

Projekt implementace kalkulačního systému Activity Based Costing ve vybrané společnosti

Bc. Denisa Mészárosová

Diplomová práce
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení:	Bc. Denisa Mészárosová
Osobní číslo:	M14979
Studijní program:	N6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	Podniková ekonomika
Forma studia:	prezenční
Téma práce:	Projekt implementace kalkulačního systému Activity Based Costing ve vybrané společnosti

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši dostupných informačních zdrojů z oblasti řízení nákladů ve společnosti s důrazem na metodu ABC.

II. Praktická část

- Provedte analýzu současného stavu nákladů a jejich řízení ve společnosti.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt implementace metody ABC v řízení nákladů v dané společnosti.
- Zhodnoťte celkovou realizovatelnost projektu a vypracujte doporučení pro danou společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

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

GARRISON, Ray H., Eric W. NOREEN a Peter C. BREWER. Managerial accounting. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, 2012, 762 p. ISBN 0078111005.

HORNGREN, Charles T. et al. Cost accounting: a managerial emphasis. 13th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2009, 870 p. ISBN 0136126634.

KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 9788072612178.

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

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.
Ústav podnikové ekonomiky
Datum zadání diplomové práce: 15. února 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 18. dubna 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016


doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.
děkan




prof. Ing. Felicita Chromjaková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 13.4.2016


podpis diplomanta

ABSTRAKT

Diplomová práce poskytuje komplexní pohled na projekt návrhu, implementaci a realizaci kalkulačního systému Activity Based Costing ve vybrané společnosti. Práce je rozdělena na dvě části tak, aby přiblížila danou problematiku v logickém sledu.

Cílem první části je poskytnutí relevantního informačního základu pro vypracování daného projektu. Věnuje se konceptu účetních systémů, nákladům a jejich kalkulaci. Zároveň popisuje tradiční kalkulační systémy, které tvoří východisko pro moderní nástroje. Zvlášť velká pozornost je věnována kalkulačnímu systému ABC, kde jsou detailně zdůvodněny příčiny jeho vzniku, hlavní podstata a etapy jeho tvorby.

Druhá část práce se zabývá implementací teoretických poznatků na podmínky vybrané společnosti. Nejprve je provedena analýza jejího prostředí, finančních ukazatelů, nákladů a současného kalkulačního systému. Následně je vytvořený a aplikovaný projekt implementace nového kalkulačního systému ABC. Nakonec jsou oba kalkulační systémy objektivně porovnány a jsou navržena závěrečná doporučení pro společnost.

Klíčová slova: Manažerské účetnictví, Náklady, Moderní kalkulační systémy, Activity Based Costing

ABSTRACT

This diploma thesis provides a comprehensive overview of the Activity Based Costing project design and implementation into a particular company. The thesis is divided into two parts in order to clarify the issues in question according to a logical sequence.

The main goal of the first part is to provide a relevant theoretical basis for the project elaboration. It sheds a light on matters of accounting systems, costs and cost calculations. While at the same time, it considers traditional costing systems as an outset for the modern costing tools. A significant attention is especially paid to the Activity Based Costing system, whereas the thesis clearly outlines causes of its origin, main idea and design stages.

The second part deals with implementation of the theoretical basis into conditions of the particular company. First of all, there is provided an analysis of the company's environment, financial indicators, costs and current costing system. Consequently, the Activity Based Costing project is created and applied. In the end, both of the costing systems are objectively compared, and there are concluded several final suggestions for the company.

Keywords: Managerial Accounting, Costs, Modern Costing Systems, Activity Based Costing

Touto cestou by som chcela by som chcela poďakovať vedúcemu tejto diplomovej práce, pánovi doc. Ing. Borisovi Popeskovi, Ph.D. za odborné rady a cenné pripomienky počas konzultácií práce.

Zároveň chcem vyjadriť obrovskú vďaku všetkým zamestnancom danej spoločnosti za ich ochotu, čas a pomoc počas celého procesu vypracovania záverečnej práce. Bez ich ústretovej spolupráce, praktických znalostí a poskytnutých informácií by nebolo možné prácu dokončiť.

Takisto patrí veľká vďaka aj rodine a priateľom, ktorí preukázali skutočne veľkú podporu a trpezlivosť počas vytvárania tejto práce.

„There is nothing wrong with change, if it is in the right direction.“

Winston Churchill

OBSAH

ÚVOD.....	8
CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE.....	9
I TEORETICKÁ ČASŤ.....	11
1 ÚČTOVNÉ SYSTÉMY.....	12
1.1 ÚČTOVNÍCTVO AKO ZDROJ INFORMÁCIÍ.....	12
1.2 FINANČNÉ ÚČTOVNÍCTVO.....	13
1.2.1 Daňové účtovníctvo	14
1.3 MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO.....	14
1.3.1 Nákladové účtovníctvo.....	16
1.3.2 Management nákladov	17
1.4 POROVNANIE FINANČNÉHO A MANAŽÉRSKEHO ÚČTOVNÍCTVA.....	18
2 NÁKLADY.....	19
2.1 ČLENENIE NÁKLADOV	19
2.1.1 Druhové členenie nákladov	20
2.1.2 Účelové členenie nákladov	20
2.1.3 Kalkulačné členenie nákladov.....	21
2.1.4 Členenie nákladov v závislosti od objemu produkcie.....	22
2.1.5 Časové členenie nákladov	24
2.1.6 Členenie nákladov vo vzťahu k rozhodovaniu.....	24
3 KALKULÁCIE NÁKLADOV	26
3.1 ALOKÁCIA NÁKLADOV	26
3.1.1 Ciele alokácie	26
3.1.2 Princípy alokácie.....	27
3.1.3 Proces alokácie.....	27
3.2 PODSTATA KALKULÁCIE NÁKLADOV	28
3.3 VŠEOBECNÝ KALKULAČNÝ VZOREC	30
3.4 DRUHY KALKULÁCIÍ.....	31
4 TRADIČNÉ KALKULAČNÉ METÓDY	32
4.1 PODSTATA TRADIČNÝCH KALKULAČNÝCH METÓD	32
4.2 ALOKÁCIA NÁKLADOV V SYSTÉME TRADIČNÝCH KALKULAČNÝCH METÓD.....	32
4.3 METÓDY KALKULÁCIÍ	33
4.3.1 Absorpčné kalkulácie	33
4.3.2 Neabsorpčné kalkulácie	34
4.4 VÝHODY A NEVÝHODY TRADIČNÝCH KALKULAČNÝCH METÓD.....	34
5 ACTIVITY BASED COSTING	35
5.1 DÔVODY PRE VZNIK ABC	35
5.2 PODSTATA ABC.....	35
5.3 ALOKÁCIA NÁKLADOV V SYSTÉME ABC	36
5.4 ETAPY TVORBY A IMPLEMENTÁCIE SYSTÉMU ABC.....	36
5.5 VÝHODY A NEVÝHODY ABC.....	39
6 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASŤI.....	41

II PRAKTICKÁ ČASŤ	42
7 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI.....	43
7.1 HISTÓRIA	43
7.2 ORGANIZAČNÉ ČLENENIE	44
7.3 PODNIKATELSKÝ MODEL	45
7.4 PRODUKTOVÉ PORTFÓLIO.....	46
7.4.1 Vlastnosti produktu	46
7.4.2 Edície produktu	46
7.5 TRHOVÉ POSTAVENIE	48
8 ANALÝZA EKONOMICKEJ SITUÁCIE V SPOLOČNOSTI.....	50
8.1 ANALÝZA FINANČNÝCH VÝKAZOV A FINANČNÝCH UKAZOVATEĽOV.....	50
8.1.1 Analýza súvah	50
8.1.2 Analýza výkazov ziskov a strát.....	52
8.1.3 Analýza finančných ukazovateľov	54
8.2 ANALÝZA NÁKLADOV	58
8.2.1 Druhové členenie nákladov	59
8.2.2 Členenie nákladov v závislosti od objemu produkcie.....	63
8.2.3 Kalkulačné členenie nákladov.....	67
9 ANALÝZA SÚČASNEJ METÓDY RIADENIA NÁKLADOV	68
9.1 SÚČASNÁ KALKULAČNÁ METÓDA	68
9.2 NÁSTROJE SLEDOVANIA NÁKLADOV.....	69
9.3 IDENTIFIKÁCIA NEDOSTATKOV SÚČASNEJ KALKULAČNEJ METÓDY	70
10 PROJEKT IMPLEMENTÁCIE ABC.....	71
10.1 CIELE IMPLEMENTÁCIE A VYUŽITIA ABC	71
10.2 ETAPY TVORBY A IMPLEMENTÁCIE SYSTÉMU ABC.....	72
10.2.1 Iniciácia ABC.....	72
10.2.2 Obstaranie a úprava účtovných dát	73
10.2.3 Identifikácia aktivít	75
10.2.4 Determinácia nákladových objektov	78
10.2.5 Priradenie nepriamych nákladov k nákladovým strediskám aktivít	79
10.2.6 Kalkulácia jednotkových nákladov aktivít.....	81
10.2.7 Priradenie nákladov aktivít k nákladovým objektom.....	83
10.2.8 Manažérsky reporting.....	86
11 POROVNANIE SÚČASNÉHO A NAVRHOVANÉHO KALKULAČNÉHO SYSTÉMU NÁKLADOV	89
12 NÁVRH REALIZÁCIE PROJEKTU A ZÁVEREČNÉ ODPORÚČANIA.....	91
12.1 PODPORA REALIZÁCIE VEDENÍM SPOLOČNOSTI.....	91
12.2 PERSONÁLNA PODPORA REALIZÁCIE	92
12.3 ČASOVÉ HEADISKO REALIZÁCIE	92
12.4 INFORMAČNÁ PODPORA REALIZÁCIE	93
12.5 NÁKLADOVÉ ZHODNOTENIE	93
12.6 VÝNOSOVÉ ZHODNOTENIE.....	94
13 ZHRNUTIE PRAKTICKEJ ČASTI.....	95
ZÁVER	96

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	97
ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....	101
ZOZNAM OBRÁZKOV	103
ZOZNAM TABULIEK	104
ZOZNAM PRÍLOH.....	106

ÚVOD

Nezávisle od ekonomických, trhových a geografických podmienok, súčasné podnikateľské prostredie kladie obrovský tlak na každý svoj subjekt. Podniky, ktoré si chcú udržať svoje miesto v tomto prostredí musia pre svoje prežitie tvrdo bojovať, presadzovať si svoju konkurenčnú výhodu a v ideálnom prípade ešte aj generovať zisk. Kvôli dosiahnutiu vidiny ziskovosti už ale nestačí len maximalizovať výnosy, ale podniky musia zároveň minimalizovať svoje náklady a tlačiť ich tak nízko, ako je to možné.

Znižovanie nákladov je ale samozrejme možné len za podmienky, že je známa ich príčina. Zatiaľ čo je podnik schopný identifikovať a alokovať svoje priame náklady relatívne bez ťažkostí; nepriame náklady, ktoré nesúvisia so žiadnym konkrétnym objektom, je pomerne náročné priradiť k nejakému konkrétnemu výkonu. Tento fakt podmieňuje aj otázku, ako dokáže podnik stanoviť vhodnú cenu a ziskovú prirážku výsledného produktu alebo služby, keď nepozná jeho skutočné náklady?

V systémoch tradičných kalkulačných metód sa na túto otázku vynára relatívne jednoduchá odpoveď. Podniky svoje nepriame náklady priradia jednotlivým objektom bez príčinnej súvislosti, čiže čisto arbitrárne na základe subjektívnych pocitov a dojmov. To ale v konečnom dôsledku skresľuje náklady podniku ešte viac, než keby alokované ani neboli.

Na rozdiel od tohto prístupu je práve jeden z moderných systémov riadenia nákladov, ktorý by dokázal odvrátiť túto zaužívanú paradigmu, predmetom tejto diplomovej práce. Skúmaný kalkulačný systém je známy pod názvom Activity Based Costing (ABC) a spočíva v alokácii nepriamych nákladov na požadované objekty prostredníctvom skutočne vykonávaných aktivít v spoločnosti, čím sa eliminuje ich skresľujúce paušalizovanie.

Primárnym účelom tohto procesu, rovnako ako aj tohto projektu, je potom kvantifikácia priamych nákladov na jednotlivé vytýčené nákladové objekty vo vybranej spoločnosti.

Okrem toho je sekundárnym účelom projektu implementácie ABC poskytnutie kritických odporúčaní v súvislosti s implementáciou a realizáciou projektu; a zároveň aj poskytnutie kritického pohľadu na novú a inovatívnu metódu komplexného manažmentu nákladov v danej spoločnosti, prostredníctvom ktorej by kľúčoví používatelia tohto kalkulačného systému získali diverzifikovaný pohľad na štruktúru nákladov a následne aj na štruktúru výnosov a výsledkov hospodárenia.

CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

Cieľom tejto diplomovej práce je poskytnúť komplexný pohľad na možnosti rozšírenia a diverzifikácie kalkulačného systému vo vybranej spoločnosti prostredníctvom vypracovania projektu implementácie kalkulačného systému ABC. Katalyzátorom dosiahnutia tohto cieľa sú fakty, že podľa súčasného kalkulačného systému nákladov sú všetky náklady kategorizované ako nepriame a pre spoločnosť je náročné vykonávať ďalšie rozhodnutia týkajúce sa nielen jednotkových nákladov, ale aj všeobecných manažérskych otázok.

Práca je rozdelená do troch čiastkových cieľov tak, aby čitateľovi priblížila túto problematiku v logickom slede. Pri jej vypracovaní a pri snahe splnenia jej cieľa boli aplikované mnohé metodické postupy, ktorých diferenciacia záležala predovšetkým od rôznorodosti vstupných dát a od požadovaných výstupných informácií.

Prvým čiastkovým cieľom je prostredníctvom literárnej rešerše dostupných informačných zdrojov poskytnúť relevantnú teoretickú bázu v súvislosti s tematikou kalkulačných systémov ABC. Na úvod tejto problematiky sú uvedené rôzne koncepty účtovníctva a nákladov, ako zdrojov informácií pre manažérske rozhodovanie. Súčasťou tohto prvého čiastkového cieľa je taktiež okrajovo priblížiť tradičné nákladové systémy, ako východisko pre tie moderné. Z nich sa potom diplomová práca dostáva k podstate prvého čiastkového cieľa, čiže k objasneniu konceptu moderného kalkulačného systému ABC. Práca tu okrem iných dopĺňujúcich informácií vymedzuje aj proces jeho tvorby a implementácie do praxe. Na koniec sú pre kritickejší prístup uvedené jeho všeobecné výhody a nevýhody.

Na začiatku procesu naplnenia tohto čiastkového cieľa bola použitá najmä identifikácia potrebných informačných zdrojov. Tieto zdroje predstavovali publikácie vo forme odborných kníh, skript, akademických článkov, ale aj komerčných článkov publikovaných na zahraničných internetových portáloch. Potom nasledoval zber a výber relevantných informácií, ktorý predovšetkým záležal od hodnovernosti zdroja, kde boli uverejnené. Spomedzi všetkých dostupných zdrojov boli najvyužívanejšie odborné knihy uznávaných českých a zahraničných autorov, považovaných za odborníkov v oblasti manažérského účtovníctva a riadenia nákladov. Významnú metodickú časť tu predstavoval rozbor vybraných informácií. Tie sa selektovali jednotlivito a následne sa synteticky spájali do nových rámcov a celkov. Práve v tejto fáze zohrali zahraničné zdroje významnú rolu najmä tým, že komplexne diverzifikovali danú problematiku.

V rámci druhého čiastkového cieľa je vykonaná analýza danej spoločnosti. Kým je na začiatku opísané jej mikroprostredie a makroprostredie, ďalšie kapitoly sú venované podrobnej analýze finančných a ekonomických ukazovateľov, ako východiskových informácií pre ďalšie spracovanie podkladov kalkulácií ABC. Následne opis súčasného kalkulačného systému otvorene vyjadruje priestor na naplnenie hlavného cieľa diplomovej práce, na tvorbu a implementáciu ABC.

Počas vypracovania druhého čiastkového cieľa boli vo svojej podstate aplikované podobné metodické postupy. Najprv sa identifikovali potrebné zdrojové dáta z účtovných výkazov danej spoločnosti, nasledoval výber konkrétnych relevantných informácií a ich rozbor. Východisko pre naplnenie tohto čiastkového cieľa tvorili numerické dáta spracované pomocou elektronických analytických funkcií. Na základe významnosti daných výsledkov boli potom relevantné informácie slovne vyhodnotené a opísané ako súčasť analyticko-praktického celku diplomovej práce.

Samotný hlavný cieľ je vypracovaný v desiatej kapitole a spočíva v aplikácii vyššie uvedených analýz do kľúčovej praktickej časti diplomovej práce. Na základe teoretickej bázy a informácií o fungovaní spoločnosti je vytvorený projekt implementácie kalkulačného systému ABC presne šitého na podmienky vybranej spoločnosti. Na začiatku sú z dôvodu ďalšieho smerovania projektu vytýčené jeho ciele. V súvislosti s nimi sú potom vykonané jednotlivé etapy projektu sekvenčne tak, ako boli navrhnuté v teoretickej časti práce.

Metodika vypracovania hlavného cieľa predstavovala dedukciu informácií vyvođených z predošlých častí práce. Nielen že boli integrované predošlé výsledky práce do jedného komplexu, ale na ich základe sa vytvoril nový systémový celok. Ten predstavuje kreatívny výsledok práce založený na externých zdrojoch s internými pridanými hodnotami.

Na záver je ako súčasť tretieho čiastkového cieľa vykonaná verifikácia realizácie tohto projektu a na jej základe sú spoločnosti poskytnuté objektívne odporúčania v súvislosti s implementáciou projektu. Tá najprv porovnáva pôvodný kalkulačný systém s novým a upozorňuje na ich pozitívne a negatívne stránky. Rovnako objektívne a kriticky sú potom zhodnotené aj aspekty jeho implementácie a následky jeho vplyvu na rôzne faktory v prostredí spoločnosti. Slovné a numericky je evaluovaná hlavne personálna, časová, informačná a finančná náročnosť projektu. Na koniec praktickej časti sú uvedené záverečné odporúčania pre danú spoločnosť taktiež zo subjektívneho hľadiska.

I. TEORETICKÁ ČASŤ

1 ÚČTOVNÉ SYSTÉMY

V nasledujúcej kapitole je vymedzená dôležitosť účtovníctva ako takého a informácií z neho plynúcich pre každodenný život v ekonomickom prostredí. Na úvod sú uvedené najaktuálnejšie zmeny v globálnom podnikateľskom prostredí. V nadväznosti na dané zmeny sú potom ponúknuté riešenia získania a udržania kroku s týmto dynamickým prostredím prostredníctvom analýzy a riadenia nákladov získaných z rôznych účtovných systémov. Dôraz sa kladie najmä na manažérske účtovníctvo a jeho moderné obmeny.

1.1 Účtovníctvo ako zdroj informácií

Ekonomické prostredie prechádza neustálymi zmenami, ktoré sa postupom času čoraz viac dramaticky stupňujú. Toto nestabilné prostredie sa týka ekonomických jednotiek bez ohľadu na to, či už ide o výrobný sektor alebo sektor služieb. (Drury, 2012, s. 4)

Vo všeobecnosti, deregulácie a rozsiahla konkurencia zahraničných firiem na domácich trhoch viedli k situácii, že prevažná väčšina firiem v súčasnosti pôsobí na globalizovanom, vysoko saturovanom a konkurenčnom trhu. Nemenej dôležitým faktorom je aj technologický pokrok, ktorý za spomínané obdobie rástol takmer exponenciálne a v podnikovej sfére vyústil, okrem iného, najmä do neustáleho zvyšovania ponuky a radikálneho skrátenia životného cyklu výrobkov. (Drury, 2012, s. 9-14; Šoljaková, 2003, s. 10-13) Tieto trendy veľmi objektívne dopĺňa aj Košturiak ([b.r.], s. 8) ktorý poznamenáva, že so zvyšujúcim sa technologickým progresom sa zároveň začala klásť veľká pozornosť aj na environmentálne prostredie a s tým spojené obmedzenia. Hlavnou prioritou a kľúčom k úspechu sa stal zákazník. (Drury, 2012, s. 13) Firmy musia vynaložiť veľké úsilie na to, aby dokázali kontinuálne splniť jeho náročné a rýchlo sa meniace požiadavky, ako napríklad masová kustomizácia, individualita a samoobsluha; pri zachovaní prvotriednej kvality. (Košturiak, [b.r.], s. 7; Šoljaková, 2003, s. 10-13)

Berúc na vedomie kvantá dát získané z takéhoto multidimenzionálneho podnikateľského prostredia, už ich nestačí len premeniť na informácie, ale je potrebné ich cieľavedome premeniť na znalosti. (Košturiak, [b.r.], s. 7) Účtovníctvo sa preto pokladá za ideálny spôsob ako v rámci jedného integrovaného systému distribuovať informácie cieľovým skupinám používateľov, ktoré ich potom premieňajú na svoje vlastné vedomosti a znalosti. (Drury, 2012, s. 4; Šoljaková, 2003, s. 10-13)

Drury (2012, s. 4) pri tom ako definíciu účtovníctva uvádza formuláciu podľa Americkej účtovníckej asociácie nasledovne: „*Proces identifikácie, merania a sprostredkovania ekonomických informácií ich používateľom za účelom realizácie informovaných rozhodnutí. Povedané inými slovami, hlavnou úlohou účtovníctva je poskytovať finančné a nefinančné informácie relevantným osobám, ktoré ich využijú na realizáciu čo najlepších rozhodnutí.*“

Účtovníctvo sa dá svojím spôsobom považovať aj za špecifický jazyk, ktorý sprostredkúva ekonomické informácie rôznym záujmovým skupinám v závislosti od toho, aké informácie sú pre danú skupinu relevantné a aké rozhodovacie úlohy rieši. Najčastejšie sú spomínané záujmové skupiny rozdeľované na interné (napr. akcionári, manažéri, zamestnanci, atď.) a externé (napr. investori, veritelia, regulátory, vládne orgány, atď.). (Drury, 2012, s. 4-20) Ale ako aj Král (2010, s. 19) zdôraznil, informačné potreby všetkých skupín používateľov sa z pravidla zabezpečujú v jedinom, ale rôzne štruktúrovanom účtovnom systéme.

Ako bolo spomenuté, každá záujmová skupina si pre rozhodovanie vyžaduje iný druh vstupných informácií. Týmto rozporom sa zaoberajú aj Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 43), ktorí uvádzajú, že v súčasnej odbornej literatúre je preto možné nájsť celý rad prívlastkov pojmu účtovníctvo, ktoré sa snažia bližšie špecifikovať poslanie toho ktorého druhu. Najčastejšie sa dá stretnúť s finančným a manažérskym účtovníctvom, a ich blízkymi subsystemami. Vzostup ale zaznamenávajú aj environmentálne, sociálne alebo národné účtovníctvo, ktoré spočívajú v zobrazení aspektov hospodárskej činnosti podniku na vzťahy k spoločenskej komunite, ktorá ho obklopuje. Ďalšie odvetvia účtovníctva sú napr. rastové, znalostné, či dokonca kreatívne.

1.2 Finančné účtovníctvo

Finančné účtovníctvo (*Financial Accounting*) je samostatná časť účtovníctva a všeobecne sa považuje za proces zaznamenávania, sumarizácie a interpretácie všetkých transakcií a operácií uskutočnených v minulosti, ktoré reprezentujú vzťah podniku k externému prostrediu. (Král, 2010, s. 20) Dáta a informácie sú pri tom finančného charakteru a dajú sa opísať niekoľkými vlastnosťami: objektivita, spoľahlivosť, konzistencia a presnosť. (Edmonds, 2006, s. 4-6) Sledujú sa z hľadiska účtovnej jednotky ako celku, a to v členení, ktoré je predpísané všeobecne platnou legislatívou. (Lazar, 2012, s. 1) Následne sa pomocou štandardizovaných smerníc v určitých časových obdobiach vykazujú vo finančných správach alebo uzávierkach ako je súvaha, výkaz ziskov a strát alebo výkaz cash flow. (Edmonds, 2006, s. 4-5)

A pretože sa externé finančné výkazy líšia v závislosti od účtovného systému každej krajiny, boli zriadené exaktné zjednocujúce medzinárodné pravidlá. V Európskej únii sú vo forme Medzinárodných účtovných štandardov (IFRS) a v Spojených štátoch ako Všeobecne uznávané účtovné princípy (GAAP). (Accounting Coach, ©2004-2016)

1.2.1 Daňové účtovníctvo

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 43) opisujú daňové účtovníctvo (*Tax Accounting*) ako evidenciu vedenú za účelom stanovenia základu dane z príjmu pomocou presne stanovených predpisov daňových zákonov danej jurisdikcie. Výnimkou sú subjekty, ktoré nie sú zákonom povinné viesť účtovníctvo vedú miesto toho len tzv. daňovú evidenciu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 17-18)

Vzťah daňového a finančného účtovníctva sa výrazne líši podľa krajiny, kde subjekt pôsobí alebo ku ktorej má iný právny vzťah. V krajinách so zaužívaným kontinentálnym spôsobom účtovníctva sa finančné účtovníctvo priamo a legislatívne prepája s daňovým, zatiaľ čo v anglosaských krajinách je regulácia oboch účtovníctiev zabezpečená profesionálnymi orgánmi a je úplne oddelená. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 17-18)

Čiže sa v podstate sa považuje za akúsi podskupinu finančného účtovníctva, ktorá však nie vždy plne rešpektuje jeho princípy a nevykazuje všetky jeho položky. Zamieriava sa hlavne na poskytovanie informácií externým záujmovým skupinám a to pre daňové účely. Následkom tejto orientácie je čoraz väčší nesúlad medzi vyjadrením zisku a daňového základu dane z príjmu hlavne v dôsledku rozličných metód zisťovania potrebných informácií. Môžu byť totiž zisťované formou výberu konkrétnych účtovných informácií alebo zisťované mimo účtovný systém. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 43; Král, 2010, s. 105)

1.3 Manažérske účtovníctvo

Drvivá väčšina prvých praktík manažérskeho účtovníctva (*Managerial Accounting*) sa rozvíjala už medzi rokmi 1890-1925. Prispela k tomu najmä priemyselná revolúcia v Spojených štátoch a Veľkej Británii, ktorá vyvolala potrebu implementovať manažérske kontrolné praktiky do podnikového procesu za účelom optimalizácie využitia zdrojov. Počas tohto obdobia sa chronologicky začali vyvíjať nástroje ako prvý nákladový a manažérsky informačný systém, vedecký manažment, základy teórie bodu zvratu, analýza odchýliek, decentralizácia funkcií, rozpočtovníctvo a nakoniec oddelenie finančného a nákladového účtovníctva. (Smith, 2005, s. 7-9)

Počas nasledujúcich 60 rokov boli spomínané nástroje predmetom neustálych inovácií, no aj napriek tomu boli okolo roku 1980 vyhlásené za zastarané a neschopné sa prispôbiť súčasnému konkurenčnému prostrediu. To, že táto kritika bola krátko na to publikovaná v odbornej literatúre, pôsobilo ako katalyzátor inovácií. Postupne sa začali vyvíjať nové techniky manažérskeho účtovníctva, ktoré sú relevantné dokonca aj v podmienkach dnešného podnikového prostredia. (Johnson a Kaplan, 1987 cit. podľa Drury, 2012, s. 15-16)

Pojem manažérske účtovníctvo bol prvý krát odborne definovaný až v roku 1950 Angloamerickou radou pre produktivitu nasledovne: „*Manažérske účtovníctvo podáva účtovné informácie takým spôsobom, aby pomohli manažérom pri tvorbe politiky a v každodenných operáciách pri podnikaní.*“ (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 75)

Postupom času sa táto všeobecná definícia čoraz viac konkretizovala a rôzni autori začali vyzdvihovať rôzne aspekty manažérskeho účtovníctva. Napríklad Garrison (1988, s. 15 cit. podľa Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 75) veľmi výstižne uvádza nasledujúce charakteristiky manažérskeho účtovníctva:

- podnik nie je povinný ho viesť;
- nemusí sa riadiť legislatívne upravenými pravidlami pre vedenia účtovníctva;
- zameriava sa na dáta vo vnútri podniku;
- orientuje sa na budúcnosť;
- kladie menší dôraz na presnosť dát a väčší dôraz na dáta nepeňažného, dokonca verbálneho charakteru;
- kladie dôraz na to, aby mali poskytované dáta priamu súvislosť s daným problémom a boli dostatočne flexibilné pre jeho variantné riešenia;
- prekračuje hranice „klasického“ účtovníctva tým, že sa inšpiruje viacerými oblasťami riadenia podniku, čo mu dodáva interdisciplinárny charakter a orientuje ho pragmaticky;
- zameriava sa na rôzne časti podniku skôr individuálne, než ako na celok.

V 21. storočí je jedna z najucelenejších definícií podľa uznávaných odborníkov z oblasti manažérskeho účtovníctva nasledovná: „*Manažérske účtovníctvo je súvislý doplňujúci sa proces merania, stanovenia, interpretácie a predávania systému finančných i nefinančných informácií, ktoré podporujú rozhodovanie riadiacich pracovníkov, ovplyvňujú chovanie zložiek podniku a prispievajú k vytvoreniu vzťahu medzi nimi a sú nevyhnutné pre dosiah-*

nutie strategických, taktických a operatívnych cieľov.“ (Atkinson, Kaplan a MarkYoung, 2004 cit. podľa Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 25)

Diametrálne odlišný prístup k definovaniu manažérskeho účtovníctva ale zaujali Wickramasinghe a Alawattage (2007, s. 4-11), ktorí kriticky uvádzajú, že jediná a fixne stanovená definícia je absolútne irelevantná. Vymedzenie manažérskeho účtovníctva totiž záleží od perspektívy, ktorou so ňou pozeráme. Preto stanovili tri základné uhly pohľadu, a to technicko-manažérsky, ktorý ho rovnako ako konvenčné definície považuje za samostatný subsystém podnikového informačného systému; pragmaticko-interpretačný, ktorý sa zameriava na relevanciu súčasných praktík a vyzdvihuje najmä BSC a ABC; a kriticko-socioekonomický, ktorý zdôrazňuje a kriticky vyzdvihuje jeho pôsobenie v širšom podnikovom sociálnom prostredí. Autori sú si však vedomí častých zmien v prostredí v rámci všetkých troch uhlov pohľadu a sú nim naďalej plne otvorení.

Čo sa týka štruktúry manažérskeho účtovníctva, mala by obsahovať hlavne informácie týkajúce sa nákladov a výnosov podniku, ktoré sa integrujú do systémov kalkulácií, plánovania, rozpočtovníctva a kontroly. A keďže by sa mali všetky spomínané informácie distribuovať operatívne, účtovným obdobím sa zvyčajne rozumie obdobie niekoľkých týždňov, obvykle jeden mesiac. (Lazar, 2012, s. 1-2; Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 76)

V rámci manažérskeho účtovníctva ďalej existujú viaceré príbuzné kategórie podľa rozsahu informácií, ktoré sa poskytujú kľúčovým užívateľom v reálnom čase. Tie sú podrobnejšie charakterizované v nasledujúcich kapitolách.

1.3.1 Nákladové účtovníctvo

Nákladové účtovníctvo (*Cost Accounting*) je systematicky vedený proces, ktorý síce obsahuje prvky finančného účtovníctva, no zahŕňa informácie prevažne len z počiatkových fáz manažérskeho rozhodovacieho procesu. To znamená, že sa najprv zameriava na zisťovanie skutočne vynaložených nákladov k výkonom, procesom a útvarom; a následne ich porovnáva s plánovaným, žiaducim stavom. Dá sa povedať, že v podstate je zamerané na evidenciu nákladov a na ich vecné kategorizovanie z pohľadu minulosti. (Kráľ, 2010, s. 21-22; Popesko, 2009, s. 30) Predmetom nákladového účtovníctva ale nie sú explicitne len náklady. Síce slúžia ako primárny zdroj informácií na zobrazenie podnikateľského procesu, no toto účtovníctvo ich hlavne prehľadne spája s informáciami a kontextom súvahy, výsledovky a zmeny peňažných tokov. Riadenie nákladov je teda neoddeliteľnou súčasťou ria-

denia aktív a dlhov, výnosov a zisku, peňažných príjmov a výdajov. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 28)

Podľa svojho obsahového zamerania môže byť nákladové účtovníctvo pojaté dvomi spôsobmi. Prvý z nich je tzv. **výkonové účtovníctvo** (*Product Accounting*), ktoré sleduje hodnotové charakteristiky podnikových výrobkov, práce alebo služieb. Druhý z nich je tzv. **zodpovednostné účtovníctvo** (*Responsibility Accounting*), ktoré skúma, ako sa na celkových podnikových výsledkoch podieľajú jednotlivé vnútropodnikové útvary. (Kráľ, 2010, s. 21-22) Takéto rozdelenie dvoch prístupov k jednému a tomu istému systému účtovníctva je ale skôr chápané len z teoretického hľadiska. V praxi je totiž pre podniky takmer nevyhnutné, aby aplikovali oba prístupy naraz a sledovali výkonovú aj zodpovednostnú stránku nákladov súčasne. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 101-106)

Vzhľadom na radikálne zmeny v podnikateľskom prostredí, ktoré boli spomenuté na začiatku práce, vzniká čoraz väčšia potreba dekomponovať podnikové procesy na menšie, čiastkové aktivity. Táto skutočnosť sa premietla vo vzniku novej subkategórie nákladového účtovníctva, ktorou je **procesné účtovníctvo** (*Activity Based Accounting*). (Kráľ, 2010, s. 21-22) Podniky si pri tom môžu zvoliť rôzne prístupy k rozdeleniu procesov a na základe toho potom sledovať náklady naprieč celému hodnototvornému reťazcu. (Hromková a Tučková, 2008, s. 47-55)

1.3.2 Management nákladov

Z hľadiska historického vývoja manažérskeho účtovníctva sa v súvislosti s ďalšími fázami manažérskeho rozhodovania dá hovoriť o tzv. **účtovníctve pre rozhodovanie** (*Decision-Making Accounting*). To umožňuje využiť dostupné informácie nie len pre bežné riadenie podnikových výkonov, ale aj pre variantné rozhodovanie o existujúcej kapacite a o potenciálnej kapacite v budúcnosti. (Kráľ, 2010, s. 23-25)

V rámci moderných nástrojov manažérskeho účtovníctva sa však čoraz častejšie začína objavovať disciplína označovaná ako **management nákladov** (*Cost Management*). Je definovaná ako súbor nástrojov a metód, ktoré umožňujú aktívne a strategicky ovplyvniť náklady s orientáciou na budúcnosť, pri čom je kladený veľký dôraz hlavne na hodnototvorný reťazec procesov ako na zdroj nákladov. (Popesko, 2009, s. 29-30) Informácie relevantné pre strategické riadenie nákladov sa teda stávajú integrálnou časťou podnikového systému a týkajú sa predovšetkým faktorov, ktoré ovplyvňujú dlhodobý rast podniku a získavania konkurenčnej výhody. (Šoljaková, 2003, s. 18)

1.4 Porovnanie finančného a manažérskeho účtovníctva

Aj napriek tomu, že oba druhy účtovníctva vychádzajú z podobných podkladov, ako napr. súvaha, výkaz ziskov a strát, alebo výkaz cash flow, je ich využitie výrazne odlišné.

Pre lepší prehľad rozdielov medzi manažérskym a finančným účtovníctvom sú v nasledujúcej tabuľke porovnané ich viaceré charakteristické aspekty.

Tab. 1. Porovnanie manažérskeho a finančného účtovníctva. (Vlastné spracovanie)

	Manažérske účtovníctvo	Finančné účtovníctvo
Legislatívna povinnosť viesť účtovníctvo	nie	áno
Legislatívna povinnosť podriaďiť sa IAS/IFRS	nie	áno
Používatelia informácií	interní	externí
Zameranie sa na podnik	decentralizované	centralizované
Preferencia vývoja	dynamika	stabilita
Zameranie sa na čas	budúcnosť	minulosť
Frekvencia vykazovania	krátkodobá (týždenná, mesačná)	dlhodobá (kvartálna, ročná)
Formát vykazovania	neformálny	formálny
Relevancia dát	objektívne subjektívne	objektívne
Jednotky	finančné naturálne	finančné

2 NÁKLADY

Pojem náklad je často krát skloňovaný v zmysle, že reflektuje vyslovene len monetárne ponímanie zdroja vynaloženého alebo obetovaného na jeho získanie. (Drury, 2012, s. 23)

Z uvedených značných rozdielov medzi finančným a manažérskym účtovníctvom sa dá ale dedukovať, že už len medzi týmito dvomi disciplínami bude chápanie nákladov odlišné.

Ako uvádza Popesko (2009, s. 32-33) k definícií nákladov sa dá pristupovať dvomi základnými spôsobmi. Na jednej strane to môže byť **finančné poňatie**, ktoré je z pohľadu externého používateľa a vníma náklady ako úbytok ekonomického prospechu – čiže ako úbytok aktív alebo prírastok dlhov, ktorý v konečnom dôsledku vedie k zníženiu vlastného kapitálu. Na druhej strane to môže byť **manažérske poňatie**, ktoré vníma náklady ako hodnotové vyjadrenie účelného vynaloženia ekonomických zdrojov podniku, ktoré účelovo súvisia s jeho ekonomickou činnosťou. Toto manažérske poňatie môže ale brať náklady buď ako **hodnotové/kalkulačné**, ktoré sú vykazované v na úrovni súčasnej reálnej hodnoty; alebo ako **ekonomické**, ktoré súvisia s oportunitnými nákladmi na potenciálnej úrovni najefektívnejšieho možného využitia a predstavujú maximálne ušlé výnosy.

Pre plnohodnotné chápanie kalkulačných systémov a metód, ktoré budú rozoberané v nasledujúcich kapitolách, je nevyhnutné rozumieť pojmu náklad. Aj napriek uvedeniu niekoľkých možných definícií majú náklady v rôznych situáciách rôzne významy. Preto je zavedená široká terminológia, ktorá obohacuje pojem náklad o doplňujúci prívlastok a tým indikuje jeho presnejší význam (Drury, 2012, s. 23). Snahou tohto terminologického aparátu je hlavne vyjadriť ekonomickú podstatu nákladov a ich príčinné súvislosti, ktoré opäť vychádzajú z rozhodovacích potrieb riadiacich pracovníkov. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 99) Z toho dôvodu je v nasledujúcich podkapitolách vymedzených niekoľko najdôležitejších členení nákladov.

2.1 Členenie nákladov

Ako už bolo spomenuté, finančné aj manažérske účtovníctvo si okrem iných aspektov vyžaduje aj detailný pohľad na náklady. Pre pragmatickejší prístup k rozhodovaniu sa preto zaužívalo niekoľko systematických členení nákladov, kde každé z nich preferuje určitú vlastnosť alebo skupinu vlastností nákladov. Kvôli zachovaniu objektivity manažérskeho rozhodovania je ale nevyhnutné, aby si rozhodovateľ zachoval interdisciplinárny pohľad

medzi členeniami nákladov, vnímal medzi nimi ich vzťahy súvislosti a aby nepovažoval jednotlivé členenia za uzavreté systémy.

Veď napokon, čo by sa stalo keby bol náklad chybné klasifikovaný, napr. ako aktívum? Finančné výkazy by boli skreslené, čo by v konečnom dôsledku spôsobilo výrazné skreslenie aj v úsudkoch a rozhodnutiach záujmových skupín podniku. (Edmonds, 2006, s. 13)

2.1.1 Druhové členenie nákladov

Klasifikácia nákladov v tomto prípade (*Nature of Cost Classification*) závisí od konkrétneho druhu výrobného faktoru, ktorý bol spotrebovaný a vstúpil do transformačného procesu. Vo všeobecnosti platí, že tento vstup je z hľadiska jeho zobrazenia prvotný, interný alebo externý a je relatívne jednoduché ho zaradiť. Kľúčový význam toho členenia je ale to, že poskytuje informačnú bázu pri zisťovaní proporcií, stability a rovnováhy medzi požadovanými internými a dostupnými externými zdrojmi. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 100; Král, 2010, s. 69-71; Synek, 2011, s. 81)

Elementárne druhy nákladov v podniku sú nasledovné (Synek, 2011, s. 81):

- **spotreba** (surovín, materiálov, palív, energie, prevádzkových látok);
- **odpisy** (budov, strojov, výrobného zariadenia, nehmotného investičného majetku);
- **mzdové a ostatné osobné náklady** (mzdy, platy, provízie, soc. a zdrav. poistenie);
- **finančné náklady** (poistné, platené úroky, poplatky, atď.);
- **náklady na externé služby** (opravy, údržba, nájomné, dopravné, cestovné).

Podiel jednotlivých druhov nákladov v podniku môže indikovať, či je predmetom činnosti výroba, obchod alebo služby. (Popesko, 2009, s. 35-36)

Tento prístup členenia nákladov do homogénnych skupín má dôležitý význam z mikroekonomického aj makroekonomického hľadiska a je typický hlavne pre finančné účtovníctvo a tvorbu výkazov. Jeden z dôvodov je aj to, že takáto štruktúra nákladov vo výsledovke síce poskytuje obraz o relatívnom podiele nákladových druhov v podniku, ale konkurencií nedáva možnosť analyzovať príčinu ich vynaloženia ani výšku podnikovej efektivity. (Král, 2010, s. 69-71; Popesko, 2009, s. 34-35)

2.1.2 Účelové členenie nákladov

Dá sa povedať, že účelové členenie nákladov (*Function of Cost Classification*) kompenzuje spomínané nedostatky druhového členenia tým, že určuje vzťah jednotlivých náklado-

vých položiek k podnikovým výkonom. Podstatou je to, že identifikuje vecného nositeľa, ktorý vyvoláva vznik nákladov. Tento vzťah môže byť definovaný na rôznych podnikových úrovniach od kľúčových činností až po podporné procesy a môže byť poňatý z viacerých hľadísk. (Kráľ, 2010, s. 72; Popesko, 2009, s. 36-37)

Ako uvádzajú okrem iných autorov aj Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 102-103), v prvom kroku účelového členenia sa náklady delia podľa základného vzťahu k činnosti či aktivite do dvoch veľkých skupín na **náklady technologické** (*Engineered Costs*) – vyvolané a priamo súvisiace s podnikovými technológiami, ktoré sa dajú riadiť priamo vo vzťahu k uskutočneným výkonom; a **náklady na obsluhu a riadenie** (*Service and Management Costs*) – nepriamo súvisiace s technológiami, vynaložené za účelom zabezpečenia racionálneho priebehu procesov, činností a útvarov, ktoré sa dajú riadiť komplexne vo vzťahu k celkovému zaisteniu činnosti podniku.

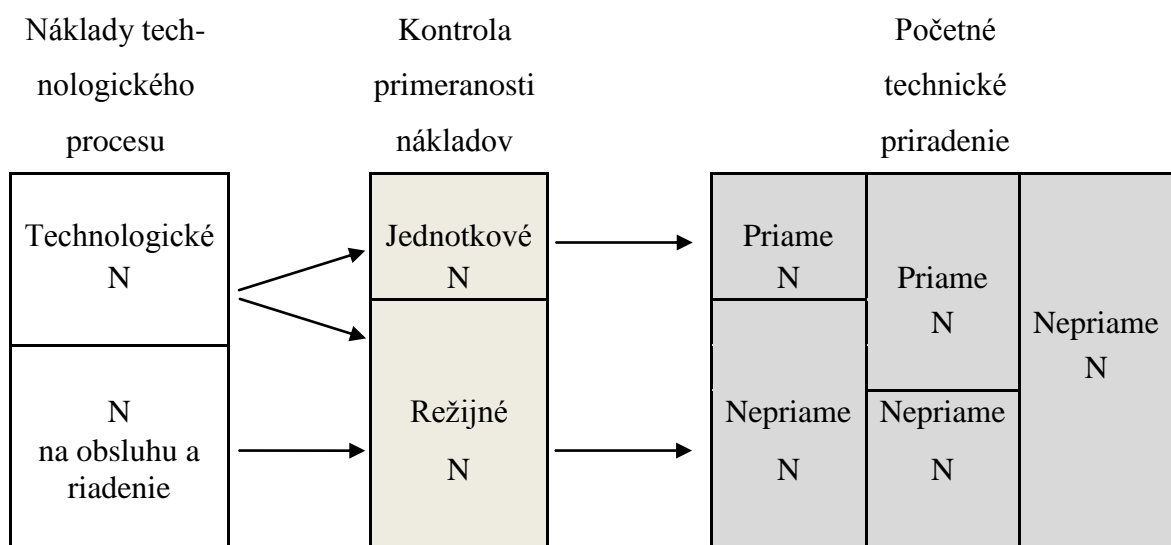
Na predošlé členenie priamo nadväzuje členenie nákladov na jednotkové a režijné, ktoré je pokladané za ich podrobnejšie delenie. Vzhľadom ku konkrétnemu výkonu sa dajú náklady ďalej rozdeliť na **náklady jednotkové** (*Unit Costs*) – priamo súvisiace s technologickým postupom jednotky výkonu, ktoré sa dajú efektívne riadiť pomocou noriem spotreby ekonomických zdrojov; a **náklady režijné** (*Overhead Costs*) – priamo súvisiace s technologickým postupom ako celkom. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 103-104; Popesko, 2009, s. 37)

Vzťah nákladov k vnútropodnikovým strediskám sa najčastejšie vyjadruje klasifikáciou **nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik** (*Cost Classification by Incurrence and Responsibility*); a účelom tohto rozdelenia je monitorovať, vyhodnocovať a motivovať jednotlivé strediská k zvyšovaniu hospodárnosti a kvality činnosti podniku prostredníctvom nákladov. (Čechová, 2006, s. 75; Popesko, 2009, s. 37)

2.1.3 Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulačné členenie nákladov (*Cost Classification for Assigning Costs to Cost Objects*) sa považuje za špecifický typ účelového členenia, pretože sa naň v určitom množstve vzťahuje priradenie nákladov ku konkrétnym podnikovým výkonom, tzv. nákladovým objektom (*Cost Objects*). Toto priradenie by ale malo byť za vopred stanoveným účelom, teda rozhodovacím problémom, ktorý by sa mal podľa následného priradenia riešiť. (Kráľ, 2010, s. 76-77; Popesko, 2009, s. 38-39)

Vzhľadom na príčiny väzieb a technické možnosti sa dajú náklady priradiť k výkonom dvomi spôsobmi. **Priame náklady** (*Direct Costs*) priamo súvisia s konkrétnym výkonom a dajú sa špecificky priradiť k nákladovým objektom. Berúc do úvahy členenie nákladov v závislosti od objemu produkcie, priame náklady v sebe zahŕňajú jednotkovú aj režijnú zložku, ktoré sú obe spoločné pre daný druh výkonu. **Nepriame náklady** (*Indirect Costs*) sa neviažu k jednému konkrétnemu druhu výkonu, ale sú spoločné viacerým druhom výkonov a zaisťujú priebeh komplexného podnikateľského procesu. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 104-106; Král, 2010, s. 76-77)



Obr. 1. Vzťahy medzi členením nákladov. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 106)

2.1.4 Členenie nákladov v závislosti od objemu produkcie

Pojem správanie nákladov sa v nasledujúcom kontexte chápe ako reakcia nákladov na zmenu objemu produkcie. V rámci manažérskeho účtovníctva a následne manažérskeho rozhodovania je nesmierne dôležité, aby sa toto správanie nákladov dalo variantne predikovať. Samotní manažéri potrebujú mať relevantné podklady pre rozhodovanie o otázkach týkajúcich sa zmeny nákladov a výnosov vo vzťahu k zmene napr. objemu produkcie, ceny alebo počtu zákazníkov. (Drury, 2004, s. 26-29; Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 29)

Praktické využitie tohto členenia (*Cost Classification by Behaviour*) sa často vyskytuje v súvislosti s manažérskymi rozhodovacími úlohami o existujúcej kapacite. Väčšina z nich sa zaoberá vzťahom medzi objemom výroby, nákladmi a ziskom, čo exaktnejšie vystihuje anglický názov *Cost-Value-Profit Analysis*. Najdôležitejším momentom riešenia týchto

úloh je analýza tzv. bodu zvratu, pri ktorom dosiahnuté výnosy uhradia vynaložené náklady. (Král, 2010, s. 83-86)

V súvislosti s daným členením sú náklady najčastejšie kategorizované ako variabilné, fixné a zmiešané. Relatívna proporcia každého typu nákladov v podniku sa potom nazýva štruktúra nákladov. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 29)

Variabilné náklady (*Variable Costs*) sa v menia priamo úmerne so zmenou objemu produkcie. Vo väčšine prípadov sa jedná o proporciálne náklady, ktoré sú v celkovom množstve relatívne lineárne a v jednotkovom množstve konštantné. (Drury, 2004, s. 26; Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 31-32) Môžu ale nastať aj prípady, kedy by náklady rástli rýchlejšie, resp. pomalšie, než objem produkcie. Vtedy by sa náklady nazývali ako nadproporciálne, resp. podproporciálne. (Popesko, 2009, s. 39) Táto miera variability nákladov je dôležitá najmä pri hľadaní optimálneho objemu produkcie a dá sa vyjadriť prostredníctvom koeficientu reakcie, ktorý môže byť kladný, nulový, resp. záporný. Vždy však platí len pre jeden variant objemu nákladov a výkonov. (Majdúchová a Neumannová, 2008, s. 203)

Naopak, **fixné náklady** (*Fixed Costs*) ostávajú konštantné bez ohľadu na úroveň produkcie. V celkovom množstve sú konštantné a v jednotkovom množstve sa znižujú. Z dlhodobého viacročného hľadiska sa predpokladá, že sú vynaložené za konkrétnym investičným účelom a zostávajú relatívne nemenné. Prípadná zmena nákladov by mohla nastať vplyvom krátkodobej zmeny externého prostredia, čo by však malo mať len minimálny dopad na výkonnosť podniku. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 30-32) To znamená, že by pri určitých závažných zmenách v podnikovej štruktúre výkonov dochádzalo priamo k skokovým zmenám a náklady by tak naberali zmiešaný charakter. (Král, 2010, s. 80-81; Popesko, 2009, s. 40)

V predošlých odsekoch už bolo načrtnuté, že náklady nemusia mať len vyslovene variabilný alebo fixný charakter.

Ako uvádzajú Garrison, Noreen a Brewer (2012, s. 30-41), faktor času ovplyvňuje a kombinuje ich štruktúru tak, že náklady dosahujú zmiešaný charakter. Takéto **zmiešané náklady** (*Mixed Costs*) potom obsahujú ako fixnú zložku, ktorá predstavuje minimálne náklady na samotné zabezpečenie produktu alebo služby; tak aj variabilnú zložku, ktorá sa mení v závislosti od množstva spotrebovaných produktov alebo služieb. Na identifikáciu a analýzu štruktúry nákladov používajú manažéri rôzne metódy, z ktorých sú tie najbežnejšie nasledovné:

- Analýza položiek (*Account Analysis*) – pomocou tejto metódy sú náklady jednoznačne klasifikované už na začiatku procesu buď ako fixné alebo variabilné, a to na základe primárnych vedomostí o nákladovej položke;
- Inžiniersky prístup (*Engineering Approach*) – prístupuje k štruktúre nákladov za pomoci priemyselného inžinierstva, kde do ich hodnotenia zahŕňa aj faktory ako napr. výrobné metódy, špecifikácia druhov materiálov, potrebné vybavenie, efektívnosť, atď.;
- Bodový graf (*Scattergraph Plot*) – pomocou regresnej priamky graficky znázorňuje priemerný vzťah medzi celkovými zmiešanými nákladmi a výkonmi, kde konkrétne body/odchýlky zachytávajú jednotlivé úrovne nákladov pri konkrétnych výkonoch;
- Metóda High-Low (*High-Low Method*) – vychádzajúc z matematických vzorcov, takisto graficky zachytáva priemerné zmiešané náklady medzi dvomi bodmi - bodom najmenšieho a najväčšieho výkonu, kde sú odchýlky opäť znázornené okolo lineárnej priamky;
- metóda najmenších štvorcov (*Least-Squares Regression Method*) – pomocou lineárnej priamky sú opäť vyjadrené priemerné náklady. Jednotlivé regresné odchýlky sú merané vertikálne vzhľadom na priamku a minimálny súčet ich štvorcových chýb potom udáva sklon krivky.

2.1.5 Časové členenie nákladov

Členenie nákladov na fixné a variabilné prináša do kontextu aj relevanciu faktoru času. Čím je totiž dané časové obdobie kratšie, tým vyšší je podiel fixných nákladov, ktoré sú za obdobie vynakladané jednorazovo; a naopak, čím je časové obdobie dlhšie, tým sú celkové náklady viac variabilnejšie, pretože sú vynakladané opakovane. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 146) Takýto vývoj nákladov zachytávajú krátkodobé, resp. dlhodobé nákladové funkcie, ktoré manažéri používajú v operatívnom riadení, resp. v strategickom plánovaní. (Synek, 2011, s. 86)

2.1.6 Členenie nákladov vo vzťahu k rozhodovaniu

Na rozdiel od tradičných klasifikácií nákladov, ktoré sa zameriavajú na charakter nákladov v minulosti, sa toto členenie vzťahuje na samotný proces budúceho manažérskeho rozhodovania a tým pádom aj na charakter nákladov v budúcnosti. Cieľom aplikácie tohto čle-

nenia je odstrániť skreslenie, ktoré by mohlo vzniknúť zahrnutím irelevantných nákladov do rozhodovacieho procesu. (Popesko, 2009, s. 40)

V súvislosti s rozhodovacím procesom a určitým špecifickým rozhodnutím môžu mať náklady rôznu stupeň relevancie. Tie náklady, ktoré sa v budúcnosti vplyvom určitého rozhodnutia bezprostredne zmenia sa nazývajú **relevantné náklady** (*Relevant Costs*). Naopak náklady, ktoré daným rozhodnutím nebudú ovplyvnené a ich výška zostáva bez ohľadu na prijaté rozhodnutie nemenná sa nazývajú **irelevantné náklady** (*Irrelevant Costs*). (Drury, 2004, s. 29-30; Král et al., 2008, s. 52-56)

Každá špecifická alternatíva rozhodnutia má svoje náklady a svoje výnosy, ktoré musia byť objektívne porovnané s nákladmi a výnosmi inej alternatívy. Táto odlišnosť sa potom vyjadruje **rozdielovými nákladmi** (*Incremental Costs*). (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 44-45)

Často krát ale obmedzenosť zdrojov nedovoľuje uskutočniť všetky alternatívy. Keby sa rozhodovateľ niektorej z alternatív vzdal, ušlé výnosy by sa dali vyjadriť ako **oportunitné náklady** (*Opportunity Costs*), o ktoré sa podnik pripravil. Síce vo väčšine prípadov nie sú premietnuté vo finančnom účtovníctve, no v manažérskom účtovníctve musia byť samozrejme zahrnuté v každom rozhodovacom procese. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 45-46; Král et al., 2008, s. 54) Oportunitné náklady môžu slúžiť aj k meraniu nákladov v prípade, že nemajú peňažnú formu. Vtedy by išlo o **implicitné náklady**. Ak by ale boli náklady vyjadrené formou peňažných výdajov, nazývali by sa **explicitné náklady**. (Synek, 2011, s. 86)

V prípade, že sa náklady už raz vynaložia a nie je možné ich v budúcnosti zvrátiť, pokladajú sa za **utopené náklady** (*Sunk Costs*). V rozhodovacom procese preto nemajú žiadny ďalší vplyv a rovnako ako irelevantné náklady môžu byť vypustené. (Popesko, 2009, s. 42)

3 KALKULÁCIE NÁKLADOV

V nasledujúcej kapitole je podrobne rozobratá problematika manažérskeho hodnotového riadenia podniku prostredníctvom kalkulácií nákladov. Na úvod je objasnená alokácia nákladov, následne sú uvedené všeobecné princípy kalkulácie nákladov a nakoniec základné metódy kalkulácií, z ktorých sa plynule prechádza ku ďalšej kapitole venovanej špecifickej metóde kalkulácií Activity Based Costing.

3.1 Alokácia nákladov

Priradenie nákladov príslušným objektom, ktoré vyvolali ich vznik je jedna zo základných fáz ich riadenia, ako aj analýzy a riadenia podnikových činností. (Popesko, 2009, s. 49)

Je to dôležitá súčasť ako finančného účtovníctva ako z pohľadu celkových alokovaných nákladov, tak aj manažérskeho, kde na základe detailných informácií o nákladoch manažéri prijímajú rozhodnutia napr. o využití zdrojov, rentabilite produktov, portfóliu alebo cenotvorbe, ktoré následne implementujú a tým ovplyvňujú celkovú činnosť podniku. (Drury, 2004, s. 46-47; Horngren, Datar a Rajan, 2014, s. 51)

3.1.1 Ciele alokácie

Ako už bolo v predošlých kapitolách uvedené, manažéri na svoje rozhodovanie potrebujú relevantné podklady. Preto je najzákladnejším cieľom alokácie nákladov poskytovať pravdivé a exaktné informácie.

V súvislosti s týmto ale Král (2010, s. 131-132) poznamenáva, že neexistuje vyslovene dobrý alebo zlý spôsob priradenia nákladu k príslušnému objektu, ale každý spôsob musí – okrem spomínaného vzťahu nákladu k objektu – vo vysokej miere rešpektovať aj rozhodovacia úlohu, ktorá bude na základe tohto priradenia riešená. Hlavným dôvodom je to, že príčinne vzdialenejšie nepriame náklady si vyžadujú pre riešenie rôznych situácií rôzne alokácie, aby pre potreby uskutočnenia toho najefektívnejšieho rozhodnutia samotný rozhodovateľ poznal – okrem spomínaného vzťahu nákladu k objektu – aj cieľ alokácie. Podľa typu to môžu byť úlohy týkajúce sa využitia ekonomických zdrojov na danej kapacite; viazanosti ekonomických zdrojov; reprodukčných úloh; obhajoby ceny; prepočtu nákladov vynaložených v súvislosti s výkonmi; a zainteresovanosť manažérov a zamestnancov.

3.1.2 Princípy alokácie

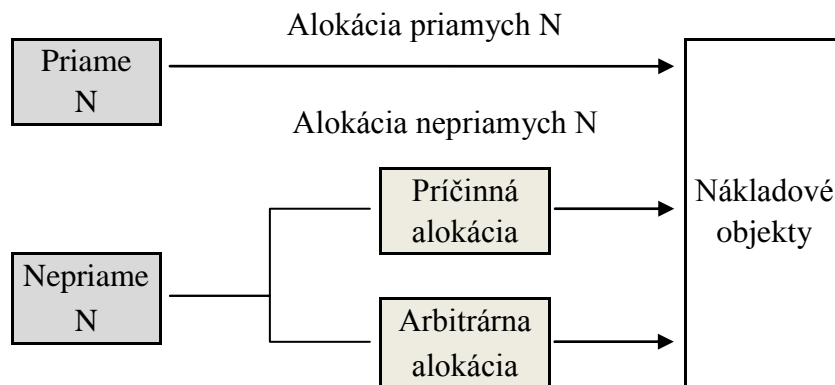
Horngren, Datar a Rajan (2014, s. 584-586) uvádzajú štyri hlavné kritériá, ktorými by sa mali manažéri riadiť pri rozhodovaní o alokácii nákladov. Najväčšiu relevanciu a váhu priradujú prvému princípu a ďalšie odporúčajú aplikovať čo možno v najväčšej miere, len ak prvý nie je možný alebo účelný.

- Princíp príčinnej súvislosti (*Cause and Effect Principle*) – pomocou tohto princípu je možné identifikovať a zaťažiť len premenné, ktoré vyvolávajú spotrebu daných zdrojov. Za obzvlášť efektívny a dôveryhodný sa pokladá hlavne pri metóde ABC, pretože využíva systém hierarchie nákladov na identifikáciu priamej vzťahovej veličiny (*Cost Driver*), ktorá čo najpresnejšie demonštruje príčinnú súvislosť medzi každou aktivitou a nákladmi v príbuznom nákladovom stredisku (*Cost Pool*). Vzťahové veličiny potom reprezentujú rozvrhovú základňu (*Allocation Base*);
- Princíp získaných benefitov (*Benefits Received Principle*) – tento princíp sa odporúča aplikovať až v prípade, kedy nie je možné presne stanoviť príčinu a následok alokácie nákladov. Spočíva v snahe identifikovať benefity, ktoré priamo alebo vysoko pravdepodobne plynú z uskutočneného výkonu. Náklady sú potom priradené objektom úmerne podľa toho, aké množstvo benefitov z nich plynie;
- Princíp rovnosti (*Fairness or Equity Principle*) – je to princíp, ktorý sa často používa ako súčasť kontraktov, pretože sa zakladá na rovnosti rozvrhových základní. Alokácia nákladov a celková snaha o férovosť je ale na základe tohto princípu považovaná skôr za subjektívny úsudok, než za objektívne kritérium;
- Princíp únosnosti (*Ability to Bear Principle*) – tento princíp spočíva v alokácii nákladov jednotlivým objektom v najväčšej možnej miere, akú je daný objekt schopný uniesť. Predpokladá sa, že ziskovejší nákladový objekt je schopný absorbovať väčšie množstvo nákladov a naopak. Hoci tento princíp nie je príliš relevantný, do určitej miery motivačný charakter, pretože podnecuje manažérov na zlepšené využitie kapacity.

3.1.3 Proces alokácie

Za pomoci spomenutých princíпов by sa mali následne náklady priradovať nákladovým objektom (*Cost Assignment*). Ako uvádza Popesko (2009, s. 47-48), treba však dbať o to, aby boli priame náklady oddelené od nepriamych. Keďže priame náklady majú presne daný vzťah k výkonom, dajú sa jednoducho priamo priradiť (*Cost Tracing*) k nákladovým

objektom. Naopak, nepriame náklady súvisia s viacerými výkonmi a treba ich takpovediac konvertovať a vyjadriť ich podiel na každom nákladovom objekte zvlášť (*Cost Allocation*). Toto sa uskutočňuje pomocou alokačnej/rozvrhovej základne, nazývanej aj vzťahová veličina, ktorá sa stanoví v prípade ABC na základe jedného z vyššie spomenutých príčinných princípov; alebo v prípade tradičných kalkulačných metód arbitrárne. (Hirsch, 2006, s.73)



Obr. 2. Metódy alokácie nákladov. (Drury, 2012, s. 45)

Tento proces sa dá vo všeobecnosti rozdeliť do troch kľúčových fáz. Najprv sa priradia priame náklady objektom, ktoré príčinne vyvolali ich vznik. Potom sa zachytia súvislosti medzi čiastkovými objektmi a finálnymi, ktoré primárne vyvolali ich vznik. A nakoniec sa vyjadri vzťah nepriamych nákladov ku konkrétnemu výkonu. (Král, 2010, s. 133)

3.2 Podstata kalkulácie nákladov

Na úvod problematiky kalkulácií nákladov je nutné presne vymedziť tento pojem. Popesko (2009, s. 55) definuje pojem kalkulácia ako „Priradenie nákladov, marže, zisku ceny alebo inej hodnotovej veličiny k výrobku, službe, činnosti, operácie alebo inak naturálne vyjadrenej jednotke výkonu firmy, t.j. kalkulačnej jednotke či nákladovému objektu.“ Inými slovami, je to nástroj hodnotového riadenia výkonov podniku.

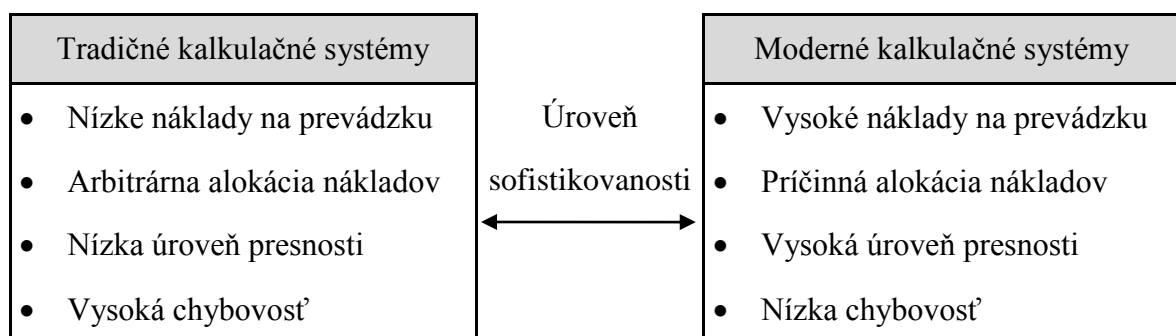
Predošlú definíciu dopĺňa aj Král (2010, s. 124), ktorý tvrdí, že „Práve skutočnosť, že kalkulácia zobrazuje vo vzájomnej súvislosti oba základné póly podnikateľského procesu – naturálne vyjadrený výkon a jeho hodnotové parametre – z nej činí najvýznamnejší nástroj, synteticky zobrazujúci vzťah vecnej a hodnotovej stránky podnikania.“

Jednotlivé kalkulácie v podniku sa navzájom líšia podľa toho, či zobrazujú vzťah plných alebo jednotkových nákladov k objektu kalkulácie; podľa metód priradenia nákladov k objektu; podľa doby zostavenia; a podľa vzťahu k časovému horizontu ich využitia. Všetky

tieto kritéria sa líšia podľa toho, či sú dané kalkulácie predmetom strategického, taktického, operatívneho alebo preventívneho využitia. Súhrn kalkulácií v podniku následne tvorí kalkulačný systém. (Kráľ, 2010, s. 192)

Z historického hľadiska boli do konca 80. rokov 20. storočia kalkulačné systémy v podnikoch používané len pre účely externého finančného účtovníctva. V tom čase boli náklady na vstupné informácie vysoké, čo výrazne obmedzovalo ich ďalší rozvoj. Hoci účtovanie priamych nákladov bolo relatívne rýchlo pochopené, vývoj kalkulačných systémov viazol na nepriamych nákladoch. Z drivej väčšiny boli totiž alokované arbitrárne, čo v konečnom dôsledku prinášalo len veľmi nízku výstupnú relevanciu dát. Až na konci spomínaného obdobia sa začal vyzdvihovať mechanizmus kalkulačných systémov založený na priradovaní hlavne nepriamych nákladov k aktivitám. Na základe prieskumov sa ale zistilo, že takzvaný ABC systém malo implementovaných len okolo 25% podnikov a zvyšok ostal pri tradičných kalkuláciách. Aj po toľkých rokoch ale zostáva faktom, že mnohé podniky stále uprednostňujú tradičné kalkulačné systémy, ktoré sú založené na arbitrárnej alokácii nákladov, pred tými modernými. (Drury, 2012, s. 47-48)

Čo teda podnecuje podniky pri zvolení konkrétnej úrovni sofistikovanosti kalkulačného systému? Ako uvádza Drury (2004, s. 48), odpoveď na túto otázku je plne individuálna, no v zásade by sa malo použiť kritérium „náklady vs. výnosy“. Podľa všeobecného vzorca by sa úroveň sofistikovanosti kalkulačného systému mala zvyšovať až do bodu, kde by sa marginálne náklady rovnali marginálnym výnosom. V praxi je však veľmi ojedinelé, ak má podnik nastavenú úroveň kalkulačného systému vyslovene buď na úrovni len tradičnej alebo modernej metóde. To znamená, že väčšinou je to ich kombinácia a daná úroveň sa nachádza niekde v škále medzi oboma extrémami. Nasledujúci obrázok demonštruje charakteristické znaky tradičných a moderných kalkulačných systémov.



Obr. 3. Úrovne sofistikovanosti kalkulačných systémov. (Drury, 2012, s. 48)

Na základe vhodne nastaveného kalkulačného systému je potom spektrum jeho využitia naozaj široké. Najčastejšie sa využíva ako (Kráľ, 2010, s. 191-192):

- nástroj riadenia hospodárnosti – prostredníctvom analýzy jednotkových nákladov;
- základ pre zobrazenie vzťahov medzi vnútro podnikovými strediskami a ovplyvňovanie zamestnancov tým smerom, aby jednali v súlade s vytýčenými podnikovými cieľmi;
- východisko pre spracovanie rozpočtov nákladov, výnosov a zisku;
- podklad pre rozhodovanie o optimálnej štruktúre a spôsobe zabezpečenia predávaných výkonov;
- nástroj ocenenia stavu a zmeny stavu nedokončenej výroby, polotovarov, hotových výrobkov a iných aktivovaných výkonov

3.3 Všeobecný kalkulačný vzorec

Predmetom kalkulácií je pri tom **kalkulačná jednotka** (*Cost Unit*), ako konkrétny výkon určitého druhu a v určitej mernej jednotke, ku ktorému sa vzťahujú sledované náklady. Na ňu sa ďalej vzťahuje **kalkulačné množstvo** (*Cost Pool*), ako celkový objem nákladov v určitej štruktúre. (Kráľ, 2010, s. 126) Táto štruktúra sa dá vyjadriť historicky unifikovaným kalkulačným vzorcom nasledovne:

Tab. 2. Typový kalkulačný vzorec (Synek, 2011, s. 101)

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame N
4. Výrobná réžia
Σ Vlastné N výroby
5. Správna réžia
Σ Vlastné N výkonu
6. Odbytové N
Σ Úplné vlastné N výkonu
7. Zisk/Strata
Σ Cena výkonu

Jasne z neho vyplýva, že tzv. nákladová cena výkonu je stanovená súčtom nákladov a požadovaného zisku. Tento spôsob však neodzrkadľuje všeobecné potreby trhu, ale len potreby podniku. (Hradecký, Lanča a Šiška, 2008, s. 178-179; Synek, 2011, s. 101)

Vo svojej podstate slúži ako informačná základňa pre kontrolu zisku predávaných výkonov, no v rámci manažérskeho rozhodovania je nie až tak relevantný. To hlavne preto, že až príliš všeobecne syntetizuje nákladové položky, ktoré majú rôzny vzťah k výkonom. Ide hlavne o ostatné priame náklady; výrobnú réžiu; správnu réžiu; a odbytové náklady. Nemenej dôležitým faktom je aj to, že náklady zobrazuje staticky, pri fixnom objeme produkcie a vychádzajúc z minulosti. (Král, 2010, s. 139) Ako reakcie na túto kritiku sa preto v praxi začali vyvíjať a uplatňovať jeho rozlične štruktúrované varianty, ktoré si podnik môže prispôbiť svojim špecifickým podmienkam. Ich účelom je poskytnúť relevantnejší pohľad na náklady a výnosy výkonu pre ďalšie potreby rozhodovacích úloh manažmentu. (Popesko, 2009, s. 58-59) Král (2010, s. 140-143) pokladá za tie najpoužívanejšie napr. retrográdny kalkulačný vzorec; kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné a variabilné náklady; kalkulácie so stupňovitým vrstvením fixných nákladov a kalkulácie relevantných nákladov.

3.4 Druhy kalkulácií

Tak ako si podniky vedia na mieru prispôbiť kalkulačný vzorec, tak si vedia prispôbiť aj druh implementovanej kalkulácie. V súčasnosti je vyvinutých veľké množstvo kalkulačných druhov, no tie základné sú nasledovné (Synek, 2011, s. 115-123):

- **kalkulácie z hľadiska doby zostavovania**
 - predbežné – pred uskutočnením výkonu, činnosti alebo aktivity;
 - výsledné – po uskutočnení výkonu, činnosti alebo aktivity;
- **kalkulácie z hľadiska štruktúry**
 - postupné – zahŕňa nákladovú položku „polotovary vlastnej výroby“;
 - priebežné – nezahŕňa nákladovú položku „polotovary vlastnej výroby“, ale dané náklady sú uvedené v členení podľa položiek kalkulačného vzorca;
- **kalkulácie z hľadiska úplnosti nákladov**
 - úplné/absorpčné – finálnym výkonom sa priradia variabilné a fixné náklady;
 - neúplné/priame – finálnym výkonom sa priradia len variabilné náklady, fixné náklady majú k v výkonom len nepriamy vzťah.

Závislosť nákladov na objeme výkonov a aktivít tvorí základ aj relatívne novým prístupom k ich riadeniu (napr. ABC). Preto sa termín **kalkulácie variabilných nákladov** (*Variable Costing*) chápe výrazne všeobecnejšie – ako aplikovaná metóda riadenia, ktorá vychádza z oddeleného sledovania fixných a variabilných nákladov. (Král et al., 2008, s. 39)

4 TRADIČNÉ KALKULAČNÉ METÓDY

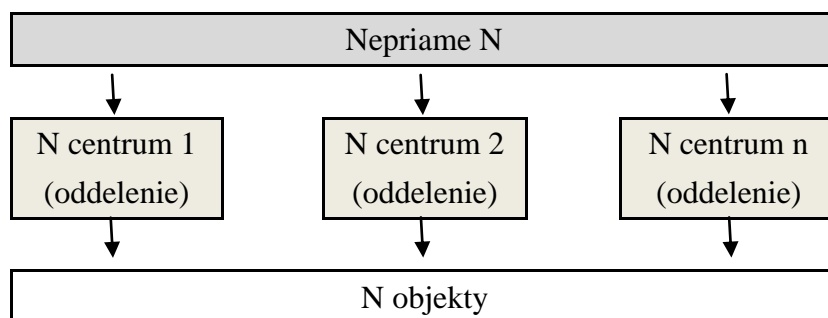
4.1 Podstata tradičných kalkulačných metód

Tradičné kalkulačné metódy rešpektujú základné pravidlá kalkulácií, ktoré boli spomenuté v predošlých kapitolách. Priame náklady alokujú výkonom podľa príčinnej súvislosti. Čo je pre ne špecifické je ale to, že nepriame náklady alokujú výkonom na základe objemu produkcie. Najčastejšie táto alokácie prebieha prostredníctvom jednotiek priamej práce (*Labour Hours*) alebo jednotiek strojových hodín (*Machine Hours*). (Accounting Coach, ©2004-2016) Vo veľkej miere sa spoliehajú na arbitrárnu alokáciu nepriamych nákladov. To ale často krát znamená, že alokačné základne s veľkým objemom produkcie absorbujú oveľa viac nákladov, než skutočne spotrebovali a naopak, tie s malým objemom produkcie absorbujú menej nákladov, než skutočne spotrebovali. (Drury, 2012, 253-256)

4.2 Alokácia nákladov v systéme tradičných kalkulačných metód

Princíp alokácie nákladov v systéme tradičných metód vychádza zo všeobecného procesu alokácie nákladov, ktorý bol popísaný v predošlej kapitole. Podľa viacerých autorov (Drury, 2012, s. 52-56; Hirsch, 2006, s. 73-74) sa skladá z dvoch fáz a to nasledovne:

1. Priradenie všetkých nepriamych nákladov k menšiemu počtu jednotlivých nákladových centier alebo stredísk, najčastejšie podľa podnikových oddelení, čím sa aspoň z časti predíde riziku nepresnej, arbitrárnej alokácie;
2. Priradenie nepriamych nákladov z každého nákladového strediska konkrétnym objektom, ktoré z nich plynú, čo umožní ešte detailnejší rozbor príčinnej súvislosti nákladov s konkrétnymi výkonmi. Väčšinou ale ide len o relatívne malý počet rozvrhových základní/konečných výkonov, ktorým sú dané náklady priradené.



Obr. 4. Ilustrácia dvojfázového procesu alokácie nákladov v systéme tradičných kalkulačných metód. (Drury, 2012, s. 50)

4.3 Metódy kalkulácií

Synek (2011, s. 104-112) definuje metódu kalkulácií ako spôsob stanovenia jednotlivých zložiek nákladov na kalkulačnú jednotku. Daný spôsob hlavne závisí na predmete kalkulácie; na spôsobe pripočítania nákladov k výkonom; a na požiadavky kladené na štruktúru a podrobnosť členenia nákladov. Podľa týchto kritérií sa tradičné kalkulačné metódy členia na dve hlavné skupiny nasledovne (Synek, 2011, s. 104-112; Popesko, 2009, s. 55-95):

4.3.1 Absorpčné kalkulácie

Absorpčné kalkulácie (*Absorption Costing*) sú nazývané aj tzv. zákazkovými kalkuláciami alebo kalkuláciami úplných nákladov prislúchajúcich ku kalkulačnej jednotke. Ich hlavnou myšlienkou je to, že neberú do úvahy rozličný charakter variabilných a fixných nákladov. Variabilné náklady pripočítajú priamo a fixné náklady priradia podľa vopred zvolených rozvrhových základní. Existuje viacero spôsobov ako spomínané fixné náklady priradiť, tie najpoužívanejšie sú ale tieto:

- **kalkulácie delením**
 - prosté – delením celkových nákladov celkovým počtom výkonov;
 - stupňovité – delením nákladov v rámci jednotlivých výrobných fáz počtom výkonov v daných fázach;
 - s pomerovými číslami – delením celkových nákladov súčtom pomerových jednotiek, pri výrobkoch s odlišnými charakteristickými vlastnosťami;
- **kalkulácie prirážkové** – priame náklady sa priamo úmerne priradia jednotke výkonu a nepriame sa zisťujú pomocou zvolenej základne ako prirážka k priamym;
- **kalkulácie v združenej výrobe**
 - zostatkové – odčítanie nákladov vedľajších výrobkov od celkových nákladov, zvyšok sa pokladá za náklady hlavného výrobku;
 - rozpočítacie – celkové náklady sa rozpočítajú na jednotlivé výkony podľa pomerových čísel z množstva získaných výrobkov;
 - kvantitatívneho zaťaženia – celkové náklady sa rozpočítajú na jednotlivé výkony podľa pomerových čísel podľa množstva vstupnej suroviny;
- **kalkulácie rozdielové** – zisťujú rozdiely medzi normou a skutočným nákladom;
 - štandardných (normálových) nákladov – zisťujú rozdiely medzi vopred stanoveným a skutočným nákladom.

4.3.2 Neabsorpčné kalkulácie

Neabsorpčné kalkulácie sú naopak nazývané aj tzv. kalkuláciami variabilných nákladov (*Variable Costing*) a na rozdiel od absorpčných kalkulácií berú do úvahy len príčinne vyvolané variabilné náklady jednotky a fixné náklady považujú za nedeliteľný celok. Dôležitú rolu tu hrá pri tom krycí príspevok (KP) na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku, ako rozdiel jednotkovej ceny a jednotkových variabilných nákladov.

Proces kalkulácie sa začína vyčíslením jednotkového KP, následne sa súčtom KP všetkých výkonov kvantifikuje celkový KP a od danej sumy sa nakoniec odčítajú fixné náklady. Konečný výsledok potom predstavuje hospodársky výsledok podniku.

Spomínaný proces sa uskutočniť s rôznym dôrazom na detail, a to ako:

- **jednostupňové kalkulácie** – KP sú brané súhrnne;
- **viacstupňové kalkulácie** – KP sú rozdelené do samostatných skupín podľa zvolených skupín nákladových objektov.

4.4 Výhody a nevýhody tradičných kalkulačných metód

Napriek tomu, že táto práca vyzdvihuje moderné spôsoby kalkulácií pred tými tradičnými, existuje viacero výhod tradičného modelu. Staněk (2003, s. 74-75) uvádza tieto:

- jednoduchosť, nenáročnosť na vstupné dáta;
- predstavuje relatívne rýchle a zároveň finančne dostupné riešenie;
- model je historicky uznávaný a principiálne prijatý mnohými organizáciami;
- možnosť pridávať organizačné jednotky a sadzby za účelom lepšieho zachytenia procesov a činností.

Na druhej strane je samozrejme potrebné zaujať aj kritický postoj, preto sú ako hlavné nedostatky tradičného modelu uvedené tieto fakty (Staněk, 2003, s. 74):

- poskytuje málo detailné informácie potrebné pre ďalšie riadenie nákladov;
- namiesto zahrnutia celkových nákladov uprednostňuje len variabilné a nezohľadňuje fixné, málo závislé na objeme produkcie;
- tým, že priamo vychádza z pravidiel finančného a daňového účtovníctva, získané informácie nevyhovujú manažérskeho rozhodovaniu, sebvzdelávaniu a zlepšovaniu;
- nedostatočne podporuje strategické rozhodnutia.

5 ACTIVITY BASED COSTING

Pre jednotné chápanie pojmu aktivita je potrebné ho vopred definovať. Aktivity sú v kontexte ABC myslené ako elementárne prvky podnikateľského procesu, ktoré sa dajú vymedziť z hľadiska nákladov vynaložených na ich zaistenie. (Kráľ, 2010, s. 173) Skladajú sa z agregovaných častí činností a úloh; a sú opísané slovesným tvarom. (Drury, 2012, s. 257) Garrison, Noreen a Brewer (2012, s. 273-274) definujú tieto aktivity ako udalosti, ktoré zapríčiňujú spotrebu zdrojov nepriamych nákladov. Ďalej sa členia na päť základných úrovniach, ktoré sa vzťahujú k: jednotke produkcie; výrobnjej dávke; výkon; zákazníkom; a k operatívne mu riadeniu podniku.

5.1 Dôvody pre vznik ABC

Ako už bolo spomenuté na začiatku práce, za posledné desaťročia prešlo podnikateľské prostredie mnohými radikálnymi zmenami. Tieto zmeny sa okrem iného dotkli aj štruktúry nákladov v podniku. Zatiaľ čo v minulosti bol dominantný podiel priamych nákladov, v súčasnosti sa dá pozorovať presne opačný trend – nepriame náklady predstavujú veľké percento z celkových nákladov a je ich relatívne náročné riadiť. Z týchto udalostí vychádza aj fakt, že už od 80. rokov minulého storočia sa podniky pokúšali implementovať systémy riadenia nie len priamych, ale aj nepriamych nákladov založené na princípe procesov, činností a aktivít. Od tejto myšlienky sa odrazili až Cooper a Kaplan, ktorí v 90. rokoch minulého storočia položili teoretické základy pre kalkulácie nákladov podľa aktivít, anglicky tzv. *Activity Based Costing*. (Drury, 2012, s. 254-255)

5.2 Podstata ABC

ABC je kalkulačná metóda, ktorá poskytuje manažérom relevantné informácie týkajúce sa nákladov v podniku s cieľom následného uskutočňovania rozhodnutí. Zvyčajne sa nevyužíva ako náhrada tradičného kalkulačného systému, ale skôr ako jeho doplnok. Tie podniky, ktoré majú metódu ABC implementovanú, majú tým pádom dva kalkulačné systémy. ABC za účelom interného manažérskeho rozhodovania a tradičnú metódu kalkulácií za účelom externého reportovania. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 273)

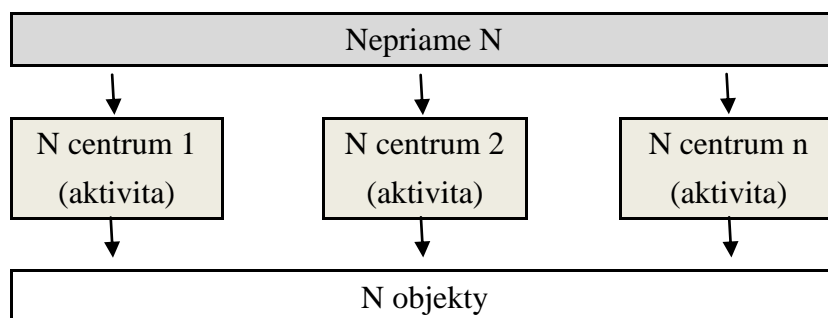
Táto metóda spočíva v tom, že pre alokáciu nákladov k objektom používa meranie skutočných fyzických výkonov jednotlivých vykonaných činností a aktivít. Vzťah nákladov a výkonov reprezentujú skutočné činnosti a aktivity, čím sa eliminuje skresľujúca rozvrhová základňa a zabraňuje sa paušalizácií nákladov. Tento proces vedie k odhaleniu priame-

ho vzťahu vstupných zdrojov s výstupnou aktivitou. Okrem toho, že primárny cieľ ABC je výpočet celkových priamych nákladov výkonov, vďaka svojim charakteristickým znakom slúži aj k optimalizácii podnikových procesov. (Popesko, 2009, s. 100-101)

5.3 Alokácia nákladov v systéme ABC

Alokácia nákladov v rámci metódy ABC takisto vychádza zo všeobecného procesu alokácie a jej dvojfázový postup je nasledovný (Drury, 2012, s. 57-60; Edmonds, 2006, s. 233-234; Hirsch, 2006, 73-74)

1. Priradenie všetkých nepriamych nákladov k väčšiemu počtu nákladových stredísk činností a aktivít na základe príčinnej súvislosti;
2. Priradenie nepriamych nákladov z každého nákladového centra aktivít nákladovým objektom pomocou základní súvisiacich buď s objemom alebo s danou aktivitou. A tým že ABC využíva omnoho viacej rozvrhových základní na princípe vzťahu príčiny a následku než tradičné systémy, o to viac je presnejšia a spoľahlivejšia.



Obr. 5. Ilustrácia dvojfázového procesu alokácie nákladov v systéme kalkulačných metód ABC. (Drury, 2012, s. 50)

5.4 Etapy tvorby a implementácie systému ABC

Proces aplikácie metódy ABC nie je odborníkmi fixne stanovený, pretože každý podnik si ho musí „ušiť na mieru“ a prispôbiť svojim podmienkam. V zásade však obsahuje niekoľko základných krokov, ktoré ale nemusia byť striktné dodržané v uvedenom poradí.

1. Iniciácia ABC

V prípade, že je podnik schopný definovať dôvody pre vytvorenie a implementáciu systému ABC, je v prvom rade potrebná dôkladná analýza súčasnej situácie v podniku. Takisto by malo na začiatku padnúť rozhodnutie, či sa bude jednať o strategický, operatívny alebo

len tzv. pilotný model. (Popesko, 2009, s. 157-160) Pred začiatkom samotného procesu mnohí autori (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 277; Horngren, Datar a Rajan, 2014, s.190) zdôrazňujú niekoľko základných **behaviorálnych predpokladov** úspešnej implementácie ABC:

- Silná podpora top manažmentu – vedenie podniku musí ísť príkladom všetkým zamestnancom, motivovať ich k pozitívnej zmene;
- Multidisciplinárny prístup – spolupráca manažérov naprieč celému hodnototvornému reťazcu je nevyhnutným predpokladom pre dosiahnutie potrebnej úrovni expertízy, dôveryhodnosti a vedenia projektu implementácie ABC;
- Vzdelávanie zamestnancov – manažéri by mali šíriť informácie o ABC naprieč celému podniku, aby získali potrebné pochopenie a podporu zamestnancov; a zároveň aby zamestnanci mohli využiť tieto vedomosti na kultiváciu ABC;
- Odmeňovanie na základe princípov ABC – informácie získane pomocou ABC by sa mali bezprostredne využiť aj v systéme hodnotenia a odmeňovania, v opačnom prípade by mohli zamestnanci nadobudnúť pocit apatie voči implementácií ABC.

2. Úprava dát finančného účtovníctva

Ako už bolo spomenuté, extrahovanie relevantných informácií z finančných výkazov je nevyhnutnou súčasťou moderných metód kalkulácií nákladov. Absencia takýchto úprav dát vytvára riziko, že do modelu ABC nebudú prepustené skutočné náklady odpovedajúce aktivitám a že manažéri by v nasledujúcich rozhodovacích procesoch vychádzali z deformovaných podkladov. V prvom rade je nutné **eliminovať** špecifické účtovné náklady, ktoré nesúvisia so skutočne vykonanými aktivitami. Ide napr. o kurzové rozdiely, inventarizačné a cenové rozdiely; opravné položky; dary; pokuty a penále. Ďalej je treba **upraviť** rozdiel nákladov, ktoré sú evidované rozlične vo finančnom, prípadne daňovom účtovníctve, a rozlične v manažérskom. Sú to napr. odpisy, ktoré sa potom vyjadrujú ako kalkulačné odpisy; alebo úroky, ktoré sú potom kvantifikované ako kalkulačné úroky. Nakoniec je treba **zahrnúť** náklady, ktoré vo finančnom účtovníctve nie sú evidované, ale z manažérskeho hľadiska sa dajú finančne kvantifikovať. Konkrétne sa jedná hlavne o oportunitné náklady a náklady kalkulačného členenia. (Popesko, 2009, s. 113-116)

3. Identifikácia aktivít

Definícia štruktúry aktivít v podniku predstavuje základnú bázu pre vytvorenie a aplikáciu systému ABC. Samotná identifikácia aktivít je zdĺhavý a náročný proces, a vyžaduje si

veľkú pozornosť. Najbežnejšia metodológia je preto dopytovanie zamestnancov. **Aktivity** je najjednoduchšie identifikovať a analyzovať na základe štruktúrneho rozdelenia. Môže to byť napríklad z pohľadu organizačnej štruktúry, pracoviska alebo osobných nákladov. Efektívne je tiež rozčleniť ich do niekoľkých príbuzných skupín podľa toho, ktorej podnikovej oblasti a úrovne sa aktivity týkajú. Samozrejme, veľmi dôležité je stanoviť optimálny počet aktivít. Nedávne štúdie dokazujú, že priemerne sa v metóde ABC aplikuje 20 až 30 nákladových stredísk. Ich konečný počet by však mal byť taký, kde by systém poskytoval dostatočne presné informácie pri minimálnych nákladoch. (Drury, 2012, s. 258; Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 279-280; Popesko, 2009, s. 116-121)

4. Determinácia nákladových objektov

Síce sú náklady priradené k nákladovým objektom, čiže aktivitám, až na konci procesu implementácie ABC, no na začiatku je dôležité mať predstavu aspoň o ich základnej štruktúre. Ako už bolo viac krát spomenuté, **nákladový objekt** je predmet spotreby aktivít. Vždy je potrebné ho správne definovať, pretože má tendenciu sa počas toku v hodnotovom reťazci meniť. (Popesko, 2009, s. 121-122) Na dosiahnutie maximálnej presnosti by mal byť teda medzi nákladovým objektom a výkonom čo najvyšší stupeň korelácie. (Weygandt, Kimmel a Kieso, 2015, s. 108)

5. Priradenie nepriamych nákladov k nákladovým strediskám aktivít

Tento krok je považovaný za prvú fázu alokačného procesu a jeho cieľom je kvantifikácia nákladov vyvolaných vykonávaním jednotlivých aktivít. (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 280-281) Vymedzením výšky nákladov sa tak dá získať prirodzenejší pohľad na to, ktoré zdroje sú spotrebované ktorým aktivitami. Používateľom týchto manažérskych informácií to okrem iného umožňuje zamyslieť sa nad skutočnou efektivitou vykonávaných činností v podniku. Existuje preto veľa rôznych metód, pomocou ktorých sa dajú náklady extrahované z finančného účtovníctva priradiť jednotlivým aktivitám. Hlavným nástrojom je tzv. **matica nákladov aktivít** (*Activity-Cost Matrix*), ktorá prehľadne zobrazuje všetky väzby medzi nákladovými druhmi a aktivitami; a takisto slúži aj ako nástroj pre spätnú analýzu nákladov vykonávaných aktivít. Ako doplnkové nástroje slúžia rôzne ďalšie **matice založené na vzťahových veličinách**. (Popesko, 2009, s. 124-129)

6. Kalkulácia jednotkových nákladov aktivít

Tento krok je predovšetkým zameraný na **analýzu aktivít**; ktoré sa prostredníctvom stanovenia vzťahových veličín, ktoré udávajú pohľad, ako spravodlivo rozdeliť nepriame nákla-

dy; a pomocou dostupných informácií miery výkonu aktivít; ďalej rozkalkulujú na jednotkové náklady. Tie okrem ďalšieho využitia v procese implementácie ABC môžu slúžiť aj ako nástroj pre posúdenie efektivity výkonov alebo pre benchmarking. Po priradení nákladov podporných aktivít tým primárnym sa potom dajú vyčísliť celkové náklady aktivít. (Popesko, 2009, s. 128-142)

7. Priradenie nákladov aktivít k nákladovým objektom

Záverečným krokom tvorby systému ABC, takisto považovaným za druhú fázu, je kvantifikácia množstva spotrebovaných jednotiek jednotlivých aktivít definovanými nákladovými objektmi. K tomu slúži tzv. **účet aktivít** (*Bill of Activities*), ktorý vykazuje, koľko jednotiek určitej aktivity daný nákladový objekt spotreboval a demonštruje detailnú analýzu príčin vzniku nepriamych nákladov. (Popesko, 2009, s. 142-149)

8. Manažérsky reporting

Výstupné informácie z kalkulačnej metódy ABC majú oveľa širšie spektrum využitia než je to u tradičných kalkulačných metódy. Umožňujú analyzovať rôzne oblasti podnikovej činnosti ako z pohľadu hodnotovej, tak aj naturálnej stránky. Primárny účel je samozrejme **kvantifikácia a analýza nákladov** skúmaného objektu, čiže aktivít. Ďalej sa dá využiť napr. na meranie výkonu daných aktivít; na analýzu ziskovosti zákazníkov; na komplexnú multidimenzionálnu analýzu; alebo na predikciu a modelovanie možných scenárov. (Popesko, 2009, s. 150-155)

5.5 Výhody a nevýhody ABC

Na základe viacerých faktov spomenutých v procese implementácie ABC vyplýva, že jej prítomnosť v podniku prináša mnohé benefity (Kráľ, 2010, s. 178-184, s. 578-582; Smith, 2005, s. 114; Weygandt, Kimmel a Kieso, 2015, s. 111-115):

- precízna kalkulácia výkonov prostredníctvom veľkého počtu nákladových stredísk;
- zvýšená kontrola nad nepriamymi nákladmi – možnosť rozlíšenia aktivít s pridanou hodnotou pre zákazníka (VA) a bez pridanej hodnoty (N-VA);
- možnosť riadenia produktového portfólia na základe informácií o nákladoch;
- vytvorenie detailnej informačnej bázy pre ABC a ďalšie moderné metódy riadenia nákladov, ako napr. Benchmarking, ABB, TBM, TQM, VBM, ZBB;
- zdokonalenie manažérského rozhodovania a ABM;
- veľký potenciál využitia v podnikoch so širokým portfóliom výkonov.

Z objektivného hľadiska predstavuje implementácia a prevádzka ABC náročný a zdĺhavý projekt a vyžaduje si veľké množstvo zdrojov. Tie najtypickejšie sú preň (Garrison, Noreen a Brewer, 2012, s. 297; Král, 2010, s. 181; Smith, 2005, s. 114):

- finančná náročnosť – hlavne na interné a externé ľudské zdroje počas procesu získavania a spracovania všetkých potrebných dát;
- časová náročnosť – výsledky ABC sú viditeľné až po kompletnej implementácii;
- náročnosť získavanie potrebných dát a ich následnú interpretáciu;
- veľká systémová odlišnosť od tradičných kalkulačných metód a finančného účtovníctva môže pôsobiť užívateľom informácií ABC nejasne a mätúco;
- nevyhnutná podpora ľudské faktora - v prípade nedostatočnej podpory top manažmentu a ostatných zainteresovaných strán je fungovanie ABC veľmi problematické.

6 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Teoretická časť tejto práce je postavená na literárnej rešerši dostupných informačných zdrojov týkajúcich sa riadenia nákladov v podniku s dôrazom na kalkulačnú metódu ABC. Je rozdelená na 5 kapitol postupne podľa toho, aby čitateľovi priblížila túto problematiku v logickom slede. Obsahuje 5 obrázkov a 2 tabuľky, ktoré pomáhajú vizuálne demonštrovať riešenú tematiku.

Na úvod prvej kapitoly je opísané súčasné podnikateľské prostredie a potreba riadiť informácie z neho plynúce. Ďalšia časť je bližšie venovaná účtovníctvu, ako zdroju informácií pre manažérske rozhodovanie. Opisuje jeho viaceré koncepty a objektívne porovnáva ich charakteristické znaky.

Druhá kapitola je zameraná na definíciu nákladov z viacerých uhlov pohľadu. Zachytáva ich systematické členenie podľa určitých konkrétnych vlastností. Zároveň ale poukazuje na rôzne väzby medzi jednotlivými členeniami a zdôrazňuje, že kvôli zachovaniu objektivity manažérskeho rozhodovania je nevyhnutné, aby si rozhodovateľ zachoval interdisciplinárny pohľad medzi spomínanými členeniami nákladov.

V ďalšej kapitole je podrobne rozobratá problematika manažérskeho hodnotového riadenia podniku prostredníctvom kalkulácií nákladov. Najprv je objasnená alokácia nákladov. Následne sú uvedené všeobecné princípy a metódy kalkulácie nákladov, z ktorých sa plynule prechádza ku ďalším kapitolám venovaným kalkulačným systémom.

Štvrtá kapitola v skratke opisuje tradičné kalkulačné systémy a ich základné metódy, ako východisko moderných spôsobov kalkulácií nákladov.

Záverečná kapitola sa teda zaoberá konceptom moderného kalkulačného systému Activity Based Costing (ABC). Zdôvodňuje príčiny jeho vzniku, historický vývoj, hlavnú podstatu a etapy jeho tvorby a implementácie. Na záver kriticky zhŕňa jeho výhody, nevýhody, prednosti a obmedzenia; čím poskytuje relevantnú bázu teoretických informácií ako východisko pre projekt implementácie ABC vo vybranej spoločnosti.

II. PRAKTICKÁ ČASŤ

7 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI

Vybraná spoločnosť prešla od svojho vzniku viacerými právnymi formami. Do Obchodného registra ČR bola prvý krát v roku 2010 zapísaná ako spoločnosť s ručením obmedzeným, ale od 1.1. 2015 už pôsobí ako akciová spoločnosť.

Jej ekonomické činnosti sú podľa štatistickej klasifikácie CZ-NACE klasifikované ako:

- 461: Sprostredkovanie veľkoobchodu a veľkoobchod v zastúpení;
- 471: Maloobchod v nešpecializovaných predajniach;
- 620: Činnosti v oblasti informačných technológií;
- 731: Reklamné činnosti;
- 743: Prekladateľské a tlmočnicke činnosti.

V nadväznosti na oficiálne kategorizovanie ekonomickej činnosti spoločnosti, jej reálna činnosť predstavuje vývoj, predaj a poskytovanie služieb spojených s hlavným, nehmotným produktom spoločnosti – prekladateľským softvérom, resp. nástrojom zefektívňujúcim prekladateľský proces a manažment prekladov. V praxi sa tento druh prekladateľského nástroja označuje ako CAT a spoločnosť ho prevádzkuje online na princípe Cloudu, bez akéhokoľvek hmotného vyhotovenia.

7.1 História

Spoločnosť bola založená v roku 2010, ale so svojou prvou beta verziou vstúpila na trh v roku 2011. Hoci investície a počet zamestnancov neustále rástli, až v roku 2013 sa spoločnosť stala ziskovou a od vtedy sa jej trhovú pozíciu, celkové príjmy a takisto výdavky prudko zvyšujú. Podrobnejší vývoj je možné vidieť v nasledujúcej tabuľke, ktorá reprezentuje dlhodobý vývoj trendu počtu zamestnancov a výsledky hospodárenia naprieč doterajšej históriou spoločnosti.

Tab. 3. Vývoj počtu zamestnancov, výnosov, nákladov a výsledkov hospodárenia v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Počet zamestnancov	3	6	8	8	15	25
Výnosy	430	649	2 325	10 089	19 594	X
Náklady	435	1 591	2 765	8 925	19 500	X
VH	-5	-942	-440	1 164	94	X

V roku už 2016 zamestnáva viac ako 30 ľudí po celom svete a v expanzii chce naďalej rapídne pokračovať. Počas nasledujúcich pár rokov tak plánuje nasledovať svoju víziu stať sa lídrom v oblasti vývoja prekladateľských technológií na princípe virtuálneho úložiska, tzv. Cloudu, no nebráni sa myšlienke diverzifikovať svoje portfólio aj o iné produkty a služby v oblasti prekladateľských technológií a lokalizácie.

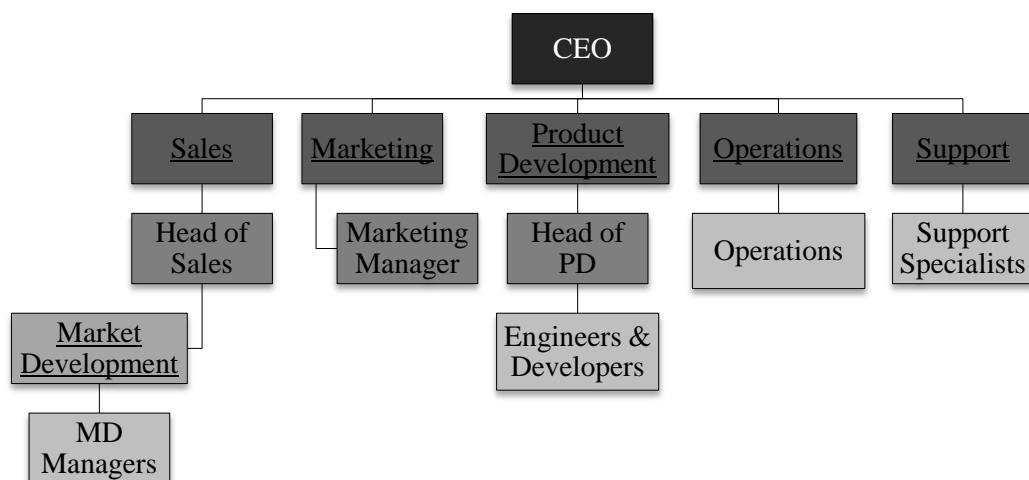
7.2 Organizačné členenie

Napriek tomu, že spoločnosť je mladá a patrí do kategórie malých a stredných podnikov, je v nej badať relatívne hierarchickú organizačnú štruktúru. Na čele spoločnosti stojí CEO, ktorý rozhoduje o strategických otázkach podniku. Operatívne rozhodovanie naopak deleguje vedúcim jednotlivých oddelení, no v niektorých prípadoch aj tie podliehajú jeho dodatočnému schváleniu.

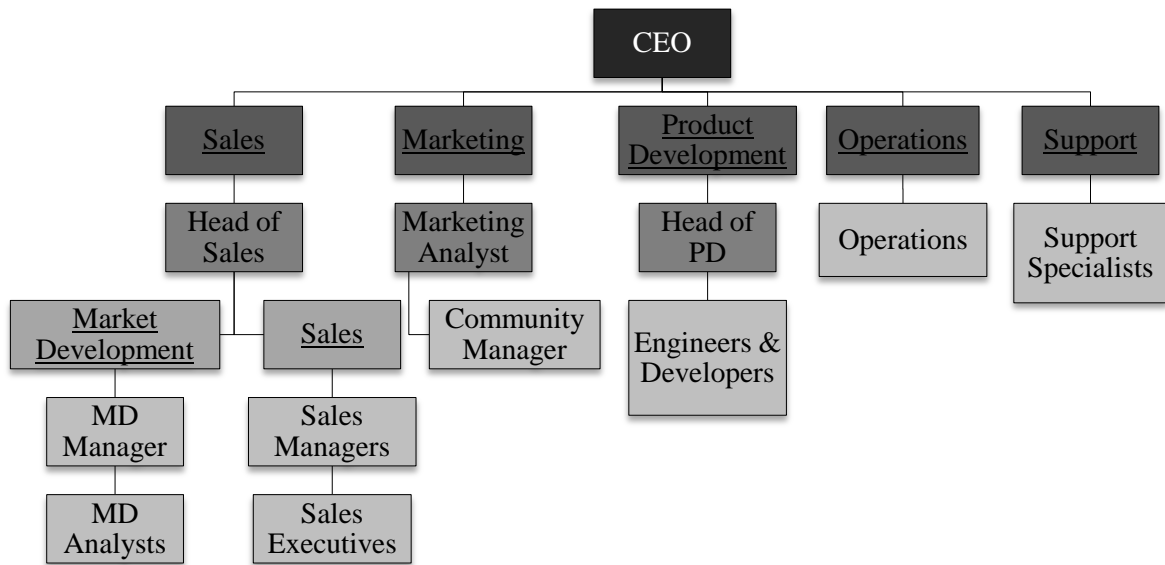
Osobitné oddelenia medzi sebou úzko spolupracujú, čo umožňuje všetkým zamestnancom mať komplexný prehľad o dianí v podniku. Informácie si väčšinou predávajú na pravidelných poradách, pri čom vďaka priateľskému prostrediu a blízkym medziľudským vzťahom nie je problém diskutovať akékoľvek otázky aj spontánne a operatívne.

Podrobný organigram ľudských zdrojov nabral formu ucelenej štruktúry hlavne od roku 2014, kedy stúpol počet zamestnancov nad 15. Zároveň s rastom spoločnosti totiž začala vznikať potreba vytvoriť prehľadný koncept personálnej organizácie. A hoci vyzerá daná štruktúra na pohľad veľmi hierarchicky, opak je pravdou a v skutočnosti panuje medzi jednotlivými zamestnancami veľmi neformálna atmosféra.

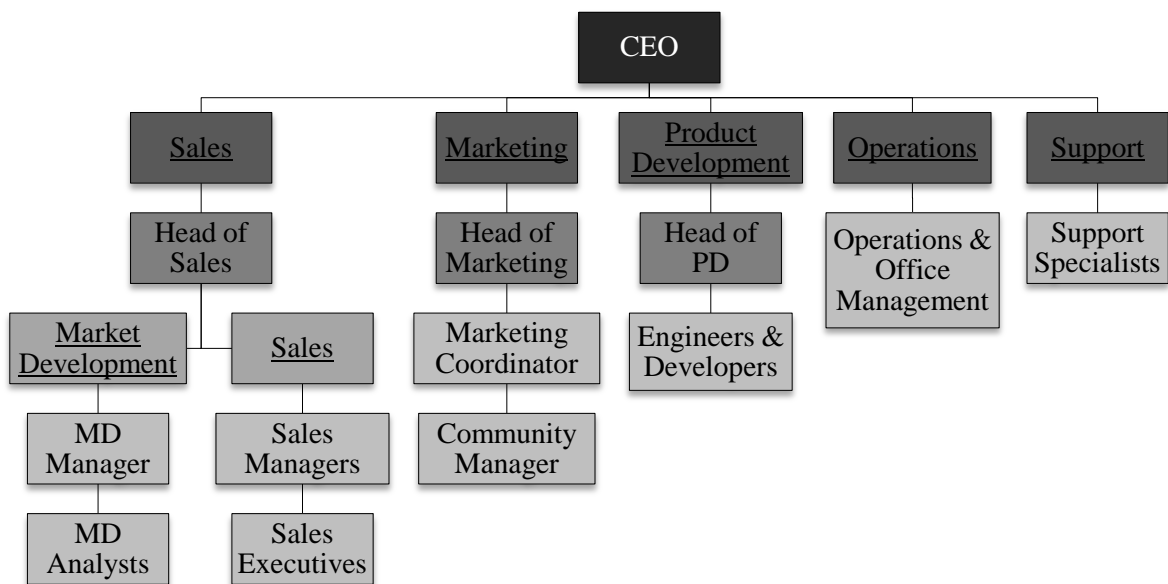
Nasledujúce grafy ponúkajú prehľad rastu štruktúry počas rokov 2014 -2016.



Obr. 6. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2014. (Vlastné spracovanie)



Obr. 7. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2015. (Vlastné spracovanie)



Obr. 8. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2016. (Vlastné spracovanie)

7.3 Podnikateľský model

Podnikateľský model vybranej spoločnosti je od samotného začiatku stanovený ako tzv. freemium. To znamená, že samotný softvér, resp. nástroj, je pre užívateľov bezplatný a voľne prístupný. Takáto stratégia je zvolená hlavne za účelom podpory organickej trhovej expanzie.

V základnej, bezplatnej verzii však obsahuje len obmedzené množstvo funkcionalít, čo svojím spôsobom podnecuje zákazníka na obstaranie platenej verzie. Ak sa teda užívateľ

rozhodne si zaobstarat vyššiu, platenú verziu, spoločnosť sa k nemu stavia o to liberálnejšie a poskytne mu ju na prvých 30 dní bezplatne. Takto má užívateľ možnosť sa s produktom bližšie zoznámiť a ako sa aj v praxi osvedčilo, následne si vyššiu verziu zaobstarat.

7.4 Produktové portfólio

Primárna činnosť spoločnosti je vývoj, predaj a poskytovanie služieb spojených s hlavným produktom spoločnosti – prekladateľským softvérom, resp. nástrojom, ktorý zefektívňuje prekladateľský proces a manažment prekladov. Jeho rôznorodé vlastnosti a edície sú priblížené v ďalších podkapitolách.

7.4.1 Vlastnosti produktu

Daný softvér, resp. nástroj, pokrýva celé elektronické prekladateľské prostredie, ktoré je označované ako CAT. Komplexne funguje na princípe Cloudu, čím svojim používateľom umožňuje mať prístup k dátam zo svojho elektronického zariadenia kdekoľvek a kedykoľvek. Jeho konkurenčnou výhodou je široká funkcionálnosť pri zachovaní maximálneho užívateľského komfortu a jednoduchosti.

Z konkrétneho pohľadu pokrýva tieto tri kľúčové oblasti:

- Prekladateľský manažment – umožňuje projektovým manažérom mať pod automatizovanou kontrolou celý proces prekladateľskej činnosti lingvistov a ďalej ho optimalizovať a zvyšovať jeho efektivitu;
- Prekladateľské prostredie – CAT nástroj danej spoločnosti je svojim užívateľom dostupný v dvoch prevedeniach a to ako webový editor alebo desktopový editor, pričom sú obe varianty bezprostredne naviazané na Cloud;
- Prekladateľská analytika – v reálnom čase pomáha analyzovať celý prekladateľský proces (formáty súborov, objemy a kvalitu prekladov, čiastkové a celkové náklady) a tým umožňuje mať nad ním plnú kontrolu. Dáta sa dajú samozrejme analyzovať priamo v Cloude, exportovať alebo je možné ich integrovať s inými softvérmi prostredníctvom aplikačného rozhrania API.

7.4.2 Edície produktu

Samotný produkt existuje vo viacerých edíciách v závislosti od toho, pre akú cieľovú skupinu zákazníkov je určený. Každá zo skupín zákazníkov má totiž iné potreby a tomu je

prispôsobená aj funkcionálna danej edície. V súčasnosti ponúka spoločnosť 7 edícií, pričom edície Freelancer, Start a Ultimate sú vyhotovené v dvoch verziách pre dve rôzne kategórie zákazníkov, ktoré sú však popísané až v rámci trhového postavenia spoločnosti.

Základné informácie o edíciách sú nasledovné:

- **Personal**
 - bezplatná a licencia na ňu je časovo neobmedzená;
 - funkcionálna zahŕňa základné prvky;
 - ideálna pre občasné preklady jediného lingvistu.
- **Freelancer**
 - dostupná za symbolický poplatok a jej licencia je mesačná;
 - ponúka možnosť tvorenia prekladateľských projektov a s nimi spojenú rozšírenejšiu funkcionálnu;
 - ideálna pre skupinu freelancerov – s minimálne 1 administrátorom, projektovými manažérmi a lingvistami.
- **Start**
 - platená a jej licencia je mesačná;
 - zahŕňa o niečo viac funkcionálnu než predošlé dve edície, vrátane technickej podpory spoločnosti;
 - ideálna pre prekladateľské agentúry a spoločnosti, ktoré majú menší počet prekladateľských tímov a projekty len s jednoduchým, niekoľko krokovým procesom.
- **Team**
 - platená a jej licencia je mesačná;
 - jej funkcionality pokrývajú takmer celý prekladateľský proces;
 - najpopulárnejšia a najviac využívaná edícia, ktorá podporuje tok práce naprieč viacerým projektom a medzi viacerými užívateľmi.
- **Ultimate**
 - platená a jej licencia je mesačná;
 - zahŕňa všetky funkcionality, ktoré daná spoločnosť ponúka, vrátane exkluzívnej zákaznickej podpory;
 - ideálna pre veľké prekladateľské agentúry a spoločnosti s veľkým počtom prekladateľských manažérov, tímov a projektov so zložitým procesom.

- **Academic**
 - bezplatná a jej licencia je platná 1 kalendárny rok s možnosťou ďalšej prolongácie;
 - rozsah funkcionalít zodpovedá edícií Team;
 - určená vyslovene pre akademické inštitúcie vyučujúce prekladateľstvo.
- **Developer**
 - bezplatná a licencia na ňu je časovo neobmedzená;
 - rozsah funkcionalít je operatívne prednastavený pre potreby vývoju a testovaniu softvéru a jeho aplikačného rozhrania API.

7.5 Trhové postavenie

Odvetvie prekladateľstva a lokalizácie je v súčasnosti nie veľmi verejne populárne a rozšírené. Aj napriek tomu však spoločnosť dokázala celosvetovo rýchlo expandovať, čomu svedčí aj podrobnejšie geografické pôsobenie spoločnosti popísané v nasledujúcej podkapitole. Ako je ďalej uvedené, zároveň má spoločnosť veľmi špecifické skupiny zákazníkov a aj navzdory rýchlo rastúcej konkurencie ich dokáže získavať stále viac a viac.

Čo sa týka **geografického postavenia**, spoločnosť je založená v Českej republike a jej vedenie tam stále sídli, no vďaka jej širokej personálnej diverzifikácii pôsobí celosvetovo. Zamestnanci obchodného oddelenia pokrývajú takmer všetky svetové regióny, aby bol produkt čo najviac lokalizovaný a vedel sa prispôbiť špecifickým požiadavkám svojich zákazníkov. V roku 2015 bolo oficiálne otvorené špecializované pracovisko až v Japonsku. Geografické rozmiestnenie zákazníkov by sa dalo v roku 2016 percentuálne vyjadriť ako 15% v Severnej a Južnej Amerike, 70% v Európe a 15% v Ázii.

Kľúčoví **zákazníci** sú rozdelení do troch základných skupín:

- Prekladatelia (*Translators*) – tento zákaznícky segment pokrýva ako laických prekladateľov, ktorí využívajú hlavne základnú edíciu Personal na občasné preklady; tak aj profesionálnych prekladateľov na voľnej nohe, ktorí najčastejšie využívajú edíciu Freelancer na spoluprácu s ostatnými prekladateľmi vo svojej komunite. Hoci kvôli cenovej politike spomínaných dvoch edícií prináša tento segment len veľmi malé percento z celkových príjmov, predstavuje významné percento zákazníkov.
- Agentúry poskytujúce prekladateľské a jazykovo zamerané služby (*LSPs*) – tvoria hlavný zákaznícky segment spoločnosti. Podľa veľkosti každej agentúry a počtu

projektových manažérov sa využívajú hlavne edície Start, Team a Ultimate. V rámci každej edície potom môžu využívať všetky komponenty, čiže Cloud, webový editor a offline editor.

- Spoločnosti využívajúce prekladateľské služby (*Translation Buyers*) – v tomto slova zmysle sa myslia bežné podniky, ktoré pôsobia medzinárodne, operujú multilinguálne a svoje produkty a služby chcú lokalizovať. Takéto podniky si preklady zabezpečujú buď sami v rámci svojich špecializovaných interných oddelení alebo na to využívajú externých partnerov. V oboch prípadoch potom podľa personálnych alebo kvalitatívnych potrieb využívajú edície Start, Team alebo Ultimate.
- Akademické inštitúcie (*Academics*) – v rámci strategickej expanzie ponúka spoločnosť jednu zo svojich edícií aj akademickým inštitúciám a to po splnení niekoľkých promočných podmienkach úplne bezplatne. Tým, že by sa softvér využíval už počas výuky prekladateľských kurzov sa spoločnosť snaží získať budúcich zákazníkov. Predpokladá totiž, že ak si študenti zvyknú na tento konkrétny prekladateľský nástroj, tak aj potom čo ukončia štúdium a zamestnajú sa ako profesionálni prekladatelia, budú pokračovať v jeho používaní a nesiahnu po produkte konkurencie.

V porovnaní s inými odvetviami je toto spomínané odvetvie pomerne malé a úzko špecializované. Podľa odborných odhadov a analýz je na území Českej republiky obzvlášť perspektívne a má značný potenciál. Na druhej strane ale vďaka silnému tlaku na technologické a informačné inovácie podlieha tlaku rýchleho morálne opotrebenia. Aj navzdory tomu tu však existuje silná **konkurencia** v podobe malých aj veľkých, národných aj zahraničných podnikov.

8 ANALÝZA EKONOMICKEJ SITUÁCIE V SPOLOČNOSTI

V nasledujúcej kapitole sú postupne analyzované a interpretované súvahy a výkazy ziskov a strát, v ktorých sú zachytené najdôležitejšie finančné hodnoty spoločnosti. Z týchto finančných dokumentov je pomocou kľúčových ukazovateľov výkonnosti rozobratá finančná analýza spoločnosti. Na záver sa plynule prechádza na detailnejšiu analýzu jednej z ich častí, t.j. na analýzu nákladov, ktorá je prostredníctvom rozboru ich rôznych členení.

Zároveň je nutné v tomto bode poznamenať, že z dôvodu dostupnosti dát je primárne analyzované časové obdobie počas rokov 2010-2014.

V niektorých prípadoch dostupné aj informácie z rokov 2015 a 2016. Vzhľadom na časové rozmedzie vypracovania práce a uzávierku účtovných výkazov majú tieto dáta len väčšinou len interný, neoficiálny charakter. Pokiaľ v texte nie je uvedené inak, majú len informatívny účel.

8.1 Analýza finančných výkazov a finančných ukazovateľov

Počas celej doby pôsobenia spoločnosti sa jej štruktúra neustále menila. Tým sa nemyslí žiadny konkrétny aspekt, ale celkový multidimenzionálny charakter jej majetku a záväzkov, rovnako ako výnosov a nákladov. Ich vývoj a štruktúrovaný rozbor je premietnutý v nasledujúcich tabuľkách, ktoré korešponduje s oficiálnymi finančnými výkazmi za jednotlivé roky uvedenými vo Verejnom registri Ministerstva spravodlivosti Českej republiky. Identická štruktúra aktív, pasív, výnosov a nákladov obohatená o vertikálnu, resp. horizontálnu analýzu je dostupná ako príloha P I a P III, resp. P II a P IV.

8.1.1 Analýza súvah

Vďaka tomu, že spoločnosť pôsobí na trhu len relatívne krátku dobu, navyše vo veľmi špecifickom priemysle, má relatívne jednoduchú majetkovo-záväzkovú štruktúru. Predmetom nasledujúcej analýzy bude rôznorodosť vertikálnej a horizontálnej štruktúry aktív a pasív spoločnosti, ktorú reprezentuje súvaha, resp. súbor súvah naprieč celej dĺžke skúmaného obdobia. Síce sa v tabuľke dá pozorovať niekoľko trendov, no v nasledujúcom rozbere aktív a pasív je pre väčšiu konzistentnosť dát analyzovaný každý rok samostatne.

Tab. 4. Súvahy spoločnosti v tis. Kč k 31.12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)

	2010	2011	2012	2013	2014
AKTÍVA CELKOM	580	1 113	1 031	5 015	8 713
Σ Dlhodobý majetok	0	0	0	0	628
Dlhodobý hmotný majetok	0	0	0	0	628
Σ Obežné aktíva	572	1 088	1 028	4 487	7 291
Krátkodobé pohľadávky	348	909	386	189	210
Krátkodobý finančný majetok	224	179	642	4 298	7 081
Σ Ostatné aktíva	8	25	3	528	794
Časové rozlíšenie	8	25	3	528	794
PASÍVA CELKOM	580	1 113	1 031	5 015	8 713
Σ Vlastný kapitál	195	-747	-1 187	-22	72
Základný kapitál	200	200	200	200	200
VH minulých rokov		-5	-947	-1 386	-222
VH bežného účtovného obdobia	-5	-942	-440	1 164	94
Σ Cudzíe zdroje	325	1 853	2 016	3 895	4 798
Dlhodobé záväzky	200	1 600	1 808	3 162	2 600
Krátkodobé záväzky	125	253	208	733	1 629
Bankové úvery a výpomoci	0	0	0	0	569
Σ Ostatné pasíva	60	7	202	1 142	3 843
Časové rozlíšenie	60	7	202	1 142	3 843

Najstabilnejší trend sa dá pozorovať vo zvyšujúcej sa celkovej hodnote aktív a pasív, pričom základný kapitál sa po celú dobu navyšoval rovnomerne o 200 000 Kč. Okrem týchto faktov, v danom období vykázané hodnoty nepodliehajú žiadnemu inému viditeľnému trendu.

Ako už bolo spomenuté, spoločnosť vznikla za základe iniciatívy troch zakladajúcich členov v roku **2010**, hoci v tomto období ešte nepôsobila na trhu. Celkový majetok predstavoval 580 000 Kč, pričom až vyše 98% z neho pripadal na krátkodobé pohľadávky a krátkodobý finančný majetok. Kapitálové zdroje boli tvorené z jednej tretiny základným kapitálom a zvyšok pripadal na cudzie zdroje a ostatné pasíva. Na konci účtovného obdobia bola pred zdanením vykázaná mierna strata vo výške 5 000 Kč.

O rok na to, v roku **2011** začala spoločnosť investovať do svojho rastu a vstúpila na trh. To si pochopiteľne vyžiadalo zvýšenie majetku a zároveň zvýšenie kapitálu na 1 113 000 Kč. Na jednej strane spoločnosti stúpili krátkodobé pohľadávky až o 161% na 909 000 Kč, pričom zo štruktúrneho hľadiska pripadalo na obežné aktíva opäť takmer 98% z celkového

majetku; ale na druhej strane jej aj rapídne stúpili dlhodobé záväzky o 700% na 1 600 000 Kč. Na konci účtovného obdobia sa strata spoločnosti prehĺbila až na 942 000 Kč.

Napriek zvýšeniu celkových tržieb z predaja produktu sa v roku **2012** spoločnosti znížil celkový majetok o 7,31%. V majetkovej štruktúre ale bola zachytená aj výraznejšia zmena, a to hlavne v rámci krátkodobého majetku. Zo spomínaných zvýšených výkonov nastal prílev krátkodobých finančných prostriedkov až o 258,66% v porovnaní s predošlým rokom. A hoci boli dlhodobé záväzky ešte vyššie než v roku 2011, spoločnosti sa vďaka vyšším tržbám podarilo znížiť stratu z minulých rokov o 53,29% na 440 000 Kč.

Výsledky technologických a majetkových investícií sa radikálne prejavili až v roku **2013**, kedy sa pri nezmenenom personálnom obsadení zvýšili výkony až o vyše 400%. Tento nárast sa prejavil hlavne v objeme krátkodobého finančného majetku, ktorý sa medziročne zvýšil až o takmer 570% na 4 298 000 Kč a tvoril tak zrazu až viac než 85% obežných aktív. A síce sa dlhodobé záväzky opäť medziročne zvýšili takmer dvojnásobne, spoločnosť dokázala pokryť trojročnú stratu a na konci bežného účtovného obdobia už vykazovala zisk vo výške 1 164 000 Kč.

Rok **2014** bol pre spoločnosť veľmi významný. Nielen že technologicky, trhovo a personálne expandovala, ale dokázala sa dostať do čiernych čísel a ďalej už neniesla žiadnu stratu. Takisto v tento rok prvýkrát zaradila medzi svoje aktíva aj dlhodobý majetok v podobne osobného vozidla. Napriek tomu sa ale celková štruktúra aktív príliš nezmenila a krátkodobý finančný majetok vo výške 7 081 000 Kč tvoril majoritný podiel 81,27%. Na druhej už ale pasíva z veľkej časti nepredstavovali len cudzie zdroje s vtedajším podielom 55,07%. Takmer rovnaký podiel začalo tvoriť aj časové rozlíšenie budúcich období v celkovej hodnote 3 843 000 Kč. V dôsledku vysokých záväzkov mala ale spoločnosť na konci účtovného obdobia o takmer 92% menší zisk než minulý rok.

8.1.2 Analýza výkazov ziskov a strát

Nemenej dôležité údaje o výkonnosti podniku predstavuje aj výkaz ziskov a strát, ktorý demonštruje výnosy a náklady spoločnosti kategorizované podľa druhového členenia. Zároveň poukazuje aj na čiastkové výsledky hospodárenia, hlavne z prevádzkovej a bežnej činnosti, ktoré sú nakoniec súhrnne vyjadrené výsledkom hospodárenia za účtovné obdobie pred zdanením. Súhrnné informácie z výkazov ziskov a strát spoločnosti k 31.12. počas rokov 2010-2014 sú zachytené v nasledujúcej tabuľke a ich detailná vertikálna, resp. horizontálna analýza je dostupná ako príloha P III, resp. P IV.

Tab. 5. Výkazy ziskov a strát spoločnosti v tis. Kč k 31.12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)

	2010	2011	2012	2013	2014
Σ VÝNOSY	430	649	2 325	10 089	19 594
Σ NÁKLADY	435	1 591	2 765	8 925	19 500
Výkony	430	649	2 310	9 970	19 333
Výkonová spotreba	418	1 587	2 635	7 508	13 728
Pridaná hodnota	12	-938	-325	2 462	5 605
Osobné náklady	16	0	0	436	4 919
Dane a poplatky	0	0	0	1	1
Odpisy dlhodobého majetku	0	0	0	0	77
Ostatné prevádzkové výnosy	0	0	12	4	46
Ostatné prevádzkové náklady	0	0	0	23	52
Prevádzkový výsledok hospodárenia	-4	-938	-313	2 006	602
Výnosové úroky	0	0	0	0	1
Nákladové úroky	0	0	0	628	217
Ostatné finančné výnosy	0	0	3	115	214
Ostatné finančné náklady	1	4	130	329	506
Finančný výsledok hospodárenia	-5	-4	-127	-842	-508
Výsledok hospodárenia za bežnú činnosť	-5	-942	-440	1 164	94
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (pred zdanením)	-5	-942	-440	1 164	94

Rovnako ako aj v súvislosti so sústavou súvah počas rokov 2010-2014, tak aj v súvislosti s výkazmi ziskov a strát sa dajú pozorovať rôzne trendové javy. Zo súhrnných informácií o nákladoch a výnosoch je zrejmé, že obe zložky počas daného obdobia rástli. Pri bližšej analýze je ale jasné, že rast nebol proporciálny a celkový výsledok hospodárenia za účtovné obdobie kolísal v širokom spektre.

Za prvý rok **2010** sa opakuje rovnaká situácia ako v prípade majetku a záväzkov. Bolo to obdobie primárneho vývoja softvérového nástroja a štruktúra nákladov a výnosov bola relatívne jednoduchá. Spotreba nákladov spojených s materiálom, energiami a službami predstavovala až vyše 96% celkových nákladov. Čo sa týka výnosov, boli zo 100% tvorené tržbami z predaja produktu a službami s ním spojenými a predstavovali 430 000 Kč. Avšak k 31. 12. bol za toto účtovné obdobie vykázaný výsledok hospodárenia -5 000 Kč.

V roku **2011** sa vertikálna štruktúra nákladov a výnosov príliš nezmenila. Zatiaľ čo výnosy pomaly stúpali, náklady a vývoj produktu a rozvoj spoločnosti sa rapídne zvýšili o viac než 250% na 1 591 000 Kč. To vyvolalo nutnú reakciu prudkého poklesu pridanej hodnoty až na -938 000 Kč a výsledok hospodárenia v roku 2011 činil -942 000 Kč.

Počas nasledujúceho roku **2012** sa vertikálna štruktúra nákladov obohatila o ďalšie prevádzkové a finančné výnosy. Tržby z predaja zaznamenali medziročný nárast o 258,24%, zatiaľ čo výkonová spotreba len o 66,04%. Vznikla tým hoci stále záporná, no vyššia pridaná hodnota a výsledok hospodárenia sa zmiernil na -440 000 Kč.

Nasledujúci **2013** sa niesol v znamení úctyhodnej expanzie. Tržby narástli o ďalších viac než 330% a spolu s ostatnými výnosmi činili 10 089 000 Kč. V nákladovej štruktúre pribudli ďalšie položky ako nákladové úroky a ostatné finančné a prevádzkové náklady. Rovnako prudko stúpili aj osobné náklady na 436 000 Kč. K 31. 12. bol vykázaný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie najvyšší v doterajšej histórii a to 1 164 000 Kč.

Z personálneho hľadiska prišla ale najväčšia expanzia spoločnosti až v roku **2014**, kedy sa počet zamestnancov zvýšil o takmer dvojnásobne na 15. Tomu zodpovedá aj obrovský nárast personálnych nákladov o 1 028,21% na 4 483 000 Kč a predstavuje tak až štvrtinu celkových nákladov a zvyšovali sa aj ostatné náklady spoločnosti. Zároveň začala spoločnosť odpisovať aj dlhodobý hmotný majetok a jej celkové náklady sa vyšplhali až na 19 500 000 Kč. Na druhej strane mala ale rovnako vysoké príjmy vo výške 19 594 000 Kč. Napriek tomu že k 31. 12. bol vykázaný pozitívny výsledok hospodárenia, v porovnaní s minulým rokom klesol až o neuveriteľných 91,92%, čo prestavovalo 94 000 Kč.

8.1.3 Analýza finančných ukazovateľov

Súhrnné informácie o výnosoch a nákladoch, majetku a záväzkoch z uvedených finančných výkazov sú základ pre manažérske rozhodovanie. Stále sú to ale len čisté a separátne dáta. Súvislosti medzi jednotlivými zložkami súvah a výkazov ziskov a strát preto nemusia byť ich používateľovi jasne viditeľné. Doteraz boli analyzované len štrukturálne súvislosti v rámci vertikály, ktoré poukazovali na vzťah určitej hodnoty k celku; a v rámci horizontály, ktorá vyjadruje medziročné porovnanie jednotlivých hodnôt.

Ďalej však budú spomínané zložky finančných výkazov skúmané z interdisciplinárneho hľadiska prostredníctvom štandardných kľúčových ukazovateľov výkonnosti, tzv. KPI. Každý finančný ukazovateľ bude následne opäť analyzovaný v rámci jeho vývoja v čase,

čiže z horizontálneho hľadiska. Finančná analýza teda ponúkne komplexný pohľad na rôzne parametre fungovania spoločnosti, ktoré predstavujú oveľa relevantnejšiu informačnú bázu pre manažérske rozhodovanie, než len samostatné absolútne hodnoty daných zložiek finančných výkazov. Podrobnejšia tabuľka finančných ukazovateľov v spoločnosti počas rokov 2010-2014 je dostupná ako príloha P V.

Tab. 6. *Kľúčové ukazovatele výkonnosti spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)*

Finančný ukazovateľ	2010	2011	2012	2013	2014
Výkony	430	649	2 310	9 970	19 333
Pridaná hodnota	12	-938	-325	2 462	5 605
Prevádzkový VH	-4	-938	-313	2 006	602
Úroky z cudzieho K	X	X	X	628	217
EBIT	-5	-942	-440	1 792	311
EBT	-5	-942	-440	1 164	94
EAT	-5	-942	-440	X	X
Ukazovateľ ziskovosti					
Rentabilita aktív (ROA)	-0,86%	-84,64%	-42,68%	35,73%	3,57%
Prevádzková miera zisku	-0,93%	-144,53%	-13,55%	20,12%	3,11%
Ukazovateľ nákladovosti					
Na výkonovú spotrebu	97,21%	244,53%	114,07%	75,31%	71,01%
Na osobné náklady	3,72%	0,00%	0,00%	4,37%	25,44%
Ukazovateľ likvidity					
ČPK	447	835	820	3 754	5 662
ČPM	447	835	820	3 754	5 662
ČPPP	99	-74	434	3 565	5 452
Obežná (CPR - L I)	1,79	0,71	3,09	5,86	4,35
Pohotová (QAR - L II)	4,58	4,30	4,94	6,12	4,48
Bežná (CR - L III)	4,58	4,30	4,94	6,12	4,48
Ukazovateľ aktivity					
Obrat pohľadávok	291,35	504,22	60,16	6,82	3,91
Obrat záväzkov	104,65	140,34	32,42	26,47	30,33
Obrat celkového K	0,74	0,58	2,24	1,99	2,22
Ukazovateľ stability					
Celková zadlženosť	56,03%	166,49%	195,54%	77,67%	55,07%

Ako je možno vidieť z tabuľky, počas rokov 2010-2014 zaznamenali **výkony** podniku čisto rastúci trend, hoci nebol lineárny. Zatiaľ najnižší medziročný rast bol vykázaný hneď na začiatku pôsobenia firmy na trhu, t.j. medzi prvým a druhým rokom, v relatívnej hodnote

50,93%. Naopak, najvyšší medziročný rast výkonov bol zatiaľ z roku 2012 na rok 2013 a to až o 331,60%, čo predstavovalo 7 660 000 Kč.

Pridaná hodnota, ako rozdiel medzi výkonmi a výkonovou spotrebou, sa takisto postupom času nelineárne zvyšovala a svoju najvyššiu hodnotu nadobudla až v roku 2014. Tento trend ale paradoxne vôbec nekopiroval prevádzkový **výsledok hospodárenia**, ktorý dosiahol vrchol už o rok skôr.

Rovnako, až v roku 2013 a 2014, spoločnosti vznikla väčšia suma kapitálových záväzkov a nákladových **úrokov** z cudzieho kapitálu z nich plynúcich. V tom čase to boli z viac než 70% najmä dlhodobé záväzky ku spoločníkom, ale aj iné krátkodobé záväzky ku spoločníkom, k zamestnancom, ku sociálnym a zdravotným inštitúciám a ku štátu.

Vzhľadom na neskorší prísun väčšieho množstva cudzieho kapitálu tak výsledok hospodárenia pred úrokmi a zdanením **EBIT**, ako vyjadrenie schopnosti podniku prinášať určitý efekt bez ohľadu na spôsob financovania a platnú sadzbu dane, resp. ako súčet celkového výsledku hospodárenia pred zdanením a úrokmi z cudzieho kapitálu, v rokoch 2010 rovnako zodpovedal EBT aj EAT. Až od roku 2013 sa jeho suma navýšila o spomínané nákladové úroky z kapitálových záväzkov.

EBT v tomto prípade predstavuje tradičný výsledok hospodárenia pred zdanením, ktorý je vykazovaný v účtovných uzávierkach. Celý jeho vývoj je vzhľadom na históriu podniku veľmi kolísavý. V rokoch 2010-2012, ktoré sa dajú pokladať aj za tzv. start-up fázu, je EBT ešte záporný. No ako náhle začala byť spoločnosť v roku 2013 zisková, jeho hodnoty sa rapídne zvýšili do čiernych čísel.

Na záver týchto jednoduchých finančných ukazovateľov získaných z výkazov ziskov a strát je dôležité spomenúť aj **EAT**, čiže výsledok hospodárenia po zdanení. Keďže spoločnosť v rokoch 2010-2012 generovala stratu, neodvádzala sa žiadna daň a kumulovala sa daňová strata. Tú je podľa Zákona o dani z príjmu možné uplatniť až do piatich zdaňovacích období od obdobia nasledujúceho po jej vzniku. V tomto konkrétnom prípade to znamená, že počas rokov 2010-2012 bol teda EAT rovnaký ako EBT a zhodou okolností zároveň aj ako EBIT. Pre obdobie od roku 2013 a novšie však nemožno s určitosťou povedať, akú výška dane spoločnosť odvádzala a tým pádom aká je výška EAT. V žiadnom dostupnom dokumente sa totiž presne neuvádza, akú stratégiu uplatniteľnosti zvolila.

Rentabilita, resp. ziskovosť aktív **ROA** je kľúčová veličina pre posudzovanie úspešnosti podnikania a je daná pomerom EBIT na aktívach. Vyjadruje mieru efektivity využívania

aktív ku generovaniu zisku pred úrokmi a zdanením. Inými slovami, vyjadruje, ako je spoločnosť schopná využiť aktíva na tvorbu zisku. Ako vidno v tabuľke, v roku 2011 bola na tom najhoršie a každá 1 Kč majetku priniesla 84,64 halierov stratu. Na druhej, zatiaľ najvyššia ziskovosť je zaznamenaná v roku 2013, kde každá 1 Kč majetku priniesla 35,73 halierov zisk. Obdobne sa dá charakterizovať aj **prevádzková miera zisku**, ktorá je v tomto prípade vyjadrená podielom prevádzkového výsledku hospodárenia na tržbách za predaj výrobkov a služieb. Síce sú jej hodnoty iné, no záver ostáva totožný s výsledkami analýzy ROA. V roku 2011 každá 1 Kč z tržieb priniesla zatiaľ najvyššiu stratu 1,4453 Kč na prevádzkovom výsledku hospodárenia; a naopak, v roku 2013 každá 1 Kč z tržieb priniesla 0,2010 halierov zisku na prevádzkovom výsledku hospodárenia.

Ukazovatele nákladovosti sú v tomto prípade jedny z najdôležitejších ukazovateľov, pretože vyjadrujú schopnosť podniku efektívne riadiť náklady. V prípade danej spoločnosti má samozrejme najväčší zmysel vyjadriť **nákladovosť na výkonovú spotrebu**, keďže tento typ nákladu tvorí počas celého obdobia majoritnú časť celkových nákladov. V rokoch 2010-2012 tvorila výkonová spotreba dokonca viac než 95% celkových nákladov. Ako už bolo spomenuté, rok 2011 sa niesol v znamení veľkých investícií, čo zároveň vyvolalo aj veľké zvýšenie nákladov. Inými slovami sa to dá interpretovať aj tak, že 1 Kč tržieb z výkonov podnietila v roku 2011 tvorbu 2,4453 Kč výkonovej spotreby. Náročnosť produkcie na výkonovú spotrebu ale postupom rokov klesala, čo môže byť spôsobené vplyvom zdokonaľovania procesov a pracovných postupov v spoločnosti. Druhým zaujímavým ukazovateľom je **náročnosť produkcie na osobné náklady**. Dá sa povedať, že tento ukazovateľ kopíruje trend rastu počtu zamestnancov a samozrejme je jeho hodnota najvyššia v roku 2014. Pri počte zamestnancov 25 teda tvorili mzdové a osobné odvodové náklady až vyše 25% celkových nákladov.

Likvidita podniku meria schopnosť podniku uhradiť svoje splatné záväzky. Vyjadrenie likvidity existuje v dvoch vyjadreniach na troch rôznych úrovniach. Prvé vyjadrenie je uvedené pomocou absolútnych **rozdielových ukazovateľov**, kde je najvýznamnejší parameter ČPK. Počas celého obdobia 2010-2014 má kladnú hodnotu, čo znamená, že spoločnosť vytvára dostatočný objem zdrojov pre krytie budúcich prevádzkových záväzkov a tým ma zabezpečenú aktuálnu a budúcu likviditu. Výnimkou je len krátkodobá odchýlka počas roku 2011, kde sa ČPPP dostali do červených čísel a spoločnosť nemala dostatočné finančné prostriedky na krytie svojich potrieb. V nasledujúcom období sa už ale krátkodobá finančná situácia v podniku ozdravila a spoločnosť disponovala dostatočnými peňažnými

prostriedkami na úhradu svojich záväzkov. Čo sa týka **pomerových ukazovateľov**, v prípade danej spoločnosť sa však pohotová a bežná likvidita rovnajú, pretože spoločnosť nedisponuje žiadnymi zásobami. Podľa teoretického vymedzenia čím je vyššia likvidity hodnota znamená, tým by mal mať podnik menšiu platobnú neschopnosť. V prípade danej spoločnosti ale je ale každá z hodnôt vysoko nad odporúčaným priemerom – na 1 Kč krátkodobých záväzkov pripadá v roku 2013 až 6,12 Kč obežného majetku; čo v praxi znamená, že sa obežné aktíva nevyužívajú dostatočne, ich výnosnosť je takmer nulová a svojím veľkým objemom tak zbytočne znižujú výkonnosť podniku.

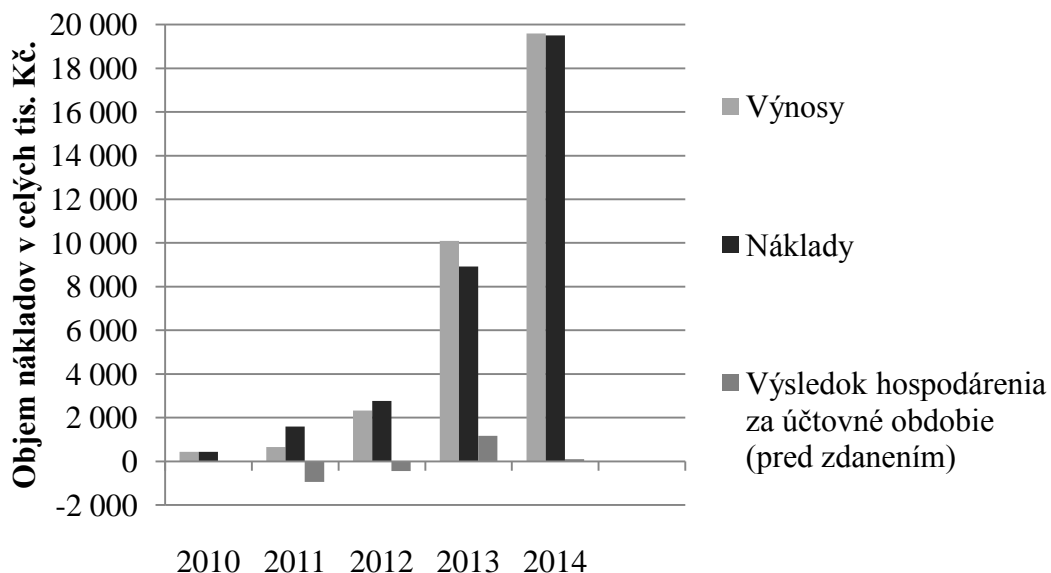
Hospodárenie spoločnosti so svojimi aktívami je zobrazené pomocou ukazovateľov aktivity. **Doba inkasa pohľadávok** predstavuje priemerný čas, po dobu ktorého musí spoločnosť čakať na platby za predané výrobky a služby. Až priam horibilnú dobu 505 dní vykazuje rok 2011, čo by sa dalo vysvetliť nevhodnou stratégiou podniku pri výbere odberateľov, ich nevhodnou kvalitou a veľmi ich veľmi nízkou platobnou morálkou. Počas rokov sa ale doba splatnosti pohľadávok rapídne znížila pod o optimálnu hranicu 30 dní až na 4 dni v roku 2014. **Doba splácania záväzkov** prechádzala tiež podobným vývojom, kedy v roku 2011 predstavovala až 141 dní, no za roky 2012-2014 ju spoločnosť dokázala znížiť na priemerne 30 dní.

Ukazovatele finančnej stability merajú rozsah, v akom podnik využíva cudzí kapitál. **Celková zadlženosť** v spoločnosti bola v rokoch 2010-2012 tak vysoká, až sa dala spoločnosť považovať za predĺženú pretože, ako už bolo ale viac krát spomenuté, tieto roky boli investične veľmi silné. Postupne sa však podiel cudzieho kapitálu znižoval a v roku 2014 bola jeho hranica na prijateľnej úrovni 55,07%. Celkové dlhy prekročovali aktíva o 55,07% a každá 1 Kč aktív pokrývala 0,55 Kč cudzích zdrojov a 0,45 Kč vlastného kapitálu.

8.2 Analýza nákladov

Nasledujúca časť práce sa zaoberá detailnejšou analýzou nákladov extrahovaných z finančných výkazov počas skúmaného obdobia v rokoch 2010-2014. Na úvod je zobrazený vývoj celkových nákladov spoločnosti, pri čom je opäť kladený špecifický dôraz na ich horizontálnu štruktúru. Tá predstavuje akési východisko pre podrobnejšie skúmanie nákladov. Na základe znalosti ich celkovej štruktúry totiž bude možné uskutočniť hlbšiu analýzu ich druhového členenia a členenia v závislosti od objemu produkcie.

Pre autentickejšie zobrazenie komplexnej situácie v podniku sú na Obrázku 9 zachytené nie len náklady, ale znovu aj výnosy a výsledok hospodárenia za jednotlivé obdobia. Ako je možné z obrázku vyčítať, počas celého obdobia vykazujú výnosy aj náklady rastúci trend. Ten však nie je proporciálny a preto sú obzvlášť v počiatočných rokoch spoločnosti zaznamenané negatívne výsledky hospodárenia.



Obr. 9. Vývoj výnosov, nákladov a výsledkov hospodárenia spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)

Vývoj celkových nákladov v spoločnosti je premietnutý od počiatočnej hodnoty 435 000 Kč až po celkovú sumu 19 500 000 Kč v roku 2014. Ako už bolo v predošlých častiach spomenuté, tento prudký nárast nákladov súvisí s organickou expanziou spoločnosti, pričom sa aj v budúcnosti očakáva ich zhruba dvojnásobný medziročný rast.

8.2.1 Druhovú členenie nákladov

Koncepcia druhového členenia nákladov bola podrobne rozobratá už v teoretickej časti práce. Napriek tomu je ale pre jasnejšie pochopenie ich praktickej analýzy vhodné pripomenúť, že druhové členenie nákladov odpovedá peňažnému vyjadreniu štruktúry primárnych ekonomických zdrojov, ktoré vstupujú do hospodárskej činnosti podniku. Východisko pre nasledujúce členenie nákladov je položené v teoretickej časti práce, kde Synek (2011, s. 81) uvádza, že elementárne druhy nákladov v podniku sú nasledovné:

- **spotreba** (surovín, materiálov, palív, energie, prevádzkových látok);
- **odpisy** (budov, strojov, výrobného zariadenia, nehmotného investičného majetku);

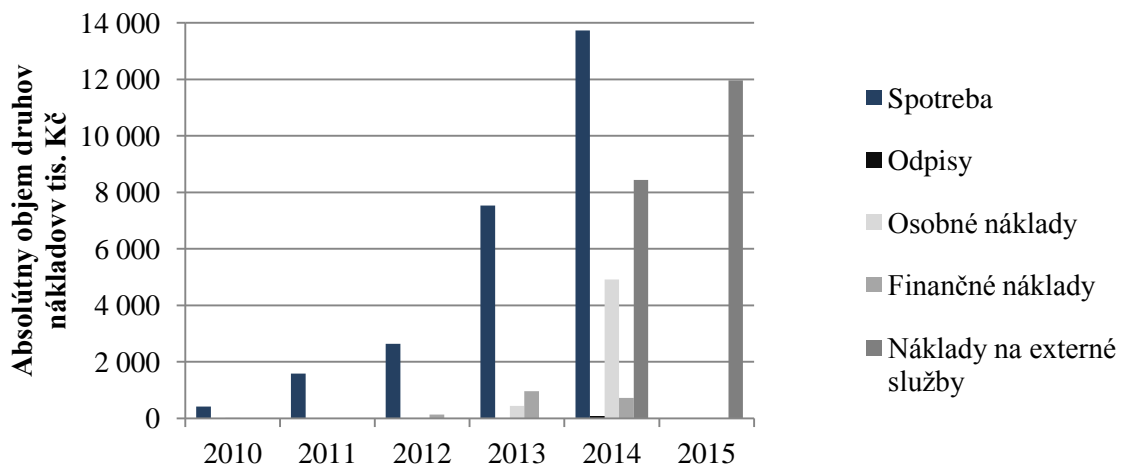
- **mzdové a ostatné osobné náklady** (mzdy, platy, provízie, soc. a zdrav. poistenie);
- **finančné náklady** (poistné, platené úroky, poplatky, atď.);
- **náklady na externé služby** (opravy, údržba, nájomné, dopravné, cestovné).

Tabuľka 7 vychádza z údajov z finančných výkazov a numericky ponúka zobrazenie horizontálnej analýzy nákladov v spoločnosti. V tabuľke je ale možno vidieť okrem nulovej hodnoty takisto znak X, ktorý predstavuje nedostupnú hodnotu danej veličiny. Počas rokov 2010-2013 ešte totiž spoločnosť oficiálne nekategorizovala náklady podľa detailného druhového členenia, hoci náklady na externé služby určite vznikali. Kvôli zachovaniu konzistentnosti dát počas všetkých rokov sú náklady na externé služby zahrnuté v členení nákladov podľa druhu v kategórii spotreba, rovnako ako vo finančných výkazoch, kde sa nachádzajú spolu so spotrebou materiálov a energií ako výkonová spotreba. Informácie o nákladoch na externé služby sú samostatne dostupné až od roku 2014, no bohužiaľ, spoločnosť nevedela poskytnúť žiadne detailnejšie informácie o ich charaktere. A ako už bolo spomenuté, kvôli zachovaniu konzistentnosti dát je ich výška už raz zahrnutá v spotrebe; a druhý krát je pre jasnejšie naznačenie ich vývoja opätovne uvedená na konci tabuľky.

Tab. 7. Druhové členenie nákladov spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Σ NÁKLADY	435	1 591	2 765	8 925	19 500	0
Spotreba	418	1 587	2 635	7 531	13 728	0
Odpisy	0	0	0	0	77	0
Osobné náklady	16	0	0	436	4 919	0
Finančné náklady	1	4	130	958	724	0
Náklady na externé služby	X	X	X	X	8 438	11 962

Dáta z roku 2015 sú bohužiaľ dostupné len čo sa týka nákladov na externé služby a ich výška má len informatívny charakter. Ostatné nákladové druhy ešte nie sú súhrnne oficiálne spracované pre ďalšie účely účtovných výkazov. Tabuľka 7 sa nesnaží poukázať na nevykázané nulové hodnoty, ale na výšku nákladov z dostupných údajov. Zároveň Obrázok 10 ponúka grafické zobrazenie horizontálnej analýzy nákladových druhov, ktorá je vyjadrená ich absolútnym objemom s dôrazom na vývoj čase.



Obr. 10. Horizontálna analýza nákladových druhov spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)

Ako sa už dalo predpokladať, Obrázok 10 vykazuje počas celého skúmaného obdobia najväčší podiel nákladov odpovedajúcim výkonovej **spotrebe** pripadajúcim spotrebe materiálu a služieb. Aj napriek ich neustálemu absolútnemu rastu z absolútnej hodnoty 418 000 Kč až na 13 728 000 Kč, však ich vertikálny percentuálny podiel naprieč obdobiu klesol z pôvodných 95,09% až na 70,40% v roku 2014. Dá sa povedať, že to bolo spôsobené hlavne rastom podielu iných nákladových druhov.

Odpisy majetku začali rovnako vznikajú až v neskorších fázach rastu spoločnosti. K 31. 12. 2014 bola jediná vykázaná položka dlhodobého hmotného majetku osobný automobil, ktorý bol nadobudnutý počas roku 2014. Podľa Zákona o dani z príjmu je tento druh majetku zaradený do 2. odpisovej skupiny s dobou odpisovania 5 rokov. Spoločnosť si navyše stanovila, že účtovné a daňové odpisy a rovnajú a metóda odpisovania je lineárna. Alikvotná čiastka odpísaných nákladov za rok 2014 bola preto suma 77 534 Kč.

Osobné náklady spoločnosti v sebe zahŕňajú niekoľko rôznych podkategórií. Nejedná sa len o mzdové náklady, ale aj od sociálne a zdravotné odvody. Ako už bolo niekoľko krát vyjadrené, celkové osobné náklady rástli relatívne proporciálne so zvyšujúcim sa počtom zamestnancov. Z inkrementálnych hodnôt počas rokov 2010-2012 v roku 2014 v objeme 4 919 000 Kč tvorili až 25,23% všetkých nákladov a s expanzívnu trhovou stratégiou majú tendenciu sa aj naďalej zvyšovať.

Finančné náklady zahrňujú tiež viaceré relevantné subkategórie vyňaté z výkazov ziskov a strát, ako dane, poplatky, nákladové úroky, prevádzkové náklady a finančné náklady.

Náklady na dane a poplatky začali vznikať až v roku 2013 a od vtedy sú vykázané zaokrúhlene na 100 000 Kč, pri čom tvoria len 0,01% celkových nákladov. V dostupných dokumentoch spoločnosť neuvádza presný druh vynaložených nákladov. Takisto nákladové úroky vznikli až v roku 2013 v hodnote 628 000 Kč v dôsledku investičného rozmachu a prudkého zvýšenia dlhodobých záväzkov až o takmer 75% na 3 162 000 Kč. V prípade, že boli spomínané úroky spojené len s dlhodobými záväzkami, ich výška dosahovala takmer 20%. V roku 2014 spolu s poklesom dlhodobých záväzkov klesli aj nákladové úroky o 65,45% na 217 000 Kč. Následne sa dá z uvedenej úmernosti konštatovať, že ak budú nákladové úroky aj v budúcnosti závislé na výške záväzkov, bude ich výška kolísať spolu s nimi. Ostatné prevádzkové a finančné náklady nie sú spoločnosťou bližšie definované ani podrobnejšie druhovo rozdelené. Znovu je ale možné vidieť rastúci trend ich podielu na celkových nákladoch. Hoci ostatné prevádzkové náklady vznikali až od roku 2013, ostatné finančné náklady už od samotného založenia spoločnosti, kde sa z nenápadných 1 000 vyšplhali až na 506 000 Kč v roku 2014.

Osobitou kategóriou sú **náklady na externé služby**. Z dostupných informácií sú kategorizované len počas rokov 2014-2015 na troch syntetických účtoch a to ako cestovné, náklady na reprezentáciu a ostatné služby. Okrem toho sú uvedené detailnejšie informácie len k ostatným službám, kde sú následne vytvorené ďalšie analytické účty. Podrobné vertikálne členenie je zobrazené v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 8. Vertikálne členenie nákladov na externé služby spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2014-2015. (Vlastné spracovanie)

Predkontácia	Náklady na externé služby	2014		2015	
51X	∑ Služby	13 037	100,00%	11 575	100,00%
512	Cestovné	800	6,14%	588	4,92%
513	Náklady na reprezentáciu	71	0,54%	127	1,06%
518	Ostatné služby	12 166	93,32%	11 247	94,02%
518001	Prekladateľské služby	1 772	13,59%	1 773	14,82%
518002	Reklama	195	1,50%	415	3,47%
518003	Telefóny	37	0,28%	140	1,17%
518004	Licencie	90	0,69%	111	0,93%
518005	Domény	2	0,02%	36	0,30%
518006	Nájom	290	2,22%	517	4,32%
518007	Ostatné služby	9 780	75,02%	8 255	69,01%

Keďže je spoločnosť relatívne mladá, aj po štyroch, resp. piatich rokoch musí veľkú časť svojich nákladov musí investovať do trhovej expanzie. Nových potenciálnych zákazníkov a partnerov sa snaží vyhľadávať hlavne na medzinárodných a globálnych trhoch a za najlepšiu cestu ako ich osloviť pokladá zúčastňovanie sa na konferenciách. Tie sú väčšinou organizované v rámci odboru, teda prekladateľstva a lokalizácie. V poslednom čase sa ale spoločnosť snaží čoraz viac diverzifikovať odvetvia pôsobenia a zamerať sa na prekladateľské a lokalizačné oddelenia firiem napríklad v technickom a technologickom, IT, gamingovom alebo automobilovom priemysle. Preto tvorili **náklady na cestovné a reprezentáciu** v roku 2014 až 871 000 Kč. V roku 2015 mala už zrejme spoločnosť v rámci svojej vtedajšej kapacity dostatočné množstvo výkonov, preto vynakladala spomínaných nákladov o 26,5% menej, čo dokopy predstavovalo 715 000 Kč.

Náklady na syntetickom účte **ostatné služby** predstavovali v oboch obdobiach majoritnú časť celkových nákladov na externé služby. V roku 2014 tvorili 93,32% a v roku 2015 sa len mierne zvýšili na 94,02%. Značnú časť z nich tvorili prekladateľské služby, ktoré boli z veľkej časti prevádzkované podnikateľsky blízkou prekladateľskou agentúrou. Tieto služby sú bezprostredne potrebné pre celkové fungovanie a zlepšovanie samotného produktu spoločnosti – prekladateľského softvéru, preto je na ne vynakladaná značná finančná čiastka. Ostatné prevádzkové služby vytvárali náklady na marketingové kampane a reklamu a to hlavne na rôznych internetových portáloch a stránkach; telefóny potrebné pre plnohodnotnú prácu obchodníkov; licencie na interné ERP systémy, dodávateľské prekladateľské softvéry a iné IT služby; a webové domény. Náklady analyticky klasifikované ako ostatné služby neboli spoločnosťou poskytnuté a bližšie špecifikované, no v roku 2014 tvorili až 75,05% nákladov na externé služby a neskôr v roku 2015 klesli na takmer 70%.

8.2.2 Členenie nákladov v závislosti od objemu produkcie

Ako už bolo vysvetlené v teoretickej časti práce, náklady sa členia na variabilné a fixné vzhľadom na ich reakciu na objem produkcie. Variabilné náklady sa menia a naopak fixné objem neovplyvní nijak. Na toto členenie má veľký vplyv samozrejme aj faktor času, ktorý poľa dĺžky obdobia dokáže diametrálne zmeniť charakter nákladov. V období niekoľkých mesiacov, zvyčajne kratšom ako jeden rok sú náklady obzvlášť citlivé na zmenu produkcie a podiel fixných nákladov je relatívne vysoký. Ako sa však prechádza na analýzu dlhších období, výška nákladov a ich charakter sa v súčasnej dobe závisí najmä od konkrétneho druhu, no podiel fixných sa väčšinou rapídne znižuje. (Shields, 2014; Sirbar, 2003)

V nasledujúcej kapitole je analyzovaný charakter nákladov v závislosti od objemu produkcie v krátkodobom, strednodobom aj dlhodobom časovom horizonte. Okrem variabilných a fixných nákladov sú z dlhodobého hľadiska vyjadrené aj tzv. semi-fixné náklady, ktorých úroveň sa schodovito menia v období niekoľkých rokov. V prípade konkrétnej spoločnosti je to variabilita nákladov za obdobie od samotného založenia v roku 2010.

Pretože vybraná spoločnosť poskytuje produkt len vo forme softvérovej licencie, toto členenie bude veľmi špecifické (Buxmann, Diefenbach a Hess, 2013, s. 3; Kittlaus a Clough, 2009, s. 21-23). Takisto je nutné brať na ohľad, že spoločnosť počas celého obdobia nevytvárala rovnakú štruktúru nákladov, ale niektoré z nich začali vznikať až v neskorších obdobiach a sú dostupné len vo veľmi stručnej podobe; preto je na ich predikciu využitá metóda kvalifikovaného odhadu.

Z praktického hľadiska je produkt spoločnosti nehmotný a vo forme duševného vlastníctva. Samotná licencia sa zákazníkovi distribuuje elektronicky, takže sa nedá hovoriť ani o fyzických nosičoch. Z účtovného hľadiska teda spoločnosť nevynakladá žiadne alebo minimálne náklady na predaný tovar. Je preto relatívne náročné ku každému druhu priradiť hmotné náklady, ktoré by fluktovali v závislosti od veľkosti produkcie.

Na základe empirickej skúsenosti sa za variabilné náklady dajú považovať náklady na výskum a vývoj softvéru, testovanie, implementácia inovovaných prvkov a ich reprodukciu; a rovnako k z časti nim patria aj náklady obchodného oddelenia a marketingu. V skutočnosti sú ale tieto náklady primárne zahrnuté v rámci osobných nákladov ako variabilná zložka mzdy a takisto aj ako výdavky spojené s výkonom činností na daných pozíciách. Bez ohľadu na faktor času potom predstavujú všetky tieto náklady priemernú variabilnú zložku 11,5% z celkových nákladov spoločnosti.

Fixné náklady, ktoré sa so zmenou objemu produkcie nemenia sú tým pádom vo výške 88,5% celkových nákladov. Predstavujú hlavne náklady na krátkodobý a dlhodobý majetok, náklady vynaložené na finančné záväzky, elektronické služby a režijné náklady ako energie a nájom.

V každej skupine nákladového druhu boli tiež náklady klasifikované ako ostatné, ktoré nie sú bližšie analyzované a nedajú sa s určitosťou stanoviť ako fixné alebo variabilné. Relatívne výsledky analýzy tohto členenia preto vychádzajú len z dostupných informácií.

Na základe pomeru variabilných a fixných nákladov sa dá objektívne dedukovať, že daná spoločnosť, rovnako ako aj iné spoločnosti pôsobiace v softvérovom odvetví, operujú

s veľmi vysokým príspevkom na krytie fixných nákladov a tvorbu zisku. Nízke variabilné náklady tak ponúkajú veľké možnosti v oblasti cenovej politiky, čo spoločnosti umožňuje stanoviť si tak veľké ziskové prírážky, ako to stratégia a trh dovoľuje. Rovnako významné sú potom aj úspory z rozsahu produkcie, ktoré sú ďalším z faktorov vysokej ziskovosti tohto odvetvia. (Sawyer, 2009, s. 97) V nasledujúcej tabuľke je rozvrhnutá detailnejšia štruktúra variability nákladov rozdelených podľa druhového členenia.

Tab. 9. Relatívne členenie nákladov v závislosti od objemu produktu spoločnosti počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)

	Variabilné N		Fixné N		Semi-Fixné N	
	< 1 r.		1 r.		1 r. <	
Σ NÁKLADY	VN	FN	VN	FN	VN	FN
Výkonová spotreba	5%	95%	8%	92%	11%	89%
Spotreba materiálu a energie	0%	100%	2%	98%	4%	96%
Drobný hmotný majetok	0%	100%	5%	95%	10%	90%
Kancelárske potreby a vybavenie	0%	100%	0%	100%	1%	99%
Energie	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Služby	9%	91%	14%	87%	19%	81%
Cestovné	30%	70%	35%	68%	40%	60%
Náklady na reprezentáciu	10%	90%	15%	85%	20%	80%
Prekladateľské služby	5%	95%	10%	90%	20%	80%
Reklama, Marketing	30%	70%	50%	50%	70%	30%
Telefóny	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Licencie	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Domény	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Nájom	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Ostatné služby	X	X	X	X	X	X
Osobné náklady	10%	90%	15%	85%	20%	80%
Mzdové náklady	20%	80%	30%	70%	40%	60%
Zákonné sociálne poistenie	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Dane a poplatky	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Odpisy dlhodobého majetku	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Ostatné prevádzkové náklady	X	X	X	X	X	X
Nákladové úroky	0%	100%	0%	100%	0%	100%
Ostatné finančné náklady	X	X	X	X	X	X

Náklady **výkonovej spotreby** obsahujú mnoho položiek v špecifických pomeroch variabilných a fixných nákladov, ktoré sú typické pre IT priemysel a softvérové odvetvie.

Spotreba materiálu a energií sa dá označiť ako väčšinovo fixná položka nákladov. V súvislosti s tým tam ale existuje aj variabilná položka, ktorú tvorí hlavne drobný hmotný majetok ako nábytok, počítače, tablety, telefóny a príslušenstvo k nim. Variabilita ale závisí od aktuálneho počtu zamestnancov, ktorí sú prijatí v závislosti na aktuálnej trhovej pozícií, inak povedané aj v závislosti na počte zákazníkov a množstve predaných licencií na produktový softvér. Kancelárske potreby a vybavenie predstavujú len operatívne papiernické a infraštruktúrne pomôcky v kancelárií ako napr. kabeláž, kuchynská výbava a podobne. Náklady na energie sú fixne stanovené prenajímateľmi priestorov.

Podstata nákladov na externé služby už bola priblížená v predošlej kapitole, preto je momentálne dostačujúce sa zamerať na ich variabilitu. Náklady na obchodné činnosti vrátane cestovania, reprezentácie a marketingu sú do značnej miery závislé od množstva produkcie. Inými slovami, aj napriek tomu že stanovený rozpočet na obchodné činnosti, finančný objem výkonov silno ovplyvňuje, koľko je možné a ekonomicky prijateľné do nich investovať. Čo sa týka prekladateľských služieb, slúžia hlavne ako podpora na vývoj, testovanie a manažment kvality samotných prekladov. Na zvyšné náklady na IT služby a nájom kancelárskych priestorov nemá objem produkcie žiadny ďalší vplyv.

Najväčšia variabilita nákladov sa dá pozorovať medzi **osobnými nákladmi**. Sú to predsa ľudské zdroje developerských pracovníkov, ktoré vytvárajú skutočnú pridanú hodnotu konečnému produktu a od ktorých početnosť závisí od množstva celkovej produkcie. Rastúce predaje totiž vyvolávajú rastúce mzdové náklady na ďalší vývoj produktu, ako aj na pravidelnú údržbu a podporu zákazníkov. S tým sú spojené aj rôzne iné podporné funkcie a pozície zamestnancov spoločnosti, ktoré sú síce v nepriamom vzťahu k výrobe produktu, ale sú ovplyvňované objemom jeho predaja. Ide hlavne o obchodníkov, ktorí sú odmeňovaní variabilnou zložkou z predaja nad stanovenú normu, čím znovu vznikajú dodatočné mzdové náklady v závislosti od objemu produkcie. Podobne je na tom aj oddelenie marketingu, ktoré sa personálne rozširuje alebo zužuje v závislosti na súčasnom a potenciálnom počte zákazníkov, na ktorých sa chce spoločnosť sústrediť. Ďalšie osobné náklady žiaľ nie sú dostupné, no pokiaľ by sa jednalo napr. o odvody do sociálnej a zdravotnej poisťovne, objem produkcie by nemal žiadny vplyv na ich výšku.

Dane, poplatky, úroky ani odpisy nemajú žiadne ďalšie priame spojitosti s objemom produkcie a sú to stopercentne fixné náklady.

8.2.3 Kalkulačné členenie nákladov

Ako už bolo vysvetlené v teoretickej časti práce, toto členenie rozdeľuje náklady na priame a nepriame podľa toho, do akej miery súvisia s jednotkou produkcie. Vzhľadom na ekonomické činnosti spoločnosti a charakter konečného produktu je toto členenie signifikantne odlišné od klasických výrobných podnikov.

Keďže produkt spoločnosti je len vo forme nehmotnej licencie, exkluzívny vzťah medzi nákladom a konečným produktom, ktorý by určoval **priame náklady**, je metódou kvalifikovaného veľmi ťažko identifikovateľný a odhadnuteľný. Dá sa teda povedať, že priame náklady vo vzťahu k jednotke produkcie neexistujú alebo sú len veľmi ťažko identifikovateľné a preto sa budú ďalej považovať za nulové.

Tým pádom sú celkové náklady spoločnosti identifikované ako **nepriame náklady**. Preto budú pre ďalšie účely projektu implementácie metódy ABC považované za vstupné údaje všetky nepriame náklady všetky náklady spoločnosti, ktoré budú po úprave účtovných dát relevantné pre ďalšie rozhodovanie.

9 ANALÝZA SÚČASNEJ METÓDY RIADENIA NÁKLADOV

Súčasný kalkulačný systém spoločnosti je základný bod, od ktorého sa ide táto diplomová práca odraziť. Pomocou neho sa totiž dajú identifikovať jeho súčasné aspekty, ktoré sú pre jeho používateľov dôležité; zároveň poukazuje na svoje výhody a v rovnakom čase aj na svoje nevýhody. A práve na základe nevýhod sa dá ďalej efektívne navrhnúť projekt nového kalkulačného systému, ktorý by ich odstraňoval, resp. ani nevykazoval; práve naopak, ktorý by obsahoval chýbajúce žiaduce prvky pre spoločnosť.

9.1 Súčasná kalkulačná metóda

Napriek tomu, že súčasný kalkulačný systém spoločnosti je vo svojej podstate relatívne jednoduchý, jeho používatelia vyjadrili názor, že funguje bezproblémovo a spoľahlivo odpovedá na všetky ich kladené otázky. Tie sa týkajú hlavne nákladov, výnosov a výsledkov hospodárenia, pri čom podstatnou premennou je cena produktu.

Dá sa povedať že strategicky vhodne stanovená cena za licenciu je kľúčovým faktorom pri type spoločnosti s nehmotným produktom. V predošlých kapitolách už bolo totiž načrtnuté, že nízke variabilné náklady ponúkajú veľké možnosti v oblasti cenovej politiky, čo umožňuje stanoviť tak vysoké ziskové prirážky, ako to trh dokáže akceptovať. V prípade danej spoločnosti boli výšky cien približne odvodené od výšky cien konkurencie. Museli byť stanovené dostatočne vysoko, aby bola spoločnosť zisková, no zároveň dostatočne nízko na to, aby vedela prilákať žiaduce množstvo zákazníkov. Na základe kvalifikovaného odhadu týchto hraničných intervalov sa teda stanovila základná cena produktu, resp. licencie naň. Samozrejme, stanovený príspevok na krytie fixných nákladov a tvorbu zisku je dostatočne vysoký aj pre ďalšie prípadné úpravy, ako napr. znižovanie cien pri vyjednávaní alebo pri poskytovaní prémiových cien pre prémiových zákazníkov.

Pokiaľ ide o náklady podniku, úprimne sa dá povedať, že sú riadené veľmi intuitívne. Vzhľadom na to, že spoločnosť je v štádiu expanzie, je pre ňu prirodzené, že vytvára vysoké a stále sa zvyšujúce náklady. Vedenie je preto voči tomuto faktoru s vysokou mierou tolerancie veľmi benevolentné. Preto v súčasnosti zaujalo postoj finančnej politiky, ktorej účelom nie je znižovať náklady, ale zvyšovať výnosy v prospech výsledku hospodárenia.

Tento štýl riadenia je tým pádom veľmi závislý od množstva predaného produktu, resp. v prípade danej spoločnosti od množstva predaných licencií a od ich ceny. Ako už bolo spomínané v trhovej analýze, spoločnosť sa zameriava na viaceré zákaznícke segmenty,

pre ktoré vytvára rôzne cenové stratégie. Celkové výnosy sú teda vo veľkej miere ovplyvnené tým, na ktorý zo segmentov je spoločnosť v danom období strategicky najviac orientovaná. V súčasnosti sú to hlavne agentúry poskytujúce prekladateľské a jazykovo zamerané služby a spoločnosti využívajúce prekladateľské služby. Práve tie totiž generujú najvyššie výnosy, samozrejme v závislosti od svojej veľkosti. S týmto priamo súvisí aj strategický plán obchodného oddelenia. Obchodníci majú operatívne stanovené plánované tržby v najbližšom nasledujúcom období, ktoré treba dosiahnuť, aby výnosy spoločnosti dostatočne pokrývali jej náklady. V prípade, že by sa ale plánované výnosy z akýchkoľvek dôvodov krátkodobo nespĺnili, spoločnosť sa nestavia k svojim zamestnancom nijak negatívne. Vedenie dokáže tolerovať kolísanie trhu a rozplánuje očakávané príjmy z minulého obdobia do toho najbližšieho. Naopak v prípade, že by sa plány výnosov pozitívne prekročili, spoločnosť po prekročení stanovenej spodnej hranice očakávaných príjmov odmieňa svojich obchodníkov percentom z predaja a tým sa snaží zabezpečiť dlhotrvajúcu motiváciu ďalších obchodných činností.

Konečný výsledok hospodárenia za určité obdobie teda závisí od množstva autonómnych nákladov a od miery splnenia plánovaných výnosov. Na základe viacročných skúseností spoločnosti sú spomínané plány adjustované na reálne podmienky trhu tak, aby bolo objektívne možné ich splniť. Následne sa vedeniu spoločnosti reportuje stav nákladov, výnosov a výsledkov hospodárenia, väčšinou za kvartálne obdobie. Systém reportovania je na základe evidovaných informácií ako v písomnej, tak aj vo verbálnej forme. Do tohto procesu sa so vstupnými údajmi z finančných výkazov a interných ERP systému zapájajú zamestnanci na ekonomických a účtovníckych pozíciách. Na výstupnej strane je to zase vedenie spoločnosti sa samozrejme zamestnanci. V spoločnosti totiž panuje veľmi dôverná atmosféra a preto je dôležité, aby boli všetci jej členovia jednotne informovaní o jej momentálnom stave, výkonnosti a smerovaní na trhu.

A ako bolo spomenuté hneď na začiatku tejto kapitoly, hoci je momentálny kalkulačný systém a jeho strategické a operatívne riadenie relatívne jednoduché, vedeniu spoločnosti to plne vyhovuje, pretože svoj účel plní absolútne a exaktne.

9.2 Nástroje sledovania nákladov

Čo sa týka informačnej podpory evidencie nákladov a samozrejme aj príjmov, spoločnosť využíva účtovný softvér Pohoda od spoločnosti Stormware. Pracovníci oddelenia operácií a operatívneho manažmentu ho využívajú hlavne na evidenciu odoslaných objednávok

a prijatých faktúr súvisiacich s výkonmi a výkonovou spotrebou. Pracovníci ekonomického a účtovného oddelenia sú zodpovední za evidenciu zvyšných druhov nákladov a výnosov a následne za spracovanie finančných výkazov pre externé, ale aj interné účely účtovných uzávierok. Okrem spomínaného softvéru je v spoločnosti zaužívané aj využívanie online analytických nástrojov na sledovanie nie len finančných, ale aj nefinančných ukazovateľov. Jedná sa prevažne o faktory ovplyvňujúce marketing a obchodnú činnosť v spoločnosti.

9.3 Identifikácia nedostatkov súčasnej kalkulačnej metódy

Napriek tomu, že vedenie spoločnosti vyjadruje veľkú spokojnosť so súčasným kalkulačným systémom, z objektívneho hľadiska sa dajú vyjadriť niektoré jeho aspekty, ktorými nedisponuje, resp. ktoré nie sú dostačujúce pre plnohodnotné riadenie nákladov.

V prvom rade o fakt, že súčasný kalkulačný systém eviduje len náklady, ktoré sa dajú jasne vyjadriť v druhovom členení a vykazujú sa vo finančných výkazoch pre externé účely. Z konkrétneho hľadiska je nutné spomenúť, že sú to hlavne náklady vynaložené na vstupy hodnototvorného reťazca. Rovnakým spôsobom sú aj ďalej kategorizované, pri čom sa do žiadnej miery neviažu na žiadny výstupný objekt. Zároveň sú vo veľkej miere považované za fixné náklady.

Tým pádom jednotkové náklady na výstupný objekt nie sú svojim používateľom vôbec dostupné, prípadne viditeľné. A z druhového členenia je pre ďalšie účely manažérskeho rozhodovania veľmi náročné čo i len vyjadriť a zhodnotiť informácie napr. o využívaní dostupných podnikových zdrojov alokovaných jednotlivým aktivitám; analýze a vyhodnotení trendov nákladovosti produktov a zákazníkov; zdôraznení podnikových oblastí s potenciálom pre ďalšie kontinuálne zlepšovanie a podobne.

10 PROJEKT IMPLEMENTÁCIE ABC

Na základe dôkladnej analýzy súčasnej ekonomickej situácie v spoločnosti s dôrazom na náklady a ich štruktúru je kľúčovou kapitolou tejto práce vypracovanie projektu implementácie moderného kalkulačného systému Activity Based Costing v danej spoločnosti aplikovanú na rok 2014. Hneď na začiatok kapitoly sú zdôraznené ciele a možnosti využitia ABC. Následne je opísaný praktický priebeh tvorby a aplikácie modelu, na čo plynule nadväzuje verifikácia uskutočniteľnosti v ďalšej kapitole.

10.1 Ciele implementácie a využitia ABC

Hlavným cieľom implementácie kalkulačného systému ABC, ako aj celej práce, je vychádzajúc z komplexnej analýzy nákladov navrhnúť a vypracovať strategický model projektu implementácie systému ABC v danej spoločnosti. Účelom projektu je poskytnúť danej spoločnosti novú, relevantnú a inovatívnu metódu komplexného manažmentu nákladov, prostredníctvom ktorej by kľúčoví manažéri získali diverzifikovaný pohľad na nákladovú štruktúru a následne aj na štruktúru výsledkov hospodárenia.

Pre klarifikáciu nasledovného konceptu je dôležité pripomenúť podstatu danej problematiky. Na základe informácií uvedených v teoretickej časti práce sa dá moderná metóda kalkulácií nákladov Activity Based Costing všeobecne vyjadriť ako metóda, ktorá poskytuje manažérom relevantné informácie týkajúce sa nákladov v podniku s cieľom následného uskutočňovania relevantných rozhodnutí. Jej podstata spočíva v tom, že príčinne priradzuje nepriame náklady jednotlivým nákladovým objektom na základe aktivít, ktoré sa na nich skutočne podieľajú a na základe reálne spotrebovaných zdrojov. Tým sa eliminuje riziko arbitrárnej alokácie a zabraňuje sa paušalizácii nepriamych nákladov. Okrem toho, že primárny cieľ ABC je výpočet celkových priamych nákladov výkonov, vďaka svojim charakteristickým znakom slúži aj ako nástroj optimalizácie podnikových procesov.

Napriek tomu, že metóda ABC je široko uplatniteľná a dá sa aplikovať v rôznych podnikateľských odvetviach, prevažná väčšina jej koncepcií je zameraná na výrobné podniky s hmotným finálnym produktom. Kdežto podniky s nehmotným produktom, rovnako ako daná spoločnosť, nemajú vôbec jednoduché prispôbiť a namodelovať nákladové účtovníctvo a konkrétne metódu ABC svojim podmienkam. Problém je väčšinou v tom, že zatiaľ čo pri hmotných produktoch je relatívne jasný podiel priamych nákladov na skúmanú jednotku a príčinný súvis nepriamych nákladov je pomocou výrobných aktivít logicky jasnej-

šie priradiť; pri nehmotných produktoch sa vychádza takmer čisto z nepriamych nákladov, ktoré majú často krát komplikované väzby k skúmanej jednotke. V prípade danej spoločnosti dokonca tvoria nepriame náklady až 100%, kde už len ten samotný fakt indikuje veľký potenciál pre ABC a podnecuje navrhnutie jeho nového a špecifického konceptu.

Jeho využitie v rámci rozhodovacích procesov by malo mať pre spoločnosť ako krátkodobý, tak aj dlhodobý charakter. Najdôležitejšie otázky, na ktoré by mal tento kalkulačný systém odpovedať, by sa mali týkať:

- využívání dostupných podnikových zdrojov alokovaných jednotlivým aktivitám;
- stanovenia priamych nákladov na stanovený objekt;
- analýzy a vyhodnotenia trendov nákladovosti produktov a zákazníkov;
- zdôraznení podnikových oblastí s potenciálom pre ďalšie kontinuálne zlepšovanie.

Zvyčajne sa ale ABC nevyužíva ako náhrada tradičného kalkulačného systému, ale skôr ako jeho doplnok. Preto je aj v tejto práci považovaný projekt implementácie ABC len za akúsi vnútropodnikovú nadstavbu súčasného kalkulačného systému.

10.2 Etapy tvorby a implementácie systému ABC

Od teoretického konceptu modelu ABC sa ďalej odvíja jeho praktická aplikácia v danej spoločnosti. Hoci to nie je striktné nutné, teoreticky vytýčená postupnosť krokov je kvôli konzistentnosti práce identicky dodržaná. Spracovanie modelu je podľa logického sledu procesov rozdelené do ôsmich etáp. V zásade však treba mať neustále na pamäti požadovaný výsledok implementácie ABC. To zaisťuje, že sa daný cieľ skutočne dosiahne.

10.2.1 Iniciácia ABC

Na základe rozmanitej analýzy nákladov z rôznych uhlov pohľadov, sa došlo k viacerým záverom vedúcim k podpore myšlienky vytvoreniu projektu implementácie kalkulačného systému ABC pre danú spoločnosť. Hlavnými katalyzátormi tejto myšlienky sú fakty, že podľa súčasného kalkulačného členenia sú všetky náklady kategorizované ako nepriame a exkluzívny vzťah medzi nákladom a nákladovým objektom je ťažko identifikovateľný. Rovnako náročné je potom vykonávať akékoľvek ďalšie rozhodnutia týkajúce sa nielen jednotkových nákladov v podniku, ale aj výsledkov hospodárenia z nich plynúcich.

Vďaka týmto skutočnostiam vyjadriло vedenie podniku záujem o vytvorenie strategického modelu kalkulačného systému ABC. Zvolené dlhodobé časové hľadisko je z pohľadu ne-

ustálých zmien v spoločnosti relevantnejšie, než keby mal model len krátkodobý charakter. Takto navrhnutý model bude manažmentu spoločnosti ponúkať odpovede na otázky týkajúce sa dlhodobějších produktových, zákazníckych, trhových, marketingových a finančných stratégií; ktoré sú pre budúcu plánovanú rapidnú expanziu spoločnosti nevyhnutné.

10.2.2 Obstaranie a úprava účtovných dát

Druhá etapa tvorby modelu zahŕňa extrahovanie vykázaných informácií o nákladoch z dokumentov finančného účtovníctva, obzvlášť z výkazov ziskov a strát a ich následná úprava do vhodnej štruktúry. Dáta sa flexibilne upravujú tak, aby model obsahoval všetky skutočné náklady, ktoré boli reálne vynaložené a spotrebované.

Vďaka veľmi špecifickej oblasti podnikania danej spoločnosti, je štruktúra nákladov pre účely kalkulačného systému ABC značne odlišná od štruktúry nákladov napr. výrobného podniku. Jej najvýznamnejšie položky sú totiž práve tie, ktoré sú vo väčšine podnikov považované za režijné náklady a vice versa. Po dôkladnom uvážení je štruktúra nákladov spoločnosti vstupujúca do modelu ABC nasledovná:

Tab. 10. Úprava nákladov spoločnosti pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)

	N tradičných kalkulácií	N kalkulácií ABC
Σ NÁKLADY	19 500	8 919
Výkonová spotreba	13 728	3 948
Spotreba materiálu a energie	691	691
Kancelárske potreby a vybavenie	58	58
Drobný hmotný majetok	633	633
Služby	13 037	3 257
Cestovné	800	800
Náklady na reprezentáciu	71	71
Prekladateľské služby	1 772	1 772
Reklama	195	195
Telefóny	37	37
Licencie	90	90
Domény	2	2
Nájom	290	290
Ostatné služby	9 780	X
Osobné náklady	4 919	4 919
Dane a poplatky	1	X
Odpisy dlhodobého majetku	77	X
Ostatné prevádzkové náklady	52	52
Nákladové úroky	217	X
Ostatné finančné náklady	506	X

Finančné účtovníctvo vykazuje celkové náklady podniku bez ohľadu na to, aký majú vzťah k nákladovému objektu. Primárne by mali byť eliminované priame náklady vzťahujúce sa k skúmanému objektu. Keďže tie ale spoločnosť nevytvára, resp. si ich nie je vedomá, tento krok sa preskočí a pokračuje sa sofistikovanejšou elimináciou nákladových položiek.

Následne je nutné **eliminovať náklady**, ktoré so skúmanými nákladovými objektmi v skutočnosti vôbec nesúvisia alebo boli vynaložené len mimoriadne a za bežných okolností by k ich výdaju nedošlo. V prípade danej spoločnosti je to zhruba päť irelevantných druhov nákladov.

Hoci je syntetická položka ostatných služieb najvýznamnejšou spomedzi ostatných, náklady na ne boli vynaložené na veľmi diverzifikované potreby, za mimoriadnych podmienok v súvislosti s prirodzeným rastom spoločnosti. Okrem tohto faktu ich detailná štruktúra bohužiaľ nie je dostupná. A vzhľadom na snahu zostavenia skutočne pravdivého a objektívneho modelu ABC by ich aj napriek veľkému chýbajúcemu objemu nebolo relevantné len tak arbitrárne a intuitívne priradiť nákladovým objektom. Preto sú z ďalších kalkulačných procesov vylúčené.

Rovnako je to aj v súvislosti s finančnými nákladmi, ktoré sú považované za vyslovene nesúvisiace s danými objektmi už len z toho dôvodu, že účtovníctvo nemalo dostupné vhodné položky na ich zaradenie a tým pádom sú označené ako ostané. Zodpovedný ekonomický zamestnanec taktiež potvrdil, že tieto náklady z časti zahrňujú kurzové straty a iné spoločnosťou neovplyvniteľné analytické položky a z časti boli taktiež vynaložené za mimoriadnych podmienok v súvislosti s prirodzeným rastom spoločnosti.

Dane, poplatky a nákladové úroky sú tiež považované za neovplyvniteľné položky dlhodobého charakteru, ktoré sa objektívne neviažu k žiadnemu nákladovému objektu a sú vynaložené len komplexne v rámci režijných nákladov spoločnosti.

Čo sa týka odpisov, tie sú pre model ABC väčšinou len kalkulačne upravované, no v tomto prípade dlhodobý hmotný majetok predstavuje osobný automobil, ktorý nie je v žiadnom vzťahu ku skúmaným nákladovým objektom.

Úprava nákladov by za najčastejších podmienok zahŕňala hlavne úpravu odpisov a výnosových úrokov vlastného kapitálu na adjustované kalkulačné odpisy a kalkulačné úroky. V prípade danej spoločnosti už ale boli odpisy úplne odstránené z dôvodu irelevantnej väzby k pre skúmaným nákladovým objektom. Podobne je to aj s výnosovými úrokmi, ktoré sú generované ako oportunitné náklady vlastným kapitálom. Keďže je ale spoločnosť

relatívne mladá, vďaka záporným výsledkom hospodárenia minulých rokov generuje len nízky vlastný kapitál a úroky z neho by boli skutočne inkrementálne s minimálnymi vplyvom na nový kalkulačný systém.

Žiadne **nové náklady**, ktoré nie sú zahrnuté vo výkazoch finančného účtovníctva, ale mohli by byť zahrnuté do modelu ABC nie sú pre spoločnosť známe a takisto si je nie vedomá ich vytvárania a ani možného relevantného vyčíslenia.

Na koniec sa dá skonštatovať, že celková úprava dát spočívala len vo vylúčení irelevantných nákladových položiek, ktorých súčet predstavoval až 10 518 000 Kč. Napriek tomu že táto suma je veľmi vysoká a predstavuje až 54,26% z celkových nákladov, tento krok bol nevyhnutný pre vytvorenie exaktného a pravdivého modelu ABC.

10.2.3 Identifikácia aktivít

Identifikácia aktivít je tretí krok v procese tvorby modelu ABC a jedná sa o komplexný popis aktivít, na ktorých bude model postavený.

Napriek tomu, že v podniku sa nachádza veľké množstvo procesov, ktoré majú medzi sebou početné väzby, pre účely ABC je nutné vystihnúť aj niekoľko procesov naraz pomocou jednej aktivity. Preto je na identifikáciu aktivít zvolená metodológia analýzy štruktúrneho rozdelenia činností podniku z pohľadu viacerých paralelných procesov.

Vo všeobecnosti platí, že čím väčšie je definované množstvo aktivít, tým exaktnejší je systém kalkulácií ABC a tým objektívnejšie sú aj manažérske rozhodnutia z neho plynúce. Napriek tomu, ako bolo vyjadrené aj vedením podniku, zo súčasného postavenia spoločnosti vyplýva, že najrelevantnejší model ABC bude práve strategický. Preň je väčšinou typické len menšie množstvo aktivít, ktoré sú na druhej strane o to výstižnejšie a komplexnejšie. A pretože budúci užívatelia kalkulačného systému ABC sa s jeho praktickou aplikáciou v minulosti ešte nestretli, model je zostavený len relatívne jednoducho a reálne činnosti prebiehajúce v spoločnosti sú rozdelené do 8 základných aktivít. Tieto aktivity sú ďalej rozčlenené na hlavné a podporné aktivity naprieč viacerým oddeleniam; pri čom je kladený značný dôraz na detailný popis pre účely maximálneho užívateľského pochopenia tohto kalkulačného systému a informácií z neho plynúcich.

Hlavné aktivity v spoločnosti sú stanovené nasledovne, pri čom ku každej z nich je definovaná aj miera výkonu aktivity ako špecifická vzťahová veličina.

- **Vyhľadávanie zákazníkov** – predstavuje významnú aktivitu, na ktorej sa podieľa značné množstvo pracovníkov, hoci to nutne nie je hlavná pracovná činnosť každého z nich. Aktivita spočíva vo vyhľadávaní zákazníkov (tzv. *Lead Generation*) na profesijných sociálnych sieťach na základe kritérií spoločnosti, podľa toho, v akej oblasti chce momentálne expandovať a na akého zákazníka sa chce zamerať. Rovnako sa do tejto kategórie začleňuje aj príprava kontaktných údajov súčasných a potenciálnych zákazníkov a partnerov, ktorí sa zúčastňujú rovnakých konferencií ako zástupcovia spoločnosti. Po každej konferencii nasleduje spracovanie údajov tých zákazníkov a partnerov, s ktorými sa prišlo do kontaktu a s ktorými bude ďalej prebiehať obchodná činnosť. Jednotková vzťahová veličina tu predstavuje jedného zákazníka zaevidovaného do podnikového CRM systému.
- **Obchodná činnosť** – je to kľúčová činnosť podmieňujúca trhovú rast podniku. Rovnako sa jej venuje väčšie množstvo zamestnancov, napriek tomu že to nie je hlavná pracovná činnosť každého z nich. Zahŕňa celé spektrum aktivít od priameho kontaktovania potenciálneho zákazníka alebo partnera (tzv. *Outbound Sales*) a vytvorenie iniciačnej ponuky, cez vyjednávanie až po uzavretie obchodu. Zákazník môže pri tom pochádzať nie len z konferencie, ale aj z cieľného alebo náhodného vyhľadávania. Rovnako sem spadá aj proces predaja, ak prvotný záujem vyjadrí sám zákazník tým, že si založí tridsaťdňovú skúšobnú verziu produktu (tzv. *Inbound Sales*). Následne ho zamestnanec kontaktuje a do uplynutia tejto doby by mal byť obchod zvyčajne uzavretý. Jednotková vzťahová veličina v tomto prípade znamená jednu úspešne uzavretú obchodnú zmluvu.
- **Marketing** – v danej spoločnosti je aktivita marketingu tak rozsiahla a intenzívna, že sa nepokladá za podpornú, ale za hlavnú činnosť. Obsahuje najrôznejšie formy cieľenej prezentácie spoločnosti pre širokú verejnosť, rovnako ako aj pre súčasných a potenciálnych zákazníkov a partnerov. Patria pod ňu návrhy a vytváranie promočných a cieľených mailových správ, návrh a realizácia najrôznejších promočných alebo kampaní, návrhy promočných predmetov. Rovnako sa marketing zaoberá aj prezentáciou spoločnosti na sociálnych sieťach a všeobecne na internete. Keďže sa marketing zaoberá príliš veľkým množstvom čiastkových činností, jednotková vzťahová veličina reprezentuje počet hodín odpracovaných zamestnancov na marketingovej činnosti.

- **Vývoj produktu** – vývoj samotného produktu, resp. softvéru a jeho funkcionalít je ako hlavná ekonomická činnosť spoločnosti absolútne esenciálna aktivita. Aktívne podieľajú zamestnanci vývoja a inžinierstva a takisto sa na nej pasívne podieľajú aj zamestnanci iných oddelení s možnými návrhmi na vlastnosti a strategické smerovanie produktu. A pretože samotný vývoj je dlhodobá aktivita, ktorá je do veľkej miery časovo nadproporciálna oproti jej skutočným výstupným výsledkom, jednotková vzťahová veličina je jedna hodina práce.

Podporné aktivity, ktoré zabezpečujú plynulý chod nie len hlavných aktivít, ale aj chod celej spoločnosti sú uvedené nižšie. Takisto je ku každej z nich vyjadrená aj charakteristická vzťahová veličina výkonu aktivity.

- **Administratíva** – s administratívnou podporou sa v spoločnosti zaoberajú viacerí pracovníci na viacerých oddeleniach. Či už ide o administráciu kancelárskych priestorov a vybavenia, špecifickej dokumentácie každého z oddelení, economickej, účtovníckej alebo personálnej administrácie; táto čiastková aktivita predstavuje neodmysliteľnú súčasť každej z hlavných aktivít. Opäť sa dá povedať, že táto podporná aktivita sa zaoberá príliš rozmanitými činnosťami a preto je jednotková vzťahová veličina počet odpracovaných hodín.
- **Zákaznícka podpora** – z praktického hľadiska táto sa čiastková aktivita zaoberá hlavne riešením problémov, s ktorými sa zákazníci dennodenne stretávajú. Ako to bolo aj pri predošlých aktivitách, nemusí sa pri tom viazať len na špecializované oddelenie, ale zákazníci často krát požiadajú o pomoc práve zamestnanca, s ktorým sú momentálne v kontakte, nech už sa jedná o akýkoľvek dotaz alebo problém. Jednotková vzťahová veličina sa tu dá relatívne jednoducho stanoviť ako jeden obslužený klient.
- **Zabezpečovanie IT prevádzky** – pretože aj softvérový podnik si musí zabezpečiť svoju informačnú, technickú a technologickú infraštruktúru, v danej spoločnosti pracuje viacero zamestnancov na administrácií podporných operačných, ERP a špecializovaných programátorských systémov. Táto podporná aktivita predstavuje inštaláciu a udržiavanie plynulého chodu počítačov, tabletov, telefónov a ostatného elektronického príslušenstva potrebného k vykonávaniu ostatných aktivít. Vďaka diverzifikovaným čiastkovým činnostiam v rámci tejto aktivity je jednotková vzťahová veličina znovu stanovená ako počet odpracovaných hodín zamestnanca na tejto aktivite.

- **Meetingy** – keďže spoločnosť plánuje stále rýchlejšiu expanziu, úlohou každého oddelenia je stanoviť si operatívne a strategické ciele, ktoré by mali byť v kontexte s operatívnymi a strategickými cieľmi spoločnosti. Jednotlivé oddelenia medzi sebou intenzívne komunikujú na pravidelných poradách, čo aj tejto aktivite dáva výrazne multidisciplinárny charakter a robí z nej významnú, no zároveň aj časovo náročnú časť podnikových procesov. Z charakteru aktivity logicky vyplýva, že jednotková vzťahová veličina je počet hodín na meetingoch.

Pre prehľadnejšiu sumarizáciu jednotlivých aktivít a vzťahových veličín ich mier výkonu slúži nasledujúca tabuľka.

Tab. 11. *Aktivity spoločnosti a ich vzťahové veličiny pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC. (Vlastné spracovanie)*

Aktivity	Vzťahové veličiny
Hlavné	
Vyhľadávanie zákazníkov	Počet zaevidovaných zákazníkov
Obchodná činnosť	Počet uzavretých obchodných zmlúv
Marketing	Počet hodín
Vývoj produktu	Počet hodín
Podporné	
Administratíva	Počet hodín
Zákaznícka podpora	Počet obslužených zákazníkov
Zabezpečovanie IT prevádzky	Počet hodín
Meetingy	Počet hodín

10.2.4 Determinácia nákladových objektov

Hoci by táto etapa mohla byť hneď na prvom mieste v procese modelovania kalkulačného systému ABC, pokiaľ je jasne vymedzená a po celý čas sa plne rešpektuje, nezáleží na koľkom mieste v skutočnosti je. Objasnenie cieľových objektov kalkulácie ABC totiž prispieva k tomu, aby bolo po celý čas jasné, čo je vlastne predmetom kalkulácie. Inými slovami, nákladové objekty vyjadrujú, čo bolo príčinou vzniku nepriamych nákladov a k čomu budú nepriame náklady spätne priradené. Z všeobecného hľadiska môže byť nákladový objekt naozaj čokoľvek, čoho má podnik záujem vedieť výšku skutočne vynaložených nákladov.

V prípade danej spoločnosti sú predmetom spotreby aktivít dve skupiny nákladových objektov. Na jednej strane je to jej produkt - softvér a na druhej strane sú to jej zákazníci.

Prvá skupina nákladových objektov, ktorá predstavuje samotný **produkt**, obsahuje len jeho jedinú edíciu a tou je Ultimate. Dôvodom je totiž to, že táto edícia je vrcholná, resp. najrozšírenejšia a zahŕňa najviac funkcionalít. Zvyšné edície Start a Team sú jej obdovou, pričom jediným rozdielom je, že zákazníkom bola systémovo povolená a dostupná len jej obmedzená časť funkcionality. Ako už bolo spomenuté v kapitole predstavenia spoločnosti na začiatku praktickej časti, rovnako aj edícia pomenovaná ako Academic má technicky zhodné parametre s edíciou Team a tiež je z modelu ABC vynechaná. Podobne je na tom aj edícia Developer, ktorá nemá presne vymedzené parametre a operatívne sa mení v neproporcionálne voči zvyšným edíciám, preto je z modelu ABC takisto vynechaná.

Zákazníci sú podľa podnikateľského segmentu, v ktorom sa nachádzajú, takisto rozdelení do štyroch skupín. Je to hlavne z toho dôvodu, že v závislosti o momentálnej trhovej stratégie spoločnosti zamestnanci venujú rôznym segmentom rôzny čas a tým pádom sa rôznia aj náklady. Bližšia charakteristika každej z nich bola taktiež spomenutá v kapitole predstavenia spoločnosti na začiatku praktickej časti práce.

Prehľadnejšie členenie všetkých nákladových objektov zachytáva Tabuľka 12.

*Tab. 12. Členenie nákladových objektov pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC.
(Vlastné spracovanie)*

Nákladové objekty	
Produkt	Zákazníci
Ultimate	Freelancers LSPs Buyers Academics

10.2.5 Priradenie nepriamych nákladov k nákladovým strediskám aktivít

Po úprave účtovných dát a po determinácií skutočných aktivít a vzťahových veličín ich výkonu je možné príčinne priradiť náklady aktivitám celkovo a neskôr aj jednotkovo. Prostredníctvom nich sa získa prirodzenejší pohľad na to, ktoré vstupné zdroje sú spotrebované ktorými aktivitami; a zároveň aj ktoré aktivity sú ako efektívne využívané. Tento krok predstavuje primárny rozdiel medzi modernými a tradičnými kalkulačnými systémami.

Prakticky je kvantifikácia nákladov vyvolaných vykonávaním jednotlivých aktivít uskutočnená pomocou tzv. matice nákladov aktivít. Tá prehľadne zobrazuje všetky vzájomné väzby medzi nákladovými druhmi a vytýčenými aktivitami.

Na presný výpočet nákladov aktivít je aplikovaných niekoľko čiastkových výpočtov. Tie majú rovnako dôležitú a významnú výpovednú hodnotu informácií. Týkajú sa najmä detailnej výkonovej spotreby každého zo zamestnancov; podielu pracovného výkonu zamestnancov na aktivitách; a mzdovom ohodnotení práce zamestnancov. Rozbor týchto čiastkových údajov je uvedený medzi prílohami práce ako prílohy P VI – P X.

Pokiaľ ide o metodológiu výpočtov nákladov aktivít, je použitých niekoľko jednoduchých matematických funkcií. Výkonová spotreba jednotlivých aktivít je determinovaná ako súčin celkových výkonových spotrieb zamestnancov a ich časovým fondom vynaloženým na každú z aktivít. Podobne sú determinované aj osobné náklady, ako percentuálny súčin priemerných miezd zamestnancov a ich časovým fondom vynaloženým na každú z aktivít. Ostatné prevádzkové náklady sú nakoniec vypočítané ako náklady úmerné vynaloženým časovým fondom zamestnancov na každú z aktivít.

Absolútny a relatívny podiel každého nákladového druhu na každej aktivite je prostredníctvom matice nákladov zobrazený v Tabuľke 13.

Tab. 13. Analýza absolútnych a relatívnych veličín nákladov aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)

Aktivity	Náklady		Výkonová spotreba		Osobné N		Ostatné prevádzkové N	
Vyhľadávanie zákazníkov	258,59	6,55%	286,19	5,82%	5,20	10,00%		
Obchodná činnosť	385,32	9,76%	386,44	7,86%	6,83	13,13%		
Marketing	467,84	11,85%	333,51	6,78%	8,13	15,63%		
Vývoj produktu	1 156,37	29,29%	1 725,39	35,08%	11,05	21,25%		
Administratíva	307,55	7,79%	380,29	7,73%	5,53	10,63%		
Zákaznícka podpora	735,51	18,63%	993,24	20,19%	6,83	13,13%		
Zabezp. IT prevádzky	303,21	7,68%	451,71	9,18%	3,24	6,23%		
Meetingy	333,61	8,45%	362,24	7,36%	5,20	10,00%		
Σ SPOLU	3 948,00	100,00%	4 919,00	100,00%	52,00	100,00%		

Z prvej fázy modelu ABC sa dá skonštatovať, že v absolútnom aj relatívnom ponímaní je najviac nákladov alokovaných v aktivite vývoja produktu, čo je vzhľadom na činnosť podniku pochopiteľné. Následne má vysokú spotrebu nákladov aj zákaznícka podpora, na čom majú podiel hlavne vysoké osobné náklady skúsených a vysoko kvalifikovaných zamestnancov. Ako ďalšia vysoko-nákladová činnosť by sa dala očakávať práve obchodná, no vzhľadom na fakt, že CEO spoločnosti pracoval dlhý čas aj na marketingu, tak je aktivita marketingu na treťom mieste. Zvyšné centrá podporných a hlavných činností spoločnosti

skonzumovali z absolútneho hľadiska približne podobné množstvo nákladov, ako sa dá vyčítať aj z tabuľky.

Okrem toho, že vyčíslenie podielových hodnôt nákladov na aktivity predstavuje vstupné informácie pre druhú fázu kalkulačného systému ABC, prináša aj hodnotné informácie o samotnej efektívite vykonávaných aktivít.

Na základe výsledkov analýzy je teda možné opätovne potvrdiť, že najviac nákladov konzumujú práve aktivity, ktoré ich následne najefektívnejšie premieňajú na výnosy a na pridanú hodnotu pre danú spoločnosť. Konkrétne ide o vlajkové aktivity ako vývoj produktu, zákaznícka podpora a obchodná činnosť spolu s marketingom.

10.2.6 Kalkulácia jednotkových nákladov aktivít

Celý nasledujúci proces sa odvíja od predošlých stanovených vzťahových veličín. Len v prípade, že boli naozaj vhodne definované, je možné získať požadované informácie o jednotkových nákladoch aktivít.

V prípade danej spoločnosti sú miery výkonu aktivít stanovené na základe informácií extrahovaných z matice nákladov aktivít o celkových nákladoch aktivít; z internej evidencie o celkovom množstve uskutočnených aktivít; a prostredníctvom kvalifikovaného odhadu o čase strávenom na jednotlivých aktivitách.

Po jednoduchom vydelení celkových nákladov aktivít množstvom skutočných mier výkonu daných aktivít počas skúmaného obdobia sú jednotkové náklady aktivít nasledovné:

Tab. 14. Analýza nákladov hlavných a podporných aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)

Aktivity	Celkové N aktivít	Miery výkonu aktivít	Vzťahové veličiny	Jednotkové N aktivít
Hlavné				
Vyhľadávanie zákazníkov	550	3 107	1 zákazník	0,18
Obchodná činnosť	779	88	1 uzavretý obchod	8,85
Marketing	809	2 645	1 hodina	0,31
Vývoj produktu	2 893	7 958	1 hodina	0,36
Podporné				
Administratíva	693	3 105	1 hodina	0,22
Zákaznícka podpora	1 736	13 800	1 obslužený zákazník	0,13
Zabezp. IT prevádzky	758	2 599	1 hodina	0,29
Meetingy	701	2 323	1 hodina	0,30

Získané informácie o jednotkových nákladoch aktivít sú nie len dôležitým prevodovým mostíkom pre výpočet jednotkových nákladov objektov, ale aj sami o sebe predstavujú efektívny nástroj pre posúdenie nákladovosti vykonaných činností.

A to nie len na posúdenie faktu, že najnákladnejšia aktivita je uzatváranie obchodu v hodnote až 8 850 Kč za 1 uzavretý obchod a naopak najmenej nákladné je obsluhovanie jedného zákazníka v hodnote 130 Kč; ale aj na benchmarking spoločnosti. Výber vhodnej kategórie pre benchmark môže byť pri tom veľmi rôznorodé. Môže ísť napríklad o porovnanie nákladov medzi vnútropodnikovými aktivitami alebo napríklad aj porovnanie nákladovosti v rámci odvetvia.

A aj napriek tomu, že boli vyčíslené jednotkové náklady na každú aktivitu, pre podporné činnosti nie je možné identifikovať priamy exkluzívny vzťah medzi ich nákladmi a nákladovým objektom. Dodatočne je ešte potrebné vyčíslit' celkové množstvo nákladov, ktoré s ich podporou spotrebovali hlavné aktivity.

Z dôvodu strategického charakteru celého modelu ABC, je pre účely tejto alokácie uplatnená priama metóda. To znamená, že náklady podporných činností sú alokované priamo na primárne činnosti, pri čom sa na základe kvalifikovaného odhadu nepredpokladá, že by mali podporné aktivity priame vzťahy ešte aj medzi sebou. Alokácie jednotlivých mier výkonu aktivít podporných činností ku hlavným sú uvedené v rámci prílohy P XII.

Tabuľka 15 vyjadruje kalkuláciu celkových a jednotkových nákladov hlavných aktivít. Primárne náklady aktivít pri tom vyjadrujú pôvodnú výšku hlavných aktivít tak, ako to bolo v predošlých výpočtoch. Sekundárne náklady aktivít ale predstavujú novú, rozkalkulovanú výšku nákladov podporných aktivít na hlavné. A ako výsledok sú potom dané celkové a jednotkové náklady prepočítané a realokované na hlavné aktivity.

Tab. 15. Analýza rekalkulovaných nákladov hlavných aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)

Aktivity	Primárne N aktivít	Sekundárne N aktivít	Celkové N aktivít	Miery výkonu aktivít	Jednotkové N aktivít
Vyhľadávanie zákazníkov	550	546	1 096	3 107	0,35
Obchodná činnosť	779	2 317	3 096	88	35,18
Marketing	809	544	1 353	2 645	0,51
Vývoj produktu	2 893	481	3 374	7 958	0,42

Z kalkulácií je možno vidieť, že zatiaľ čo jednotkové náklady na vyhľadávanie zákazníkov, marketing a vývoj produktu stúpili len inkrementálne; podporné aktivity sa podieľali najmä na zvýšení nákladovosti obchodnej činnosti. Celkové náklady na obchodnú činnosť sa prostredníctvom sekundárnych aktivít zvýšili o 1 538 000 Kč na 2 317 000 Kč a náklady na jeden uzavretý obchod stúpili až o neuveriteľných 26 330 Kč na 35 180 Kč. Z praktického hľadiska je to dané tým, že zákaznícka podpora s najvyššou spotrebou nákladov poskytovala služby hlavne platiacim zákazníkom získaným prostredníctvom obchodnej činnosti. Relokáciou nákladov sa ich tým pádom presunulo až 65% na obchodnú činnosť. Obdobne sa dá dedukovať aj relokácia nákladov ostatných podporných činností na hlavné činnosti, ako aj ich následná rekalkulácia.

10.2.7 Priradenie nákladov aktivít k nákladovým objektom

Táto etapa predstavuje druhú, kľúčovú fázu kalkulácií ABC. Na základe analýzy a kvantifikácie aktivít a ich vzťahových veličín sa náklady prostredníctvom jednotkových nákladov aktivít alokujú k stanoveným nákladovým objektom.

Nákladové objekty boli pri tom vopred vytýčené už vo štvrtej etape projektovania strategického modelu ABC ako jeden produkt a viaceré zákaznícke segmenty. Rovnako dôležitú úlohu tu zohráva aj skutočné množstvo každej z aktivít. Kým miera výkonu vyhľadávania zákazníkov a obchodnej činnosti bola získaná z dostupných vnútropodnikových informačných zdrojov, marketing a vývoj produktu bol stanovený prostredníctvom najlepšieho kvalifikovaného odhadu rozdelenia časového fondu. Podrobné numerické vyjadrenie množstva príčin vzniku nákladových objektov merané v rozličných vzťahových veličinách je uvedené v nasledujúcej tabuľke.

Tab. 16. Analýza skutočného množstva vynaložených aktivít na nákladové objekty v spoločnosti. (Vlastné spracovanie)

Vzťahové veličiny		Aktivity			
		1 zákazník	1 uzavretý obchod	1 hodina	1 hodina
Nákladové objekty		Vyhľadávanie zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu
Produkt	Ultimate	0	0	0	7 958
Zákazníci	Freelancers	147	2	69	0
	LSPs	1 512	31	998	0
	Buyers	1 215	29	1261	0
	Academics	233	26	317	0
Σ		3 107	88	2 645	7 958

Z uskutočnenej analýzy je možné vidieť, že vyhľadávanie zákazníkov, obchodná činnosť a marketing prebiehali naprieč všetkým zákaznickým segmentom. A to rovno relatívne v úmernej miere zodpovedajúcej strategickému trhovému zameraniu spoločnosti.

Výnimku tu predstavuje len vývoj produktu, ktorý sa v plnej miere orientoval len na samotný softvér a jeho najvyššiu licenciu. Hoci môže táto informácia vyzerat' na prvý pohľad zbytočne, pretože celá jedna aktivita bola vynaložená len na jeden nákladový objekt, opak je pravdou. Pre danú spoločnosť je totiž významnou a prínosnou informáciou skutočný čas strávený práve vývojom jej kľúčového produktu a následne aj vyjadrenie celkových nákladov naň.

Hlavnou úlohou siedmej etapy je ale priradiť každému nákladovému objektu skutočný podiel každej uskutočnenej hlavnej aktivity a na základe jednotkových nákladov každej z aktivít vyčísliť celkové náklady objektu.

A práve prostredníctvom tohto kroku možno badať zásadný rozdiel medzi procesom tradičných kalkulácií a metódou ABC. Nepriame náklady nie sú alokované arbitrárne, ale na základe príčinnej súvislosti aktivít a nákladových objektov. Tým dochádza k minimálnemu skresleniu skutočne vynaložených nákladov, ktoré by zrejme boli za bežných okolností v tradičnom nákladovom systéme len náhodne umiestnené.

Výsledky alokácie jednotkových nepriamych nákladov k nákladovým objektom sú vypočítané pomocou údajov z Tabuliek 15 a 16. Sú jednoducho vypočítané ako skutočné množstvo výkonu aktivít vynásobené jednotkovými nákladmi na danú aktivitu a sú demonštrované v nasledujúcej tabuľke, pri čom je zároveň aj ich sumarizačná vertikálna analýza uvedená na konci práce v prílohe P XIV.

Tab. 17. Absolútna analýza alokácie nepriamych nákladov k nákladovým objektom spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)

Nákladové objekty		Aktivity				Σ N OBJEKTOV
		Vyhľad. zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu	
Produkt	Ultimate	0	0	0	3 374	3 374
Zákazníci	Freelancers	52	70	35	0	157
	LSPs	533	1 091	511	0	2 135
	Buyers	429	1 020	645	0	2 094
	Academics	82	915	162	0	1 159
Σ N AKTIVÍT		1 096	3 096	1 353	3 374	8 919

Tab. 18. Relatívna analýza alokácie nepriamych nákladov k nákladovým objektom spoločnosti. (Vlastné spracovanie)

Nákladové objekty		Aktivity				Σ N OBJEKTOV
		Vyhľad. zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu	
Produkt	Ultimate	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	37,83%
Zákazníci	Freelancers	4,74%	2,26%	2,59%	0,00%	1,76%
	LSPs	48,63%	35,24%	37,77%	0,00%	23,94%
	Buyers	39,14%	32,95%	47,67%	0,00%	23,48%
	Academics	7,48%	29,55%	11,97%	0,00%	12,99%
Σ N AKTIVÍT		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Podľa vypočítaných výsledkov prislúchajúcich k jednotlivým nákladovým objektom sa dá vyvodiť veľké množstvo výsledkov danej analýzy. Model ABC ako celok ponúka predovšetkým diverzifikovaný pohľad na efektivitu využívania dostupných zdrojov a na stanovenie priamych nákladov na špecifické nákladové objekty.

Sumarizácia a vyhodnotenie celkových nákladových objektov napovedá najmä tomu, že najnákladnejší zákaznícky segment sú tzv. LSPs a v tesnom závесе za nimi sú to Buyers. Spoločnosť na hlavné a podporné aktivity segmentu LSPs vynaložila celkové priame náklady vo výške 2 135 000 Kč, pri čom až vyše 48% z týchto nákladov pripadlo na vyhľadávanie zákazníkov. V prípade Buyers to bolo celkovo len o 41 000 Kč priamych nákladov menej, čiže 2 094 000 Kč, pri čom percentuálna štruktúra výdavkov na hlavné aktivity bola v oboch prípadoch relatívne podobná. Naopak, najmenej prostriedkov bolo vynaložených na tzv. Freelancers, čiže prekladateľov na voľnej nohe. S tým plne súhlasí aj trhovacia stratégia spoločnosti, podľa ktorej sa zamestnanci vzhľadom na cenovú politiku venujú tomuto segmentu len pasívne. Celkové množstvo vynaložených priamych nákladov naň je 157 000 Kč, čo predstavuje len 1,76% všetkých skúmaných nákladov.

Z hľadiska nákladovej náročnosti samotných aktivít bolo najviac skúmaných zdrojov použitých na vývoj produktu. A to aj napriek tomu, že jediným nákladovým objektom tejto aktivity bol samotný softvér. Celkovo sa naň spotrebovalo až 3 374 000 Kč, čo bolo presne 37,83% zo všetkých skúmaných nákladov. Druhá najnákladnejšia aktivita bola práve obchodná činnosť. Tá skonzovala až 3 096 000 Kč priamych nákladov aj vzhľadom na to, že jej miera výkonu bola relatívne veľmi nízka a to len 88 jednotiek výkonu aktivity, čiže 88 uzavretých obchodných zmlúv. Na jej kompenzácií sa ale očividne podieľali vysoké

jednotkové náklady v hodnote až 35 180 Kč na jednu zmluvu, ktoré z tejto situácie jasne vyplývajú.

10.2.8 Manažérsky reporting

Nadväzujúc na predošlé informácií získané pomocou rozboru výsledkov navrhovaného modelu ABC, jeho používatelia môžu mať jasnejšiu predstavu ohľadom vynakladania zdrojov v spoločnosti a stanovení priamych nákladov na zvolený objekt. Okrem toho však model ABC poskytuje pohľad aj na mnoho ďalších finančných a nefinančných ukazovateľov, ako doplnok k dostupným ukazovateľom zo súčasného kalkulačného systému a nástroj pre manažérské riadenie a rozhodovanie.

Dôležitým ukazovateľom je nákladovosť jednotlivých aktivít, rovnako ako aj skúmaných nákladov ako celku. Tým, že vyjadruje schopnosť podniku riadiť svoje náklady efektívne, pôsobí ako je objektívny nástroj pre riadenie ich príčin vzniku. Viac podrobností poskytuje nasledujúca tabuľka.

Tab. 19. Ukazovatele nákladovosti aktivít a nákladových objektov spoločnosti. (Vlastné spracovanie)

		Vyhľad. zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu	Σ
VÝNOSY						19 594
NÁKLADY (ABC)		1 096	3 096	1 353	3 374	8 919
Celková nákladovosť		5,59%	15,80%	6,91%	17,22%	45,52%
Produkt	Ultimate	0,00%	0,00%	0,00%	17,22%	17,22%
Zákazníci	Freelancers	0,27%	0,36%	0,18%	0,00%	0,80%
	LSPs	2,72%	5,57%	2,61%	0,00%	10,90%
	Buyers	2,19%	5,21%	3,29%	0,00%	10,69%
	Academics	0,42%	4,67%	0,83%	0,00%	5,92%

Z analýzy nákladovosti je jasne vidieť, že z pomedzi všetkých ostatných je náročnosť produkcie na jej vývoj najvyššia a v roku 2014 má hodnotu až 17,22%. To znamená, že 1 Kč tržieb pokrýva 0,1722 Kč nákladov na vývoj produktu. Produkt spoločnosti dokázal vytvoriť tak vysokú náročnosť produkcie na jej náklady aj napriek tomu, že sa na ňom podieľala len jediná aktivita. Zároveň jej takisto táto aktivita recipročne viazaná len na jej spomínaný jediný nákladový objekt.

Okrem toho je výrazná aj nákladovosť obchodnej činnosti, ktorá celkovo dosahuje až 15,80%. Obzvlášť výrazný je aj fakt, že sa na nej najviac podieľali zákazníci segmentu LSPs, Buyers a Academics približne rovnako, s fluktuáciou okolo 5%. Segment Freelancers pri tom opäť súvisí s trhovou stratégiou spoločnosti a demonštruje fakt, že nákladovosť naň bola len 0,36%.

Napriek tomu, že na vyhľadávanie zákazníkov a marketing bolo vynaložených dokopy až 2 449 000 Kč priamych nákladov, ich celková nákladovosť je relatívne nízka a dosahuje hodnoty len 5,59% a 6,91%.

Prostredníctvom stanovenia priamych nákladov na jednotkový nákladový objekt alebo na skupinu objektov prináša samozrejme mnohé ďalšie výhody než len ich exaktné vyčíslenie. Ako už bolo v predošlých kapitolách načrtnuté, pomocou identifikácie priamych nákladov je totiž relatívne jednoduché spätne analyzovať vynaložené náklady a nájsť možné oblasti pre ich prípadné znižovanie. Obzvlášť v rámci manažérskeho účtovníctva a rozhodovania sú tieto informácie mimoriadne prínosné.

Z vykonanej analýzy je možné okamžite vidieť, že najviac nákladov pripadá na samotný produkt spoločnosti a na jeho vývoj. Celkové priame náklady naň sú až 3 374 000 Kč, čo predstavuje až 37,83% skúmaných nákladov a zároveň 17,30% všetkých nákladov. Dôvodom tak vysokých nákladov je predovšetkým rozsiahly časový fond venovaný tejto aktivite, čo je v absolútnej hodnote až 7 958 hodín práce. Samozrejme, dôležitou premennou je tu aj cena práce, ktorá je kvôli špecifickým odborným znalostiam piatich zamestnancov priemerne odhadovaná dokopy až na zhruba 360 000 Kč za rok 2014, čo bolo vyčíslených až na 33,18% mzdových nákladov. Vďaka možnosti porovnania týchto nákladov s inými, absolútne a relatívne vyčíslenie jasne ponúka priestor pre ich znižovanie a optimalizáciu v rámci celopodnikového nákladového systému.

Druhé najväčšie množstvo priamych nákladov pripadá na obchodnú činnosť zákazníckych segmentov LSPs a Buyers, ktoré dokopy viažu až v hodnote dokopy až 23,66% skúmaných nákladov a 10,82% všetkých nákladov, čo v absolútnom ponímaní predstavuje 2 111 000 Kč. Ako už bolo spomínané, príčinou tejto vysokej čiastky sú predovšetkým veľmi vysoké náklady na jednotku tejto aktivity v hodnote až 35 180 Kč na jeden uzavretý obchod a to aj napriek tomu, že skutočná miera výkonu týchto dvoch zákazníckych segmentov bola dokopy len 60 uzavretých zmlúv. Ako aj predošlá aktivita a jej objekt, tak aj táto načrtáva možnosť znižovania nákladov naprieč celému svojmu procesu.

Náklady na ostatné jednotlivé skúmané objekty a aktivity vykazujú postupne klesajúci trend, ako to už bolo v predošlých kapitolách práce opísané. Priemerné hodnoty nákladov na aktivity vykazuje hlavne zákaznícky segment Academics, na ktorý sa spoločnosť snažila trhovo orientovať menej než na LSPs a Buyers, ale zase viac než na Freelancers.

Naopak, najnižšie priame náklady vykazuje zákaznícky nákladový objekt Freelancers. Na ten sa už len z dôvodu pasívnej stratégie spoločnosť snažila vynakladať minimum nákladov. Je to hlavne z toho dôvodu, že vzhľadom na cenovú politiku prinášal najmenšie výnosy, no zároveň bol stále dôležitým prvkom v politike trhovej expanzie. Celkové priame náklady na tento objekt boli vykalkulované na 157 000 Kč, čo tvorí 1,76% skúmaných nákladov a len 0,80% celkových nákladov. Najmenej nákladov na tento objekt predstavoval marketing v absolútnej hodnote za celý rok 2014 zhruba 35 000 Kč a len dvakrát toľko bolo vynaložených na obchodnú činnosť. Zároveň bolo v rámci tohto segmentu vyhľadávaných a spracovaných len 147 kontaktov zákazníkov, čo bol väčšinou v rámci pred- a konferenčných procesov.

Jedným z často potrebných a využívaných ukazovateľov pre účely manažérskeho rozhodovania je aj ziskovosť zákazníkov. V prípade danej spoločnosti, ktorá segmentuje svojich zákazníkov do rôznych cieľových skupín môže byť takáto informácia nesmierne užitočná. Nie len že by prehľadne vykalkulovala celkové priame a nepriame náklady určitého objektu, ale na základe jeho tržieb by detailne určila, aký pre zisk dané objekt spoločnosti prináša.

Z praktického hľadiska ale takúto analýzu nie je možné v rámci tejto diplomovej práce uskutočniť, pretože skutočné tržby z produktu nie sú evidované v dostupných informačných zdrojoch. Napriek tomu, že oficiálny cenník softvéru je verejne voľne prístupný na internetovej stránke spoločnosti, skutočná predajná cena sa mnoho krát líši v závislosti od konkrétneho zákazníka, prípadne od vývoju procesu vyjednávania.

Samozrejme, pri dostupnosti plných dát o výnosoch, nákladoch a výsledkoch hospodárenia po zdanení by bolo pre spoločnosť jednoduché vypočítať aj rôzne iné ukazovatele pre účely manažérskeho rozhodovania.

11 POROVNANIE SÚČASNÉHO A NAVRHOVANÉHO KALKULAČNÉHO SYSTÉMU NÁKLADOV

Na základe poskytnutých dát zo súčasného kalkulačného systému bol spracovaný návrh komplexného projektu implementácie kalkulačného systému ABC vo vybranej spoločnosti. Hlavné faktory, v ktorých sa súčasný a navrhovaný kalkulačný systém odlišujú, sú hlavne evidencia a riadenie nákladov, kalkulácia priamych a jednotkových nákladov a samotné využívanie informácií pre účely manažérskeho rozhodovania.

V rámci pôvodného kalkulačného systému boli získané vstupné dáta dostupné len z účtovného informačného systému a vo forme, ktorú vyžaduje norma externých finančných výkazov. Náklady sa zásadne evidovali len podľa spotrebovaných vstupných zdrojov a boli vedené len podľa štruktúrovaného druhového členenia. Na základe uvedenej vzorky získaných informácií sa dá konštatovať, že spoločnosť momentálne nevyužíva žiadne ďalšie členenie nákladov. Na druhej strane, nový kalkulačný systém ponúka evidovanie a riadenie nákladov hlavne na základe kalkulácií podľa výstupných objektov, na ktoré boli skutočne vynaložené. A to prostredníctvom sekundárnej informačnej databázy, ktorá sa štruktúrovo môže prispôsobovať operatívnym a strategickým požiadavkám svojich používateľov.

Vzhľadom na hlavný predmet činnosti spoločnosti bola väčšina nákladov súčasného kalkulačného systému považovaná za nepriame. Používatelia informácií tohto kalkulačného systému nemali exkluzívny pohľad na priame náklady ľubovoľnej požadovanej jednotky. Tento prístup nijak neumožňoval samostatne sledovať akýkoľvek nákladový objekt a samostatne si vyčíslit' jeho náklady, prípadne výnosy. Ďalším faktom zostáva aj to, že jediný spôsob rozpočítavania nákladov na jednotku bolo možné len podľa arbitrárneho vzťahu, ktorý v konečnom dôsledku skresľoval náklady podniku ešte viac, ako keby ani rozpočítané neboli. Na rozdiel od tohto prístupu, naprojektovaný kalkulačný systém ABC ponúka vyslovene príčinný vzťah medzi skúmaným objektom a nákladmi, ktoré ho vyvolali. Týmto spôsobom je jednoduché a jasné stanoviť, aké množstvo vstupných zdrojov sa podieľa na akej výstupnej jednotke. Zároveň je omnoho jednoduchšie reverzne zistiť, ktoré faktory vplývajú na skúmanú jednotku a ktoré môžu byť predmetom prípadného riešenia nákladových procesných problémov alebo predmetom kontinuálnej optimalizácie.

Prostredníctvom súčasného kalkulačného systému sa samozrejme dajú uskutočňovať aj rôzne manažérske rozhodovania. Toho dôkazom je aj analýza finančných a ekonomických ukazovateľov na začiatku praktickej časti tejto diplomovej práce. V prípade, že by spoloč-

nost' evidovala podrobnejšie informácie o nákladoch, výnosoch a výsledkoch hospodárenia; okrem uvedených ukazovateľov by bolo možné vykonať ešte hlbšiu a podrobnejšiu finančnú analýzu. Benefitom navrhovaného kalkulačného systému je v tomto prípade okamžitá dostupnosť priamych, jednotkových informácií o požadovaných objektoch a ich bezprostredné vyhodnotenie.

Kalkulačný systém ABC totiž okrem iného ponúka aj priamy pohľad na procesnú štruktúru nákladov v podniku a tým vytvára priestor východiskovú bázu pre koncept ABM.

12 NÁVRH REALIZÁCIE PROJEKTU A ZÁVEREČNÉ ODPORÚČANIA

Na základe splnenia hlavného cieľa diplomovej práce, čiže vypracovania kompletného projektu implementácie kalkulačného systému ABC je v nasledujúcej kapitole spracovaný posledný čiastkový cieľ týkajúci sa jeho realizácie a uvedenia do prevádzky. Zohľadňuje viaceré aspekty, s ktorými by mala byť spoločnosť oboznámená a stotožnená ešte pred začiatkom samotnej realizácie a byť si ich vedomá samozrejme aj počas nej. Zároveň je ku každému z aspektov vyjadrené aj subjektívne odporúčanie pre danú spoločnosť.

12.1 Podpora realizácie vedením spoločnosti

Ako bolo spomenuté už pri iniciácii samotného vypracovania projektu kalkulačného systému ABC v desiatej kapitole, vedenie spoločnosti si je vedomé nedostatkov súčasného kalkulačného systému a je plne otvorené novým možnostiam v prospech zlepšenia tejto situácie. Tento fakt sa dá pokladať za kľúčový a podporný bod úspešnej implementácie, realizácie a dlhodobej prevádzky ABC. Spoločnosť je obzvlášť naklonená myšlienke vytvorenia dlhodobého, strategického modelu ABC, ktorý by bol naprieč častým vnútropodnikovým zmenám relevantnejší než krátkodobý, operatívny model. A vzhľadom na to, že kalkulačný systém ABC si skutočne vyžaduje dlhodobú pozornosť a tzv. vytrvalosť pri jeho realizácii, pretrvávajúci záujem vedenia spoločnosti je ďalším pozitívnym a podporným faktorom pri jeho realizácii.

Okrem vyššie spomenutých subjektívnych skutočností existuje viacero objektívnych pravidiel, ktorých by sa malo vedenie spoločnosti držať. Podľa portálu Accounting For Management (©2014) a Institute of Management Accountants (©2006) sú kľúčové aspekty úspešnej implementácie a realizácie konceptu ABC nasledovné:

- iniciatíva a podpora vedenia spoločnosti musí byť viditeľná naprieč celému realizačnému tímu – kalkulačný systém ABC je dlhodobá záležitosť, preto musia byť zamestnanci neustále podporovaní a motivovaní k jeho využívaniu a dodržovaniu. V opačnom prípade hrozí, že sa stanú reluktantnými voči zmene, stratia záujem o tento inovačný systém a rutinne sa vrátia k starému kalkulačnému systému;
- tím by mal pozostávať z členov na multidisciplinárnych manažérskych pozíciách naprieč celej danej spoločnosti – práve oni budú totiž využívať informácie plynúce zo zostaveného a zavedeného systému, preto by mali dokonale ovládať jeho pravid-

lá. Zvyčajne sa dodatočne pracuje aj s externým odborníkom na tento typ kalkulačného systému, ktorý podporuje interný tím.

Napriek tomu, že teoretické vyjadrenie týchto odporúčaní sa často krát berie na vedomie, no pri realizácii sa naň zabúda, daná spoločnosť ako celok je značne motivovaná k svojmu rastu. To naznačuje, že s vynaložením čo i len minimálnej snahy vedenia a manažérov by tieto behaviorálne aspekty implementácie a realizácie konceptu ABC nemali byť problém.

12.2 Personálna podpora realizácie

Síce bol počas predošlej kapitoly implementačný tím teoreticky vyjadrený ako skupina viacerých manažérov, ale z praktického hľadiska možností danej spoločnosti v roku 2014 to tak celkom nie je.

Vzhľadom na veľkosť spoločnosti a jej organizačnú štruktúru z daného roku by sa ideálne odporučilo plnohodnotne zapojiť len 1 zamestnanca, konkrétne z pozície Operations, do krátkodobého procesu návrhu a implementácie ABC. Tento zamestnanec by prešiel komplexným školením a podporou externého školiteľa a následne by sám mentoroval ostatných zamestnancov spoločnosti integrovaných do procesu využívania ABC.

Vo fáze realizácie by sa už tým pádom na využívaní tohto kalkulačného systému podieľali viacerí zamestnanci. Ako bolo naznačené, vyškolený zamestnanec z pozície Operations by následne reprodukoval získané vedomosti a zručnosti o aplikovanom systéme ABC ďalším 2 zamestnancom. Tými by konkrétne boli CEO a druhý zamestnanec z pozície Operations, ktorí by mohli systém ABC administrovať a efektívne využívať informácie z neho plynúce ako vstup pre ďalšie rozhodovacie procesy.

12.3 Časové hľadisko realizácie

V predošlých častiach práce bolo už viac krát spomínané, že projekt návrhu, implementácie a realizácie kalkulačného systému ABC je dlhodobá záležitosť. Preto je nutné diverzifikovať časové rozhranie počas každej jeho fázy. Takisto časové hľadisko implementácie a realizácie konceptu ABC priamo súvisí s jeho personálnou podporou.

Ako bolo uvedené, v súvislosti s návrhom a prvotnou implementáciou ABC do vybranej spoločnosti bude plnohodnotne integrovaný 1 zamestnanec po dobu bežného pracovného času približne 10 dní. Tento čas zaberie predovšetkým školenie a coaching externým odborníkom so súbežným získavaním vstupných informácií a modelovaní konceptu ABC.

Následné mentorovanie ostatných 2 zamestnancov by malo prebiehať v krátkodobých časových intervaloch v rámci pracovného času po dobu približne 2 mesiacov. Za ten čas by sa mali všetci zamestnanci zlepšiť natoľko, aby po uplynutí tejto doby mohla bezproblémovo a plnohodnotne prebiehať realizácia projektu kalkulačného systému ABC. Samozrejme je aj počas tejto fázy nutné udržiavať motiváciu pre zavedenie skutočne funkčného kalkulačného systému do spoločnosti, pretože takýto dlhodobý časový horizont môže mať rýchly demotivujúci charakter.

12.4 Informačná podpora realizácie

S istotou sa dá povedať, že efektívny kalkulačný systém ABC sa nezaobíde bez informačnej podpory rovnako v malých, ako aj veľkých podnikoch. Od veľkosti samotného podniku ale záleží, v akej forme si túto podporu zaobstará.

Na základe predošlej analýzy IT infraštruktúry danej spoločnosti sa odporúča zaobstarat' priamo celkový balík softvérového riešenia pre kompletnú profesionálnu podporu ABC, ktorý môže byť integrovaný na súčasné hardvérové vybavenie. Jedným z hlavných dôvodov je totiž aj to, že spoločnosť využíva viacero rôznych ERP systémov a nevzniká tu potreba integrovania konkrétneho typu ABC softvéru medzi ne. V súčasnosti existuje mnoho firiem, ktoré dokážu daný balík customizovať pre konkrétneho zákazníka podľa jeho špecifickej ekonomickej činnosti a štruktúry aktivít. Vzhľadom na finančné možnosti spoločnosti je ale nutné dbať na jej finančné zdroje a na celkové náklady plynúce z licencií a ostatných doplnkových služieb. Preto by bolo ideálne sa zamerať na menších poskytovateľov týchto balíkov. Každý z dodávateľov okrem špecifického softvérového riešenia ponúka aj konzultačné služby, čím by sa vyriešila otázka obstarania externého konzultanta.

Prípadné alternatívne riešenie by okrem kompletného softvérového balíka bolo možnosť využiť projektové nadstavby ABC a ABM do balíka MS Office za zlomkovú cenu predošlej alternatívy. Toto riešenie by bolo finančne prijateľnejšie pre spoločnosť a umožňovalo by sa jej aspoň na začiatok implementácie modelu ABC zoznámiť s jeho informačnou podporou. Na základe skúseností neskôr mohla zaobstarat' kompletné softvérové riešenie.

12.5 Nákladové zhodnotenie

Ako vyhodnotenie celkových spomínaných nákladov je uvedená nasledujúca tabuľka. Pretože boli vyjadrené dve alternatívy realizácie projektu ABC na základe rôznych stratégií informačnej podpory, takisto musia byť následne vyhodnotené dve stratégie nákladovej

spotreby. Najprv ide o alternatívu pri zvolení kompletného softvérového balíka, šitého na mieru danej spoločnosti a potom je uvedená alternatíva jednoduchej nadstavby na súčasne využívaný komplex programov MS Office.

Tab. 20. Nákladové zhodnotenie realizácie projektu ABC vo vybranej spoločnosti. (Vlastné spracovanie)

Náklady	Osoba	Doba trvania	Vzťahové veličiny	Jednotkové N aktivít	Miery výkonu	Celkové N aktivít
Návrh a implementácia	Operations x 1	2 t	1 h	188	80	15 000
Realizácia	Operations x 2	2 m	1 h	375	180	67 500
Realizácia	CEO	2 m	1 h	500	90	45 000
Školenie / Tréning	Ex.Konzultant	2 t	1 školenie	50 000	1	50 000
Licencia ABC Balíka	X	1 m	1 licencia	25 000	3	75 000
Licencia ABC Nadstavby	X	1 m	1 licencia	500	3	1 500
Σ ABC Balík				76 063		252 500
Σ ABC Nadstavba				51 563		179 000

Podrobné vyčíslenie nákladov demonštruje celkové náklady na návrh, implementáciu a realizáciu kalkulačného systému ABC v danej spoločnosti v dvoch alternatívach. Vďaka faktu, že obe alternatívy výberu konkrétnej informačnej podpory sú v každom prípade pre spoločnosť benefitom, ich voľba závisí predovšetkým od postoja vedenia spoločnosti k významnosti celého projektu ABC a od dostupných voľných finančných prostriedkov.

Dá sa ale objektívne zhodnotiť, že nech sa už spoločnosť rozhodne pre ktorýkoľvek informačný systém ABC, rozhodne to bude pozitívnym prínosom pre jej procesy zdokonaľovania a riadenia nákladov prostredníctvom aktivít.

12.6 Výnosové zhodnotenie

Nákladové úspory, ktoré by projekt priniesol by boli viditeľné a dostupné až v dlhodobejšom horizonte, no v zásade by mali výnosy z neho plynúce prekonať náklady naň vynaložené. Finančné a nefinančné ukazovatele dostupné a viditeľné používaním ABC by umožnili rekalkulovať náklady na jednotlivé objekty a prehodnotiť hlavne ich nákladovosť a ziskovosť. Takouto vedomosťou by spoločnosť videla, ktoré objekty jej prinášajú najvyššie a najnižšie náklady a výnosy. Tým by vedela determinovať celkovú investičnú výnosnosť a dobu návratnosti implementácie projektu kalkulačného systému ABC.

13 ZHRNUTIE PRAKTICKEJ ČASTI

Praktická časť tejto diplomovej práce vychádza z akademických poznatkov vymedzených v jej teoretickej časti s cieľom vypracovania projektu návrhu, implementácie a realizácie kalkulačného systému ABC vo vybranej spoločnosti. Je rozdelená na 6 kapitol podľa logického a sekvenčného postupu vypracovania tohto projektu. Zahŕňa 5 obrázkov a 18 tabuliek, ktoré demonštrujú základné a doplňujúce informácie k riešenej problematike.

Siedma kapitola práce je venovaná predstaveniu spoločnosti. Ponúka charakteristiku jej interného a externého prostredia, rovnako ako aj podrobný opis budúcich skúmaných nákladových objektov. Je to hlavne z toho dôvodu, aby bol čitateľovi tejto diplomovej práce priblížený široký koncept prostredia projektu ABC.

Ôsma kapitola plynule nadväzuje na predchádzajúcu a zachytáva rozbor a interpretáciu finančných výkazov danej spoločnosti počas obdobia piatich rokov. Tým sa snaží poukázať na rastové trendy jej vývoja a výkonnosti. Zároveň je tu detailnejšie analyzovaná jedna z jej častí, konkrétne oblasť nákladov, prostredníctvom rôznych uhlov pohľadov na ne a skrz viacerých členení.

Potom sa plynule prechádza na nasledujúcu kapitolu, ktorá je venovaná širšiemu konceptu riadenia nákladov. Opisuje súčasný kalkulačný systém v spoločnosti a nástroje jeho riadenia. Navyše je tu poskytnutý objektívny pohľad na jeho nedostatky, ktoré predstavujú odrazový mostík pre návrh a implementáciu doplnkového, moderného systému ABC.

Preto je v ďalšej kapitole vypracovaný hlavný cieľ tejto práce, čím je kompletný návrh projektu implementácie ABC v danej spoločnosti aplikovaný na rok 2014. Najprv sú zdôraznené ciele a možnosti jeho využitia. V nadväznosti na ne je determinovaný praktický priebeh tvorby a implementácie modelu, ktorý je rozčlenený na 8 etáp.

Jedenásta kapitola opisuje praktické benefity ABC pre danú spoločnosť a kriticky ich porovnáva s nedostatkami pôvodného, tradičného kalkulačného systému pomocou niekoľkých hlavných faktorov, v ktorých sa tieto dva systémy odlišujú.

Na záver praktickej časti práce sú objektívne vymedzené viaceré aspekty, s ktorými by mala byť spoločnosť oboznámená a stotožnená pred a počas realizácie daného projektu. Zároveň je ku každému z aspektov vyjadrené subjektívne odporúčanie pre danú spoločnosť, za účelom maximalizácie výnosov plynúcich z projektu implementácie tohto kalkulačného systému v danej spoločnosti.

ZÁVER

Na základe vyhodnotenia teoretickej časti tejto diplomovej práce sa dá tvrdiť, že v podnikateľskom prostredí 21. storočia už nie je postačujúce využívať len zaužívané nástroje čisto finančného účtovníctva, ale pre podniky je už pomaly nevyhnutné implementovať aj nástroje novodobého, manažérskeho účtovníctva. Podobne je to aj v kontexte kalkulačných systémov, kde sa k tým tradičným čoraz častejšie doplnkovo implementujú aj moderné.

Inak to nebolo ani v prípade vybranej spoločnosti, kde sa na základe dôkladnej analýzy súčasného stavu nákladov a teoreticky vytýčeného postupu vykonal projekt implementácie moderného kalkulačného systému ABC, ako doplnok k súčasnému, tradičnému kalkulačnému systému. V tomto bode treba ale poznamenať, že projekt nie je považovaný za jediné, optimálne riešenie pre danú spoločnosť, ale skôr predstavuje jedno z riešení, ako získať heterogénny pohľad na riadenie jeho nákladov.

Aj napriek tomu, že boli pre jeho účely poskytnuté rozsiahle zdrojové dáta, ich štruktúra umožňovala vytvoriť len demonštratívny, strategický model konceptu ABC vypracovaný na relevantnej vzorke dostupných nákladov. Ten je však v konečnom dôsledku pre vybranú spoločnosť z objektívnych dôvodov dokonca vhodnejší, než keby bol zostavený operatívnej podobe. Preto je formát, v akom je projekt uvedený v tejto diplomovej práci plne postačujúci na prezentáciu jeho hlavnej ideí a zistených výsledkov.

V prvom rade je nutné spomenúť primárny výsledok práce, ktorý je v priamej súvislosti s jej hlavnými cieľom. Na základe logických väzieb a špecifických kalkulačných postupov sa dokázal stanoviť unikátny a exkluzívny vzťah medzi zdrojmi nepriamych nákladov a skúmanými nákladovými objektmi. Už len fakt, že ho bolo možné stanoviť príčinne a nie arbitrárne je veľkým progresom v kalkulačnom procese danej spoločnosti.

Následne sa na tento fakt vzťahuje vedľajší výsledok práce, ktorým je vznik úplne nového pohľadu na riadenie nákladov v danej spoločnosti. Prostredníctvom vyčíslenia priamych nákladov na vytýčené objekty je možné získať informácie o ich individuálnej nákladovosti, ziskovosti a rade iných ukazovateľov; čo má v konečnom dôsledku obrovský vplyv na komplexné manažérske rozhodovanie v danej spoločnosti.

V konečnom dôsledku ale treba skonštatovať, že aj napriek kritickým záverečným odporúčaniam k tomuto projektu musí byť spoločnosť obozretná a venovať jeho implementácií a realizácií dlhodobu veľkú pozornosť.

ZOZNAM POUŽITÉJ LITERATURY

- [1] ACCOUNTING COACH, ©2004-2016. Financial Accounting. *AccountingCoach.com* [online]. [cit. 2016-01-18]. Dostupné z:
<http://www.accountingcoach.com/financial-accounting/explanation>
- [2] ACCOUNTING COACH, ©2004-2016. What Is the Traditional Method Used in Cost Accounting? *AccountingCoach.com* [online]. [cit. 2016-01-18]. Dostupné z:
<http://www.accountingcoach.com/blog/taditional-method-cost-accounting>
- [3] ACCOUNTING FOR MANAGEMENT, ©2014. Activity Based Costing (ABC) System and Top Management. *AccountingDetails.com* [online]. [cit. 2016-04-05]. Dostupné z:
http://www.accountingdetails.com/activity_based_costing_and_top_management.htm
- [4] Administratívny register ekonomických subjektov (Ares) [online databáza]. Praha: Ministerstvo financií ČR, ©2016 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z:
http://www.info.mfcr.cz/ares/ares_es.html.cz
- [5] BUXMANN, Peter, Heiner DIEFENBACH a Thomas HESS, 2013. *The software industry: economic principles, strategies, perspectives*. Berlin: Springer, xii, 223 s. ISBN 3642315097.
- [6] ČECHOVÁ, Alena, 2006. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Brno: Computer Press, vi, 182 s. ISBN 8025111245.
- [7] DRURY, Colin, 2004. *Management and Cost Accounting*. 6th ed. London: Thomson, xxxii, 1280 s. ISBN 1844800288.
- [8] DRURY, Colin, 2012. *Management and Cost Accounting*. 8th ed. Andover: Cengage Learning, xxii, 783 s. ISBN 9781408041802.
- [9] EDMONDS, Thomas P., 2006. *Fundamental Managerial Accounting Concepts*. 3rd ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, xxxii, 654 s. ISBN 0072991054
- [10] FIBÍROVÁ, Jana, Libuše ŠOLJAKOVÁ a Jaroslav WAGNER, 2007. *Nákladové a manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 430 s. ISBN 9788073572990.
- [11] GARRISON, Ray H., Eric W NOREEN a Peter C BREWER, 2012. *Managerial Accounting*. 14th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin, xxxv, 762 s. ISBN 0078111005.

- [12] GARRISON, Ray H., 1988 cit. podľa HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024724713.
- [13] HIRSCH, Maurice L., 2006. *Advanced management accounting*. 2nd ed. London: Thomson Learning, 712 s. ISBN 1861526768.
- [14] HORNGREN, Charles T. et al., 2002. *Management Accounting*. 4th Canadian ed. Toronto: Prentice-Hall. ISBN 9780130313898.
- [15] HORNGREN, Charles T., 2009. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 13th ed. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, xxvii, 870 s. ISBN 0136126634.
- [16] HORNGREN, Charles T., Srikant, M. DATAR a Madhav, V. RAJAN, 2014. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Global Edition*. 15th ed. S.I.: Pearson Education Limited. 960 s. ISBN 9781292018225.
- [17] HRADECKÝ, Mojmír, Jiří LANČA a Ladislav ŠIŠKA, 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024724713.
- [18] HROMKOVÁ, Ludmila a Zuzana TUČKOVÁ, 2008. *Reengineering podnikových procesů*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 139 s. ISBN 9788073187590.
- [19] INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS, ©2006. Implementing Activity-Based Costing. *IMAnet.org* [online]. [cit. 2016-04-05]. Dostupné z: <http://www.imanet.org/docs/default-source/research/sma/implementing-activity-based-costing.pdf?sfvrsn=2>
- [20] INVESTOPEDIA, ©2016. Financial Accounting. *Investopedia.com* [online]. [cit. 2016-01-18]. Dostupné z: <http://www.investopedia.com/terms/f/financialaccounting.asp>
- [21] KITTLAUS, Hans-Bernd a Peter N. CLOUGH, 2009. *Software product management and pricing: key success factors for software organizations*. Berlin: Springer, ix, 231 s. ISBN 9783540769866.
- [22] KOŠTURIÁK, Ján, [b.r.]. *Strategický management*. 148 s.
- [23] KRÁL, Bohumil et al., 2008. *Česko-anglický glosář pojmů manažerského účetnictví*. Praha, 113 s. Dostupné z: <http://kmu.vse.cz/obsah/kurzy/pgs/glosar.pdf>

- [24] KRÁL, Bohumil, 2010. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 660 s. ISBN 9788072612178.
- [25] LAZAR, Jaromír, 2012. *Manažerské účetnictví a controlling*. 1. vyd. Praha: Grada, 271 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024741338.
- [26] MAJDÚCHOVÁ, Helena a Anna NEUMANNOVÁ, 2008. *Podnikové hospodárstvo pre manažérov*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 244 s. Ekonómia. ISBN 9788080782009.
- [27] *Memsorce* [online], ©2011-2015. [cit. 2016-03-13]. Dostupné z: <https://www.memsorce.com/en>
- [28] POPESKO, Boris, 2009. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. 1. vyd. Praha: Grada, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 9788024729749.
- [29] SAWYER, Tom Y., 2009. *Pro Excel financial modeling: building models for technology startups*. Berkeley, Calif.: Apress. Expert's voice in Office, xxii, 280 s. ISBN 1430218983.
- [30] SHIELDS, Anne, 2014. Overview: Understanding the Software Industry Cost Structure. In: *Market Realist* [online]. Jul 4, 2014, 1 pm [cit. 2016-03-30]. Dostupné z: <http://marketrealist.com/2014/07/overview-understanding-software-industry-cost-structure/>
- [31] SIRBAR, Val, 2013. Fixed Versus Variable Costs: Managing and Communicating the Mix. In: *CSOOnline.com* [online]. Mar 10, 2013, 7 am [cit. 2016-03-30]. Dostupné z: <http://www.csoonline.com/article/2115789/data-protection/fixed-versus-variable-costs--managing-and-communicating-the-mix.html>
- [32] SMITH, Malcolm, 2005. *Performance measurement & management: a strategic approach to management accounting*. 14th ed. Thousand Oaks, Calif.: SAGE, viii, 302 s. ISBN 1412907640.
- [33] STANĚK, Vladimír. *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. 1. vyd. Praha: Grada, 2003, 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [34] SYNEK, Miloslav, 2011. *Manažerská ekonomika*. 5. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 480 s. Expert (Grada). ISBN 9788024775289.
- [35] ŠOLJAKOVÁ, Libuše, 2003. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 146 s. ISBN 8072610872.

- [36] *Veřejný rejstřík a sbírka listin* [online], ©2012-2015. [cit. 2016-03-19]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [37] WICKRAMASINGHE, Danture a Chandana ALAWATTAGE, 2007. *Management Accounting Change: Approaches and Perspectives*. New York: Routledge, xxii, 546 p. ISBN 9780415393324.

ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK

ABB	Activity Based Budgeting
ABC	Activity Based Costing
ABM	Activity Based Management
API	Application Programming Interface
BSC	Balanced Score Card
CAT	Computer Aided Translation
CEO	Chief Executive Officer
CPR	Cash Position Ration
CR	Current Ratio
CZ-NACE	Czech Nomenclature of Economic Activities
EAT	Earnings after Tax
EBIT	Earnings before Interest and Tax
EBT	Earnings before Tax
ERP	Enterprise Resource Planning
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
h	Hodina
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Accounting Standards
IT	Information Technology
K	Kapitál
KP	Krycí příspěvk
KPI	Key Performance Indicators
LSPs	Language Service Providers
m	Mesiac

N	Náklady
N-VA	Non-Value Added
QAR	Return of Assets
ROA	Quit Asset Ratio
t	Týždeň
TBM	Time Based Management
TQM	Total Quality Management
VA	Value Added
VBM	Value Based Management
VH	Výsledok hospodárenia
ZBB	Zero Based Budgeting

ZOZNAM OBRÁZKOV

<i>Obr. 1. Vzťahy medzi členením nákladov. (Fibírová, Šoljaková a Wagner, 2007, s. 106).....</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 2. Metódy alokácie nákladov. (Drury, 2012, s. 45).....</i>	<i>28</i>
<i>Obr. 3. Úrovne sofistikovanosti kalkulačných systémov. (Drury, 2012, s. 48).....</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 4. Ilustrácia dvojfázového procesu alokácie nákladov v systéme tradičných kalkulačných metód. (Drury, 2012, s. 50)</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 5. Ilustrácia dvojfázového procesu alokácie nákladov v systéme kalkulačných metód ABC. (Drury, 2012, s. 50).....</i>	<i>36</i>
<i>Obr. 6. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2014. (Vlastné spracovanie)</i>	<i>44</i>
<i>Obr. 7. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2015. (Vlastné spracovanie)</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 8. Organizačná štruktúra spoločnosti v roku 2016. (Vlastné spracovanie)</i>	<i>45</i>
<i>Obr. 9. Vývoj výnosov, nákladov a výsledkov hospodárenia spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)</i>	<i>59</i>
<i>Obr. 10. Horizontálna analýza nákladových druhov spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)</i>	<i>61</i>

ZOZNAM TABULIEK

<i>Tab. 1. Porovnanie manažérskeho a finančného účtovníctva. (Vlastné spracovanie)</i>	18
<i>Tab. 2. Typový kalkulačný vzorec (Synek, 2011, s. 101)</i>	30
<i>Tab. 3. Vývoj počtu zamestnancov, výnosov, nákladov a výsledkov hospodárenia v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tab. 4. Súvahy spoločnosti v tis. Kč k 31.12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)</i>	51
<i>Tab. 5. Výkazy ziskov a strát spoločnosti v tis. Kč k 31.12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)</i>	53
<i>Tab. 6. Kľúčové ukazovatele výkonnosti spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)</i>	55
<i>Tab. 7. Druhové členenie nákladov spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)</i>	60
<i>Tab. 8. Vertikálne členenie nákladov na externé služby spoločnosti v tis. Kč počas rokov 2014-2015. (Vlastné spracovanie)</i>	62
<i>Tab. 9. Relatívne členenie nákladov v závislosti od objemu produktu spoločnosti počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)</i>	65
<i>Tab. 10. Úprava nákladov spoločnosti pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)</i>	73
<i>Tab. 11. Aktivity spoločnosti a ich vzťahové veličiny pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC. (Vlastné spracovanie)</i>	78
<i>Tab. 12. Členenie nákladových objektov pre účely tvorby a aplikácie modelu ABC. (Vlastné spracovanie)</i>	79
<i>Tab. 13. Analýza absolútnych a relatívnych veličín nákladov aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)</i>	80
<i>Tab. 14. Analýza nákladov hlavných a podporných aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)</i>	81
<i>Tab. 15. Analýza rekalkulovaných nákladov hlavných aktivít spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)</i>	82
<i>Tab. 16. Analýza skutočného množstva vynaložených aktivít na nákladové objekty v spoločnosti. (Vlastné spracovanie)</i>	83
<i>Tab. 17. Absolútna analýza alokácie nepriamych nákladov k nákladovým objektom spoločnosti v tis. Kč. (Vlastné spracovanie)</i>	84

<i>Tab. 18. Relatívna analýza alokácie nepriamych nákladov k nákladovým objektom spoločnosti. (Vlastné spracovanie).....</i>	85
<i>Tab. 19. Ukazovatele nákladovosti aktivít a nákladových objektov spoločnosti. (Vlastné spracovanie).....</i>	86
<i>Tab. 20. Nákladové zhodnotenie realizácie projektu ABC vo vybranej spoločnosti. (Vlastné spracovanie).....</i>	94

ZOZNAM PRÍLOH

- P I Vertikálna analýza súvah spoločnosti v absolútnych a relatívnych hodnotách k 31. 12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)
- P II Horizontálna analýza súvah spoločnosti v absolútnych a relatívnych hodnotách k 31. 12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)
- P III Vertikálna analýza výkazov ziskov a strát spoločnosti v absolútnych a relatívnych hodnotách k 31. 12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)
- P IV Horizontálna analýza výkazov ziskov a strát spoločnosti v absolútnych a relatívnych hodnotách k 31. 12. počas rokov 2010-2014. (Vlastné spracovanie)
- P V Ekonomické ukazovatele spoločnosti v absolútnych a relatívnych hodnotách k 31. 12. počas rokov 2010-2015. (Vlastné spracovanie)
- P VI Kalkulácia absolútnej výkonovej spotreby v spoločnosti v tis. Kč v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P VII Kalkulácia relatívnej výkonovej spotreby v spoločnosti v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P VIII Absolútna analýza časového fondu zamestnancov spoločnosti v hodinách v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P IX Relatívna analýza časového fondu zamestnancov spoločnosti v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P X Analýza mzdových nákladov zamestnancov spoločnosti v tis. Kč roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P XI Analýza jednotkových nákladov aktivít spoločnosti v tis. Kč v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P XII Absolútne a relatívne priradenie podporných aktivít primárnym aktivitám spoločnosti v hodinách v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P XIII Analýza celkových a jednotkových nákladov aktivít spoločnosti v tis. Kč v roku 2014. (Vlastné spracovanie)
- P XIV Absolútna a relatívna analýza alokácie nepriamych nákladov k nákladovým objektom spoločnosti v tis. Kč v roku 2014. (Vlastné spracovanie)

PRÍLOHA P I: VERTIKÁLNA ANALÝZA SÚVAH SPOLOČNOSTI V ABSOLÚTNYCH A RELATÍVNYCH HODNOTÁCH K 31. 12. POČAS ROKOV 2010-2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

	2010		2011		2012		2013		2014	
AKTÍVA CELKOM	580	100,00%	1 113	100,00%	1 031	100,00%	5 015	100,00%	8 713	100,00%
∑ Dlhodobý majetok	0	0	0	0	0	0	0	0	628	7,21%
Dlhodobý hmotný majetok	0	0	0	0	0	0	0	0	628	7,21%
∑ Obežné aktíva	572	98,62%	1 088	97,75%	1 028	99,71%	4 487	89,47%	7 291	83,68%
Krátkodobé pohľadávky	348	60,00%	909	81,67%	386	37,44%	189	3,77%	210	2,41%
Krátkodobý finančný majetok	224	38,62%	179	16,08%	642	62,27%	4 298	85,70%	7 081	81,27%
∑ Ostatné aktíva	8	1,38%	25	2,25%	3	0,29%	528	10,53%	794	9,11%
Časové rozlíšenie	8	1,38%	25	2,25%	3	0,29%	528	10,53%	794	9,11%
PASÍVA CELKOM	580	100,00%	1 113	100,00%	1 031	100,00%	5 015	100,00%	8 713	100,00%
∑ Vlastný kapitál	195	33,62%	-747	-67,12%	-1 187	-115,13%	-22	-0,44%	72	0,83%
Základný kapitál	200	34,48%	200	17,97%	200	19,40%	200	3,99%	200	2,30%
VH minulých rokov	0	0	-5	-0,45%	-947	-91,85%	-1 386	-27,64%	-222	-2,55%
VH bežného účtovného obdobia	-5	-0,86%	-942	-84,64%	-440	-42,68%	1 164	23,21%	94	1,08%
∑ Cudzíe zdroje	325	56,03%	1 853	166,49%	2 016	195,54%	3 895	77,67%	4 798	55,07%
Dlhodobé záväzky	200	34,48%	1 600	143,76%	1 808	175,36%	3 162	63,05%	2 600	29,84%
Krátkodobé záväzky	125	21,55%	253	22,73%	208	20,17%	733	14,62%	1 629	18,70%
Bankové úvery a výpomoci	0	0	0	0	0	0	0	0	569	6,53%
∑ Ostatné pasíva	60	10,34%	7	0,63%	202	19,59%	1 142	22,77%	3 843	44,11%
Časové rozlíšenie	60	10,34%	7	0,63%	202	19,59%	1 142	22,77%	3 843	44,11%

PRÍLOHA P II: HORIZONTÁLNA ANALÝZA SÚVAH SPOLOČNOSTI V ABSOLÚTNÝCH A RELATÍVNYCH HODNOTÁCH K 31. 12. POČAS ROKOV 2010-2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

	2010		2011		2012		2013		2014	
AKTÍVA CELKOM	X	X	533	91,90%	-82	-7,37%	3 984	386,42%	3 698	73,74%
∑ Dlhodobý majetok	X	X	0	0	0	0	0	0	X	X
Dlhodobý hmotný majetok	X	X	0	0	0	0	0	0	X	X
∑ Obežné aktíva	X	X	516	90,21%	-60	-5,51%	3 459	336,48%	2 804	62,49%
Krátkodobé pohľadávky	X	X	561	161,21%	-523	-57,54%	-197	-51,04%	21	11,11%
Krátkodobý finančný majetok	X	X	-45	-20,09%	463	258,66%	3 656	569,47%	2 783	64,75%
∑ Ostatné aktíva	X	X	17	212,50%	-22	-88,00%	525	17500,00%	266	50,38%
Časové rozlíšenie	X	X	17	212,50%	-22	-88,00%	525	17500,00%	266	50,38%
PASÍVA CELKOM	X	X	533	91,90%	-82	-7,37%	3 984	386,42%	3 698	73,74%
∑ Vlastný kapitál	X	X	-942	-483,08%	-440	-58,90%	1 165	98,15%	94	427,27%
Základný kapitál	X	X	0	0	0	0	0	0	0	0
VH minulých rokov	X	X	-5	X	-942	-18840,00%	-439	-46,36%	1 164	83,98%
VH bežného účtovného obdobia	X	X	-937	-18740,00%	502	53,29%	1 604	364,55%	-1 070	-91,92%
∑ Cudzíe zdroje	X	0,00%	1 528	470,15%	163	8,80%	1 879	93,20%	903	23,18%
Dlhodobé záväzky	X	X	1 400	700,00%	208	13,00%	1 354	74,89%	-562	-17,77%
Krátkodobé záväzky	X	X	128	102,40%	-45	-17,79%	525	252,40%	896	122,24%
Bankové úvery a výpomoci	X	X	0	0	0	0	0	0	569	X
∑ Ostatné pasíva	X	X	-53	-88,33%	195	2785,71%	940	465,35%	2 701	236,51%
Časové rozlíšenie	X	X	-53	-88,33%	195	2785,71%	940	465,35%	2 701	236,51%

PRÍLOHA P III: VERTIKÁLNA ANALÝZA VÝKAZOV ZISKOV A STRÁT SPOLOČNOSTI V ABSOLÚTNYCH A RELATÍVNYCH HODNOTÁCH K 31. 12. POČAS ROKOV 2010-2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

	2010		2011		2012		2013		2014	
Σ VÝNOSY	430	100,00%	649	100,00%	2 325	100,00%	10 089	100,00%	19 594	100,00%
Σ NÁKLADY	435	100,00%	1 591	100,00%	2 765	100,00%	8 925	100,00%	19 500	100,00%
Výkony	430	100,00%	649	100,00%	2 310	99,35%	9 970	98,82%	19 333	98,67%
Výkonová spotreba	418	96,09%	1 587	99,75%	2 635	95,30%	7 508	84,12%	13 728	70,40%
Pridaná hodnota	12		-938		-325		2 462		5 605	
Osobné náklady	16	3,68%	0	0	0	0	436	4,89%	4 919	25,23%
Dane a poplatky	0	0	0	0	0	0	1	0,01%	1	0,01%
Odpisy dlhodobého majetku	0	0	0	0	0	0	0	0	77	0,39%
Ostatné prevádzkové výnosy	0	0	0	0	12	0,52%	4	0,04%	46	0,23%
Ostatné prevádzkové náklady	0	0	0	0	0	0	23	0,26%	52	0,27%
Prevádzkový výsledok hospodárenia	-4		-938		-313		2 006		602	
Výnosové úroky	0	0	0		0	0	0	0	1	0,01%
Nákladové úroky	0	0	0		0	0	628	7,04%	217	1,11%
Ostatné finančné výnosy	0	0	0		3	0,13%	115	1,14%	214	1,09%
Ostatné finančné náklady	1	0,23%	4	0,25%	130	4,70%	329	3,69%	506	2,59%
Finančný výsledok hospodárenia	-5		-4		-127		-842		-508	
Výsledok hospodárenia za bežnú činnosť	-5		-942		-440		1 164		94	
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (pred zdanením)	-5		-942		-440		1 164		94	

PRÍLOHA P IV: HORIZONTÁLNA ANALÝZA VÝKAZOV ZISKOV A STRÁT SPOLOČNOSTI V ABSOLÚTNYCH A RELATÍVNYCH HODNOTÁCH K 31. 12. POČAS R. 2010-2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

	2010		2011		2012		2013		2014	
Σ VÝNOSY	X	X	219	50,93%	1 676	258,24%	7 764	333,94%	9 505	94,21%
Σ NÁKLADY	X	X	1 156	265,75%	1 174	73,79%	6 160	222,78%	10 575	118,49%
Výkony	X	X	219	50,93%	1 661	255,93%	7 660	331,60%	9 363	93,91%
Výkonová spotreba	X	X	1 169	279,67%	1 048	66,04%	4 873	184,93%	6 220	82,84%
Pridaná hodnota	X	X	-950	-7916,67%	613	65,35%	2 787	857,54%	3 143	127,66%
Osobné náklady	X	X	-16	-100,00%	0	0	436	X	4 483	1028,21%
Dane a poplatky	X	X	0	0	0	0	1	X	0	0,00%
Odpisy dlhodobého majetku	X	X	0	0	0	0	0	0	77	X
Ostatné prevádzkové výnosy	X	X	0	0	12	X	-8	-66,67%	42	1050,00%
Ostatné prevádzkové náklady	X	X	0	0	0	0	23	X	29	126,09%
Prevádzkový výsledok hospodárenia	X	X	-934	-23350,00%	625	66,63%	2 319	740,89%	-1 404	-69,99%
Výnosové úroky	X	X	0	0	0	0	0	0	1	X
Nákladové úroky	X	X	0	0	0	0	628	X	-411	-65,45%
Ostatné finančné výnosy	X	X	0	0	3	X	112	3733,33%	99	86,09%
Ostatné finančné náklady	X	X	3	300,00%	126	3150,00%	199	153,08%	177	53,80%
Finančný výsledok hospodárenia	X	X	1	20,00%	-123	-3075,00%	-715	-562,99%	334	39,67%
Výsledok hospodárenia za bežnú činnosť	X	X	-937	-18740,00%	502	53,29%	1 604	364,55%	-1 070	-91,92%
Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie (pred zdanením)	X	X	-937	-18740,00%	502	53,29%	1 604	364,55%	-1 070	-91,92%

PRÍLOHA P V: EKONOMICKÉ UKAZOVATELE SPOLOČNOSTI V ABSOLÚTNYCH A RELATÍVNYCH HODNOTÁCH K 31. 12. POČAS ROKOV 2010-2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Finančný ukazovateľ	Zdroj dát	2010	2011	2012	2013	2014
Výkony	VZaS	430	649	2 310	9 970	19 333
Pridaná hodnota	VZaS	12	-938	-325	2 462	5 605
Prevádzkový VH	VZaS	-4	-938	-313	2 006	602
Úroky z cudzieho kapitálu	VZaS	0	0	0	628	217
VH pred úrokmi a zdanením (EBIT)	VZaS	-5	-942	-440	1 792	311
VH pred zdanením (EBT)	VZaS	-5	-942	-440	1 164	94
VH po zdanení (EAT)	VZaS	-5	-942	-440	X	X
Ukazovatele ziskovosti						
Rentabilita aktív (ROA)	EBIT / Aktíva	-0,86%	-84,64%	-42,68%	35,73%	3,57%
Prevádzková miera zisku	Prevádzkový VH / Tržby	-0,93%	-144,53%	-13,55%	20,12%	3,11%
Ukazovatele nákladovosti						
Na výkonovú spotrebu	Výkonová spotreba / Výkony	97,21%	244,53%	114,07%	75,31%	71,01%
Na osobné náklady	Osobné náklady / Výkony	3,72%	0	0	4,37%	25,44%
Ukazovatele likvidity						
Čistý pracovný kapitál	Obežný majetok – Krátkodobé záväzky	447	835	820	3 754	5 662
Čistý peňažný majetok	Obežný majetok – Krátkodobé zásoby – Krátkodobé záväzky	447	835	820	3 754	5 662
Čisté pohotovostné peňažné prostriedky	Finančný majetok – Krátkodobé záväzky	99	-74	434	3 565	5 452

Obežná likvidita (CPR - L I)	Finančný majetok / Krátkodobé záväzky	1,79	0,71	3,09	5,86	4,35
Pohotová likvidita (QAR - L II)	Obežný majetok – Krátkodobé zásoby / Krátkodobé záväzky	4,58	4,30	4,94	6,12	4,48
Bežná likvidita (CR - L III)	Obežný majetok / Krátkodobé záväzky	4,58	4,30	4,94	6,12	4,48
Ukazovatele aktivity						
Obrat pohľadávok	Pohľadávky / (Tržby/360)	291,35	504,22	60,16	6,82	3,91
Obrat záväzkov	Záväzky / (Tržby/360)	104,65	140,34	32,42	26,47	30,33
Obrat celkového kapitálu	Aktíva / Tržby	0,74	0,58	2,24	1,99	2,22
Ukazovatele stability						
Celková zadlženosť	Cudzíe zdroje / Aktíva	56,03%	166,49%	195,54%	77,67%	55,07%

PRÍLOHA P VI: KALKULÁCIA ABSOLÚTNEJ VÝKONOVEJ SPOTREBY SPOLOČNOSTI V TIS. KČ V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Zamestnanci	Počet	Spotreba materiálu a energie		Externé služby							
		Kanc. potreby a vybavenie	Drobný hmotný majetok	Cestovné	N na repre.	Preklad. služby	Reklama	Telefóny	Licencie	Domény	Nájom
CEO	1	8,91	65,45	320,00	28,40	265,80	68,25	8,61	5,99	0,40	44,57
Head of Sales	1	2,90	43,68	240,00	21,30	0,00	29,25	8,61	3,94	0,00	14,50
MD Managers	2	5,80	43,68	80,00	7,10	0,00	0,00	0,05	3,94	0,00	29,00
Marketing Manager	1	2,90	43,68	80,00	7,10	0,00	68,25	2,47	3,94	0,40	14,50
Head of PD	1	3,99	43,68	0,00	0,00	177,20	0,00	2,78	9,93	0,60	19,94
Engineers & Developers	4	15,95	152,81	0,00	0,00	797,40	0,00	0,00	3,94	0,60	79,75
Operations	2	5,80	87,23	80,00	7,10	0,00	29,25	6,16	16,92	0,00	29,00
Support Specialists	3	11,75	152,81	0,00	0,00	531,60	0,00	8,33	41,40	0,00	58,73
Σ	15	58,00	633,00	800,00	71,00	1 772,00	195,00	37,00	90,00	2,00	290,00

PRÍLOHA P VIII: ABSOLÚTNA ANALÝZA ČASOVÉHO FONDU ZAMESTNANCOV SPOLOČNOSTI V HODNICÁH V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Zamestnanci	Počet	AKTIVITA								Σ
		Vyhľad. zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu	Admin.	Zákazn. podpora	Zab. IT prevádzky	Meetingy	
CEO	1	230	460	690	345	115	115	X	345	2 300
Head of Sales	1	690	920	115	X	115	115	X	345	2 300
MD Managers	2	1472	1656	X	X	X	184	X	368	3 680
Marketing Manager	1	X	X	1472	X	92	92	X	184	1 840
Head of PD	1	X	X	X	1725	115	X	115	345	2 300
Engineers & Developers	4	X	X	X	5888	X	X	1104	368	7 360
Operations	2	X	X	368	X	2024	184	736	368	3 680
Support Specialists	3	X	X	X	X	644	5152	644	X	6 440
Σ	15	2392	3036	2645	7958	3105	5842	2599	2323	29 900
% celkového času		8,00%	10,15%	8,85%	26,62%	10,38%	19,54%	8,69%	7,77%	100%

PRÍLOHA P IX: RELATÍVNA ANALÝZA ČASOVÉHO FONDU ZAMESTNANCOV SPOLOČNOSTI V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Zamestnanci	Počet	AKTIVITA							
		Vyhľad. zákazníkov	Obchodná činnosť	Marketing	Vývoj produktu	Admin.	Zákazn. podpora	Zab. IT prevádzky	Meetingy
CEO	1	10%	20%	30%	15%	5%	5%	X	15%
Head of Sales	1	30%	40%	5%	X	5%	5%	X	15%
MD Managers	2	40%	45%	X	X	X	5%	X	10%
Marketing Manager	1	X	X	80%	X	5%	5%	X	10%
Head of PD	1	X	X	X	75%	5%	X	5%	15%
Engineers & Developers	4	X	X	X	80%	X	X	15%	5%
Operations	2	X	X	10%	X	55%	5%	20%	10%
Support Specialists	3	X	X	X	X	10%	80%	10%	X
Σ	15	10,00%	13,13%	15,63%	21,25%	10,63%	13,13%	6,25%	10,00%

PRÍLOHA P X: ANALÝZA MZDOVÝCH NÁKLADOV ZAMESTNANCOV SPOLOČNOSTI V TIS. KČ V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Zamestnanci	Počet	Priemerná mzda	Celková mzda pozície	
CEO	1	80 000	80 000	9,48%
Head of Sales	1	65 000	65 000	7,70%
MD Managers	2	27 000	54 000	6,40%
Marketing Manager	1	30 000	30 000	3,55%
Head of PD	1	80 000	80 000	9,48%
Engineers & Developers	4	70 000	280 000	33,18%
Operations	2	30 000	60 000	7,11%
Support Specialists	3	65 000	195 000	23,10%
Σ	15		844 000	100%

PRÍLOHA P XI: ANALÝZA JEDNOTKOVÝCH NÁKLADOV AKTIVÍT SPOLOČNOSTI V TIS. KČ V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Aktivity	Celkové náklady aktivít	Množstvo	Vzťahové veličiny	Miery výkonu aktivít
Hlavné				
Vyhľadávanie zákazníkov	550	3 107	1 zákazník	0,18
Obchodná činnosť	779	88	1 uzavretý obchod	8,85
Marketing	809	2 645	1 hodina	0,31
Vývoj produktu	2 893	7 958	1 hodina	0,36
Podporné				
Administratíva	693	3 105	1 hodina	0,22
Zákaznícka podpora	1 736	13 800	1 obslužený zákazník	0,13
Zabezpečovanie IT prevádzky	758	2 599	1 hodina	0,29
Meetingy	701	2 323	1 hodina	0,30

PRÍLOHA P XII: ABSOLÚTNE A RELATÍVNE PRIRADENIE PODPORNÝCH AKTIVÍT PRIMÁRNYM AKTIVITÁM SPOLOČNOSTI V HODINÁCH V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Aktivity	Administratíva		Zákaznícka podpora		Zabezp. IT prevádzky		Meetingy	
Vyhľadávanie zákazníkov	155	5,00%	584	10,00%	559	21,50%	581	25,00%
Obchodná činnosť	2 018	65,00%	4 966	85,00%	741	28,50%	581	25,00%
Marketing	776	25,00%	292	5,00%	372	14,30%	581	25,00%
Vývoj produktu	155	5,00%	0	0,00%	928	35,70%	581	25,00%
Σ	3 105	100,00%	5 842	100,00%	2 599	100,00%	2 323	100,00%

**PRÍLOHA P XIII: ANALÝZA CELKOVÝCH A JEDNOTKOVÝCH NÁKLADOV AKTIVÍT SPOLOČNOSTI
V TIS. KČ V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)**

Aktivity	Primárne N aktivít		Sekundárne N aktivít		Celkové N aktivít		Miery výkonu aktivít	Vzťahové veličiny
Vyhľadávanie zákazníkov	550	0,18	546	0,18	1 096	0,35	3 107	1 zákazník
Obchodná činnosť	779	8,85	2 317	26,33	3 096	35,18	88	1 uzavretý obchod
Marketing	809	0,31	544	0,21	1 353	0,51	2 645	1 hodina
Vývoj produktu	2 893	0,36	481	0,06	3 374	0,42	7 958	1 hodina

PRÍLOHA P XIV: ABSOLÚTNA A RELATÍVNA ANALÝZA ALOKÁCIE NEPRIAMYCH NÁKLADOV K NÁKLADOVÝM OBJEKTOM SPOLOČNOSTI V TIS. KČ V ROKU 2014. (VLASTNÉ SPRACOVANIE)

Nákladové objekty		Aktivity								Σ
		Vyhľadávanie zákazníkov		Obchodná činnosť		Marketing		Vývoj produktu		
Produkt	Ultimate	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	3 374	100,00%	3 374
Zákazníci	Freelancers	52	4,74%	70	2,26%	35	2,59%	0	0,00%	157
	LSPs	533	48,63%	1 091	35,24%	511	37,77%	0	0,00%	2 135
	Buyers	429	39,14%	1 020	32,95%	645	47,67%	0	0,00%	2 094
	Academics	82	7,48%	915	29,55%	162	11,97%	0	0,00%	1 159
Σ		1 096	100,00%	3 096	100,00%	1 353	100,00%	3 374	100,00%	8 919