanoviť presné ceny prepravy do vybraných stanovišť na základe novej databáze zákaziek pod jedným evidenčným číslom.

8.4 Riziká projektu

Najväčším rizikom projektu je, že projekt nebude funkčný, lebo evidencia skrachuje na určitej úrovni, buď sa bude jednať o zodpovedného pracovníka, ktorý bude mať na starosť evidovať náklady podľa nového systému, alebo vodiča, ktorý po svojej ceste nevyznačí požadované údaje z cesty.

Evidencia by nemala byť časovo náročná, takže z pohľadu rizika by sa toto riziko malo eliminovať prípadnou konzultáciou so zodpovednými osobami.

Medzi ďalšie riziko bude zaradené časové oneskorenie projektu, ktoré bude mať dopad na náklady zamestnanca a tým pádom aj na celý projekt. Ako posledné riziko môže byť, že počas trvania projektu nebude mať zodpovedný zamestnanec dostatočnú podporu zo strany pracovníkov spoločnosti. Projekt môže obsahovať aj iné riziká, ale jedná sa o malú spoločnosť, kde kvantifikácia praveľa rizík nemá v prípade tohto projektu zásadný význam, dôležité je aby spoločnosť projekt dokončila a zjednodušila si riadenie svojich nákladov.

ZÁVER

Hlavným cieľom diplomovej práce bolo navrhnutie projektového riešenia v oblasti riadenia nákladov vo vybranej dopravnej spoločnosti RALU s.r.o.. Pre naplnenie tohto cieľa bolo potrebné popísať súčasný stav riadenia nákladov a na základe definovania nedostatkov súčasného systému, vypracovať návrh projektu, ktorý podniku prinesie zlepšenie.

V teoretickej časti boli najprv vysvetlené náklady z rôznych pohľadov a to z finančného a manažérskeho, kde boli vymedzené rozdiely medzi týmto vnímaním nákladov. Následne bolo rozobrané členenie nákladov a podrobnejšie popísaná kalkulácia nákladov, s väčšou pozornosťou na kalkuláciu variabilných nákladov.

Na základe teoretických poznatkov bola rozpracovaná praktická časť, ktorá je zložená z troch častí. V prvej časti bola predstavená spoločnosť, jej činnosti podnikania, organizačná štruktúra a základné ekonomické ukazovatele.

Druhá časť bola analytická, ktorá sa orientovala na analýzu súčasného stavu riadenia nákladov. Najprv boli zanalyzované viditeľné zmeny v nákladoch podľa druhového členenia v rokoch 2015 – 2017. Za tieto tri roky spoločnosť výrazne zvyšovala osobné náklady, hlavne na vodičov, ktorých je na pracovnom trhu nedostatok. Ďalej bol analyzovaný rok 2017, kde boli prejdené jednotlivé nákladové položky podľa druhového členenia a popis, ako tieto náklady spoločnosť eviduje a riadi. Nakoniec na náklady priamo nadväzoval súčasný stav riadenia zákaziek a v stručnosti súčasný stav riadenia kalkulácií. Na základe súčasného stavu boli vyhotovené nedostatky v evidencii niektorých nákladov a nedostatky v riadení zákaziek.

Na základe analytickej časti bola spracovaná tretia, projektová časť, v ktorej boli navrhnuté niektoré zmeny v evidencii nákladov a riadení zákaziek. Lepšia evidencia spočíva v tom, že jednotlivé nákladové položky sa budú priamo priradzovať jednotlivým zákazkám, s ktorými súvisia, za pomoci evidenčného čísla. Boli upravené formuláre na cestovné náhrady, kde bola doplnená informácia o vyt'aženosti vozidla v tonokilometroch, ďalej nová tabuľka v Exceli o opravách, udržiavaní a spotrebe náhradných dielov a nová tabuľka o pohonných hmotách. Tieto upravené informácie o nákladoch spolu s dosiaľ používaným informačným systémom vytvorili nový systém riadenia a vyhodnocovania zákaziek, ktorý je riešený v projektovej časti. Na základe tohto systému bol potom navrhnutý odmeňovací systém pri dodržanej spotrebe za zákazku a predbežná kalkulácia na rok 2018 prípadných nových zákaziek. Predbežná kalkulácia na rok 2018 bude vytvorená na základe databázy pozbiera-

ných zákaziek, vyhodnotených novým systémom riadenia zákaziek. Jednotlivé zákazky sú vyhodnocované pomocou kalkulácie variabilných nákladov, vďaka ktorej má spoločnosť užitočný náhľad, nielen na ziskové, ale aj na stratové zákazky, pomocou príspevku na úhradu fixných nákladov.

Projektová časť bola ukončená celkovým zhodnotením podľa prínosov a rizík projektu a na základe časovej a nákladovej náročnosti na projekt. Časová analýza ukázala, že projekt bude trvať od druhej polovice apríla po druhú polovicu októbra, z toho vyplýva, že zákazky sa budú vyhodnocovať novým systémom takmer šesť mesiacov, čo je dostatočný čas na to, aby spoločnosť získala zaujímavé informácie o svojich minulých, ale aj budúcich zákazkách.

Dané projektové riešenie má možné pokračovanie, konkrétne sa jedná o snahu čo najviac nákladov vkladať do informačného systému, ktorým spoločnosť momentálne disponuje. V práci bolo rozobrané, že informačný systém momentálne ponúka informácie o tržbách za zákazku a diétach, ostatné variabilné a fixné náklady bude nutné priradiť. Toto ďalšie riešenie je možné za predpokladu intenzívnej komunikácie s vývojárom tohto informačného systému a jednotlivé informácie o nákladoch prispôbovať do vhodných formátov, s ktorými vie konkrétny informačný systém spoločnosti pracovať.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY

Literárne zdroje

ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví. 2.*, aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-251-2831-2

DRURY, Colin. *Management and cost accounting*. Ninth edition. Andover: Cengage Learning, 2015. ISBN 978-1-4080-9393-1

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 978-80-7357-712-4.

FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI, 2007. Expert (Grada). ISBN 978-80-7357-299-0

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. *Managerial accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, c2012. ISBN 978-0078111006

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

KOTĚŠOVCOVÁ, Jana a Martina KŘIVÁNKOVÁ. *Manažerské účetnictví v teorii a praxi*. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2007. Eupress. ISBN 978-808-6754-925

KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví. 3.*, dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-807-2612-178

LANDA, Martin. *Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů*. Ostrava: Key Publishing, 2008. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-87071-85-4

LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí. 2.* vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. Ekonomie (Eurolex Bohemia). ISBN 80-868-6111-2

LANG, Helmut. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck, 2005. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9419-8

LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8

MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex, 1999. Ekonomika - obchod - finance. ISBN 80-722-5002-7

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9

MARTINOVIČOVÁ, Dana, Miloš KONEČNÝ a Jan VAVŘINA. *Úvod do podnikové ekonomiky*. Praha: Grada, 2014. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5316-4

PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. Praha: Grada, 2005. ISBN 80-247-1046-3

POPESKO, Boris a Šárka PAPADAKI. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání*. Praha: Grada Publishing, 2016. Prosperita firmy. ISBN 978-802-4757-735"

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů: po vstupu do Evropské unie*. Praha: C.H. Beck, 2004. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9859-2

SCHROLL, Rudolf, Bohumil KRÁL, Jiří JANOUT a Jana FIBÍROVÁ. *Manažerské účetnictví: Edice „Vzdělávání účetních v ČR“*. 1997: Bilance, 1997

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika. 4., aktualiz. a rozš. vyd.* Praha: Grada, 2007. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-1992-4

Internetové zdroje

Obchodný register: Výpis z Obchodného registra Okresného súdu Nitra [online]. Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej republiky, 2018 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <http://www.orsr.sk/vypis.asp?ID=74988&SID=9&P=1>

RALU: Medzinárodná doprava tovaru [online]. Ralu, 2018 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <http://www.ralu.sk/>

Register účtovných závierok: RALU, s.r.o. [online]. Ministerstvo financií Slovenskej republiky, 2018 [cit. 2018-04-15]. Dostupné z: <http://www.registeruz.sk/cruz-public/domain/accountingentity/show/603889>

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

DHM Dlhodobý hmotný majetok

DNM Dlhodobý nehmotný majetok

t Tony

tkm Tonokilometre

km Kilometre

ZOZNAM OBRÁZKOV

<i>Obrázok 1: Vývoj manažérskych účtovných systémov (Popesko, Papadaki, 2016, s. 16).....</i>	<i>20</i>
<i>Obrázok 2: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov (Popesko, Papadaki, 2016, str.28)</i>	<i>23</i>
<i>Obrázok 3: Celkové a jednotkové variabilné náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).....</i>	<i>27</i>
<i>Obrázok 4 Variabilní náklady (Kráal, 2010, s. 80)</i>	<i>27</i>
<i>Obrázok 5: Celkové a jednotkové fixné náklady (Popesko, Papadaki, 2016, s. 39).....</i>	<i>28</i>
<i>Obrázok 6: Kalkulačný systém (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2011, s. 246).....</i>	<i>34</i>
<i>Obrázok 7: Úrovne nákladov v rámci kalkulácie (Popesko, Papadaki, 2016, s.70)</i>	<i>35</i>
<i>Obrázok 8: Štruktúra nákladov v kalkulácii variabilných nákladov (Popesko, Papadaki, 2016, s. 117).....</i>	<i>44</i>
<i>Obrázok 9: Organizačná štruktúra spoločnosti (interné materiály)</i>	<i>50</i>
<i>Obrázok 10: Vývoj osobných nákladov v rokoch 2010 – 2017 (vlastné spracovanie)</i>	<i>52</i>
<i>Obrázok 11: Náklady podľa druhového členenia v roku 2017 (vlastné spracovanie)</i>	<i>62</i>

ZOZNAM TABULIEK

<i>Tabuľka 1: Typový kalkulačný vzorec (Kráľ, 2010, s. 134).....</i>	<i>36</i>
<i>Tabuľka 2: Vývoj počtu zamestnancov v rokoch 2010 – 2017 (interné materiály)</i>	<i>52</i>
<i>Tabuľka 3: Vývoj výnosov, nákladov a zisku (EAT) v rokoch 2010 – 2017 (interné materiály)</i>	<i>53</i>
<i>Tabuľka 4: Výnosy podľa druhového členenia v rokoch 2015 – 2017 (Register účtovných závierok: RALU, s.r.o, 2018)</i>	<i>54</i>
<i>Tabuľka 5: Náklady podľa druhového členenia v rokoch 2015 – 2017 (Register účtovných závierok: RALU, s.r.o, 2018)</i>	<i>56</i>
<i>Tabuľka 6: Podrobné rozdelenie nákladov podľa druhového členenia v roku 2017 (interné materiály).....</i>	<i>58</i>
<i>Tabuľka 7: Prvá strana formulára o cestovných náhradách (interné materiály)</i>	<i>68</i>
<i>Tabuľka 8: Doplnená druhá strana formulára o cestovných náhradách o kilometre, tony a tonokilometre (vlastné spracovanie)</i>	<i>69</i>
<i>Tabuľka 9: Evidencia spotreby pohonných hmôt podľa evidenčného čísla (vlastné spracovanie)</i>	<i>70</i>
<i>Tabuľka 10: Nová evidencia pneumatík, opráv, udržiavani a náhradných dielov (vlastné spracovanie)</i>	<i>71</i>
<i>Tabuľka 11: Súčasné riadenie zákaziek (vlastné spracovanie)</i>	<i>72</i>
<i>Tabuľka 12: Nové evidovanie a rozpočítanie nákladov na zákazku (vlastné spracovanie)</i>	<i>73</i>
<i>Tabuľka 13: Zákazka podľa nového systému riadenia, variabilná zložka (vlastné spracovanie)</i>	<i>73</i>
<i>Tabuľka 14: Zákazka podľa nového systému riadenia, meranie časového fondu (vlastné spracovanie)</i>	<i>74</i>
<i>Tabuľka 15: Zákazka podľa nového systému riadenia, fixná zložka- osobné náklady (vlastné spracovanie)</i>	<i>74</i>
<i>Tabuľka 16: Zákazka podľa nového systému riadenia, fixná zložka – ostatné náklady (vlastné spracovanie)</i>	<i>75</i>
<i>Tabuľka 17: rozdiel príspevku na úhradu a fixných nákladov (vlastné spracovanie).....</i>	<i>75</i>
<i>Tabuľka 18: Priemerná spotreba vozidla A za rok a za vybranú zákazku (vlastné spracovanie)</i>	<i>76</i>
<i>Tabuľka 19: Ušetrené pohonné hmoty na vybranú zákazku (vlastné spracovanie)</i>	<i>76</i>

<i>Tabuľka 20: Predbežná kalkulácia zákazky na rok 2018 (vlastné spracovanie).....</i>	<i>77</i>
<i>Tabuľka 21: Časový plán projektu (vlastné spracovanie)</i>	<i>80</i>
<i>Tabuľka 22: Zadanie v programe QM for Window (vlastné spracovanie)</i>	<i>81</i>
<i>Tabuľka 23: riešenie v programe QM for Window (vlastné spracovanie)</i>	<i>81</i>