



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV EKONOMIKY

INSTITUTE OF ECONOMICS

ŘÍZENÍ NÁKLADŮ V PODNIKU

COST MANAGEMENT IN THE COMPANY

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Patrik Pagáč

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

prof. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání bakalářské práce

Ústav:	Ústav ekonomiky
Student:	Patrik Pagáč
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Ekonomika podniku
Vedoucí práce:	prof. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.
Akademický rok:	2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává bakalářskou práci s názvem:

Řízení nákladů v podniku

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavní cíl bakalářské práce je pomocí analýzy podniku určit jednotlivé typy nákladů a zanalyzovat jejich řízení za dané sledované období. Na základě výsledků navrhnout efektivnější systém řízení nákladů. Analýza podniku se bude týkat především nákladů vlastní výroby. Při tvorbě nového systému řízení nákladů budou využívány obecně známé kalkulační vzorce.

Základní literární prameny:

POPEŠKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 stran. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 stran. ISBN 978-80-7478-743-0.

KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, s. r. o., 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

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

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

prof. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Bakalárska práca je zameraná na zhodnotenie finančnej situácie v podniku KLAS s. r. o.. V prvej časti budú definované všetky teoretické východiská, potrebné pre riadenie nákladov. Následne budú analyzované kalkulácie nákladov v rôznych druhoch výroby a navrhnuté nové spôsoby, pomocou ktorých podnik môže dosiahnuť zlepšenie finančného zdravia a vyššej ziskovosti.

Kľúčové slová

riadenie nákladov, náklady, kalkulácie nákladov, kalkulačné metódy, kalkulačný vzorec, kalkulačný systém, bod zvratu

Abstract

The bachelors thesis is focused on the evaluation of the financial situation in the company KLAS s. r. o.. In the first part all of the theoretical background for cost management will be defined. Subsequently, cost calculations in different types of production will be analyzed and new ways of achieving the improvement of financial health and higher profitability will be proposed.

Key words

cost management, cost, cost calculation, calculation methods, calculation formula, calculation system, break even point

Bibliografická citace

PAGÁČ, Patrik. Řízení nákladů v podniku [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-05-23].
Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/131621>. Bakalářská práce.
Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav ekonomiky. Vedoucí práce
Alena Kocmanová.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 23. května 2021

.....

podpis autora

Pod'akovanie

Chcel by som sa pod'akovať vedúcej svojej bakalárskej práce, pani prof. Ing. Alene Kocmanovej, Ph.D. za odborné vedenie a cenné rady, ktoré mi poskytla pri spracovávaní tejto práce.

Obsah

Úvod.....	10
Cieľ práce a metodika riešení	11
1 RIADENIE NÁKLADOV A ICH VÝZNAM.....	12
1.1 Klasifikácia nákladov	13
1.1.1 Finančné poňatie	13
1.1.2 Manažérske poňatie	13
1.2 Členenie nákladov	14
1.2.1 Druhové členenie	15
1.2.2 Účelové členenie.....	15
1.2.3 Kalkulačné členenie	16
1.2.4 Členenie podľa závislosti na objeme výkonov	17
1.2.5 Členenie podľa miesta vzniku a zodpovednosti	19
1.2.6 Prvotné a druhotné náklady	20
1.2.7 Oportúnne náklady.....	20
2 NÁSTROJE RIADENIA NÁKLADOV V PODNIKU.....	21
2.1 Kalkulácie nákladov	21
2.1.1 Kalkulačné vzorce.....	21
2.1.2 Metódy kalkulácií	25
2.1.3 Kalkulačný systém.....	26
2.2 Rozpočtovníctvo	28
2.2.1 Fázy rozpočtového procesu	28
2.2.2 Využitie rozpočtu v podniku.....	29
3 NÁKLADY SPOLOČNOSTI.....	30

3.1	Charakteristika spoločnosti	30
3.2	Organizačná štruktúra	30
3.3	Náklady spoločnosti	31
3.4	Horizontálna a vertikálna analýza nákladov	33
3.5	Variabilné a fixné náklady	40
3.6	Analýza bodu zvratu	43
4	KALKULÁCIA VO VYBRANEJ SPOLOČNOSTI	44
4.1	Kalkulácia v rastlinnej výrobe	44
4.2	Kalkulácia v živočíšnej výrobe	50
4.3	Návrhy na opatrenia	53
5	ZÁVER	56
	Zoznam použitých zdrojov	58
	Zoznam grafov	60
	Zoznam obrázkov	61
	Zoznam tabuliek	62

ÚVOD

Pre každý podnik je hlavným cieľom dosiahnutie zisku. Aby podnik dokázal zisk generovať, musia byť výnosy v podniku vyššie ako náklady. K tomu môže podniku dopomôcť správne riadenie nákladov a snaha o ich neustále znižovanie. Riadenie nákladov je pre podnik vždy častá a dôležitá téma a táto bakalárska práca bude zameraná práve na riadenie nákladov v podniku.

Nákladom je každá peňažná čiastka, ktorú podnik úmyselne použije pre získanie výnosu. Slovo náklad nemá len jednu definíciu, je možné ho chápať z niekoľkých hľadísk. V teoretickej časti bakalárskej práce bude uvedené manažérske a finančné poňatie nákladov. Ďalej sa bude táto časť zaoberať členením nákladov. Bude uvedené druhové, kalkulačné, účelové, oportúnne a ďalšie členenia.

V teoretickej časti budú nasledovne charakterizované rôzne nástroje a kritériá, potrebné pre správne riadenie nákladov v podniku. Medzi najčastejšie nástroje patria kalkulácie a rozpočty.

Pre praktickú časť práce bude vybraný podnik KLAS, s.r.o so sídlom v Lučenci. Tento podnik pôsobí na trhu približne 20 rokov, zamestnáva zhruba 100 zamestnancov a zameriava sa na poľnohospodársku výrobu.

V praktickej časti bude použitá analýza podniku KLAS, s.r.o. so zameraním na náklady spoločnosti. Analyzované budú konkrétne roky 2018, 2019 a 2020. Bude prevedená vertikálna a horizontálna analýza nákladov a taktiež analýza bodu zvratu. Ako už bolo spomínané, pre správne riadenie nákladov je dôležité využívať rôzne nástroje. Spoločnosť KLAS, s.r.o. využíva kalkuláciu svojich nákladov. Kalkulácie nákladov v rastlinnej aj živočíšnej výrobe budú súčasťou praktickej časti bakalárskej práce.

Obsahom tejto časti bude na záver takisto hodnotenie celkovej efektivity riadenia nákladov v podniku KLAS, s.r.o. a následne sbudú navrhnuté niektoré možnosti pre zlepšenie.

CIEĽ PRÁCE A METODIKA RIEŠENÍ

Hlavný cieľ bakalárskej práce je analyzovať riadenie nákladov vo vybranej spoločnosti od roku 2018 do roku 2020 a následne navrhnúť možnosti pre zlepšenia.

Pre dosiahnutie hlavného cieľa práce je potrebné splniť jednotlivé čiastkové ciele:

- charakterizovať význam riadenia nákladov v podniku,
- definovať náklady a ich členenie,
- popísať hlavné nástroje a kritéria pre riadenie nákladov,
- predstaviť vybraný podnikateľský subjekt,
- analyzovať podnikateľský subjekt so zameraním na náklady,
- zhodnotiť efektivitu a kvalitu riadenia nákladov vybraného subjektu.

Pri spracovaní bakalárskej práce budú použité nasledovné metódy:

- hľadanie teoretických poznatkov pre danú problematiku z dostupných zdrojov,
- nahromadenie všetkých poznatkov o vybranej spoločnosti
- horizontálna a vertikálna analýza nákladov od roku 2018 do roku 2020 za účelom zistiť údaje o majetku spoločnosti
- analýza bodu zvratu
- kalkulácie nákladov v jednotlivých výrobách za rok 2020
- zhrnutie a okomentovanie poznatkov o riadení nákladov vo vybranom podniku

1 RIADENIE NÁKLADOV A ICH VÝZNAM

Pojem riadenie nákladov zahŕňa akékoľvek kroky firmy, ktoré jej pomôžu v efektívnosti, výkonnosti a kvalite firemných procesov, ale aj v zlepšení firmy ako takej. Pri riadení nákladov sa nemusí jednať len o ich redukciu, ale aj o kompletne zefektívnenie celej firmy.

Je kľúčové nemýliť si riadenie nákladov s ich znižovaním alebo s rôznymi úspornými opatreniami.

Cieľom riadenia nákladov je ich zníženie pri rovnakom objeme výkonu a pri rovnakej kvalite služieb. Ide o zefektívnenie výkonov takým spôsobom, aby došlo k maximalizácii možného zisku (2).

Cieľom každého podnikateľa alebo podniku ako celku je dosiahnutie požadovaného zisku a zhodnotenia kapitálu. Dá sa teda povedať, že samou podstatou činnosti každého podniku je vynakladať vstupy takým spôsobom, vďaka ktorému bude hodnota výstupov vyššia ako hodnota vstupov. V tomto procese hrajú vstupy akúsi obeť, zatiaľ čo výstupy niečo ako úspech alebo prospech (1).

Ideálnym zdrojom pre riadenie nákladov je finančné účtovníctvo. Všetky dáta účtovníctva sú dostupné vo výkaze súvahy a vo výkaze zisku a strát, kde je možné nájsť podrobné informácie týkajúce sa nákladov a výnosov. Pre ešte presnejšie informácie sa dajú použiť samostatné účty, v ktorých sa nachádzajú jednotlivé účtové položky (3).

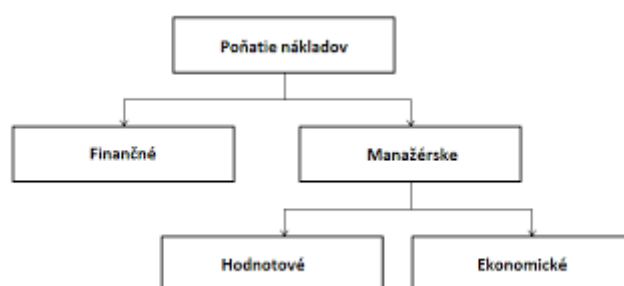
Kvôli rôznym predpisom a štandardom v účtovníctve sa nedá aplikovať finančné účtovníctvo pre manažérske rozhodnutia. Náklady a výnosy majú svoje vlastné pravidlá, neriadia sa podľa predpisov. Preto existuje aj manažérske účtovníctvo. Tento typ účtovníctva nie je mimo podnikovo regulovaný a je pre potreby užívateľa upravený. Vedenie takéhoto účtovníctva má jednu požiadavku. Musí poskytovať informácie o nákladoch pre každý výrobok a službu, a takisto o všetkých hospodárskych výsledkoch podniku. Takéto účtovníctvo väčšinou zaobstaráva materiály pre kontrolu hospodárenia počas krátkych období, kratších ako celé účtové obdobie. Dvanásť kalendárnych mesiacov je pre riadenie podniku menej vhodné, preto sa väčšinou vyberie len jeden mesiac. Postupom času sa náklady berú ako ovplyvniteľné a rozvíja sa ich manažment,

využívajúc prostriedky a nástroje, vďaka ktorým je možné ovplyvňovať náklady v jednotlivých podnikoch (4).

1.1 Klasifikácia nákladov

Pojem náklad vyjadruje istú peňažnú čiastku, ktorú chce podnik cielene použiť k získaniu výnosov. Náklady je možné chápať z niekoľkých hľadísk. Vo finančnom účtovníctve sa definujú inak ako v účtovníctve manažérskom. Vo finančnom účtovníctve sa dá hovoriť o finančnom poňatí nákladov, a v manažérskom účtovníctve zasa o manažérskom poňatí. Manažérske poňatie ešte ďalej delí na hodnotové a ekonomické (3).

Obrázok 1: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov (Popesko, Papadaki 2016)



1.1.1 Finančné poňatie

Vo finančnom poňatí sú náklady brané ako hlavný prvok pri meraní zisku. Ide o pokles ekonomického prospechu, čo má za následok prírastok záväzkov, alebo pokles v položke aktív. V skúmanom finančnom období náklad postupne vedie k poklesu vlastného kapitálu (5).

Synek a Kislingerová definujú náklady ako spotrebu všetkých výrobných faktorov, ktorá je vyjadrená peniazmi a ktorú každý podnik cielene vynaloží k zisku výnosov (6).

Rozdielom v týchto poňatiach nákladov je čas. Vo finančnom účtovníctve vzniká náklad vtedy, keď ekonomický zdroj začne byť užitočný (5).

1.1.2 Manažérske poňatie

V manažérskom poňatí je nákladom každý účelovo vynaložený a hodnotovo vyjadrený ekonomický zdroj v podniku, ktorý účelovo súvisí s ekonomickou činnosťou (3).

Veľmi dôležité je v manažérskom účtovníctve, aby každý náklad bol účelový. Podľa Krála je vynaloženie ekonomického zdroja nákladom len vtedy, ak tento zdroj je

racionálny a primeraný výsledku činnosti. Každé vynaloženie takéhoto zdroja má za účel jeho zhodnotenie (5).

Náklady vznikajú pri vynaložení ekonomického zdroja. Nepríde teda k úbytku majetku, len ku štruktúrovým zmenám. Z tohto poňatia sa v anglickom jazyku označuje náklad ako „costs“ (5).

Hodnotové poňatie nákladov je dôležité pri riadení a kontrole priebehu podnikových procesov. Na oceňovanie ekonomických zdrojov sa v tomto poňatí nákladov používajú reprodukčné ceny. Patria sem explicitné náklady a kalkulačné druhy nákladov, čiže také náklady, ktoré majú v manažérskom účtovníctve inú výšku ako vo finančnom účtovníctve, alebo v ňom dokonca nie sú vôbec vykazované (3).

Ekonomické poňatie nákladov neposkytuje informácie len pre riadenie podnikových procesov, ale taktiež aj informácie pre výber vhodných budúcich možností a alternatív. Náklady tu okrem úbytku ekonomického prospechu znamenajú aj tzv. ušlý efekt, ktorý sa v podniku neuskutočnil z dôvodu nevyužitia ekonomického zdroja iným alternatívnym spôsobom. Do ekonomického poňatia nákladov sa zaraďujú oportúnne náklady, ktoré sa tiež označujú ako maximálny ušlý výnos. Tieto náklady nepredstavujú žiadne reálne využitie, ani akékoľvek spotrebovanie ekonomického zdroja (5).

1.2 Členenie nákladov

Hlavný predpoklad pre správne optimalizovanie nákladov je ich samotné poznanie a porozumenie podstaty každej nákladovej položky. Keďže každý podnik má takýchto položiek stovky až tisíce, je nutné si náklady rozdeliť do určitých skupín takým spôsobom, aby sa na každý náklad dal posúdiť jeho prejav v rôznych situáciách (8).

Existuje mnoho spôsobov pre rozčlenenie nákladov do skupín. Je nutné podotknúť, že každé členenie musí mať účelovú potrebu, inak povedané, musí byť spojené s riešením daného problému (9).

Medzi najčastejšie členenie nákladov patrí:

- druhové členenie
- účelové členenie
- kalkulačné členenie

- členenie podľa závislosti na objeme výkonov
- členenie podľa miesta vzniku a zodpovednosti
- prvotné a druhotné
- oportúnne

1.2.1 Druhové členenie

- Druhové členenie je jedným z najčastejších členení nákladov. Jeho podstata vychádza z klasifikácie nákladov vo finančnom účtovníctve (3).

Druhy nákladov majú tieto základné vlastnosti:

- sú to prvotné náklady, pretože hneď ako vstúpia do podniku, sú zobrazené
- vznikajú spotrebou materiálu, subdodávok, prác či rôznych služieb od iných subjektov. Sú teda externé
- z hľadiska možnosti ich členiť ešte podrobnejšie, sú jednoduché (10)

Pre predstavu, medzi nákladové druhy patrí:

- spotreba materiálu, surovín
- spotreba energie, palív
- osobné náklady
- odpis hmotného a nehmotného dlhodobého majetku
- finančné, mzdové náklady
- spotreba externých služieb (3)

Druhové členenie sa nezaobrá vzťahom vynaložených nákladov k uskutočňovaným procesom a preto je nutné ich ešte kombinovať s iným členením (1)

1.2.2 Účelové členenie

Účelové členenie rozdeľuje náklady podľa účelu ich vynaloženia. Vďaka tomuto členeniu podnik môže kontrolovať hospodárnosť, skúmať primeranosť nákladov a riadiť zisk (1).

Účelové náklady sa delia na náklady na obsluhu a riadenie, technologické, jednicové a režijné (5).

Náklady na obsluhu a riadenie sa využívajú pri doplnkových činnostiach technologických procesoch. Zaisťujú úspešný a hladký priebeh procesov. Ide hlavne o náklady, ktoré sa

zaoberajú riadením, personalistikou atď.. Príkladom sú napr. náklady na mzdy riadiacich pracovníkov (3).

Náklady technologické vyvolávajú technológie istej činnosti a používajú sa na tvorbu výkonov. Technologickým nákladom môže byť napr. spotreba materiálu alebo mzdy robotníkov.

Náklady jednicové a náklady režijné sú podkategóriami technologických a nákladov na obsluhu a riadenie.

Jednicové náklady tvoria len určitú časť technologických, ktoré súvisia s technologickými činnosťami a s určitou jednotkou výkonu. Jednicový náklad môže byť napr. spotreba jednicového materiálu (5).

Režijné náklady sa od tých jednicových líšia tým, že nesúvisia s konkrétnou jednotkou výkonu. Obsahujú len tú časť nákladov na obsluhu a riadenie, ktorá sa vzťahuje ku konkrétnemu technologickému procesu. Príkladom režijného nákladu sú napr. odpisy strojov (3).

Hlavný nástroj riadenia jednicových nákladov je ich kalkulácia a norma. U nákladov režijných je to ich rozpočet (1).

1.2.3 Kalkulačné členenie

Vďaka kalkulačnému členeniu sa vie, na čo bol konkrétny náklad použitý alebo vynaložený. Keďže každý výrobok ovplyvňuje tvorbu zisku inak, pokladá sa toto delenie nákladov za veľmi dôležité a podstatné, pretože nám poskytne šancu správne určiť rentabilitu každej činnosti, či už služieb alebo výrobkov, a taktiež pomáha pri regulácii štruktúry výrobkov. Podľa kalkulačného členenia sa náklady delia na 2 hlavné skupiny:

- priame
- nepriame (11)

Priame náklady sa vzťahujú priamo na jeden druh výkonu a procesu, počas ktorého vznikajú. Jedná sa o náklady zapríčinené druhom výkonu, priamo jeho jednotkou a neskôr aj o náklady spotrebované konkrétnym výkonovým druhom. Už popredu je možné rozpočítať podiel na jednu jednicu druhu aj na jednu jednotku výkonu. Takisto je možné určiť podiel na jednu jednotku výkonu jednoduchým delením.

Nepriame náklady sa od tých priamych líšia tým, že vznikajú v súvislosti s viacerými druhmi výkonov a teda zahŕňajú viac výkonov. Ak pri počítaní rozhodovacích úloh je potrebné určiť ich podiel na určitom výkone alebo jeho jednici, zvyknú sa využívať rôzne metódy alokácie, za účelom prekonať vzťah určitého výkonu a priradiť príslušný nepriamy náklad (12).

1.2.4 Členenie podľa závislosti na objeme výkonov

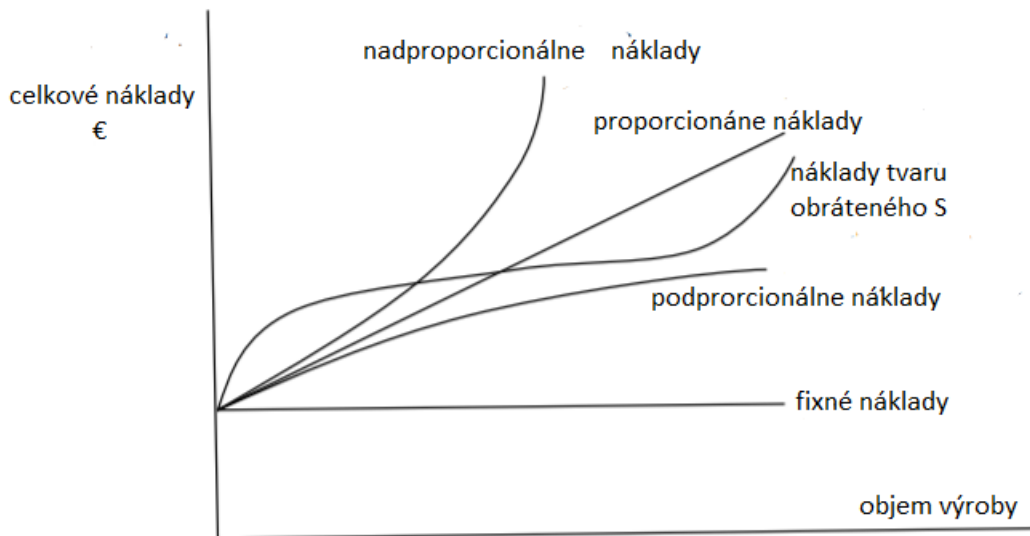
Toto členenie nákladov je považované za veľmi špecifický nástroj manažérskeho účtovníctva. Jeho prioritným cieľom je skúmať, ako sa budú meniť náklady pri iných variantoch objemu ďalších výkonov. Ako príklad objemu výkonu sa dá uviesť napr. počet odpracovaných hodín, počet vyšetrených pacientov atď.. Medzi náklady, členené podľa závislosti na objeme výkonov patria: variabilné náklady, fixné náklady a zmiešané náklady (3).

Variabilné náklady sa menia v závislosti od zmien objemu výkonu. Hlavný predpoklad pre riadenie týchto nákladov je, že keď rastie objem výkonov, priamo rastie aj objem týchto nákladov. Príkladom takýchto nákladov je napr. materiálová spotreba, náklady na mzdy pre robotníkov alebo náklady na opravu auta (10).

Podľa toho, ako sa menia variabilné náklady, dá sa ich rozdeliť ich na nadproporcionálne, proporcionálne a podproporcionálne. Do variabilných nákladov taktiež patria aj jednicové náklady a časť nákladov režijných (6).

Vzájomný vzťah týchto variabilných nákladov je možné vidieť na obrázku, v ktorom sú znázornené aj fixné náklady (6).

Obrázok 2: Vzájomný vzťah variabilných nákladov (Synek, Kislingerová, 2010)



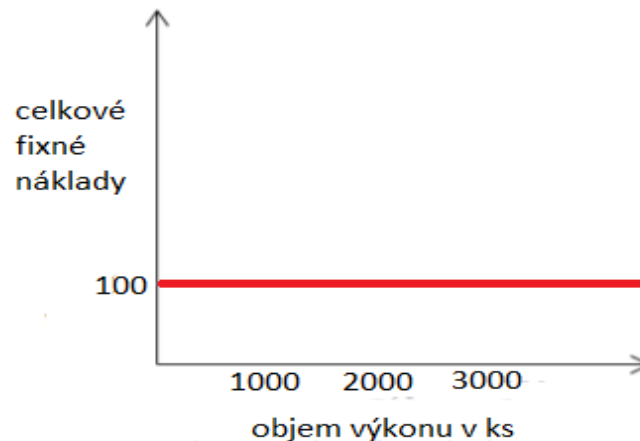
Proporcionálne náklady sú najdôležitejšou časťou variabilných nákladov a sú to tie náklady, ktoré sa menia úmerne s objemom. Menia sa teda lineárne. Náklady nadproporcionálne rastú rýchlejšie než objem výroby, kdežto tie podproporcionálne zasa pomalšie. Klasickým príkladom nadproporcionálneho nákladu je práca nadčas, kde ostáva objem výroby na rovnakej hladine, ale náklady na mzdy sa zvyšujú. Príkladom pre podproporcionálne náklady je napr. náklad na opravu alebo údržbu (3).

Fixné náklady sú náklady, ktoré sa nijak v krátkom časovom období nemenia. Pri zmene objemu výroby ostávajú vždy rovnaké. V dlhšom časovom období sa ale meniť môžu a dokonca veľmi výrazne a to napr., pri vyhodení robotníka alebo pri dokončenom odpísaní výrobného stroja. Príkladom fixného nákladu môže byť odpisy dlhodobého majetku, či splátky úverov v pravidelných časových úsekoch (13).

Fixné náklady sa ďalej členia do troch skupín. Prvá skupinu tvoria náklady, ktoré vznikajú pri spôsoboch, ktorými zaistíme rôzne činnosti. Ako príklad sa dajú uviesť náklady na riadenie. Tieto náklady sú ovplyvňované veľa faktormi. Druhú skupinu tvoria náklady, o ktorých použití rozhodne samotná firma alebo podnik, napr. reklamné a marketingové náklady. Každý podnik teda môže rozhodnúť, v akej výške a či vôbec tieto náklady

požívať. Do tretej skupiny fixných nákladov sa zaraďujú tie, ktoré v pravidelných a opakovaných časových úsekoch podnik vynakladá v nemennej výške. Základným príkladom takéhoto nákladu sú odpisy. (3)

Obrázok 3: Fixné náklady pri zmene objemu výkonu (Popesko, Papadaki, 2016)



1.2.5 Členenie podľa miesta vzniku a zodpovednosti

Vďaka tomuto členeniu vieme, kde každý náklad vznikol a kto je zodpovedný za jeho vznik (11).

Hlavné útvary v podniku, ktorým náleží zodpovednosť za náklady sa nazývajú zodpovednostné strediská. Tie sa zakladajú v hlavných, pomocných a obslužných procesoch, v odbytoch alebo v správach (11).

Z hľadiska výšky zodpovednosti množstva kompetencií existuje šesť základných typov stredísk: ziskové, investičné, rentabilné, nákladové, výdajové a výnosové (9).

Toto členenie má špeciálnu kategóriu v manažérskom účtovníctve, a to takzvané zodpovednostné účtovníctvo. Jeho základnou úlohou je motivovať strediská pre dosiahnutie väčšej efektívnosti podnikových činností. To sa snaží dosiahnuť kvalitnejšími informáciami o hospodárení pri porovnaní s podnikom ako celkom (8).

Vo svojej publikácii Lazar s ohľadom na miesto vzniku, delí náklady ďalej na interné náklady a externé náklady. Internými nákladmi rozumieme tie, ktoré predstavujú spotrebu vlastných procesov a výkonov. Naopak externé náklady do podniku prichádzajú z vonku (4).

1.2.6 Prvotné a druhotné náklady

Podľa účtovania delíme vo vnútropodnikovom účtovníctve náklady na prvotné náklady a druhotné náklady. Prvotné náklady vychádzajú z finančného účtovníctva. Druhotné vznikajú v strediskách alebo kvôli časovým rozlišovaním nákladov. Každé stredisko na svojom účte sleduje obidve tieto skupiny nákladov. Prvotné aj druhotné náklady sa ešte môžu ďalej deliť podľa rôznych kalkulačných položiek. Ak sa vyrába viacej druhov výrobkov, náklady sa musia sledovať a kontrolovať podľa kalkulačného členenia (4).

1.2.7 Oportúnne náklady

Zvykne sa používať aj označenie náklady obetované príležitosti. Sú to náklady predstavujúci ušlý výnos, o ktorý sa podnik pripravil tým, že zvolil inú alternatívu. Každý podnik má len obmedzený počet ekonomických zdrojov a preto nie je možné využiť všetky možnosti a alternatívy. Preto je treba sa vždy rozhodnúť a vybrať si tú možnosť, ktorá pre podnik predstavuje najväčší prospech. Nezvolená alternatíva teda predstavuje oportúnny náklad.

Keďže tento typ nákladov nie je ľahko vyčísliteľný a v účtovníctve nevykazujú presné číslo, hovorí sa, že ide o implicitné náklady. Nepredstavujú skutočné vynaloženie ekonomických zdrojov v podniku, ale sú určené skôr pre ocenenie využitia týchto zdrojov. Dajú sa využiť napríklad, keď si podnik vyberá, ktoré produkty a sortimenty bude vyrábať, keďže má len obmedzenú kapacitu strojov a výrobných zariadení (5,14).

2 NÁSTROJE RIADENIA NÁKLADOV V PODNIKU

V minulých kapitolách bol objasnený pojem náklady a taktiež aj vysvetlené ich jednotlivé typy a druhy členenia. Aby bol podnik schopný správne riadiť svoje náklady, musí k tomu používať vhodné nástroje. Medzi najčastejšie a najzákladnejšie nástroje riadenia nákladov v podniku patria hlavne kalkulácie a rozpočty.

2.1 Kalkulácie nákladov

Najčastejšie používaným a najstarším nástrojom pre riadenie nákladov sú kalkulácie. Pojem kalkulácia sa dá chápať ako istý typ stanovenia nákladov, ceny, zisku alebo inej peňažnej veličiny pre jednu jednotku výkonu, vyjadrenú naturálne, ktorou väčšinou býva služba, výrobok, atď. (3).

Hlavnými významami kalkulácie sú:

- Presné stanovenie a zistenie nákladov na výkon, vymedzený istým druhom, objemom a kvalitou.
- Výsledok činností a procesov, určených v prvom bode
- Dôležitá časť informačného systému v podniku (5)

Spôsob, akým sa stanovujú náklady, či rôzne iné hodnotové veličiny na jednu jednotku výkonu sa volá metóda kalkulácií. Pre každú metódu je dôležitá správna formulácia predmetu danej kalkulácie, spôsob pridelenia nákladov a ich štruktúra (10).

Predmet kalkulácie je definovaný kalkulačnou jednicou a množstvom. Kalkulačnú jednicu definujeme ako daný výkon, určený druhom a mernou jednotkou, pre ktorý sa stanovujú buď náklady alebo iné hodnotové veličiny. Dané kalkulované množstvo obsahuje určitý počet kalkulačných jedníc, ktorým sa následne stanovujú celkové náklady (15).

2.1.1 Kalkulačné vzorce

Každý kalkulačný vzorec definuje štruktúru, podrobnosť delenia nákladov a spôsob radenia. Ukryva sa v ňom zoznam skupín nákladov v rámci danej kalkulácie. Podnik si konkrétny kalkulačný vzorec zostaví podľa seba a svojich potrieb. Jednotlivé kalkulačné

vzorce v podnikoch sa od seba líšia. Existujú tzv. modely konštrukcie jednotlivých kalkulačných vzorcov (3).

Ďalej je treba podrobne popísať tri základné modely kalkulačných vzorcov, medzi ktoré patria: typový kalkulačný vzorec, kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné a variabilné náklady a kalkulačný vzorec retrográdny .

Typový kalkulačný vzorec

Tento typ vzorcu je najzákladnejším a najpravidelnejším vzorcom, ktorý sa používa v drvivej väčšine podnikov či už na Slovensku alebo v ČR. Ministerstvo hospodárstva ČR kedysi typový kalkulačný vzorec nariaďovalo ako povinný pre podniky. Postupne sa tento vzorec stal základom v podnikovej praxi (3).

Typový kalkulačný vzorec znázorňuje tabuľka č.1

Tabuľka 1:Typový kalkulačný vzorec (Dvořáková, Červený, 2011)

1. Priamy materiál	
2. Priame mzdy	
3. Ostatné priame náklady	
4. Výrobná réžia	
<hr/>	
Vlastné náklady výroby (súčet položiek 1 až 5)	
5. Správna réžia	
<hr/>	
Vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1 až 5)	
6. Odbytové náklady	
<hr/>	
Úplné vlastné náklady výkonu (súčet položiek 1 až 6)	
7. Zisk	
<hr/>	
Predajná cena	

Typový kalkulačný vzorec zahŕňa priame a nepriame náklady. V priamych sa nachádza priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady. V nepriamych nákladoch nájdeme výrobnú réžiu, správnu réžiu a odbytovú réžiu (14).

Priamy materiál je možné definovať ako každú časť materiálu, ktorá je súčasťou výrobku alebo pomáha k jeho vzniku či vzniku jeho vlastností. Príkladom pre priamy materiál sú napríklad polotovary, základný materiál či základné suroviny pre výrobu

Pojmom priame mzdy je možné rozumieť základnú mzdu, rôzne príplatky, odmeny alebo prémie, ktoré priamym spôsobom nejako súvisia s výkonmi zahrnutými v kalkuláciách. Základným príkladom sú mzdy zamestnancov alebo robotníkov za odrobenú prácu a čas.

Medzi ostatné priame náklady patria náklady súvisiace s jednou jednotkou výkonu, nevyskytujúce sa pravidelne u každého výrobku. Príkladom sú opravy, energie alebo odpisy.

Do skupiny výrobná réžia sa zaraďujú tie náklady, ktoré síce s výrobou priamo súvisia, no nedajú sa určiť kalkulačnou jednicou. Ako príklady je možné uviesť režijný materiál a mzdy alebo rôzne opotrebenie výrobných strojov.

Správna réžia obsahuje náklady používané pri riadení samotného podniku. Príkladom sú poistenia či mzdy riadiacich zamestnancov alebo napr. odpisy správnych budov.

Náklady, ktoré priamo súvisia s predajom spadajú do skupiny odbytová réžia. Sú to napr. skladovacie náklady či náklady na expedíciu výrobkov (7,15).

V manažérskom účtovníctve existujú v súvislosti s rozhodovacími úlohami nasledujúce obmedzenia kalkulačného vzorca:

- ide o statické zobrazenie medzi vzťahmi nákladov a kalkulačnej jednici
- kalkulačný vzorec syntetizuje náklady s odlišným vzťahom ku kalkulovaným procesom a výkonom, ktoré by mali byť priradované na základe daných princípov alokácie nákladov
- syntetizuje náklady pri riešení rozhodovacích úloh a neberie ohľad na ich významnosť (5)

Synek tvrdí, že typový kalkulačný vzorec je len vzorec cenovej kalkulácie, kde cena vzniká na základe princípu „zisk + náklady = cena.“ Hovorí, že sa jedná o nákladovú cenu, používanú len v prípade, ak cena nie je určená trhom (7).

Retrográdny kalkulačný vzorec

Cena výkonov nebýva v praxi tvorená len ako prirážka ku celkovým nákladovým položkám, ale býva vždy ovplyvnená vinou konkurenčného prostredia. Toto je dôvod, prečo je tržná cena daného výkonu akceptovaná podnikmi. Zároveň podnik pomocou nej stanovuje náklady výkonov. Keďže v takomto prípade je medzi kalkuláciou nákladových položiek, cenou a ziskom rozdiel, hovoríme o tzv. retrográdnej kalkulácii (3).

Schéma vzorového retrográdneho kalkulačného vzorca zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka 2:Vzorový retrográdny kalkulačný vzorec (Popesko, Papadaki, 2016)

Základná cena výkonu
- Dočasné cenové zvýhodnenia - Zľavy pre zákazníkov(množstevné, sezónne)
Upravená cena
- Náklady
Zisk

Kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné a variabilné náklady

Tento vzorec je základom pri kalkuláciách variabilných nákladov. Jeho modifikácia, ktorá oddeľuje fixné a variabilné náklady sa nazýva dynamická kalkulácia a kalkulácia so stupňovitým rozvrstvením fixných nákladov. Tento kalkulačný vzorec je možné využiť hlavne pri rozhodovacích úlohách s existujúcou kapacitou (5).

Kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné od variabilných nákladov zobrazuje nasledujúca tabuľka:

Tabuľka 3:Kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné od variabilných nákladov (Popesko, Papadaki, 2016)

Cena po úpravách
- Variabilné náklady výrobku (priame náklady, variabilná réžia)
Marža
- Priemerné fixné náklady pripadajúce na výrobok
Priemerný zisk pripadajúci na výrobok

2.1.2 Metódy kalkulácií

Metóda kalkulácie udáva spôsob, ktorým je možné zistiť výšku nákladov na jednu jednotku produkcie. Výber správnej metódy závisí na predmete kalkulácie, na štruktúre nákladových položiek a na priradení nákladov pre predmet kalkulácie. Každý podnik vyjadruje štruktúru nákladových položiek v kalkulačnom vzorci inak (1).

Členenie kalkulačných metód:

1. Kalkulácia delením
 - a) Jednoduchým delením
 - b) Delením s pomerovými (ekvivalentnými) číslami
2. Kalkulácia prirážková
 - a) Sumačná
 - b) Diferencovaná

Najjednoduchším typom kalkulačnej metódy je kalkulácia jednoduchým delením. Používa sa len vtedy, ak podnik vyrába len jeden typ výrobku. Vydelením celkových nákladov vyrobenými výrobkami získame náklady na jednu kalkulačnú jednicu (3).

Kalkulácia s pomerovými číslami sa využíva pri rovnorodých výrobkoch, ktoré sa od seba líšia len určitou vlastnosťou napr. farbou alebo rozmerom. Začína sa tým, že jednému výrobku sa priradí ekvivalentné číslo. Ostatným výrobkom sa priradia čísla podľa pomeru ku vopred zvolenému výrobku s číslom 1. Tento typ metódy sa používa len pri hromadnej výrobe. Výsledok tejto kalkulácie a jej presnosť je len taká, aké je presné určenie pomerového čísla (3).

Prirážková kalkulácia sa v podniku využíva pri heterogénnej výrobe, čiže pri výrobe viacerých druhov výrobkov (3).

Prirážková kalkulácia má dve metódy využitia, a to sumačnú a diferencovanú. Sumačná metóda pre priradenie nepriamych nákladových položiek používa univerzálnu základňu, zatiaľ čo diferencovaná metóda využíva rôzne základne. Keďže pri niektorých podmienkach je nemožné zvoliť si len jednu rozvrhovú základňu, v reálnej praxi sa väčšinou preferuje diferencovaná metóda (1).

Rozvrhová základňa sa delí na peňažnú a naturálnu. V prípade peňažnej rozvrhovej základne sa vypočíta prirážka nepriamych nákladov v percentách. Tento vzťah je možné vyjadriť nasledujúcim vzorcom:

$$PP = \frac{NRN}{RZ} * 100$$

PP ... percentuálna prirážka režijných nákladov

NRN ... nepriame režijné náklady

RZ ... rozvrhová základňa v peňažných jednotkách.

V naturálnej rozvrhovej základni sa sadzba nepriamych nákladových položiek stanovuje v peňažných jednotkách vo vzťahu k naturálnej základni. Svedčí o tom nasledujúci vzorec:

$$SNN = \frac{NRN}{RZ}$$

SNN ... sadzba nepriamych nákladov

NRN ... nepriame režijné náklady

RZ ... rozvrhová základňa v naturálnych jednotkách (5)

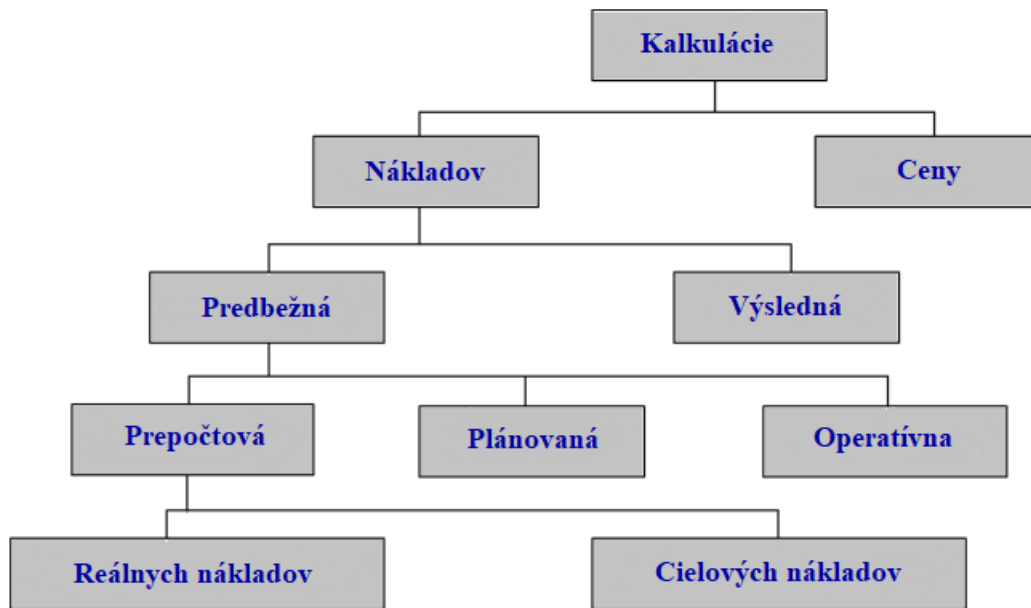
2.1.3 Kalkulačný systém

Kalkulačný systém zahŕňa sústava kalkulácií a ich vzájomné vzťahy. Každá kalkulácia sa od seba odlišuje obsahom, využitím, štruktúrou, či časovým horizontom zostavenia. Sú teda rozdielne v jednotlivých položkách a ich usporiadaní (10).

Hlavný cieľ tohto systému je metodická jednota a previazanie vybraných druhov kalkulácií medzi sebou (15).

Vzorový kalkulačný systém znázorňuje nasledujúca schéma:

Obrázok 4: Vzorový kalkulačný systém (Kráľ, 2010)



Kalkulácie nákladov delíme na dve hlavné skupiny:

- predbežné
- výsledné

Predbežné kalkulácie sa zostavujú pred štartom výkonu a využívajú sa hlavne pri plánovaní, zatiaľ čo výsledné kalkulácie sú zostavované až po konci daného výkonu a hrajú dôležitú úlohu až pri kontrole hospodárnosti výroby (7).

Predbežnú kalkuláciu z hľadiska spôsobu jej tvorby a plnení úloh je možné ďalej deliť na prepočtovú, plánovanú a operatívnu.

Prepočtové kalkulácie sa používajú hlavne vtedy, keď podnik zavádza nový výkon a jej cieľom je odhadnúť budúce náklady pre podnik a posúdiť efektívnosť výkonu.

Plánované kalkulácie využíva podnik pri výkonoch, ktoré sa pravidelne opakujú. Slúžia ako nástroj pre riadenie hospodárnosti jednicových nákladov a taktiež sa využívajú pri spracovaní podnikového rozpočtu. Môžu mať dve podoby a to plánované kalkulácie čiastočného obdobia alebo celého rozpočtového obdobia (10).

Operatívne kalkulácie znázorňujú aktuálnu nákladovú úroveň, zodpovedajúcu daným podmienkam, v ktorých sa zrovna výroba koná. Ich úloha je kontrola, či je zaistený ročný nákladový plán a taktiež sa využívajú pri zadaní nákladovej úlohy pre útvary (5).

2.2 Rozpočtovníctvo

Rozpočtovníctvo je jeden z hlavných manažérskych nástrojov pre riadenie podniku. Podstatou rozpočtovníctva je zostavovanie rozpočtov a ich následné vyhodnocovanie. Rozpočty sú peňažné jednotky prevedené na plány (3).

Rozpočty tiež:

- Sú zostavované na určité obdobie pre jeden konkrétny objem činnosti
- Stanovujú ukazovatele vyjadrené v peňažných jednotkách
- Vychádzajú z odhadovaných a prepočítaných veličín (10)

Rozpočtovníctvo sa zameriava hlavne na budúcnosť podniku, vyjadruje v ňom plánované náklady aj výnosy za každú organizačnú jednotku. Taktiež disponuje informáciami o budúcich režijných nákladoch a ich vzťahu k priamym nákladom. V danom podniku má rozpočet štyri hlavné funkcie: plánovaciú, koordinačnú, motivačnú a kontrolnú (3).

Rozpočet sa dá zostaviť:

- podľa závislosti na predchádzajúcom období
- pomocou štatistických a matematických metód
- za pomoci variátorov
- podľa normatívu nákladov
- stanovením výšky nákladov ako limitu
- stanovením výšky nákladov pri nulovom základe (6)

Rozpočet sa na rozdiel od kalkulácie vyčísluje pre určité obdobie, je podrobnejší v režijných nákladoch, počíta so všetkými nákladmi, je zameraný na náklady a výnosy, súvisí s vnútropodnikovými útvarmi a nesie zodpovednosť za náklady (14).

2.2.1 Fázy rozpočtového procesu

Tvorba rozpočtu je časovo veľmi náročná. Začína určením hlavných postupov a priorit, ktoré definujú aktuálnu situáciu podniku a jeho ciele. Každú útvary následne zostaví návrh

rozpočtu podľa daných priorít. Tieto návrhy podnik dôsledne odkonzultuje. Útvary neskôr po uplynutí stanoveného časového intervalu zostavia do detailu základné rozpočty. Vedenie podniku musí základné rozpočty schváliť (3).

V nasledujúcej kontrolnej fázy podnik kontroluje plnenie rozpočtu, tým že porovnáva reálne a rozpočtované hodnoty. Pokiaľ vzniknú odchýlky, je potrebné ich správne identifikovať a následne odstrániť. Vďaka prijatiu rôznych opravných opatrení podnik zníži nežiaduce dopady odchýlok (16).

2.2.2 Využitie rozpočtu v podniku

Pri riadení podniku sa o význame rozpočtov neustále diskutuje. Hlavným dôvodom ich kritiky je nesprávne zostavovanie a nevhodná kontrola. Rozpočty majú v riadení podniku niekoľko funkcií, ktoré sú ale často medzi sebou v rozpore. Riešením týchto rozporov môže byť transparentnosť využitých metód alebo lepšia informovanosť a komunikácia vo vnútri podniku (10).

3 NÁKLADY SPOLOČNOSTI

3.1 Charakteristika spoločnosti

Základné údaje o spoločnosti definuje nasledujúci súhrn.

Obchodná firma:	KLAS s. r. o.
Právna forma:	Spoločnosť s ručením obmedzeným
Sídlo:	Zvolenská cesta 2740, Lučenec 984 01
IČO:	36 619 949
Dátum vzniku:	20.08.2003
Základné imanie:	8 963 €

Predmet podnikania: poľnohospodárstvo

Ďalšie zameranie podniku: chov hospodárskych zvierat, poľnohospodárstvo vrátane predaja nespracovaných poľnohospodárskych výrobkov za účelom spracovania alebo ďalšieho predaja, atď.

Súčasná situácia spoločnosti:

Veľká časť zapísaných činností v obchodnom registri je vykonávaná len interne. Spoločnosť je prevažne zameraná na oblasť poľnohospodárskej výroby. Rastlinná výroba je realizovaná na 4 510 ha poľnohospodárskej pôdy, z čoho je 3 130 ha orná pôda. Zhruba 50% zastúpenie tu má pestovanie obilnín, dominantnou plodinou je repka (výmer približne 15%) a kukurice na siláž (výmer približne 18%). Zo živočíšnej produkcie sa spoločnosť z väčšej časti zameriava na chov dojníc. Spoločnosť do budúcnosti neplánuje akékoľvek zmeny vo svojej činnosti. Jej trvalým cieľom je starostlivosť o životné prostredie a pracovné prostredie zamestnancov. Plánujú sa aj investície na skvalitnenie pôdneho fondu.

3.2 Organizačná štruktúra

V rámci organizačnej štruktúry, na čele podniku stojí riaditeľ. Následne je spoločnosť rozdelená do niekoľkých úsekov, ktoré boli vytvorené na základe podobnosti vykonávaných činností a území. Úsek rastlinnej výroby je rozdelený na štyri samostatné

časti podľa toho, kde sa nachádzajú jednotlivé polia. Vedúcimi týchto stredísk sú agronómovia, ktorí zodpovedajú za jednotlivé práce na poli a ich včasné vykonanie. Stredisko dopravy spravuje všetky dopravné prostriedky spoločnosti, ako sú tatry, nakladače, kombajny a rezačky. Okrem toho zahŕňa taktiež linku pozberovej úpravy obilia, sklady na obilie. Úsek živočišnej výroby v sebe zahŕňa veľkokapacitné kravíny. Ďalšia technická časť zahŕňa sklady.

3.3 Náklady spoločnosti

Jedným zo základných členení nákladov v spoločnosti je druhové, pre tento účel spoločnosť využíva rovnaké označenie. Konkrétne sa jedná o tieto položky:

- ***Náklady vynaložené na predaj tovaru***

Okrem vlastnej výroby spoločnosť realizuje aj predaj tovaru. Tieto náklady sa ďalej člení podľa určitých druhov tovaru, a to konkrétne na komodity, osiva a pohonné hmoty.

- ***Spotreba materiálu a energie***

Do energie patrí spotreba elektriny, vodné a stočné. Ďalej spotreba zemného plynu, uhlia a ostatných energií. Spotrebovaný materiál je taktiež rozdelený do niekoľkých skupín, hlavným zástupcom sú suroviny, ako sú napríklad osiva, hnojivá, agrochémia a krmivá. Ďalej do tejto skupiny patrí ostatný pomocný materiál, obaly, materiál na opravy a udržiavanie, pohonné hmoty a iný režijný materiál, kam sú zaradené napríklad kancelárske a ochranné pomôcky.

- ***Služby***

Do tejto skupiny patria napríklad nakúpené služby v oblasti informačných technológií. Tieto služby vykazujú rastúcu tendenciu, ktorá je spojená so zavádzaním nového softvéru. Ďalšou položkou sú nakúpené služby v oblasti vzdelávania. Každý rok spoločnosť necháva školiť pracovníkov v oblasti bezpečnosti práce a zariaďuje im mnohé ďalšie školenia vzhľadom na ich pozíciu. Napríklad pracovníci, ktorí využívajú podnikové vozidlá, sa zúčastňujú školení ohľadne riadenia motorových vozidiel, riadenia podnikových vozidiel pre vozidlá nad 7,5 t. Pracovníci rastlinnej výroby prechádzajú školením zaoberajúcim sa postrekmi, ochranou rastlín, používaním nebezpečných látok.

Okrem toho si spoločnosť najíma odborníkov na likvidáciu odpadu a externú firmu na upratovanie. Vynaložené náklady na túto položku zostali posledné dva roky nemenné. Spoločnosť taktiež využíva laboratórne a veterinárne služby, výška tejto položky záleží na stave chovaného dobytku v danom období.

- **Osobné náklady**

Zamestnanci spoločnosti sú odmeňovaní mesačnou mzdou.

- **Odpisy**

Dlhodobý nehmotný majetok, ktorého obstarávacia cena prevýši 2 000€, je odpisovaný na základe jeho predpokladanej životnosti, ktorú si spoločnosť stanovila nasledovne:

- nehmotné výsledky výskumu a vývoja od 3 do 5 rokov,
- softvér od 3 do 5 rokov,
- oceníteľné práva od 6 do 25 rokov,
- goodwill do 5 rokov.

Dlhodobý hmotný majetok, ktorý spoločnosť nakúpila, je ocenený v obstarávacej cene. Majetok vyrobený vlastnou činnosťou je ocenený v hodnote vlastných nákladov, kam spadá materiál, mzdy, režijné náklady a časť administratívnych nákladov. Ak presahuje obstarávacia cena alebo súhrn vlastných nákladov hranicu 1 500€, spoločnosť začne odpisovať podľa odhadovanej dĺžky životnosti, tú si stanovila u jednotlivých položiek nasledovne:

- stavby od 20 do 50 rokov,
- stroje od 5 do 20 rokov,
- dopravné prostriedky od 4 do 10 rokov,
- inventár od 3 do 4 rokov,
- oceňovacie rozdiely k nadobudnutému majetku 15 rokov.

Ak sa zostatková cena dlhodobého hmotného majetku priblíži k úplnému odpísaniu a dá sa predpokladať, že životnosť a tým aj užívanie majetku bude trvať ďalej, predĺži sa doba účtovného odpisovania podľa odborného posúdenia zodpovedného vedúceho pracovníka. Náklady spojené s technickým zhodnotením zvyšujú jeho

obstarávaciu cenu. Dlhodobý hmotný majetok získaný bezplatnou cestou je oceňovaný reprodukčnou cenou. Spoločnosť v súčasnosti nevlastní žiadny bezplatne nadobudnutý dlhodobý hmotný majetok. Pre daňové odpisy spoločnosť používa lineárnu metódu.

- **Zmena stavu rezerv a opravných položiek**

Spoločnosť vytvára rezervy v súlade so zákonom a tie sú tak daňovo uznateľné. Rezervy sú vytvárané na daň z príjmu právnických osôb, dôchodky a nevyčerpanú dovolenku. V súčasnej dobe sú vytvorené opravné položky na dlhodobý majetok, zásoby, nedokončenú výrobu a pohľadávky, ktoré sú po splatnosti viac ako 365 dní.

- **Ostatné prevádzkové náklady**

V tejto skupine spoločnosť eviduje náklady na poistné, dary, pokuty a škody.

- **Nákladové úroky**

V súčasnej dobe má spoločnosť niekoľko úverov, ktoré boli využité na investície do strojov, pozemkov a stavieb.

- **Ostatné finančné náklady**

Tieto prostriedky sú tvorené nákladmi na bankové poplatky, ostatné náklady spojené s bankovým stykom a kurzové straty.

3.4 Horizontálna a vertikálna analýza nákladov

Tabuľka 4: Vývoj nákladov – horizontálna analýza

Položka (v €)	2018	2019	2020	2018	2019	2020
	v €			v %		
Náklady vynaložené na predaj tovaru	499 686	506 433	35 658	100	101,36	7,15
Spotreba materiálu	4 118 703	4 582 496	4 280 558	100	111,25	103,92

Spotreba energie	246 037	185 077	166 052	100	75,23	67,50
Služby	1 405 617	1 700 180	1 476 816	100	120,97	105,06
Mzdové náklady	1 398 203	1 339 792	1 298 171	100	95,81	92,86
Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva	7 296	68 570	29 264	100	939,79	400,53
Náklady na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie	459 634	466 695	437 588	100	101,55	95,21
Sociálne náklady	29 303	45 269	48 368	100	154,47	165,05
Dane a poplatky	57 822	57 194	52 173	100	98,92	90,24
Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku	1 399 772	1 560 371	1 694 492	100	111,48	121,04
Zostatková cena	165 855	162 756	153 577	100	98,14	92,61

predaného dlhodobého majetku						
Zmena rezerv a opravných položiek	-1 686	68 884	37 227	100	-4083,71	-2206,97
Ostatné prevádzkové náklady	123 293	178 958	163 227	100	145,16	132,40
Nákladové úroky	182 645	162 207	164 718	100	88,80	90,17
Ostatné finančné náklady	123 332	23 183	28 087	100	18,81	22,78
Celkové náklady	10 215 512	11 108 065	10 065 976	100	108,75	98,53

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Pre účely horizontálnej analýzy je, ako bazický rok určené najstaršie obdobie, teda rok 2018, ďalší výpočet je realizovaný pomocou vzorca:

$$\frac{N_{200x}}{N_{2018}}$$

Náklady vynaložené na predaj tovaru zaznamenali medzi rokom 2018 a 2019 len minimálny nárast. Avšak, ak porovnáme rok 2018 s rokom 2020, je vidieť značný pokles. Ten je spôsobený tým, že spoločnosť obmedzila aktivity spojené s predajom tovaru. Ako je z tabuľky zrejme, najvýznamnejšou položkou sú náklady na spotrebovaný materiál. K ich výraznejšiemu výkyvu došlo v roku 2019, kedy vzrástli o 11,2%. Tento nárast bol spôsobený hneď niekoľkými faktormi, okrem iného nárastom cien surovín, ďalej potom zvýšenými nákladmi na obaly. Vzhľadom na zastarávanie niektorých strojov, došlo aj k

zvýšení nákladov vynaložených na náhradné diely. Rok 2020 v porovnaní s rokom 2018 zaznamenal len mierny nárast o 3,9%. Došlo síce k nárastu cien jednotlivých surovín, ale iné položky klesali. Spoločnosť pomaly obmedzovala výrobu a tak náklady na obaly boli len minimálne. Došlo aj k poklesu cien pohonných hmôt, a tak celkové náklady klesli takmer o 133 375 €. Pri porovnaní spotreby energií s rokom 2018 je vidieť, že v oboch rokoch došlo k poklesu.

Najvýznamnejší pokles bol zaznamenaný v rámci elektrickej energie, ktorá oba roky v porovnaní so základným obdobím poklesla o viac ako 33 tis. €. Na rozdiel od toho sú náklady za vodné a stočné všetky obdobia takmer konštantné. Spoločnosť na vykurovanie nepoužíva čierne uhlie, ale iba hnedé, a to vo veľmi obmedzenej miere v kanceláriách, kde je kotol na tuhé palivá. Zníženie nákladov na energie spôsobilo taktiež razantné zníženie využívania ostatných energií, v roku 2018 dosahovali náklady 8 473€, nasledujúci rok boli nulové a v roku 2020 predstavovali iba 313€. Významnou nákladovou položkou sú aj služby, tie zaznamenali nárast v roku 2019 o takmer 21%. Spoločnosť nakupuje veľkú škálu služieb od externých dodávateľov v rôznom množstve, a tak sa jednotlivé položky ľahko premieňajú každým rokom. Asi najvýznamnejší nárast je spojený s položkou opravy a udržiavania. Drobné opravy je spoločnosť schopná si zaistiť sama, ale na rozsiahlejšie poruchy a revízie si pozýva odborníkov. Osobné náklady vykazovali v sledovanom období klesajúci trend, čo súviselo s poklesom ich najvýznamnejšej položky a to mzdových nákladov. To súviselo sa znížením stavu zamestnancov.

Odpisy dlhodobého hmotného a nehmotného majetku v sledovanom období rástli, najprv o 11,47%, čo bolo spôsobené nákupom poľnohospodárskej techniky. Pri porovnaní roku 2018 a 2020 veľkosť odpisov vzrástla o 21,04%, čo bolo spôsobené dokončením stavby hnojiska. Realizácia tohto projektu začala už v roku 2019, ale ku kolaudácii došlo až nasledujúci rok. V roku 2020 spoločnosť opäť investovala do poľnohospodárskej techniky, konkrétne nakúpila dva traktory v hodnote cca 500 000 €. Niekedy sa stane, že sa spoločnosť zbaví stroja alebo vozidla pred jeho kompletným odpísaním, jeho zostatková cena je potom videná v položke zostatkovej ceny predaného dlhodobého hmotného majetku a materiálu. Tá mala v sledovanom období klesajúci trend. To bolo spôsobené tým, že pravidelne dochádza k obnove týchto položiek, a tak spoločnosť nedisponuje takým množstvom starších vozidiel a strojov. Samotný predaj

dlhodobého hmotného majetku je realizovaný tak, že spoločnosť najskôr ponúkne položku ďalším firmám a ak sa nenájde kupec v koncerne je ponuka verejná pre všetky ostatné firmy alebo súkromné osoby. V prípade že stroj či vozidlo je už v takom stave, že ďalšie jeho prevádzka nie je možná alebo ak sa nenájde kupec, je rozobraný na súčiastky a tie sú predané samostatne.

Zmena stavu rezerv a opravných položiek klesla v roku 2018 do mínusu, čo bolo spôsobené odpísaním opravnej položky u pohľadávky, ktorá bola zaplatená. Spoločnosť v tomto roku vytvorila inú opravnú položku, a to konkrétne na materiál vo výške cca 863€. Nasledujúci rok došlo k významnému nárastu, konkrétne o 67 197€. Došlo k zmene stavu rezerv v prevádzkovej oblasti, a to v hodnote 73 748€. Došlo taktiež ku splateniu ďalších pohľadávok, na ktoré boli vytvorené opravné položky, a to v hodnote 5 531€. V roku 2020 nebol nárast taký vysoký, ale iba o 35 540€. Rovnako ako predchádzajúce roky došlo k splateniu pohľadávok, na ktoré bola vytvorená opravná položka, ale zároveň došlo k vytvoreniu opravnej položky na materiál, a to v hodnote 20 437€, ktorá bola najvyššia v sledovanom období. Do ostatných prevádzkových nákladov spoločnosť radí pokuty a škody. Celková hodnota tejto položky vzrástla medzi rokom 2018 a 2019 o 45,16%. Tento nárast spôsobili hlavne obdržané pokuty a penále vo výške cca 15 730€, v roku 2018 bola táto položka nulová. Vzrástli aj náklady spojené s poisťným, čo bolo zapríčinené zvýšením poisťky strojového zariadenia. Rok 2020 v porovnaní so základným obdobím zaznamenal nárast 32,40%, dôvody tohto nárastu sú rovnaké ako v predchádzajúcom období. Avšak v roku 2020 spoločnosť nezaznamenala v porovnaní s rokom 2019 veľa škody.

Tabuľka 5: Vývoj nákladov – vertikálna analýza

Položka (v €)	2018	%	2019	%	2020	%
Celkové náklady	10 215 512	100	11 108 065	100	10 065 976	100
Náklady vynaložené na predaj tovaru	499 686	4,88	506 433	4,55	35 658	0,34

Spotreba materiálu	4 118 703	40,33	4 582 496	41,26	4 280 558	42,54
Spotreba energie	246 037	2,42	185 077	1,68	166 052	1,64
Služby	1 405 617	13,75	1 700 180	15,30	1 298 171	14,68
Mzdové náklady	1 398 203	13,70	1 339 792	12,05	1 298 171	12,89
Odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva	7 296	0,08	68 570	0,63	29 264	0,30
Náklady na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie	459 634	4,49	466 695	4,19	437 588	4,34
Sociálne náklady	29 303	0,30	45 269	0,42	48 368	0,49
Dane a poplatky	57 822	0,56	57 194	0,50	52 173	0,51
Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku	1 399 772	13,69	1 560 371	14,04	1 694 492	16,84

Zostatková cena predaného dlhodobého majetku	165 855	1,61	162 756	1,46	153 577	1,52
Zmena rezerv a opravných položiek	-1686	-0,02	68 884	0,63	37 227	0,38
Ostatné prevádzkové náklady	123 293	1,20	178 958	1,60	163 227	1,61
Nákladové úroky	182 645	1,80	162 207	1,49	164 718	1,65
Ostatné finančné náklady	123 332	1,21	23 183	0,20	28 087	0,27

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Ako z tabuľky vyplýva, najvýznamnejšou nákladovou položkou je spotreba materiálu, ktorá v roku 2020 dosiahla 42,54% hodnoty celkových nákladov. Ostatné nákladové položky takéhoto objemu zďaleka nedosahujú a tak druhou najvýznamnejšou položkou v roku 2020 sú odpisy v hodnote 1 694 492€, ktoré tvoria 16,84% celkových nákladov. Nasledujú náklady vynaložené na služby 14,68% a mzdové náklady 12,89%. Ďalšie nákladové položky tvoria len malý podiel na celkových nákladoch a nepresiahnu hranicu 2%. Jedinou výnimkou sú náklady na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie, ktoré tvoria 4,34%. Úplne najmenší podiel na celkovej sume zaznamenali ostatné finančné náklady s 0,27% a odmeny členom orgánov spoločnosti a družstvá, ktoré boli len o jednu tri stotiny vyššie, teda dosiahli hodnotu 0,30%. V rokoch 2018 a 2019 bola štruktúra nákladov veľmi podobná, najvýznamnejšou položkou bola spotreba materiálu, ktorá obe obdobia prekročila 40%. Za nimi na rozdiel od roku 2020 nasledujú náklady vynaložené na služby, ktoré v roku 2018 dosiahli 13,75% a v roku 2019 15,30%

hodnoty celkových nákladov. Treťou najvýznamnejšou položkou sú zhodne v roku 2019 i 2018 odpisy. Zvyšné položky nedosahujú viac ako 2%, okrem jedinej, a to nákladov na sociálne zabezpečenie a zdravotné poistenie.

3.5 Variabilné a fixné náklady

Okrem druhového členenia spoločnosť rozlišuje aj náklady podľa ich vzťahu k objemu produkcie na variabilné a fixné. Medzi variabilné náklady patria:

- suroviny (osiva, hnojivá, agrochémia a krmivá),
- energia,
- ostatný pomocný materiál,
- obaly,
- časť služieb (prepravné, provízie, sprostredkovanie, výrobné služby - náklad na jednotku produkcie).

Medzi fixné náklady spoločnosť radí:

- osobné náklady,
- materiál na opravy a udržiavanie,
- pohonné hmoty,
- iný režijný materiál,
- náklady vynaložené na predaj tovaru,
- časť služieb (napríklad cestovné, reprezentácia, vzdelávanie, laboratórne a veterinárne služby a ďalšie),
- dane a poplatky,
- odpisy,
- finančné náklady,
- zmena stavu a rezerv opravných položiek,
- zostatková cena dlhodobého hmotného majetku a materiálu,
- ostatné prevádzkové náklady.

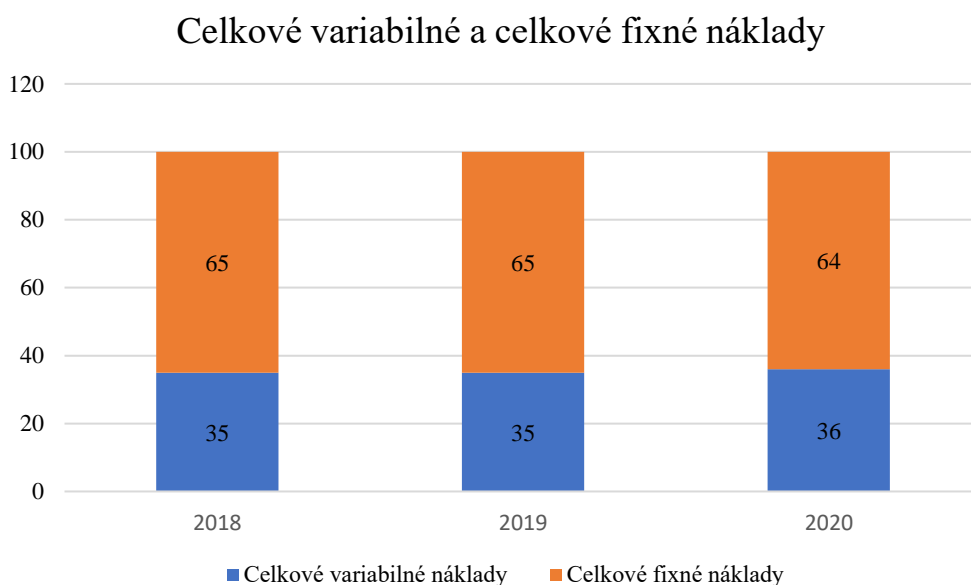
Tabuľka 6: Veľkosť fixných a variabilných nákladov

Položka (v €)	2018	2019	2020
Suroviny	2 683 469	2 917 621	2 963 321
Energie	246 037	185 077	166 052
Ostatný pomocný materiál	128 942	115 644	118 311
Variabilná časť služieb	495 998	457 553	421 151
Celkové variabilné náklady	3 554 446	3 675 895	3 668 835
Osobné náklady	1 894 437	1 919 935	1 813 392
Materiál na opravy a udržiavanie	484 544	630 119	536 207
PHM	756 629	844 304	605 091
Ostatný režijný materiál	61 823	70 924	56 488
Náklady vynaložené na predaný tovar	499 686	506 433	35 658
Fixná časť služieb	909 657	1 067 982	1 055 664
Dane a poplatky	57 822	57 194	52 173
Odpisy	1 399 772	1 560 371	1 694 492
Finančné náklady	305 978	185 352	192 805
Zostatková cena dlhodobého hmotného majetku	165 855	162 756	153 577

Zmena stavu a rezervných opravných položiek	- 1686	68 884	37 227
Ostatné prevádzkové náklady	126 549	178 958	164 367
Celkové fixné náklady	6 661 066	7 432 170	6 397 141
Celkové náklady	10 215 512	11 108 065	10 065 976

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Graf 1: Podiel variabilných a fixných nákladov na celkových nákladoch v %



Zdroj: Vlastné spracovanie

Ako je z tabuľky a grafu zrejmé, variabilné náklady sú výrazne nižšie ako fixné, a to vo všetkých sledovaných obdobiach. Taktiež dosahujú veľmi podobné výšky. Ich podiel na celkových nákladoch je všetky obdobia takmer totožný. To je zapríčinené tým,

že spoločnosť na obhospodarovaných poliach a s chovným počtom dojníc dosahovala vo sledovaných obdobiach podobné produkcie.

3.6 Analýza bodu zvratu

Vzhľadom k rozsiahlemu sortimentu sa spoločnosť analýzou bodu zvratu vôbec nezaobera. Ten ani nemožno štandardnou cestou vypočítať, pre jeho určenie však možno využiť globálne nákladové funkcie.

Tabuľka 7: Údaje potrebné pre výpočet globálnej nákladovej funkcie pre rok 2020

Variabilné náklady (v €)	Fixné náklady (v €)	Objem produkcie (v €)
3 668 835	6 661 066	7 186 725

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

$$H = \frac{3\,668\,835}{7\,186\,725}$$

$$h = 0,51$$

Globálna nákladová funkcia spoločnosti pre rok 2020 je podľa vzorca:

$$N = 6\,396\,001 + 0,51 * Q$$

Bod zvratu bude následne vypočítaný podľa vzorca:

$$BZ = \frac{6\,661\,066}{1 - 0,51} = 13\,053\,074$$

Objem produkcie pre dosiahnutie zisku je 13 053 074 €. Objem produkcie skutočne realizovaný spoločnosťou je nižší, než hodnota bodu zvratu (teda objemu produkcie, od ktorého spoločnosť dosahuje zisk). Podľa výpočtu by tak teoreticky spoločnosť mala byť v roku 2020 v strate, napriek tomu však dosahovala zisk. Objem produkcie v € v tabuľke 4 je vyjadrený v cenách, za ktoré boli výrobky spoločností predávané, tieto ceny však u rastlinnej a živočíšnej výroby nepokryli náklady. Tie boli doplatené štátnymi dotáciami.

4 KALKULÁCIA VO VYBRANEJ SPOLOČNOSTI

Vzhľadom k rozsiahlemu portfóliu výrobkov spoločnosti bude v tejto kapitole rozobraná iba kalkulácia z oblasti rastlinnej a živočíšnej výroby. Spoločnosť považuje kalkulácie za svoje interné tajomstvo, a tak nie je možné ukázať výpočty jednotlivých položiek. Obsah nasledujúcej podkapitoly je tak čiastočne obmedzený.

4.1 Kalkulácia v rastlinnej výrobe

Spoločnosť sa zaoberá nielen pestovaním obilia, ale aj ďalších rastlín ako je napríklad ďatelina a lucerna. Vytváranie kalkulácií u týchto plodín funguje na rovnakom princípe, a preto v tejto podkapitole budú rozobrané kalkulácie na najvýznamnejšie plodiny spoločnosti, a to konkrétne na repku a pšenicu. Spoločnosť nevytvára predbežné kalkulácie, ale iba výsledné. Prvé kalkulácie boli vytvorené hneď po ukončení prác súvisiacich so zberom a pozberovými úpravami, ďalšie boli vytvárané pri účtovnej závierke, niektoré položky kalkulácie sú tak čiastočne pozmenené doúčtovaním niektorých úkonov. Tieto rozdiely však nie sú zásadné. Rastlinná výroba je vlastne výrobou združenou, kde jedným procesom vzniká viac produktov. Spoločnosť používa v rámci kalkulácie rastlinnej výroby odčítaciu metódu.

Tabuľka 8: Kalkulácia pšenice za rok 2020 v €

Ukazovateľ	Celkové náklady	Náklady na 1 ha	Náklady na 1 t
Spotreba nakúpeného materiálu	416 932,96	545,45	86,78
Spotreba nakúpeného materiálu – osív	68 829,27	90,04	14,33
- hnojív	207 085,35	270,92	43,1
- chemikálií	132 431,66	173,25	27,56
- ostatný materiál	8 586,67	11,23	1,79

Poľná práca	22 512,48	29,45	4,69
Nájomné – pozemky	53 846,81	70,44	11,21
Ostatné služby	22 525,61	29,47	4,69
Mzdy	11 459,04	14,99	2,39
Sociálne poistenie	1 765,44	2,31	0,37
Dane a poplatky (pozemky)	3 876,39	5,07	0,81
Iné prevádzkové náklady (poistenie)	3 377,58	4,42	0,7
Náklady triedy 5	536 296,3	701,59	111,64
Spotreby vlastných osív/výrobky – trieda 6	950,13	1,24	0,2
Spotreba vlastných hnojív – trieda 6	51 736,73	67,68	10,77
VP náklady – autá	26 893,16	35,18	5,6
Traktory – mechanizácia	324 959,61	425,12	67,64
- pozberová úroda	49 002,58	64,11	10,2
- ostatné	1 353,36	1,77	0,28
Réžia – stredisková	57 496,03	75,22	11,97
Réžia – správa	20 881,76	27,32	4,35
Réžia celkom	78 377,79	102,54	16,32
Náklady triedy 8	480 586,5	628,72	100,03

Náklady bez škôd	1 069 569,68	1 399,25	222,62
Náklady triedy 6 a triedy 8	533 273,35	697,65	110,99
Vedľajší výrobok – odpočet	49 655,38	64,96	10,34
Vlastný náklad	1 031 606,5	1 348,58	214,74
Ha	29,99	-	-
Tony	188,47	-	-

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Spoločnosť určuje celkové náklady na jednotlivé plodiny a ďalej náklady rozpočítava na kalkulačné jednotky, v rámci rastlinnej výroby to je jeden hektár a jedna tona. Náklady od externých dodávateľov i vnútropodnikové náklady sú počas roka evidované na jednotlivých strediskách rastlinnej výroby, kde sú priradované na jednotlivé druhy plodín. Na základe tejto evidencie sú následne vytvárané kalkulácie. Najskôr spoločnosť určí náklady zakúpené od externých dodávateľov. V prípade rastlinnej výroby to je nakúpený materiál, ktorý sa skladá z nakúpených osív, hnojív, chemikálií a ostatného materiálu, kam patrí napríklad voda alebo plyn. Tieto položky sú najskôr vyčíslené jednotlivo a následne ich v kalkulácii uvedený ich súčet v prvom riadku: *Spotreba nakúpeného materiálu*. Následne spoločnosť vyčísluje ďalšie položky, ktoré sú nakúpené od externých dodávateľov a v účtovníctve sú vedené na účtoch 5. triedy. Jedná sa o poľné práce. Napríklad si spoločnosť prenajme kombajn na výpomoc od súkromného poľnohospodára na zber alebo pomoc pri hnojení. Ďalej spoločnosť vyčísluje nájomné za pozemky, ostatné služby (tu sa jedná napríklad o spotrebu drobného nehmotného majetku alebo odvoz zozbieraného obilia), mzdy a sociálne poistenie pracovníkov aktívne sa zúčastňujúcich práce na poli, dane a poplatky z pozemkov a iné prevádzkové náklady (napríklad sa jedná o poistenie plodín). Ďalšia položka v kalkulácii je opäť Súčtová a vyjadruje celkové náklady 5. triedy. K jej vyčísleniu sa dôjde tak, že sa spočíta prvý riadok - spotreba nakúpeného materiálu a všetky hodnoty od poľných prác (vrátane) až do iných prevádzkových nákladov (vrátane).

Spoločnosť produkuje vlastné hnojivá i osivá, ale nie je schopná ich zabezpečiť v dostatočnej miere, aby v tejto súvislosti bola samostatná. Pri porovnaní súm pri odkúpených osív i hnojív a u tých vytvorených vlastnou činnosťou je vidieť veľký rozdiel v prospech nakúpených položiek. Následne sú vyjadrené vnútropodnikové (VP) náklady na autá, kam patria náklady spojené so spotrebou pohonných hmôt, opravami vozidiel i s ich odpismi. Ďalšou položkou vstupujúcou do kalkulácie sú náklady na traktory rozdelené do troch podpoložiek. V mechanizácii sú vyčíslené odpisy traktorov, náklady na ich opravy a udržiavanie. Pozberová úprava v sebe zahŕňa náklady na skladanie balíkov, odvoz obilia z poľa do sýpky a triedenie zrna, prevoz zrna na vysušanie. V ostatných nákladoch na traktory je napríklad spotreba pohonných hmôt a ich poistenie. Do kalkulácie vstupujú aj režijné náklady. Tie spoločnosť rozdeľujú na strediskové a správne. Tieto náklady sa rozdeľujú na jednotlivé výkony podľa toho, koľko je na výkon účtované priame náklady (5. trieda). Stredisková réžia v sebe nesie náklady na prevádzku stredísk rastlinnej výroby, ako sú mzdy pracovníkov, ktorí sa priamo nepodieľajú na práci na poli (agronóm, opravári a ďalší), ide o energie, opravy a udržiavanie stredísk a ďalšie. Správna réžia predstavuje náklady na kancelárskych pracovníkov a energie spotrebované v administratívnej budove. Náklady triedy 8 je súčtový riadok, na ktorom sú spočítané vnútropodnikové náklady. Konkrétne u kalkulácie rastlinnej výroby sa jedná o VP - náklady autá, traktory - mechanizácie, pozberovú úpravu a ostatné. Riadok týkajúci sa nákladov triedy 6 a triedy 8 je súčtový a vyjadruje všetky vnútropodnikové náklady a spotrebované vlastné výrobky. V nasledujúcom riadku je vyjadrený odpočet vedľajšieho výrobku, ktorý je ocenený stanovenými cenami, ktoré si určuje podnik. U pšenice je vedľajším produktom slama, ktorá sa suší, zväzuje do balíkov a ďalej používa ako stelivo pre dojnice. Po odpočítaní vedľajšieho výrobku sú vyčíslené celkové vlastné náklady. Jednotlivé nákladové položky sa vydedia celkovým počtom zozbieraných hektárov, čím sú vyčíslené náklady na 1 ha, a taktiež počtom zozbieraných ton, čím sa vyčíslia náklady na 1 zozbieranú tonu.

Tabuľka 9: Kalkulácia repky za rok 2020 v €

Ukazovateľ	Aktívne obdobie	Ha	Tony
Spotreba nakúpeného materiálu	262 425,4	595,88	167,68
Spotreba nakúpeného materiálu – osív	34 686,46	78,76	22,16
- hnojív	104 137,38	236,46	66,54
- chemikálií	118 553,49	269,2	75,75
- ostat. materiál	5 048,07	11,46	3,23
Poľná práca	18 075,86	41,04	11,55
Nájomné – pozemky	29 060,18	65,99	18,57
Ostatné služby	10 618,74	24,11	6,78
Mzdy	5 365,12	12,18	3,43
Sociálne poistenie	1 058,54	2,4	0,68
Dane a poplatky (pozemky)	3 632,43	8,25	2,32
Iné prevádzkové náklady (poistenie)	21 278,24	48,32	13,6
Náklady triedy 5	351 514,13	798,17	224,61
Spotreby vlastných osív/výrobky – trieda 6	508,22	1,15	0,32

Spotreba vlastných hnojív – trieda 6	27 673,99	62,84	17,68
VP náklady – autá	18 390,81	41,76	11,75
Traktory – mechanizácia	219 541,51	498,5	140,28
- pozberová úroda	15 962,44	36,22	10,2
- ostatné	663,02	1,51	0,42
Réžia – stredisková	37 685,68	85,57	24,08
Réžia – správa	13 686,91	31,08	8,75
Réžia celkom	51 372,59	116,65	32,83
Náklady triedy 8	305 930,38	694,66	195,48
Náklady bez škôd	685 627,1	1 556,83	438,08
Náklady triedy 6 a triedy 8	334 112,59	697,65	213,48
Vedľajší výrobok – odpočet	2 427,43	5,51	1,55
Vlastný náklad	683 199,67	1 551,32	436,53
Ha	17,28	-	-
Tony	61,39	-	-

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Kalkulácia na repku je zostavená rovnakým postupom ako na pšenicu, jednotlivé položky majú podobné zloženie. Rozdiel je len vo vedľajšom produkte, ktorým je síce taktiež slama, ale má iné použitie. V súčasnej dobe sa používa ako hnojivo, kedy je slama znovu zaoraná do poľa a dodá mu živiny pre ďalšie obdobie. Táto slama je ocenená podnikom stanovenými cenami.

4.2 Kalkulácia v živočíšnej výrobe

V oblasti živočíšnej výroby sa spoločnosť zameriava na chov dojníc a produkciu mlieka. Kalkuláciu na mlieko vytvára obdobným spôsobom ako u rastlinnej výroby. Kalkuláciu vytvára ako na celkovú produkciu, tak i na kalkulačnú jednotku, ktorá je u tejto produkcie stanovená na 1 kŕmny deň a na 1 liter mlieka.

Tabuľka 10: Kalkulácia mlieka za rok 2020 v €

Ukazovateľ	Aktívne obdobie	Litre produkcie	Kŕmne dni
Spotr. nákup. Materiálu celkom	453 801,7	0,04	1,13
- z toho krmivá a stelivá	297 156,48	0,03	0,74
Spotreba energie	69 881,81	0,01	0,17
Služby + lieky + ins. d.	178 062,3	0,01	0,44
- vet. vyšetrenie + liečivá	66 181,9	0,0	0,16
- plem. práce, ins. dávky	55 759,38	0,0	0,14
- dezinfekcia	56 121,02	0,1	0,14
Mzdy	345 374,82	0,03	0,86
Sociálne poistenie	120 414,84	0,01	0,3
Poistenie	13 508,79	0	0,03
Zost. cena + odpisy zvierat	533 316,41	0,05	1,33
Ostatné náklady	20 850,46	0	0,05

Úhyny	26 598,5	0	0,07
Odpisy dlhodobého hmotného majetku	195 753,65	0,02	0,49
Náklady triedy 5	1 949 150,83	0,17	4,84
Spotr. vl. krmív a stelív tr. 6	1 702 487,49	0,14	4,23
VP náklady – autá	12 967,13	0	0,03
- traktory, mechanizácia	232 834,85	0,02	0,58
- opravy dielní a stavebné opravy	42 786,29	0	0,11
- ostatné	29 579,2	0	0,07
Réžia – stredisková	23 574,02	0	0,06
Réžia - správna	70 827,55	0	0,18
Réžia - celkom	94 401,57	0	0,24
Náklady triedy 8	412 569,04	0,03	1,03
Odpočet – vedľajší výrobok hnoj	88 128,67	0	0,22
Odpočet predaj mäsa	196 003,45	0,02	0,49
Odpočet – prírastky	93 935,35	0	0,23
Odpočty celkom	378 067,47	0,02	0,94
Vlastný náklad bez dotácie	3 651 638,2	0,31	9,07
Dotácie	347 821,98	0,03	0,86
Náklady vrátane dotácie	3 303 816,3	0,28	8,21

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Všetky položky, z ktorých sa vychádza pri tvorbe kalkulácií, sú zaevidované v účtovníctve podniku ako celku a sú evidované aj za jednotlivé strediská živočíšnej výroby. Rovnako ako u rastlinnej výroby začína kalkulačný vzorec na mlieko spotrebou nakúpeného materiálu. Ďalšiu položku tvoria energie, vďaka ktorým sú kraviny vyhrievané a umožňujú dojenie, ďalej potom preplachy prístrojov, umývanie dojárne. V letných mesiacoch sú dojnice rosené a rovnako tak aj ich krmivo, aby neosychalo. Nasledujúca položka vyjadruje spotrebu nakúpených služieb, ktoré sa členia do niekoľko podskupín. Prvú tvoria náklady vynaložené na veterinárne vyšetrenie a podávanie liekov, ďalšou položkou sú plemenné práce a inseminačné dávky. Ďalšími nákladmi z 5. triedy sú mzdy a sociálne poistenie pracovníkov kravína, ktorí sa starajú o dojenie (umývanie vemien, dezinfikovanie, nasadenie dojenia a následné ošetrovanie). Spoločnosť má taktiež dohodnuté poistenie na život dojníc i na vyprodukované mlieko. Nasledujúcu položku tvoria odpisy dojníc a zostatková cena predaných kusov pri obnove stáda. Položku úhyny predstavujú náklady vynaložené na kafilériu, ktorá likviduje mŕtve telá. Najčastejšie úmrtia súvisia s pôrodom (kedy zomrie krava i teľa), prípadne pri vážnom zranení, musí dojnica ísť na nútenú porážku. Poslednou nákladovou položkou z 5. triedy sú odpisy dlhodobého majetku, kam patria odpisy kravína, aj traktorov patriacich do strediska živočíšnej výroby. Nasledujúci riadok je súčtový a vyjadruje celkové náklady triedy 5. Rovnako ako u rastlinnej výroby aj v živočíšnej je spoločnosť, čo sa týka krmiva a podstielky polo-samozásobiteľská. Výška nákladov vlastnej výroby na tieto položky prevyšuje výšku platenú externým dodávateľom. Ďalšia položka vyjadruje vnútropodnikové náklady na autá, ktoré sú vyúčtované cez vnútropodnikové faktúry na jednotlivé úseky živočíšnej výroby. Patria sem odpisy áut, pohonné hmoty i opravy jednotlivých vozidiel. Položka traktory - mechanizácia v sebe obsahuje odpisy, pohonné hmoty a náklady spojené s opravou. Kalkulovaným vnútropodnikovým nákladom sú aj opravy dielní a stavebné náklady, ktoré súvisia s opravou jednotlivých budov či ich rozširovaním. Aj u živočíšnej výroby sú režijné náklady rozdelené na strediskové a administratívne a vypočítané sú na základe celkových priamych nákladov. Náklady triedy 8 sú opäť súčtovým riadkom, ktorý vyjadruje celkové vnútropodnikové náklady. Rovnako ako u zrna aj pri produkcii mlieka dochádza k produkcii vedľajších výrobkov, a

tak sa jedná o kalkuláciu v združenej výrobe. Rovnako ako u rastlinnej výroby spoločnosť používa odčítaciu metódu. Dojnice okrem mlieka vytvárajú ďalšie produkty a konkrétne sa jedná o hnoj (časť sa používa pri hnojení polí, časť ako palivo do bioplynovej stanice), mäso (u dojníc po určitej dobe klesá úžitkovosť, a tak sa zabije a odpredá na mäso) a prírastky (narodené teľatá, mladé kravy budú odstavené, nechajú sa pripustiť a stávajú sa chovom dojníc v prípade, že spoločnosť má plný stav, sú ponúknuté na predaj, mladí bicí sú po troch mesiacoch odpredaní na výkrm). Vlastné náklady bez dotácie sú vypočítané ako súčet nákladov 5. triedy, spotreby vlastných krmív a stelív a nákladov 8. triedy, od tohto súčtu sú odpočítané celkové odpočty. Tieto náklady sa znižujú o získané dotácie od štátu.

4.3 Návrhy na opatrenia

Nájomné

Jednou z veľmi významných položiek sú náklady vynaložené na prenájom obhospodarovaných pozemkov. Tie za sledované obdobie stúpali. Dôvodom tohto nárastu nie je prenájom väčšieho počtu pozemkov, ale tlak súkromných poľnohospodárov, ktorí vlastníkom ponúkali lepšie ceny, a tak aj spoločnosť musela ísť s cenami nahor. Spoločnosť by mala situáciu riešiť a nečakať až do doby, kedy pre ňu cena nájomného bude neúnosná. Možnosť, ako sa vyhnúť neustálemu tlaku na rast cien prenájmu, je akvizícia pozemkov. Pre spoločnosť je veľmi dôležité mať pole blízko seba, v súčasnosti spoločnosť obhospodaruje polia rozmiestnené tak, že u vzdialenejších plôch má dvory, kde technika môže „prenocovať“ a tým sa skracuje čas potrebný na premiestňovanie techniky. Prípadná strata týchto polí, by priniesla nemalé komplikácie.

Tabuľka 11: Vývoj vyplateneho nájomného za ornú pôdu za roky 2018 až 2020

Položka (v €)	2018	2019	2020
Nájomné	290 287,15	379 373	430 605

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa interných dokumentov spoločnosti

Rozšírenie portfólia výroby

Spoločnosť sa zameriava na poľnohospodársku prvovýrobu, ktorá je však veľmi závislá na okolitých vplyvoch ako je zima, počasie v jarných a letných mesiacoch, aktivita divokých zvierat a mnohé ďalšie. Aby znížila riziko, že sa dostane do straty, bolo by vhodné získať stabilné príjmy aj z iných činností. Tou je výroba elektrickej energie v bioplynovej stanici. Okrem elektriny vzniká v stanici aj teplo, to je v súčasnej dobe odvádzané do sušiarne. Túto svoju činnosť môže rozšíriť, a to tým, že rozvedie teplo do blízkych domov alebo môže postaviť skleníky a pestovať zeleninu po celý rok.

GPS evidencia poľných prác

Práca strojov je veľmi nákladná a odvíjajú sa od nej nielen vnútropodnikové náklady spoločnosti, ale aj mzdy pracovníkov a výsledné kalkulácie na produkty. V súčasnej dobe prebieha evidencia práce tak, že pracovník zapíše na formulár kedy, kde a ako dlho s daným strojom pracoval. Vedúci strediska potom následne prácu zadá do informačného systému spoločnosti. Na základe týchto zápisov je mu následne vypočítaná mzda. Lenže tento systém so sebou prináša riziko chyby ľudského faktora, kedy si pracovník napríklad zaokrúhli hodiny strávené na poli alebo z dôvodu chybnjej komunikácie medzi vedúcim strediska a pracovníkom bude niektorá z činností vykonaná viackrát (napríklad jedno pole viackrát chemicky ošetrené). Navyše pri tomto systéme evidencie môžu zamestnanci zneužívať jeho slabé miesta vzhľadom k tomu, že majú k hodinovej mzde i prémie podľa činností. Môžu byť v pokušení napísať si viac času u činností, ktoré sú pre nich lepšie platené (napríklad pri opravárenskej činnosti majú iba základnú hodinovú mzdu, pri riadení už dostávajú prémie, takže pracovník si napíše viac hodín za volantom, než skutočne odjazdil). Pri tomto systéme evidencie práce je navyše často ťažko nasmerovať náklad na presný výkon - plodinu či parcelu. Cena ľudskej práce je vcelku nepatrná, aspoň teda v porovnaní s cenou práce strojov. Rozdielne ceny vstupujú do kalkulácií jednotlivých plodín. Tieto kalkulácie sú teda umelo skreslené a neposkytujú pravdivý obraz nákladov potrebných na vypestovanie danej plodiny. Riešením tohto problému by bolo zavedenie evidencie poľných prác pomocou GPS osadených do jednotlivých strojov a prídavných zariadení. Zamestnanec pri vstupe do stroja bude povinný sa prihlásiť pomocou čipu, tým bude prepojený on a výkon daného stroja. Umiestnená GPS v prídavnom zariadení navyše umožní presne určiť vykonávanú činnosť

(napríklad traktor ťahá vlek - preváža náklad, traktor a pluh - orba, traktor ťahá aplikátor hnojovice - hnojenie). Informácie budú prenesené do softvéru spoločnosti, na základe takto získaných dát bude vypočítaná mzda pracovníka. Vedúcim úsekov tak ubudne veľké množstvo papierovania a zadávania údajov do systému. Agronómovia budú mať prehľad o tom, ktorá činnosť bola na ktorých poliach vykonaná a kedy, a tak budú schopní vypracovať presnejšie plány. Jednotlivé činnosti budú presne nasmerované na danú plodinu, a tak budú vytvorené kalkulácie presnejšie odpovedať realite, pretože bude presne určené množstvo práce na hektár, ale aj potrebný čas pre výkon tejto činnosti, a tak do kalkulácií vstúpia aj presnejšie určené mzdy pracovníkov.

Zavedenie tohto systému so sebou prináša okrem nákladov na obstaranie samotných GPS zariadenia a ich inštaláciu i ďalšie vedľajšie náklady. Bude nevyhnutné preškoliť zamestnancov, ktorí s touto evidenciou budú pracovať. Pre správne fungovanie systému budú musieť byť všetky polia správne označené a jednotným spôsobom zaevidované v systéme. Vedľajším efektom tejto technológie je, že spoločnosť sa týmto spôsobom bude môcť chrániť proti prípadným krádežiam. Spoločnosť bude môcť zistiť, že sa vozidlo bez prihláseného pracovníka nachádza v neobvyklých miestach.

Minimalizácia režijných nákladov

Ďalšou možnosťou, ako spresniť kalkulácie spoločnosti, je nasmerovať čo najviac nákladových položiek presne na dané výkony (dojnice, teľatá, plodiny) a tým pádom aj minimalizovať režijné náklady. Tie sú v súčasnosti dosť vysoké, musia sa rozpočítavať do jednotlivých kalkulácií a tým dochádza k ich skresľovaniu. Pomôcť tomu môže aj spomínaná evidencia pomocou GPS, vďaka ktorej bude možné do kalkulácií presne zahrnúť práce na poli i nutné prejazdy. Nevyhnutné je však aj zapracovať na ľudskom faktore, na vedúcich strediskách a technikoch, ktorí v súčasnosti výkony nepresne evidujú, prípadne nie sú schopní konkrétnu činnosť presne zaradiť ku konkrétnemu výkonu. Spoločnosť musí zjednotiť evidenciu výkonov v jednotlivých strediskách, zoznámiť vedúcich i techniku s metodikou.

5 ZÁVER

Zámerom tejto práce bola analýza riadenia nákladov vo vybranej spoločnosti. Prvé kapitoly sa zaoberali teoretickými poznatkami o charakteristike nákladov, triedením nákladov, finančnou analýzou aj kalkuláciami. Následne bola predstavená spoločnosť, jej predmet činnosti, organizačná štruktúra i súčasná finančná situácia spoločnosti. Spoločnosť sa zaoberá poľnohospodárskou výrobou. Ďalšia kapitola sa zaoberala konkrétnymi nákladmi spoločnosti, kedy bol opísaný spôsob triedenia nákladov. Jednotlivé položky boli popísané a objasnené príčiny ich vzniku. Ďalej bola vykonaná horizontálna analýza, ktorá skúmala vývoj jednotlivých položiek oproti základnému roku, za ktorý bol zvolený rok 2018 a vertikálna analýza, ktorá sa zameriavala na zloženie celkových nákladov v jednotlivých rokoch. Náklady boli skúmané aj podľa ich závislosti od objemu produkcie, došlo k ich rozdeleniu na variabilné a fixné. Táto analýza ukázala, že objem týchto nákladov bol za sledované obdobie takmer nemenný. Za pomoci nákladovej funkcie bol určený bod zvratu v peňažných jednotkách, z ktorého bolo vyvodit' záver, že spoločnosť dosiahla zisk. Nasledujúca kapitola sa zaoberala kalkuláciami. Rastlinnú produkciu reprezentovali najvýznamnejšie plodiny, a to pšenica a repka. Uvedené kalkulácie preukázali fakt, že pre ich zostavenie spoločnosť nepoužila kalkulačné vzorce uvedené v literatúre, ale sama si vytvorila vzorec, ktorý najviac zodpovedá stanoveným požiadavkám. V oblasti živočíšnej výroby je spoločnosť zameraná na chov dojníc a preto tento oddiel bol reprezentovaná kalkulácia na mlieko. Koncepcia tejto kalkulácie bola zhodná s tou v oblasti rastlinnej výroby. Posledná časť sa venovala odporúčaním pre spoločnosť. Tá sa týkala rôznych sektorov. V tejto súvislosti sa spoločnosti odporúčalo zaviesť evidenciu práce na poliach pomocou GPS evidencie. Tá by ovplyvnila ako vnútropodnikové náklady a kalkulácie, ale aj vyplácané mzdy pracovníkom, čo by viedlo k zníženiu tejto nákladovej položky. Ďalší návrh sa týkal zmeny spôsobu stanovenia vnútropodnikových sadzieb pri mechanizácii, kedy by táto zmena viedla k spresneniu kalkulácií a v konečnom dôsledku aj zníženiu vnútropodnikových nákladov. Posledným opatrením bol návrh na znižovanie režijných nákladov, ktoré by bolo vykonané presnejším smerovaním jednotlivých výkonov na dané produkty. Odpadla by tak nutnosť veľký objem režijných nákladov rozpočítavať a došlo by tak ku spresneniu kalkulácií.

Hlavným cieľom bakalárskej práce bolo pomocou analýzy podniku určiť jednotlivé typy nákladov a zanalyzovať ich riadenie za dané sledované obdobie. Na základe výsledkov navrhnúť efektívnejší systém riadenia nákladov. Myslím si, že cieľ práce bol splnený.

ZOZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮV

1. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. Manažerské účetnictví: nástroje a metody. 2., aktualizované a přepracované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 402 stran. ISBN 978-80-7478-743-0.
2. Řízení nákladů (Cost management) In: ManagentMania.com [online]. 15.7. 2017 cit. [20.1.2021]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/rizeni-nakladu-cost-management>
3. POPESKO, Boris a PAPADAKI, Šárka. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 263 stran. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-5773-5.
4. LAZAR, Jaromír. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4133-8.
5. KRÁL, Bohumil a kol. Manažerské účetnictví. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, s. r. o., 2012. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8
6. SYNEK, Miloslav, KISLINGEROVÁ, Eva a kol. Podniková ekonomika. 5. přepracované a doplněné vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3
7. SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 5. doplněné a aktualizované vydání Praha: Grada Publishing, 2011. 471 s. ISBN 978-80-247-3494-1
8. POPESKO, Boris. Moderní metody řízení nákladů: 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9
9. KRÁL, Bohumil a kol. Nákladové a manažerské účetnictví. 1. vydání. Praha: Vysoká škola ekonomická v Prahe. 1998. 408 s. ISBN 80-7175-060-3
10. FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ, Libuše a WAGNER, Jaroslav. Nákladové a manažerské účetnictví. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. 430 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
11. SYNEK, Miloslav. Manažerská ekonomika. 4. doplněné a aktualizované vydání Praha: Grada Publishing, 2007. 452 s. ISBN 80-2471-992-4

12. STROUHAL, Jiří. *Ekonomika podniku*. 1. vydání. Praha: Institut certifikace účetních., 2012. 176 s. ISBN 978-80-86716-83-1
13. VOCHOZKA, Marek, MULAČ, Petr a kol. *Podniková ekonomika*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2012. 576 s. ISBN 978-80-247-4372-1
14. MARTINOVIČOVÁ, Dana, KONEČNÝ, Miloš, VAVŘINA, Jan. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a. s., 2014. 208 s. ISBN 978-80-247- 5316-4
15. DVOŘÁKOVÁ, Lilia, ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. 1. vydání. Plzeň: NAVA, 2011. 88 s. ISBN 978-80-7211-397-2
16. KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press, s. r. o., 2010. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8

ZOZNAM GRAFOV

Graf 1: Podiel variabilných a fixných nákladov na celkových nákladoch v % 42

ZOZNAM OBRÁZKOV

Obrázok 1: Vzťah jednotlivých prístupov k poňatiu nákladov.....	13
Obrázok 2: Vzájomný vzťah variabilných nákladov	18
Obrázok 3: Fixné náklady pri zmene objemu výkonu	19
Obrázok 4: Vzorový kalkulačný systém	27

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka 1: Typový kalkulačný vzorec	22
Tabuľka 2: Vzorový retrográdny kalkulačný vzorec	24
Tabuľka 3: Kalkulačný vzorec oddeľujúci fixné od variabilných nákladov	24
Tabuľka 4: Vývoj nákladov – horizontálna analýza	33
Tabuľka 5: Vývoj nákladov – vertikálna analýza	37
Tabuľka 6: Veľkosť fixných a variabilných nákladov	41
Tabuľka 7: Údaje potrebné pre výpočet globálnej nákladovej funkcie	43
Tabuľka 8: Kalkulácia pšenice za rok 2020 v €	44
Tabuľka 9: Kalkulácia repky za rok 2020 v €	48
Tabuľka 10: Kalkulácia mlieka za rok 2020 v €	50
Tabuľka 11: Vývoj vyplateného nájomného za ornú pôdu za roky 2018 až 2020	53