

# **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti**

Monika Sovišová

---

Bakalářská práce  
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav podnikové ekonomiky  
akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Monika Sovišová**  
Osobní číslo: **M13857**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Management a ekonomika**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza nákladů a jejich řízení ve vybrané společnosti**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické poznatky týkající se řízení nákladů.

#### II. Praktická část

- Proveďte analýzu současného stavu řízení nákladů ve vybrané společnosti.
- Na základě provedené analýzy zhodnoťte výsledky a formulujte návrhy a doporučení pro zlepšení řízení nákladů ve vybrané společnosti.

### Závěr

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

Seznam odborné literatury:

DRURY, Colin. Management and cost accounting. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, c2012, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.  
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.  
LANDA, Martin. Finanční a manažerské účetnictví podnikatelů. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2008, 324 s. ISBN 978-80-87071-85-4.  
LANG, Helmut. Manažerské účetnictví: teorie a praxe. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.  
MÁČE, Miroslav. Účetnictví a finanční řízení. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Boris Popesko, Ph.D.  
Ústav podnikové ekonomiky  
Datum zadání bakalářské práce: 15. února 2016  
Termín odevzdání bakalářské práce: 16. května 2016

Ve Zlíně dne 15. února 2016

doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.

děkan



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

# PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

## Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-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/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, 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/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 12. 5. 2016

*Yviesová*  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Bakalárska práca sa zaoberá analýzou nákladov, ich riadením vo vybranej spoločnosti, zhodnotením možných variant navýšenia nákladov a odporúčením vhodnej alternatívy pre podnik. Bakalárska práca je rozdelená do dvoch celkov. Teoretická časť obsahuje rozbor literárnych zdrojov zaoberajúcich sa nákladmi, ich klasifikáciou a manažérskym rozhodovaním. Praktická časť zahŕňa predstavenie spoločnosti, analýzu nákladov, bodu zvratu a navrhnuté varianty pre zvýšenie nákladov. Na záver sú uvedené návrhy a odporúčania pre výber optimálnej varianty.

Kľúčové slová:

náklady, analýza nákladov, riadenie nákladov, fixné a variabilné náklady, bod zvratu, navýšenie nákladov

## **ABSTRACT**

This bachelor thesis deals with the analysis of costs structure, cost management in the selected company, as well as designing and evaluating possible options for increasing costs. This bachelor thesis is divided into two parts. The theoretical part contains an analysis of literature sources dealing costs, their classification and managerial decision making process. The practical part includes introduction of the company, cost analysis, break even analysis and options for the proposed increase in costs. At the conclusion there are given suggestions and recommendations for the selection of the optimal variant.

Keywords:

Costs, Cost Analysis, Cost Management, Fixed and Variable Costs, Break-even Point, Costs Increase

V úvode chcem poďakovať môjmu školiteľovi doc. Ing. Borisovi Popeskovi, PhD., za ústretovosť a konzultácie, na ktorých mi rád a ochotne poskytol odbornú pomoc, cenné rady a pripomienky. Zároveň chcem poďakovať zamestnancom vybranej spoločnosti za poskytnutie podkladov, ktoré boli nevyhnutné pre vypracovanie tejto bakalárskej práce.

V neposlednom rade ďakujem svojim rodičom a blízkym za podporu počas celého štúdia.

## OBSAH

|   |           |
|---|-----------|
| <b>ÚVOD</b> .....   | <b>9</b>  |
| <b>CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE</b> .....                         | <b>10</b> |
| <b>I TEORETICKÁ ČASŤ</b> .....  | <b>11</b> |
| <b>1 VZŤAH MEDZI VÝNOSMI, NÁKLADMI A VÝSLEDKOM HOSPODÁRENIA</b> ..... | <b>12</b> |
| <b>2 FINANČNÉ A MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO</b> .....                      | <b>14</b> |
| 2.1 PONÍMANIE NÁKLADOV .....  | 14        |
| <b>3 KLASIFIKÁCIA NÁKLADOV</b> .....                                  | <b>17</b> |
| 3.1 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....                                   | 17        |
| 3.2 ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....                                   | 18        |
| 3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu riadenia .....       | 19        |
| 3.2.2 Náklady priame a nepriame .....                                 | 19        |
| 3.2.3 Náklady jednotkové a režijné.....                               | 19        |
| 3.3 NÁKLADY ČLENENÉ PODĽA ZÁVISLOSTI NA ZMENÁCH OBJEMU VÝKONU .....   | 20        |
| 3.3.1 Variabilné náklady .....  | 20        |
| 3.3.2 Fixné náklady .....   | 21        |
| 3.4 ČLENENIE NÁKLADOV Z HĽADISKA ROZHODOVANIA.....                    | 24        |
| 3.5 VYUŽITIE INFORMÁCIÍ O FIXNÝCH A VARIABILNÝCH NÁKLADOCH.....       | 25        |
| <b>4 MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE</b> .....                                | <b>29</b> |
| 4.1 ROZHODOVACÍ PROCES A JEHO ETAPY.....                              | 29        |
| 4.2 MANAŽÉRSKE ROZHODOVACIE ÚLOHY .....                               | 31        |
| 4.2.1 Rozhodnutia vyžadujúce vklady .....                             | 31        |
| 4.2.2 Rozhodnutia nevyžadujúce vklady .....                           | 32        |
| 4.2.3 Cenové rozhodnutia .....  | 33        |
| <b>5 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASŤI</b> .....                             | <b>34</b> |
| <b>II PRAKTICKÁ ČASŤ</b> .....  | <b>35</b> |
| <b>6 CHAREKTERISTIKA SPOLOČNOSTI</b> .....                            | <b>36</b> |
| 6.1 PREDSTAVENIE SPOLOČNOSTI.....                                     | 36        |
| 6.2 SORTIMENT .....   | 37        |
| 6.3 STRATÉGIA PODNIKANIA .....  | 37        |
| 6.4 CHARAKTERISTIKA ODVETVIA .....                                    | 38        |
| <b>7 ANALÝZA NÁKLADOV VYBRANEJ SPOLOČNOSTI</b> .....                  | <b>39</b> |
| 7.1 PREHĽAD ZÁKLADNÝCH EKONOMICKÝCH VÝSLEDKOV SPOLOČNOSTI.....        | 39        |
| 7.2 DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV .....                                   | 40        |
| 7.3 ČLENENIE NÁKLADOV NA JEDNOTKOVÉ A REŽIJNÉ.....                    | 43        |
| 7.4 ČLENENIE NÁKLADOV V ZÁVISLOSTI NA OBJEME VÝROBY .....             | 46        |
| 7.5 ANALÝZA BODU ZVRATU.....  | 53        |
| <b>8 OHODNOTENIE NÁKLADOV PRI NAVÝŠENÍ VÝROBY</b> .....               | <b>56</b> |

|          |  |           |
|----------|--|-----------|
| 8.1      | NAVÝŠENIE VÝROBY PROSTREDNÍCTVOM NADČASOV.....           | 56        |
| 8.2      | NAVÝŠENIE VÝROBY PROSTREDNÍCTVOM DRUHEJ SMENY .....      | 58        |
| 8.3      | POROVNANIE JEDNOTLIVÝCH VARIANT .....                    | 62        |
| <b>9</b> | <b>ZÁVEREČNÉ ZHODNOTENIE, NÁVRHY A DOPORUČENIA .....</b> | <b>65</b> |
|          | <b>ZÁVER .....</b>                                       | <b>68</b> |
|          | <b>ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY .....</b>                  | <b>69</b> |
|          | <b>ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK.....</b>         | <b>71</b> |
|          | <b>ZOZNAM OBRÁZKOV .....</b>                             | <b>72</b> |
|          | <b>ZOZNAM TABULIEK .....</b>                             | <b>73</b> |



## ÚVOD

Úspešné pôsobenie podniku na trhu a jeho schopnosť obstáť v rastúcom konkurenčnom prostredí závisí od mnohých faktorov. Podnik sa sám rozhoduje na aké aktivity sa v rámci svojej činnosti zameria a je zodpovedný za hospodárske výsledky, ktoré mu toto rozhodnutie priniesie. Náklady patria medzi najdôležitejšie nástroje podniku, sú syntetickým ukazovateľom kvality práce podniku, na základe ktorých dokážeme vyčíslieť, koľko stojí realizácia určitého výkonu.

V rámci bakalárskej práce sa budem zaoberať analýzou nákladov a ich riadením vo vybranej spoločnosti. Dôvodom výberu tejto témy je, že v posledných rokoch sa výrazne rozvinula potreba riadenia nákladov, spôsobená rastúcou konkurenciou. Firmy sú nútené v maximálnej možnej miere znižovať svoje náklady a hľadať nové možnosti a prístupy na dosiahnutie efektívnejšieho výkonu svojej činnosti. Asi najdôležitejšie v rámci podnikateľského procesu je uplatňovanie zásady hospodárnosti, ktorá zabezpečuje dosahovanie maximálneho objemu výkonov s minimálnou spotrebou prostriedkov a práce.

Cieľom mojej práce je spracovať súčasný stav štruktúry nákladov vo vybranej spoločnosti. Na základe zistených nedostatkov navrhmem pre podnik opatrenia vedúce k zvýšeniu efektívnosti podnikateľského procesu. Zároveň vypracujem plán nákladov pri navýšení výroby. Po následnej komparácii možných variant a zhodnotení úžitku, ktorý by firme daná alternatíva priniesla, odporučím firme výhodnejšiu variantu.

Bakalárska práce je rozdelená na dva celky. V rámci teoretickej časti sa budem zaoberať rešeršou odborných literárnych prameňov, zameraných na problematiku manažérskeho účtovníctva, nákladov, ich klasifikáciou a manažérskym rozhodovaním.

Praktická časť bude pozostávať z troch hlavných podkapitol. V úvode predstavím spoločnosť, uvediem jej sortiment a stratégiu podnikania a priblížim ekonomické výsledky, ktoré v rámci posledných troch rokov dosiahla. V druhej časti zhodnotím súčasný stav nákladov podniku, ktoré budem klasifikovať z rôznych hľadísk. Zároveň budem analyzovať vývoj jednotlivých položiek nákladov v čase. Obsahom poslednej podkapitoly bude ocenenie nákladov pri navýšení výroby a zhodnotenie efektu, ktorý by podnik dosiahol realizáciou danej alternatívy.

## CIELE A METÓDY SPRACOVANIA PRÁCE

Základným predpokladom pre úspešné riadenie podniku je pochopenie princípov tvorby výnosov, nákladov a zisku. Riadením nákladov môžeme výrazným spôsobom ovplyvniť životaschopnosť spoločnosti a jej hodnotu na trhu.

Cieľom práce je analyzovať náklady podniku a vytvorenie efektívneho návrhu na zvýšenie objemu produkcie výrobkov vo vybranej spoločnosti.

V úvodnej časti spracovania bakalárskej práce bol stanovený cieľ, na základe ktorého boli následne určené jednotlivé kroky vedúce k naplneniu vytýčeného zámeru.

Základným východiskom pre pochopenie danej problematiky je preskúmanie teoretických prameňov týkajúcich sa nákladov, princípov ich vzniku, vyvíjania sa a spôsobov ich riadenia. V rámci teoretickej časti bude využitá deskriptívna metóda, ktorej cieľom je vytvoriť tzv. informačnú základňu, ktorá nás uvedie do danej problematiky. Podstatnou úlohou teoretickej časti je realizovanie rešerše domácich ale aj zahraničných odborných literárnych prameňov. Prostredníctvom získaných poznatkov z literárnych zdrojov budem schopná ich následného uplatnenia a aplikácie v praktickej časti tejto práce.

Praktická časť bakalárskej práce je rozdelená na dve jednotlivé logicky na seba nadväzujúce celky. V prvej etape bude pomocou empirického výskumu realizovaná analýza nákladov na základe poskytnutých interných dokumentov z vybranej spoločnosti. Získané údaje budú následne spracované pomocou matematicko-štatistických metód s využitím programu Excel. Na presné zobrazenie zistených skutočností budú využité tabuľky a grafy.

Druhá fáza praktickej časti bude zameraná na riešenie úlohy týkajúcej sa zvýšenia produkcie. Na základe doteraz získaných dát budú vypracované jednotlivé varianty riešenia daného problému. V rámci každej alternatívy bude uskutočnená analýza nákladov, ktorých vznik je spojený s jej realizáciou. Komparáciou a zhodnotením efektívnosti jednotlivých variant bude následne doporučený optimálny návrh na zvýšenie produkcie pre vybranú spoločnosť, v čom bude spočívať hlavný prínos bakalárskej práce.

## **I. TEORETICKÁ ČASŤ**

## 1 VZŤAH MEDZI VÝNOSMI, NÁKLADMI A VÝSLEDKOM HOSPODÁRENIA

V priebehu existencie podniku a vplyvom jeho činnosti dochádza k spotrebe alebo opotrebení majetku (nakupujú sa služby od dodávateľov, vznikajú záväzky voči zamestnancom z titulu zaúčtovaných miezd a podobne). Toto všetko predstavuje vstupy do hospodárskeho procesu resp. náklady podniku. Výstupom sú výsledky hospodárskeho procesu – realizované výkony, ktoré predstavujú výnosy podniku. (Švarcová a kolektív, 2015, s. 138)

### Náklady

Sedláček (2010, s. 27 - 29) definuje náklady ako základný ukazovateľ kvality činností v podniku. Aktíva sa v priebehu životnosti podniku spotrebúvajú za účelom vzniku nových. Inými slovami, náklady podniku môžeme klasifikovať aj ako peňažné čiastky, ktoré spoločnosť účelne využíva na obstaranie aktív a následne ich premenu na konečný produkt. Takýmto spôsobom dochádza k postupnej premene aktív na žiadúcu formu peňazí. Švarcová a kolektív (2015, s. 139) popisujú náklady ako zníženie ekonomického prospechu, ktorý má za následok zníženie aktív alebo zvýšenie záväzkov. Podstatou nákladov je, že znižujú výsledok hospodárenia a tým pádom aj kapitál iným spôsobom ako odčerpaním vlastníckmi.

### Výnosy

Wöhe a Kislingerová (2007, s. 674) označujú výnosy ako hodnotu všetkých poskytnutých výkonov v danom období, ktoré charakterizujú pre podniky prírastok zdrojov a teda kladný tok. Vykazujú sa v momente realizácie výnosu, bez ohľadu na to, kedy bola prijatá platba. Definíciu dopĺňa aj Švarcová a kolektív (2015, s. 139), ktorí chápu výnosy ako zvýšenie ekonomického prospechu spôsobeného zvýšením aktív alebo znížením, prípadne úplným zánikom dlhu. Výnosy majú kladný vplyv na výsledok hospodárenia, ktoré zvyšujú kapitál spoločnosti iným spôsobom ako vkladom od vlastníkov.

### Výsledok hospodárenia

Zisk alebo strata podniku sa odvodí z výkazu zisku a straty, kde máme zachytenú podrobnú štruktúru výnosov a nákladov. (Březinová, Munzar, 2003, s. 80).

Sedláček (2010, s. 41) zdôrazňuje všeobecný cieľ podnikania, ktorým je zvyšovanie svojich aktív a znižovanie cudzích zdrojov, inými slovami povedané, generovanie vyšších výnosov

ako nákladov. Ak sa nám túto zásadu podarí udržiavať počas celého účtovného obdobia, znamená to, že sme na jeho konci dosiahli kladný výsledok hospodárenia.

### **Zisk**

Zisk je hlavným cieľom firmy a predstavuje primárny podnet k podnikaní. Je hlavným ukazovateľom úspešnosti podnikania, nakoľko sa od neho odvíjajú zdroje pre ďalší rozvoj spoločnosti. (Zlámal, Bellová, Bohanesová, 2007, s. 94)

Zámečník, Tučková a Hromková (2007, s. 28) vymedzujú niekoľko významných funkcií, ktoré zisk plní v podniku:

- **funkcia kritiky** – pri rozhodovaní o všetkých otázkach týkajúcich sa ekonomiky podniku,
- **rozvojová funkcia** – zisk je hlavným zdrojom tvorby peňažných prostriedkov pre ďalší rozvoj spoločnosti,
- **rozdeľovacia funkcia** – zisk sa rozdeľuje medzi jednotlivé záujmové skupiny,
- **motivačná funkcia** – zisk tvorí základný stimul pre podnikanie a môže predstavovať aj hmotnú zainteresovať pre pracovníkov.

## 2 FINANČNÉ A MANAŽÉRSKE ÚČTOVNÍCTVO

Drury (2012, s. 5) charakterizuje účtovníctvo ako jazyk, ktorým sa ekonomické informácie predávajú subjektom, ktorí sú v styku s danou spoločnosťou. Týchto ľudí môžeme rozčleniť do niekoľkých významných skupín – management, vlastníci, veritelia, zamestnanci a vláda - pričom každá z nich má rozličné požiadavky na informácie. Landa (2008, s. 256) považuje rozličnú povahu informačných potrieb pre užívateľov účtovných informácií ako základ, ktorý postupom času vyvinul nutnosť diferenciacie spôsobu zachytenia a zobrazenia podnikateľského procesu. Kľúčovým znakom je subjekt, ktorý užíva účtovné informácie a taktiež rozhodovacia úloha, ktorú rieši.

Postupne došlo k oddeleniu účtovníctva podľa obsahu:

- finančné účtovníctvo,
- manažérske účtovníctvo.

Podľa Kráľa a kolektívu (2006, s. 20) podstata **finančného účtovníctva** spočíva v zobrazovaní súhrnných ekonomických informácií z pohľadu podniku ako celku, ktoré slúžia pre uspokojenie informačnej potreby predovšetkým externých užívateľov. Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 8) dodávajú, že finančné účtovníctvo je konštruované podľa striktných pravidiel. Dôvodom je zrovnateľnosť a jednotnosť, ktoré požadujú užívatelia účtovných informácií.

**Manažérske účtovníctvo** sa podľa Landa (2008, s. 257) zaoberá poskytovaním ekonomických informácií pre interných užívateľov, predovšetkým pre potreby evidencie, dokumentácie a kontroly podnikateľského diania. Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 75) zdôrazňujú nutnosť poskytovania informácií týkajúcich sa účtovníctva takým spôsobom, aby boli nápomocné pre manažérov pri tvorbe politiky a pri denných rozhodnutiach pri podnikaní.

### 2.1 Ponímanie nákladov

Ako uvádzajú Kráľ a kolektív (2006, s. 43) najdôležitejším rysom oddeľujúcim manažérske a finančné účtovníctvo je rozličná potreba informácií o nákladoch, ktoré pracovníci na rôznych úrovniach podnikovej hierarchie využívajú. Táto zmienená odlišnosť sa v oboch účtovných subsystémoch prejavuje až do tej miery, že náklady sú v každej z nich rôzne vymedzené.

**Finančné ponímanie nákladov** chápe náklady ako zníženie ekonomického prospechu v priebehu účtovného obdobia, ktoré má za následok úbytok užitočnosti aktív alebo zvýšenie záväzkov. Tento fakt spôsobuje zníženie vlastného kapitálu iným spôsobom, ako v prípade jeho rozdelenia medzi vlastníkov. Pri tomto chápaní nákladov neskúmame účel spotreby daného nákladu, prípadne či je jeho výška úmerná výsledku činnosti, pri ktorej bol spotrebovaný. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 72)

Král a kolektív (2006, s. 44 - 46) vo finančnom ponímaní charakterizuje náklad ako zdroj, ktorý je obetovaný pre dosiahnutie výnosu v dôsledku predaja. Náklady sa vyznačujú značnou voľnosťou pri ich zobrazení v závislosti na predmete činnosti daného podniku a podliehajú aj zachyteniu ostatných napr. mimoriadnych vplyvov na základný kapitál. Zároveň dodávajú, že nákladom, v zmysle finančného účtovníctva, sa stane až v okamihu, kedy tento zdroj vyčerpá svoju užitočnosť (napr. tým, že sa stane súčasťou nového výrobku pre zákazníka)

Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 72) chápu **manažérske ponímanie nákladov** ako základňu pre rozhodovacie procesy manažérov pri riadení jednotlivých činností podniku. Pre náklady v manažérskom účtovníctve platí, že ich spotreba musí byť:

- účelová – náklady boli spotrebované v konkrétnej podnikovej činnosti alebo stredisku,
- účelná – spotreba nákladov bola primeraná v porovnaní s dosiahnutým výstupom danej činnosti.

Rovnako uvádzajú aj cieľ manažérskeho účtovníctva, ktorým je poskytnutie komplexných informácií o všetkých relevantných nákladoch, pretože iba vtedy je možné určiť efektívnosť daných podnikateľských činností. Z tohto dôvodu sú do nákladov zahrnuté aj náklady v podobe ušlej príležitosti, ktorú podnik obetoval v dôsledku voľby realizovať danú alternatívu.

Král a kolektív (2006, s. 44) definujú náklady v manažérskom účtovníctve ako hodnotovo vyjadreného, účelného vynaloženia ekonomických zdrojov podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Zdôrazňujú nutnosť ich racionálneho hospodárneho vynakladania.

Zároveň dodávajú, (2006, s. 57) že odlišnosť vo vyjadrení nákladov vo finančnom a manažérskom účtovníctve je ovplyvňovaná taktiež spôsobom vyjadrenia a ocenenia nákladov. V tejto súvislosti môžeme aplikovať tri základné typy chápanie nákladov: finančné, hodnotové a ekonomické.

**Finančné ponímanie nákladov** sa využíva vo finančnom účtovníctve. Je založené na aplikácii peňažnej formy kolobehu prostriedkov. Náklady sa chápu ako peniaze investované do výkonov, ktoré nám zabezpečujú náhradu peňazí v ich pôvodnej výške. Tento proces je základom koncepcie pre zachovanie finančného kapitálu. Za spotrebované ekonomické zdroje sa môžu považovať iba tie náklady, ktoré v skutočnosti majú ekvivalentné peňažné vyjadrenie, teda sú podložené reálnym výdajom peňazí, buď bezprostredne alebo v minulosti. Na ich oceňovanie sa používajú historické ceny. (Kráľ a kolektív, 2006, s. 57; Landa, 2008, s. 259)

**Hodnotové ponímanie nákladov** sa vyvinulo pre potreby nákladového účtovníctva. Zmyslom je poskytnutie informácií pre riadenie a kontrolu priebehu procesov v čase ich uskutočňovania. Predmetom zobrazenia sú aj tie náklady, ktoré nemajú odpovedajúci ekvivalent výdaju peňazí. Hodnotové ponímanie nákladov sa vyznačuje vysokou mierou reálnosti ocenenia ich výšky, nakoľko využíva ocenenie na báze historických nákladov na úrovni cien, ktoré odpovedajú ich vecnej reprodukcii. (Kráľ a kolektív, 2006, s. 58; Landa, 2008, s. 259)

**Ekonomické ponímanie nákladov** vychádza z požiadavky zaistiť informácie pre potreby rozhodovania za účelom výberu optimálnych alternatív. S výberom možností súvisí aj chápanie nákladov ako maximálnej hodnoty, ktorú môžeme dosiahnuť prostredníctvom zvolenej alternatívy. Tieto položky sú zahrnuté v tzv. príležitostných nákladoch, ktoré predstavujú ocenený prospech, ktorý podnik nerealizoval v dôsledku toho, že tento zdroj využil na inú alternatívu. (Kráľ a kolektív, 2006, s. 61)



### 3 KLASIFIKÁCIA NÁKLADOV

Podľa Kráľa a kolektívu (2006, s. 64) predpokladom účinného riadenia nákladov je ich rozdelenie do rovnorodých skupín.

Na základe vzťahu k rozhodovacím úlohám managementu a taktiež v súlade s vývojom manažérskeho účtovníctva rozdeľuje Kráľ a kolektív (2006, s. 64) náklady na dve fázy:

- členenie nákladov z hľadiska ich významu v oblasti riadenia podnikateľského procesu, v ktorom už bolo vydané rozhodnutie v otázkach o základných parametroch činnosti,
- členenie nákladov významných z hľadiska prijatia rozhodnutia o budúcich variantoch podnikateľskej činnosti.

Landa (2008, s. 263) vo svojej publikácii klasifikuje náklady v manažérskom účtovníctve na základe týchto hľadísk:

- a) podľa druhu vynaloženého ekonomického zdroja (druhové členenie),
- b) podľa účelu, na ktorý boli ekonomické zdroje vynaložené (účelové členenie),
- c) podľa závislosti na zmenách k objemu výkonu,
- d) z hľadiska ich potreby k prijatiu rozhodnutia.

#### 3.1 Druhové členenie nákladov

Podľa Popeska, Jirčíkovej a Škodákovej (2008, s. 21) môžeme náklady vstupujúce do transformačného procesu podniku podrobnejšie rozčleniť v závislosti na jednotlivých druhoch. Druhové členenie nákladov je charakteristické združovaním nákladov do rovnorodých skupín, ktoré sú definované spotrebou jednotlivých výrobných faktorov. Hradecký, Lanča, Šiška (2008, s. 78) dopĺňajú, že vykazovanie nákladov v druhovom členení sa rozvinulo predovšetkým s požiadavkami riadenia podniku ako celku a potrebou informovanosti riadiacich pracovníkov o spotrebovaných zdrojoch. Zároveň uvádzajú základne nákladové druhy:

- spotreba materiálu a energie,
- spotreba externých prác a služieb,
- mzdové a ostatné osobné náklady,
- odpisy dlhodobého majetku,
- finančné náklady.

Král a kolektiv (2006, s. 66) vymedzujú charakteristické vlastnosti, ktoré vstupujúce nákladové druhy spájajú:

- Druhovo vynaložené náklady sú predmetom zobrazenia hneď pri vstupe do podniku. Preto môžeme tvrdiť, že sú prvotné.
- Vznikajú spotrebou prác alebo služieb z externého prostredia.
- Z hľadiska ich podrobnejšieho rozčlenenia sa vyznačujú svojou jednoduchosťou. Nie je možné ich rozdeliť na ďalšie jednotlivé zložky.

Členenie nákladov podľa nákladového druhu je významné predovšetkým z hľadiska poskytovania informácií o spotrebe ekonomických zdrojov a tým aj vzťahu podniku k okoliu. Vo finančnom účtovníctve sa považuje za základné členenie, nakoľko sa využíva pri tvorbe rozpočtov, plánov a výsledoviek, keďže nevyjadruje svojho vecného nositeľa a neumožňuje konkurencii analyzovať faktory podnikovej efektívnosti. Z hľadiska potrieb managementu je treba druhové členenie doplniť o ďalšie členenia, ktoré vyjadrujú účelový vzťah nákladov k ich nositeľom alebo výkonom. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 78; Král a kolektiv, 2006, s.66 )

### 3.2 Účelové členenie nákladov

Ako uvádzajú Hradecký, Lanča a Šiška (2008, s. 78) členenie nákladov podľa nákladového druhu neobsahuje hľadisko účelu nákladov a preto nám neumožňuje kontrolu ich hospodárnosti. Na tento cieľ využívame predovšetkým členenie nákladov podľa účelu.

Účelové členenie nákladov, ako popisuje Landa (2008, s. 264) zobrazuje vzťah nákladov k príčine ich vzniku, objektom a nositeľom. Základnou charakteristikou nákladov je účelovosť.

Účelový vzťah nákladov môžeme podľa Kráľa a kolektívu (2006, s. 68) definovať na rôznych úrovniach. V prvej z nich sa náklady rozčlenia do okruhov výrobných, pomocných a obslužných činností. Tie nám ďalej umožňujú rozdelenie podľa jednotlivých aktivít alebo operácií. Najdôležitejšou úlohou je identifikácia ich vecného nositeľa, ktorý je zodpovedný za vznik nákladov.

Landa (2008, s. 264) rozdeľuje náklady do niekoľkých skupín:

- technologické náklady a náklady na obsluhu riadenia,
- priame a nepriame náklady,

- jednotkové a režijné náklady.

### 3.2.1 Náklady technologické a náklady na obsluhu riadenia

Fibírová, Šoljaková, Wagner (2007, s. 102) zdôrazňujú u tohto členenia miesto vzniku nákladov, ktorý sa spája buď so zaistením podmienok podnikových činnosti, ich organizácie a riadenia alebo priamo súvisí s vytvorením výkonov. Král a kolektív (2006, s. 68) definuje jednotlivé druhy nákladov takto:

**Technologické náklady** sú náklady bezprostredne vyvolané technológiou danej činnosti, aktivity alebo operácie. Do tejto skupiny môžeme zaradiť náklady ako spotreba materiálu, spotreba energie výrobného zariadenia a jeho odpisy.

**Náklady na obsluhu riadenia** sú vynaložené za účelom vytvorenia a zaistenia podmienok racionálneho priebehu danej činnosti. Ich príkladom môže byť vykurovanie budov, mzdové náklady riadiacich pracovníkov atď.

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 102) dodávajú, že technologické náklady sa transformujú na konkrétne výkony. Zatiaľ čo náklady na obsluhu riadenia slúžia na zaistenie priebehu podnikových činností a sú relatívne nezávislé na množstve realizovaných výkonov.

### 3.2.2 Náklady priame a nepriame

Toto rozdelenie vychádza z predpokladu určenia príčinných väzieb medzi nákladmi a podnikovým výkonom.

**Priame náklady** dokážeme bezprostredne identifikovať s príslušnými výkonmi, s ktorými vznik nákladov príčinne súvisí. Do tejto skupiny nákladov patria predovšetkým technologické náklady. (Landa, 2008, s. 264)

**Nepriame náklady** sa podľa Druryho (2012, s. 25) vynakladajú spoločne na viacero objektov alebo výkonov a preto neexistuje medzi nimi priama väzba. Landa (2008, s. 264) dodáva že nepriame náklady sa k daným výkonom pričítavajú nepriamo, využitím rôznych technických postupov.

### 3.2.3 Náklady jednotkové a režijne

Fibírová, Šoljaková a Wagner (2007, s. 102) popisujú členenie nákladov na jednotkové a režijné v nadväznosti na členenie technologické a na obsluhu riadenia. Ako uvádzajú, vo svojej podstate ide o ich podrobnejšie členenie.

**Jednotkové náklady** priamo príčinne súvisia s technologickými operáciami pri výrobných činnostiach. Vykazujú sa samostatne vo vzťahu k príslušnej kalkulačnej jednotke. Do tejto skupiny zaraďujeme jednotkový materiál, jednotkové mzdy a ostatné jednotkové náklady. (Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

**Režijné náklady** sú vykazované komplexne. Obsahujú náklady, ktoré súvisia s technologickým procesom ako celkom a nemenia sa priamo úmerne v závislosti na zmene počtu realizovaných výkonov. Keďže nemajú priamo väzbu s jednotlivými výrobnými činnosťami, súvisia bezprostredne s určitým časovým obdobím. (Kráľ a kolektív, 2006, s. 69, Hradecký, Lanča, Šiška, 2008, s. 79)

### 3.3 Náklady členené podľa závislosti na zmenách objemu výkonu

Kráľ a kolektív (2010, s. 78) spája vznik potreby využívania členenia nákladov v závislosti na zmenách objemu výkonov s potrebou managementu rozhodovať o alternatívach budúceho vývoja spoločnosti a tým spojenou nutnosťou informovanosti o jednotlivých nákladových položkách významných pri zmenách objemu výroby.

#### 3.3.1 Variabilné náklady

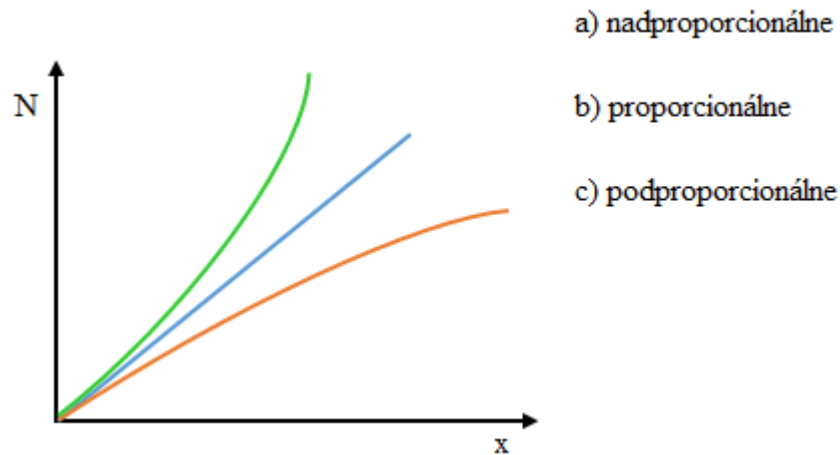
Variabilné náklady sú podľa Landa (2008, s. 266) charakteristické tým, že sú vynakladané v závislosti na objeme výkonu a ich absolútna výška sa mení úmerne so zmenou objemu výroby. S každou dodatočnou jednotkou výkonu je potrebné ich opakované vynakladanie.

Landa (2008, s. 266) člení variabilné náklady na:

**Proporcionálne náklady** sa menia vo svojej celkovej výške s objemom výkonu priamo úmerne. Pri každej ďalšej dodatočnej jednotke prírastkové náklady zostávajú stabilné.

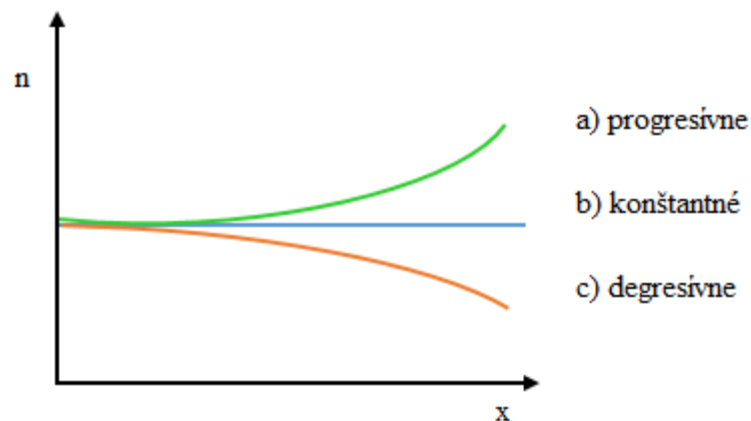
**Podproporcionálne náklady** sa vo svojej absolútnej výške s rastom výkonu zvyšujú, ale pomalším tempom. Prírastkové náklady každej ďalšej jednotky objemu tak postupne klesajú.

**Nadproporcionálne náklady** sa pri zvyšovaní objemu výkonu taktiež zvyšujú, ale rýchlejšim tempom. Prírastkové náklady každej ďalšej jednotky objemu tak postupne rastú.



Obr. 1. Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – celkové náklady (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s.

26)



Obr. 2. Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – priemerné náklady (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 26)

### 3.3.2 Fixné náklady

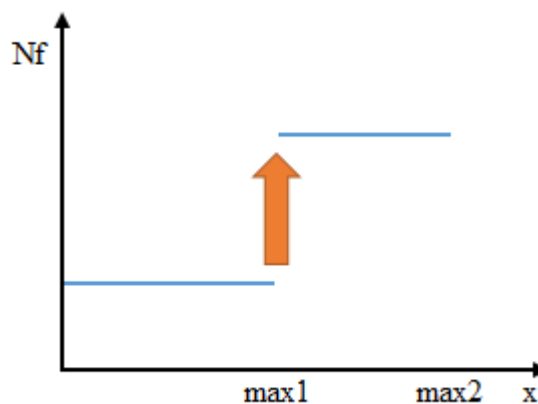
Fixné náklady sú náklady, ktoré zostávajú pri zmenách realizovaných výkonov v rámci určitého rozsahu nemenné. Pre tento druh nákladov je charakteristické, že vznikajú pri potrebe zaistenia podmienok reprodukčného procesu, pričom ich výška závisí od obstarávania týchto zdrojov, neodvíja sa od ich spotreby. Preto ich nazývame aj kapacitnými nákladmi. (Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young, 2012, s. 90)

Kráľ a kolektív (2006, s. 76 - 77) rozlišuje dve skupiny fixných nákladov:

**Umrtvené fixné náklady** sa vynakladajú ešte pred zahájením podnikateľského procesu a sú výsledkom investičných rozhodnutí. Ich celkovú výšku v priebehu procesu už nie je možné ovplyvniť. Jedinou alternatívou, s ktorou dosiahneme zníženie nákladov je opačne pôsobiace investičné rozhodnutie.

**Odvrátiteľné fixné náklady** vznikajú pri zaistení kapacitných podmienok podnikateľského procesu. Nie sú spojené s investičným rozhodnutím, preto je možné pri znížení kapacity redukovať aj ich celkovú výšku.

Ako už bolo uvedené, podľa Kráľa a kolektívu (2008, s. 76 -77) najdôležitejším znakom fixných nákladov je fakt, že pri určitom rozsahu výrobných kapacít zostávajú nemenné. Pri jej maximálnom využití preto podiel fixných nákladov na jednotku výkonu klesá. Kapacita výrobných faktorov je však obmedzená veličina. Pri realizácii výkonov ktoré presahujú túto hranicu, je potrebné kapacitu rozšíriť jednorazovým vložením dodatočných jednotiek fixných nákladov. V okamihu vloženia fixných nákladov sa ich pokles na jednotku výkonu zastaví a dochádza k skoku nie len v ich celkovej výške ale aj podielu nákladov pripadajúcich na jednotku výkonu.



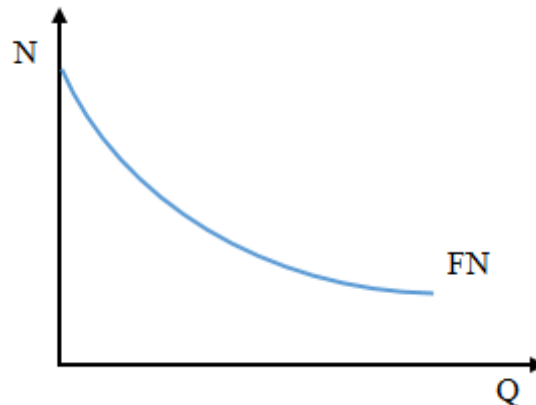
max 1 – maximálna kapacita pri pôvodných fixných nákladoch

max 2 – maximálna kapacita po vložení dodatočných fixných nákladov

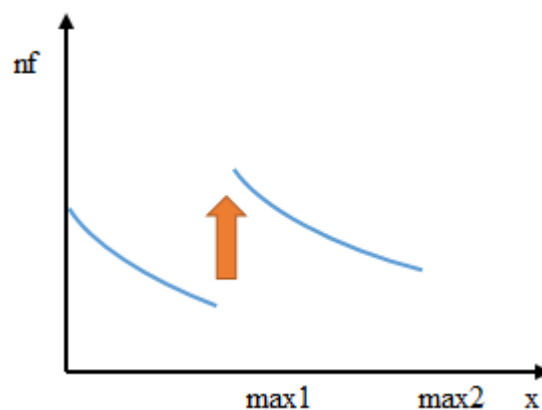
*Obr. 3. Fixné náklady pri rôznych úrovniach výrobných kapacít (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)*

So zvyšujúcim sa objemom výroby priemerné fixné náklady na jednotku výkonu klesajú, nakoľko konštantná výška fixných nákladov je rozpočítaná na rastúci počet jednotiek objemu výroby. Čím je teda objem výroby vyšší, tým je podiel fixných nákladov pripadajúcich

na jednotku výkonu nižší. Tento prejav poklesu fixných nákladov s rastúcim využitím kapacity nazývame **degresia fixných nákladov**. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27; Lang, 2005, s. 48)



Obr. 4. Degresia fixných nákladov  
(Lang, 2005, s. 48)



Obr. 5. Graf priemerných fixných nákladov (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)

Podľa Popeska, Jirčíkovej a Škodákovej (2008, s. 27 - 28) v praxi môžeme rozlišovať osobitý druh nákladov - **zmiešané náklady**, ktorých súčasťou sú fixné náklady, ale zároveň obsahujú aj premenlivú zložku. Fixná časť tak pôsobí už od nulového bodu ku ktorej sa postupne s rastom objemu výroby pridružujú variabilné náklady.

Drury (2012, s. 30) zdôrazňuje, že členenie nákladov na fixné a variabilné môžeme aplikovať len z krátkodobého hľadiska. V dlhšom časovom horizonte, kedy predpokladáme zmeny vo výrobnej kapacite, považujeme všetky náklady za variabilné.

### 3.4 Členenie nákladov z hľadiska rozhodovania

Podľa Kráľa a kolektívu (2006, s. 82) pre členenie nákladov, ktoré tvoria informačný podklad pre prijatie budúcich rozhodnutí je charakteristické, že vychádzajú z odhadovaných nákladov zvažovaných variant. Podstatou je posúdenie, ktoré náklady budú prijatím rozhodnutia ovplyvnené a ktoré naopak zostanú nezmenené.

**Relevantné náklady** sú dôležité z hľadiska daného rozhodnutia, pretože pri uskutočnení danej varianty sa výška nákladov mení. **Irelevantné náklady** prijatie akejkoľvek varianty rozhodnutia nemá žiadny vplyv na výšku tohto typu nákladov. (Drury, 2012, s. 32)

Drury (2012, s. 32) ďalej uvádza ďalšie označenie pre relevantné a irelevantné náklady. **Odvrátiteľné** náklady sú tie náklady, ktoré môžeme zachrániť tým, že danú alternatívu nebudeme realizovať. Na druhej strane **neodvrátiteľné** náklady neovplyvní to, či dané rozhodnutie uskutočnime alebo nie.

**Rozdielové náklady** vyjadrujú rozdiel nákladov pred uvažovanou zmenou a po jej uskutočnení. (Kráľ a kolektív, 2010, s. 87)

**Prírastkové náklady** môžeme charakterizovať ako nárast nákladov, ktorý je vyvolaný zvýšením objemu produkcie. Zatiaľ čo definícia **marginálnych nákladov** nám hovorí, že ide o prírastok nákladov, ktorý je vyvolaný rastom produkcie o jednu jednotku. (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s.41)

Popesko, Jirčíková, Škodáková (2008, s. 42) opisujú imputované a viazané náklady nasledovne: **Imputované náklady** sú odvodené náklady, ktoré vyplývajú z uskutočnenia príslušného rozhodnutia. Na výsledky spoločnosti pôsobia v širších súvislostiach. **Viazané náklady** sú náklady, ktoré vzniknú v budúcnosti a sú závislé na rozhodnutí v prítomnosti.

**Príležitostné náklady** Kráľ a kolektív (2006, s. 85) charakterizuje ako ušlý výnos, o ktorý sa podnik pripravil tým, že neuskutočnil alternatívu ďalšieho rozvoja. Táto skutočnosť je daná tým, že spoločnosť disponuje s obmedzenými ekonomickými zdrojmi, ktoré nám neumožňujú prijatie všetkých možností, ale iba výber niekoľkých z nich. Je však veľmi žiadúce, aby prijatá alternatíva priniesla najvyšší efekt.

**Utopené náklady** sú náklady, ktoré boli vynaložené v minulosti a žiadne rozhodnutie v budúcnosti neovplyvňuje ich výšku. (Drury, 2012, s. 33)



### 3.5 Využitie informácií o fixných a variabilných nákladoch

Manažment spoločnosti pri riešení úloh a následne prijatím rozhodnutí vo väčšine prípadov podstupuje určité riziko. Pre elimináciu tohto rizika je potrebné, aby management dokázal chápať vzťah medzi vznikom nákladov, výnosov a zisku. Práve informácie o závislosti nákladov na zmene objemu výkonu nám umožňujú kvalitnejšie riadenie podnikateľského procesu vo všetkých jeho oblastiach. (Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young, 2012, s. 90; Král a kolektív, 2006, s. 80)

Podľa Druryho (2012, s. 168) analýza bodu zvratu odráža vzťah medzi zmenami v objeme produkcie a od toho sa odvíjajúcimi zmenami v nákladoch, výnosoch a zisku. Na základe čoho dokážeme predvídať akým spôsobom sa budú vyvíjať finančné ukazovatele pri rôznych stupňoch produkcie. Znalosť týchto všeobecných princípov umožňuje managerom identifikovať kritickú hladinu objemu výroby, pri ktorej dosiahnuté výnosy práve pokrývajú vygenerované náklady.

Landa (2008, s. 266 - 267) popisuje bod zvratu ako dolnú hranicu objemu produkcie, pri ktorej je dosiahnutý nulový výsledok hospodárenia. Po odčítaní jednotkových variabilných nákladov od ceny výrobku dostaneme čiastku, ktorá nám v prvom rade slúži na uhradenie fixných nákladov. Po dosiahnutí tejto hranice, generuje spoločnosť také množstvo výkonov, ktoré nám začnú prispievať k tvorbe zisku. Zároveň uvádza postup pre výpočet bodu zvratu:

#### Výpočet bodu zvratu

$$V = P \times Q \quad (1)$$

$$CN = FN + (Q \times VN) \quad (2)$$

$$VH = V - N \quad (3)$$

Z tohto vzťahu môžeme odvodiť moment, pri ktorom dochádza k nulovému výsledku hospodárenia:

$$V = N \quad (4)$$

$$p \times Q = FN + (Q \times VN) \quad (5)$$

Objem produkcie pri ktorom dosahujeme bodu zvratu si tak odvodíme nasledovne:

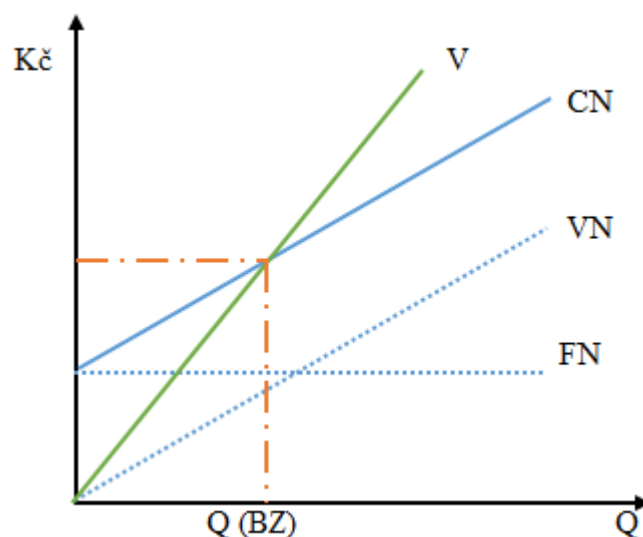
$$Q = \frac{FN}{p - b} \quad (6)$$

### Výpočet bodu zvratu pri rôznorodnej produkcii

Na výpočet bodu zvratu pri rôznorodnej produkcii nadväzuje Popesko (2009, s.46) využitím globálnej nákladovej funkcie. V tomto prípade sú variabilné náklady vyjadrené ako pomerový halierový ukazovateľ, ktorý vyjadruje podiel variabilných nákladov na celkových tržbách.

$$BZ = \frac{FN}{1 - h} \quad (7)$$

Grafické vyjadrenie bodu zvratu je zobrazené na obrázku č. 6. Ako z grafu vyplýva, ak spoločnosť produkuje menšie množstvo výrobkov, ako je objem produkcie v bode zvratu, podnik generuje väčšie celkové náklady ako tržby a tým pádom dosahuje záporný výsledok hospodárenia. Po dosiahnutí bodu zvratu, v ktorom je hospodársky výsledok nulový, podnik začína dosahovať zisk. V prípade lineárneho vývoja celkových nákladov sa rast zisku odvíja priamo úmerne od rastu objemu produkcie. V tomto prípade je podnik motivovaný k dosahovaniu čo najväčšieho počtu výkonov. Limitovou veličinou je len výrobná kapacita. (Popesko, 2009, s. 44)



Obr. 6. Grafické znázornenie bodu zvratu (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27)

Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 32 - 33) uvádzajú nasledovný výt'ah medzi vznikom nákladov a produkciou. Variabilné náklady priamo súvisia s predaným výkonom, preto

ich návratnosť zabezpečíme za predpokladu, že predajná cena výkonov bude vyššia ako úroveň týchto nákladov. Oproti tomu fixné náklady súvisia so zabezpečením výkonov podniku ako celku.

Čiastku s akou prispievajú predané výkony k úhrade fixných nákladov podľa Popeska, Jirčíkovej a Škodákovvej (2008, s. 32 - 33) zistíme, ako rozdiel medzi predajnou cenou a variabilnými nákladmi. V praxi sa tento termín označuje ako **krycí příspěvek**.

Následne Popesko, Jirčíková a Škodáková (2008, s. 33) popisujú ďalšie využitie bodu zvratu, v rámci ktorého je možné sledovať rozdiel medzi skutočne dosiahnutými výnosmi v danom roku a výnosmi na úrovni bodu zvratu. **Bezpečnostná podnikateľská rezerva** nám poskytuje informácie o tom, do akej miery sa môžu znížiť výnosy, kým podnik dosiahne bod zvratu a zároveň nás informuje, ako je podnik náchylný na zmenu príjmov.

$$BPR = CV - CV_{BZ} \quad (8)$$

**Bezpečnostný podnikateľský koeficient** nám percentuálne vyjadruje bezpečnostnú podnikateľskú rezervu.

$$BPK (\%) = \frac{BPR}{CV} * 100 \quad (9)$$

### Kritické využitie výrobnéj kapacity

Analýza bodu zvratu sleduje najmä objem produkcie, náklady a výnosy. Popri týchto veličinách je však podľa Popeska (2009, s. 46) potrebné brať do úvahy maximálnu výrobnú kapacitu. V niektorých prípadoch môže nastať situácia, že objem produkcie v bode zvratu bude presahovať výrobnú kapacitu a tým je dosiahnutie tohto bodu prakticky nemožné. Na vyjadrenie podielu využitej kapacity a bodu zvratu využívame nasledovný vzťah:

$$KVK (\%) = \frac{Q (BZ) * 100}{Q (max)} \quad (10)$$

### Prevádzková páka

Ako uvádza Drury (2012, s. 180) podniky majú niekedy možnosť ovplyvniť ich štruktúru variabilných a fixných nákladov napr. zautomatizovaním výroby sa výrazne zvýši podiel

fixných nákladov na celkových nákladoch spoločnosti. Vybraná štruktúra nákladov má významný dopad na zisk.

Podľa Popeska (2009, s. 46 - 47) prevádzková páka zobrazuje vzťah medzi podielom fixných a variabilných nákladov ku generovaným ziskom. Efekt prevádzkovej páky nám demonštruje akým spôsobom ovplyvňuje zmena podielu jednotlivých druhov nákladov, objem produkcie a zisku.

Nadväzujúc na základnú definíciu prevádzkovej páky dopĺňa tieto informácie ešte o efekty, ktoré jednotlivé druhy prevádzkových pák spoločnosti prinesú. Podnik, u ktorého zaznamenáme nízky podiel fixných nákladov a naopak relatívne vysokú úroveň variabilných nákladov, dosiahne bod zvratu pri značne nízkej úrovni objemu produkcie. V takomto prípade hovoríme o **slabej prevádzkovej páke**. Naopak podnik so **silnou prevádzkovou pákou** je charakteristický vysokým stupňom automatizácie a robotizácie a tým aj pomerne vysokým podielom fixných nákladov na celkových nákladoch spoločnosti. Zisk je generovaný pri dosiahnutí ďaleko vyššej úrovne objemu produkcie a jeho nárast bude výraznejší vďaka práve nízkej úrovni jednotkových variabilných nákladov.

## 4 MANAŽÉRSKE ROZHODOVANIE

Najdôležitejšou úlohou manažérskeho účtovníctva je dodávať manažérom také informácie, ktorú budú z hľadiska rozhodovania relevantné a nápomocné pri prijatí určitej alternatívy. Úlohou manažmentu je potom prijať také rozhodnutie, ktoré je zo všetkých ponúkaných alternatív pre spoločnosť najvýhodnejšie a jeho výsledky budú kladne ovplyvňovať fungovanie podniku a jeho budúcu prosperitu. Nesprávne rozhodnutia sú hlavnou príčinou podnikového neúspechu. (Fotr, Švecová a kolektív, 2010, s. 17; Petřík, 2009, s. 106)

Petřík (2009, s. 106) z časového hľadiska rozlišuje rozhodnutia na:

- strategické (dlhodobé) rozhodnutia,
- taktické (strednodobé) rozhodnutia,
- operatívne (krátkodobé) rozhodnutia.

### 4.1 Rozhodovací proces a jeho etapy

Fotr, Švecová a kolektív (2010, s. 20) chápu rozhodovanie ako proces posudzovania jednotlivých variant riešenia problému a následne výber optimálnej možnosti, ktorú budeme realizovať. Rozhodovací proces závisí na mnohých faktoroch ako napríklad problém, ktorý je predmetom rozhodovania, podmienky počas ktorých musí byť rozhodnutie prijaté a v neposlednom rade je to samotná osobnosť manažéra, jeho štýl a prístup k rozhodovaniu a jeho predchádzajúce skúsenosti.

Podľa Petříka (2009, s. 106) môžeme činnosti, ktoré sú súčasťou náplne rozhodovacieho procesu rozčleniť do jednotlivých etáp:

1. definovanie cieľov,
2. vypracovanie rôznych alternatív rozhodnutia,
3. zhodnotenie vybraných alternatív,
4. prijatie vhodnej alternatívy a jej uskutočnenie.

#### Definovanie cieľov

Prvým krokom v rozhodovacom procese je vyhodnotenie situácie, ktoré v sebe zahŕňa predovšetkým identifikovanie problému a následne stanovenie cieľov, ktoré chceme v rámci tejto úlohy dosiahnuť a na základe ktorých bude manažment hodnotiť komplexný úžitok jednotlivých alternatív rozhodnutia. Pre vymedzené ciele je nutné, aby boli jasne definované,

merateľné a navzájom sa nevylučovali. (Fotr, Švecová a kolektív, 2010, s. 57; Petřík, 2009, s. 106)

Rozpor v oboch publikáciách nastáva v otázke kvantifikácie cieľov. Petřík (2009, s. 106) uvádza, že v ideálnom prípade by mali byť ciele vymedzené tak, aby boli schopné kvantifikácie, nakoľko je v ich prípade jednoduchá kontrola pri využití rôznych matematických alebo štatistických modelov. Naopak Fotr, Švecová a kolektív (2010, s. 66) považujú za nemenej dôležité ciele subjektívnej povahy, ktoré sa dajú zložitejšie kvantifikovať resp. sa nedajú kvantifikovať vôbec a zdôrazňujú ich významnosť z hľadiska určenia si cieľov v rozhodovacom procese.

### **Vypracovanie rôznych alternatív rozhodnutia**

Tvorba variant sa považuje za jednu z najdôležitejších etáp rozhodovacieho procesu, ktorý tvorí východisko pre efektívne rozhodnutia. Kvalita alternatív teda ovplyvňuje kvalitu celého rozhodnutia a naopak.

Úlohou managementu je výber najlepšej alternatívy z čo najväčšieho súboru možných riešení. V takomto prípade existuje väčšia pravdepodobnosť, že medzi všetkými možnosťami existuje práve tá, ktorá zaistí optimálne riešenie rozhodovacieho problému. V praxi sa najčastejšie rozhodujeme z pomerne úzkeho súboru variant. Preto sa nedá s určitosťou povedať, že v tomto prípade nám kvantita variant zaručí kvalitu rozhodnutia ktoré prijmeme. (Fotr, Švecová a kolektív, 2010, s. 119 - 127; Petřík, 2009, s. 107)

Fotr, Švecová a kolektív (2010, s. 139) uvádzajú viaceré chyby, ktorých sa v tejto etape rozhodovacieho procesu môžeme dopustiť. V prvom rade je to ukončenie hľadania ďalších variant riešenia problému v prípade, že nájdeme prvé optimálne riešenie. Zároveň Petřík (2009, s. 107) zdôrazňuje, že aj po vybraní určitej alternatívy, je potrebné neustále preskúmať odmietnuté varianty, ktoré môžeme v konečnom dôsledku efektívne použiť v rámci nášho problému.

### **Zhodnotenie vybraných alternatív**

V súbore možných alternatív rozhodnutia sa nachádzajú varianty, ktoré nám z hľadiska určených kritérií vyhovujú viac, a naopak podľa iných aspektov ich považujeme za menej vhodné. Fotr, Švecová a kolektív (2010, s. 154 - 157) považujú za kľúč k tvorbe kritérií

rozhodovania cieľ, ktorý chceme riešením problému dosiahnuť. V praxi sa najčastejšie uplatňuje hodnotenie variant z rôznych hľadísk, pričom snaha spočíva v nájdení najvýhodnejšej možnosti, ktorá bude akýmsi prienikom väčšiny kritérií.

Úlohou manažérskeho účtovníctva v tejto etape rozhodovania je podľa Petřika (2009, s. 107) predovšetkým poskytnutie významných informácií, ktoré znižujú mieru neistoty a rizika, ktoré manažéri v rozhodovacom procese podstupujú, a na základe ktorých dokážu popísať a zhodnotiť aktuálny stav, ale predovšetkým prijať vhodné rozhodnutia.

### **Prijatie vhodnej alternatívy a jej uskutočnenie**

V poslednej fáze rozhodovacieho procesu zdôrazňuje Fotr, Švecová a kolektív (2010, s. 155) kľúčovú úlohu, ktorou je prijatie vhodnej alternatívy riešenia problému a následne jej uskutočnenie. K dosiahnutiu takéhoto výsledku nám napomôže usporiadanie variant podľa funkčného hľadiska, pričom môže byť realizovaných až niekoľko alternatív z popredných priečok rebríčka, ktoré splňujú zadané kritériá. Zároveň však zvolené možnosti musia byť variantami prípustnými. Zo súboru hodnotených alternatív vylúčime tie, ktoré nespĺňajú niektoré z cieľov riešenia problému a zároveň tie, ktoré prekračujú určité obmedzujúce podmienky napr. z hľadiska finančného rozpočtu.

## **4.2 Manažérske rozhodovacie úlohy**

Rozhodovacích úloh, ktorých platformu tvoria práve informácie z manažérskeho účtovníctva, existuje veľké množstvo. Jednotlivé úlohy sa navzájom prelínajú a úzko so sebou súvisia. Aj napriek zložitosti väzieb ich dokážeme podľa určitých charakteristických znakov diferencovať do jednotlivých skupín. Z hľadiska vkladov rozčleňuje Čechová (2011, s. 42) rozhodovacie úlohy na:

1. tie, ktoré vyžadujú dodatočné vklady,
2. tie, ktoré nevyžadujú dodatočné vklady,
3. cenové rozhodnutia.

### **4.2.1 Rozhodnutia vyžadujúce vklady**

Investičné rozhodnutia, t. j. tie, ktoré vyžadujú vklady finančných prostriedkov Král a kolektív (2006, s. 484 - 485) nazývajú taktiež aj rozhodovania o budúcej kapacite. Pri riešení takéhoto typu úloh vychádzame z predpokladu, že doterajšia kapacita sa dostáva do bodu nevyužitelnosti, čo znamená buď, že nie je dostačujúca alebo naopak je príliš obsiahla.

Vklady prostriedkov teda slúžia na rozšírenie, zúženie, obnovenie alebo reštrukturalizovanie pôvodnej kapacity. Zároveň sa od investície očakáva, že bude uspokojovať požiadavky veriteľov na odmenu, ktorá je spojená s poskytnutím týchto prostriedkov.

Podľa Kráľa a kolektívu (2006, s. 484 - 485) investičné rozhodnutia môžu vychádzať z dvoch situácií. V prvom prípade ide o rozhodnutia pri ktorých máme stanovený konkrétny cieľ. Úlohou manažmentu je vybrať najoptimálnejšie riešenie z pomedzi všetkých alternatív s prihliadnutím na jednotlivé predovšetkým kapitálové obmedzenia. V druhom prípade má manažment presne stanovú výšku kapitálu, v rámci ktorého je potrebné nájsť najefektívnejšie riešenie bez ohľadu na cieľ, ktorý chceme v rámci investície dosiahnuť.

Čechová (2011, s. 42 - 44) rozdeľuje investičné rozhodnutia podľa efektu ktorý nám vklad peňažných prostriedkov prinesie na jednorazový a dlhodobý. Jednorazový efekt z investície môžeme charakterizovať aj ako momentálne riešenie situácie, ktorej výsledkom je okamžitý zisk, ktorý sa v budúcnosti už neopakuje. Vklady prinášajúce dlhodobý efekt sú spojené s investovaním do dlhodobého majetku. Nakoľko má investícia dlhotrvajúci charakter je nevyhnutné, aby sme mali predstavu o celkových výdajoch a príjmov plynúcich z investície počas celej doby životnosti, a tým zvažili jej prospech.

#### 4.2.2 Rozhodnutia nevyžadujúce vklady

Pri rozhodnutiach nevyžadujúcich dodatočné vklady vychádzame z výrobnnej kapacity, ktorá je daná a nie je úplne využitá. Jej lepšie využitie povedie k zvyšovaniu nákladov ale aj výnosov z realizovaných výkonov. Kritériom rozhodovania je maximalizácia zisku resp. tržnej hodnoty spoločnosti.

Všetky tieto rozhodujúce úlohy sa opierajú o analýzu bodu zvratu. Takže pri už existujúcej kapacite pracujeme s parametrami ako sú objem výroby, náklady a zisk a ako táto zmena v objeme a sortimente ovplyvní výšku nákladov, výnosov a zisku. (Čechová, 2011, s. 46; Kráľ, 2006, s. 454 - 456)

Kráľ (2006, s. 454) sa vo svojej publikácii zaoberá členením úloh na kapacity z hľadiska vecného charakteru na:

1. **optimalizačné úlohy**, ktorých cieľom je nájsť čo najpriaznivejšiu skladbu vyrábaných a predávaných výkonov, ktoré budú prispievať k zvýšeniu hodnoty spoločnosti,
2. **úlohy k stanoveniu dolnej hranice ceny** predovšetkým doplnkových výkonov alebo výkonov obchodovateľných na sekundárnom trhu,



3. **úlohy typu bud' – alebo**, ktorých cieľom je zhodnotenie všetkých aspektov výroby, zhodnotenie rôznych alternatív realizovania výkonov a stanovenie najoptimálnejšie varianty.

#### 4.2.3 Cenové rozhodnutia

Cenová politika patrí medzi najdôležitejšie oblasti riadenia podniku, od ktorej sa odvíja celková úspešnosť spoločnosti ale aj jej prežitie v konkurenčnom prostredí.

Podľa Kráľa (2006, s. 524 - 525) predstavuje tržná cena maximálnu hranicu ceny, ktorú sú spotrebiteľia ochotní za daný produkt zaplatiť. Cena dopytu musí zároveň rešpektovať náklady vynaložené na daný výkon a mala by ich pokrývať v plnej výške. Minimálnou hranicou ceny produktu sú teda náklady spojené s jeho realizáciou.

Čechová (2011, s. 53) pri cenových rozhodnutiach za najdôležitejší považuje cieľ, ktorý chceme realizáciou danej alternatívy dosiahnuť a ktorý výrazným spôsobom ovplyvňuje samotný výber varianty. Ak chceme docieľiť dlhodobý efekt, preraziť resp. upevniť si pozíciu na trhu cenové rozhodnutia budú menej agresívne s maximálnym ohľadom na spotrebiteľov. Naopak ak sa bude spoločnosť snažiť o okamžitý zisk stanoví maximálnu možnú cenu, ktorá je prijateľná z hľadiska aktuálnych podmienok na trhu.

Kráľ (2006, s. 524 - 525) vymedzuje správnu cenu ako súlad medzi predaným množstvom výkonov a stupňom využitia zavedenej kapacity podniku. V takomto prípade považujeme tržnú predajnú cenu za cenu rovnovážnu, pri ktorej majú odberatelia záujem o ponúkané výkony a zároveň dodávateľom pokrýva všetky náklady a realizuje zisk. Typické príklady nerovnovážnej ceny sú relatívne vysoká alebo relatívne nízka cena.

Relatívne vysoká cena nám umožní realizovať vyšší zisk alebo pokryť väčší objem nákladov. Na druhej strane v sebe syntetizuje určité obmedzenia z hľadiska dopytu. Výsledkom takejto cenovej politiky môže byť prebytok na trhu a následne tlak na zníženie ceny. Naopak relatívne nízka cena stimuluje dopyt, avšak nemusí byť dostačujúca z hľadiska pokrytia vynaložených nákladov prípadne tvorby očakávaného zisku. Cenu je preto nutné chápať ako informáciu o situácii na trhu, ktorú je treba rešpektovať a prispôbiť sa jej.

## 5 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Teoretická časť bakalárskej práce je zameraná na manažérske účtovníctvo, náklady a manažérsky rozhodovací proces. Vypracovanie teoretickej časti pozostávalo z viacerých krokov. Prvý z nich bolo nájsť čo najväčšie množstvo odborných publikácií týkajúcich sa danej problematiky, z ktorých bol následne vytvorený rešerš. Spracovanie teoretickej časti je akýmsi odrazovým mostíkom a základným predpokladom na vypracovanie praktickej časti.

Teoretická časť je rozdelená do viacerých logicky na seba nadväzujúcich celkov.

V úvode boli charakterizované jednotlivé ekonomické veličiny – výnosy a náklady a z nich vyplývajúci výsledok hospodárenia. Zároveň bol definovaný zisk a jeho funkcie.

Ďalšia kapitola teoretickej časti bola venovaná finančnému a manažérskemu účtovníctvu a ich základným definíciám a rozdielom. V rámci tejto kapitoly boli vysvetlené tri druhy ponímania nákladov – finančné, hodnotové a ekonomické.

Obsahom tretej kapitoly bola klasifikácia nákladov podľa rôznych hľadísk. V manažérskom účtovníctve môžeme náklady členiť podľa druhu, účelu, v závislosti na zmenách k objemu výkonu a z hľadiska potreby k prijatiu rozhodnutia. Druhové členenie nákladov zahŕňa ich združovanie do rovnorodých skupín, pre ktoré sú charakteristické určité vlastnosti. Účelové členenie nákladov zobrazuje vzťah k príčine ich vzniku, objektom a nositeľom a tak nám umožňuje kontrolu hospodárnosti. Náklady podľa tohto členenia môžeme rozdeliť do niekoľkých skupín zahrňujúcich: technologické náklady a náklady na obsluhu riadenia, priame a nepriame náklady a jednotkové a režijné náklady. Členenie nákladov v závislosti na zmenách k objemu výroby v sebe syntetizuje variabilné a fixné náklady. V súvislosti s členením nákladov z hľadiska rozhodovania rozlišujeme viaceré druhy nákladov napríklad: relevantné a irelevantné, rozdielové, prírastkové a marginálne náklady, imputované, viazané a utopené náklady a príležitostné náklady. Na problematiku variabilných a fixných nákladov nadväzovala analýza bodu zvratu a s tým spojená bezpečnostná podnikateľská rezerva, kritické využitie výrobných kapacít a prevádzková páka.

Posledná kapitola teoretickej časti zahŕňala proces manažérského rozhodovania, v rámci ktorého boli popísané jednotlivé etapy. Zároveň boli definované manažérske rozhodovacie úlohy, ktoré sú diferencované na rozhodnutia vyžadujúce dodatočné vklady (rozhodovanie o budúcej kapacite), nevyžadujúce dodatočné vklady a cenové rozhodnutia.

## **II. PRAKTICKÁ ČASŤ**

## 6 CHAREKTERISTIKA SPOLOČNOSTI

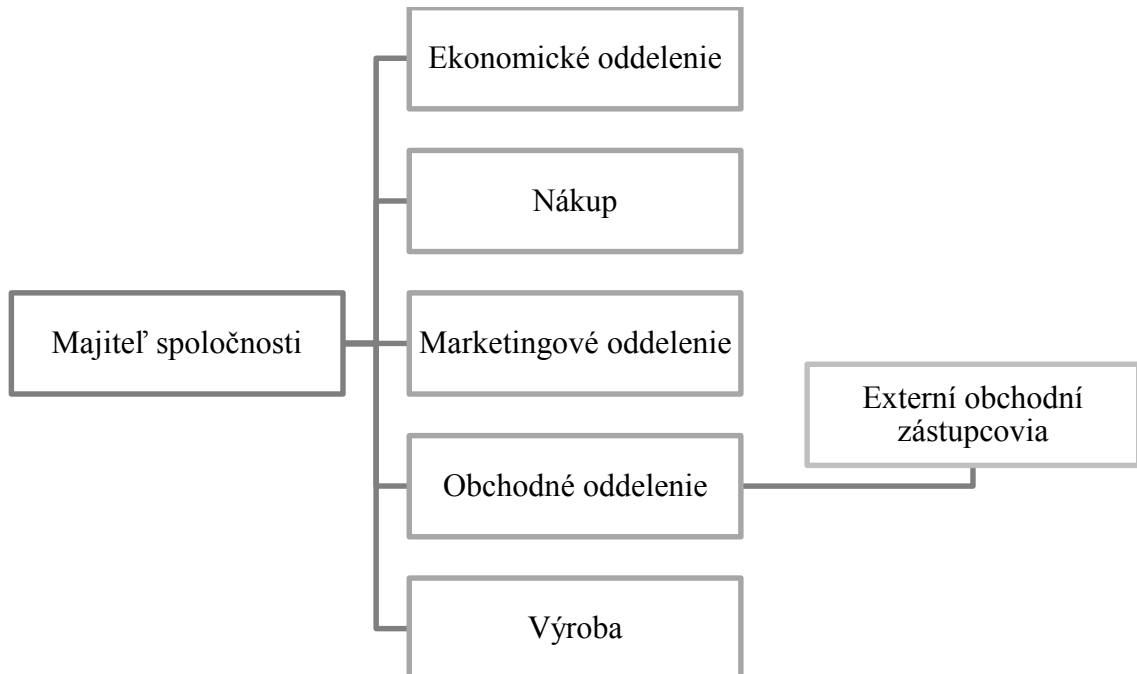
### 6.1 Predstavenie spoločnosti

Firma, ktorá bola vybraná pre účely bakalárskej práce bola založená v roku 1997. Jedná sa o právny subjekt so základným imaním vo výške presahujúcej 6 500 € a právnou formou spoločnosť s ručením obmedzeným. V čele firmy stojí štatutárny orgán, ktorým je konateľ spoločnosti.

Od svojho založenia, začala firma pôsobiť v oblasti potravinárskeho priemyslu. Dnes svoju činnosť špecifikuje na vývoj, výrobu a predaj výživových doplnkov. Vo svojom predmete podnikania má ďalej zaradené aj poradenské činnosti a organizovanie kurzov, školení a seminárov v oblasti zdravého životného štýlu a zdravej výživy.

Spoločnosť sa orientuje prevažne na slovenský trh s viac ako 1 200 odberateľmi zahrňujúcimi najmä športové predajne, fitness centrá a lekárne.

Sídlo firmy sa nachádza na severozápadnom Slovensku, kde je sústredená výroba ale aj riadiace centrum spoločnosti, celkovo s menej ako 30-timi zamestnancami.



Obr. 7. Organizačná štruktúra vybranej spoločnosti (vlastné spracovanie)

Organizačná štruktúra sa vyznačuje líniovým usporiadaním. Jednotlivé oddelenia spadajú pod majiteľa spoločnosti, ktorému sú podriadené odborné útvary pre osobité funkčné oblasti. Na ich čele sú vedúci jednotlivých oddelení, pod ktorých spadajú podriadení pracovníci.

Útvary sú vytvorené na základe zoskupenia príbuzných činností, pričom zodpovedajú za celkový chod podniku. Každý úsek je rovnocenný a svojou činnosťou prispieva k tvorbe a realizácii podnikovej politiky. Pod obchodné oddelenie sú zaradení externí obchodní zástupcovia, ktorí reprezentujú firmu v jednotlivých častiach Slovenska ale aj v zahraničí. Organizačná štruktúra sa vyznačuje svojou jednoduchosťou, nakoľko sa jedná o malý rodinný podnik.

## 6.2 Sortiment

Spoločnosť má vo svojom portfóliu zaradených viac ako 50 druhov výrobkov v oblasti zdravej výživy. Na výrobu výživových doplnkov sa začali sústrediť v roku 2002, a od tej doby neustále rozširujú svoju výrobu o nové produkty, zároveň inovujú a zdokonaľujú už existujúce výrobky. Produkty spoločnosti sú určené nie len pre športovcov a aktívne žijúcich ľudí ale aj bežných ľudí, ktorí trpia zdravotnými ťažkosťami, prípadne si chcú zlepšiť svoju psychickú pohodu alebo fyzickú kondíciu.

Hlavnou aktivitou spoločnosti je predaj výživových doplnkov pre športovcov, do ktorých zaraďujeme výrobky určené na nárast svalovej hmoty, zvýšenie sily, rysovanie svalov, formovanie postavy a regenerácia svalov. Do tejto kategórie zahrňujeme aj produkty slúžiace na ochranu kĺbov, hydratáciu a hĺbkovú regeneráciu celého organizmu po tréningu. Vo svojom portfóliu majú taktiež zaradenú kolekciu doplnkov pre športovcov ako sú fľaše, šejkre, fitness oblečenie, kompresné návleky a tejpovacie pásky.

Do činnosti spoločnosti patrí aj poradenstvo v oblasti zdravého životného štýlu a výživy, v rámci ktorého do svojho portfólia zahrnuli výrobky slúžiace ako čiastočná náhrada stravy, ktoré napomáhajú pri redukcii telesnej hmotnosti a tuku.

Firma aktívne pôsobí aj v oblasti podpory zdravia. Tieto výrobky nie sú určené výhradne pre aktívnych ľudí, ale aj pre ľudí ktorých trápia zdravotné ťažkosti a snažia sa zlepšiť svoj psychický ale fyzický stav. Do tejto kategórie sú zaradené výrobky na bolesti kĺbov, oslabenú imunitu, tráviace problémy, ale aj produkty podporujúce rast vlasov a nechtov, skvalitnenie spánku, potlačenie stresu a mnohé iné zdraviu prospešné produkty.

## 6.3 Stratégia podnikania

Dlhodobé a úspešné podnikanie vybranej spoločnosti stojí na niekoľkých základoch. Už od svojej existencie je stratégia podniku zameraná predovšetkým na zákazníka a uspokojovanie

jeho potrieb a želaní. Z tohto dôvodu sa spoločnosť snaží neustále zlepšovať svoje produkty, sledovať trendy, rozširovať svoje portfólio výrobkov a prichádzať na trh s novými produktami.

Ďalšou významnou súčasťou stratégie je orientácia sa na kvalitu. Cieľom spoločnosti je ponúkať výrobky prvotriednej kvality za primerané ceny a tomuto zámeru venuje hlavnú pozornosť. Vo výrobe spoločnosť uplatňuje systém riadenia kvality pomocou aplikácie systému kritických bodov HACCP. Nakoľko podnik vyrába predovšetkým výživové doplnky, je nevyhnutné aby bola zabezpečená stopercentná nezávadnosť výrobkov.

Spoločnosť taktiež kladie veľký dôraz na výchovu a vzdelávanie svojich pracovníkov, nakoľko zvyšovaním ich kvalifikácie sa vytvárajú podmienky pre ich zapojenie sa do procesu zlepšovania kvality výrobkov.

#### **6.4 Charakteristika odvetvia**

Hlavná činnosť vybranej spoločnosti je podľa klasifikácie SK-NACE zaradená do sekcie C – priemyslová výroba, divízia 10 – výroba potravín, skupina 10.8 – výroba ostatných potravinárskych výrobkov, trieda 10.86 – výroba a príprava homogenizovaných a diétnych potravín.

Trieda 10.86 v sebe zahŕňa výrobu potravín pre špeciálnu výživu. Vybranej spoločnosti sa konkrétne týkajú činnosti zahrňujúce výrobu nízko-energetických a nízko kalorických jedál s cieľom redukovať nadváhu, diétne jedlá na špeciálne liečebné účely, potraviny bez gluténu a výroba potravín určených pre vyrovnanie spotreby pri intenzívnej svalovej činnosti. (Slovenský štatistický úrad, 2007)

## 7 ANALÝZA NÁKLADOV VYBRANEJ SPOLOČNOSTI

Táto časť bakalárskej práce sa bude zaoberať nákladmi, ktoré vznikli v spoločnosti v rozpätí rokov 2013 – 2015. V prvej fáze budú priblížené ekonomické výsledky, ktoré spoločnosť v rámci sledovaného obdobia dosiahla. V ďalšom kroku bude pozornosť venovaná nákladom a ich štruktúre v podniku. Všetky náklady vynaložené v jednotlivých rokoch budú členené podľa druhu, na základe čoho dostaneme základnú predstavu o tom, ktoré zdroje spoločnosť najviac spotrebúva. Po druhovom členení budem analyzovať náklady z hľadiska účelu ich vzniku. Posledná analýza bude zahŕňať rozdelenie nákladov v závislosti na zmenách objemu výroby. Pri všetkých členeniach sa budem zaoberať aj ich vývojom v sledovanom období. Poslednou časťou tejto kapitoly bude analýza bodu zvratu, ktorý je pre podnik veľmi dôležitý z hľadiska určenia si objemu výroby, pri ktorom výnosy z predaja budú pokrývať fixné a variabilné náklady a spoločnosť bude produkovať zisk.

Všetky informácie, z ktorých budem čerpať sú internými zdrojmi spoločnosti, ktoré mi poskytlí za účelom vypracovania tejto bakalárskej práce.

### 7.1 Prehľad základných ekonomických výsledkov spoločnosti

Táto podkapitola bude venovaná základným ekonomickým výsledkom, ktoré spoločnosť dosiahla v rokoch 2013 – 2015. Údaje o celkovej výške nákladov, výnosov a zisku môžete vidieť v tabuľke č. 1. Následne sú tieto výsledky premietnuté v obrázku č. 8. Toto stručné zosumarizovanie výsledkov spoločnosti nám podáva obraz o tom, ako podnik v jednotlivých rokoch hospodáril a či bol schopný vykazovať zisk.

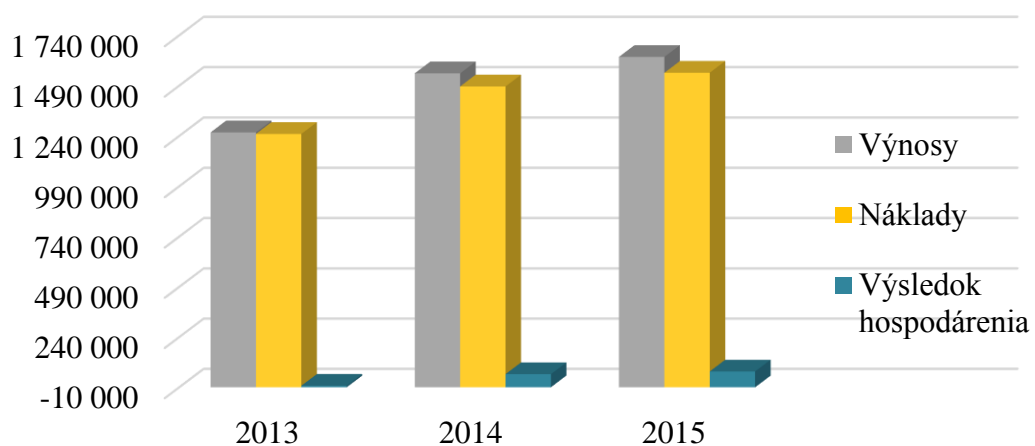
Tab. 1. Hospodárske výsledky za rok 2013 – 2015 (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                       | 2013          | 2014          | 2015          |
|---|---------------|---------------|---------------|
| Výnosy celkom                           | 1 267 723     | 1 561 372     | 1 642 816     |
| Náklady celkom                          | 1 260 175     | 1 496 071     | 1 564 058     |
| Výsledok hospodárenia pred zdanení      | 7 548         | 65 301        | 78 758        |
| Daň                                     | 9 357         | 21 918        | 22 265        |
| <b>Výsledok hospodárenia po zdanení</b> | <b>-1 809</b> | <b>43 383</b> | <b>56 493</b> |

Z tabuľky výsledkov hospodárenia spoločnosti za sledované obdobie môžeme vidieť, že v roku 2013 firma dosiahla stratu. Pri analýze jednotlivých položiek vyplynulo, že záporný výsledok hospodárenia bol dosiahnutý hlavne nízkymi tržbami z predaja vlastných výrobkov a služieb. Aj napriek tomuto faktu, podnik v tomto roku investoval finančné prostriedky na

inováciu stálych produktov a na trh prichádza aj s novými výrobkami. Zvolená stratégia bola úspešná, spoločnosť upevnila svoju pozíciu na trhu, čo sa odzrkadlilo už v nasledujúcom roku a firme sa podarilo zvýšiť svoje výnosy o takmer 25%. So zvýšením produkcie je spojený aj rast nákladov na zabezpečenie výroby produktov. Z tohto dôvodu zaznamenávame v roku 2014 výraznejší nárast nákladov. Ale aj napriek tejto skutočnosti, výnosy prevyšovali náklady a spoločnosti sa podarilo vyprodukovať zisk. V roku 2015 si firma udržuje svoje postavenie, pokračuje v zvolenej stratégii a zaznamenávame konštantný rast zisku.

### Základné ekonomické výsledky



Obr. 8. Graf základných ekonomických výsledkov (vlastné spracovanie)

## 7.2 Druhové členenie nákladov

Druhovú členenie nákladov sa v podniku využíva predovšetkým pre potreby zostavovania výkazu ziskov a strát. Jednotlivé náklady sú kategorizované do skupín, podľa spotrebovaných výrobných faktorov. Pre účely účtovníctva je vo výkaze ziskov a strát charakterizovaných niekoľko skupín nákladov, avšak spoločnosť si môže interne evidovať náklady v omnoho detailnejšom členení a tak dosiahnuť ich účinnejšie riadenie.

Jednotlivé druhy nákladov, tak ako sú uvedené vo výkaze ziskov a strát, môžeme vidieť v tabuľke č. 2. Náklady podľa druhového členenia budú ďalej analyzované podľa podielu jednotlivých druhov nákladov na celkových nákladoch a podľa zmeny ich výšky v časovej postupnosti. Horizontálna a vertikálna analýza nákladov je uvedená v tabuľke č. 3.



Tab. 2. Druhové členenie nákladov (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                      | 2013             | 2014             | 2015             |
|--|------------------|------------------|------------------|
| Náklady na obstaranie predaného tovaru | 15 408           | 65 142           | 31 571           |
| Výrobná spotreba                       | 955 622          | 1 101 701        | 1 134 012        |
| <i>Spotreba materiálu a energie</i>    | <i>794 073</i>   | <i>866 277</i>   | <i>879 942</i>   |
| <i>Služby</i>                          | <i>161 549</i>   | <i>235 424</i>   | <i>254 070</i>   |
| Osobné náklady                         | 192 990          | 242 299          | 315 294          |
| <i>Mzdové náklady</i>                  | <i>135 216</i>   | <i>171 310</i>   | <i>226 164</i>   |
| <i>Náklady na sociálne poistenie</i>   | <i>46 465</i>    | <i>58 585</i>    | <i>76 843</i>    |
| <i>Sociálne náklady</i>                | <i>11 309</i>    | <i>12 404</i>    | <i>12 287</i>    |
| Dane a poplatky                        | 5 141            | 5 048            | 4 210            |
| Odpisy                                 | 43 965           | 56 434           | 62 592           |
| Opravné položky k pohľadávkam          | 646              | 1 563            | -9 383           |
| Ostatné náklady na hospodársku činnosť | 23 838           | 3 111            | 10 934           |
| Nákladové úroky                        | 9 860            | 7 202            | 6 527            |
| Kurzové straty                         | 1 591            | 1 417            | 4 068            |
| Ostatné náklady na finančnú činnosť    | 11 114           | 12 154           | 4 233            |
| <b>NÁKLADY CELKOM</b>                  | <b>1 260 175</b> | <b>1 496 071</b> | <b>1 564 058</b> |

Medzi **náklady na obstaranie predaného tovaru** je zaradená cena tovarov, ktoré podnik obstaral za účelom ich ďalšieho predaja.

Do **výrobnej spotreby** patrí **spotreba materiálu, energie a služby**. Obe tieto nákladové položky slúžia na zaistenie plynulého chodu výroby ako aj réžie. Medzi **spotrebu materiálu** zaraďuje najmä suroviny, ktoré vstupujú do výrobného procesu a pomocné materiály zabezpečujúce priebeh výroby. Ďalšou zložkou patriacou do tejto skupiny nákladov je spotreba kancelárskych potrieb, pohonných hmôt a ostatných režijných materiálov. Medzi **spotrebu energie** patrí predovšetkým spotreba vody, elektrickej energie a plynu.

Ďalšou položkou výrobných spotreby sú **služby**. Medzi ktoré podnik začleňuje náklady na opravu a udržiavanie výrobných zariadení, nájomné, cestovné, poštovné, náklady súvisiace s využívaním telekomunikačných sietí, výdaje súvisiace s marketingovou činnosťou a finančné prostriedky vynaložené na vzdelávanie zamestnancov.

**Osobné náklady** v sebe syntetizujú hrubú mzdu a odmeny výrobných a administratívnych pracovníkov. Ďalšou zložkou sú náklady na sociálne a zdravotné zabezpečenie zamestnancov a tvorba sociálneho fondu.

**Dane a poplatky** v sebe obsahujú položky cestná daň, daň z nehnuteľnosti a kolky.

V **odpisoch** sú zahrnuté odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Medzi **ostatné náklady na hospodársku činnosť** zaraďujeme tie náklady, ktoré sa týkajú hospodárskej činnosti, ale nespádajú do žiadnej z už uvedených kategórii nákladov. V rámci tohto druhu nákladov eviduje vybraná spoločnosť náklady na tvorbu opravných položiek k pohľadávkam a manká a škody vzniknuté na zásobách vlastnej výroby.

**Finančné náklady** v sebe syntetizujú **úroky** z úveru, ktorý spoločnosť čerpá z komerčnej banky, úroky vyplývajúce z využitia kontokorentného úveru, úroky z leasingu a všetky výdaje spojené s využívaním bankových služieb. Ďalšou položkou sú **kurzové straty** vzniknuté v dôsledku vývozu produkcie do zahraničia.

Tab. 3. Horizontálna a vertikálna analýza druhového členenia nákladov (vlastné spracovanie)

| (v percentách)                         | Horizontálna analýza |                |                | Vertikálna analýza |               |
|--|----------------------|----------------|----------------|--------------------|---------------|
|  | 2013                 | 2014           | 2015           | 13 / 14            | 14 / 15       |
| Náklady na obstaranie predaného tovaru | 1,22%                | 4,35%          | 2,02%          | 322,78%            | -51,54%       |
| Výrobná spotreba                       | 75,83%               | 73,64%         | 72,50%         | 15,29%             | 2,93%         |
| <i>Spotreba materiálu a energie</i>    | <i>63,01%</i>        | <i>57,90%</i>  | <i>56,26%</i>  | <i>9,09%</i>       | <i>1,58%</i>  |
| <i>Služby</i>                          | <i>12,82%</i>        | <i>15,74%</i>  | <i>16,24%</i>  | <i>45,73%</i>      | <i>7,92%</i>  |
| Osobné náklady                         | 15,31%               | 16,20%         | 20,16%         | 25,55%             | 30,13%        |
| <i>Mzdové náklady</i>                  | <i>10,73%</i>        | <i>11,45%</i>  | <i>14,46%</i>  | <i>26,69%</i>      | <i>32,02%</i> |
| <i>Náklady na sociálne poistenie</i>   | <i>3,69%</i>         | <i>3,92%</i>   | <i>4,91%</i>   | <i>26,08%</i>      | <i>31,16%</i> |
| <i>Sociálne náklady</i>                | <i>0,90%</i>         | <i>0,83%</i>   | <i>0,79%</i>   | <i>9,68%</i>       | <i>-0,94%</i> |
| Dane a poplatky                        | 0,41%                | 0,34%          | 0,27%          | -1,81%             | -16,60%       |
| Odpisy                                 | 3,49%                | 3,77%          | 4,00%          | 28,36%             | 10,91%        |
| Opravné položky k pohľadávkam          | 0,05%                | 0,10%          | -0,60%         | 141,95%            | -700,32%      |
| Ostatné náklady na hospodársku činnosť | 1,89%                | 0,21%          | 0,70%          | -86,95%            | 251,46%       |
| Nákladové úroky                        | 0,78%                | 0,48%          | 0,42%          | -26,96%            | -9,37%        |
| Kurzové straty                         | 0,13%                | 0,09%          | 0,26%          | -10,94%            | 187,09%       |
| Ostatné náklady na finančnú činnosť    | 0,88%                | 0,81%          | 0,27%          | 9,36%              | -65,17%       |
| <b>NÁKLADY CELKOM</b>                  | <b>100,00%</b>       | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>18,72%</b>      | <b>4,54%</b>  |

Z predmetu činnosti vybranej spoločnosti vyplýva, že sa zaoberá výrobou a následne predajom výživových doplnkov. Z tohto dôvodu tvorí výrobná spotreba vo všetkých sledovaných rokoch viac ako 70%. Najväčší podiel v tejto položke nákladov predstavuje spotreba mate-

riálu a energie na zabezpečenie výrobného procesu a réžie. Spoločnosť, ako vyplýva z tabuľky, do veľkej miery využíva externé služby, najmä v oblasti podpory predaja. Ďalšiu významnú položku tvoria osobné náklady, ktoré sa na celkových nákladoch v poslednom sledovanom roku podieľajú takmer vo výške 21%. V rovnakom roku spoločnosť zamerala svoju činnosť aj na okolité krajiny, preto v tomto smere zaznamenávame vyššie nákladové úroky, ktoré sú spôsobené fluktuáciou menového kurzu a časovým nesúlalom medzi účtovaním o výnosoch z predaja vlastných výrobkov a následne ich inkasom od odberateľov. Ostatné náklady sú zastúpené vo veľmi malej miere, preto ich podiel k celkovým nákladom nie je významný.

Z hľadiska vývoja jednotlivých druhov nákladov v čase môžeme sledovať významnú zmenu v nákladoch na obstaranie predaného tovaru a výrobnej spotreby. Zo zistených údajov vyplýva, že spoločnosť v posledných rokoch orientovala svoju činnosť predovšetkým na vlastnú výrobu produktov. V tomto smere je zaznamenaný konštantný nárast výrobnej spotreby a naopak zníženie nákladov na obstaranie predaného tovaru. Nakoľko spoločnosť rozširovala svoju výrobnú činnosť, bolo potrebné investovanie do výrobných zariadení. Z tohto dôvodu sa nám zvýšila nákladová položka odpisy. Ďalšiu významnú položku tvoria osobné náklady. V rámci tejto skupiny nákladov spoločnosť vykazuje zvýšenie o viac ako 25% v oboch sledovaných rokoch. V rámci tohto obdobia spoločnosť neprijala žiadneho nového zamestnanca, takže táto hodnota vypovedá o tom, že podnik pravidelne valorizuje mzdy svojich pracovníkov. V rámci nákladových úrokov v sledovanom období podnik zaznamenáva ich pokles, nakoľko splatil väčšinu svojich úverov. Ako už bolo spomenuté, v poslednom roku podnik rozširuje svoju pôsobnosť do zahraničia, v rámci ktorého zaznamenávame výrazný nárast nákladov spojených s fluktuáciou menového kurzu.

Spoločnosť v sledovanom období nevykázala žiadne mimoriadne náklady, preto v tabuľke nie sú uvedené.

### **7.3 Členenie nákladov na jednotkové a režijné**

Účelové členenie nákladov sa využíva pri zisťovaní účelu vynaloženia nákladov, a zároveň, či boli vynaložené v primeranej výške. Účel vynaloženia nákladov je možno analyzovať s rôznou podrobnosťou a na rôznych úrovniach. V tomto prípade budú náklady rozčlenené do dvoch širokých okruhov – na jednotkové a režijné.

Tab. 4. Jednotkové a režijné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                      | 2013                | 2014                | 2015                |
|--|---------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Jednotkové náklady</b>              | <b>660 480,35</b>   | <b>767 186,75</b>   | <b>775 939,25</b>   |
| Spotreba surovín vo výrobe             | 555 773,79          | 658 685,27          | 613 281,60          |
| Spotreba pomocných látok               | 47 461,24           | 40 950,88           | 89 543,33           |
| Spotreba materiálu                     | 5 111,40            | 5 581,11            | 9 529,17            |
| Analýza vzorkou                        | 52 133,92           | 61 969,49           | 63 585,15           |
| <b>Režijné náklady</b>                 | <b>599 694,78</b>   | <b>728 884,25</b>   | <b>788 118,57</b>   |
| Náklady na predané zboží               | 15 408,02           | 65 142,08           | 31 570,97           |
| Režijný materiál                       | 13 088,47           | 9 410,96            | 11 388,46           |
| Kancelárske potreby                    | 4 838,03            | 4 595,01            | 3 133,25            |
| Propagačné materiály                   | 146 771,68          | 128 937,99          | 132 074,00          |
| Pohonné hmoty                          | 5 859,55            | 5 448,64            | 4 734,39            |
| Čistiace prostriedky                   | 2 056,54            | 1 435,00            | 2 218,55            |
| Spotreba vody                          | 1 462,68            | 1 043,86            | 1 408,41            |
| Spotreba elektrickej energie           | 4 653,89            | 4 802,29            | 5 517,09            |
| Spotreba plynu                         | 6 995,23            | 5 386,21            | 7 113,82            |
| Opravy a udržiavanie                   | 15 618,94           | 21 304,85           | 24 605,18           |
| Cestovné                               | 4 284,92            | 6 164,72            | 8 462,11            |
| Náklady na reprezentáciu               | 7 345,74            | 13 925,12           | 13 959,66           |
| Školenia, kurzy                        | 6 042,75            | 9 226,89            | 8 980,80            |
| Doprava                                | 12 222,57           | 16 835,87           | 19 077,00           |
| Telefónne služby                       | 8 312,00            | 6 489,44            | 7 233,79            |
| Poštovné                               | 16 238,30           | 22 583,39           | 21 085,25           |
| Nájomné                                | 1 583,33            | 11 076,25           | 20 721,47           |
| Zber odpadov, recyklácia               | 142,38              | 109,85              | 68,42               |
| Náklady na marketing                   | 37 624,15           | 65 738,00           | 66 291,34           |
| Osobné náklady                         | 192 990,00          | 242 298,74          | 315 293,87          |
| Dane a poplatky                        | 5 141,25            | 5 048,17            | 4 210,24            |
| Ostatné náklady na hospodársku činnosť | 24 484,07           | 4 673,63            | 1 551,39            |
| Odpisy                                 | 43 965,00           | 56 434,00           | 62 592,00           |
| Finančné náklady                       | 22 565,29           | 20 773,29           | 14 827,11           |
| <b>NÁKLADY CELKOM</b>                  | <b>1 260 175,13</b> | <b>1 496 071,00</b> | <b>1 564 057,82</b> |

Tabuľka č. 4 poskytuje základný prehľad o štruktúre jednotkových a režijných nákladov. Prehľad vývoja jednotlivých druhov nákladov a ich podiel na celkových nákladoch nám je zobrazený v tabuľke č. 5.

Tab. 5. Horizontálna vertikálna analýza jednotkových a režijných nákladov (vlastné spracovanie)

| (v percentách)                         | Horizontálna analýza |                |                | Vertikálna analýza |              |
|--|----------------------|----------------|----------------|--------------------|--------------|
|  | 2013                 | 2014           | 2015           | 13 / 14            | 14 / 15      |
| <b>Jednotkové náklady</b>              | <b>52,41%</b>        | <b>51,28%</b>  | <b>49,61%</b>  | <b>16,16%</b>      | <b>1,14%</b> |
| Spotreba surovín vo výrobe             | 44,10%               | 44,03%         | 39,21%         | 18,52%             | -6,89%       |
| Spotreba pomocných látok               | 3,77%                | 2,74%          | 5,73%          | -13,72%            | 118,66%      |
| Spotreba materiálu                     | 0,41%                | 0,37%          | 0,61%          | 9,19%              | 70,74%       |
| Analýza vzorkou                        | 4,14%                | 4,14%          | 4,07%          | 18,87%             | 2,61%        |
| <b>Režijné náklady</b>                 | <b>47,59%</b>        | <b>48,72%</b>  | <b>50,39%</b>  | <b>21,54%</b>      | <b>8,13%</b> |
| Náklady na predané zboží               | 1,22%                | 4,35%          | 2,02%          | 322,78%            | -51,54%      |
| Režijný materiál                       | 1,04%                | 0,63%          | 0,73%          | -28,10%            | 21,01%       |
| Kancelárske potreby                    | 0,38%                | 0,31%          | 0,20%          | -5,02%             | -31,81%      |
| Propagačné materiály                   | 11,65%               | 8,62%          | 8,44%          | -12,15%            | 2,43%        |
| Pohonné hmoty                          | 0,46%                | 0,36%          | 0,30%          | -7,01%             | -13,11%      |
| Čistiace prostriedky                   | 0,16%                | 0,10%          | 0,14%          | -30,22%            | 54,60%       |
| Spotreba vody                          | 0,12%                | 0,07%          | 0,09%          | -28,63%            | 34,92%       |
| Spotreba elektrickej energie           | 0,37%                | 0,32%          | 0,35%          | 3,19%              | 14,88%       |
| Spotreba plynu                         | 0,56%                | 0,36%          | 0,45%          | -23,00%            | 32,07%       |
| Opravy a udržiavanie                   | 1,24%                | 1,42%          | 1,57%          | 36,40%             | 15,49%       |
| Cestovné                               | 0,34%                | 0,41%          | 0,54%          | 43,87%             | 37,27%       |
| Náklady na reprezentáciu               | 0,58%                | 0,93%          | 0,89%          | 89,57%             | 0,25%        |
| Školenia, kurzy                        | 0,48%                | 0,62%          | 0,57%          | 52,69%             | -2,67%       |
| Doprava                                | 0,97%                | 1,13%          | 1,22%          | 37,74%             | 13,31%       |
| Telefónne služby                       | 0,66%                | 0,43%          | 0,46%          | -21,93%            | 11,47%       |
| Poštovné                               | 1,29%                | 1,51%          | 1,35%          | 39,07%             | -6,63%       |
| Nájomné                                | 0,13%                | 0,74%          | 1,32%          | 599,55%            | 87,08%       |
| Zber odpadov, recyklácia               | 0,01%                | 0,01%          | 0,00%          | -22,85%            | -37,72%      |
| Náklady na marketing                   | 2,99%                | 4,39%          | 4,24%          | 74,72%             | 0,84%        |
| Osobné náklady                         | 15,31%               | 16,20%         | 20,16%         | 25,55%             | 30,13%       |
| Dane a poplatky                        | 0,41%                | 0,34%          | 0,27%          | -1,81%             | -16,60%      |
| Ostatné náklady na hospodársku činnosť | 1,94%                | 0,31%          | 0,10%          | -80,91%            | -66,81%      |
| Odpisy                                 | 3,49%                | 3,77%          | 4,00%          | 28,36%             | 10,91%       |
| Finančné náklady                       | 1,79%                | 1,39%          | 0,95%          | -7,94%             | -28,62%      |
| <b>NÁKLADY CELKOM</b>                  | <b>100,00%</b>       | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>18,72%</b>      | <b>4,54%</b> |

Po rozdelení nákladov na jednotkové a režijné dostane podnik základný prehľad o príčinách vzniku jednotlivých druhov nákladov. Jednotkové náklady priamo súvisia s výkonom a ich výška sa dá jednoducho ovplyvniť. Naopak režijné náklady sú vykazované komplexne a ich

riadenie je v tomto smere omnoho zložitejšie. Snaha podniku by mala spočívať v tom, aby režijné náklady boli hospodárne vynakladané.

Pomer jednotkových a režijných nákladov na celkových nákladoch podniku je veľmi vyvážený. Ako už bolo spomenuté, táto skutočnosť nie je pre podnik veľmi priaznivá, nakoľko veľmi vysoký podiel režijných nákladov na celkových nákladoch podniku je pre firmu rizikový, keďže podnik je veľmi citlivý na zmenu dopytu. V prípade výraznejšieho poklesu dopytu by mohlo byť komplikované uhradiť z výnosov všetky režijné náklady, čo by pre spoločnosť mohlo znamenať stratu.

Najväčší podiel na režijných nákladoch majú osobné náklady. Táto skutočnosť je spôsobená tým, že všetci, aj výrobní pracovníci, sú odmeňovaní časovou mzdou formou mesačnej tarify. Ich odmena teda priamo neodráža výkon. V tomto smere vidím aj najväčší priestor na zníženie režijných nákladov prostredníctvom zmeny časovej mzdy za úkolovú.

Vývoj jednotlivých zložiek nákladov v čase a ich príčiny boli podrobnejšie popísané v predchádzajúcej podkapitole.

#### 7.4 Členenie nákladov v závislosti na objeme výroby

Táto podkapitola bakalárskej práce bude venovaná nákladom, ktoré spoločnosť vykazovala v sledovanom období a následne ich rozdeleniu na variabilnú a fixnú zložku. Nakoľko podnik nezaznamenáva svoje náklady v závislosti na objeme výroby, ako podklad k tomuto rozdeleniu slúžili interné dokumenty účtovníctva, v ktorých podnik eviduje svoje náklady vo veľmi podrobnom členení využitím analytických účtov v účtovnej osnove.

Niektoré zložky nákladov sa svojim charakterom dali jednoznačne rozdeliť na variabilné a fixné. Tie, ktoré obsahujú fixnú aj variabilnú zložku som po konzultácii s kvalifikovaným pracovníkom spoločnosti rozdelila v pomere, v akom sú spotrebované vo výrobe a v réžii.

Tab. 6. Fixné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                   | 2013       | 2014       | 2015       |
|-------------------------------------|------------|------------|------------|
| <b>Náklady na predané zboží</b>     | 15 408,02  | 65 142,08  | 31 570,97  |
| <b>Spotreba materiálu a energie</b> | 179 904,19 | 155 855,16 | 161 028,52 |
| Režijný materiál                    | 13 088,47  | 9 410,96   | 11 388,46  |
| Kancelárske potreby                 | 4 838,03   | 4 595,01   | 3 133,25   |
| Propagačné materiály                | 146 771,68 | 128 937,99 | 132 074,00 |
| Pohonné hmoty                       | 5 859,55   | 5 448,64   | 4 734,39   |
| Čistiace prostriedky (20%)          | 411,31     | 287,00     | 443,71     |

| <i>(v celých eurách)</i>                      | <b>2013</b>       | <b>2014</b>       | <b>2015</b>       |
|---|-------------------|-------------------|-------------------|
| Spotreba vody (85%)                           | 1 243,28          | 887,28            | 1 197,15          |
| Spotreba elektrickej energie (30%)            | 1 396,17          | 1 440,69          | 1 655,13          |
| Spotreba plynu (90%)                          | 6 295,71          | 4 847,59          | 6 402,44          |
| <b>Služby</b>                                 | <b>93 967,70</b>  | <b>153 379,06</b> | <b>169 871,31</b> |
| Opravy a udržiavanie (85%)                    | 13 276,10         | 19 384,12         | 20 914,40         |
| Cestovné                                      | 4 284,92          | 6 164,72          | 8 462,11          |
| Náklady na reprezentáciu                      | 7 345,74          | 13 925,12         | 13 959,66         |
| Školenia, kurzy                               | 6 042,75          | 9 226,89          | 8 980,80          |
| Doprava                                       | 12 222,57         | 16 835,87         | 19 077,00         |
| Telefónne služby                              | 8 312,00          | 6 489,44          | 7 233,79          |
| Poštovné (20%)                                | 3 247,66          | 4 516,68          | 4 217,05          |
| Nájomné                                       | 1 583,33          | 11 076,25         | 20 721,47         |
| Zber odpadov, recyklácia (20%)                | 28,48             | 21,97             | 13,68             |
| Náklady na marketing                          | 37 624,15         | 65 738,00         | 66 291,34         |
| <b>Osobné náklady</b>                         | <b>164 190,00</b> | <b>206 115,79</b> | <b>268 055,16</b> |
| Mzdové náklady (85%)                          | 114 933,92        | 145 613,34        | 192 239,15        |
| Zákonné sociálne poistenie (85%)              | 39 494,74         | 49 797,02         | 65 316,20         |
| Sociálny fond                                 | 990,02            | 1 079,08          | 369,12            |
| Ostatné osobné náklady (85%)                  | 8 771,32          | 9 626,35          | 10 130,68         |
| <b>Dane a poplatky</b>                        | <b>5 141,25</b>   | <b>5 048,17</b>   | <b>4 210,24</b>   |
| <b>Ostatné náklady na hospodársku činnosť</b> | <b>24 484,07</b>  | <b>4 673,63</b>   | <b>1 551,39</b>   |
| <b>Odpisy</b>                                 | <b>43 965,00</b>  | <b>56 434,00</b>  | <b>62 592,00</b>  |
| <b>Nákladové úroky</b>                        | <b>9 860,17</b>   | <b>7 202,17</b>   | <b>6 526,67</b>   |
| <b>Kurzové straty</b>                         | <b>1 591,04</b>   | <b>1 417,04</b>   | <b>4 066,92</b>   |
| <b>Ostatné finančné náklady</b>               | <b>11 114,08</b>  | <b>12 154,08</b>  | <b>4 233,52</b>   |
| <b>FIXNÉ NÁKLADY CELKOM</b>                   | <b>549 625,52</b> | <b>667 421,18</b> | <b>713 706,70</b> |

Ako vyplýva z tabuľky č. 6, niektoré náklady nie sú vôbec závislé na zmene objemu výroby a ich výška sa nemení ani pri nulovej produkcii. Ostatné náklady uvedené v tabuľke označujeme ako semivariabilné, čo znamená, že obsahujú variabilnú aj fixnú zložku. Podiel fixnej zložky na celkovom objeme nákladov je v tabuľke uvedený v percentách.

Medzi čisto fixné náklady patria **náklady na predané zboží**. Nakoľko sa tento tovar nakupuje za účelom jeho okamžitého predaja, nevstupuje do výrobného procesu a jeho výška sa so zmenami objemu výroby nemení.

Spotreba energie má vo vybranej spoločnosti semivariabilný charakter, pričom väčší podiel na celkových nákladoch má fixná zložka. Medzi takého náklady patrí napríklad **spotreba plynu**, ktorý sa v podniku využíva predovšetkým na vykurovanie priestorov. Tieto náklady

majú do veľkej miery práve fixný charakter, ktorý je však pri výraznejšej zmene výroby irelevantný. V sledovanom období pracovali všetci zamestnanci na rannej smene. V prípade navýšenia výroby by spoločnosť musela zaviesť buď druhú smenu alebo práce nadčas. Zavedením druhej smeny by sa zvýšila spotreba plynu, nakoľko by bolo potrebné vykurovať dané priestory dvojnásobný čas. Rovnaký charakter nákladov má aj **spotreba vody**, ktorá v 85% slúži pre bežné hygienické potreby zamestnancov, zvyšných 15% sa využíva vo výrobe. 30% **spotreby elektrickej energie** má fixný charakter a využíva sa prevažne na zabezpečenie osvetlenia a elektrotechniky administratívnych pracovníkov. Ostatný **režijný materiál, kancelárske potreby a propagačné materiály** sa zaraďujú medzi fixné náklady.

Semivariabilný charakter nákladov zaznamenávame aj v oblasti služieb. Keďže spoločnosť vykonáva pravidelne revíziu všetkých výrobných zariadení, až 85% z celkových **nákladov na opravy a udržiavanie** má fixný charakter. Zvyšných 15% tvorí variabilnú zložku, nakoľko pri zvýšení výroby môžeme predpokladať rýchlejšie opotrebovanie strojov a tým aj zvýšenie nákladov na ich opravu a udržiavanie. **Poštovné** má prevažne variabilný charakter, jeho výška sa odvíja od vyrobených a následne predaných produktov a výrazne rastie s rastom objemu výroby. Rovnaký princíp sa uplatní aj pri **nákladoch vynaložených na recykláciu a odpad**, keďže väčšina odpadu vzniká práve vo výrobe. Ostatné náklady v oblasti služieb majú fixný charakter a ich výška sa zmenou objemu výroby nemení.

85% **osobných nákladov** má fixný charakter, do ktorých patria **mzdy a odvody** výrobných ako aj administratívnych pracovníkov. Obe skupiny zamestnancov sú odmeňované časovou mzdou formou mesačnej tarify. Výška ich mzdy teda nie je závislá na objeme vyrobených produktov. 15% zo mzdových nákladov má variabilný charakter, ktoré zahŕňujú odmenu za výkon práce nadčas.

Ostatné druhy nákladov sú na objeme výroby nezávislé a ich výška zostáva rovnaká.

Z hľadiska riadenia nákladov je veľmi podstatné sledovanie ich vývoja v čase. Tabuľka č. 7 poskytuje prehľad o tom, akým spôsobom sa vyvíjali jednotlivé zložky nákladov v sledovanom období. Úlohou manažmentu v tomto prípade je odhaliť zákonitosti vzniku a vývoja nákladov a snažiť sa o úsporu predovšetkým fixných nákladov, nakoľko tie podniku vznikajú aj pri nulovej produkcii. Aby bola výroba čo najefektívnejšia, je potrebné zabezpečiť ich hospodárne vynakladanie.



Tab. 7. Horizontálna a vertikálna analýza fixných nákladov (vlastné spracovanie)

| (v percentách)                                | Horizontálna analýza |                |                | Vertikálna analýza |              |
|---|----------------------|----------------|----------------|--------------------|--------------|
|   | 2013                 | 2014           | 2015           | 13 / 14            | 14 / 15      |
| <b>Náklady na predané zboží</b>               | 2,80%                | 9,76%          | 4,42%          | 322,78%            | -51,54%      |
| <b>Spotreba materiálu a energie</b>           | 32,73%               | 23,35%         | 22,56%         | -13,37%            | 3,32%        |
| Režijný materiál                              | 2,38%                | 1,41%          | 1,60%          | -28,10%            | 21,01%       |
| Kancelárske potreby                           | 0,88%                | 0,69%          | 0,44%          | -5,02%             | -31,81%      |
| Propagačné materiály                          | 26,70%               | 19,32%         | 18,51%         | -12,15%            | 2,43%        |
| Pohonné hmoty                                 | 1,07%                | 0,82%          | 0,66%          | -7,01%             | -13,11%      |
| Čistiace prostriedky (20%)                    | 0,07%                | 0,04%          | 0,06%          | -30,22%            | 54,60%       |
| Spotreba vody (85%)                           | 0,23%                | 0,13%          | 0,17%          | -28,63%            | 34,92%       |
| Spotreba elektrickej energie (30%)            | 0,25%                | 0,22%          | 0,23%          | 3,19%              | 14,88%       |
| Spotreba plynu (90%)                          | 1,15%                | 0,73%          | 0,90%          | -23,00%            | 32,07%       |
| <b>Služby</b>                                 | 17,10%               | 22,98%         | 23,80%         | 63,23%             | 10,75%       |
| Opravy a udržiavanie (85%)                    | 2,42%                | 2,90%          | 2,93%          | 46,01%             | 7,89%        |
| Cestovné                                      | 0,78%                | 0,92%          | 1,19%          | 43,87%             | 37,27%       |
| Náklady na reprezentáciu                      | 1,34%                | 2,09%          | 1,96%          | 89,57%             | 0,25%        |
| Školenia, kurzy                               | 1,10%                | 1,38%          | 1,26%          | 52,69%             | -2,67%       |
| Doprava                                       | 2,22%                | 2,52%          | 2,67%          | 37,74%             | 13,31%       |
| Telefónne služby                              | 1,51%                | 0,97%          | 1,01%          | -21,93%            | 11,47%       |
| Poštovné (20%)                                | 0,59%                | 0,68%          | 0,59%          | 39,07%             | -6,63%       |
| Nájomné                                       | 0,29%                | 1,66%          | 2,90%          | 599,55%            | 87,08%       |
| Zber odpadov, recyklácia (20%)                | 0,01%                | 0,00%          | 0,00%          | -22,85%            | -37,72%      |
| Náklady na marketing                          | 6,85%                | 9,85%          | 9,29%          | 74,72%             | 0,84%        |
| <b>Osobné náklady</b>                         | 29,87%               | 30,88%         | 37,56%         | 25,53%             | 30,05%       |
| Mzdové náklady (85%)                          | 20,91%               | 21,82%         | 26,94%         | 26,69%             | 32,02%       |
| Zákonné sociálne poistenie (85%)              | 7,19%                | 7,46%          | 9,15%          | 26,09%             | 31,16%       |
| Sociálny fond                                 | 0,18%                | 0,16%          | 0,05%          | 9,00%              | -65,79%      |
| Ostatné osobné náklady (85%)                  | 1,60%                | 1,44%          | 1,42%          | 9,75%              | 5,24%        |
| <b>Dane a poplatky</b>                        | 0,94%                | 0,76%          | 0,59%          | -1,81%             | -16,60%      |
| <b>Ostatné náklady na hospodársku činnosť</b> | 4,45%                | 0,70%          | 0,22%          | -80,91%            | -66,81%      |
| Odpisy  | 8,00%                | 8,46%          | 8,77%          | 28,36%             | 10,91%       |
| Nákladové úroky                               | 1,79%                | 1,08%          | 0,91%          | -26,96%            | -9,38%       |
| Kurzové straty                                | 0,29%                | 0,21%          | 0,57%          | -10,94%            | 187,00%      |
| <b>Ostatné finančné náklady</b>               | 2,02%                | 1,82%          | 0,59%          | 9,36%              | -65,17%      |
| <b>FIXNÉ NÁKLADY CELKOM</b>                   | <b>100,00%</b>       | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>21,43%</b>      | <b>6,93%</b> |

Vo všeobecnosti je možné konštatovať, že spoločnosť v sledovanom období vykazuje konštantný rast celkových fixných nákladov. V roku 2015 podnik zaznamenáva výrazný pokles nákladov na predané zboží, ako dôsledok toho, že firma sa v posledných rokoch orientuje najmä na výrobu vlastných produktov. Permanentný rast nákladov spoločnosť eviduje aj v oblasti osobných nákladov. Nakoľko v sledovanom období neboli vykonávané žiadne personálne zmeny, táto skutočnosť svedčí o priaznivej politike podniku voči svojim zamestnancom, ktorým pravidelne valorizuje mzdy.

Celkový objem fixných nákladov v roku 2015 vykazuje spoločnosť vo výške 713 706,10 €. Najväčší podiel na tejto sume predstavujú osobné náklady, so zastúpením takmer 40%. Zníženie fixných nákladov by spoločnosť dosiahla zmenou časovej mzdy, akou sú momentálne odmeňovaní výrobní pracovníci, na úkolovú. Výška ich mzdy by priamo odrážala skutočný objem vyborených výrobkov za mesiac a nedochádzalo by k zbytočnému vynakladaniu finančných prostriedkov pri nízkej produkcii. Spotreba materiálu, energie a služieb tvoria dohromady necelých 47% z objemu celkových nákladov.

Náklady podniku, ktoré priamo súvisia s jednotkou výkonu označujeme ako variabilné. Spoločnosť eviduje nasledujúce položky variabilných nákladov:

Tab. 8. Variabilné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                   | 2013              | 2014              | 2015              |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| <b>Spotreba materiálu a energie</b> | 614 168,31        | 710 422,06        | 718 913,55        |
| Spotreba surovín vo výrobe          | 555 773,79        | 658 685,27        | 613 281,60        |
| Spotreba pomocných látok            | 47 461,24         | 40 950,88         | 89 543,33         |
| Spotreba materiálu                  | 5 111,40          | 5 581,11          | 9 529,17          |
| Čistiace prostriedky (80%)          | 1 645,23          | 1 148,00          | 1 774,84          |
| Spotreba vody (15%)                 | 219,40            | 156,58            | 211,26            |
| Spotreba elektrickej energie (70%)  | 3 257,72          | 3 361,60          | 3 861,96          |
| Spotreba plynu (10%)                | 699,52            | 538,62            | 711,38            |
| <b>Služby</b>                       | 67 581,31         | 82 044,81         | 84 198,86         |
| Opravy a udržiavanie (15%)          | 2 342,84          | 1 920,73          | 3 690,78          |
| Analýza vzorkou                     | 52 133,92         | 61 969,49         | 63 585,15         |
| Poštovné (80%)                      | 12 990,64         | 18 066,71         | 16 868,20         |
| Zber odpadov, recyklácia (80%)      | 113,90            | 87,88             | 54,74             |
| <b>Osobné náklady</b>               | 28 800,00         | 36 182,95         | 47 238,71         |
| Mzdové náklady (15%)                | 20 282,46         | 25 696,47         | 33 924,56         |
| Zákonné sociálne poistenie (15%)    | 6 969,66          | 8 787,71          | 11 526,39         |
| Ostatné osobné náklady (15%)        | 1 547,88          | 1 698,77          | 1 787,77          |
| <b>VARIABILNÉ NÁKLADY CELKOM</b>    | <b>710 549,61</b> | <b>828 649,82</b> | <b>850 351,12</b> |

Celkový objem variabilných nákladov v roku 2015 je 850 351,12 eur, pričom najväčšie zastúpenie tvorí **spotreba materiálu a energie**, ktorej výška sa odvíja úmerne s objemom výroby. Najväčší podiel, necelých 73%, dosahujú **suroviny**, ktoré vchádzajú do reprodukčného procesu a sú súčasťou finálnej produkcie. Ďalšou významnou položkou tvoria **pomocné látky**, do ktorých spoločnosť zahŕňa najmä obaly pre výrobky.

Väčšiu časť variabilných nákladov tvoria aj **služby**, v ktorých sú zahrnuté najmä náklady na analýzu vyrobených vzoriek, aby bola dosiahnutá stopercentná nezávadnosť a kvalita produktov.

Variabilnú zložku **osobných nákladov** tvoria odmeny a mzda za práce nad rámec pracovnej doby.

Vývoj variabilných nákladov priamo odráža zmenu v objeme výroby. Keďže spoločnosť v sledovanom období zvyšovala množstvo svojej produkcie, táto skutočnosť sa odráža aj v raste variabilných nákladoch.

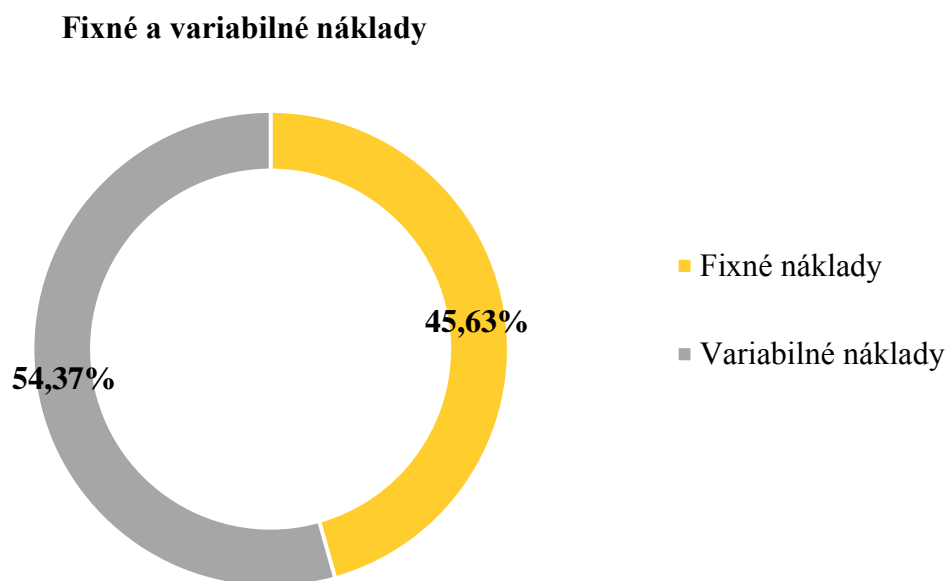
Tab. 9. Horizontálna a vertikálna analýza variabilných nákladov

| (v percentách)                      | Horizontálna analýza |                |                | Vertikálna analýza |              |
|-------------------------------------|----------------------|----------------|----------------|--------------------|--------------|
|                                     | 2013                 | 2014           | 2015           | 13 / 14            | 14 / 15      |
| <b>Spotreba materiálu a energie</b> | 86,44%               | 85,73%         | 84,54%         | 15,67%             | 1,20%        |
| Spotreba surovín vo výrobe          | 78,22%               | 79,49%         | 72,12%         | 18,52%             | -6,89%       |
| Spotreba pomocných látok            | 6,68%                | 4,94%          | 10,53%         | -13,72%            | 118,66%      |
| Spotreba materiálu                  | 0,72%                | 0,67%          | 1,12%          | 9,19%              | 70,74%       |
| Čistiace prostriedky (80%)          | 0,23%                | 0,14%          | 0,21%          | -30,22%            | 54,60%       |
| Spotreba vody (15%)                 | 0,03%                | 0,02%          | 0,02%          | -28,63%            | 34,92%       |
| Spotreba elektrickej energie (70%)  | 0,46%                | 0,41%          | 0,45%          | 3,19%              | 14,88%       |
| Spotreba plynu (10%)                | 0,10%                | 0,06%          | 0,08%          | -23,00%            | 32,07%       |
| <b>Služby</b>                       | 9,51%                | 9,90%          | 9,90%          | 21,40%             | 2,63%        |
| Opravy a udržiavanie (15%)          | 0,33%                | 0,23%          | 0,43%          | -18,02%            | 92,16%       |
| Analýza vzorkou                     | 7,34%                | 7,48%          | 7,48%          | 18,87%             | 2,61%        |
| Poštovné (80%)                      | 1,83%                | 2,18%          | 1,98%          | 39,07%             | -6,63%       |
| Zber odpadov, recyklácia (80%)      | 0,02%                | 0,01%          | 0,01%          | -22,85%            | -37,72%      |
| <b>Osobné náklady</b>               | 4,05%                | 4,37%          | 5,56%          | 25,64%             | 30,56%       |
| Mzdové náklady (15%)                | 2,85%                | 3,10%          | 3,99%          | 26,69%             | 32,02%       |
| Zákonné sociálne poistenie (15%)    | 0,98%                | 1,06%          | 1,36%          | 26,09%             | 31,16%       |
| Ostatné osobné náklady (15%)        | 0,22%                | 0,21%          | 0,21%          | 9,75%              | 5,24%        |
| <b>VARIABILNÉ NÁKLADY CELKOM</b>    | <b>100,00%</b>       | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>16,62%</b>      | <b>2,62%</b> |

Celkový prehľad fixných a variabilných nákladov a ich pomer k celkovým nákladom je obsahom tabuľky č. 10, ktorá zobrazuje údaje o nákladoch, vykazovaných v roku 2015.

Tab. 10. Celkové fixné a variabilné náklady spoločnosti za rok 2015 (vlastné spracovanie)

|                        | v €                 | v %            |
|------------------------|---------------------|----------------|
| Fixné náklady          | 713 706,70          | 45,63%         |
| Variabilné náklady     | 850 351,12          | 54,37%         |
| <b>CELKOVÉ NÁKLADY</b> | <b>1 564 057,82</b> | <b>100,00%</b> |



Obr. 9. Pomer fixných a variabilných nákladov spoločnosti za rok 2015 (vlastné spracovanie)

Ako vyplýva z grafu, pomer fixných a variabilných nákladov je celkom vyvážený. Podnik dosahuje vysokú hladinu fixných nákladov, ktorých pomer k celkovým nákladom tvorí 46 %. Príčina tejto skutočnosti spočíva vo zvolenej forme mzdy výrobných pracovníkov, ktorá tvorí až 38 % z celkových fixných nákladov.

Takto vysoký podiel fixných nákladov je pre podnik rizikový, nakoľko ich výšku je zložitá ovplyvniť. Fixné náklady zostávajú pri zmenách objemu výroby konštanté, preto by zníženie produkcie mohlo pre podnik znamenať nedostatok finančných prostriedkov na ich uhradenie a tým by spoločnosť dosiahla záporný výsledok hospodárenia.

Podnik by sa mal snažiť reštrukturalizovať náklady a zvýšiť podiel variabilných nákladov, ktorých výšku podnik dokáže jednoduchšie ovplyvniť. Jedným z možných riešení je zmena časovej mzdy výrobných pracovníkov na úkolovú, ktorá by priamo odrážala výkon zamestnancov.

## 7.5 Analýza bodu zvratu

Predchádzajúca podkapitola bola venovaná rozdeleniu celkových nákladov vykazovaných v sledovanom období v závislosti na zmene objemu výroby. Na toto členenie nadväzuje problematika analýzy bodu zvratu. Ako je už uvedené v teoretickej časti, bod zvratu nastáva pri takom objeme produkcie, pri ktorom výnosy pokrývajú vynaložené náklady.

Nakoľko spoločnosť vyrába v oblasti zdravej výživy rôzne druhy produktov s rozličnými cenami, nie je možné, pre účely bakalárskej práce, využiť výpočet bodu zvratu s využitím predajnej ceny jedného výrobku a variabilnými nákladmi na tento výrobok.

Pre výpočet bodu zvratu sa teda použije vzorec s využitím halierového ukazovateľa variabilných nákladov, ktorý udáva, koľko korún variabilných nákladov musí byť vynaložených, aby spoločnosť dosiahla 1 korunu tržieb.

Na dosiahnutie konkrétnych výsledkov použijeme informácie o nákladoch, ktoré spoločnosť vykazovala v roku 2015.

Pri výpočte koeficientu  $h$  si pomôžeme nákladovou funkciou, ktorá má tvar:

$$N = FN + h * Q$$

$$h = VN / \text{objem produkcie v peňažnom vyjadrení}$$

Z nasledujúceho vzťahu nám vyplýva, že  $h = 850\,351,12 / 1\,642\,816,00 = 0,52 \text{ €}$

$$N = 713\,706,70 + 0,52 * Q$$

$$Q_{BZ} = 713\,706,70 / (1 - 0,52) = 1\,479\,546,68 \text{ €}$$

Tab. 11. Výpočet bodu zvratu za rok 2015 (vlastné spracovanie)

| <i>(v celých eurách)</i>  |                     |
|---------------------------|---------------------|
| <b>Fixné náklady</b>      | 713 706,70          |
| <b>Variabilné náklady</b> | 850 351,12          |
| <b>Výnosy</b>             | 1 642 816,00        |
| <b>h</b>                  | 0,52                |
| <b>Bod zvratu</b>         | <b>1 479 546,68</b> |

Podnik dosiahne bod zvratu pri objeme produkcie v peňažnom vyjadrení 1 479 546,68 €. Spoločnosť musí ročne vyprodukovať toľko výrobkov, ktorých celková suma predaja sa bude rovnať aspoň 1 479 546,68 €. Po dosiahnutí tejto hranice spoločnosť svojimi tržbami pokryje všetky vynaložené náklady a začne produkovať zisk.

Pri analýze bodu zvratu môžeme porovnať výnosy, ktoré podnik v rámci sledovaného obdobia dosiahol a úroveň výnosov ktoré predstavujú bod zvratu. Bezpečnostná podnikateľská rezerva nám udáva, o koľko sa môže znížiť celková suma výnosov, kým podnik dosiahne bod zvratu. Zároveň pomocou bezpečnostného podnikateľského koeficientu dokážeme vyjadriť bezpečnostnú podnikateľskú rezervu v percentách.

Bezpečnostnú podnikateľskú rezervu vypočítame z nasledujúceho vzťahu:

$$BPR = CV - V_{BZ}$$

$$BPR = 1\,642\,816,00 - 1\,479\,546,68 = \mathbf{163\,269,32\ €}$$

Bezpečnostnú podnikateľskú rezervu môžeme vyjadriť v percentách pomocou výpočtu bezpečnostného podnikateľského koeficientu:

$$BPD = (BPR / CV) * 100$$

$$BPR = (163\,269,32 / 1\,642\,816,00) * 100 = \mathbf{9,94\ \%}$$

*Tab. 12. Bezpečnostná podnikateľská rezerva a bezpečnostný podnikateľský koeficient v roku 2015 (vlastné spracovanie)*

| <i>(v celých eurách)</i> |                   |
|--------------------------|-------------------|
| <b>Výnosy</b>            | 1 642 816,00      |
| <b>Výnosy BZ</b>         | 1 479 546,68      |
| <b>BPR</b>               | <b>163 269,32</b> |
| <b>BPD</b>               | <b>9,94%</b>      |

Bezpečnostná podnikateľská rezerva vo vybranej spoločnosti za rok 2015 predstavuje 163 269,32 €. O túto sumu sa môžu znížiť výnosy, kým podnik dosiahne bod zvratu. V percentuálnom vyjadrení bezpečnostný podnikateľský koeficient tvorí 9,94 %. Nakoľko má spoločnosť relatívne vysoký podiel fixných nákladov na celkových nákladoch podniku, bod zvratu dosiahne pri pomerne vysokom objeme produkcie. Z toho vyplýva, že spoločnosť je viac náchylná na prípadné zmeny v príjmoch, ktoré by mohli v budúcnosti nastať.

V rámci výpočtu bodu zvratu je možné sledovať do akej miery spoločnosť využíva inštalovanú výrobnú kapacitu, ktorá v peňažnom vyjadrení predstavuje 1 750 000 €. Pri výpočte kritického využitia výrobnéj kapacity vychádzame z peňažného vyjadrenia bodu zvratu a maximálnej výrobnéj kapacity podniku.

$$VK_{\text{krit}} = (Q_{\text{BZ}} * 100) / VK$$

$$VK_{\text{krit}} = (1\,479\,546,68 * 100) / 1\,750\,000 = \mathbf{84,55 \%}$$

Pre výpočet skutočného využitia výrobnéj kapacity vychádzame z rovnakého vzorca dosadením skutočne vyrobenej produkcie v peňažnom vyjadrení v sledovanom roku:

$$VK_{\text{skut}} = (1\,642\,816,00 * 100) / 1\,750\,000 = \mathbf{93,88 \%}$$

*Tab. 13. Kritické a skutočné využitie výrobnéj kapacity v roku 2015  
(vlastné spracovanie)*

| <i>(V percentách)</i>                      |              |
|--|--------------|
| <b>Kritické využitie výrobnéj kapacity</b> | <b>84,55</b> |
| <b>Skutočné využitie výrobnéj kapacity</b> | <b>93,88</b> |

Pre spoločnosť je podstatné, aby využívala výrobnú kapacitu minimálne na úrovni kritického využitia výrobnéj kapacity. V opačnom prípade, bude výroba stratová. Kritické využitie výrobnéj kapacity vo vybranej spoločnosti dosahuje 84,55 %. Podnik využíva výrobnú kapacitu v rozsahu 93,88 %. Pre firmu je najvýhodnejšie využívať výrobnú kapacitu v najvyššej možnej miere, pretože vtedy dosahuje v rámci výrobnéj kapacity maximálne výnosy a tým pádom aj zisk.

## 8 OHODNOTENIE NÁKLADOV PRI NAVÝŠENÍ VÝROBY

Táto časť bakalárskej práce sa bude zaoberať zhodnoteniu nákladov pri zmenách objemu výroby, nakoľko spoločnosť kvôli vysokému dopytu plánuje v nasledujúcom roku zvýšiť objem vyrábaných výrobkov.

Keďže podnik zamestnáva výrobných pracovníkov na jednu smenu a v predchádzajúcich rokoch nezaznamenala žiadne nadčasy, zvýšenie výroby môže spoločnosť dosiahnuť prostredníctvom dvoch variant. Jedna z nich zahŕňa nadčasy výrobných pracovníkov a druhý spôsob sa týka prijímania nových zamestnancov a zavedenia dvojzmennej prevádzky.

### 8.1 Navýšenie výroby prostredníctvom nadčasov

Navýšenie výroby prostredníctvom nadčasov sa týka výrobných pracovníkov zamestnaných v spoločnosti. Prostredníctvom ich práce nad rámec pracovnej doby sa zvýši objem vyrábaných výrobkov.

Práca nadčas je limitovaná viacerými obmedzeniami, ktoré sú spojené so zákonníkom práce, výrobnou kapacitou a ochotou pracovníkov pracovať nadčas. Legislatívne obmedzenia sa týkajú najmä úhrnu práce nadčas, ktorá ročne nemôže prekročiť 150 odpracovaných hodín. Zároveň je zamestnávateľ povinný poskytnúť takémuto zamestnancovi dosiahnutú mzdu a mzdové zvýhodnenie najmenej 25 % z priemerného zárobku.

Pri navýšení výroby prostredníctvom nadčasov existuje obmedzenie vo forme výrobných kapacít. Spoločnosť je schopná pomocou nadčasov a s maximálnym využitím výrobných kapacít vyrobiť produkty v peňažnom vyjadrení 1 771 110 €.

Pri akomkoľvek zvýšení výroby nad existujúcu kapacitu by firma musela vložiť dodatočné prostriedky a tým by sa zvýšili fixné náklady podniku. Nakoľko však takéto navýšenie výrobných kapacít nepredpokladám, vychádzam z toho, že fixné náklady zostanú nezmenené a budú totožné s nákladmi ktoré spoločnosť vykázala v roku 2015.

Výrobní pracovníci sú odmeňovaní formou mesačnej časovej mzdy. Ich výška teda taktiež zostane nezmenená. Variabilnú zložku mzdy tvoria odpracované nadčasy, ktorých suma sa bude meniť v závislosti na celkových odpracovaných hodinách nad rámec pracovnej doby.

V tabuľke č. 14 sú uvedené variabilné náklady pri navýšení výroby pomocou práce nadčas. Spoločnosť bude vyrábať presne na hranici maximálnej výrobných kapacít v peňažnom vy-



jadrení 1 771 110 €. Variabilná časť nákladov sa mení úmerne navýšeniu výrobných produkcie, fixné náklady zostávajú konštantné. Súhrnný prehľad jednotlivých zložiek nákladov a ich výška je uvedená v tabuľke č. 15.

Tab. 14. Zmena variabilných nákladov pri navýšení výroby pomocou práce nadčas (vlastné spracovanie)

| (V celých eurách)                   | pôvodné náklady   | zvýšené náklady   | rozdielové náklady |
|-------------------------------------|-------------------|-------------------|--------------------|
| <b>Spotreba materiálu a energie</b> | 718 913,55        | 770 989,53        | 52 075,98          |
| Spotreba surovín vo výrobe          | 613 281,60        | 657 705,92        | 44 424,32          |
| Spotreba pomocných látok            | 89 543,33         | 96 029,59         | 6 486,26           |
| Spotreba materiálu                  | 9 529,17          | 10 219,44         | 690,27             |
| Čistiace prostriedky (80%)          | 1 774,84          | 1 903,40          | 128,56             |
| Spotreba vody (15%)                 | 211,26            | 226,56            | 15,30              |
| Spotreba elektrickej energie (70%)  | 3 861,96          | 4 141,71          | 279,75             |
| Spotreba plynu (10%)                | 711,38            | 762,91            | 51,53              |
| <b>Služby</b>                       | 84 198,86         | 90 297,98         | 6 099,12           |
| Opravy a udržiavanie (15%)          | 3 690,78          | 3 958,13          | 267,35             |
| Analýza vzorkou                     | 63 585,15         | 68 191,07         | 4 605,92           |
| Poštovné (80%)                      | 16 868,20         | 18 090,08         | 1 221,88           |
| Zber odpadov, recyklácia (80%)      | 54,74             | 58,70             | 3,96               |
| <b>Osobné náklady</b>               | 47 238,71         | 50 660,55         | 3 421,83           |
| Mzdové náklady (15%)                | 33 924,56         | 36 381,95         | 2 457,40           |
| Zákonné sociálne poistenie (15%)    | 11 526,39         | 12 361,33         | 834,94             |
| Ostatné osobné náklady (15%)        | 1 787,77          | 1 917,27          | 129,50             |
| <b>VARIABILNÉ NÁKLADY CELKOM</b>    | <b>850 351,12</b> | <b>911 948,06</b> | <b>61 596,93</b>   |

Tab. 15. Prehľad nákladov s využitím nadčasov (vlastné spracovanie)

| (V celých eurách)         | pôvodné objem výroby | zvýšený objem výroby |
|---------------------------|----------------------|----------------------|
| <b>Variabilné náklady</b> | 850 351,12           | 911 948,06           |
| <b>Fixné náklady</b>      | 713 706,70           | 713 706,70           |
| <b>Náklady celkom</b>     | 1 564 057,82         | 1 625 654,76         |

Pre podnik je podstatné, ako sa zmena objemu výroby premietne v tržbách a následne zisku. V ďalšom kroku budú spočítané tržby, ktoré spoločnosť dosiahne pri maximálnom využití výrobných kapacít.

Výška bodu zvratu zostáva rovnaká ako u predchádzajúcej varianty, v ktorej firma nijakým spôsobom nezvyšovala náklady ani objem výroby.

K výpočtu zisku bude použita rovnice na bod zvratu a požadovaný zisk, pričom za Q bude dosadená maximálna výrobná kapacita v peňažnom vyjadrení. Rovnica bude mať nasledovný tvar:

$$Q = (FN + Z) / (1 - h)$$

$$1\,771\,110 = (713\,706,70 + Z) / (1 - 0,52)$$

$$Z = 136\,426 \text{ €}$$

Pri maximálnom využití výrobnej kapacity a prácou nadčas by spoločnosť dosiahla zisk 136 426 €.

Celková výrobná kapacita s využitím nadčasov dosahuje v peňažnom vyjadrení 1 771 110 €. Táto suma sa dosadí pri výpočte kritického využitia výrobnej kapacity v bode zvratu.

$$VK_{\text{krit}} = (Q_{\text{BZ}} * 100) / VK$$

$$VK_{\text{krit}} = (1\,479\,546,68 * 100) / 1\,771\,110 = 83,54 \%$$

Ako vyplýva z výsledku, kritické využitie výrobnej kapacity vo variante s použitím nadčasov je o 1 % nižšie ako bez práce nad rámec pracovný čas.

## 8.2 Navýšenie výroby prostredníctvom druhej smeny

Pri tejto alternatíve by spoločnosť navýšenie výroby dosiahla prostredníctvom zavedenia druhej smeny. Výrobní pracovníci by pracovali v pretržitej dvojzmennej prevádzke, striedaním rannej a poobednej smeny v týždňových intervaloch. Nakoľko by všetky pracovné pozície v oboch smenách boli plne obsadené pracovníkmi, pri tejto variante nie je možné navýšovať výrobu pomocou nadčasov zamestnancov, pretože po skončení jednej smeny bude pracovisko ihneď obsadené pracovníkmi z nasledujúcej smeny.

Pri tejto variante je opäť spoločnosť obmedzovaná výrobnou kapacitou, ktorá tvorí v peňažnom vyjadrení 2 816 180 €.

V ďalšom kroku bude realizovaný výpočet, pri ktorom bude zistené, aké množstvo výrobkov v peňažnom vyjadrení bude musieť podnik vyprodukovať, aby bolo pre firmu zavedenie druhej smeny výhodné a zisk z tejto produkcie bude väčší ako zisk, ktorý spoločnosť dosiahne navýšením výroby pomocou nadčasov.

Pri výpočte sa vychádza zo vzorca bodu zvratu s očakávaným ziskom, s využitím zisku, ktorý by spoločnosť vykazovala pri predchádzajúcej variante.

$$Q = (FN + Z) / (1 - h)$$

$$Q = (828\,667,95 + 136\,426) / (1 - 0,52)$$

$$Q = 2\,010\,613 \text{ €}$$

Na základe výpočtu bodu zvratu vyplýva, že zvýšenie objemu výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny sa oplatí, až keď celková produkcia v peňažnom vyjadrení bude presahovať 2 010 613 €. V prípade, že spoločnosť takúto úroveň výroby nebude môcť dosiahnuť, mala by navýšiť výrobu prostredníctvom existujúcich zamestnancov a ich práce nadčas.

Po zhodnotení nákladov prostredníctvom zavedenia druhej smeny je zvolená alternatíva, pri ktorej spoločnosť bude vyrábať výrobky v peňažnom vyjadrení 2 500 000 €. Takáto produkcia spĺňa hranicu, pod ktorou by bola výroba prostredníctvom druhej smeny neefektívna a zároveň nám výrobná kapacita poskytuje dostatočný priestor na ďalšie navýšenie výroby.

Vývoj nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny je obdobný ako pri prvej variante. Variabilné náklady sa menia priamo úmerne ku zmene objemu výroby, pričom je vykazovaná zmena aj niektorých položiek fixných nákladov.

K fixným nákladom, ktoré ovplyvní zmena objemu výroby patria ostatné služby, ktoré zahŕňajú náklady na opravu a udržiavanie, poštovné a náklady spojené s likvidáciou odpadu. S rastúcim objemom výroby sa zvyšuje aj zaťaženie výrobných strojov, ktoré sa dlhším používaním rýchlejšie opotrebovávajú a preto bude musieť spoločnosť vynakladať viac finančných prostriedkov na opravu a udržiavanie strojov.

Rovnakým spôsobom sa budú zvyšovať a položky ako spotreba vody, elektriny a plynu. Keďže sa využitie výrobných priestorov zdvojnásobí, je potrebné dodatočné vloženie týchto zdrojov na zabezpečenie plynulého chodu reprodukčného procesu.

Ďalšiu položkou pri ktorej dochádza ku zmene celkového objemu nákladov sú osobné náklady, zahrňujúce mzdu, odvody a ostatné sociálne náklady. U tohto druhu nákladov sa bude zvyšovať fixná aj variabilná zložka. Aby sa personálne zabezpečila druhá smena, je nutné prijatie nových zamestnancov, ktorí budú taktiež odmeňovaní časovou mzdou formou mesačnej tarify. Z tohto dôvodu sa zvýši fixná zložka z osobných nákladov. Zároveň však bude spoločnosť vykazovať mierne zvýšenie variabilnej zložky osobných nákladov, ktorá bude zahŕňať mzdové zvýhodnenie za prácu nadčas administratívnych a technických pracovníkov, ktorí zabezpečujú plynulú výrobu a odbyt produktov.

Tab. 16. Zmena fixných nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny (vlastné spracovanie)

| <i>(v celých eurách)</i>                      | <b>pôvodné náklady</b> | <b>zvýšené náklady</b> | <b>rozdielové náklady</b> |
|---|------------------------|------------------------|---------------------------|
| <b>Náklady na predané zboží</b>               | 31 570,97              | 31 570,97              | -                         |
| <b>Spotreba materiálu a energie</b>           | 161 028,52             | 164 713,92             | 3 685,40                  |
| Režijný materiál                              | 11 388,46              | 11 388,46              | -                         |
| Kancelárske potreby                           | 3 133,25               | 3 133,25               | -                         |
| Propagačné materiály                          | 132 074,00             | 132 074,00             | -                         |
| Pohonné hmoty                                 | 4 734,39               | 4 734,39               | -                         |
| Čistiace prostriedky (20%)                    | 443,71                 | 612,32                 | 168,61                    |
| Spotreba vody (85%)                           | 1 197,15               | 1 652,06               | 454,92                    |
| Spotreba elektrickej energie (30%)            | 1 655,13               | 2 284,08               | 628,95                    |
| Spotreba plynu (90%)                          | 6 402,44               | 8 835,36               | 2 432,93                  |
| <b>Služby</b>                                 | 169 871,31             | 179 426,46             | 9 555,15                  |
| Opravy a udržiavanie (85%)                    | 20 914,40              | 28 861,88              | 7 947,47                  |
| Cestovné                                      | 8 462,11               | 8 462,11               | -                         |
| Náklady na reprezentáciu                      | 13 959,66              | 13 959,66              | -                         |
| Školenia, kurzy                               | 8 980,80               | 8 980,80               | -                         |
| Doprava                                       | 19 077,00              | 19 077,00              | -                         |
| Telefónne služby                              | 7 233,79               | 7 233,79               | -                         |
| Poštovné (20%)                                | 4 217,05               | 5 819,53               | 1 602,48                  |
| Nájomné                                       | 20 721,47              | 20 721,47              | -                         |
| Zber odpadov, recyklácia (20%)                | 13,68                  | 18,88                  | 5,20                      |
| Náklady na marketing                          | 66 291,34              | 66 291,34              | -                         |
| <b>Osobné náklady</b>                         | 268 055,16             | 369 775,85             | 101 720,69                |
| Mzdové náklady (85%)                          | 192 239,15             | 265 290,03             | 73 050,88                 |
| Zákonné sociálne poistenie (85%)              | 65 316,20              | 90 136,36              | 24 820,16                 |
| Sociálny fond                                 | 369,12                 | 369,12                 | -                         |
| Ostatné osobné náklady (85%)                  | 10 130,68              | 13 980,34              | 3 849,66                  |
| <b>Dane a poplatky</b>                        | 4 210,24               | 4 210,24               | -                         |
| <b>Ostatné náklady na hospodársku činnosť</b> | 1 551,39               | 1 551,39               | -                         |
| <b>Odpisy</b>                                 | 62 592,00              | 62 592,00              | -                         |
| <b>Nákladové úroky</b>                        | 6 526,67               | 6 526,67               | -                         |
| <b>Kurzové straty</b>                         | 4 066,92               | 4 066,92               | -                         |
| <b>Ostatné finančné náklady</b>               | 4 233,52               | 4 233,52               | -                         |
| <b>FIXNÉ NÁKLADY CELKOM</b>                   | <b>713 706,70</b>      | <b>828 667,95</b>      | <b>114 961,25</b>         |

Tab. 17. Zmena variabilných nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)                   | pôvodné náklady   | zvýšené náklady     | rozdielové náklady |
|-------------------------------------|-------------------|---------------------|--------------------|
| <b>Spotreba materiálu a energie</b> | 718 913,55        | 1 232 389,96        | 513 476,42         |
| Spotreba surovín vo výrobe          | 613 281,60        | 1 051 311,51        | 438 029,91         |
| Spotreba pomocných látok            | 89 543,33         | 153 498,71          | 63 955,38          |
| Spotreba materiálu                  | 9 529,17          | 16 335,28           | 6 806,11           |
| Čistiace prostriedky (80%)          | 1 774,84          | 3 042,50            | 1 267,66           |
| Spotreba vody (15%)                 | 211,26            | 362,15              | 150,89             |
| Spotreba elektrickej energie (70%)  | 3 861,96          | 6 620,33            | 2 758,37           |
| Spotreba plynu (10%)                | 711,38            | 1 219,48            | 508,10             |
| <b>Služby</b>                       | 84 198,86         | 144 337,01          | 60 138,15          |
| Opravy a udržiavanie (15%)          | 3 690,78          | 6 326,88            | 2 636,10           |
| Analýza vzorkou                     | 63 585,15         | 109 000,17          | 45 415,02          |
| Poštovné (80%)                      | 16 868,20         | 28 916,13           | 12 047,93          |
| Zber odpadov, recyklácia (80%)      | 54,74             | 93,83               | 39,09              |
| <b>Osobné náklady</b>               | 47 238,71         | 80 978,46           | 33 739,75          |
| Mzdové náklady (15%)                | 33 924,56         | 58 154,81           | 24 230,26          |
| Zákonné sociálne poistenie (15%)    | 11 526,39         | 19 758,99           | 8 232,60           |
| Ostatné osobné náklady (15%)        | 1 787,77          | 3 064,66            | 1 276,89           |
| <b>VARIABILNÉ NÁKLADY CELKOM</b>    | <b>850 351,12</b> | <b>1 457 705,44</b> | <b>607 354,32</b>  |

Tab. 18. Prehľad nákladov so zavedením druhej smeny (vlastné spracovanie)

| (v celých eurách)         | pôvodné objem výroby | zvýšený objem výroby |
|---------------------------|----------------------|----------------------|
| <b>Variabilné náklady</b> | 850 351,12           | 1 457 705,44         |
| <b>Fixné náklady</b>      | 713 706,70           | 828 667,95           |
| <b>Náklady celkom</b>     | 1 564 057,82         | 2 286 373,39         |

$$h = VN / \text{objem produkcie v peňažnom vyjadrení}$$

Z nasledujúceho vzťahu nám vyplýva, že  $h = 1\,457\,705,44 / 2\,816\,180 = 0,52 \text{ €}$

$$N = 834\,718,54 + 0,42 * Q$$

$$Q_{BZ} = 828\,667,95 / (1 - 0,52) = 1\,726\,391,56 \text{ €}$$

Pri zavedení druhej smeny dosiahne podnik bod zvratu pri produkcii 1 726 391,56 €. Po dosiahnutí tejto hranice je podnik schopný uhradiť si všetky svoje náklady a produkovať zisk.

Následne bude realizovaný výpočet, pri ktorom bude určené, v akom rozsahu spoločnosť využíva inštalovanú výrobnú kapacitu.

$$VK_{\text{krit}} = (Q_{\text{BZ}} * 100) / VK$$

$$VK_{\text{krit}} = (1\,726\,391,56 * 100) / 2\,816\,180 = \mathbf{61,30\%}$$

Na základe výpočtu je možné sledovať, že pri tejto variante kritické využitie výrobnéj kapacity dosahuje hodnotu 61,30 %. Aby spoločnosť dosiahla pri dvojzmennej prevádzke zisk, stačí, aby využila výrobnú kapacitu mierne nad polovicou.

### 8.3 Porovnanie jednotlivých variant

Po zhodnotení vývoju nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom nadčasov a druhej smeny je potrebné realizovať komparáciu oboch variant a posúdiť, ktorý z uvedených spôsobov je pre podnik výhodnejší. Prvým krokom pri posúdení výhodnosti je vyčíslenie si výsledku hospodárenia pri oboch alternatívach.

Predpokladané výsledky hospodárenia pri rôznych objemoch výroby pri zavedení druhej smeny:

Výška bodu zvratu pri výrobe s druhou smenou sa rovná 1 726 391,56 € v peňažnom vyjadrení.

Na vyjadrenie predpokladaného zisku sa bude vychádzať z rovnice na výpočet bodu zvratu, pričom namiesto objemu výroby, ktorý je známy, sa bude počítat' zisk. Rovnica má tvar:

$$Q = (FN + Z) / (1 - h)$$

V prípade, aby sa spoločnosti vôbec oplatilo zaviesť výrobu v druhej smene musí mať jej produkcia hodnotu v peňažnom vyjadrení minimálne 2 010 613 €. V tomto prípade by podnik dosahoval zisk:

$$2\,010\,613 = (828\,667,95 + Z) / (1 - 0,52)$$

$$\mathbf{Z = 136\,426,29\ €}$$

Ak spoločnosť zavedie druhú smenu, pričom jej výkon sa bude rovnať minimálnej hranici, pod ktorou by zavedenie druhej smeny bolo ekonomicky nevýhodné, jej predpokladaný zisk bude mať hodnotu 136 426,29 €.

Ak by výroba v peňažnom vyjadrení predstavovala 2 500 000 €, spoločnosť by dosahovala nasledovný zisk:

$$2\,500\,000 = (828\,667,95 + Z) / (1 - 0,52)$$

$$Z = 371\,332,05 \text{ €}$$

Pri zavedení druhej smeny a s maximálnym využitím výrobnjej kapacity, by podnik bol schopný vyrobiť v peňažnom vyjadrení 2 816 180 €. Zisk spoločnosti by mal hodnotu:

$$2\,816\,180 = (828\,667,95 + Z) / (1 - 0,52)$$

$$Z = 523\,098,45 \text{ €}$$

Ak bude vyrábať na úrovni maximálnej výrobnjej kapacity, dosiahne zisk 523 098,45 €.

Na základe výsledkov zisku, ktoré by podnik dosiahol zavedením druhej smeny pri rôznych objemoch produkcie je možné zhodnotiť, ktorá alternatíva je pre podnik z ekonomického hľadiska výhodnejšia.

V nasledujúcej tabuľke je uvedené finálne zhodnotenie všetkých variant, zahrnujúce aktuálnu výrobu bez akéhokoľvek navýšenia, ďalej výrobu s využitím nadčasov a nakoniec navýšenie výroby zavedením druhej smeny pri troch objemoch produkcie.

*Tab. 19. Zrovnanie variant s jednotlivými objemami výroby (vlastné spracovanie)*

| (v €)               | Bez navýšenia | Nadčasy   | Dvojmenná prevádzka |            |            |
|---------------------|---------------|-----------|---------------------|------------|------------|
| <b>Objem výroby</b> | 1 642 816     | 1 771 110 | 2 010 613           | 2 500 000  | 2 816 180  |
| <b>Zisk</b>         | 78 758        | 136 426   | 136 426,29          | 371 332,05 | 523 098,45 |

Na základe informácií z tabuľky č. 19 je možné vyvodit' závery o výhodnosti jednotlivých variant pre vybranú spoločnosť. Prvá alternatíva zahrňuje aktuálnu situáciu v podniku. Pri objeme výroby 1 642 816 € spoločnosť dosiahla zisk 78 758 €. Je však potrebné poznamenať, že firma nevyužíva inštalovanú kapacitu v plnom rozsahu. V prípade jej maximálneho využitia by zisk spoločnosti predstavoval 126 293,3 €.

Ak podnik využije alternatívu navýšenia výroby pomocou nadčasov, zisk spoločnosti sa takmer zdvojnásobí v porovnaní s aktuálnym výsledkom hospodárenia. Klad tejto varianty spočíva v tom, že podnik dokáže flexibilne reagovať na požiadavky trhu. V prípade zvýšenia dopytu, nariadi prácu nadčas, ak sa naopak dopyt po produktoch spoločnosti zníži, zamestnanci budú pracovať v rámci základnej pracovnej doby. Ďalšia výhoda plynie taktiež z ušetrenia nákladov spojených s prijímaním nových zamestnancov.

Navýšenie objemu výroby pomocou prijatia nových pracovníkov a zavedenia druhej smeny sa spoločnosti oplatí, až keď jej objem produkcie prekročí hranicu 2 010 613 €. Pri takomto

množstve výroby bude zisk spoločnosti predstavovať 136 426,29 €. Rovnaký výsledok hospodárenia podnik dosiahne aj pomocou maximálneho využitia nadčasov. Využitím nadčasov firme stačí vyrobiť o takmer 240 000 € nižšiu hodnotu finálnej produkcie s dosiahnutím obdobného výsledku.

Zisk, ktorý by spoločnosť dosahovala navýšením výroby prostredníctvom zavedenia nadčasov niekoľkonásobne prevyšuje aktuálny výsledok hospodárenia. Tento fakt je spôsobený degeneriou fixných nákladov. Keďže firma vykazuje relatívne vysoký podiel fixných nákladov pri konštantnej výrobe, s rastúcou výrobou jednotkové fixné náklady na jednotku výkonu klesajú a výnos z realizovanej produkcie tak dosahuje väčší zisk. Rovnaký princíp sa uplatňuje aj pri navýšení výroby zavedením druhej smeny.



## 9 ZÁVEREČNÉ ZHODNOTENIE, NÁVRHY A DOPORUČENIA

Vybraná spoločnosť je významným podnikom v oblasti produkcie zdravej výživy, ktorá zaskatáva významnú pozíciu na trhu. O upevňovaní jej postavenia svedčia aj výsledky hospodárenia, ktoré spoločnosť v sledovanom období dosahovala. Ako vyplýva z už spracovaných údajov, zisk spoločnosti v posledných rokoch konštantne rastie.

Na základe detailnej analýzy nákladov, môžem skonštatovať, že podnik riadi svoje náklady relatívne efektívne.

Z hľadiska druhového členenia nákladov, tak ako sú uvedené vo výkaze ziskov a strát, môžem konštatovať, že najväčší podiel na celkových nákladoch podniku predstavuje výrobná spotreba, keďže sa podnik zaoberá výrobou výživových doplnkov. Druhou najväčšou položkou z celkových nákladov tvoria osobné náklady. Táto skutočnosť svedčí o tom, že zamestnanci tvoria v spoločnosti veľmi dôležitú zložku a výrazným spôsobom prispievajú k tvorbe finálnej produkcie. Ostatné náklady sú zastúpené vo veľmi malej miere.

Druhové členenie nákladov podáva spoločnosti obraz o tom, aké druhy nákladov sú v podniku vynakladané. Omnoho podstatnejšie však je sledovanie účelu ich vzniku a hospodárnosti vynakladania. Podnik vedie evidenciu nákladov v podrobnom členení, avšak nezaoberá sa príčinami vzniku nákladov a možnosťami ich ovplyvňovania. V tomto smere by som odporučila spoločnosti sledovať náklady z hľadiska účelu ich spotreby a tým pádom by sa zabezpečilo ich účinnejšie riadenie.

Na základe účelového členenia nákladov som rozdeľovala náklady do dvoch skupín – na jednotkové a režijné. V poslednom analyzovanom roku bol pomer jednotkových a režijných nákladov veľmi vyvážený. Jednotkové náklady priamo súvisia s výkonom a ich výška sa mení úmerne zmenou objemu výroby. Na druhej strane režijné náklady sú vykazované komplexne a preto je veľmi zložitá ich výška ovplyvniť. Z režijných nákladov najväčšiu položku tvoria osobné náklady. Dôvodom je charakter mzdy výrobných pracovníkov, ktorí sú odmeňovaní časovou mzdou formou mesačnej tarify. Takýto spôsob odmeňovania neodráža ich skutočný výkon a tak môže dochádzať k neefektívnemu vynakladaniu finančných prostriedkov. V tomto prípade by som spoločnosti navrhla zmenu časovej mzdy na úkolovú, pri ktorej by boli pracovníci platení na základe odvedenej práce a znížila by sa hodnota celkových režijných nákladov. Ďalšiu významnú položku tvoria náklady na marketing a propagačné materiály. Spoločnosť vo veľkej miere vynakladá finančné prostriedky využívaním externých služieb outsourcingových marketingových agentúr. Na základe tejto skutočnosti, by

som firme navrhla prijatie marketingového špecialistu, ktorý by vykonával všetky služby, ktoré boli doteraz poskytované z externých zdrojov. Prijatím takéhoto zamestnanca by opäť viedlo k úspore režijných nákladov.

Veľký podiel režijných nákladov na celkových nákladoch podniku nie je pre podnik priaznivý, nakoľko je veľmi citlivý na zmenu dopytu. Spoločnosť musí z výnosov za predané výrobky pokryť predovšetkým režijné náklady, ktoré vznikajú aj pri nulovej produkcii, a ďalej náklady na výrobky. Rozdiel medzi výnosmi a nákladmi predstavuje zisk. Príliš vysoký podiel režijných nákladov pre spoločnosť znamená, že akákoľvek, čo i len malá zmena v dopyte by pre spoločnosť mohla predstavovať, neschopnosť uhradiť fixné náklady a tým pádom dosiahnutie straty.

Za najdôležitejšie členenie nákladov považujem ich rozdelenie z hľadiska závislosti na zmene objemu výroby. Pri tomto členení vyšiel pomer variabilných a fixných nákladov na celkových nákladoch podniku veľmi vyrovnaný, pričom najväčšie položky z fixných nákladov sú totožné ako pri účelovom členení nákladov. Z hľadiska ovplyvňovania výšky variabilných nákladov by k zníženiu nákladov mohlo prispieť sledovanie nákladov vstupných surovín. Podnik môže dosiahnuť zníženie vstupnej ceny vyjednávaním s doterajšími zákazníkmi, využívaním skonta a množstevných rabatov alebo nájdením nového cenovo výhodnejšieho dodávateľa. V tomto prípade je však veľmi dôležité, aby aj napriek nižšej cene bola zabezpečená kvalita vstupných surovín, nakoľko prvotriedna akosť produktov je pre podnik jedným z hlavných pilierov ich stratégie.

S rozdelením nákladov na variabilné a fixné súvisí problematika bodu zvratu. Podnik dosahuje bod zvratu pri produkcii 1 479 547 €. Výkon spoločnosti v sledovanom roku bol mierne nad bodom zvratu a bezpečnostná podnikateľská rezerva tvorila necelých 10%. Firma dosahuje bod zvratu pri relatívne veľkom objeme produkcie, čo je spôsobené vysokými fixnými nákladmi. Ako už bolo spomenuté, mierna zmena dopytu môže mať pre spoločnosť veľmi vážne dôsledky.

Vo všeobecnosti by som firme odporučila predovšetkým detailnejšie sledovanie nákladov, najmä ich členenie na fixnú a variabilnú časť. Zamerala by som sa na účel vynakladania nákladov a ich hospodárnosť. Keďže podnik vykazuje veľmi vysoký podiel fixných nákladov, prijala by som opatrenia k redukcii niektorých druhov nákladov, čím by bol pozitívne ovplyvnený výsledok hospodárenia.

Firma v sledovanom roku využívala inštalovanú kapacitu na 94%. Na základe zvyšujúceho sa dopytu po výrobkoch spoločnosti sa firma rozhodla v nasledujúcom roku zvýšiť objem výroby svojich produktov. Zvýšenie objemu výroby môže podnik dosiahnuť dvoma spôsobmi. Jednou alternatívou využitie terajších zamestnancov a ich prácou nadčas, druhou variantou je prijatie nových pracovníkov a zavedenie druhej smeny.

V prípade navýšenia výroby pomocou nadčasov, by spoločnosť vykazovala zisk 136 426 €, čo predstavuje takmer dvojnásobok v porovnaní s aktuálnym výsledkom hospodárenia. Výhodou tejto varianty je, že podnik dokáže flexibilne reagovať na požiadavky trhu. V prípade zvýšenia dopytu, nariadi prácu nadčas, ak sa naopak dopyt po produktoch spoločnosti zníži, zamestnanci budú pracovať v rámci základnej pracovnej doby. Ďalším kladom je ušetrenie nákladov spojených s prijímaním nových zamestnancov.

Prijatie nových pracovníkov a zavedenie druhej smeny sa spoločnosti oplatí, až keď objem produkcie prekročí hranicu 2 010 613 €. Pri takomto množstve výroby bude zisk spoločnosti totožný ako s využitím prvej varianty, pri ktorej však stačí podniku vyrobiť o takmer 240 000 € nižšiu hodnotu finálnej produkcie s dosiahnutím obdobného výsledku.

V hodnotení nákladov som počítala s hodnotou produkcie 2 500 000 €. Takýto objem výroby sa nachádza nad hranicou efektívnosti zavedenia druhej smeny a zároveň firme poskytuje dostatočný priestor na ďalšie navyšovanie výroby, nakoľko v tomto prípade výrobná kapacita nie je plne využitá.

Aby spoločnosť využila vložené prostriedky do druhej smeny čo najoptimálnejšie, mala by sa snažiť o výrobu na úrovni maximálnej inštalovanej výrobnéj kapacity, pri ktorej by zisk podniku predstavoval 523 099 €.

Ak sa spoločnosť rozhodne navýšiť výrobu prostredníctvom druhej smeny, je potrebné realizovať prieskum na trhu. Na základe ktorého dostane podnik odpoveď na otázku, či je dopyt po výrobkoch spoločnosti dostačujúci a nevznikne previs ponuky. V takomto prípade by bola výroba takéhoto množstva produktov neefektívna. Na druhej strane, spoločnosť je zameraná hlavne na domáci trh, ak by svoju pôsobnosť rozšírila na doteraz neobsadené trhy, dopyt po jej produktoch by sa výrazne zvýšil a posledný variant so zavedením druhej smeny by bol pre firmu najvýhodnejší, nakoľko vďaka nemu by dosiahla najväčšie zisky.

## ZÁVER

Cieľom tejto bakalárskej práce bolo spracovanie analýzy nákladov a ich riadenie vo vybranej spoločnosti. Zároveň ďalší zámer spočíval v navrhnutí možných variant navýšenia výroby, prevedení komparácie a zhodnotenia jednotlivých alternatív a následne odporučení optimálneho riešenia navýšenia výroby pre podnik.

Teoretická časť bola zameraná na rozbor odborných literárnych prameňov, zahrňujúcich manažérske účtovníctvo, riadenie nákladov, ich klasifikáciu z rôznych hľadísk a manažérsky rozhodovací proces. Informácie obsiahnuté v teoretickej časti som sa snažila logicky prepojiť s problematikou, ktorá bola obsahom praktickej časti.

Praktická časť bola rozdelená do troch vzájomne na seba nadväzujúcich celkov. V prvej časti som sa zamerala na predstavenie vybranej spoločnosti, prostredníctvom základných charakteristík, sortimentu a stratégie podnikania. Zároveň bola prevedená analýza základných ekonomických výsledkov v sledovanom období. Druhá časť obsahovala klasifikáciu nákladov z druhového a účelového členenia, následne na to som rozčlenila náklady v závislosti na objeme výroby. Pri všetkých rozdeleniach som analyzovala akým podielom prispievajú jednotlivé druhy nákladov k celkovým nákladom a zároveň ako sa ich výška mení v čase. Na túto problematiku som nadviazala analýzou bodu zvratu. Na základe zistených nedostatkov som navrhla odporúčenia, ktoré by firme prispeli k minimalizácii nákladov a zefektívneniu ich riadenia. Posledná časť bola zameraná na zhodnotenie nákladov pri navýšení výroby, ktorá sa v podniku dá dosiahnuť dvoma spôsobmi. U oboch alternatív bola prevedená komparácia na základe ktorej som spoločnosti poskytla obraz o tom, aký efekt jednotlivé varianty so sebou prinesú, ale aj náklady, ktoré budú realizáciou určitej alternatívy vyvolané.

Práca znamenala pre mňa obrovský prínos. Na základe vypracovania teoretickej časti som si výrazným spôsobom prehĺbila a rozšírila vedomosti z danej problematiky a zároveň som všetky nadobudnuté poznatky mohla aplikovať do praxe. Vďaka úzkemu spolupracovaniu so zamestnancami spoločnosti som dostala reálny obraz o tom, ako sa v skutočnosti riadenie nákladov praktizuje a do akej miery je možné ich vývoj ovplyvniť. Zároveň verím, že práca bude rovnako prínosná aj pre podnik, vďaka ktorej dokážu prijať lepšie rozhodnutia, zabezpečiť efektívne riadenie nákladov a tým zvýšenie economickej hodnoty podniku.

**ZOZNAM POUŽITEJ LITERATURY**

ATKINSON, Anthony A. c2012. *Management accounting: information for decision making and strategy execution*. 6th ed. Boston: Pearson, 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.

BŘEZINOVÁ, Hana a MUNZAR, Vladimír. 2003. *Účetnictví I*. Praha: Institut Svazu účetních, 470 s. Vzdělávání účetních v ČR. Učebnice; 1. ISBN 80-86716-00-7.

ČECHOVÁ, Alena. 2011. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, vi, 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.

DRURY, Colin. c2012. *Management and cost accounting*. 8th ed. Andover, Hampshire: Cengage Learning, 783 s. ISBN 978-1-4080-4180-2.

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

FOTR, Jiří a kol. 2010. *Manažerské rozhodování: postupy, metody a nástroje*. 2., přeprac. vyd. Praha: Ekopress, 474 s. ISBN 978-80-86929-59-0.

HRADECKÝ, Mojmír, LANČA, Jiří a ŠIŠKA, Ladislav. 2008. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 259 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2471-3.

Interné materiály vybranej spoločnosti za obdobie 2013 - 2015

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

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

LANDA, Martin. 2008. *Základy účetnictví*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 254 s. Ekonomie. ISBN 978-80-87071-86-1.

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

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

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

POPESKO, Boris, VEJMĚLKOVÁ, Eva a ŠKODÁKOVÁ, Petra. 2008. *Manažerské účetnictví*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 161 s. ISBN 978-80-7318-702-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. 2010. *Cash flow*. 2., aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, vi, 191 s. Praxe manažera. Business books. ISBN 978-80-251-3130-5.

SLOVENSKÝ ŠTATISTICKÝ ÚRAD. *Štatistická klasifikácia ekonomických činností SK NACE* [online]. 2007 [cit. 2016-05-02]. Dostupné z: [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Podnikatelia/Clo\\_obchodny\\_tovar/EORI/StatistickaKlasifikaciaEkonomickychCinnosti.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Podnikatelia/Clo_obchodny_tovar/EORI/StatistickaKlasifikaciaEkonomickychCinnosti.pdf)

ŠVARCOVÁ, Jena a kol. 2015. *Ekonomie: stručný přehled: teorie a praxe aktuálně a v souvislostech: učebnice*. Zlín: CEED, 303 s. ISBN 978-80-87301-20-3.

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

ZLÁMAL, Jaroslav, BELLOVÁ, Jana a BOHANESOVÁ, Eva. 2007. *Podniková ekonomie a management*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 238 s. Skripta. ISBN 978-80-244-1724-0.

WÖHE, Günter a KISLINGEROVÁ, Eva. 2007. *Úvod do podnikového hospodářství*. Překlad Zuzana Maňasová. 2., přeprac. a dopl. vyd. V Praze: C.H. Beck, xxix, 928 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7179-897-2.

**ZOZNAM POUŽITÝCH SYMBOLOV A SKRATIEK**

|                    |                                       |
|--------------------|---------------------------------------|
| b                  | Variabilné náklady na jeden výrobok   |
| BZ                 | Bod zvratu                            |
| BPK                | Bezpečnostný podnikateľský koeficient |
| BPR                | Bezpečnostná podnikateľská rezerva    |
| c                  | Cena jedného výrobku                  |
| CN                 | Celkové náklady                       |
| CV                 | Celkové výnosy                        |
| FN                 | Fixné náklady                         |
| h                  | Halierový ukazovateľ                  |
| KVK                | Kritické využitie výrobnnej kapacity  |
| Q                  | Objem výroby                          |
| P                  | Cena                                  |
| VH                 | Výsledok hospodárenia                 |
| VK                 | Výrobná kapacita                      |
| VK <sub>krit</sub> | Kritické využitie výrobnnej kapacity  |
| VK <sub>skut</sub> | Skutočné využitie výrobnnej kapacity  |
| VN                 | Variabilné náklady                    |
| Z                  | Zisk                                  |

**ZOZNAM OBRÁZKOV**

|  |           |
|--|-----------|
| <i>Obr. 1. Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – celkové náklady (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 26) .....</i>   | <i>21</i> |
| <i>Obr. 2. Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – priemerné náklady (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 26) .....</i> | <i>21</i> |
| <i>Obr. 3. Fixné náklady pri rôznych úrovniach výrobných kapacít (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27) .....</i>                        | <i>22</i> |
| <i>Obr. 4. Degresia fixných nákladov (Lang, 2005, s. 48) .....</i>   | <i>23</i> |
| <i>Obr. 5. Graf priemerných fixných nákladov (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27) ..</i>   | <i>23</i> |
| <i>Obr. 6. Grafické znázornenie bodu zvratu (Popesko, Jirčíková, Škodáková, 2008, s. 27) ..</i>  | <i>26</i> |
| <i>Obr. 7. Organizačná štruktúra vybranej spoločnosti (vlastné spracovanie) .....</i>  | <i>36</i> |
| <i>Obr. 8. Graf základných ekonomických výsledkov (vlastné spracovanie) .....</i>  | <i>40</i> |
| <i>Obr. 9. Pomer fixných a variabilných nákladov spoločnosti za rok 2015 (vlastné spracovanie) .....</i>                                       | <i>52</i> |



**ZOZNAM TABULIEK**

|  |    |
|--|----|
| <i>Tab. 1. Hospodárske výsledky za rok 2013 – 2015 (vlastné spracovanie)</i> .....   | 39 |
| <i>Tab. 2. Druhové členenie nákladov (vlastné spracovanie)</i> .....   | 41 |
| <i>Tab. 3. Horizontálna a vertikálna analýza druhového členenia nákladov (vlastné spracovanie)</i> .....                           | 42 |
| <i>Tab. 4. Jednotkové a režijné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)</i> .....  | 44 |
| <i>Tab. 5. Horizontálna vertikálna analýza jednotkových a režijných nákladov (vlastné spracovanie)</i> .....                       | 45 |
| <i>Tab. 6. Fixné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)</i> .....   | 46 |
| <i>Tab. 7. Horizontálna a vertikálna analýza fixných nákladov (vlastné spracovanie)</i> .....                                      | 49 |
| <i>Tab. 8. Variabilné náklady spoločnosti (vlastné spracovanie)</i> .....  | 50 |
| <i>Tab. 9. Horizontálna a vertikálna analýza variabilných nákladov</i> .....   | 51 |
| <i>Tab. 10. Celkové fixné a variabilné náklady spoločnosti za rok 2015 (vlastné spracovanie)</i> .....                             | 52 |
| <i>Tab. 11. Výpočet bodu zvratu za rok 2015 (vlastné spracovanie)</i> .....  | 53 |
| <i>Tab. 12. Bezpečnostná podnikateľská rezerva a bezpečnostný podnikateľský koeficient v roku 2015 (vlastné spracovanie)</i> ..... | 54 |
| <i>Tab. 13. Kritické a skutočné využitie výrobnnej kapacity v roku 2015 (vlastné spracovanie)</i> .....                            | 55 |
| <i>Tab. 14. Zmena variabilných nákladov pri navýšení výroby pomocou práce nadčas (vlastné spracovanie)</i> .....                   | 57 |
| <i>Tab. 15. Prehľad nákladov s využitím nadčasov (vlastné spracovanie)</i> .....   | 57 |
| <i>Tab. 16. Zmena fixných nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny (vlastné spracovanie)</i> .....      | 60 |
| <i>Tab. 17. Zmena variabilných nákladov pri navýšení výroby prostredníctvom zavedenia druhej smeny (vlastné spracovanie)</i> ..... | 61 |
| <i>Tab. 18. Prehľad nákladov so zavedením druhej smeny(vlastné spracovanie)</i> .....  | 61 |
| <i>Tab. 19. Zrovnanie variant s jednotlivými objemami výroby (vlastné spracovanie)</i> .....                                       | 63 |