

Analýza nákladov a návrh cenovej kalkulácie výrobkov spoločnosti Spoločnosť Kováč, s. r. o.

Lenka Pavlačková

Bakalárska práca
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav podnikové ekonomiky
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Lenka Pavlačková
Osobní číslo: M12344
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Management a ekonomika
Forma studia: prezenční

Téma práce: Analýza nákladů a návrh cenové kalkulace výrobků společnosti Společnost Kováč, s.r.o.

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Vypracujte kritickou literární rešerši zaměřenou na problematiku analýzy nákladů v podniku.
- Proveďte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se tvorby cen výrobků.

II. Praktická část

- Na základě provedené analýzy nákladů a strategie tvorby cen výrobků v podniku, Společnost Kováč, s.r.o., navrhnete zdokonalení cenové kalkulace vybraných výrobků.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

HORNGREN, Charles, Gary SUNDEM a William STRATTON. Introduction to Management Accounting. 13. ed., internat. ed. Upper Saddle River, N. J.: Pearson/Prentice Hall International, 2005, 667 p. ISBN 0-13-127308-6.
KRÁL, Bohumil. Manažerské účetnictví. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
NADIG, Linard. Kostenrechnung and Controlling 3: Prozesskostenrechnung in Theorie und Praxis. 1. ed. Zürich: Schulthess, 2000, 160 S. ISBN 3-7255-4072-1.
POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009, 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

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

Ve Zlíně dne 16. února 2015


prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka




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

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 přípouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/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,

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

Ve Zlíně



.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Bakalárska práca s názvom „Analýza nákladov a návrh cenovej kalkulácie výrobkov spoločnosti Spoločnosť Kováč, s. r. o.“ je zameraná na analýzu nákladov a jej cenovej kalkulácie, na základe ktorej má byť zhotovený návrh na zlepšenie a predovšetkým spresnenie tejto kalkulácie.

Táto bakalárska práca sa skladá z teoretickej a praktickej časti. V teoretickej časti ide o spracovanie literárnych zdrojov týkajúcich sa nákladov, ich klasifikácií, kalkulácií a riadení v praxi. Praktická časť obsahuje predstavenie firmy Spoločnosť Kováč, s. r. o. a jej analýzu nákladov a využívania spôsobov cenovej kalkulácií. Záver praktickej časti predstavuje vyslovenie návrhov na zlepšenie cenovej kalkulácie.

Kľúčová slova: kalkulačná jednotka, alokácia nákladov, cena výrobku, kalkulačný vzorec, riadenie nákladov

ABSTRACT

This bachelor thesis with the title “ Cost Analysis and Proposal (Modification) of Price Calculation of Products in The Company Spoločnosť Kováč, s.r.o.” is focused on cost analysis and price calculation. Based on this cost analysis should be provided a design to upgrade the price calculation.

The bachelor thesis includes two parts, a theoretical part and a practical part. The theoretical part deals with analysis of literature sources of the costs, their classification, calculation and cost management. The practical part involves an introduction of the company Spoločnosť Kováč, s. r. o. and the analysis of its cost management. At the conclusion of the practical part are introduced proposals and modifications for improving the price calculation of the company.

Keywords: cost unit, cost allocation, product price, calculation formula, cost management

Na začiatku mojej práce by som sa chcela poďakovať vedúcej bakalárskej práce Ing. Ludmile Kozubíkovej, Ph.D. za vedenie, pomoc, odborné rady a pripomienky pri zhotovovaní bakalárskej práce. Ďalej by som chcela poďakovať spoločnosti Spoločnosť Kováč, s. r. o. a obchodnej zástupkyni Veronike Antolovej, za ochotu v poskytovaní interných informácií, použitých v mojej bakalárskej práci.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 NÁKLADY	12
1.1 KLASIFIKÁCIA NÁKLADOV	12
1.1.1 Analýza nákladov podľa nákladových druhov (druhové členenie).....	12
1.1.2 Účelové členenie nákladov	13
1.1.3 Kalkulačné členenie nákladov.....	14
1.1.4 Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania	15
1.1.4.1 Variabilné náklady.....	16
1.1.4.2 Fixné náklady.....	17
1.1.4.3 Úlohy CVP (cost-volume-profit)	19
2 KALKULÁCIE PODNIKU	20
2.1 ALOKÁCIA NÁKLADOV	20
2.1.1 Princípy alokácie	21
2.1.2 Alokačné fázy.....	21
2.2 ROZVRHOVÁ ZÁKLADŇA	22
2.3 ŠTRUKTÚRA NÁKLADOV V KALKULÁCIÁCH	22
2.3.1 Typový kalkulačný vzorec	23
2.4 KALKULÁCIA ÚPLNÝCH NÁKLADOV	23
2.4.1 Prirážková (zákazková) metóda kalkulácie.....	24
2.5 KALKULÁCIA NEÚPLNÝCH NÁKLADOV	24
2.5.1 Nedostatky kalkulácie neúplných nákladov	25
2.5.2 Štruktúra kalkulácie neúplných nákladov	25
2.6 METÓDA ABC (ACTIVITY BASED COSTING).....	26
2.6.1 Spôsob aplikácie ABC	27
2.6.2 Vzťahové veličiny	27
2.6.3 Oblasti použitia ABC	27
2.6.4 Dôvody použitia ABC.....	29
3 CENOVÁ STRATÉGIA	30
3.1 HLAVNÉ SMERY CENOVEJ STRATÉGIE.....	30
3.2 FAKTORY OVPLYVŇUJÚCE CENY	31
4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI	32
II PRAKTICKÁ ČÁST	33
5 CHARAKTERISTIKA PODNIKU	34
5.1 HISTÓRIA PODNIKU	34
5.2 VÝROBNÝ PROGRAM	35
5.3 CIELE PODNIKU	36
5.4 ZÁKLADNÉ INFORMÁCIE PODNIKU.....	36
5.4.1 Vývoj aktív a pasív.....	37

5.5	ORGANIZAČNÁ ŠTRUKTÚRA SPOLOČNOSTI	37
6	ANALÝZA NÁKLADOV PODNIKU	39
6.1	DRUHOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	39
6.2	ÚČELOVÉ ČLENENIE NÁKLADOV	40
6.3	ANALÝZA NÁKLADOV SPOLOČNOSTI KOVÁČ, S. R. O. NA ZÁKLADE KALKULAČNÉHO VZORCA	41
6.4	VÝVOJ NÁKLADOV PODNIKU	42
6.5	KALKULÁCIA VÝROBKOV SPOLOČNOSTI KOVÁČ, S. R. O.	43
6.5.1	Všeobecný kalkulačný vzorec podniku	43
6.5.2	Výrobok XY	44
6.5.3	Výrobok Float (Float 4mm) a PRAHA(Float 6mm).....	45
7	CENOVÁ STRATÉGIA	49
8	NÁVRH NA ZLEPŠENIE CENOVEJ KALKULÁCIE.....	50
8.1	VÝPOČTY A SPRACOVANIE ÚDAJOV K VÝPOČTOM.....	50
8.1.1	Kalkulácia výrobku Float	56
8.1.2	Kalkulácia výrobku Krbová podložka PRAHA	57
8.1.3	Kalkulácia výrobku XY	58
8.1.4	Určenie cien výrobkov podľa navrhovanej kalkulácie.....	58
8.1.5	Použitie kalkulácie neúplných nákladov	61
9	ZHODNOTENIE, NÁVRHY A DOPORUČENIA	63
	ZÁVER	64
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	65
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	67
	SEZNAM OBRÁZKŮ	68
	SEZNAM TABULEK.....	69
	SEZNAM PŘÍLOH.....	71

ÚVOD

Podnik, ktorý chce mať na trhu lepšie postavenie, musí častokrát čeliť konkurencií, ktorá ho o toto postavenie môže obrať. Dobré postavenie si môže zachovať len vďaka neustálemu zlepšovaniu a prispôsobovaniu sa trhu. Moderné technológie zapracované do výrobného procesu môžu pomôcť pri dosahovaní tohto cieľa, no netreba zabúdať, že aj správne riadenie nákladov predstavuje jednu veľkú, konkurenčnú výhodu, ktorá slúži na posilnenie strategického postavenia podniku.

Náklady sú významným nástrojom riadenia, ktoré v praxi netreba podceňovať. Sú základom pre viacero rozhodovacích úloh v podniku a častokrát prinášajú dôležité odpovede, od ktorých sa vyvíja budúcnosť podniku.

Táto bakalárska práca je zameraná práve na analýzu nákladov, konkrétne v Spoločnosti Kováč, s. r. o., a na spôsob ich cenovej kalkulácie. Hlavný cieľ tejto práce predstavuje návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie danej spoločnosti.

V teoretickej časti je rozpracovaná teória rozdelená na niekoľko častí. Prvú časť predstavuje klasifikácia nákladov, ktorá pomáha pochopeniu nákladov z rôznych uhlov pohľadu. Druhá časť hovorí o kalkuláciách nákladov, kde už sú náklady využívané pri výpočtoch. Ide o aplikovanie rôznych metód a postupov rozpočítavania a alokovania nákladov. Keďže je táto práca zameraná na návrh zlepšenia cenovej kalkulácie, nesmie chýbať teória venovaná cenovej stratégii, ktorá je obsiahnutá v poslednej kapitole teoretickej časti.

Na začiatku praktickej časti sú základné informácie o podniku zložené z histórie, výrobného programu, organizačnej štruktúry a cieľov podniku. Ďalšia časť obsahuje analýzu nákladov v podniku a ich spôsoby zostavovania cenovej kalkulácie na tri najvyrábanejšie výrobky. Následne je na základe získaných informácií zhotovený návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie výrobkov.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cieľom tejto bakalárskej práce je návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie podniku Spoločnosť Kováč, s. r. o., ktorá má zabezpečiť presnejšie stanovenie nákladovej náročnosti výkonu, od ktorej sa odvíja aj stanovenie ceny výrobku na trhu.

Pri spracovaní tejto práce bola používaná predovšetkým analýza a rôzne merania. Analýza bola využitá pri analyzovaní dokumentov, ktoré mi boli poskytnuté podnikom ako zdroje informácií. Počas práce bola využitá aj štatistická metóda – korelačná analýza, ktorá bola užitočná pri zisťovaní vzájomnej závislosti výšky nákladov, ktorej výsledok bol použitý na rozpočítavanie nepriamych nákladov.

Veľká časť informácií obsiahnutá v práci bola získaná z finančného účtovníctva podniku ako aj z interných informácií, ktoré mi podnik poskytol v podobe rôznej dokumentácie, brožúr a rozhovorov. Tie boli využité ako podklad pre zhotovenie návrhu na zlepšenie, podobne ako aj literárne pramene a internetové zdroje.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 NÁKLADY

Náklady predstavujú pre podnik spotrebu zdrojov, ktoré sú potrebné na realizáciu podnikových výkonov. Ide o peňažné ocenenie spotreby podnikových výrobných faktorov, bez ktorých by sa podnik pri vytváraní výstupov nezaobišiel. Na základe tohto peňažného vyjadrenia nákladov na jednotku výkonu, podnik môže zistiť, v akej výške je potrebné zabezpečiť výrobné faktory pre daný druh výrobku. Podnik je schopný pomocou nákladov sledovať aj hospodársku efektívnosť výroby a kvalitu práce. Sledovanie hodnoty spotrebovaných zdrojov, nákladov, je potrebné predovšetkým pri zhotovovaní ceny nejakého určitého druhu výrobku. Podnik by mal určiť takú cenu, ktorá by pokryla všetky vynaložené náklady na daný výrobok, a taktiež aby mu priniesla určitú výšku zisku.

Celé manažérske účtovníctvo, alebo manažérske riadenie sa točí okolo nákladov, ktoré sú najsledovanejšie pri rozhodovacích procesoch. Pomocou nich sa podnik snaží ovplyvňovať výšku zisku a efektívnosť celého hospodárskeho procesu v podniku.

1.1 Klasifikácia nákladov

Keďže náklady sú zložkou, ktorá dáva podniku informácie, ktoré podnik potrebuje pri rozhodovaní, je veľmi dôležité aby sa tieto náklady členili podľa rôznych kategórií.

Výber kategórie, podľa ktorej podnik člení náklady, závisí od otázok, na ktoré podnik chce nájsť odpoveď. Existuje veľa spôsobov, ako členiť náklady, preto si podnik musí uvedomiť, že členenie musí byť vyvolané účelovou potrebou - vzťahom k otázkam, ktoré sú potrebné riešiť a na základe nich sa rozhodovať (Kráľ, 2010, s. 68).

1.1.1 Analýza nákladov podľa nákladových druhov (druhovú členenie)

Náklady, ktoré sú podrobnejšie členené a ktoré vstupujú do reprodukčného podnikového procesu z vonkajšieho prostredia, podliehajú tomuto členeniu. Ide o sústredovanie nákladov do rovnorodých skupín. Tento spôsob členenia nákladov je dôležitý pri zaistení proporcií, stability a taktiež rovnováhy medzi dvoma hospodárskymi prostrediami, resp. medzi podnikom, ktorý predstavuje potrebu výrobných faktorov a medzi vonkajším prostredím, ktoré ponúka tieto výrobné faktory.

Medzi základné nákladové druhy patria:

- spotreba materiálu
- spotreba a použitie externých prác a služieb
- mzdové a ostatné osobné náklady

- odpisy dlhodobu využívaného majetku
- finančné náklady

Druhovú členenie nákladov tak odpovedá na otázky, kedy, od koho, v akom množstve a ako musí podnik zabezpečiť výrobné faktory (materiál, služby, energiu, ľudské zdroje atď.) potrebné na výrobný proces.

Pri viacerých manažérskych rozhodovaniach je tento spôsob členenia nedostatočný. Slúži viac-menej pre makroekonomické účely, konkrétne pri zisťovaní národného dôchodku, súhrnnej spotreby materiálu, osobných nákladov a iné. Druhovú členenie nákladov je základné členenie pre finančné účtovníctvo. Ak ide podniku o zistenie hospodárnosti, účinnosti či efektívnosti podnikových výkonov, takéto členenie nestačí. Je to hlavne z toho dôvodu, že nezahrňuje a nemá vypovedaciu schopnosť o príčine vynaložených nákladov. A to je jedným z dôvodov, prečo sa toto členenie používa vo výsledovke (výkaze zisku a strát). Výsledovka poskytuje informácie verejnosti a keďže sa pri nej používa druhové členenie, konkurencia nemá možnosť na základe tejto štruktúry zistiť a analyzovať faktory, ktoré zabezpečujú efektívnosť podniku (Král, 2010).

1.1.2 Účelové členenie nákladov

Tento druh členenia upresňuje vzťah nákladov a príčinu vzniku tohto nákladu. Na rozdiel od druhového členenia má tento spôsob vypovedaciu schopnosť účelových vzťahoch, ktoré sú potrebné pri posudzovaní hospodárnosti vynaložených nákladov. Úlohou tohto členenia je poskytnúť informácie o sporení alebo prekračovaní nákladov v podniku. Pri riadení hospodárnosti nákladov je dôležité ich členiť podľa ich vzťahu k jednotlivým činnostiam a to do dvoch základných skupín:

Náklady technologické - do tejto skupiny patria náklady, ktoré boli vyvolané technologickou výrobou daného produktu, t. j. boli vynaložené pri danej činnosti, aktivite alebo operácií. Napr. spotreba skla na výrobu okna v podniku zaoberajúcom sa výrobou rôznych druhov okenných skiel.

Náklady na obsluhu a riadenie - sú náklady, ktoré slúžia na udržanie, zabezpečenie a vytvorenie vhodných podmienok na uskutočňovanie hlavného racionálneho procesu podniku. Napr. mzdy administratívnych pracovníkov, náklady na prevádzku jedálne, náklady na osvetlenie výrobných hál atď. (Král, 2010, s. 69-72)

Keďže členenie nákladov na náklady technologické a náklady na obsluhu a riadenie je viac-menej len obecné členenie, potrebujeme rozšíriť toto členenie pre zistenie nákladového úkolu jednotlivých nákladových zložiek. V tomto prípade sa vyžaduje členenie na náklady jednotkové a režijné, ktoré vychádza z predchádzajúceho členenia.

Jednicové náklady - časť technologických nákladov, ktoré priamo súvisia s jednotkou čiastkového výkonu. Sú vyvolané vytvorením každej konkrétnej definovanej jednotky výkonu. Stanovenie nákladovej úlohy pri jednotkových nákladoch vychádza z noriem (vopred stanovené množstvo spotrebovaného materiálu a iných zdrojov) a vopred stanoveného ocenenia naturálnej spotreby.

Režijné náklady - predstavujú náklady na obsluhu a riadenie, a tú časť technologických nákladov, ktoré sa viažu na nejaký celok, napr. skupinu výkonov, útvar či podnik ako celok. Tento druh nákladov nerastie priamo úmerne s počtom vyrobených výkonov. Ide o rámcovo ohraničený rozsah činností, ktoré zabezpečujú priebeh technologického procesu. Nákladový úkol sa stanovuje pomocou limitov a normatívov, ktoré sú platné pre útvar na časové obdobie a na rozsah činnosti (Kráľ, 2010, s. 73; Popesko, 2009, s. 37).

1.1.3 Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulačné členenie nákladov sa používa pri otázkach, ktoré si môže podnik stanoviť a to: vyrobiť či kúpiť, preferovať či potlačiť produkciu, zrušiť či zaviesť výrobu sortimentu. Členenie nákladov vychádza z posúdenia príčinnej súvislosti nákladov a výkonov vo väzbe na riešenú rozhodovaciu úlohu. Kalkulačné členenie nákladov je jeden z typov účelového členenia nákladov. Ide o priradovanie priamych a nepriamych nákladov na kalkulačnú jednotku, čo v praxi nie je jednoduchý proces. Zložitosť tohto procesu zapríčiňuje zložitosť podnikových procesov. Nie je jednoduché v praxi rozšifrovať podiel nákladov na jednotku výkonu vzhľadom na komplikované väzby procesov a fáz, ale aj rôznych iných vzťahov medzi činnosťami, ktoré sú sprostredkované v podniku. V praxi ide o zjednodušené modely priradovania nákladov na jednotku, ktoré by sa aspoň sčasti mali približovať realite.

Kritérium členenia:

Aký je príčinný vzťah nákladov k druhu výkonu ?

Ako priradzovať náklad k druhu výkonu ?

Priame náklady - náklady, ktoré majú priamy vzťah ku konkrétnemu druhu výkonu, t. j. priamo súvisia s procesom výroby a tvorby výkonu, a bez ktorých by nebolo možné určitý výkon vytvoriť. Patria sem predovšetkým priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady.

Nepriame náklady - náklady, ktoré sa podieľajú nepriamo na výrobe výkonov, ale sú tiež súčasťou procesu a je potrebné aby tento proces zabezpečovali, aj keď do neho nezasahujú priamo. Neviažu sa k jednému druhu výkonu, ale viažu sa k procesu podniku v širších súvislostiach. Keďže predstavujú náklady podniku, tiež je potrebné ich zahrnúť do ceny výkonov. Medzi tieto náklady sa zahrňujú napr. prevádzková réžia, výrobná réžia a odbytová réžia (Kráľ, 2010, s. 76-77)

Do priamych nákladov patria jednotkové náklady, pretože tie sa vzťahujú nielen na určitý druh výkonu, ale priamo na jednotku výkonu, a dajú sa presne určiť na výkon podniku. Nie len jednotkové náklady zahrňujeme do priamych nákladov, ale aj náklady, ktoré sú vyvolané priamo na určitý druh výkonov a ich podiel na jednotku sa dá vyčísliť pomocou prostého delenia. Môžeme sem zahrnúť náklady na výskum, ktoré sa vzťahujú len na určitý druh výkonu, technická príprava a vývoj určitého druhu výrobku atď.. Na rozdiel od priamych nákladov, nepriame náklady zahŕňajú režijné náklady, ktoré sa nevzťahujú na jeden druh výkonu, ale zahŕňa viac druhov výkonov. Pri rozhodovacích úlohách je potrebné tieto náklady rozrátat' nepriamo na jednotku výkonu. Z toho dôvodu sa využívajú v praxi rôzne metódy priradovania týchto nákladov (Kráľ, 2010, s. 76-77).

1.1.4 Členenie nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania

V predchádzajúcej podkapitole sme riešili členenie nákladov na priame a nepriame náklady resp. kalkulačné členenie nákladov. Toto členenie nám slúži na riadenie hospodárskych procesov. Na základe neho môžeme vyčísliť náklady, ktoré nám vznikli. Máme prehľad, koľko výrobkov sa vyrobilo, koľko jednotlivých nákladov bolo potrebné na vynaloženie pri výrobe týchto výrobkov. Vzťahujú sa na minulosť, lebo nám hovoria, čo bolo spotrebované, aké náklady boli vynaložené. Podniku ale nestačí len zisťovanie nákladov, ktoré už boli vynaložené. Pre lepšiu hospodárnosť a efektivitu podnikania, musí podnik vedieť prerátat' náklady, ktoré by mu mohli vzniknúť v budúcnosti, pri rôznych možnostiach budúcej výroby. V členení nákladov z hľadiska potrieb rozhodovania ide o vyčíslenie nákladov alebo zisku s rôznymi variantmi výroby. V tomto prípade sa berú do úvahy napr. zmeny výrobného množstva. Podnik sa rozhoduje, či vyrobiť viac kusov určitého druhu výrob-

ku alebo nie, či prijať nejakú novú zákazku alebo nie. Ide o tzv. zhodnotenie budúcich variant podnikania. Ako už bolo spomínané, toto členenie sa nezaobera nákladmi, ktoré už boli vynaložené. Zaoberá sa predovšetkým otázkou, aký by bol vývoj nákladov pri zvýšení produkcie. Ide prevažne o alternatívy budúceho vývoja (do akej miery sa zmenia náklady, výnosy a zisk pri zvýšení produkcie určitého výrobku napr. o 5% ?) (Král, 2010, s. 77-78; Popesko, 2009, s. 39-41).

Rozlišujeme dve základné skupiny nákladov:

Variabilné náklady – menia sa v závislosti od objemu výkonu. (t. j. zvýšením jednotky výkonu sa zvýšia aj celkové variabilné náklady).

Fixné náklady – nemenia sa v závislosti od objemu výkonu - len v tom prípade, kedy navýšenie objemu výroby nepresahuje možnú kapacitu (Král, 2010, s. 77-78).

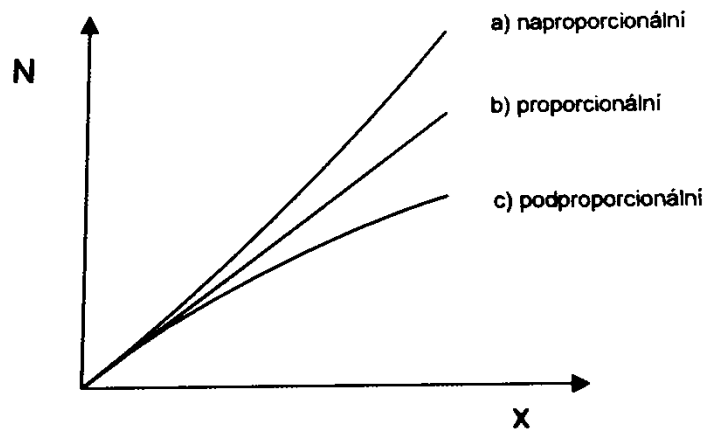
1.1.4.1 Variabilné náklady

Pri variabilných nákladoch rozlišujeme členenie:

Proporcionálne - je to taký druh VN, pri ktorých sa predpokladá, že sú vyvolané jednotkou výkonu. Náklady na jednotku sú tak konštantné a ich celkový súčet rastie priamo úmerne výkonu. Príkladom týchto proporcionálnych VN sú náklady jedincove a variabilná časť režijných nákladov, ktorá je ovplyvnená množstvom výkonov.

Podproporcionálne – v praxi sa vyskytujú pomerne často. V absolútnej výške rastú pomalšie než objem výkonu, takže ich priemerný podiel na jednotku výkonu klesá. Jedná sa napr. o nákup materiálu za nižšiu cenu v prípade ak by sme nakupovali materiál vo väčšom množstvo, alebo pravidelná údržba strojov.

Nadproporcionálne – ide o opak podproporcionálnych nákladov. Celkové náklady rastú rýchlejšie ako objem výroby, a preto objem nákladov na jednotku nepriamo úmerne stúpa. V podniku vznikajú pri nadčasovej práci, pri príplatkoch na prácu v popoludní alebo v noci. Môže sa zdať, že tieto náklady sú nežiaduce, a že podnik ma tendenciu sa od nich odkláňať. Faktom však je, že tieto náklady by mali byť akceptované, pretože dokážu zabezpečiť iné pozitívne vplyvy - jedná sa napríklad o zabezpečenie požadovaného množstva výrobkov trhu, tým pádom podnik nemusí stratiť zákazníkov a výrobná kapacita je tak lepšie využívaná (Král, 2010, s. 79; Synek et al., 2011, s. 90).

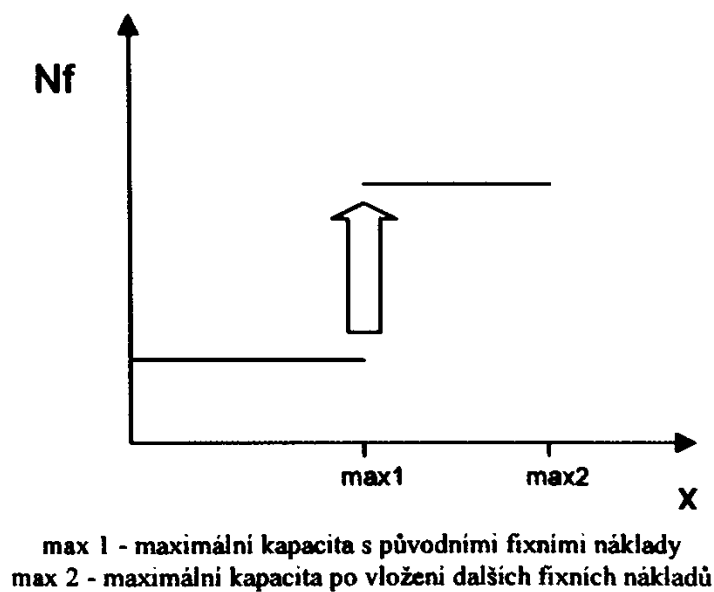


Obrázok 1 Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – priebeh celkových nákladov (Kráľ, 2010, s. 80)

V praxi je ťažké vytvoriť ich model vývoja podproporcionálnych a nadproporcionálnych variabilných nákladov, preto sa v pri manažérskych výpočtoch používa rozčlenenie nákladov len na fixné a proporcionálne (Kráľ, 2010, s. 79; Synek et al., 2011, s. 90).

1.1.4.2 Fixné náklady

Fixné náklady sa nemenia v určitom rozsahu výroby. Zaisťujú podmienky na priebeh podnikateľského procesu. Sú vynaložené jednorázovo a často je nutné tieto náklady vynaložiť ešte pred zahájením výroby (napr. nákup budovy, strojov). Tieto náklady musia byť zaplatené aj pri nulovom objeme výroby. Ako bolo už povedané, náklady sú nemenné v určitom rozsahu výroby, preto ich nazývame aj ako kapacitné. Existuje však prípad, kedy sa musia FN zmeniť v dôsledku väčšieho objemu výroby, a to vtedy, keď je požadovaná výroba väčšieho množstva výkonov než je stanovená kapacita doterajšieho výrobného zariadenia. Realizujú sa tak nové investície, ktoré zvyšujú fixne náklady. FN sa menia skokovo (Kráľ, 2010, s. 81).



Obrázok 2 Fixné náklady pri rôznych úrovniach výrobných kapacít (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 26)

Z hľadiska zreteľného poklesu využitia kapacity členíme FN do dvoch skupín:

Umrtné náklady: FN, ktoré sú zväčša vynaložené ešte pred začatím výrobného procesu, a ktoré tento proces zabezpečujú. Jedná sa prevažne o investičné rozhodnutia (napr. nákup strojov, budovy). Tieto náklady sú zobrazené vo forme odpisov fixných aktív. Ich nákladová náročnosť sa nedá obmedziť zásadným obmedzením jeho intenzity používania. Jediným spôsobom jeho zníženia nákladovej náročnosti je opačný krok investície, a to je predaj. V tomto type nákladov je veľký časový rozdiel medzi výdajom, ktorý je nutné vynaložiť pri získavaní príslušnej majetkovej zložky a ich prejavoch v časovo vyjadrených nákladoch.

Vyhnutelné náklady: súvisia so zaistením kapacitných podmienok pre podnikateľský proces, avšak nie sú bezprostredne spojené investičným rozhodnutím, ale s využitím kapacity. Tieto náklady sa dajú znížiť pri zreteľnom znížení kapacity. Do týchto nákladov zaradujeme napr. mzdy majstrov, náklady na kúrenie alebo osvetlenie hál. Oproti umrtným nákladom nemajú vyhnutelné náklady veľký časový nesúlad, medzi výdajom a vznik týchto nákladov.

Pri fixných nákladoch, či už sú to umrtné alebo vyhnutelné náklady, je dôležité sa starať o maximálne využitie výrobných kapacít, pretože tu platí, že ich výška sa v závislosti od objemu výroby nemení. Čím väčšiu časť kapacity bude podnik využívať, tým menší podiel fixných nákladov pripadne na jednotku výkonu. Platí tu tzv. degresia fixných nákladov.

Nesmieme však zabúdať, že nemennosť fixných nákladov v závislosti na objeme výkonov platí len do určitej výšky objemu, ktorá je ohraničená maximálnou kapacitou fixných aktív. Pri znižovaní podielu fixných nákladov na jednotku sa nám zvyšuje zisk pri stálych cenách. Kapacita budov, strojov a ostatných zdrojov potrebných na zabezpečenie podnikového procesu je obmedzená. Preto pri zvýšení objemu produkcie nad hodnotu tejto kapacity, je potrebné, aby podnik zabezpečil ďalšie fixné aktíva, ktoré zapríčinia nárast fixných nákladov. Pri zvyšovaní objemu výkonov v rámci kapacity nám vzniká, už spomínaná degressia fixných nákladov. V momente keď v podniku vzniknú väčšie fixné náklady, z dôsledku potreby navýšenia kapacity, sa pokles FN na jednotku stopne a dochádza ku skoku nákladov. Nie len v celkovej výške, ale aj v podiely nákladov pripadajúcich na jednotku výkonu (Kráľ, 2010, s. 81).

1.1.4.3 Úlohy CVP (cost-volume-profit)

Využitie členenia nákladov na náklady fixné a variabilné je sústreďované hlavne na rozhodovacie úlohy podniku na existujúcu kapacitu. Podstatná otázka v tomto rozhodovaní je, ako sa zmena objemu výkonu prejaví vo výške nákladov, výnosov a na zisku. Preto sa aj tieto rozhodovacie úlohy volajú CVP (cost – náklady, volume – objem, profit – zisk). Pomocou tohto členenia môžeme zistiť bod zvratu podniku.

Bod zvratu – objem predaných výkonov, pri ktorom dosiahnuté výnosy pokrývajú všetky náklady vynaložené na výrobu daných výkonov. Objem výkonov, ktorý prevyšuje bod zvratu nám prináša zisk. Ak ale objem výkonov je menší než bod zvratu, podnik dosahuje stratu.

Cena daného výrobku by mala byť zložená z variabilných (proporcionálnych nákladov) nákladov, z časti, ktorá uhrádza časť fixných nákladov a samozrejme nemala by chýbať ani časť zisku. Rozdiel medzi cenou a proporcionálnymi nákladmi predstavuje maržu.

Marža – krycí príspevok, príspevok na úhradu fixných nákladov a tvorbu zisku (Popesko, 2009, s. 42-43).

2 KALKULÁCIE PODNIKU

V najobecnejšom slova zmysle sa kalkuláciou rozumie zistenie alebo stanovenie nákladov, marže, zisku, ceny alebo inej hodnotovej veličiny na výrobok, prácu alebo službu, na činnosť alebo operáciu, ktorú je potrebné v súvislosti s ich uskutočňovaním previesť, na podnikovú investičnú akciu alebo na inak naturálne vyjadrenú jednotku výkonu (Kráľ, 2010, s. 124).

2.1 Alokácia nákladov

Oblasť zaoberajúca sa alokáciou nákladov rieši dve základné otázky a to:

Ako priradovať náklady predmetu kalkulácie?

Prečo sa priradujú náklady na kalkulačnú jednotku?

Na to aby podnik vyčíslil cenu určitého výrobku, musí najskôr alokovať príslušné náklady k danému výkonu, ktoré súvisia s jeho výrobou. V praxi nejde len o určovanie ceny, ale aj iné rozhodovacie úlohy, ktoré si vyžadujú spresnenie informácií o nákladovej náročnosti výkonov. Pri alokovaní nákladov sa vychádza z rôznych členení. Medzi tradičné členenia nákladov, slúžiace k alokovaniu, patrí predovšetkým členenie na priame a nepriame náklady.

Ďalšie členenia:

- podľa spôsobu stanovenia nákladového úkolu (priame a režijné)
- podľa ich závislosti na objeme výkonu (variabilné a fixné)
- podľa toho, či je ich výška ovplyvnená konkrétnym rozhodnutím o predmete kalkulácie (relevantné a irelevantné) (Kráľ, 2010, s. 127)

Priradenie priamych nákladov nie je pre podnik problematické. Presne sa dajú určiť napr. hodnoty materiálu prislúchajúce na výrobu danej kalkulačnej jednotky. S nepriamymi nákladmi to už také jednoduché nie je. V praxi existujú viaceré metódy, podľa ktorých sa nepriame náklady alokujú na vyrobenú jednotku výkonu. Najčastejšie používané metódy v praxi:

- a) **Kalkulácia delením** – prostá, s pomerovými (ekvivalentnými) číslami
- b) **Kalkulácia prirážková** – sumačná, diferencovaná

Spoločným znakom týchto dvoch metód je snaha priradiť náklady na základe najužšieho príčinného vzťahu medzi nákladmi a výkonmi.

Kalkulácia prostým delením: je používaná pri výrobe jedného druhu výkonov. Na druhej strane sa kalkulácia delením s pomerovými číslami používa pri výkonoch s rôznou nákladovou náročnosťou, podľa ktorej sú k výkonom priradené pomerové čísla na základe príčinného vzťahu k jednotke (Popesko, 2009, s. 62).

Kalkulácia prirážková: predstavuje prepočítavanie nákladov v závislosti na rozvrhovej základne, ktorá musí mať tiež príčinný vzťah medzi veličinami (Kráľ, 2010, s. 126-128).

2.1.1 Princípy alokácie

Pri alokácii nákladov je dôležité dodržiavať tri princípy, ktoré určujú ako priradovať náklady predmetu kalkulácie. Týmito princípmi sú:

- **princíp príčinnej súvislosti :** princíp vychádza z toho, že každý výkon by mal byť zaťažený len nákladmi, ktoré príčinne vyvolal.
- **princíp únosnosti nákladov:** využitie tohto princípu je spojené hlavne s obhajobou ceny. Princíp nevychádza z otázky, aké náklady objekt alokácie vyvolal, ale akú výšku nákladov dokáže uniesť v cene.
- **princíp priemerovania:** mal by sa využívať v prípadoch, kde nie je možné uplatniť predošlé dva princípy. Tento princíp sa zaoberá priemernými nákladmi pripadajúcimi na jednotku výkonu (Lukášová, 2012).

2.1.2 Alokačné fázy

Priradovanie nákladov ku kalkulačnej jednotke predstavuje proces, ktorý je rozčlenený na tri základné fázy. Priebeh týchto fáz sa snaží čo najviac priblížiť nákladovú náročnosť k danému výkonu.

- **prvá fáza alokácie:** predstavuje priradenie priamych nákladov kalkulačnej jednotke, ktorá príčinne vyvolala ich vznik. V prvej fáze sa stretávame s priradením priameho materiálu, priamych osobných nákladov na konkrétny finálny výrobok.
- **druhá fáza alokácie:** fáza sa snaží čo najpresnejšie vyjadriť vzťah medzi objektmi alokácie a objektom, ktorý vyvolal ich vznik. Dôležitým bodom tejto

druhej fáze alokácie je určenie vzťahu a súvislosti medzi finálnymi výkonmi, a ich nepriamymi nákladmi.

- **tretia fáza alokácie:** najpresnejšie vyjadrenie podielu nepriamych nákladov pripadajúcich na druh vyrábaného výkonu (Lukášová, 2012).

2.2 Rozvrhová základňa

Príčinná súvislosť týkajúca sa rozvrhových základní, by mala byť medzi rozvrhovanými nákladmi a objektom alokácie.

- **naturálne rozvrhové základne** – sadzba nepriamych nákladov v peňažných jednotkách na naturálnu jednotku základne.
- **peňažné rozvrhové základne** – prirážka nepriamych nákladov v % vo vzťahu k peňažnej zvolenej základne (Synek et al., 2011, s. 103)

Výhodou peňažných rozvrhových základní je jednoduché zisťovanie údajov potrebných na výpočet, no na druhej strane nie sú stále, pretože podliehajú častým zmenám a to predovšetkým zmenám cien materiálu. Toto riziko eliminujú naturálne rozvrhové základne, no v praxi sú náročné na zisťovanie (Popesko, 2009, s. 70-71).

Rozlišujeme dva typy rozvrhových základní:

- **sumačné:** ide o stanovenie jednej rozvrhovej základne pre rozvrhnutie všetkých nepriamych nákladov
- **diferencované:** ide o stanovenie rôznych rozvrhových základní pre jednotlivé druhy nepriamych nákladov, kde sa vychádza z analýzy vzťahu medzi nákladmi a faktormi, ktoré ich ovplyvňujú (Synek et al., 2011, s. 103)

2.3 Štruktúra nákladov v kalkuláciách

Štruktúra nákladov v kalkuláciách, podľa ktorej sa zisťuje nákladová náročnosť výkonu, je v každom podniku iná. Je zostavená podľa toho, aké náklady vyvoláva daný kalkulačný výkon. Podnik si tak stanoví tzv. kalkulačný vzorec, ktorý pri kalkulovaní nákladov používa.

2.3.1 Typový kalkulačný vzorec

1. Priamy materiál
2. Priame mzdy
3. Ostatné priame náklady
4. Výrobná (prevádzková) réžia

Vlastné náklady výroby

5. Správna réžia

Vlastné náklady výkonu

6. Odbytové náklady

Úplné vlastné náklady výkonu

7. Zisk

Cena výkonu (základná)

Typový kalkulačný vzorec sa používal v období centrálne plánovaného hospodárstva, kde sa z nákladovej úrovne zostavovali štátne riadené ceny. Nie je vhodný pre manažérske rozhodovanie, pretože je príliš statický a neberie do úvahy zmeny, ktoré môžu v podniku počas kalkulovania vzniknúť. Berie do úvahy len podklady pre spracovanie, o ktorých bolo pevne rozhodnuté. Aj keď vznikla rada iných modifikovaných kalkulačných vzorcov, typový kalkulačný vzorec sa používa v praxi aj dnes, z toho dôvodu, že informuje o priemernej výške nákladov pripadajúcich na kalkulačnú jednotku. Obmedzenie typového kalkulačného vzorca viedlo podniky k vytvoreniu kalkulačných vzorcov, ktoré pre manažérske rozhodovania mali väčší význam. Sú charakteristické inými vyjadreniami vzťahov nákladov k cene a aj variantne štruktúrovanými nákladmi k výkonu (Synek et al., 2011, s. 101).

2.4 Kalkulácia úplných nákladov

Kalkulácia úplných nákladov je charakteristická tým, že kalkuluje všetky náklady na jednotku.

Význam kalkulácie úplných nákladov:

- pri dlhodobých analýzach nákladovej náročnosti finálnych výkonov
- pri stanovení a obhajobe cien
- pre vyjadrenie viazanosti nákladov predávaných vnútro podnikových zásobách
- pre vyjadrenie dlhodobého prínosu predávaných výkonov k celkovému zisku
- pre verné zobrazenie zmeny stavu vnútro podnikových zásob

- pre rozsiahlu skupinu tzv. reprodukčných úloh (Král, 2010, s. 151-152)

Podľa Krála (2010, s. 154), kalkulácia úplných nákladov spočíva v priradení priamych a nepriamych nákladov, ktoré sú rozvrhnuté na kalkulačnú jednotku podľa rôznych vzťahov. Problém pri tejto kalkulácii spočíva v tom, že je potrebné poznať predpokladaný objem kalkulovaného množstva. V prípade ak sa zmení množstvo, nastávajú v kalkulácii odchýlky, ktoré vedú k nepresnosti. Hlavným kameňom úrazu sú práve nepriame resp. fixné náklady, ktoré sú rozrátané na základe množstva. V prípade ak je vyrábané množstvo väčšie ako predpokladané, pripadajú na kalkulačnú jednotku nižšie náklady. Ide o regresiu fixných nákladov. Menšie vyrábané množstvo na druhej strane spôsobí, že výška fixných nákladov sa na jednotku zvýši. Ale na tieto skutočnosti sa už neprihliada.

„Kalkulácia plných nákladov je tak svojou podstatou kalkuláciou, ktorá staticky vyjadruje priemernú výšku nákladov pripadajúcich na jednotku výkonu. Táto kalkulácia je však „pravdivá“ iba za predpokladu, že sa nezmení objem a sortiment výkonov, ktorý bol za základ prepočtu“ (Král, 2010, s. 154).

2.4.1 Prirážková (zákazková) metóda kalkulácie

Kalkulácia úplných nákladov používa v praxi rôzne kalkulačné techniky a metódy, pomocou ktorých rozpočítava náklady. Výber kalkulačnej metódy je závislý na viacerých faktoroch, na základe ktorých sa podnik rozhodne kalkulovať úplné náklady.

Pre praktickú časť tejto práce je smerodajná predovšetkým prirážková (zákazková) metóda.

Zákazková metóda kalkulácie sa bude týkať v praktickej časti aj Spoločnosti Kováč, s. r. o., pretože ich výroba je založená na zákazkách, ktoré sú od seba odlišné. Výroba je heterogénna, a preto si vyžadujú kalkulácie tohto podniku prihliadať aj na túto skutočnosť.

Priame náklady sú priradované kalkulačnej jednotke priamo a nepriame náklady pomocou rozvrhových základní, ktoré môžu byť naturálne alebo peňažne vyjadrené.

2.5 Kalkulácia neúplných nákladov

Kalkulácia neúplných nákladov bola vytvorená kvôli nedostatku kalkulácií úplných nákladov a zvýšením podielu fixných nákladov v podniku. Dnes predstavujú fixné náklady v podniku viac ako 50%. Pri alokovaní fixných nákladov pomocou rôznych rozvrhových základní, dochádza k nepresnosti a komplikovanosti ich priradenia. Preto kalkulácia úplných nákladov, sa snaží vyhýbať týmto chybám a to takým spôsobom, že fixné náklady

jednoducho nepriraduje. Pri kalkulačných jednotkách sleduje hodnotu variabilných nákladov (jednotkové náklady + variabilná časť réžie), a hodnotu nepriradených fixných nákladov. Fixné náklady sú vnímané ako nedeliteľný celok, ktorý súvisí s daným obdobím a je potrebné ho uhradiť z rozdielu medzi výnosmi z predaja a variabilnými nákladmi. Rozdiel medzi výnosmi a variabilnými nákladmi predstavuje príspevok na úhradu (Kráľ, 2010, s. 156-156; Popesko, 2009, s. 87).

Príspevok na úhradu – je to časť z ceny výrobku, ktorá slúži na uhradenie časti fixných nákladov a zisku.

Zisk - sa v tomto type kalkulácií chápe ako rozdiel sumy príspevku na úhradu a fixných nákladov. Zisk sa nezisťuje pre jednotlivé výrobky zvlášť, ale za celú činnosť podniku ako celku, ktoré sa vzťahuje k určitému obdobiu.

Hrubá rentabilita – pomer medzi príspevkom na úhradu a ceny výrobku (Marušin, 2006).

Kalkulácia neúplných nákladov sa používa pri operatívnych úlohách, kde dochádza k častým zmenám výrobnnej kapacity, a tak isto fixných nákladov. Kalkulácia neúplných nákladov dokáže analyzovať, ako je využitá výrobná kapacita, či je možné znížiť prechodne cenu, alebo naopak, či sa musíme rozhodnúť z dôvodu nedostačujúcej kapacity len pre určitý druh výrobkov. Pomocou tejto kalkulácie tak môžeme prísť k portfóliu, ktoré nám zabezpečí maximalizáciu zisku (Popesko, 2009, s. 91).

2.5.1 Nedostatky kalkulácie neúplných nákladov

Tak ako aj kalkulácia úplných nákladov, aj kalkulácie neúplných nákladov má svoje nedostatky, na ktoré je nutné prihliadať hlavne pri rozhodovacích procesoch. Medzi ne patria:

- využitie len pre krátkodobé rozhodnutia, čo môže viesť k rozporu so stratégiou podniku
- nerieši rozdelenie fixných nákladov
- neadekvátne syntetizuje variabilné náklady, bez ohľadu na rôzny príčinný vzťah k výkonom (Kráľ, 2010, s. 164)

2.5.2 Štruktúra kalkulácie neúplných nákladov

Štruktúra kalkulácie neúplných nákladov pozostáva z celkových výnosov, od ktorých sú odčítané variabilné náklady. Výsledkom tohto rozdielu predstavuje príspevok na úhradu, od ktorého sa následne odčítajú fixné náklady. Konkrétne v tejto štruktúre predstavujú fix-

né náklady, náklady za celú organizačnú jednotku. Ide o tzv. jednostupňovú metódu . Ak je aplikovaná snaha o bližšie rozčlenenie fixných nákladov, ide o viacstupňovú metódu (Popesko, 2009, s. 93).

2.6 Metóda ABC (Activity Based Costing)

Zmeny v podnikateľských procesoch, ktoré postupom času vznikali, si vyžadovali nové metódy riadenia nákladov. Medzi tieto zmeny patria napr. nárast štruktúry prevádzaných výkonov, často v nepriamej úmere s objemom produkcie; nárast rozsahu rôznych modifikácií ponúkaných výkonov; značný nárast požiadaviek na kvalitu výrobkov, čo sa odzrkadľuje aj na nákladoch spojených s reklamáciou; čoraz väčší záujem o individualizované výkony v rámci jedného sortimentu zo strany zákazníka. Tieto všetky zmeny vedú k zmene štruktúry nákladov. Podstatne sa znížil podiel jedincových nákladov na jednotku k nákladom fixným. Zvýšenie podielu fixných nákladov tak vyvoláva potrebu spresniť spôsob ich priradovania. Najväčší nárast vznikol v režijných nákladoch súvisiacich s oblasťami inovačných, obslužných, informačných, plánovacích, kontrolných a strategicky orientovaných aktivít. Ak by podnik použil tradičné postupy rozrátavania, bolo by ťažké zistiť funkčný vzťah a závislosť medzi nimi, a mohlo by viesť k chybným rozhodnutiam. Tieto náklady predstavujú variabilnú časť réžie, ktorá je vo vzťahu ku konkrétnej aktivite. S týmto faktom metóda ABC počíta, preto ide o presnejšie zobrazenie nákladovej náročnosti výkonu. Náklady režijné sa v tradičných metódach zaraďovali zväčša do fixných nákladov, no zmeny v podnikateľských procesoch viedli k tomu, že dost' značná časť režijných nákladov je variabilná, a to v závislosti na nákladovej vzťahovej veličine (Cost-Driver), ktorá má priamy alebo nepriamy vzťah k aktívnemu využitiu kapacity (Král, 2010, s. 171-173).

Metóda ABC sa snaží eliminovať nedostatky, ktoré vznikajú pri použití tradičných postupov kalkulácií. Používa pri priradovaní nákladov objektom, meranie skutočných fyzických výkonov v jednotlivých prevádzaných činnostiach a aktivitách. Podnik sleduje jednotlivé aktivity, ktoré sú v podniku vykonávané a priraduje k nim náklady, ktoré s nimi súvisia. Časť režijných nákladov tak nie je prerozdeľovaná na základe režijných základní, ale na základe aktivít, ktoré podnik vykonáva pri tvorbe výkonu (Popesko, 2012).

2.6.1 Spôsob aplikácie ABC

Aplikácia ABC kalkulácie je sprevádzaná štyrmi základnými krokmi, ktoré predstavujú:

Prvý krok: definujú sa aktivity, ktoré predstavujú homogénny súbor úkonov, vedúce k určitému cieľu.

Druhý krok: predstavuje priradenie nepriamych nákladov k definovaným aktivitám. V tomto procese sa využívajú matice nákladov aktivít (Activity-Cost Matrix), ktorá zobrazuje vzťahy medzi nákladmi v druhovom členení a definovanými aktivitami.

Tretí krok: je výpočet jednotkových nákladov aktivít pomocou vzťahovej veličiny aktivít (Cost driver), ktorá predstavuje meradlo, ktorým sa dá výkon danej aktivity merať.

Štvrtý krok: predstavuje už konečnú kalkuláciu nákladov na jednotku, ktorá vzniká na základe priradenia aktivít k jednotke a následného sčítania nákladov, ktoré k nej prislúchajú (Popesko, 2012).

2.6.2 Vzťahové veličiny

Náklady, ktoré sú priradené jednotlivým aktivitám, je v ďalšej fáze tvorby ABC kalkulácie nutné priradiť jednotlivým nákladovým objektom, teda jednotlivým výrobkom, či službám. Pre tieto účely je potrebné výkon aktivity nejakým spôsobom merať a pomocou týchto meradiel vyjadriť vzťah nákladov aktivít k nákladovému objektu. Vzťahové veličiny predstavujú vlastne určité príčinné faktory, ktoré spôsobujú zmenu výšky nákladov aktivity (Popesko, 2009, s. 109.)

- **transakčné veličiny:** kvantifikovanie počtu výkonov danej aktivity. Jedná sa napr. o počet objednávok.
- **časové veličiny:** množstvo času, počas ktorého sa daná aktivita vykonávala. Používa sa v prípadoch, kde je rozdielne trvanie aktivity pri rôznych výkonoch.
- **silové veličiny:** umožňujú priame meranie spotreby zdrojov určitou aktivitou, vo vzťahu k objektu (Popesko, 2009, s. 109-110).

2.6.3 Oblasti použitia ABC

ABC systém nemusí pokrývať vždy celý podnik. V závislosti s tým ide o selektívne manažérske účtovníctvo. Typické oblasti pre dosadenie ABC systému do podniku predstavujú oblasti, v ktorých vznikajú náklady, ktoré majú veľký význam pre podnik a tvoria značnú časť vynaložených zdrojov. Ďalšou oblasťou nákladov používania metódy ABC sú oblasti,

kde boli používané tradičné nákladové systémy, ktoré nezabezpečovali dôležité a presné informácie a oblasti, kde vznik nákladov vyvolala rôzna produkcia.

Pre použitie tejto metódy je dôležité poznať aktivity v podniku, náklady na aktivitu a výstupné množstvo výkonov danej aktivity. Na základe týchto informácií sa dá vypočítať tzv. sadzba nákladov aktivity, prislúchajúca danému výkonu (Nadig et al., 2000, s. 31).

$$\text{Sadzba} = \frac{\text{Náklady aktivity}}{\text{Množstvo výkonov}} = \text{Náklady na výkon}$$

Kalkulačný vzorec pre ABC systém podľa NADIGA (2000, s. 31) je zložený zo sumy jednotkových nákladov a nákladov na aktivity.

Jednotkové náklady na materiál
 + Jednotkové náklady na mzdy
 + Náklady na aktivitu 1
 + Náklady na aktivitu 2

Výrobné náklady produkcie

+/- zmena stavu hotových výrobkov

Výrobné náklady predanej produkcie

+ Náklady na aktivitu 3
 + Náklady na aktivitu 4

Vlastné náklady predanej produkcie

V praxi by sa mali na použitie systému ABC sústrediť hlavne podniky, v ktorých prevláda komplikovanosť procesov. Podniky s pomerne jednoduchým operačným systémom, nemusia pociťovať nejaký benefit pri použití metódy ABC. Pretože účelom tejto metódy je, spresniť kalkulovanie nákladov v zložitejších odvetviach. Podnikom s jednoduchým systémom podnikateľskej činnosti postačí aj tradičné alokovanie nepriamych nákladov na jednotku. Metóda ABC sa od tradičnej metódy líši tým, že sa zaoberá nákladmi aj mimo výroby, čo spôsobuje rozširujúce alokácie v hodnotovom reťazci. Výsledok je preto viacej komplexnejší (Horngren et. al., 2005).

2.6.4 Dôvody použitia ABC

Podniky vzhľadom na väčší konkurenčný tlak majú potrebu mať presnejšie informácie o nákladovej náročnosti svojich výrobkov. Potrebujú informácie ohľadom ziskovosti, aby tak mohli zhotoviť optimálny produktový mix a zabezpečiť ziskové marže k novým produktom. To predstavuje jeden z dôvodov, prečo podniky používajú metódu ABC. Ďalším dôvodom je fakt, že sa podniky čoraz viac stretávajú s väčšou diverzitou produktov, služieb a taktiež zákazníkov. Netreba zabúdať na zvyšujúci sa podiel nepriamych nákladov, ktorý je spôsobený novými výrobnými technológiami a vyžaduje si presnejšiu alokáciu nákladov. Vzniknuté dopytové straty v dôsledku zlých ocenení výrobkov, ale i zredukované náklady počítačovými technológiami na aplikovanie tejto náročnej metódy tiež vyvolali potrebu využitia metódy ABC (Horngren et. al., 2005).

3 CENOVÁ STRATÉGIA

Nie len určenie nákladovej náročnosti na jednotku stanovuje cenu. Pri tvorbe ceny sa prihliada aj na cenovú stratégiu. Cenová stratégia predstavuje opatrenia, postupy a pravidlá zásahov, ktoré sa týkajú tvorby cien, ktorou sa podnik snaží o dosiahnutie dlhodobých strategických cieľov podniku. Cenová stratégia predstavuje rôzne postupy, ktoré podnik využíva pri rôznych situáciách cenového rozhodovania. Podnik pomocou cenovej stratégie rieši, kedy je vhodné cenu znížiť, kedy naopak zvýšiť, a ako je potrebné meniť cenu pri rôznych ekonomických zmenách.

3.1 Hlavné smery cenovej stratégie

1) Ziskovo orientovaná cenová stratégia

- a) **Maximálneho zisku:** ceny sú vysoké, ktorým musí zodpovedať novosť a kvalita výrobku. Podniky dlhodobo orientované na maximalizáciu zisku disponujú zväčša špičkovou technológiou.
- b) **Aspoň minimálneho zisku:** zabezpečenie stability a primeranej prosperity. Tento cieľ je typický hlavne pre rodinné podniky.
- c) **Úlohou je prežiť:** podniky sa niekedy uspokojujú aj s cenami na úrovni úplných vlastných nákladov, niekedy aj pod touto úrovňou. Ide o situácie, kedy podnik potrebuje napr. čo najrýchlejšie získať peňažné prostriedky.

2) Odbytovo orientovaná cenová stratégia: využívanie cien na manévrovanie, vzhľadom na presadenie:

- a) **Vyššieho podielu na trhu:** podnik stanovuje nízke ceny (penetračné ceny), ktorými sa chce presadiť na trhu a získať si čo najviac zákazníkov. Podnik sa nebojí nízkych cien aj za cenu straty, pretože očakáva, že si vybojuje vyšší podiel na trhu. Tento spôsob stratégie má aj svoje hranice ako napr. protimonopolné zákony a reakcie silnejších konkurentov.
- b) **Udržanie, prípadne mierne zlepšenie situácie na trhu:** podnik sleduje konkurenčné ceny a snaží sa zlepšovať predovšetkým v oblasti kvality a technológií.

3) Status-quo orientovaná cenová stratégia: podnik nemá snahu zvýšiť výrazne podiel na trhu, ale starostlivo sleduje konkurenciu a jej ceny, ktorým sa prispôsobuje. Ide o stratégiu „nerozkývaného cenového člnu“ (Rajňak et al.,2007, s. 109-110).

Podnik v rámci svojej cenovej stratégie rieši, akú politiku cien bude presadzovať. Ma na výber z dvoch možností, a to:

Politika stabilnej ceny: predstavuje politiku, v ktorej podnik ponúka rôznym zákazníkom rovnaké ceny a podmienky tých istých výrobkov.

Politika flexibilnej ceny: znamená určenie rozdielnej ceny rovnakého výrobku rôznym zákazníkom. Pri tejto politike flexibilnej ceny sa vychádza s vopred určeného rozpätia, v ktorom sa cena môže pohybovať. Výhodou tejto ceny je, že môže vzniknúť upevnenie vzťahu so zákazníkom. Nevýhodou je nedôvera zákazníkov, hlavne tých, ktorý zaplatia viac (Rajňák et al., 2007, s. 113).

3.2 Faktory ovplyvňujúce ceny

Nielen náklady ale aj rôzne faktory vplývajúce na podnik ovplyvňujú výšku ceny, a podnik ich musí brať do úvahy.

Patria medzi ne:

- základné ciele podniku
- ceny porovnateľných výrobkov
- úroveň dopytu
- náklady
- konkurencia
- flexibilita cien
- obchodno-distribučné riešenie
- geografické a špecifické podmienky umiestnenia výrobku
- cenové zľavy a rabaty
- cenová legislatíva (Rajňák et al., 2007, s. 197)

4 ZHRNUTIE TEORETICKEJ ČASTI

Na základe rozboru literárnych prameňov, som zhrnula poznatky týkajúce sa nákladov z oblasti manažérskeho účtovníctva.

Informácie z manažérskeho účtovníctva pomáhajú pri analýze výkonnosti firmy a sú dôležitým prvkom pri rozhodovacích procesoch, od ktorých závisí budúcnosť firmy. Oblasť manažérskeho účtovníctva ponúka veľa rôznych členení nákladov. V praxi sa stretávame s druhovým, účelovým, kalkulačným členením a členením podľa potrieb rozhodovania. Jednotlivé druhy členení sa aplikujú v závislosti od problematiky, ktorú daný podnik chce riešiť. Hlavným predmetom skúmania manažérskeho účtovníctva sú náklady, ktoré sa snaží podnik pomocou riadenia znižovať, analyzovať a mať o nich čo najpresnejšie informácie.

Informácie o nákladoch sú predovšetkým užitočné pri zostavovaní ceny výrobkov. Čím presnejšie informácie o nákladovej náročnosti výrobku podnik má, tým presnejšie môže stanoviť podnik cenu výrobku, ktorá mu má pokryť vynaložené náklady na jednotku produkcie a zabezpečiť požadovaný zisk. Zisťovanie nákladovej náročnosti výrobkov nie je v praxi jednoduché vzhľadom na zvyšujúci sa podiel nepriamych nákladov v súčasnosti. Táto skutočnosť podnietila existenciu rôznych metód, ktoré pomáhajú alokovať nepriame náklady na kalkulačnú jednotku. V súčasnosti najpresnejšiu metódu alokácie nákladov predstavuje metóda ABC (Activity Based Costing), ktorá vychádza z alokovania variabilnej časti réžie pomocou vzťahovej veličiny prislúchajúcej k určitej aktivite.

V rámci kalkulovania nákladov rozlišujeme dva spôsoby kalkulovania a to: kalkulácia úplných nákladov a kalkulácia neúplných nákladov. KUN predstavuje kalkulovanie všetkých nákladov na kalkulačnú jednotku. Na druhej strane KNN sa snaží odstrániť nedostatky nepresnej alokácie fixnej časti nákladov u KUN, a preto pri svojej kalkulácii necháva fixnú časť nákladov nerozdelenú. Pri tomto spôsobe kalkulovania ide o zistenie príspevku na úhradu, vypočítaného z rozdielu ceny výrobku a variabilných nákladov, ktorý by mal pokryť časť fixných nákladov a zvyšok by mal predstavovať zisk.

Stanovenie ceny výrobkov sa neodvíja len od výšky nákladov, vynaložených na ich vytvorenie. Do tvorby ceny zasahuje aj cenová stratégia, ktorú daný podnik pri daných podmienkach preferuje. Do úvahy sa v tomto smere berie postavenie na trhu daného podniku, vzťah k zákazníkom, konkurencia a mnoho ďalších faktorov ovplyvňujúcich ceny.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA PODNIKU

Spoločnosť Kováč, s. r. o. je podnik so sídlom na Slovensku, konkrétne v meste Dubnica nad Váhom. Tento podnik sa zaoberá tabuľovým sklom (izolačné sklá, úžitkové sklo a zrkadlá), s ktorým má už dlhodobé skúsenosti. Ide o rodinný podnik, ktorý vznikol v roku 1991 a vďaka svojej úspešnosti a udržateľnosti na trhu sa venuje podnikateľskej činnosti dodnes. Pôsobisko nemá len na domácom trhu, ale uplatňuje sa aj za hranicami, a to predovšetkým v Česku a v Nemecku.

5.1 História podniku

Na začiatku existencie fungoval podnik len ako malé sklenárstvo, kde ešte ako vedľajšia činnosť bolo rámovanie obrazov. Podnik sa ale postupne začal prepracovávať a rozvíjať. V roku 1994 majitelia rozšírili výrobu, ktorá si vyžadovala aj prenájom výrobných hál a nové stroje. Spustila sa výroba izolačných skiel (prioritné odvetvie), ktorá bola vybavená pokrokovou zahraničnou technológiou. Spustenie výroby izolačných skiel bola reakcia na rozvíjajúci sa trh okien, ktoré mali novú a modernú konštrukciu. Neskôr bola kapacita hál nepostačujúca, a preto prišla na rad v roku 2002 nová prevádzka výrobnéj haly, spojená s administratívnou budovou v Dubnici nad Váhom. Výrobná hala bola vybavená nielen modernou technológiou na výrobu izolačných skiel, ale aj technológiou na opracovanie skla.

V roku 2006 nastalo ďalšie rozšírenie podniku o dve výrobné haly, ktorými sa spoločnosť prispôbila trhu a modernizácií technológií v tomto odvetví. Bolo potrebné pre zachovanie konkurencieschopnosti nakúpiť nové stroje a prispôbiť sa novým metódam opracovania skla. Kúpou nových strojov, zariadení a pecí s najmodernejšou technológiou sa podnik zaradil medzi špičkové slovenské firmy, zaoberajúcimi sa opracovaním skla. Technológie, ktoré sú nasadené do výroby pochádzajú zo zahraničia, kde sú vyhotovené od dodávateľov, ktorí sú špičkový vo svojom obore.

Spoločnosť má dve prevádzky, kde vykonáva svoju podnikateľskú činnosť. Jedna je už v spomínanom meste, v Dubnici nad Váhom, ktorá slúži ako predajňa dekoračných predmetov, zrkadiel a zaoberá sa výrobou sklenárskych výrobkov. Druhá prevádzka má sídlo v obci Pruské, neďaleko Dubnice nad Váhom, ktorej činnosť je zameraná na rámovanie a tiež predaj dekoračných predmetov a zrkadiel.

Zo stručného popisu histórie spoločnosti môžeme vidieť, že ide o dynamicky sa rozvíjajúcu firmu, ktorá sa neustále snaží prispôbovať sa potrebám trhu a taktiež novým technológiám, ktoré stále napredujú a umožňujú kvalitnejšie spracovávať výrobky (zdroj: interné materiály podniku).

5.2 Výrobný program

Spoločnosť Kováč, s. r. o. zabezpečuje výrobu pre svojich klientov v troch prevádzkach:

- služby pre verejnosť – sklenárske práce
- výroba izolačných skiel
- opracovanie plochého skla a zrkadla

Pomocou výrobného programu podnik zabezpečuje výrobu skla potlačeného sieťotlačou, použiteľného do izolačných skiel, nábytku, do interiérov, výrobu kaleného, ohýbaného a vrstveného skla a taktiež výrobu v segmente úžitkového a umeleckého skla – výroba rôznych druhov úžitkových, reklamných a umeleckých výrobkov zo skla.

Výrobný program pozostáva z rôznych činností, ktoré sú potrebné na spracovanie a vyhotovenie požadovaného výrobku podľa želania zákazníka. Výrobný program má teda niekoľko stanovišť, kde nie všetky sú potrebné pri výrobe výrobku. Výroba je rôznorodá a preto záleží od konkrétneho výrobku, ktorými činnosťami prejde, a ktorými nie.

Medzi výrobné činnosti patria: sieťotlač, pieskovanie, díptech, kalenie, laminovanie, vŕtanie, fazetovanie a brúsenie.

Výrobné činnosti vo výrobe nie sú špeciálne rozvrhnuté podľa postupu výroby, vzhľadom na to, že vznikajú rôzne kombinácie použitia jednotlivých činností v závislosti od výrobku, ktorý si zakaždým vyžaduje iný postup výroby.

Druhy skla vyrábaných v spoločnosti Kováč, s. r. o.:

- | | |
|-------------------------------------|----------------------------------|
| - izolačné dvojsklá a trojsklá | - bodové štrukturálne zasklenie |
| - vrstvené – lepené sklá | - sklá tepelne spevnené |
| - ohýbané sklá | - sklá nepriehľadné |
| - postriebrené sklá | - sklá smaltované |
| - sklá pre rámovanie | - vzorované sklá |
| - sklá s potlačou | - štrukturálne zasklenie |
| - vzorované sklá s drôtenou vložkou | - hygiena – antibakteriálne sklo |

- protipožiarne sklá
- extra číre sklá
- protišmykové sklá
- interiérové sklá

Pre lepší komfort zákazníka, poskytuje spoločnosť aj služby súvisiace so sklom ako napríklad realizáciu montáže výplní stavebných otvorov, montáž presklených interiérov a dovoz skla priamo k zákazníkovi (zdroj: interné materiály podniku).

5.3 Ciele podniku

Hlavným cieľom spoločností je zväčša udržanie sa na trhu a dosahovanie zisku. Táto spoločnosť nie je výnimkou, a preto sa snaží obstáť na trhu v boji s konkurenciou. Preto je kladený dôraz na zabezpečenie strojového parku najmodernejšou a samozrejme najkvalitnejšou technológiou, ktorá dokáže zaručiť budúcnosť spoločnosti a spokojnosť zákazníkov, od ktorej sa úspech spoločnosti odvíja. Cieľom nie je len udržanie sa na domácich trhoch, ale aj na zahraničných trhoch. To je závislé od kvalitnej produkcie, spokojnosti zákazníkov, neustáleho rozširovania a obnovovania výrobného programu, ale aj prispôbenia sa potrebám zákazníkom. Pre tieto ciele sleduje spoločnosť aktuálne trendy vo vývoji a výrobe skla a spolupracuje so svetovými a európskymi výrobcami a dodávateľmi plochého skla a zrkadla.

5.4 Základné informácie podniku

Základné imanie: 447 620 €

Právna forma: Spoločnosť s ručením obmedzeným

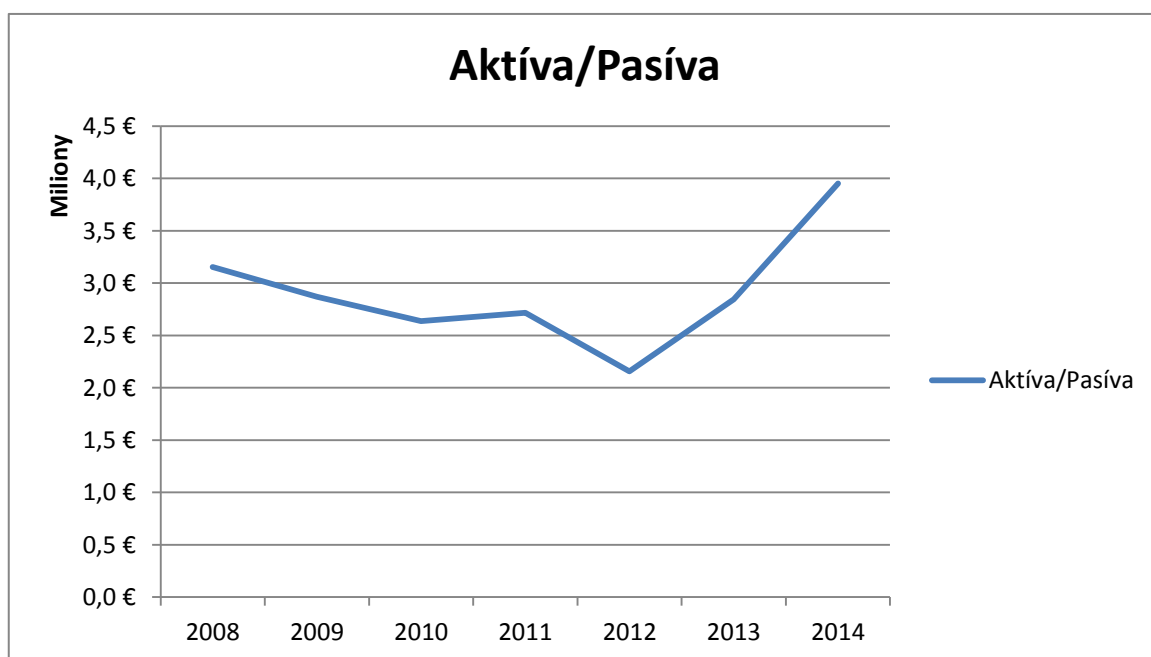
Predmet činnosti:

- Tvarovanie a spracovanie plochého skla
- Sklenárske práce a rámovanie obrazov
- Sprostredkovanie obchodu
- Maloobchod v rozsahu voľných živností
- Veľkoobchod v rozsahu voľných živností
- Kovoobrábanie
- Zámočníctvo
- Skladovanie
- Baliace činnosti (zdroj: interné materiály podniku)

5.4.1 Vývoj aktív a pasív

Rok	Aktíva/Pasíva
2008	3 152 418 €
2009	2 870 764 €
2010	2 635 594 €
2011	2 716 331 €
2012	2 158 346 €
2013	2 843 632 €
2014	3 950 000 €

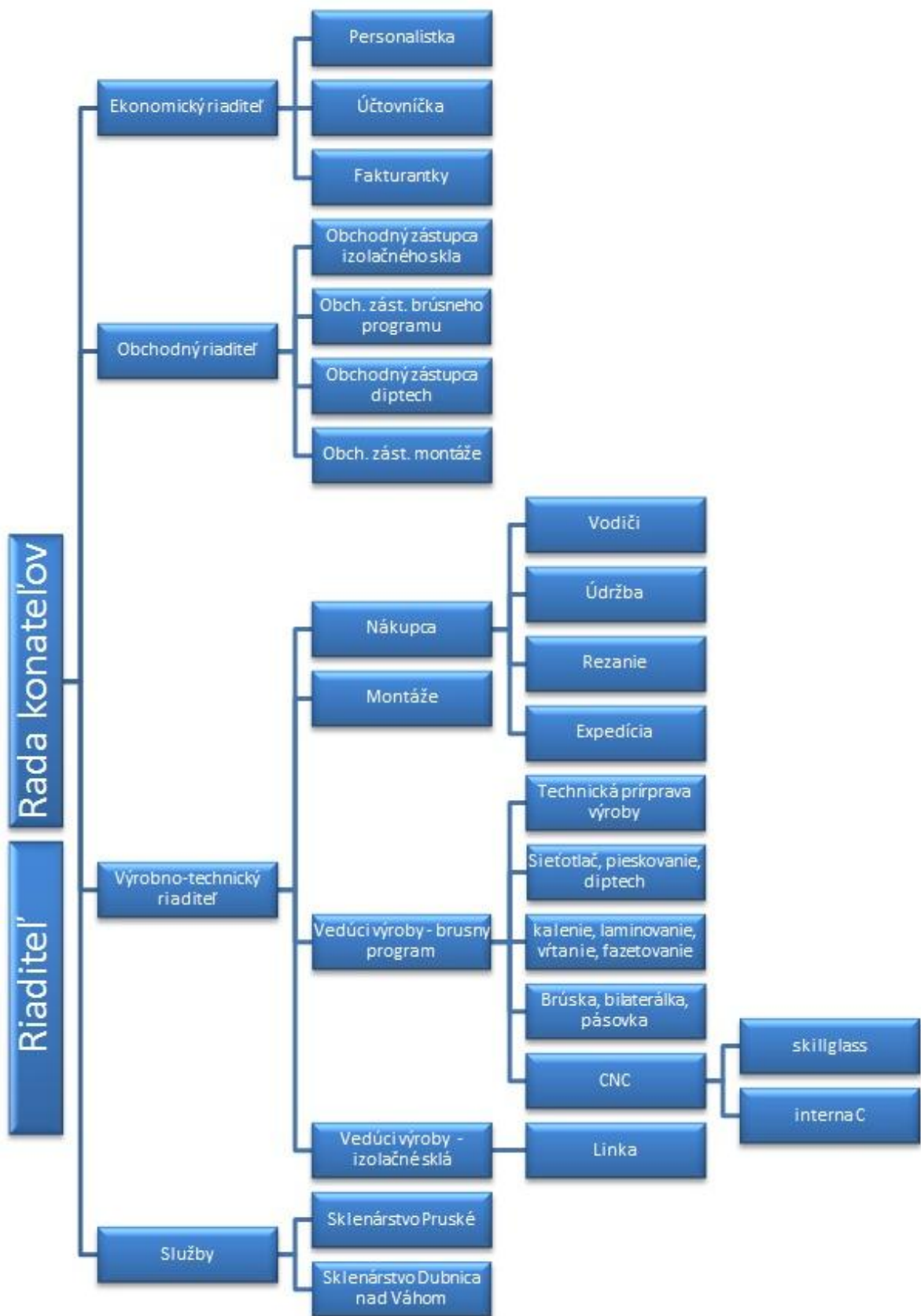
Tabuľka 1 Vývoj aktív a pasív od roku 2008 do 2014 (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)



Obrázok 3 Vývoj aktív a pasív od roku 2008 do 2014 (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

5.5 Organizačná štruktúra spoločnosti

Organizačná štruktúra Spoločnosti Kováč, s. r. o. má líniovo – štábnu podobu. Je založená na útvaroch, ktoré sú samostatné, a kde sa rozhoduje na základe líniového vedúceho pracovníka, ktorý je priradený k organizačnej jednotke, za ktorú je zodpovedný. Pomocou kompetencií, ktoré sú mu priradené, riadi svojich podriadených pracovníkov.



Obrázok 4 Organizačná štruktúra podniku (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

6 ANALÝZA NÁKLADOV PODNIKU

Spoločnosť Kováč, s. r. o. sa v rámci svojej činnosti stretáva s rôznymi druhmi nákladov. Náklady je veľmi dôležité sledovať, pretože je nevyhnutné sa snažiť o ich znižovanie vzhľadom na docielenie konkurencieschopnosti na trhu. Keďže ich pozorovanie v praxi je dôležité, a kladie sa naň veľký dôraz, hlavne v oblasti manažérskeho účtovníctva, existuje mnoho členení nákladov, ktoré umožňujú rôzne pohľady na náklady.

6.1 Druhové členenie nákladov

Druhové členenie nákladov je východiskom pre zostavenie výkazu zisku a strát. V tomto členení môžeme vidieť, s akými nákladmi sa Spoločnosť Kováč, s. r. o. stretáva v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Pri druhovom členení som vychádzala z finančného účtovníctva, konkrétne z hlavnej knihy v období 2013 – 2014.

Materiál: sklo; materiál k výrobe okrem skla; rezné a fazetové, brúsne kotúče; vrtáky; piesok; podložky; chémie; materiál na balenie; materiál na expedíciu; rezací materiál; technické plyny; argón; kancelárske potreby; tlačivá; odborná literatúra; PC príslušenstvo; čistiace prostriedky; hygienické a ochranné prostriedky; pracovné oblečenie; obuv; materiál na autoprevádzku; pohonné hmoty; materiál na laminovanie; propagačný, reklamný materiál; materiál na montáže; ostatný materiál; materiál spotrebovaný v kuchynke.

Energie: elektrická energia; plyn; vodné-stočné;

Služby: opravy a udržiavanie – budova; služby výrobného povahy a kooperácia; telefón; internet; poštovné; náklady na BoZP; školenia; inšpekcie; revízie; ochrana objektu; vývoz a likvidácia odpadu; poradenstvo; audit; colný znalci; reklama; inzercia; výstavy; logo; prepravné služby; služby spojené s prevádzkou vozidiel; elektronické mýto; diaľničné známky; opravy a udržiavanie vozidla; údržba softwaru, PC; opravy stroja; prenájom, cestovné, náklady na reprezentáciu.

Osobné náklady: mzdové náklady; zákonné sociálne poistenie; zákonné sociálne náklady – stravné lístky; zákonné sociálne náklady – tvorba SF; náhrada príjmu pri práceneschopnosti; odstupné; odchodné;

Dane a poplatky: ostatné dane a poplatky, zmluvné pokuty, penále a úroky z omeškania, notárske poplatky, kolky, správne poplatky, súdne poplatky, daň z nehnuteľností

Odpisy majetku: odpisy DHM a DNM

Zmena stavu rezerv a opravných položiek: opravné položky k pohľadávkam

Ostatné prevádzkové náklady: poistenie majetku, odpis pohľadávky, ostatné náklady

Nákladové úroky: úroky z leasingu, úroky z kontokorentu, úroky z úveru, úroky z investičného úveru, debetné úroky, úrok z omeškania

Ostatné finančné náklady: kurzové straty, bankové poplatky, poplatky z terminálu, poplatky za zriadenie účtu.

Pomocou druhového členenie Spoločnosť Kováč, s. r. o. zaisťuje stabilitu a rovnováhu medzi potrebou materiálu, ktorý spoločnosť potrebuje a jeho zabezpečenie cez vonkajších dodávateľov. Ide o odpoveď na otázky, kedy, od koho a v akom množstve je potrebné zabezpečiť materiál a energie potrebné na fungovanie podnikateľskej činnosti.

6.2 Účelové členenie nákladov

Účelové členenie nákladov v Spoločnosti Kovač, s. r. o. je rozdelené nasledovným spôsobom:

Technologické náklady: sklo, materiál k výrobe okrem skla, rezné, fazetové a brúsne kotúče, vrtáky, piesok, podložky, chémie, materiál na rezanie, technické plyny, argón, materiál na laminovanie, materiál na montáže, elektrická energia, plyn, vodné – stočné (spotrebované vo výrobe), služby výrobnéj povahy a kooperácia, mzdové náklady, zákonné sociálne poistenie, odpisy strojov.

Náklady na správu: kancelárske pomôcky/tlačivá, odborná literatúra, PC príslušenstvo, čistiace prostriedky, hygienické prostriedky, ochranné pomôcky, pracovné oblečenie, obuv, materiál na autoprevádzku, pohonné hmoty, spotreba materiálu v kuchynke, elektrická energia, plyn a vodné stočné (nespotrebované vo výrobe), opravy a udržiavanie – budova, telefón, internet, poštovné, revízia, ochrana objektu, vývoz a likvidácia odpadu, poradenstvo, audit, BoZP, školenia, colný znalci, reklama, inzercia, služby spojené s prevádzkou vozidiel, elektronické mýto, diaľničné známky, opravy a udržiavanie vozidla, údržba softwaru, PC, opravy stroja, prenájom, správne poplatky, odpisy budov.

Odbytové náklady: materiál na balenie, materiál na expedíciu, propagačný reklamný materiál, výstavy, logo, prepravné služby.

6.3 Analýza nákladov Spoločnosti Kováč, s. r. o. na základe kalkulačného vzorca

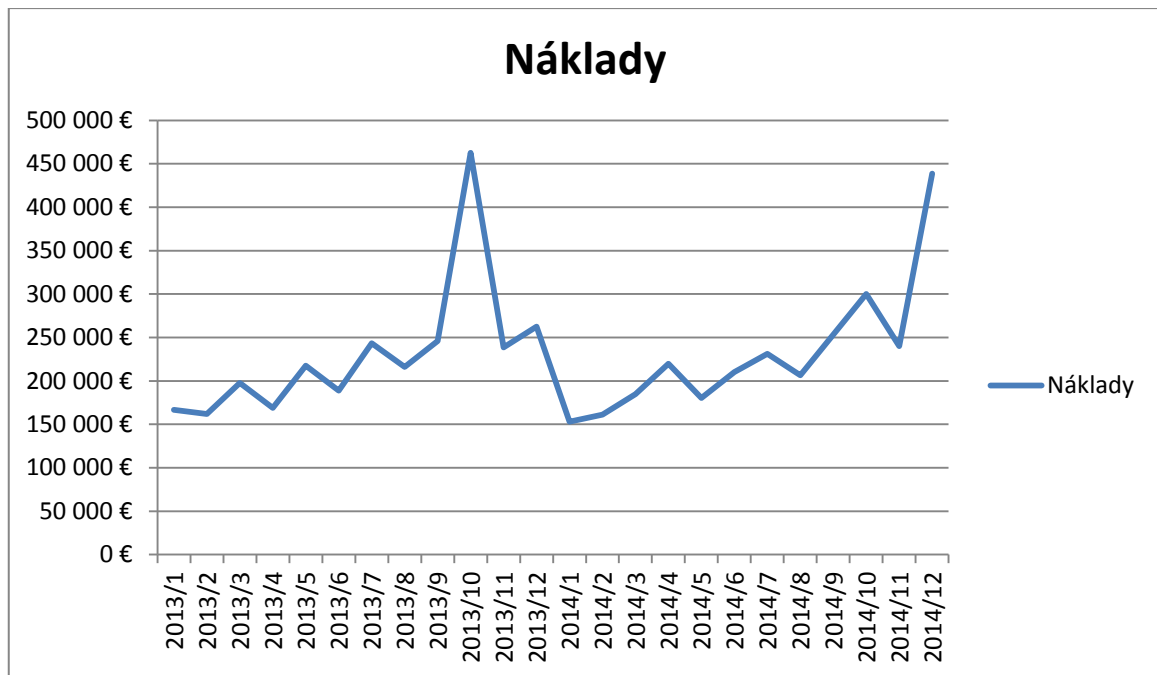
Priame náklady	Materiál	Sklo	157524,73
		Materiál bez skla	55085,27
		Balenie	912,47
		Laminovanie	331,80
	Osobné náklady	Mzdy	36255,80
		Sociálne poistenie	20269,07
	Priame nákl. spolu:		270379,14
Réžie	Výrobná réžia	Údržba strojov	28275,55
		Energia	7214,67
		Vodné, stočné	391,87
		Ostatné	1502,15
		Odpisy strojov	23433,27
	VR spolu:		60817,51
	Správna réžia	Odpisy budov	7201,41
		Energia	223,13
		Vodné, stočné	12,12
		Ostatné	61163,97
	SR spolu:		68600,63
	OR spolu:		10708,20

Tabuľka 2 Výška nákladov podniku v mesiaci december 2014 rozdelená podľa položiek všeobecného kalkulačného vzorca (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Z údajov z hlavnej knihy finančného účtovníctva, sú jednotlivé nákladové položky rozdelené na náklady priame a náklady režijné. Pomocou analytických účtov, sa dá rozlíšiť, aký

účel majú dané náklady. Napríklad analytické členenie odpisov vo finančnom účtovníctve je členené na odpisy budov a strojov, na základe čoho môžeme rozdeliť odpisy podľa účelu na odpisy patriace do výrobnjej réžie (odpisy strojov) a do správnej réžie (odpisy budov). Toto členenie pomôže pri presnejšej alokácii nákladov na konkrétnu kalkulačnú jednotku.

6.4 Vývoj nákladov podniku



Obrázok 5 Vývoj nákladov podniku za posledné dva roky (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Trend vývoja nákladov počas dvoch rokov v jednotlivých mesiacoch je až na niektoré výnimky mierne sa zvyšujúci. Náklady sa výrazne nemenia. Mierne zvyšujúci sa trend nákladov je spôsobený zvyšujúcim sa počtom zákaziek, ktoré je firma schopná vyrábať aj vďaka zakupovaniu novej technológie. Mesačne sa tak nákladom pripíše o niečo viac nákladov na spotrebu energie, materiálu, ale aj odpisov z novo zakúpených strojov. Samozrejme na druhej strane ide aj o zvýšenie výnosov, ktoré sa zvyšujú vďaka tržbám za zákazky. Výrazný skok nákladov je zaznamenaný v novembri 2013, kde výrazne skok spôsobili náklady na materiál a spotrebu energie. Bolo to spôsobené tým, že v tomto mesiaci sa firme naskytli mimoriadne zákazky. Ďalšie výrazné prevýšenie nákladov nastalo v decembri 2014. Tento skok bol následkom predaja dlhodobého hmotného majetku, kde bolo treba zaúčtovať vyradenie majetku v zostatkovej cene.

6.5 Kalkulácia výrobkov Spoločnosti Kováč, s. r. o.

Keďže výroba v spoločnosti je rôznorodá, vybrala som pre túto prácu kalkuláciu troch najvyrábanejších výrobkov, o ktoré je najväčší záujem zo strany zákazníka. Kalkulácia a kalkulačný vzorec týchto výrobkov v podniku je obdobná. Princíp zostavenia kalkulácií je rovnaký. Tento princíp, ktorý je v podniku, pozostáva z kalkulovania priameho materiálu, ktorý vstupuje na výrobu daného výrobku, a ďalšieho postupného rozrátavania nákladov na základe činností, ktorými si daný výrobok vo výrobe prejde. Odlišnosti v kalkulačných vzorcov výrobkov nájdeme predovšetkým v oblasti kalkulovania nákladov vo výrobných procesoch, pretože nie každý výrobok si prejde rovnakými procesmi. Kalkulačný vzorec podniku nepoužíva klasické členenie nákladov na priame a nepriame. Kalkulácia, ako už bolo povedané, začína kalkulovaním priameho materiálu spotrebovaného na výrobu daného výrobku. Pri tejto položke, podnik kalkuluje aj recyklačný poplatok za materiál a ziskovú prirážku vo väčšine prípadu vo výške 70% hodnoty obstarávaného materiálu.

Položky súvisiace s materiálom = obstarávacia cena materiálu * (1 + zisková prirážka) + recyklačný poplatok * plocha výrobku

V tomto prípade rátame s priamym materiálom, čiže ide konkrétne o sklo, ktoré sa používa pri každom type výrobku, a je možné priamo identifikovať výšku nákladov na tento materiál, vzhľadom na rozmery a váhu daného výrobku. Ostatný materiál vo výrobe, ako sú napr. spotreby brúsnych kotúčov, podložky, chémia, vrtáky atď, sa nedajú presne určiť na kalkulačnú jednotku. Preto sú priradené tieto náklady do výrobných réžií, kde budú následne rozpočítané.

6.5.1 Všeobecný kalkulačný vzorec podniku

Materiál	Priamy materiál
	Recyklačný poplatok
	Zisková prirážka
Výrobný proces	Energia
	Mzdy (pracovník)
	ORN
Expedícia/balenie	Zisková prirážka
	Energia
	Mzdy (pracovník)
	ORN
CELKOVÁ CENA:	

Tabuľka 3 Všeobecný kalkulačný vzorec podniku (vlastné spracovanie)

6.5.2 Výrobek XY

Rozmer: 1920 * 1431 mm

Váha: 27,47 kg

Plocha: 2,74 m²

Použitý materiál: Optiwhite 4 mm

Kalkulácia výrobku XY			
	Činnosť	Položka kalk. vzorca	XY v €
Materiál		<i>Obstarávacia cena materiálu</i>	21,92
		<i>Prirážka k materiálu 70%</i>	15,37
		<i>Recyklačný poplatok</i>	0,55
Spolu:			37,84
Výrobný proces	Rezanie	<i>Energia</i>	0,05
		<i>Pracovník (mzda)</i>	0,05
		<i>ORN</i>	0,20
Zisk k procesu		<i>Zisk</i>	0,20
Spolu			0,50
Výrobný proces	Brúsenie trapéz	<i>Energie</i>	0,80
		<i>Pracovník (mzda)</i>	0,60
		<i>ORN</i>	0,80
Zisk k procesu		<i>Zisk</i>	4,83
Spolu			7,03
Výrobný proces	Umývanie	<i>Energie</i>	0,05
		<i>Pracovník (mzda)</i>	0,15
		<i>ORN</i>	0,12
Spolu			0,33
Výrobný proces	Digitálna potlač	<i>Energie</i>	10,00
		<i>Grafická príprava</i>	50,00
		<i>Pracovník (mzda)</i>	12,00
		<i>ORN</i>	30,00
		<i>Farby</i>	112,00
Zisk k procesu		<i>Zisk</i>	200,00
Spolu			414,00
Výrobný proces	Kalenie	<i>Energie</i>	4,08
		<i>Pracovník (mzda)</i>	1,50
		<i>ORN</i>	2,00
Zisk k procesu		<i>Zisk</i>	14,50
Spolu			22,08
Expedícia	Balenie	<i>Energie</i>	0,10
		<i>Pracovník</i>	0,10
		<i>ORN</i>	0,14
Spolu			0,34
Konečná cena výrobku			482,12

Tabuľka 4 Kalkulácia výrobku XY (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

6.5.3 Výrobok Float (Float 4mm) a PRAHA(Float 6mm)

Rozmer: 1704 * 346 mm

Rozmer: 1250 * 550 mm

Váha: 5,89 kg

Váha: 10,31 kg

Plocha: 0,58 m²Plocha: 0,65 m²

Kalkulačné vzorce ďalších dvoch najčastejšie predávaných výrobkov				
	Činnosť	Položka kal. vzorca	Float v €	PRAHA v €
Materiál:		Obstarávacia cena	1,65	2,89
		Prirážka k materiál.	0,66	2,02
		Recyklačný poplat.	0,12	0,20
Spolu:			2,43	5,11
Výrobný proces	Rezanie	Energia	0,05	0,05
		Pracovník	0,05	0,05
		ORN	-	0,20
Zisk k procesu		Zisk	-	0,20
Spolu:			0,10	0,50
Výrobný proces	Vŕtanie	Energie	0,15	Výrobok neprechádza týmto procesom
		Pracovník	0,25	
		ORN	0,20	
Zisk k procesu		Zisk	0,40	
Spolu:			1,00	-
Výrobný proces:	Sámovanie	Energie	0,10	Výrobok neprechádza týmto procesom
		Pracovník	0,15	
		ORN	0,20	
Zisk k procesu		Zisk	0,90	
Spolu:			1,35	-
Výrobný proces	Fazetovanie	Energie	Výrobok neprechádza týmto procesom	0,60
		Pracovník		0,50
		ORN		1,00
Zisk k procesu		Zisk		3,60
Spolu:			-	5,70
Výrobný proces	Brúsenie trapéz	Energie	Výrobok neprechádza týmto procesom	0,20
		Pracovník		0,30
		ORN		0,15
Zisk k procesu		Zisk		1,25
Spolu:			-	1,90
Výrobný proces	Umývanie	Energie	0,05	0,05
		Pracovník	0,05	0,15
		ORN	-	0,15
Spolu:			0,10	0,35
Výrobný proces	Kalenie	Energie	0,40	0,80
		Pracovník	0,20	0,20
		ORN	0,80	0,80
Zisk k procesu		Zisk	1,05	3,60
Spolu:			2,45	5,40
Expedícia	Balenie	Pracovník	0,10	0,20
		ORN	0,09	0,10
Spolu:			0,19	0,30
Konečná cena:			7,62	19,26

Tabuľka 5 Kalkulácia výrobkov Float a PRAHA (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Cena materiálu za 1 m²: Optiwhite 4 mm = 8 €

Float 4 mm = 2,84 €

Float 6 mm = 4,45 €

Prehľad úplných vlastných nákladov a zisku				
Výrobok	ÚVNV	Zisk	Celková cena	Zisková prirážka
Výrobok XY	247,21	234,9	482,11	95%
Float - číre	4,61	3,01	7,62	65%
Krb. podložka PRAHA	8,59	10,67	19,26	124%

Tabuľka 6 Prehľad úplných vlastných nákladov a zisku (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Výpočty:

Na základe tabuliek, ktoré sú uvedené vyššie, môžeme vidieť spôsob a proces kalkulovania nákladov a následne ceny, ktorý daná firma pre svoje výrobky využíva. Na prvý pohľad sa zdá, že podnik používa kalkulačný vzorec, ktorý je bohatý na rôzne položky, predovšetkým položky týkajúce sa nákladov v konkrétnych výrobných procesoch (napr. brúsenie). Tie sú potom ďalej podrobnejšie rozčlenené (energie, pracovník, ostatné režijné náklady). Vzhľadom na to, že obsah kalkulačného vzorca podniku je podrobnejšie štruktúrovaný, budí to dojem presnejšieho rozpočítavania nákladov spadajúcich do réžie. V skutočnosti to ale tak nie je. Podnik síce zaznamenáva jednotlivé činnosti, potrebné na výrobu výrobku v kalkulácii a priraduje k nim náklady v určitej výške, ale výpovedná hodnota týchto nákladov nie je presná, pretože ich priradenie manažérom je na základe odhadu. Priradenie nie je riadené žiadnymi výpočtami, ktoré by zobrazili skutočnú alebo aspoň približnú hodnotu režijných nákladov pripadajúcich na daný výrobok. Vyčíslenia nákladov v kalkulácii, ktoré sa týkajú výrobných procesov, predstavuje len také prirátanie symbolickej sumy za výrobnú činnosť. Základom celej kalkulácie a hlavnou položkou pri stanovení ceny, je pre podnik spotreba priameho materiálu. Podnik vypočíta náklady na spotrebu materiálu, tj.

$$\text{Priamy materiál} = \text{Spotreba materiálu v m}^2 * \text{Cena za m}^2 \text{ materiálu}$$

Následne tieto náklady na materiál násobí ziskovou prirážkou, ktorú si sama zvolí. Pri každom výrobku majú inú ziskovú prirážku, ktorá je obsiahnutá v položke kalkulačného vzorca „Prirážka k materiálu“.

$$\text{Prirážka k materiálu} = \text{Priamy materiál} * \text{sadzba v \%}$$

$$\text{Výrobok XY} = 21,92 \text{ €} * 70 \% = 15,37 \text{ €}$$

$$\text{Výrobok Float} = 1,65 \text{ €} * 40 \% = 0,66 \text{ €}$$

$$\text{Výrobok PRAHA} = 2,89 * 70 \% = 2,02 \text{ €}$$

V súvislosti s materiálom podnik počíta v kalkulácii aj s recyklačným poplatkom, ktorý je závislý od plochy a hrúbky výrobku.

Sadza pre recyklačný poplatok je: 0,05 € / m²; mm

$$\text{Recyklačný poplatok} = 0,05 * \text{hrúbka v mm} * \text{plocha v m}^2$$

$$\text{Výrobok XY} = 0,05 \text{ €} * 4 \text{ mm} * 2,74 \text{ m}^2 = 0,55 \text{ €}$$

$$\text{Výrobok Float} = 0,05 * 4 * 0,58 = 0,12 \text{ €}$$

$$\text{Výrobok PRAHA} = 0,05 * 6 * 0,65 = 0,20 \text{ €}$$

Veľkú časť ceny výrobku tvoria náklady na priamy materiál a zisková prirážka, ktorá je vypočítaná pomocou priameho materiálu. Tieto prirážky nie sú malé. V niektorých prípadoch ide až o 70% prirážku. Touto pomerne vysokou prirážkou si tak podnik zabezpečuje úhradu nákladov, ktoré vznikli v réžií, a ktoré nemá tak dôkladne a presne prerátané na kalkulačnú jednotku. Ide viac-menej o príspevok na úhradu, než ziskovú prirážku aj keď nejde o rozdelenie nákladov na variabilné a fixné, ale o rozdelenie nákladov na priame a nepriame. V skutočnosti prirážka nepredstavuje čistý zisk, ktorý si prirába k celkovým nákladom výrobku, ale ide o položku, ktorá z časti pokrýva režijné náklady a až tá zvyšná časť predstavuje zisk.

Ziskové prirážky využíva aj pri jednotlivých výrobných procesoch v kalkulačnom vzorci. Ich určenie je pri každom výrobku iné na základe manažérskeho uváženia, ktoré nie je založené na špeciálnom prepočte. Určenie nákladov na energie, mzdu pracovníka, ostatných režijných nákladov je pri každom výrobku a pri každej činnosti takisto rozdielne. Tieto alokácie nepredstavujú nejaký reálny obraz o náročnosti výrobku. Podnik si ich stanovil bez presnejšieho zisťovania. Pri určení konkrétnej výšky nákladov v určitom výrobnom procese na jednotku výkonu rozlišuje maximálne, či ide o spracovanie menej, alebo viac náročné na energie a mzdy pracovníkov. Ak sa jedná o výrobok, ktorý je náročnejší na jednotlivé výrobné procesy, prirátajú sa k nemu aj vyššie ostatné režijné náklady a vyššie ziskové prirážky.

Zo zistených informácií sa dá usúdiť, že firma nemá potrebu sa špeciálne zaoberať presnou alokáciou na jednotku výkonu. Stanovené ceny pomocou prirážok im pokrývajú náklady,

ktoré v podniku vznikajú a zvyšok im zostáva vo forme zisku. Navyše ich ceny sú očividne prijateľné i pre zákazníkov, čo sa odráža predovšetkým na neustálych zákazkách, ktoré podnik získava aj od klientely zo zahraničia.

Presná alokácia v podniku, či už podnik neustále dosahuje zisku alebo nie, je veľmi dôležitá. Podnik by mal mať presnú predstavu o tom, ktorý výrobok má akú nákladovú náročnosť. Tieto informácie sa môžu využiť pri manažérskych rozhodnutiach, ktoré dokážu v dosť veľkej a významnej miere ovplyvniť chod podniku v budúcnosti. Ide o rozhodnutia ako napr. či vyrábať daný výrobok, či nie je výrobok cenovo nadhodnotený alebo naopak, podhodnotený. Pri presnejšej alokácií nákladov, podnik na základe položiek kalkulačného vzorca môže vidieť, ktoré položky predstavujú významné sumy. Tieto položky tak môže následne rozanalyzovať a pokúsiť sa o ich zníženie, resp. o zníženie nákladov, ktoré by výrazne ovplyvňovali cenu výrobku. Znižovanie nákladov patrí medzi účinnú a často používanú zbraň proti konkurencii. Podnik tak stanoví menšie ceny, ktorými si tak získa zákazníkov. Preto je zisťovanie a prehľad o nákladoch, ktoré vyvoláva výroba výrobkov tak dôležitá.

7 CENOVÁ STRATÉGIA

Do cenovej stratégie patrí predovšetkým schopnosť a spôsob prispôsobovania sa rôznym zmenám, ktoré vplývajú na zostavenie ceny. Spoločnosť Kováč, s. r. o. pri zhotovovaní ceny berie do úvahy viac-menej len zmenu výšky nákladov na materiál. Ostatné zmeny nákladov nesleduje príliš často.

V Spoločnosti Kováč, s. r. o. prevláda odbytovo orientovaná cenová stratégia, ktorou využívajú ceny ako manévrovací prostriedok na udržanie, prípadne nevýrazné zlepšenie pozície na trhu. Snažia sa o neustále zdokonaľovanie a zvýšenie kvality vyrábaných výrobkov. Stabilizujúcu pozíciu vidia hlavne vo výrobkovej inovácií a diverzifikácií, a nie v cenovom súťažení. Ich úlohou je tiež sledovanie cien konkurencie, z ktorej vychádzajú hlavne pri určení ceny nového, ešte doposiaľ nevyrábaného výrobku.

Podnik poskytuje pre svojich zákazníkov rôzne rabaty v prípade, ak má veľkú zákazku, pretože aj podniku sú poskytované množstevné rabaty pri nákupe materiálu. Tieto rabaty poskytuje aj pri predčasnom splatení faktúr od odberateľa a taktiež vernostný rabat pri stálych zákazníkoch. Naopak zvyšovanie cien aplikuje, ak ponúkajú servis, ktorý iné firmy neponúkajú.

V politike flexibilných a stabilných cien, sa podnik prikláňa zväčša k politike flexibilných cien, kde ponúkajú rozdielne ceny rôznym zákazníkom toho istého výrobku. Rozlišujú, či ide o obyčajného konečného spotrebiteľa, alebo firmu, ktorá nakupuje vo veľkom. Výhodou tejto ceny je, že sa ceny pri opakovanom predaji prispôbujú a sledujú upevnenie vzťahov so zákazníkom. Zákazník sa tak môže s firmou na cene dohodnúť.

8 NÁVRH NA ZLEPŠENIE CENOVEJ KALKULÁCIE

Takmer celý návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie, pozostáva z riešenia problému alokácie režijných nákladov. Problematika alokácie režijných nákladov predstavuje kameň úrazu pri zostavovaní kalkulácií nie len v tomto podniku, ale aj v iných podnikoch. Snažila som sa nájsť odpovede na otázky, podľa čoho, kde a akým spôsobom alokovať režijné náklady. Zaoberala som sa kalkuláciou úplných nákladov, kde som si jednotlivé náklady rozdelila na priame a nepriame náklady. Vychádzala som z výkazov finančného účtovníctva, kde som mala k dispozícii mesačné náklady za posledné dva roky. Keďže informácie z finančného účtovníctva sú pre manažérske rozhodovanie nedostatočné, boli mi poskytnuté aj podrobné, interné informácie potrebné pre kalkuláciu, ako napr. mzdové náklady na pracovníka na hodinu; počet a druh jednotlivých výrobkov vyrábaných v jednom mesiaci; výška odpisov jednotlivých strojov, potrebných pri rôznych aktivitách; ktoré náklady sa viažu ku ktorým aktivitám; akými činnosťami prechádzajú jednotlivé výrobky atď.. Informácie týkajúce sa nákladov viazaných len na určité činnosti boli veľmi užitočné pre použitie ABC metódy rozpočítavania nákladov na jednotku. Metódu ABC (Activity Basic Costing) som sa rozhodla v tomto návrhu použiť, vzhľadom na to, že výroba obsahuje mnoho aktivít, no nie všetky sú použité pri výrobe konkrétneho výrobku. Pri nepoužití tejto metódy by mohlo dôjsť k alokovaniu nákladov na kalkulačnú jednotku, ktoré nemajú súvis napr. s jeho výrobou. T. j. tieto náklady sa viažu k určitej aktivite, ktorou si ale výrobok neprejde.

Pre jednoduchosť výpočtov, analyzovania a získania podrobnejších informácií, som si zvolila pre výpočet obdobie len jedného mesiaca. Konkrétne vychádzam zo septembra 2014, v ktorom nevznikli žiadne mimoriadne náklady.

8.1 Výpočty a spracovanie údajov k výpočtom

Pri návrhu budem vychádzať z jednoduchého vzorca úplných nákladov, ktorý pozostáva z priamych a nepriamych nákladov. Oddelenie priamych nákladov pre tento konkrétny podnik obsahuje položky ako:

- **Priamy materiál + recyklačný poplatok na materiál**
- **Priame mzdy**
- **Ostatné priame náklady**

Určenie priamych nákladov je vcelku jednoduché, preto nasledujúce výpočty sa budú viac-menej týkať nepriamych nákladov.

Ešte skôr ako sa dostanem ku konkrétnym výpočtom, je potrebné zistiť, podľa čoho je vhodné režijné náklady rozpočítať. Zvolila som dve alternatívy rozpočítavania a to: podľa priamych miezd alebo podľa priameho materiálu. Ide o zvolenie rozvrhovej základne, kde nemusí figurovať len peňažné vyjadrenie materiálu alebo miezd, ale môžeme zvoliť aj naturálne vyjadrenia rozvrhových základní ako napr. počet hodín výroby, množstvo materiálu a podobne. Tieto dve alternatívy som vylúčila z dôvodu nedostatku informácií o časovej náročnosti všetkých výrobkov a taktiež z dôvodu, že materiál je lepšie vyjadrovať v peňažnej forme a nie v množstve, pretože ide o výrobu, kde sú spotrebované rôzne druhy materiálu za rôzne ceny.

Mesiac/rok	VR (v €)	SR (v €)	OR (v €)	Materiál (v €)	Mzdy (v €)
01/13	44 675,45	17 120,12	5 403,40	47 221,43	38 393,46
02/13	57 850,94	19 556,52	4 777,45	34 872,55	34 755,07
03/13	85 680,15	20 170,60	8 157,18	39 629,74	34 255,86
04/13	59 455,06	27 090,87	6 810,33	28 486,30	36 372,47
05/13	67 595,74	29 595,32	6 872,07	65 208,25	37 573,15
06/13	64 556,68	21 245,38	7 558,80	45 014,01	37 217,95
07/13	96 959,87	27 376,19	7 444,26	69 096,98	33 612,55
08/13	73 417,02	18 885,80	8 455,51	77 252,82	32 823,28
09/13	92 704,86	31 439,90	7 246,17	73 826,64	32 189,87
10/13	82 676,98	12 8670,63	12 099,53	18 3545,39	33 952,32
11/13	113 382,34	14 632,79	4 238,86	77 936,35	33 427,96
12/13	67 645,56	41 507,34	6 492,60	51 730,47	52 326,35
01/14	60 132,16	16 417,28	6 997,12	30 994,72	31 457,63
02/14	57 087,17	17 774,61	6 433,61	42 995,34	28 610,31
03/14	59 972,33	20 255,51	7 091,77	60 480,94	29 370,82
04/14	60 277,83	49 000,75	11 203,69	57 295,30	32 118,21
05/14	64 715,29	18 693,39	3 655,82	51 246,24	32 531,00
06/14	77 020,10	19 370,79	7 246,00	64 072,94	28 172,97
07/14	97 397,76	22 652,46	5 317,68	77 375,49	30 583,67
08/14	70 224,33	34 379,39	9 788,48	69 475,21	29 495,65
09/14	64 753,78	44 886,54	15 757,54	80 110,15	29 085,34
10/14	107 998,28	23 557,97	9 901,70	120 603,08	30 720,76
11/14	70 799,09	17 328,83	13 991,33	101 535,33	29 107,30
12/14	128 942,06	93 235,38	19 475,23	41 893,88	36 255,80

Tabuľka 7 Prehľad nákladov v jednotlivých mesiacoch (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Za jednotlivé mesiace v dvoch posledných rokoch som si vypočítala výšku výrobných, správnych a odbytovej réžie, mzdové náklady a náklady na priamy materiál (sklo). Pomocou korelačnej analýzy som počítala závislosť medzi jednotlivými réžiami a priamymi nákladmi.

	Materiál	Mzdy
VR	0,503197	-0,088960
SR	0,713476	0,121982
OR	0,590091	-0,260060

Tabuľka 8 Závislosť réžií od nákladov na materiál a mzdy (vlastné spracovanie)

Z daných výsledkov vyplýva, že väčšia závislosť je prejavovaná medzi réžiami a priamym materiálom. Nejde len o väčšiu závislosť ale dokonca o priamu, čo znamená, že čím väčšie sú náklady na materiál, tým väčšie sú náklady na réžie. Preto som zvolila na rozpočítavanie réžie, ako rozvrhovú základňu, priamy materiál. Vo výpočtoch sa použije toto rozpočítavanie pomocou hodnoty materiálu pri rozpočítavaní fixnej časti réžie. Pre ďalšie pokračovanie vo výpočtoch a rozpočítavaní na základe priameho materiálu, je potrebné zistiť, v akej hodnote bol materiál v danom období (v mesiaci) spotrebovaný. Nasledujúca tabuľka ukazuje, koľko a akých výrobkov bolo vyrobených, a v akej hodnote dané výrobky spotrebovali materiál. Okrem toho máme určené aj činnosti, ktorými daný výrobok, resp. daná hodnota materiálu prešla.

Výrobok	Použitý mat.	Cena mat.	Počet ks	Činnosti	Použitý materiál v €
Baira 01	Planibel Bronz	3,86	250	rezanie, samovanie, vrtanie, umývanie, kalenie,	965,00
Venice 03	Float	1,47	15	rezanie, samovanie, vrtanie, umývanie, kalenie,	22,05
MADRID	Float	7,6	30	rezanie, fazetova- nie, brúsenie, umý- vanie, kalenie,	228,00
DS 3	Planibel Bronz	18,16	20	rezanie, brúsenie, vrtanie, umývanie, kalenie,	363,20
Point T54	Float	3,43	40	rezanie, samovanie, vrtanie, umývanie, kalenie,	137,20

Idona	Zrkadlo 4 mm	11,44	111	rezanie, brúsenie, umývanie, pieskovanie,	1 269,84
California	Planibel Bronz	2,51	100	rezanie, brúsenie, umývanie, kalenie,	251,00
EMTEST	Float	2,54	50	rezanie, brúsenie, umývanie, digitálna potlač, kalenie,	127,00
Canaria	Matealex	6,76	120	rezanie, brúsenie, vrtanie, umývanie,	811,20
ECO quard	Optiwhite	6,8	50	rezanie, brúsenie, umývanie, kalenie,	340,00
Float - číre	Float	1,65	100	rezanie, samovanie, vrtanie, umývanie, kalenie,	165,00
NV	Optiwhite	21,92	2000	rezanie, brúsenie, umývanie, digitálna potlač, kalenie,	43 840,00
Krbová podl.	Float	2,89	25	rezanie, fazetovanie, brúsenie, umývanie, kalenie,	72,25
CELKOM					48 591,74

Tabuľka 9 Prehľad informácií o výrobkoch (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Z týchto informácií som vypočítala, v akej hodnote bol spracovaný materiál v sledovanom období, ktorá bude využitá pri výpočte rozloženia fixnej časti režijných nákladov. Zvyšná časť réžie pozostáva z variabilnej zložky, ktorá sa dá rozpočítať podľa metódy ABC.

Na rad prichádza samotné alokovanie výrobného réžie, na ktoré sú potrebné doterajšie výpočty. Keďže som sa rozhodla použiť metódu ABC, je nutné zaoberať sa otázkou, ktoré náklady z výrobného réžie sa viažu len na danú činnosť alebo aktivitu v závislosti od objemu výkonov – variabilná časť réžie. Po analýze nákladov som dospela k tomu, že jednou z položiek, spadajúcej do výrobného réžie, ktorá sa dá rozčleniť na jednotlivé činnosti a sú závislé od objemu produkcie, je spotreba pomocného materiálu, ktorá sa nedá rozpočítať na kalkulačnú jednotku, a preto je zaradená do výrobného réžie. Ide napr. o spotrebu brúsnych kotúčov, ktoré dokážeme prideliť k brúseniu, piesok k pieskovaniu, spotreba vrtákov k vrtaniu a materiál na laminovanie, polygrafia, dip-tech do digitálnej potlače. V jednotlivých činnostiach, kde sa nachádza aj variabilná časť réžie, bolo nutné pre danú aktivitu nájsť tzv. Cost-driver, ktorý predstavuje veličinu, podľa ktorej sú náklady na jed-

notku rozpočítavané. Pre brúsenie, rezanie, sámovanie, a fazetovanie som zvolila ako vzťahovú veličinu obvod skla, pretože v závislosti od obvodu skiel, ktoré sú brúsené, fazetované, sámované alebo rezané, sa zväčšujú náklady. Pri kalení a vŕtaní je to doba spracovania. Niektoré sklo si vyžaduje väčšiu prácnosť pri týchto činnostiach, iné menej. To všetko záleží od požiadaviek na daný výrobok. Pri aktivitách ako sú pieskovanie a digitálna potlač je zvolená vzťahová veličina obsah, resp. plocha spracovávaného skla. Čím väčšia je plocha pre digitálnu potlač alebo pieskovanie, tým väčšie sú náklady na prevádzkanie týchto činností. V ukážke uvádzam len tri činnosti, kde sú rozpočítané hodnoty nákladov týkajúce sa danej aktivity. Zvyšné činnosti sú vypočítané v prílohe (Príloha č.1)

Rezanie = 2483,4						
Výrobok	Obvod v m	Počet ks.	Obvod celkom v m	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
ECO	4	50	200	=2483,4/16463,3*200	30,10 €	0,60 €
Baira 01	3,4	250	850	=2483,4/16463,3*850	127,93 €	0,51 €
Venice	2,7	15	40,5	=2483,4/16463,3*40,5	6,10 €	0,41 €
Madrid	3,8	30	114	=2483,4/16463,3*114	17,16 €	0,57 €
DS	4,2	20	84	=2483,4/16463,3*84	12,64 €	0,63 €
T54	4,5	40	180	=2483,4/16463,3*180	27,09 €	0,68 €
Idona	2,8	111	310,8	=2483,4/16463,3*310,8	46,78 €	0,42 €
California	3,5	100	350	=2483,4/16463,3*350	52,68 €	0,53 €
EMTEST	4,15	50	207,5	=2483,4/16463,3*207,5	31,23 €	0,62 €
Canaria	2,2	120	264	=2483,4/16463,3*264	39,73 €	0,33 €
Float-čire	4,1	100	410	=2483,4/16463,3*102,5	61,71 €	0,62 €
Praha	3,6	25	90	=2483,4/16463,3*360	13,55 €	0,54 €
XY	6,7	2000	13400	=2483,4/16463,3*13400	2 016,72 €	1,01 €
Celkom			16500,8		2 483,40 €	

Tabuľka 10 Náklady vzťahujúce sa k rezaniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Brúsenie = 4277,84						
Výrobok	Obvod v m	Počet ks.	Obvod celkom v m	Priradené rézie/výpočet	Priradené rézie	Náklady na kal. Jednicu
ECO	4	50	200	= 4277,84/15020,3*200	56,96	1,14 €
Madrid	3,8	30	114	= 4277,84/15020,3*114	32,47	1,08 €
DS	4,2	20	84	=4277,84/15020,3*84	23,92	1,20 €
Idona	2,8	111	310,8	=4277,84/15020,3*310,8	88,52	0,80 €
California	3,5	100	350	=4277,84/15020,3*350	99,68	1,00 €
EMTEST	4,15	50	207,5	=4277,84/15020,3*207,5	59,1	1,18 €
Canaria	2,2	120	264	=4277,84/15020,3*264	75,19	0,63 €
Praha	3,6	25	90	=4277,84/15020,3*90	25,63	1,03 €
XY	6,7	2000	13400	=4277,84/15020,3*13400	3816,37	1,91 €
Celkom:			15020,3		4277,84	

Tabuľka 11 Náklady vzťahujúce sa k brúseniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Vrtanie = 2547,9						
Výrobok	Min.	Počet ks.	Min. celkom	Priradená réžia/Výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
Baira 01	1	250	250	=2547,9/475*250	1242,88	5,36
Venice	1,5	15	22,5	=2547,9/475*22,5	111,86	7,46
DS	2,5	20	50	=2547,9/475*50	248,58	12,43
T54	2	40	80	=2547,9/475*80	397,72	9,94
Canaria	0,5	120	60	=2547,9/475*60	298,29	2,49
Float-čire	0,5	100	50	=2547,9/475*12,5	248,58	2,49
Celkom			512,5		2547,90	

Tabuľka 12 Náklady vzťahujúce sa k vrtaniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Takto pridelené náklady na variabilnú časť výrobnej réžie sú odpočítané od celkovej výrobnej réžie. Zostatok nepridelenej réžie, fixnú časť réžie, prerozdelené tento krát v závislosti na hodnote materiálu – podľa rozvrhových základní.

Celková VR = 64 753,78

VR súvisiaca s aktivitou (variabilná časť réžie) = 21 509,24

VR prerozdelená na základe materiálu (fixná časť réžie) = 64 753,78 – 21 509,24 = 43 244,54

Správna réžia: 44 886,54

Odbytová réžia: 15 757,54

OR súvisiaca s aktivitou (variabilná časť réžie) = 6 279,5

OR prerozdelená na základe materiálu (fixná časť réžie) = 9 478,04

Variabilnú časť odbytovej réžie predstavujú náklady na umývanie výrobkov a balenie. Umývaním sa výrobky pripravujú na balenie a následne na dovoz k zákazníkovi. Tieto náklady sú závislé od objemu. Umývanie je rozpočítavané podľa minút trvania danej aktivity – Cost Driver. Náklady na balenie sú rozrátané podľa počtu baliaceho materiálu, ktorý je využitý pri balení rôznych výrobkov.

Celková hodnota materiálu: 48 591,74

Rozpočítavanie VR, SR a OR pomocou spotrebovaného materiálu (podľa výsledkov korelačnej analýzy):

Prirážka VR = 43 244,54 / 48 591,74 = 0,89 = 89%

Prirážka SR = 44 886,54 / 48 591,74 = 0,9237 = 92,37 %

Prirážka OR = 9 478,04 / 48 591,74 = 0,1951 = 19,51 %

Správna réžia neobsahuje žiadne zložky nákladov, ktoré by sa vzťahovali k nejakej aktivite, ktorá by mala variabilný charakter, preto ich rozpočítavanie je na základe materiálu, tak isto ako aj fixná časť výrobných režijných nákladov a odbytových režijných nákladov.

8.1.1 Kalkulácia výrobku Float

Potrebný materiál: 0,58 m² (sklo)

Cena materiálu: 2,85€/m²

Recyklačný poplatok: 0,20€/m²

Mzda za hodinu: 4,50 €

Výrobný čas na výrobok: 13,5 min.

SP a ZP platené zamestnávateľom: 35 %

Činnosti: rezanie, sámovanie, vrtanie, umývanie, kalenie

Float - číre		
	Výpočet	Výsledok v €
Priamy materiál	2,85*0,58	1,65
Recyklačný poplatok	0,58*0,2	0,12
Priame mzdy	13,5 min. * 4,50/60	1,01
Ostatné priame nákl.	0,35 * 1,01	0,35
PRIAME NÁKLADY		3,13
VR - rezanie		0,62
VR - sámovanie		1,02
VR - vrtanie		2,49
VR - kalenie		1,73
VR – fixná časť	1,65*0,89	1,47
Vlastné náklady výroby		10,46
SR	1,65*0,9237	1,52
Vlastné náklady výkonu		11,98
OR - umývanie		1,08
OR - balenie		0,15
OR	1,65*0,1951	0,32
Úplné vlastné náklady výkonu		13,53

Tabuľka 13 Kalkulácia výrobku Float – číre (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Pri kalkulácií sme dospeli k hodnote nákladov 13,53; čo predstavujú „úplné vlastné náklady výkonu“. Nie je to ešte výsledná cena, pretože táto hodnota by nám pokryla len vynaložené náklady na kalkulačnú jednotku. Je potrebné prirábať k tejto hodnote ešte zisk, ktorý je možné vypočítať pomocou požadovanej ziskovej prirážky. Táto prirážka by mala byť stanovená podnikom, na základe prihliadnutia viacerých faktorov. Nemala by byť príliš veľká, aby nestanovila cenu, ktorá by už nebola prijateľná zákazníkom. V tomto prípade je potrebné sledovať aj ceny konkurencie, a aktuálne pohybujúce sa ceny podobných výrobkov. Určenie konkrétnej ziskovej prirážky si vyžaduje rôzne skúmania trhu zamerané na

reagovanie zákazníka na ceny. V konečnom dôsledku je nutné aby celková cena zahŕňala jednak náklady vynaložené na výrobu a takisto výšku zisku, ktorá je podnikom požadovaná.

Pri výrobku Float – číre, podľa mojej metódy kalkulovania predstavujú úplné vlastné náklady hodnotu 13,53 €, čo je s porovnaním ich súčasnej predajnej ceny 7,62 € dosť značný rozdiel. Preto by som bola pri určení ziskovej prirážky v tomto prípade opatrná, ak má ísť o zachovanie predajnosti výrobku.

8.1.2 Kalkulácia výrobku Krbová podložka PRAHA

Potrebný materiál: 0,65 m² (sklo)

Cena materiálu: 4,45€/m²

Recyklačný poplatok: 0,30€/m²

Mzda za hodinu: 4,50 €

Výrobný čas na výrobok: 18 min.

SP a ZP platené zamestnávateľom: 35 %

Činnosti: rezanie, fazetovanie, brúsenie, umývanie, kalenie.

Krbová podložka PRAHA		
	Výpočet	Výsledok v €
Priamy materiál	4,45 * 0,65	2,89
Recyklačný poplatok	0,05 * 6 * 0,65	0,20
Priame mzdy	18 min. * 4,50/ 60 min.	1,35
Ostatné priame nákl.	1,35 * 0,35	0,47
PRIAME NÁKLADY		4,91
VR - rezanie		0,54
VR - fazetovanie		2,21
VR - brúsenie		1,03
VR - kalenie		2,07
VR – fixná časť	2,89*0,89	2,57
Vlastné náklady výroby		13,33
SR	2,89*0,9237	2,67
Vlastné náklady výkonu		16,00
OR umývanie		0,72
OR balenie		3,59
OR	2,89*0,1951	0,56
Úplné vlastné náklady výkonu		20,87

Tabuľka 14 Kalkulácia výrobku PRAHA (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Aj v tomto prípade úplne vlastné náklady výkonu prevyšujú aktuálnu cenu tohto výrobku, danú Spoločnosťou Kováč, s. r. o. .

8.1.3 Kalkulácia výrobku XY

Potrebný materiál: 2,74 m² (sklo)

Cena materiálu: 8 €/m²

Recyklačný poplatok: 0,20 €/m²

Mzda za hodinu: 4,50 €

Výrobný čas na výrobok: 61 min.

SP a ZP platené zamestnávateľom: 35%

Činnosti: rezanie, brúsenie, umývanie, digitálna potlač, kalenie.

Výrobok XY		
	Výpočet	Výsledok v €
Priamy materiál (sklo)	2,74 * 8	21,92
Priamy materiál (farby)		112
Recyklačný poplatok	0,20 * 2,74	0,55
Priame mzdy	61 min. * 4,50 / 60	4,58
Ostatné priame nákl.	4,58 * 0,35	1,6
PRIAME NÁKLADY		140,65
VR - rezanie		1,01
VR - digitálna potlač		2,54
VR - brúsenie		1,91
VR - kalenie		2,07
VR – fixná časť	21,92*0,89	19,51
Vlastné náklady výroby		169,13
SR	21,92*0,9237	20,25
Vlastné náklady výkonu		189,38
OR - umývanie		1,44
OR - balenie		0,26
OR	21,92*0,1951	4,28
Úplné vlastné náklady výkonu		195,36

Tabuľka 15 Kalkulácia výrobku XY (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)

Výrobok XY, má úplné vlastné náklady výkonu podľa navrhovanej kalkulácie v menšej hodnote, ako podľa kalkulácie určenej podnikom Spoločnosť Kováč, s. r. o..

8.1.4 Určenie cien výrobkov podľa navrhovanej kalkulácie

V tabuľke sú vyčíslené ceny na základe navrhovanej kalkulácie, pri ponechaní výšky pôvodných ziskových prirážok, ktoré si podnik sám zvolil.

Výrobok	ÚVNV v €	Zisková prírážka	Zisk v €	Celková cena v €
Výrobok XY	195,36	95%	185,59	380,95
Float - číre	13,53	65%	8,79	22,32
Krb. podlož. PRAHA	20,87	124%	25,88	46,75

Tabuľka 16 Ceny podľa navrhovanej kalkulácie (vlastné spracovanie)

Výrobok	ÚVNV/skut.	ÚVNV/navrh.	Zisk. príráž.	Zisk	Zisk	Celková cena	Celková cena
Výrobok XY	247,21	195,36	95%	234,90	185,59	482,11	380,95
Float - číre	4,61	13,53	65%	3,01	8,79	7,62	22,32
Krb. podlož. PRAHA	8,59	20,87	124%	10,67	25,88	19,26	46,75

Tabuľka 17 Porovnanie skutočnej a navrhovanej kalkulácie (vlastné spracovanie)

Podľa porovnania skutočnej a navrhovanej kalkulácie je vidieť, že pri výrobku XY sú v skutočnosti priradené náklady vo väčšej hodnote ako v navrhovanej kalkulácii. Na druhej strane pri ostatných dvoch výrobkoch sú v skutočnosti priradené náklady v menšej hodnote ako v navrhovanej kalkulácii. Ide o dosť značné rozdiely, ktoré nemôžu byť nepovšimnuté. V praxi to znamená, že sú výrobky podhodnotené, a predávajú sa za cenu, ktorá nestačí ani na uhradenie nákladov. Chyba je predovšetkým v zlom, resp. nedostatočnom rozvrhovaní réžií, ktoré majú v kalkulácii veľký význam. Podnik by ich nemal podceňovať jednoduchým „strietím odoka“, pretože to spôsobuje nedostatočný prehľad o výrobkoch, čo sa týka oblasti nákladov. Podnik by sa mal zamerať, na hlboké analyzovanie nákladov vznikajúcich predovšetkým vo výrobe, sledovať príčiny ich vzniku, vedieť ich priradiť k jednotlivým aktivitám, aby konkrétne náklady prislúchali len k tým výrobkom, ktoré vyvolávajú ich vznik. Podnik sa tak vyvaruje chybám ako sú napr. nadhodnotenie ceny výrobku (priradí k nemu náklady, ktoré s ním priamo nesúvisia) alebo podhodnotením výrobku (nepriradí k nemu náklady, ktoré sú s ním istým spôsobom spojené).

Pre konkrétny výpočet boli vybrané len tri výrobky, po ktorých je najväčší dopyt v podniku Spoločnosť Kováč, s. r. o.. Z týchto troch výrobkov vyšlo, že jeden je nadhodnotený a ďalšie dva sú podhodnotené a predávané za menšie ceny ako predstavujú úplné vlastné náklady výkonu. Ak by bola urobená analýza viacerých kalkulácií výrobkov, mohlo by dôjsť k ďalšiemu odhaleniu podhodnotených a nadhodnotených výrobkov, ktorých cena na trhu sa akceptuje. V konečnom dôsledku tak môže dôjsť k vyrovnaniu a podnik

napriek niektorým výrobkom predávaných pod úroveň úplných vlastných nákladov výkonu, môže dosahovať zisk. Ide o situáciu, kde to „ťahajú“ výrobky, predávané za výrazne nadhodnotené ceny. Podnik z tohto dôvodu nemusí javiť potrebu zlepšenia kalkulácií, vzhľadom na to, že je uspokojený konkrétnou výškou zisku. V týchto prípadoch nejde o maximalizáciu zisku, ale stratégiu tzv. „aspoň minimálneho zisku“.

Či už ide o stratégiu „aspoň minimálneho zisku“ alebo nie, navrhovala by som kompletnú analýzu nákladov jednotlivých výrobkov, presné rozrátavanie nákladov na kalkulačné jednotky a porovnanie výšky týchto nákladov s výškou nákladov doteraz stanovenou. Na základe zistených skutočností, je potom možné vidieť, ktoré výrobky sú pre podnik prínosné, a ktoré zase naopak neprínosné, až škodné, z finančného pohľadu.

Pri výrobkoch, pri ktorých sa zistí, že sú predávané za nižšie ceny ako je ich skutočná nákladová náročnosť, by sa mali zdvihnúť ich ceny, aby tieto náklady cena pokryla. Ak by šlo o veľmi veľké zvýšenie ceny, ktorá by už bola zákazníkom neakceptovaná, problém by sa mal riešiť iným spôsobom. Najviac najúčinnnejšie a najprospešnejšie, či už pre zákazníka, daný podnik alebo celú spoločnosť, je znižovanie nákladov. Je potrebné hľadať zdroje a príčiny vzniku nákladov a následne ich eliminovať, ak to samozrejme situácia a okolnosti dovoľia.

Ak v tomto prípade nepomôže ani znižovanie nákladov, ani zvyšovanie cien, ostáva už len na podniku, či sa rozhodne takýto výrobok naďalej vyrábať, alebo skončí s touto výrobou. Samozrejme ide o zákazkovú výrobu, ktorá si v rámci svojej politiky a udržania dobrých vzťahov so zákazníkmi, môže dovoliť v niektorých prípadoch aj výrobu výrobkov, ktoré nezabezpečia pokrytie nákladov vynaložených na výrobu. Ide o udržanie sa na trhu na úkor konkurencie, o nestratenie zákazníka, o vybudovanie si dobrého mena a pod., ale to už sú veci, ktoré podnik musí sám zvážiť, či aj na úkor zisku do toho pôjde alebo nie. Ak áno, malo by ísť predovšetkým o výrobky, ktoré nie sú tzv. ťahúňom podniku, a nie sú najčastejšie vyrábané výrobky.

Keďže výrobky Float – číre a krbová podložka PRAHA sú podľa navrhovanej kalkulácie stratové a zároveň sú najvyrábanejšie výrobky, mala by sa ich ďalšia existencia vo výrobnom procese spoločnosti Kováč, s. r. o. riešiť. Problematika je riešiteľná aj prostredníctvom zvyšovania zákaziek, ktoré by v konečnom dôsledku spôsobili zníženie hodnoty režijných (fixná časť) nákladov na kalkulačnú jednotku. Degresia fixných nákladov sa v úplnej kalkulácii prejaví v znižovaní položiek nepriamych nákladov.

8.1.5 Použitie kalkulácie neúplných nákladov

Pri kalkulácií neúplných nákladov, môžeme vidieť, ako jednotlivé výrobky pri podnikom stanovených cenách prispievajú na fixnú časť režijných nákladov a na zisk. (vid'. tabuľka 19)

Podľa prepočítanej tabuľky je vidieť, že podnik vyrába výrobky, ktorých cena nepokrýva ani výšku variabilných nákladov. V takomto prípade by ma podnik zvážiť, či tieto výrobky aj naďalej predávať. V krátkom časovom horizonte je dokonca možné vyrábať aj pod úroveň variabilných nákladov, ale nie dlhodobo. V tomto sledovanom mesiaci spoločnosť vyrábala aj ziskové výrobky, ktorých by sa mala do budúcnosti držať. V konečnom dôsledku ide o zisk spoločnosti, ktorý zabezpečili hlavne ziskové výrobky vyrábané vo veľkom množstve. Ak by sa spoločnosť snažila o maximalizáciu zisku, mala by odstrániť z výrobného programu výrobky Point T54, Madrid, EMTEST a ďalšie, ktoré vykazujú hrubú rentabilitu v mínusových číslach a naopak snažiť sa o získanie zákaziek vyžadujúcich výrobky ako sú napr. XY, Eco quard, Idona 28.

Tabuľka 18 Kalkulácia neúplných nákladov (zdroj: interné materiály podniku, vlastné zdroje)

	Baira 01	Venice 03	Madrid	DS 3	Point T54	Idona Z8	California	EMTEST	Canaria	Eco guard	PRAHA	XY	Float - číre	Cellkom
Cena výrobku	12,60	16,20	12,69	43,25	17,36	42,42	7,71	8,65	23,16	23,06	19,26	482,16	7,61	
Množstvo výrobkov	250,00	15,00	30,00	20,00	40,00	111,00	100,00	50,00	120,00	50,00	25,00	2000,00	100,00	
Priamy materiál na jednotku	3,86	1,47	7,60	18,16	3,43	11,44	2,51	2,54	6,76	6,80	5,11	37,88	2,42	
Priame osobn. N na jednotku	2,66	0,88	3,04	5,45	1,68	4,58	1,13	0,91	2,70	2,45	1,82	6,18	1,36	
Variabilná časť režie na jednotku	10,91	17,96	9,12	19,01	16,71	13,28	6,09	9,23	7,30	5,24	10,16	9,22	7,08	
Celkové priame N na jednotku	17,43	20,31	19,76	42,62	21,82	29,30	9,73	12,68	16,76	14,49	17,09	53,28	10,86	
Celkové VN	4357,50	304,65	592,80	852,40	872,80	3252,30	973,00	634,00	2011,20	724,50	427,25	106560,00	1086,00	122648,40
Celkové tržby	3150,00	243,00	380,70	865,00	694,40	4708,62	771,00	432,50	2779,20	1153,00	481,50	964320,00	761,00	980739,92
Príspevok na úhradu	-1207,50	-61,65	-212,10	12,60	-178,40	1456,32	-202,00	-201,50	768,00	428,50	54,25	857760,00	-325,00	858091,52
Fixné náklady														97609,12
Zisk														760482,40
Príspevok na úhradu (ks)	-4,83	-4,11	-7,07	0,63	-4,46	13,12	-2,02	-4,03	6,40	8,57	2,17	428,88	-3,25	
Hrubá rentabilita	-38%	-25%	-56%	1%	-26%	31%	-26%	-47%	28%	37%	11%	89%	-43%	

9 ZHODNOTENIE, NÁVRHY A DOPORUČENIA

Pri analýze používanej cenovej kalkulácie podniku Spoločnosť Kováč, s. r. o., som zistila viacero nedostatkov. Predovšetkým išlo o nedostatočnú pozornosť riadenia nákladov a o nedostatočnú pozornosť spresnenia cenových kalkulácií. Podnik síce používa kalkulačný vzorec, ktorého štruktúra je dosť podrobná, ale z hodnotového hľadiska nedostatočná. K jednotlivým položkám podnikového kalkulačného vzorca sú priradené hodnoty nákladov, ktoré nezodpovedajú skutočnosti.

V návrhu na zlepšenie cenovej skutočnosti som sa zameriavala predovšetkým na rozanalyzovanie režijných nákladov, ktoré sa v praxi nie ľahkým spôsobom alokujú na kalkulačnú jednotku. V praxi je dôležité zamerať sa na príčiny vzniku nákladov, na analyzovanie jednotlivých réžií. Táto analýza môže priniesť informácie o variabilnej časti režijných nákladov vznikajúcich pri určitej aktivite, ktoré sa v konečnom dôsledku ľahšie rozrátavajú podľa vzťahovej veličiny. Podnik tak môže využiť metódu ABC, ktorá patrí medzi najpresnejšie metódy kalkulácií.

Presnejšia analýza môže v budúcnosti pomôcť tejto spoločnosti lepšie riadiť náklady a lepšie oceňovať svoje výrobky. Na základe prepočtu nákladov na jednotku výkonu, som zistila, že podnik z troch výrobkov predáva dva výrobky podhodnotené, a jeden výrobok nadhodnotený. Ako som už v praktickej časti spomenula, táto situácia môže viesť v konečnom dôsledku k zisku, ale nepôjde o jeho maximalizáciu. Ide o situáciu, kedy jeden výrobok ťahá, akoby za ostatné výrobky, ktoré sú pre podnik stratové.

Ak by podnik v budúcnosti zvolil presnejšie metódy cenových kalkulácií, mohlo by dôjsť k zisťovaniu kritických oblastí nákladov, ktoré zbytočne zvyšujú cenu výrobkov. Manažment podniku sa tak môže zaoberať odstránením týchto nedostatkov, ktoré by viedlo k znižovaniu nákladov.

Pre maximalizáciu zisku je podstatné odstránenie stratových výrobkov, ktoré podľa analýzy neuhrádzajú ani variabilné náklady. Samozrejme pri rozhodnutí tohto typu je dôležité prihliadať aj na cenovú stratégiu podniku.

ZÁVER

Cieľom tejto práce bolo analyzovať náklady Spoločnosti Kováč, s. r. o., spôsob cenovej kalkulácie výrobkov a následne vytvoriť návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie.

Na základe literárnych prameňov bola v teoretickej časti spracovaná teória týkajúca sa nákladov, ktorá bola neskôr využitá v aplikovaní poznatkov do praxe.

V praktickej časti sú základné informácie týkajúce sa Spoločnosti Kováč, s. r. o.. V charakteristike firmy bola opísaná história firmy, jej výrobný program, organizačná štruktúra a ciele podniku. Následne bola prepracovaná analýza nákladov podniku vrátane s vývojom nákladov v rokoch 2013 až 2014. Ďalej bolo potrebné rozanalyzovať a popísať spôsoby cenovej kalkulácie troch najvyrábanejších výrobkov podniku, spolu s ich výpočtami. Táto analýza bola potrebná pre zhotovenie návrhu na zlepšenie cenovej kalkulácie.

Návrh na zlepšenie cenovej kalkulácie bol zhotovený aj vďaka poskytnutým interným materiálom. Návrh pozostával hlavne z prepracovania alokácie nepriamych nákladov, ktoré tvoria problematickú časť pri zostavovaní cenových kalkulácií. Práca bola zameraná na použitie metódy ABC, v tých oblastiach nákladov, kde jej použitie bolo vhodné a na použitie rozvrhových základní, v oblastiach, kde sa náklady inak rozpočítajú na kalkulačnú jednotku nedali. V závere praktickej časti som zhrnula výsledok celej analýzy a rozpracovania návrhu.

Verím, že táto práca nebola prospešná len pre mňa, ale aj pre podnik Spoločnosť Kováč, s. r. o., ktorej by táto práca mohla pomôcť pri ďalšom pôsobení.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

HORNGREN, Charles, Gary SUNDEM a William STRATTON. *Introduction to Management Accounting*. 13. ed., internat. ed. Upper Saddle River, N. J.: Pearson/Prentice Hall International, 2005, 667 p. ISBN 0-13-127308-6

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

NADIG, Linard. *Kostenrechnung and Controlling 3: Prozesskostenrechnung in Theorie und Praxis*. 1. ed. Zürich: Schulthess., 2000, 160 S. ISBN 3-7255-4072-1

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

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

RAJŇÁK, Michal. *Cenové rozhodovanie*. 3. vyd. Bratislava: SPRINT, 2007, 236 s. ISBN 978-80-89085-89-7

SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 471 s. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 2013, 264 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4702-6.

Internetové zdroje:

LUKÁŠOVÁ, Miriam. 2012. *Vysvětlujeme náklady v manažerském účetnictví.*

(ed.). Podnikatel.cz: Průvodce vaším podnikáním [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/naklady-v-manazerskem-ucetnictvi/>

MARUŠÍN, Ján. 2006. *Výpočet krycieho príspevku.* , (ed.). Dane a účtovníctvo: pre podnikateľov a verejnú správu [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z:

<http://www.daneauctovnictvo.sk/sk/casopis/dane-a-uctovnictvo-v-praxi/vypocet-krycieho-prispevku-pri-kalkulacii-neuplnych-nakladov-jedneho-druhu-vyroby-m-498.html>

POPESKO, Boris. 2012. *Procesní řízení nákladů s využitím metody Activity Based Costing.* , (ed.). BusinessInfo.cz [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/procesni-rizeni-nakladu-s-vyuzitim-metody-activity-based-costing-19730.html>

Ostatné zdroje:

Spoločnosť Kováč, s. r. o. – hlavná kniha účtovníctva za rok 2013 a 2014

Spoločnosť Kováč, s. r. o. – interné materiály

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

- ABC Activity Based Costing.
KUN Kalkulácia úplných nákladov
KNN Kalkulácia neúplných nákladov
ORN Ostatné režijné náklady

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázok 1 Závislosť variabilných nákladov na zmenách objemu výroby – priebeh celkových nákladov (Kráľ, 2010, s. 80)</i>	<i>17</i>
<i>Obrázok 2 Fixné náklady pri rôznych úrovniach výrobných kapacít (Popesko, Vejmělková a Škodáková, 2008, s. 26)</i>	<i>18</i>
<i>Obrázok 3 Vývoj aktív a pasív od roku 2008 do 2014 (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	<i>37</i>
<i>Obrázok 4 Organizačná štruktúra podniku (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	<i>38</i>
<i>Obrázok 5 Vývoj nákladov podniku za posledné dva roky (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	<i>42</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tabuľka 1 Vývoj aktív a pasív od roku 2008 do 2014 (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	37
<i>Tabuľka 2 Výška nákladov podniku v mesiaci december 2014 rozdelená podľa položiek všeobecného kalkulačného vzorca (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	41
<i>Tabuľka 3 Všeobecný kalkulačný vzorec podniku (vlastné spracovanie)</i>	43
<i>Tabuľka 4 Kalkulácia výrobku XY (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	44
<i>Tabuľka 5 Kalkulácia výrobkov Float a PRAHA (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	45
<i>Tabuľka 6 Prehľad úplných vlastných nákladov a zisku (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	46
<i>Tabuľka 7 Prehľad nákladov v jednotlivých mesiacoch (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	51
<i>Tabuľka 8 Závislosť réžii od nákladov na materiál a mzdy (vlastné spracovanie)</i>	52
<i>Tabuľka 9 Prehľad informácií o výrobkoch (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	53
<i>Tabuľka 10 Náklady vzťahujúce sa k rezaniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	54
<i>Tabuľka 11 Náklady vzťahujúce sa k brúseniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	54
<i>Tabuľka 12 Náklady vzťahujúce sa k vŕtaniu (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	55
<i>Tabuľka 13 Kalkulácia výrobku Float – číre (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	56
<i>Tabuľka 14 Kalkulácia výrobku PRAHA (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	57
<i>Tabuľka 15 Kalkulácia výrobku XY (zdroj: interné materiály podniku, vlastné spracovanie)</i>	58
<i>Tabuľka 16 Ceny podľa navrhovanej kalkulácie (vlastné spracovanie)</i>	59
<i>Tabuľka 17 Porovnanie skutočnej a navrhovanej kalkulácie (vlastné spracovanie)</i>	59

*Tabuľka 18 Kalkulácia neúplných nákladov (zdroj: interné materiály podniku,
vlastné zdroje) 62*

SEZNAM PŘÍLOH

Príloha PI Rozpočítavanie variabilnej časti nákladov

PŘÍLOHA P I: ROZPOČÍTAVANIE VARIABILNEJ ČASTI NÁKLADOV

Sámovanie = 367,51						
Výrobok	Obvod v m	Počet ks.	Obvod celkom v m	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
Baira 01	3,4	250	850	=367,51/1173*850	211,00 €	0,84 €
Venice	2,7	15	40,5	=367,51/1173*40,5	10,05 €	0,67 €
T54	4,5	40	180	=367,51/1173*180	44,68 €	1,12 €
Float-čire	4,1	100	410	=367,51/1173*102,5	101,78 €	1,02 €
Celkom			1480,5		367,51 €	

Pieskovanie = 890,02						
Výrobok	Obsah v m ²	Počet ks.	Obsah celkom v m ²	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
Idona	0,48	111	53,28	=890,02/53,28*53,28	890,02 €	8,02 €
Celkom			53,28		890,02 €	

Kalenie = 5416,8						
Výrobok	min.	Počet ks.	Min. celkom	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
ECO	5	50	250	= 5416,8/15670*250	86,42	1,73 €
Baira 01	6	250	1500	= 5416,8/15670*1500	518,52	2,07 €
Venice	4	15	60	=5416,8/15670*60	20,74	1,38 €
Madrid	6	30	180	=5416,8/15670*180	62,22	2,07 €
DS	7	20	140	=5416,8/15670*140	48,40	2,42 €
T54	6	40	240	=5416,8/15670*240	82,96	2,07 €
California	4	100	400	=5416,8/15670*400	138,27	1,38 €
EMTEST	5	50	250	=5416,8/15670*240	86,42	1,73 €
Praha	6	25	150	= 5416,8/15670*150	51,85	2,07 €
Float-čire	5	100	500	=5416,8/15670*500	172,84	1,73 €
XY	6	2000	12000	=5416,8/15670*12000	4148,16	2,07 €
Celkom			15670		5416,80	

Fazetovanie = 125,3						
Výrobok	Obvod v m	Počet ks.	Obvod celkom v m	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
Madrid	3,8	30	114	=125,3/204*114	70,02 €	2,33 €
Praha	3,6	25	90	=125,3/204*114	55,28 €	2,21 €
Celkom			204		125,30 €	

Digitálna potlač = 5120,97						
Výrobok	Obsah v m ²	Počet ks.	Obsah celkom v m ²	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
EMTEST	1,08	50	54	=5120,97/5534*54	49,97	1,00
XY	2,74	2000	5480	=5120,97/5534*5480	5071,00	2,54
			5534		5120,97	

Umyvanie = 4950,3						
Výrobok	Minúty	Počet ks.	Minúty celkom	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
ECO	12,5	50	625	=4950,3/6179,98*37,5	224,54 €	4,49 €
Baira 01	3,5	250	875	=4950,3/6179,98*175	314,36 €	1,26 €
Venice	20	15	300	=4950,3/6179,98*5,25	107,78 €	7,19 €
Madrid	8,5	30	255	=4950,3/6179,98*27	91,61 €	3,05 €
DS	6,5	20	130	=4950,3/6179,98*18	46,70 €	2,34 €
T54	4,5	40	180	=4950,3/6179,98*20	64,67 €	1,62 €
Idona	9	111	999	=4950,3/6179,98*53,28	358,90 €	3,23 €
California	7	100	700	=4950,3/6179,98*75	251,48 €	2,51 €
EMTEST	10,5	50	525	=4950,3/6179,98*54	188,61 €	3,77 €
Canaria	7	120	840	=4950,3/6179,98*151,2	301,78 €	2,51 €
Float-čire	3	100	300	=4950,3/6179,98*14,75	107,78 €	1,08 €
Praha	2	25	50	=4950,3/6179,98*69	17,96 €	0,72 €
XY	4	2000	8000	=4950,3/6179,98*5480	2 874,11 €	1,44 €
Celkom			13779		4 950,30 €	

Balenie = 1329,2						
Výrobok		Počet ks.	Počet obalov	Priradená réžia/výpočet	Priradená réžia	Náklady na kal. Jednicu
ECO		50	10	= 1329,2/525*10	25,61078998	0,5122158
Baira 01		250	84	= 1329,2/526*84	215,1306358	0,860522543
Venice		15	5	= 1329,2/527*5	12,80539499	0,853692999
Madrid		30	10	= 1329,2/528*10	25,61078998	0,853692999
DS		20	7	= 1329,2/529*7	17,92755299	0,896377649
T54		40	20	= 1329,2/530*20	51,22157996	1,280539499
Idona		111	35	= 1329,2/531*35	89,63776493	0,807547432
California		100	26	= 1329,2/532*26	66,58805395	0,665880539
EMTEST		50	18	= 1329,2/533*18	46,09942197	0,921988439
Canaria		120	63	= 1329,2/534*63	161,3479769	1,344566474
Float-čire		100	6	= 1329,2/535*12	15,36647399	0,15366474
Praha		25	35	= 1329,2/536*35	89,63776493	3,585510597
XY		2000	200	= 1329,2/537*200	512,2157996	0,2561079
Celkom			519		1329,2	