

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVĽHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH**

30000/B/2010/0327784436

**ANALÝZA NÁKLADOV STAVEBNEJ FIRMY SCORP, SPOL. S R.O.
BAKALÁRSKA PRÁCA**

2010

IVAN SABOL

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
PODNIKOVOHOSPODÁRSKA FAKULTA
SO SÍDLOM V KOŠICIACH

ANYLÝZA NÁKLADOV STAVEBNEJ FIRMY SCORP, SPOL. S R.O.

BAKALÁRSKA PRÁCA

Študijný program: Ekonomika a manažment podniku
Študijný odbor: 3.3.16 Ekonomika a manažment podniku
Školiace pracovisko: Katedra Financií a Účtovníctva
Školiteľ: Ing.Tomáš Výrost, PhD.

Košice 2010

Ivan Sabol

ANALYTICKÝ LIST ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Autor:	Ivan Sabol
Názov práce:	Analýza nákladov stavebnej firmy SCORP, spol s r.o.
Kľúčové slová v SJ:	Náklady, Výsledok hospodárenia, Finančná analýza
Jazyk práce:	Slovenský
Typ práce:	Bakalárska práca
Počet strán:	57
Počet príloh:	4
Nadobúdaný titul:	Bakalár (Bc.)
Univerzita:	Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta:	Podnikovohospodárska fakulta
Katedra:	Katedra Financíí a Účtovníctva
Študijný program:	Ekonomika a manažment podniku
Mesto:	Košice
Vedúci práce:	Ing.Tomáš Výrost, PhD.
Dátum odovzdania:	03. 05. 2010
Dátum obhajoby:	10. 06. 2010
Názov práce v AJ:	Analysis of the cost of construction company SCORP Ltd.
Kľúčové slová v AJ:	Cost, Profit, Financial Analysis

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Ivan Sabol

Študijný program: Ekonomika a manažment podniku

Študijný odbor: 3.3.16 Ekonomika a manažment podniku

Typ záverečnej práce: BAKALÁRSKA PRÁCA

Jazyk záverečnej práce: Slovenský

Názov: Analýza nákladov stavebnej firmy SCORP, spol s r.o.

Cieľ:

Cieľom bakalárskej práce je analýza nákladov stavebnej firmy Scorp spol. s r.o. za posledné tri roky.

Anotácia:

V rámci bakalárskej práce sa uskutoční analýza nákladov firmy Scorp spol. s r.o. za posledné 3 roky.

V práci je potrebné v teoretickej časti vymedziť základnú klasifikáciu nákladov a následne realizovať analýzu v podmienkach zvolenej firmy. V analytickej časti budú skúmané jednak náklady podniku ako celku, ako aj vybranej prevádzky.

Vedúci: Ing.Tomáš Výrost, PhD.

Katedra: Katedra Financií a Účtovníctva

Vedúci katedry: Ing.Jana Czillingová, CSc.

Dátum schválenia: 15.05.2009

Ing.Jana Czillingová, CSc.

schválil

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval(a) samostatne a že som uviedol (uviedla) všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....
(podpis študenta)

Podakovanie

Touto cestou sa chcem podakovať vedúcemu mojej záverečnej bakalárskej práce Ing.Tomášovi Výrostovi, PhD. za cenné pripomienky a rady v priebehu vypracovania tejto práce.

ABSTRAKT

Ivan Sabol: *Analýza nákladov stavebnej firmy Scorp, spol. s r.o.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, Katedra financií a účtovníctva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Tomáš Výrost, PhD. – Bratislava: PHF EU, 2010, strán.

Cieľom bakalárskej práce je analyzovať problematiku nákladov stavebnej firmy Scorp, spol. s r.o. Práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 10 tabuliek, 2 obrázky, 8 grafov a 10 príloh. V prvej kapitole predstavujem súčasnú problematiku nákladov podniku. Následnou teoretickou charakteristikou nákladov a analýz nákladov predstavím dôležité ekonomické termíny. Vo výsledku práce sa pomocou využitia tabuliek, grafov a obrázkov zameriavam na celkové náklady a náklady spojené s firmou Scorp, spol. s r.o., a diskusiou navrhujem spôsob riešenia znižovania nákladov a vysvetľujem význam analýz, ktoré môžu včas identifikovať nákladovú chybu. V závere rekapitulujem predošlé riešenia a navrhujem ako firma môže dosahovať plánovaný zisk.

Výsledkom riešenia danej problematiky je:

Navrhnuté spôsoby na zlepšenie sledovania nákladov, kalkulácie nákladov výrobkov a zníženia nákladov s cieľom dosiahnutia vyššieho zisku.

Kľúčové slova:

Náklady, Výsledok hospodárenia, Finančná analýza

ABSTRACT

SABOL Ivan: *Analysis cost of construction company Scorp, Ltd.* – University of Economics in Slovakia. Business – Economic Faculty, Department of Finance and Accounting. – Head of the final work: Ing. Tomáš Výrost, PhD. – Bratislava: PHF EU, 2010,

The work is to analyze the cost of construction company Scorp, spol. The work is divided into three chapters. It contains 9 tables, 3 images, 8 graphs and 10 annexes. In the first chapter the current issue of costs. Subsequent theoretical analysis of the characteristics of cost and cost are important economic terms. As a result of work by using charts, graphs and pictures focus on the overall costs and costs associated with the company Scorp, spol. s ro. Discussion suggests a solution for reducing costs and explain the importance of analysis that can identify cost-time error. In conclusion, summarizing the previous solutions, and suggest how a company can achieve the planned profit.

Results of problems are:

Proposed ways to improve the monitoring costs, costing of products and reduce costs in order to achieve higher profits.

Key words:

Cost, Profit, Financial Analysis

OBSAH

Úvod	11
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	12
1.1 Hospodárne využitie nákladov.....	12
1.2 Charakteristika nákladov.....	12
1.3 Podstata nákladov.....	13
1.4 Vznik nákladov	14
1.5 Klasifikácia nákladov a ich charakteristika.....	15
1.5.1 Druhovú (ekonomické) členenie nákladov a ich význam	16
1.5.2 Členenie nákladov podľa kalkulačného vzorca.....	16
1.5.3 Závislosť nákladov od objemu výkonov.....	18
1.5.4 Základné delenie variabilných nákladov a fixných nákladov	20
1.5.5 Členenie nákladov z hľadiska rozhodovania.....	21
1.6 Analýza nákladov podniku	22
1.7 Teoretické východiská analýzy	23
1.8 Postup analýzy nákladov	24
1.8.1 Analýza nákladov na základe finančného účtovníctva	24
1.8.1.1 Analýza celkových nákladov	27
1.8.1.2 Analýza hospodárnosti	27
1.8.2. Analýza nákladov na základe vnútropodnikového účtovníctva	29
1.8.2.1 Analýza nákladov výroby	29
1.8.3 Analýza nákladov vybraných rozhodovacích úloh.....	30
1.8.4 Využitie metód nákladových modelov pri analýze nákladov	31
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	32
3 Výsledky práce a diskusia	35
3.1 Charakteristika vybraného stavebného podniku Scorp, spol. s r.o.	35
3.1.1 História spoločnosti	35
3.1.2 Zameranie spoločnosti	36
3.1.3 Predmet činnosti podniku	36
3.1.4 Štruktúrne členenie zamestnancov	37
3.1.5 Profesijné zloženie výrobných pracovníkov firmy	37
3.1.6 Organizačná štruktúra Scorp, spol. s r.o.....	38
3.2 Analýza výnosov a nákladov stavebnej firmy.....	39
3.2.1 Štruktúra celkových nákladov firmy za obdobie 3 rokov.....	40
3.2.2 Analýza ukazovateľa nákladovosti firmy za roky 2008 a 2009	44
3.2.3. Rozbor nákladov hospodárskeho strediska Betonárka	47
3.2.3 Analýza nákladov výroby vyrábaného hospodárskym strediskom Betonárka	48

3.2.4 Porovnanie zisku hospodárskeho strediska Betonárka za posledné 3 roky	50
3.2.5 Analýza nákladov vybraných rozhodovacích úloh	51
3.3 <i>Diskusia</i>	51
Záver	54
Zoznam použitej literatúry	56
Prílohy:	57

Zoznam ilustrácií, zoznam tabuliek a grafov

Obrázok 1 Závislosť nákladov od objemu výkonov	19
Obrázok 2 Jednoduchá organizačná štruktúra	38
Tabuľka 1 Vzťah medzi výdavkami a nákladmi	14
Tabuľka 2 Kalkulačný vzorec nákladov	17
Tabuľka 3 Štruktúra súvahy.....	26
Tabuľka 4 Štruktúra výkazu ziskov a strát	26
Tabuľka 5 Výsledky hospodárenia za roky 2007, 2008, 2009	39
Tabuľka 6 Výpočet ukazovateľa nákladovosti	46
Tabuľka 7 Výpočet kapacitnej odchýlky	47
Tabuľka 8 Výpočet spotrebnej odchýlky.....	48
Tabuľka 9 Kalkulačný vzorec na výpočet metra kubického betónu.....	49
Tabuľka 10 Výpočet nákladov na výrobu metra štvorcového omietky.....	51
Graf 1 Štruktúra zamestnancov na manažment a robotníkov	37
Graf 2 Štruktúra zloženia výrobných pracovníkov	37
Graf 3 Porovnanie výnosov a nákladov	39
Graf 4 Výsledok hospodárenia podniku za roky 2007, 2008, 2009	40
Graf 5 Štruktúra nákladov za rok 2007.....	41
Graf 6 Štruktúra nákladov za rok 2008.....	42
Graf 7 Štruktúra nákladov 2009.....	43
Graf 8 Výsledok hospodárenia betonárky	50

Úvod

Podnikateľské prostredie na Slovensku sa vplyvom hospodárskej krízy rýchlejšie mení a vyvíja. Prevláda ponuka stavebných prác nad ich dopytom. Objektívne vzniká tlak na znižovanie cien stavebnej produkcie, a to prináša pre stavebné firmy nutnosť prehodnotiť vlastné náklady. Stanovenie ceny stavby je špecifickou záležitosťou každej stavebnej firmy. Okrem rámcového zákona o cenách neexistujú žiadne záväzné pravidlá, metódy pre jej tvorbu.

Nedostatky v riadení nákladov pre stavebné procesy často súvisia s nepresnou kalkuláciou nákladov. Na vyhotovenie ponukovej ceny je väčšinou málo času, projektová dokumentácia je realizačná a je objektívne ťažké vyhodnotiť kvalitný súpis prác. Na tvorbe ceny pre zložitejšie stavby sa podieľajú vo veľkej miere potencionálni subdodávatelia, ktorí používajú rôzne metódy na oceňovanie svojich prác. Trhová ekonomika prináša aj časté zmeny cien vstupov (materiál) niekedy sú tieto zmeny aj dosť dramatické. Niektoré sú v prospech firmy, iné v jej neprospech. Súkromní investori však nepripúšťajú zmeny zmluvnej ceny z týchto dôvodov a preto najmä u stavieb trvajúcich dlhšie ako rok sa zvyšuje riziko zlého odhadu cien. Náklady však nie je možné dvíhať pretože nezískate zákazku. Uspejú tí, ktorí zariskujú.

Stavebnú spoločnosť Scorp, spol. s r.o. som vybral pre svoju tému, pretože je na trhu už 20 rokov, nevznikla z bývalého socialistického podniku, patrí medzi 50 najväčších slovenských stavebných firiem a tým jednoznačne preukazuje svoju životaschopnosť. Pôsobí však v regióne, ktorý je na stavebné investície skromný a v čase krízy, ak bude chcieť úspešne prekonať nepriaznivé obdobie musí sa zaoberať svojimi nákladmi omnoho viac. Analyzovať náklady v celom rozsahu a podrobnosti by bol veľmi rozsiahly projekt a z toho dôvodu som sa zameral iba na niektoré prípady analýz, ktoré v mojej práci uvádzam.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Rýchly rast stavebnej výroby v predchádzajúcich rokoch vyvolal objektívne zmeny v štruktúre nákladov stavebných firiem. Na zvyšovanie podielu nepriamych (režijných) nákladov vplýval najmä rozvoj vedy a techniky, informatizácie, nových stavebných technológií a pod.

Tento proces, ako aj nedostatok kvalifikovaných pracovníkov v stavebníctve vytváral tlak na substitúciu variabilných miezd v stavebnej výrobe fixnými nákladmi vo forme odpisov dlhodobého investičného majetku. Náklady stavebnej firmy môžeme analyzovať z rôznych hľadísk.

1.1 Hospodárne využitie nákladov

K efektívnosti podniku a k jeho rozvoju je dôležité využívať racionálne hospodárenie s výrobnými faktormi, ktoré má firma k dispozícii.

Hospodárením rozumieme využívanie výrobných faktorov, starostlivosť o ich zabezpečenie, obnovu a rozvoj v rámci technického pokroku a v súlade s dopytom po výrobkoch a službách. Hlavnou zásadou hospodárenia je dosiahnuť s minimom úsilia a využívania, čo najväčší úžitok. Znamená to neustále znižovanie nákladov vynaložených na živú a zhmotnenú prácu, zdokonaľovanie techniky, racionálne využívanie pracovných, materiálnych a peňažných prostriedkov. Základom hospodárnosti je dôkladne a neustále sledovať, ako môžeme znižovať spotrebu výrobných faktorov a tak dosahovať maximálny úžitok z výroby výrobkov. K tomu nám pomáhajú teoretické a praktické znalosti.

Pri analýze výrobných nákladov Marshall uznával štyri hodnototvorné faktory, t.j. nielen tradičnú prácu, pôdu a kapitál, ale aj organizáciu, ktorej nositeľom je podnikateľ. Základom hospodárnosti je dôkladne a neustále sledovať, ako môžeme znižovať spotrebu výrobných faktorov a tak dosahovať maximálny úžitok z výroby výrobkov. K tomu nám pomáhajú teoretické a praktické znalosti.

1.2 Charakteristika nákladov

Náklady využívame ako nástroj riadenia podniku a merania k jeho efektívnosti. Musíme sa najprv oboznámiť s ich podstatou, vznikom, klasifikáciou a možnosťami ich

znižovania na základe rôznych prepočtov potrebné k ekonomickému rozhodovaniu a analýze podnikových nákladov.

Kupkovič charakterizuje náklady takto:¹ „Predstavujú pre podnik peňažné ocenenie spotreby výrobných faktorov vynaložených podnikom na jeho výkony a ostatné účelovo vynaložené náklady spojené s jeho činnosťou.“

„Pri analýze výrobných nákladov Marshall uznával štyri hodnototvorné faktory, t.j. nielen tradičnú prácu, pôdu a kapitál, ale aj organizáciu, ktorej nositeľom je podnikateľ“.²

1.3 Podstata nákladov

Činnosť podniku závisí a je spojená so spotrebou (využívaním) živej a zhmotnenej práce. Odpracované hodiny, spotrebovaný materiál a energia, opotrebovanie hmotného investičného majetku (strojov, zariadenia, dopravných prostriedkov) sa v naturálnych jednotkách dajú sumarizovať. Nazývame ich a definujeme ako náklady podniku.

V mnohých prípadoch sa náklady stotožňujú s pojmom výdavky. Toto porovnanie však z vecného a časového hľadiska nie je správne. Preto rozlišujeme pojem výdavok a náklad.

„Výdavok (payment) znamená znížiť objem finančných prostriedkov podniku. Vznik nastáva v okamihu úhrady.

Náklad (cost) predstavuje spotrebu výrobných faktorov na určité výkony, ktoré vznikajú v okamihu spotreby“.³

Vlachynský definuje výdavok a náklad peňažným vyjadrením nasledovne: „Náklady sú peňažným vyjadrením živej a zhmotnenej práce spotrebovanej (vynaloženej) v podniku. Peňažný výdavok vzniká vtedy, keď podnik za vstupy platí, t.j. keď platí za kúpený stroj, materiál, vypláca mzdy atď..“⁴

¹ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. [cit. 2010-03-04] Bratislava : Sprint, 1999. 253 s.

² LISÝ, J. a kolektív.: *Dejiny ekonomických teórií*. II. [cit. 2010-03-04] Bratislava : ELITA, 1999. 117 s.

³ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. [cit. 2010-03-04] Bratislava : Sprint, 1999. 253 s.

⁴ VLACHYNSKY, K. a kolektív. *Podnikové financie*. [cit. 2010-04-04] Bratislava: IURA EDITION, 2006 22 s.

Výdavky		
ktorým nezodpovedá žiadna spotreba (penále, dane, nájomné)	zodpovedajú nákladom ale v inom období napr.	súčasne sú aj nákladmi, napr.
obstaranie materiálu		
a jeho spotreba až niekoľko mesiacov		a jeho okamžitá spotreba
Náklady		
existujú aj bez výdavkov, napr. odpisy darovaného hmotného investičného majetku		

Tabuľka 1 Vzťah medzi výdavkami a nákladmi⁵

Výdavky môžeme sledovať detailnejšie ako:

- a) produktívne (nákup materiálu, energie, odmena pracovníkom),
- b) neproduktívne:
 - plánovateľné (dane, poplatky)
 - neplánovateľné (súdne poplatky, pokuty, penále)

1.4 Vznik nákladov

Určujúcim prvkom v procese tvorby a vzniku nákladov sú finálne výkony.

„Materiálnym základom vzniku nákladov je spotreba elementárnych výrobných faktorov, ktoré musia byť k dispozícii v množstve a štruktúre potrebnej na uskutočňovanie plánovaných výkonov. Ide o počet pracovníkov v potrebnej kvalifikačnej štruktúre, množstvo príslušného materiálu, strojov budov, dopravných prostriedkov atď.“⁶

Vznikom nákladom rozumieme začatie výrobného procesu (činnosti). No v skutočnosti je to inak, lebo skôr ako začne výrobný proces určitého výrobku, musí sa výrobok, prípadne výrobný proces pripraviť z konštrukčného, technologického

⁵ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. [cit. 2010-03-04] Bratislava : Sprint, 1999. 254 s.

⁶ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. [cit. 2010-03-04] Bratislava : Sprint, 1999. 256 s.

a organizačného hľadiska. Túto prípravu zabezpečuje technická príprava výroby podnik, v našom prípade sa jedná o technický úsek. Za úlohu má pripraviť výrobky k najnižšej spotrebe práce na ich výrobu.

Technická príprava ovplyvňuje náklady v dvojakom smere. Prvý smer je smerodajný výškou nákladov vynaložených na technickú prípravu (vyplatené mzdy, spotrebovaný materiál a i.) a druhým hlavným smerom je kvalita konštrukčnej a organizačnej prípravy výroby, čo sa prejaví na vlastných nákladoch výkonov.

Primárny vplyv a najväčšiu zodpovednosť a vytýčenie úloh pri zabezpečení znižovania nákladov ma technická príprava výroby.

1.5 Klasifikácia nákladov a ich charakteristika

Náklady sa vo všeobecnosti vymedzujú ako vynaloženie ekonomických zdrojov podniku na určitý výkon, výsledok aktivity, od ktorého sa očakáva ekonomický efekt. Inými slovami, ide o v peniazoch vyjadrenú účelnú spotrebu výrobných faktorov súvisiacich s výrobnou činnosťou v podniku.

Globálne uvádzané náklady sa uvedenej praxi dajú využiť len vo veľmi obmedzenej miere. Klasifikáciou nákladov dôjdeme k osobitným charakteristickým črtám.

K uvedeným skutočnostiam pripadá toto členenie nákladov:

- druhové členenie nákladov – poskytuje prehľad o štruktúre nákladov podľa ekonomicky rovnorodých druhov,
- členenie nákladov podľa položiek kalkulačného vzorca – obsahuje náklady podľa ich vzťahu k výrobnému procesu, t.j. podľa miesta vzniku a účelu vynaloženia,
- rozdelenie nákladov podľa ich závislosti od objemu výkonov – pomocou koeficientu reakcie rozdeľujeme náklady na variabilné a fixné.⁷

Analýza nákladov delí náklady na:

- druhové členenie nákladov (materiálové, mzdové, finančné...),
- účelové členenie (priame, nepriame),
- členenie podľa vzťahu k objemu výkonov (variabilné, fixné),
- členenie z hľadiska rozhodovania (relevantné, irelevantné).⁸

⁷ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava : Sprint, 1999. 257 s.

⁸ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 355 s.

1.5.1 Druhové (ekonomické) členenie nákladov a ich význam

„Druhové členenie nákladov člení náklady podľa ekonomicky rovnorodých nákladových druhov. Vychádza zo spotrebovaných výrobných faktorov, ktoré majú podobné (príbuzné) znaky a sú vyjadrené v peňažných jednotkách“.⁹ Nákladové druhy (výrobné faktory) vstupujú do podnikového reprodukčného procesu z okolia podniku, sú to teda externé náklady. Druhové členenie nákladov je využívané najmä vo finančnom účtovníctve. Účtová osnova pre podnikateľov rozdeľuje náklady (Účtová trieda 5 - Náklady) na:

1. Prevádzkové náklady (spotrebované nákupy, služby, osobné náklady, dane a poplatky, dane a poplatky, iné náklady na hospodársku činnosť, odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku).
2. Finančné náklady (predané cenné papiere a podiely, úroky, kurzové straty atď.).
3. Mimoriadne náklady (dane z príjmov a prevodové účty).

Hlavnou črtou ekonomického členenia je ekonomická jednotnosť jednotlivých nákladových položiek. Obsahujú jeden nákladový druh t.j. náklady v tej istej forme, výške a na aký účel pôvodne vznikali.

Významom druhového členenia je, že umožňuje koľko z nákladov tvoria materiálové náklady, odpisy a mzdy, a to v absolútne i relatívne. Ďalej zmeny vo vzťahu nákladových druhov odrážajú zmeny v charaktere výroby a v podmienkach práce podniku. Plán nákladov s čiastkovými plánmi podniku je vo vzťahu s rozpočtom výroby v druhovom členení. Toto členenie je dôležité pre rozbor práce podniku a umožňuje určiť základné smery a činitele znižovania nákladov.

1.5.2 Členenie nákladov podľa kalkulačného vzorca

Tieto náklady sa rozdeľujú podľa ich vzťahu k výrobnému procesu (činnosti podniku), ale aj podľa toho aké použitie môže mať ten istý druh nákladov. Pretože členenie nákladov v kalkuláciách vlastných nákladov sa predpisuje kalkulačnými vzorcami, taktiež ho možno pomenovať ako kalkulačné členenie.

⁹SEDLÁK,M.: *Podnikové hospodárstvo*. [cit. 2010-03-04] Bratislava:Alfa, 1992. 135 s.

1. priamy materiál
2. priame mzdy
3. ostatné priame náklady
4. prevádzková (výrobná) réžia
1 - 4. Vlastné náklady výroby (prevádzky)
5. správna réžia
6. odbytové náklady
1 - 6. Vlastné náklady realizovaného výkonu
7. zisk (strata)
1 - 7. Predajná cena

Tabuľka 2 Kalkulačný vzorec nákladov¹⁰

Uvedený kalkulačný vzorec si podniky môžu upraviť podľa vlastných podmienok a potrieb pridaním (vynechaním) niektorých položiek a usporiadaním nákladov podľa významu pri ich tvorbe. Rozdiely v kalkulačnom vzorci závisia od činnosti podniku, ktoré môžu obsahovať aj špecifické položky (v stavebnom podniku napr. náklady na lešenie, debnenie a paženie atď.).

Podstata tejto klasifikácie spočíva v tom, že všetky náklady sa rozdeľujú podľa ich vzťahu k výrobnému procesu (činnosti podniku). Toto členenie delí náklady na dve základné skupiny:

- priame náklady – súvisia s konkrétnym výkonom a možno ich priamo stanoviť na výrobok(výkon)
- nepriame (režijné) náklady – zabezpečujú priebeh výrobného procesu a nie je možné určiť ich priamo na výrobok, ich výška pripadajúca na jednotlivé výrobky (služby) sa určuje rôznymi prepočtami.¹¹

¹⁰ KOZLOVSKÁ, M. a kolektív.: *Ako úspešne riadiť malú stavebnú firmu*. Bratislava: Vydavateľstvo Eurostav spol. s r.o., 2003. s. 57

Podľa Hradeckého a Konečného majú tieto náklady charakteristické vlastnosti, ktoré rozdeľujú:

- sú to prvotné náklady zachytené ihneď pri ich vstupe do podniku,
- ide o externé náklady, vznikajú spotrebou výrobkov, prácou a službami externých, dodávateľov
- sú to jednoduché náklady, ktoré nemožno v podniku už ďalej deliť na jednoduchšie zložky.¹²

1.5.3 Závislosť nákladov od objemu výkonov

Podmienky pre toto členenie neboli u nás vytvorené, hoci s vytváraním trhovej ekonomiky má veľký význam hlavne pri plánovaní, ekonomickej analýze a pri tvorbe cien. Všetky náklady, ktoré vznikajú nemôžu existovať bez výrobku alebo služby.

Zmenou objemu produkcie ovplyvníme vývoj nákladov, pričom sa jednotlivé nákladové druhy, resp. kalkulačné položky, či produkcie správajú rozdielne. Optimálny objem produkcie má určiť veľkosť závislosti zmeny nákladov od zmeny objemu produkcie podľa vývoja nákladov. Ten nám určí koeficient reakcie.

Z hľadiska závislosti nákladov od objemu výkonov ich delíme na:

1. Variabilné (premenlivé, pružné) náklady (Variable cost). Ich absolútna výška sa mení so zmenou objemu výroby, a to viac alebo menej úmerne s jej zvýšením alebo znížením. Sú to náklady na základný materiál, priame mzdy výrobných robotníkov, technologické palivo atď.

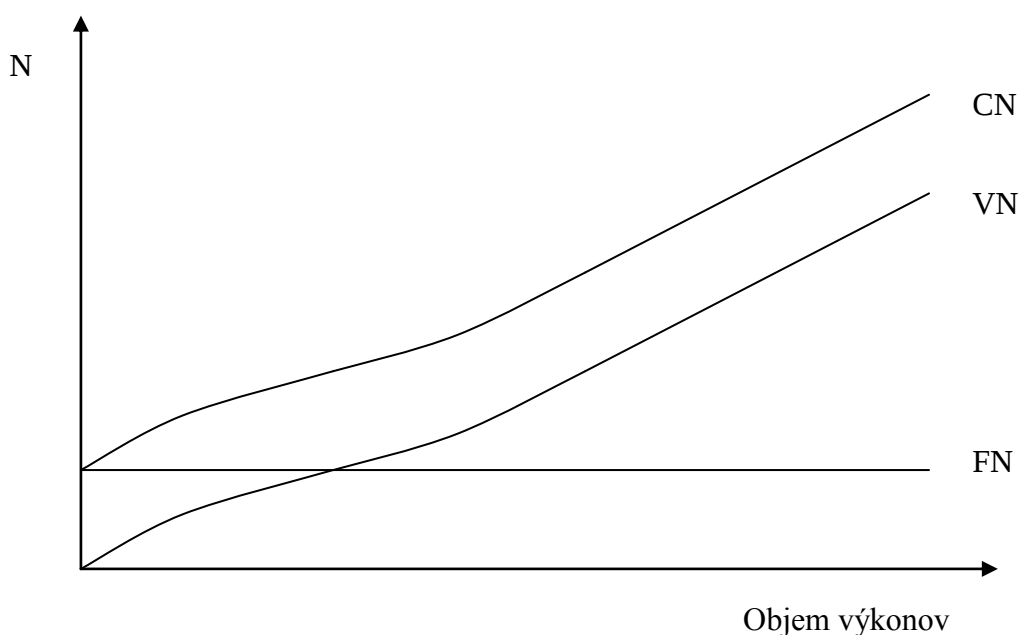
2. Fixné (pevné, stále, nepružné) (Fixed Cost). Pri meniacom sa objeme produkcie zostávajú vo svojej absolútnej výške rovnaké, alebo sa menia iba čiastočne. Patria sem náklady, ktoré súvisia s určitým časovým obdobím bez ohľadu na to, aký veľký objem produkcie sa jednotlivých obdobiach vyrába. Sú to mzdy TH pracovníkov, mzdy

¹¹ KOZLOVSKÁ M. a kolektív.: *Ako úspešne riadiť malú stavebnú firmu*. Bratislava: Vydavateľstvo Eurostav spol. s r.o., 2003. s. 104

¹² HRADECKÝ, M. - KONEČNÝ, M.: *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: PROSPEKTRUM spol. s r.o. Praha., 2003. 23 s.

pomocných a ostaných pracovníkov, náklady na vykurovanie a osvetlenie, odpisy, náklady na zábeh výroby, teda správna réžia a časť výrobnej réžie.¹³

„ Iná charakteristika celkových nákladov formuluje fixné a variabilné náklady takýmto spôsobom: „ Fixné náklady ” predstavujú celkové peňažné výdavky, ktoré sa vynakladajú dokonca aj vtedy, keď sa nevyrába nijaký output; nijaká zmena v množstve outputu nemá vplyv na fixné náklady. „ Variabilné náklady “ predstavujú výdavky, ktoré sa menia s úrovňou outputu – zahŕňajú suroviny, mzdy a palivo – a obsahujú všetky náklady, ktoré nie sú fixné“. ¹⁴



Obrázok 1 Závislosť nákladov od objemu výkonov

Zdroj: Vlastné spracovanie

CN – celkové náklady

VN – variabilné náklady

FN – fixné náklady

¹³ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava : Sprint, 1999. 262 s.

¹⁴ SAMUSELSON, A. PAUL. – NORDHAUS D. WILLIAM.: *EKONÓMIA* 2.[cit. 2010-03-04] Bratislava: Bradlo, 1992. 98 s.

1.5.4 Základné delenie variabilných nákladov a fixných nákladov

Premenlivosť variabilných nákladov je rozdielna a preto sa jej stupeň delí:

- proporcionálne
- neproporcionálne¹⁵

Proporcionálne náklady rastú s objemom výroby a to vtedy, ak rastie aj objem nákladov. Jednotlivé výrobky sú teda konštantnými nákladmi. Hodnota koeficientu reakcie sa rovná 1. Pri vplyve na zmeny noriem spotreby materiálu dochádza ku skokom týchto nákladov. Pri znížení (zvýšení) noriem spotreby materiálu sa náklady vyvíjajú proporcionálne.

Neproporcionálne môžeme deliť:

1. progresívne - sú náklady, ktorých celková výška rastie rýchlejšie objem výkonov a pri klesajúcom objeme produkcie klesá pomalšie. Progresívnymi nákladmi sú napr. nadčasové príplatky, mimoriadne zvýšenie nákladov na opravy vyvolané zvyšovaním nepodarkovosti a podobne
2. regresívne - sa menia s objemom produkcie tak, že ich výška rastie pomalšie ako objem výkonov. Patria sem náklady na technologické palivo, pomocný materiál a podobne
- 3., regresívne - sa vyvíjajú nepriamo úmerne s objemom produkcie, t. j. ich celková výška pri raste objemu produkcie klesá, a naopak, pri poklese objemu produkcie stúpa. Patria sem napr. mzdy vyplatené za prestoje¹⁶

Členenie fixných nákladov:

- podľa reakcie jednotlivých položiek pri zmene objemu výkonov
 - absolútne fixné - celková výška za rovnaké obdobie sa nemení hoci sa mení objem výkonov

¹⁵ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava : Sprint, 1999. 262 s.

¹⁶ HONTYOVÁ, K. – LISÝ, J. – MAJDUCHOVÁ H.: *Základy ekonómie a ekonomiky*. Bratislava : vydavateľstvo, 2005. 151 s.

členíme na:

- jednorazové (spojené so zábehom novej výroby)
- priebežné (závislé od času).
- relatívne fixné - vo svojom úhrne sa nemenia iba v rámci určitého objemu produkcie, ale ak objem výkonov prekročí hranicu výrobnéj kapacity zmenia sa skokom
- podľa stupňa využitia výrobnéj kapacity
 - využité
 - voľné¹⁷

Minimum fixných nákladov na jednotku produkcie sa dosiahne pri plnom využití fixných nákladov. V praxi sa takýto prípad z rôznych príčin nevyskytuje a z toho dôvodu sa fixné náklady plne nevyužívajú.

1.5.5 Členenie nákladov z hľadiska rozhodovania

Rôzne úlohy prinášajú diferentné rozhodnutia, ktoré menia význam určovania nákladov. Rozhodovacie procesy sú úzko prepojené s procesom rozhodovania.

„Z hľadiska rozhodovania sa stretávame s nákladmi relevantnými a irelevantnými, ovplyvniteľnými a neovplyvniteľnými, t.j. umŕtvenými nákladmi, príležitostnými (oportunitnými), prírastkovými a hraničnými nákladmi (k týmto kategóriám sa analogicky priradujú aj výnosy“.¹⁸

„Relevantné náklady sú tie, ktoré vzniknú po určitom rozhodnutí a ovplyvnia budúce peňažne toky. Ich úroveň sa líši podľa variantov, ktoré prichádzajú do úvahy. Vymedzenie relevantných nákladov a výnosov má platnosť len vo vzťahu k zamýšľanému variantu.

Irelevantné náklady sú z hľadiska rozhodovania neovplyvniteľné, ich výška zostáva rovnaká pri akomkoľvek rozhodnutí. Môžu to byť náklady nevyhnutné (dane, poistenie, poplatky a pod.) alebo náklady minulé (utopené).

¹⁷ KUPKOVIČ, M. a kolektív.: *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava : Sprint, 1999. 266 s.

¹⁸ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 325 s.

Utopené (umŕtvené) náklady (sunk cost) rozumieme náklady, ktoré sme vynaložili v minulosti, bez ohľadu na to, čo urobíme, ich nemožno získať späť a z hľadiska nášho súčasného rozhodnutia sú irelevantné, t.j. sú „utopené“¹⁹.

Alternatívne náklady, resp. nákladmi obetovanej príležitosti (opportunity cost) predstavujú celkové peňažné a nepeňažné úžitky, ktoré vynaložíme pri výbere určitého riešenia.

1.6 Analýza nákladov podniku

Štruktúru a obsah podnikovej analýzy nákladov charakterizujeme na základe ročných výsledkov podniku. Súvislosti s týmito výsledkami môžeme lepšie zohľadniť a takisto môžu vyústiť do veľmi preukazných výsledkov. Analýza kratších období je obohatená malým množstvom vstupných údajov a nezahŕňa procesy, ktoré nie sú zavŕšené. Špecifické analýzy podniku za obdobia môžeme čerpať z osobitných článkov autorov publikovaných v rôznych časopisoch a špecializovaných a iných výtlačkoch.

S aktivitou podniku súvisí aj zložitosť kategórie nákladov. Ide o celkovú činnosť podniku, čiastkovú činnosť alebo elementárnu operáciu. Náklady sú priradované k jednotlivým objektom (napr. výrobok, nakúpený tovar, poskytnutá služba a pod.)

Náklady a výnosy sú súvisiace kategórie, ale predstavujú dva špecifické toky:

1. uskutočnenie príslušnej činnosti, aktivity – vznik nákladov: predmetom kalkulovania s nákladmi v širšom význame je teda kvantifikácia nákladov na vymedzený výkon ako výsledok konkrétnej aktivity;
2. realizácia výkonov – a vznik výnosov: výnosy sú v prvom rade určené na úhradu vynaložených nákladov a potom na vytvorenie rezidua predstavujúceho efekt danej činnosti. Kvantifikácia týchto tokov je predmetom kalkulácie ceny v širšom význame.²⁰

Uvedené toky predstavujú jednotu v reprodukčnom systéme podniku. Zobrazenie v účtovníctve (náklady účtovná trieda 5, výnosy účtovná trieda 6) je oddelené hodnotenie pre potreby riadenia.

¹⁹ LISÝ, J. a kolektív.: *Dejiny ekonomických teórií*. II. [cit. 2010-03-04] Bratislava : ELITA, 1999. 117 s.

²⁰ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 312 s.

1.7 Teoretické východiská analýzy

Jednoznačná definícia nákladov nejestvuje, lebo myslenie a chápanie nákladov sa v ekonomickej teórii menilo.

Užívatelia (interní a externí) a štát majú rôzne požiadavky na chápanie, ocenenie a štruktúry nákladov. Z toho hľadiska delíme náklady čerpané z:

- náklady vo finančnom účtovníctve,
- náklady z hľadiska daňového,
- náklady zobrazené vo vnútropodnikovom účtovníctve²¹

Podnikatelia a zamestnanci spätí úzko s podnikom, chápu náklady ako odčerpanie (zníženie) vlastného imania, čo vykazuje finančné účtovníctvo.

Náklady vo finančnom účtovníctve - medzi nákladmi a výnosmi existuje určitá voľnosť. Patria sem náklady na zabezpečenie činnosti podniku, náklady spoločenského charakteru (občerstvenie, dary,), z časti rozdelenie výsledku hospodárenia (odmeny členov orgánov spoločnosti), mimoriadne udalosti, straty (odpis neodbytnej pohľadávky, manká a škody, pokuty). Takisto eviduje všetky druhy daní a poplatkov.

Znakom nákladov z finančného účtovníctva je úbytok majetku, nie účel.

Náklady z hľadiska daňového – úlohou štátu je daňová povinnosť, ktorá zasahuje a reguluje vyššie spomínané úbytky majetku a preto náklady delí do dvoch skupín:

- náklady, ktorých vynaloženie nebolo potrebné, predstavujú účelový vklad (občerstvenie, dary...), alebo predstavujú náklady za „nedodržanie pravidiel“ (pokuty, manká...)
- náklady, ktoré majú charakter nevyhnutnosti na zabezpečenie a udržanie príjmov

Náklady zobrazené vo vnútropodnikovom účtovníctve – sú účelovo a účelne vynaložené zdroje podniku. Inak nazývame aj manažérske účtovníctvo.

- účelnosť nákladov – je to primerané vynaloženie zdrojov, kvantifikované mierou hospodárnosti.
- účelovosť nákladov – zmysel vynaloženia ekonomického zdroja je jeho zhodnotenie. Vytvorenie zložky majetku, ktorá prinesie väčší ekonomický efekt ako vklad.

²¹ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 313 s.

Účelnosť a účelovosť nákladov má mimoriadne praktické dôsledky pre rozhodovanie manažérov podniku (cenové rozhodovanie, sortimentové zmeny, výrobkové preferencie...)

Medzi výdavkom a nákladom môže vzniknúť vecná a časová neporovnateľnosť.

1., Vecná vzniká pri jednostrannom úbytku majetku, ktorého budúci efekt neprinesie prínos (pokuty, penále alebo škody).

2., Časová vyplýva z toho, že k výdajom dochádza k okamihu vynaloženia ekonomického zdroja, napr. nákup materiálu alebo strojov. Treba dodať, že sa nepodieľajú na celkovom úbytku, iba k zmene v štruktúre. Rozdiel z časového hľadiska a vecného vyvoláva v praxi zložité rozhodovacie úlohy. Dôležitý vplyv majú na výšku vykázaného majetku, kapitálu, záväzkov, zásob, výdajov budúcich období a rezerv (výška a štruktúra aktív a pasív v súvahe) a na zmenu vykázaného výsledku hospodárenia ako rozdielu medzi nákladmi a výnosmi bežného obdobia.²²

1.8 Postup analýzy nákladov

Účtovníctvo je základným zdrojom informácií pre analýzu nákladov. Z tohto zdroja členíme analýzu nákladov na:

- analýza nákladov na základe finančného účtovníctva,
- analýza nákladov na základe vnútropodnikového účtovníctva,
- špecifickú analýzu na základe vybraných rozhodovacích úloh,
- nákladové modely analýze nákladov.

Vnútropodnikové účtovníctvo predáva časť informácií finančnému účtovníctvu na základe, ktorého sa vytvára potrebné prepojenie pre potreby rozhodovania manažérskeho účtovníctva.

1.8.1 Analýza nákladov na základe finančného účtovníctva

Náklady podniku vyjadrujú spotrebu alebo viazanosť ekonomických zdrojov. Pôsobením zdrojov môže vzniknúť určitý ekonomický efekt. Primárnu formu ekonomických zdrojov nesú peniaze, získané realizáciou výstupov reprodukčného procesu.

²² GRUBLOVÁ, E. a kol. 2004. *Podniková ekonomika*. Ostrava: Repronis, 2004. 228 s.

Zalai uvádza, že:²³ „ Náklady sú procesným pojmom, vzťahujúcim sa k určitému časovému intervalu. Peniaze vystupujú ako základné meradlo nákladového procesu. “

Úlohou finančného účtovníctva je zaznamenať návratnosť a reprodukciu konečnej formy ekonomických zdrojov, t.j. peňazí. Finančné účtovníctvo náklady vykazuje ako zložky majetku v súvahe, alebo ako výsledok hospodárenia vo výkaze ziskov a strát. Týmto spôsobom môžeme ďalej členiť náklady na dve skupiny:

- náklady identifikovateľné s príslušným výkonom (aktivované v analyzovanom období) - ide o náklady, ktoré sa týkajú daného výkonu, nazývajú sa tiež náklady výkonu alebo náklady výroby
- náklady neidentifikovateľné s príslušným výkonom – sú vynakladané na zabezpečenie procesov hospodárskeho výsledku a môžu byť označované ako náklady obdobia

Zdroje finančného účtovníctva (podvojného účtovníctva) majú poskytovať finančný výsledok - výsledok hospodárenia. Z hľadiska daňového musíme poskytovať tieto skutočnosti a transformovať výsledok hospodárenia ako daňový základ. Konečný finančný výsledok je premietnutý v podvojnom účtovníctve do:

- súvaha – je výkaz sprostredkujúci informácie o podnikovom majetku a finančných zdrojoch jeho krytia. Majetok podniku predstavujú v súvahe jeho aktíva, finančné zdroje sú jeho pasíva. Súvaha poskytuje informácie o podmienkach, za ktorých prebiehal reprodukčný proces analyzovaného podniku.
- výkaz ziskov a strát (výsledovka) – je výkaz sprostredkujúci informácie o podnikových výnosoch a nákladoch. Z ich rozdielu vyplýva výsledok hospodárenia podniku (zisk alebo strata) za analyzované (účtovné obdobie). Výnosy a náklady a tiež výsledok hospodárenia sú vo výsledovke rozdelené do hospodárskej(prevádzkovej), finančnej a mimoriadnej.
- poznámky, ktoré sa poskytujú prehľad peňažných tokov – je výkaz cash flow, ktorý informuje o výdavkoch podniku a tiež rozdiely peňažných prostriedkov²⁴

²³ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vŕa, 2007. 316 s.

²⁴ VLACHYNSKY, K. a kolektív. *Podnikové financie*. [cit. 2010-04-04] Bratislava: IURA EDITION, 2006 22 s.

Súvaha k 31. 12. 20xx	
Aktíva	Pasíva
A. Pohľadávky za úpisané vlastné imanie	A. Vlastné imanie
B. Neobežný majetok	I. Základné imanie
I. Dlhodobý nehmotný majetok	II. Kapitálove fondy
II. Dlhodobý hmotný majetok	III. Fondy zo zisku
III. Dlhodobý finančný majetok	IV. Výsledok hospodárenia minulých rokov
C. Obežné aktíva (obežný majetok)	V. Výsledok hospodárenia za účtovné obdobie
I. Zásoby	B. Záväzky
II. Dlhodobé pohľadávky	I. Rezervy
III. Krátkodobé pohľadávky	II. Dlhodobé záväzky
IV. Finančné účty	III. Krátkodobé záväzky
D. Časové rozlíšenie	IV. Bankové úvery a výpomoci
I. Náklady budúcich období	C. Časové rozlíšenie
II. Príjmy budúcich období	I. Výdavky budúcich období
	II. Výnosy budúcich období
Spolu MAJETOK	Spolu VLASTNÉ IMANIE A ZÁVÄZKY

Tabuľka 3 Štruktúra súvahy

Výkaz ziskov a strát K 31. 12. 20xx
Predaj tovaru
+ Tržby z predaja tovaru
- Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru
OBCHODNÁ MARŽA
Výroba
+ Výnosy z hospodárskej (prevádzkovej) činnosti
- Náklady z hospodárskej (prevádzkovej) činnosti
= VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z HOSPODÁRSKEJ ČINNOSTI
+ Finančné výnosy
- Finančné náklady
= VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z FINANČNEJ ČINNOSTI
- Daň z príjmov bežnej činnosti
= VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z BEŽNEJ ČINNOSTI
+ Mimoriadne výnosy
- Mimoriadne náklady
- Daň z príjmov mimoriadnej činnosti
= VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA Z MIMORIADNEJ ČINNOSTI
= VÝSLEDOK HOSPODÁRENIA ZA ÚČTOVNÉ OBDOBIE

Tabuľka 4 Štruktúra výkazu ziskov a strát²⁵

²⁵ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 343 – 348 s.

1.8.1.1 Analýza celkových nákladov

Zdrojom pre analýzu nákladov podniku je výkaz ziskov a strát. Z funkčného členenia výkazu ziskov a strát (výsledovky) zistíme náklady hospodárskej činnosti, finančné a mimoriadne náklady.

1. Náklady z hospodárskej činnosti vznikajú zo základnej činnosti podniku (výroba, obchod, poskytovanie služieb), ale aj z rôznych nepravidelných transakcií (napr. predaj materiálových zásob, hmotného a nehmotného majetku, zmluvné pokuty a penále).
2. Finančné náklady vznikajú z finančných a investičných operácií podniku (platené úroky, nákupná cena cenných papierov, ostatné finančné náklady, napr. kurzové straty, náklady z peňažného styku).
3. Mimoriadne náklady vznikajú pri operáciách nezvyklých pre bežnú činnosť podniku napr. živelné pohromy.
4. Základné nákladové druhy podľa výsledovky sú spotreba materiálu a energie, spotreba a použitie externých prác a služieb, napr. prepravné, nájomné atď., osobné náklady, odpisy nehmotného a hmotného dlhodobého majetku a finančné náklady.²⁶

1.8.1.2 Analýza hospodárnosti

Z výkazu ziskov a strát analyzujeme úroveň hospodárnosti pomocou ukazovateľa nákladovosti.

$$UN = N/V$$

N – náklady celkom

V – výnosy celkom

Z ukazovateľa nákladovosti je lepšie ak výsledok je nižší (dynamickejšie klesá)

²⁶ SYNEK, M. 2004. *Podniková ekonomika*. Praha: C.H.Beck, 2004. 438 s.

Rozklad ukazovateľa nákladovosti:

$$\frac{N}{V}$$

$$\frac{PN}{PV} \times \frac{PV}{V} + \frac{FN}{FV} \times \frac{FV}{V} + \frac{MN}{MV} \times \frac{MV}{V}$$

PN – prevádzkové náklady

PV – prevádzkové výnosy

FN – finančné náklady

FV – finančné výnosy

MN - mimoriadne náklady

MV – mimoriadne výnosy

Úroveň ukazovateľa nákladov závisí od čiastkového ukazovateľa nákladovosti napr. nákladovosti hospodárskej alebo od podielu čiastkových výnosov napr. hospodárskych na celkových výnosoch.

Ďalej môžeme analýzu rozkladať na čiastkové ukazovatele nákladovosti, podľa toho ako nám to umožňuje výsledovka.

Čiastkový rozklad ukazovateľa nákladovosti:

$$\frac{NPČ}{VPČ} = \frac{NPT}{VPČ} + \frac{SMaE}{VPČ} + \frac{SL}{VPČ} + \frac{ON}{VPČ} + \frac{ODP}{VPČ} + \frac{IPN}{VPČ}$$

VPČ – výnosy prevádzkovej činnosti,

NPČ – náklady prevádzkovej činnosti,

NPT – náklady na predaný tovar,

SMaE – spotreba materiálu a energie,

SL – služby, ON – osobné náklady,

ODP – odpisy,

IPN – iné prevádzkové náklady

Na základe údajov výkazu ziskov a strát za minulé a bežné obdobie zistíme, že platí výsledná zmena nákladovosti hospodárskej činnosti a jej súčtom sú zmeny nákladových častí.

1.8.2. Analýza nákladov na základe vnútropodnikového účtovníctva

Realizáciu výkonov podniku zabezpečujú vnútorne organizačné jednotky tzv. strediská, ktoré transformujú náklady podniku z podnikovej úrovne (z finančného účtovníctva) cez vnútropodnikové organizačné jednotky na nositeľa nákladov (kalkulačné jednotky).

Vnútropodnikové účtovníctvo plní funkciu:

- zabezpečuje objektívne a priebežné zisťovanie informácií o výrobnom procese,
- poskytuje údaje pre finančné účtovníctvo, resp. pre účtovné výkazy,
- poskytuje informácie pre kalkuláciu vlastných nákladov výkonov a zisťovanie ich rentability,
- zabezpečuje priebežnú kontrolu nákladov,
- poskytuje informácie o útvaroch (vrátane jednotlivých zákaziek) a to najmä podľa zodpovednosti za náklady (výnosy, prípadne zásoby),
- poskytuje informácie pre riadenie, pre rozhodovacie procesy a pre zostavenie plánov a rozpočtu.²⁷

Základom tejto analýzy je venovať dostatočnú pozornosť nákladom hospodárskych stredísk.

1.8.2.1 Analýza nákladov výrobu

Táto analýza sa zameriava na analýzu priamych jednotkových) nákladov, t.j. kalkuláciu. Kalkuláciu robíme z dlhšieho časového obdobia. Sledovaním štruktúry nákladov a podielu jednotkových a režijných nákladov z celkových nákladov na výrobok. Porovnaním plánovanej a výslednej kalkulácie analyzujeme priame náklady.

Výšku nákladov výrobu ovplyvňujú tieto činitele:

- veľkosť produkcie,

²⁷ KOZLOVSKÁ, M. a kolektív.: *Ako úspešne riadiť malú stavebnú firmu*. Bratislava: Vydavateľstvo Eurostav spol. s r.o., 2003. s. 111

- sortiment,
- hospodárnosť,
- cenové vplyvy na vstupe.²⁸

Zmeny a odchýlky od noriem sa ďalej analyzujú v strediskách, pretože úroveň normovania, plnenia závisia jednoznačne od pracovníkov konkrétnych stredísk (výrobné stredisko, technická príprava výroby, zásobovacie stredisko)

Analýza zmeny v spotrebe je zapríčinená zmenou normy alebo odchýlkou od normy. Túto zmenu zistíme iba ak je zavedená tzv. normová evidencia priamych nákladov.

1. Normy od zmeny noriem – vypovedajú o činnosti útvaru technickej prípravy výroby, pretože ilustrujú, ako sa menia technické, výrobné alebo iné podmienky výroby v záujme znižovania nákladov, resp. rastu kvality hotových výrobkov (služieb). Norma sa mení iba pri trvale platnej zmene výrobných podmienok.

2. Odchýlka od noriem – vypovedajú o samostatnej hospodárnosti výroby. Plusové odchýlky znamenajú nedodržanie noriem – technickej alebo technologickej disciplíny. Mínusové odchýlky znamenajú úsporu, lepšie plnenie noriem. Dlhodobejší výskyt odchýlok hovorí o úrovni normovania.²⁹

1.8.3 Analýza nákladov vybraných rozhodovacích úloh

Náklady sledujeme z hľadiska rozhodovacích procesov. Rozhodovanie spočíva na odhade budúcich nákladov. Hlavný cieľ je vybrať rozhodnutie, ktoré prinesie efektívnosť a splní kritérium hospodárnosti.

Z hľadiska rozhodovania poznáme náklady relevantné a irelevantné, ovplyvniteľné a neovplyvniteľné, t.j. umŕtvenými a príležitostnými (oportunitnými), prírastkovými a hraničnými nákladmi.

Relevantné náklady sú tie, ktoré vzniknú po určitom rozhodnutí a ovplyvnia budúce peňažné toky. Závisia od úrovne vybraného variantu, ktorý prichádza do úvahy. Vo vzťahu k inému variantu sa môžu javiť ako náklady irelevantné.

Ovplyvniteľné a neovplyvniteľné náklady vzniknú buď rozhodnutím alebo naopak neprijatím žiadneho rozhodnutia. Typickými ovplyvniteľnými sú náklady materiálové pri zavedení nového výrobku, alebo zmene objemu výroby. Ak neprijmeme žiadny variant,

²⁸ KOSTKOVÁ, A. a kolektív. : *Ekonomická analýza podniku. Praktikum*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2007, 183 s.

²⁹ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vŕa, 2007. 324 s.

nemôžeme ovplyvniť žiadny ďalšie rozhodnutie tým sa stávajú náklady neovplyvniteľné a označujeme ich tiež ako umŕtvené. Napríklad je to dlhodobý majetok (výrobné haly a ich odpisy, vysoké pece, atď.).

Na ocenenie príležitosti obetované zvolenému variantu sa uplatňuje špecifická kategória nákladov pod názvom alternatívne (oportunitné) náklady.³⁰

Pri analýze nákladov vybraných rozhodovacích úloh dochádza k využitiu špecifických nákladov, ktoré umožňujú výber najvhodnejšej možnosti sa správne rozhodnúť.

1.8.4 Využitie metód nákladových modelov pri analýze nákladov

Proces vzniku a vývoja nákladov je dosť zložitý. Využitím racionalizácie dokážeme proces zjednodušiť a tento proces nazývame modelovaním. Modelovaním zobrazíme jednoduchší proces reálneho systému, ktorý obsahuje vlastnosti objektu z hľadiska skúmania. Týmto spôsobom dospejeme k rôznym známym modelom (syntetický, analytický, lineárny...) a takisto k metódam variabilných a fixných nákladov.

Pre klasifikáciu celkových nákladov na fixnú a variabilnú zložku, v tom najjednoduchšom prípade proporcionálne variabilných náklad, má hodnotenie a kontrola veľký význam. Kým pri proporcionálnych nákladov rozhoduje o hospodárnosti úspornosť pri fixných nákladoch je rozhodujúca účinnosť.

Existujú aj nákladové modely pri analýze objemu a štruktúry výkonov. Ak aplikujeme nákladové modely na zmenu objemu a štruktúry výkonov dostaneme sa do zložitejšej situácie. Vzhľadom na cenovú a nákladovú rôznorodosť výkonov sa môže celková zmena hospodárnosti, účinnosti, úspornosti zásadne zmeniť. Štruktúru výroby môžeme optimalizovať napr. z hľadiska využitia kapacity, maximalizácie zisku, maximalizácie výnosovosti vloženého kapitálu a pod. .³¹

³⁰ SYNEK, M. a kol.: *Manažerská ekonomika*. Grada Publishing, Praha: Grada Publishing, 2000, 251 s.

³¹ ZALAI, K. a kolektív.: *Finančno-ekonomická analýza podniku*. Bratislava : Sprint – vŕa, 2007. 327 – 328 s.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom našej bakalárskej práce je analýza nákladov stavebnej firmy Scorp spol. s r.o. za posledné 3 roky. Porovnanie jednotlivých ukazovateľov z finančného účtovníctva sledovať na základe zákonitosti vývoja nákladov v závislosti od objemu ročných výkonov a druhov stavieb. Takisto sa zmeriavam na náklady niektorých hospodárskych stredísk so zámerom nájsť nedostatky, ktoré by mohli zlepšiť ich hospodársky výsledok. Rozborom nákladov a odhalením chýb chcem dosiahnuť, aby firma v budúcnosti sa viac priblížila k dosiahnutiu plánovaného zisku (cca. 7%), ktorý ani v jednom z analyzovaných rokov nebol dosiahnutý.

Na úvod praktickej časti porovnáam výsledky hospodárenia celkových výnosov a nákladov za posledné obdobia, ktoré napriek svetovej kríze si firma udržala na optimálnej úrovni.

Charakteristikou firmy priblížim jej hlavné činnosti a služby, ktoré ponúka zákazníkom. Načrtnem model kalkulácie výroby daného výrobku ako jedného z produktov stavebnej spoločnosti. Aplikáciou analýzy nákladov vybraných rozhodovacích úloh poukážem na vhodnosť výberu variantu na základe relevantnosti a irelevantnosti nákladov. Na základe analýzy hospodárnosti určím hodnotu ukazovateľa nákladovosti za bežné a predchádzajúce obdobie. Rozkladom nákladov z hospodárskej činnosti na parciálne časti, načrtnem ako sa menil percentuálny objem nákladov za jednotlivé účtovné obdobia. Teoreticky zhodnotím výsledný vplyv zmeny jednotlivých nákladov. Aké interné alebo vonkajšie faktory, prostredie a rozhodnutie mohli viesť k celkovej zmene nákladov.

V poslednej časti sa zameriavame na analýzu nákladov rozhodovacej úlohy, ktorá je typická pre stavebné firmy. V procese realizácie stavebnej konštrukcie sa riadiaci pracovníci rozhodujú pre správny technologický postup, ktorý prinesie, čo najväčší ekonomický efekt pri zachovaní kvality.

Pre prácu sme si našli najprv vhodný objekt použitia, ktorý sa dá analyzovať a má svoje špecifiká. Písať som ju začal až po zhromaždení všetkých dostupných zdrojov, ktoré som získali od konateľov, manažérov, riadiacich pracovníkov a radových zamestnancov pracujúcich na hospodárskych úsekoch firmy. Keďže hlavnou náplňou práce boli náklady zamerali sme svoju pozornosť na finančné (podvojné) účtovníctvo, ktoré nám poskytli zamestnanci ekonomického úseku. Výber mi uľahčil môj konzultant, ktorý ma naviedol na výber vhodných publikácií. Pri čítaní dennej, týždennej alebo inak obdobiť diferencovanej

tlače nachádzam rôzne články a príspevky autorov, ktoré rozoberajú rôznu ekonomickú problematiku, teóriu či termíny. Tieto informácie sme čerpali, využil a následne implementoval do mojej témy.

Pri analýzach sme využívali interné zdroje podniku. Sú to hlavne súvahy za posledné tri účtovné obdobia (2007, 2008, 2009), takisto výkazy ziskov a strát za posledné tri roky. Využili sme aj rozbery nákladov hospodárskeho strediska Betonárka za roky 2008, 2009 potom kalkulačný vzorec firmy na výpočet metra kubického betónu za rok 2009 a kalkulačný vzorec na výpočet metra kubického omietky. Pri analýze štruktúry zamestnancov som použil dáta, ktoré sú na internetovej stránke podniku za rok 2009.

Výsledok analýzy výnosov a nákladov je buď zisk, alebo strata. V prípade firmy sa jedná o zisk počas období rokov 2007-2009. Hodnoty výnosov a nákladov sme vyčíslil na základe výkazu ziskov a strát za roky 2007-2009 a následne som ich uviedol aj do grafickej či tabuľkovej formy.

Štruktúru jednotlivých nákladov za obdobia 2007, 2008, 2009 sme dostali z výkazu ziskov a strát. Podrobných preštudovaním sme zistili, že hodnoty jednotlivých nákladových položiek sa nepriamoúmerne menia a to z rôznych dôvodov. Zmenou počtu zamestnancov v súvislosti s osobnými nákladmi, využívaním vlastných kapacít alebo externými výpomocami pri službách, spotrebe materiálu a ostatných nákladoch na hospodársku činnosť.

Ukazovateľ nákladovosti sme získali postupným rozčlenením nákladových položiek, týkajúcich sa nákladov za hospodársku činnosť. Medzi ne patria služby, náklady na predaný tovar, spotreba materiálu a energie, osobné náklady, odpisy, iné prevádzkové náklady. Výslednú zmenu nákladovosti hospodárskej činnosti som dostal súčtom zmien čiastkových nákladov a z týchto zmien som určil vplyv negatívny alebo pozitívny.

Do analýzy nákladov hospodárskeho strediska Betonárka som si najprv určil plánované a predpokladané využitie kapacity, ktoré sme získali z technického listu. Ceny kalkulačných sadzieb sme mali v kalkuláciách výrobu betónu. Pomocou objemu vyrobeného betónu a jeho ceny sme určili kapacitnú a spotrebnú odchýlku. Výsledok mi vypovedá o neehospodárnosti v stredisku, kde muselo dôjsť k chybným rozhodnutiam zo strany vedúceho strediska.

Pre analýzu výrobu sme mali podklady o kalkulácii betónu, ktoré nám presne ukázali pomer priamych a nepriamych (režijných) nákladov pri výpočte ceny. Plánovaný zisk je 13%. Porovnaním s celkovým ziskom strediska sa plán zisku na jednotku

vyrobeného betónu nesplnil. Výsledok zisku bol 5,97%, čo bolo spôsobené zlou kalkuláciou nákladov výrobku.

V poslednej analýze sme využili teoretické znalosti z členenia nákladov. Ide o relevantné a nerelevantné náklady, ktoré určujú podstatu výberu správneho variantu. Varianty sa týkali nákladov na výrobu omietky. Hodnoty konečných nákladov nám ukázali vhodnosť výberu variantu s miešacím čerpadlom, pretože prinášal vyššie úspory.

Najviac teoretických informácií sme získali zo zdrojov navrhnutých mojím vedúcim práce. Výsledky práce dokumentujú grafy, tabuľky a výpočty ekonomického charakteru s využitím rôznych druhov nákladových analýz.

Rozborom sme zistili skutočnosti, ktoré sme dokázali využiť v závere práce a tým obohatiť seba o vhodné informácie. Ich nadobudnutie mi pomohlo vylepšiť ekonomický pohľad na náklady. A to na ich vzťahy, analýzy, metódy, ukazovatele, hlbšie delenie a využitie v účtovníctve.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Charakteristika vybraného stavebného podniku Scorp, spol. s r.o.

Stavebná spoločnosť Scorp spol. s r.o. je na trhu už 20 rokov, počas ktorých úspešne vykonáva svoju činnosť. Poskytuje širokú škálu služieb a ponúka ich zákazníkom, domácnostiam a podnikateľským subjektom (investorom). Svoje práce ponúka v rámci východoslovenského regiónu, kde si vybudovala imidž, ktorý jej pomohol k možnosti uchádzania sa o dôležité zákazky. Tie umožnili stabilnú prevádzku, bez výraznejších výkyvov. Zásluhou manažmentu podniku spoločnosť produkuje z roka na rok stále vyšší obrát tržieb, čo jej umožňuje byť vo vyššej miere konkurencieschopnou na stavebnom trhu.

Za svoje pôsobenie na trhu a poskytovanie služieb je už dlhodobo považovaná medzi úspešné stavebné firmy na Slovensku.

3.1.1 História spoločnosti

Scorp spol. s r.o. vznikla v roku 1991 ako konzorcium podnikateľov a v roku 1992 sa pretransformovala na spoločnosť s ručením obmedzeným. Prvé stavebné zákazky, ktorými boli stavby vodohospodárskeho a priemyselného charakteru realizovala výlučne vlastnými kapacitami avšak stavebné stoje a mechanizáciu si prenajímali. V prvých rokoch boli ročné objemy stavebných prác na úrovni 10 mil. Sk. Tieto prvé stavby boli pomerne významné a náročné z hľadiska technického a ich realizáciou stavebná spoločnosť získaval cenné skúsenosti.

V rokoch 1995 – 1999 získala firma významných investorov ako Slovnaft, Transpetrol i Nafta. Pribúdali nové stavby občiansko-priemyselného charakteru, ako čerpacie stanice pohonných hmôt a iné. Postupné rastúce nároky na kvalitu a termíny zvládali veľmi dobre a tým si vybudovali u investorov dobrý imidž.

Roky 2000 – 2006 sú poznačené vstupom do Európskej únie. Prichádzajúci zahraniční investori dvíhajú latku náročnosti a vytvárajú silný tlak na znižovanie cien. Realizácia stavieb si vyžaduje úzku špecializáciu firiem na jednotlivé druhy stavebných prác, ktoré sú koordinované generálnym dodávateľom stavby. V posledných rokoch firma realizovala významné stavby v priemyselnej výstavbe, ale takisto v občianskych

a bytových stavbách. Ročné objemy postupne narastali a dosahovali výšku cez miliardu Sk.

Rok 2010 je, ako sme už spomínali 20 rok nepretržite na slovenskom stavebnom trhu. V súčasnosti z hľadiska významu zaujíma miesto v prvej 50-tke stavebných spoločností na Slovensku.

3.1.2 Zameranie spoločnosti

Spoločnosť pôsobí v regióne východného Slovenska a zaoberá sa výstavbou pozemných, priemyselných a inžinierskych stavieb. Stavby vypracúva ako generálny riaditeľ výnimočne ako subdodávateľ. Počet zamestnancov postupne narástol z počiatkových 15 až na 109. Z toho je cca. 50% výrobných. Spoločnosť sa zameriava na určité druhy stavebných prác. Ostatné potrebné činnosti zabezpečuje formou externých služieb a dodávok.

3.1.3 Predmet činnosti podniku

HLAVNÝM PREDMETOM ČINNOSTI SPOLOČNOSTI JE REALIZÁCIA:

Pozemných stavieb:

- bytové budovy
- nebytové budovy (pre administratívu, školstvo, zdravotníctvo, obchod a služby ...)

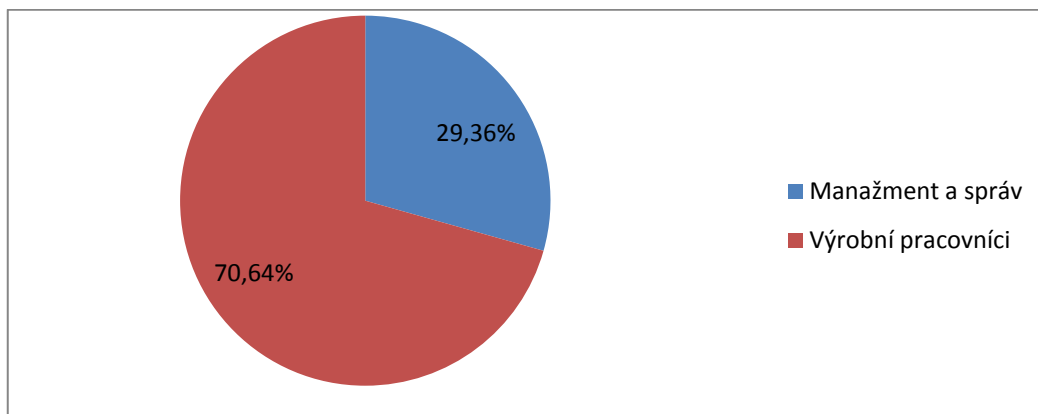
Inžinierskych stavieb:

- diaľkové a miestne rozvody vody
- miestne kanalizácie a ČOV
- účelové komunikácie, chodníky a parkoviská
- stavby výrobných zariadení
- športové ihriská
- ostatné inžinierske stavby³²

³² PROFIL [27.4.2010]. Dostupné na internete: <<http://scorpmi.sk/struktura.html>>.

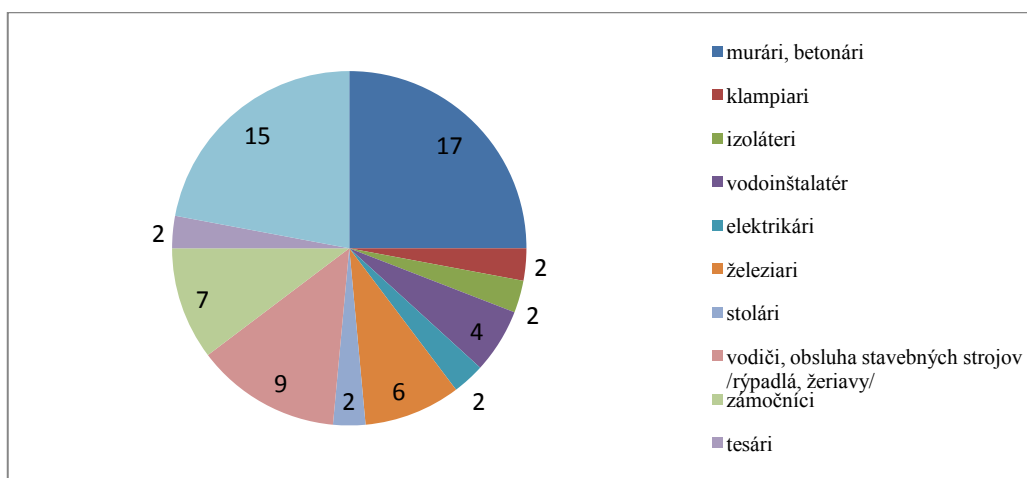
3.1.4 Štruktúrne členenie zamestnancov

Počet pracovníkov v roku 2009 bol 109. Z toho riadiacich pracovníkov bolo 32. Tí pracujú na riadiacich pozíciách v podniku a zároveň vystupujú ako manažment a správa pri realizácii stavieb.



Graf 1 Štruktúra zamestnancov na manažment a robotníkov

3. 1.5 Profesijné zloženie výrobných pracovníkov firmy

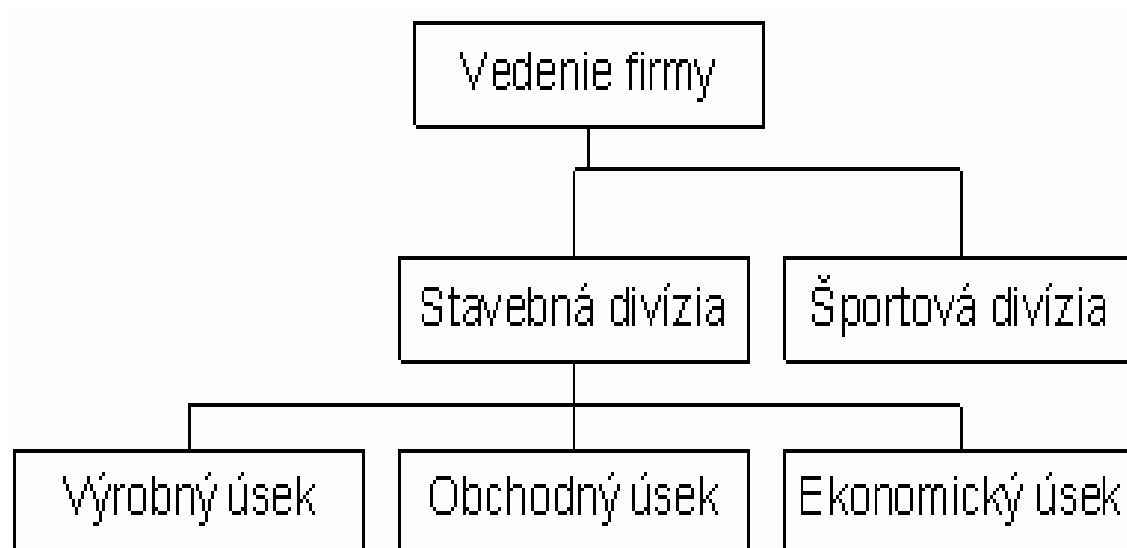


Graf 2 Štruktúra zloženia výrobných pracovníkov

Medzi 77 výrobnými pracovníkmi majú murári, betonári a pomocní stavební pracovníci skoro 50%. Ostatné mnoho početné profesie sú v zastúpení vodičov, obsluhy stavebných strojov, zámočníkov a železiarov. Potom nasledujú už iba profesie s počtom pracovníkov od 2 – 4 a to klampiari, izoláteri, vodoinštaláteri, elektrikári, stolári, zámočníci a tesári.

3.1.6 Organizačná štruktúra Scorp, spol. s r.o.

Jednoduchá trojstupňová organizačná štruktúra firmy Scorp, spol s r.o.:



Obrázok 2 Jednoduchá organizačná štruktúra³³

Členenie základnej organizačnej štruktúry firmy:

- Vedenie firmy (valné zhromaždenie, rada štatutárov)
- Stavebná divízia
- Športová divízia
- Výrobný úsek
- Obchodný úsek
- Ekonomický úsek

Vedenie spoločnosti má pod sebou úsek kontroly a úsek vedenia spoločnosti. Organizačná štruktúra pozostáva z dvoch riadiacich úrovni – divízii a úsekov. Pod úsekmi sa nachádzajú potrebné strediská. Podrobnejšie členenie organizačnej štruktúry je v prílohách.

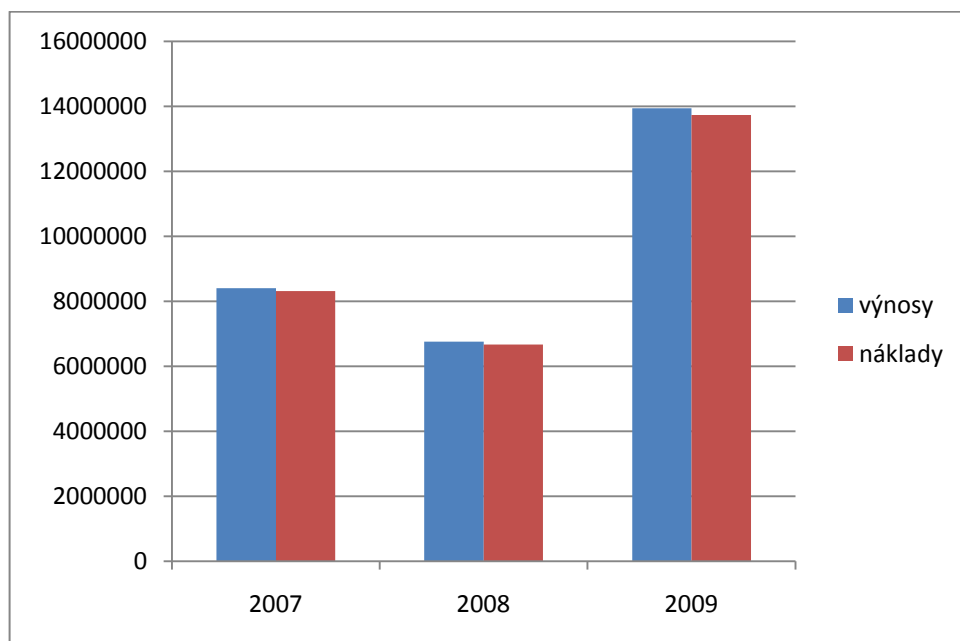
³³ ŠTRUKTÚRA [27.4.2010]. Dostupné na internete: <<http://scorpmi.sk/struktura.html>>.

3.2 Analýza výnosov a nákladov stavebnej firmy

Celkové náklady a výnosy v rokoch 2007 až 2009 priemerne vzrástli, i keď v roku 2008 dosahovali pomerne nižšie hodnoty ako v roku 2007. Hodnoty je vidieť v tabuľke dole pod textom. Z nich vidíme, že obdobie 2008 je z hľadiska celkových výnosov a nákladov najvyrovnannejšie, čo bolo spôsobené slabou efektívnosťou práce. Výnosy a náklady obdobia 2009 naznačujú, že došlo k výraznému oživeniu a nárastu objemov, k čomu prispeli hlavne nárasty v štruktúre nákladov a výnosov. Konkrétne náklady výrobnnej spotreby a tržieb z predaja vlastných výrobkov a služieb.

	2007	2008	2009
výnosy	8 396 003 Eur	67 59 009 Eur	13 935 413 Eur
náklady	8 314 811 Eur	6 667 850 Eur	13 724 987 Eur
výsledok hospodárenia	81 192 Eur	91 159 Eur	210 426 Eur

Tabuľka 5 Výsledky hospodárenia za roky 2007, 2008, 2009



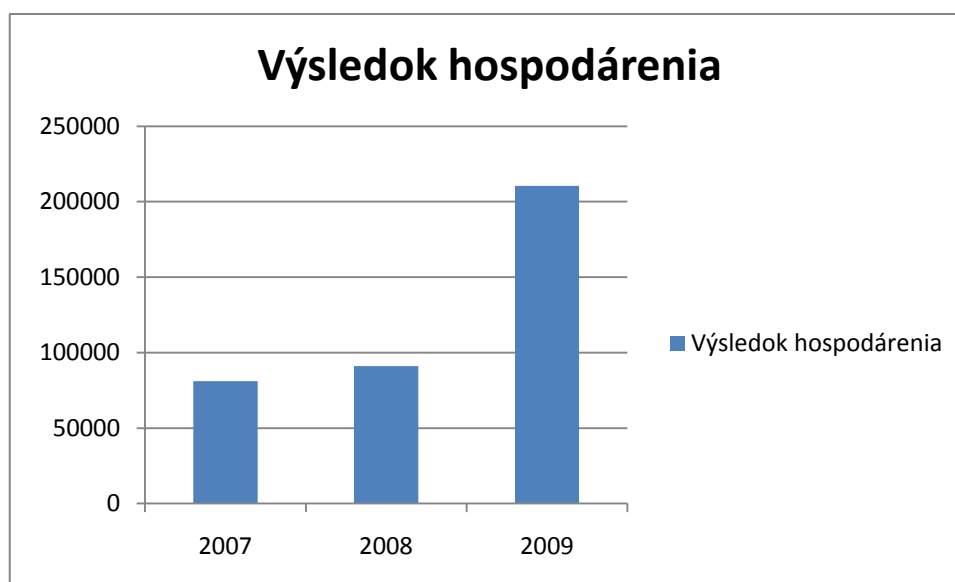
Graf 3 Porovnanie výnosov a nákladov

Stavebná spoločnosť kalkuluje stavebné zákazky nákladov a pripočítania sumy 7% na riziko a zisk.

Porovnanie skutočného zisku v rokoch 2007-2009:

- Rok 2007 + 0,96%
- Rok 2008 + 1,36%
- Rok 2009 + 1,53%

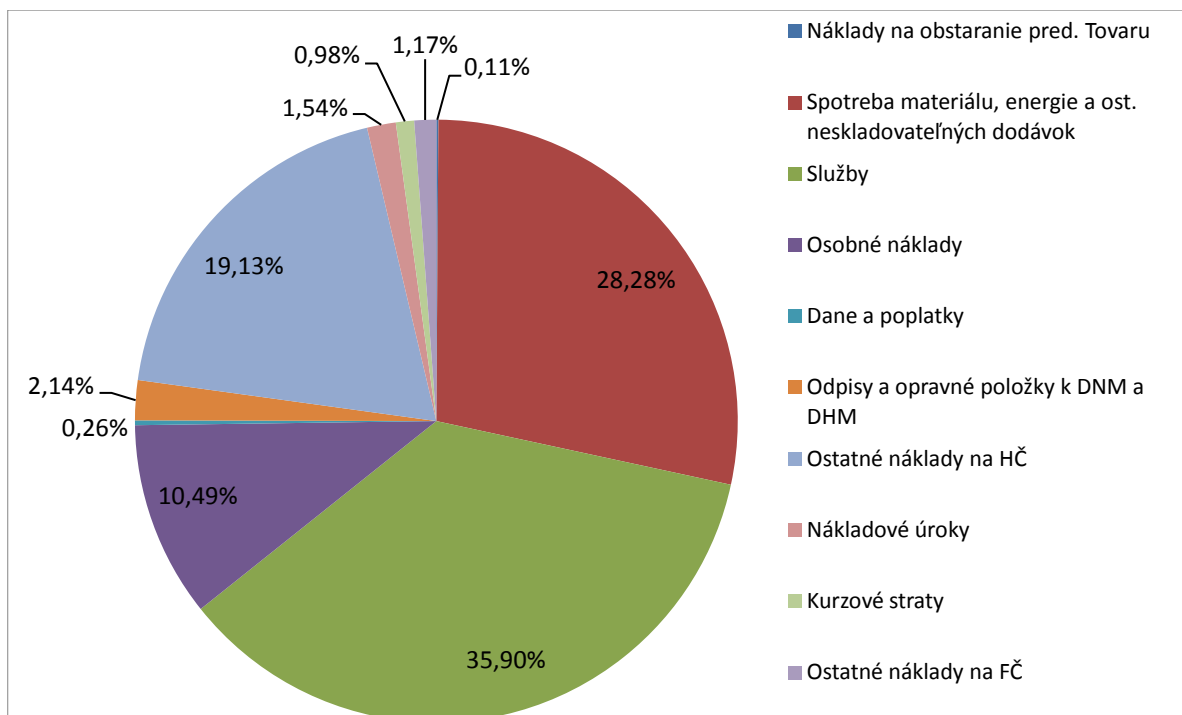
Spoločnosť nedosahuje plánované zisky, čo je zrejme zapríčinené nepresnou kalkuláciou nákladov stavieb. Pre dokázanie tohto tvrdenia by sme museli previesť podrobnú analýzu výpočtu ceny stavebného diela a porovnania skutočných nákladov po realizácii diela. Na túto analýzu som vo firme nenašiel dostatočné podklady.



Graf 4 Výsledok hospodárenia podniku za roky 2007, 2008, 2009

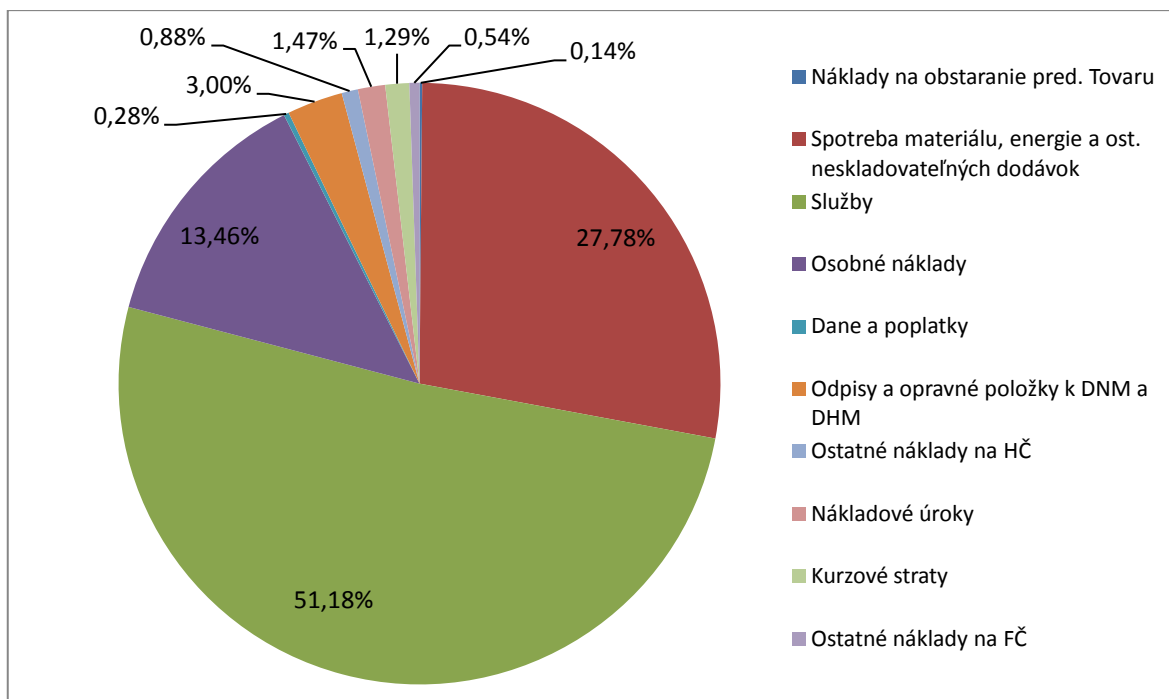
3.2.1 Štruktúra celkových nákladov firmy za obdobie 3 rokov

Celkové náklady stavebnej firmy Scorp spol. s r.o. za posledné 3 účtovné obdobia pohybovali na základe údajov výkazu ziskov s strát na úrovni 28 707 648 Eur. Za jednotlivé roky 2009, 2008, 2007 boli celkové náklady nasledovné. V roku 2009 13 724 987 Eur, za rok 2008 6 667 850 Eur a za rok 2007 8 314 811 Eur.



Graf 5 Štruktúra nákladov za rok 2007

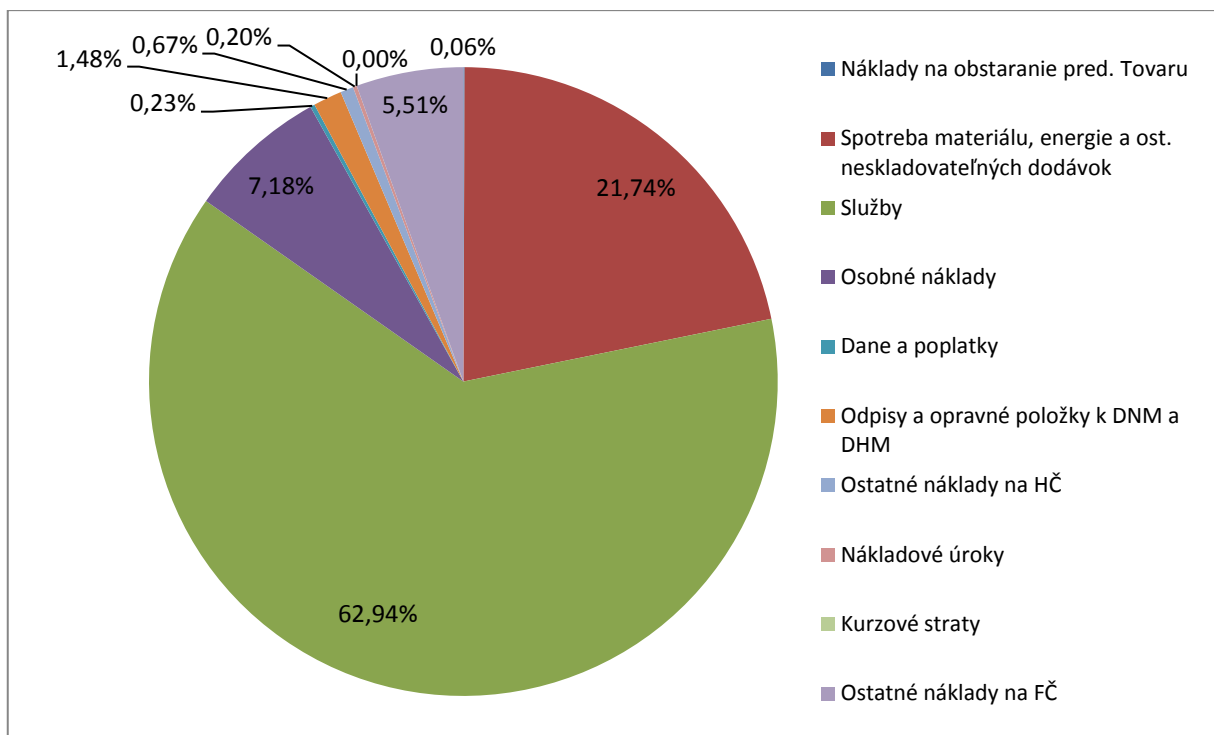
V roku 2007 mali najväčší podiel na celkových nákladoch nákladové položky ako spotreba materiálu, energie a ost. neskladovateľných dodávok a služby. Tie tvorili 64,18 % z celkových nákladov. Zvyšok čiže 35,82% tvorili náklady na obstaranie tovaru, predaného tovaru, osobné náklady, dane a poplatky a odpisy, ostatné náklady na hospodársku a finančnú činnosť, nákladové úroky a kurzové straty. Ostatné náklady na hospodársku činnosť boli v roku 2007 ovplyvnené platením zmluvných a ostatných pokút, penále a úrokov z omeškanie a prevažne zúčtovaním nákladov budúcich období. Zvyšné náklady ako úroky, kurzové straty, ostatné náklady na finančnú činnosť, dane a poplatky sa len v malej miere podieľali na nákladoch na hospodársku činnosť.



Graf 6 Štruktúra nákladov za rok 2008

Rok 2008 bol v závere z hľadiska celkových nákladov výraznejšie ovplyvnení nástupom hospodárskej krízy, ktorá znížila celkový objem výkonov. Najvýraznejší podiel a to 51,18% majú služby (poddodávky), ktoré firma musela využiť, lebo prekročila celkové možnosti výrobných kapacít podniku. Spotreba materiálu sa oproti roku 2007 výraznejšie nezmenila. Osobné služby majú v tomto roku najvyšší podiel na celkových nákladoch.

Ovplyvnené boli hlavne zvýšením mzdových nákladov, čo je vidieť vo výkaze ziskov a strát za rok 2008. Čiže z toho vyplýva, že firma využívala externých pracovníkov pri realizácii celkového objemu práce. Odpisy sa v porovnaní z predchádzajúcim rokom nezmenili. To znamená, že nedošlo k výraznejšej zmene pri nakupovaní a vyradovaní dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku. Ostatné náklady majú zanedbateľný podiel na celkovej zmene nákladov.



Graf 7 Štruktúra nákladov 2009

Zdroj: Výkaz ziskov a strát 2007, 2008, 2009

Nákladová zložka služby sa ukazuje, ako najdôležitejšia časť, ktorá sa výrazne podieľa na vzniku celkových nákladov a to až 62,94 %. Takisto aj v tomto prípade je to dôsledkom využitia poddodávok. V prípade materiálu je nemalé percento ovplyvnené stabilným využitím pri činnostiach podniku. Osobné náklady tvoria z prevažnej časti mzdy, ktoré porovnaním viditeľne klesli. Ostatné náklady na finančnú činnosť ovplyvnili hlavne spôsobené škody a nákladové úroky. Zvyšok nákladov v roku 2009 hlavne kurzové straty sa na zmene nákladov nepodielali skoro vôbec, čo bolo podmienené vstupom SR do eurozóny.

Pre správne pochopenie podstatných zmien v štruktúre nákladov jednotlivých rokoch je potrebné vysvetlenie princípu realizácie stavieb, ktorý je používaný v slovenskom aj svetovom stavebníctve.

Ak je stavebná firma hlavným dodávateľom stavby, tak pri realizácii diela využíva aj kapacity iných špecializovaných firiem (subdodávky). Vlastné kapacity a subdodávky sa kombinujú na základe momentálnej zákazkovej vyťaženia. Veľkú úlohu pri tom zohráva aj typ stavby. Napríklad líniová stavba má úplne iné nákladové členenie ako stavba obytnej budovy.

Spoločnosť má veľmi pestrú zákazkovú náplň a preto využitie vlastných kapacít alebo subdodávok (služieb) veľmi kolíše.

Na záver tejto analýzy poukážem hlavné zložky nákladov a to služby, spotrebu materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok, osobné náklady, ktoré tvoria v jednotlivých obdobiach veľký pomer na celkových nákladoch. V každom období skoro až 75% podiel. Všetky tieto čiastkové náklady zabezpečujú a naplňajú základnú činnosť podniku so zámerom na poskytovanie služieb podľa želaného dopytu. K zásadnej zmene pracovníkov za dané roky nedošlo, čiže náklady na mzdy sa nezmenili, ale ovplyvnili ich iba mzdové náklady vynaložené na využitie externej výpomoci. ě

Predmetom činnosti každého stavebného podniku je dosiahnutie zníženia celkových nákladov a zvýšenia celkových výnosov, čo pochopiteľne vedie k naplneniu základného cieľa.

3.2.2 Analýza ukazovateľa nákladovosti firmy za roky 2008 a 2009

Rozklad ukazovateľa nákladovosti:

$$\frac{N}{V}$$

$$\frac{PN}{PV} \times \frac{PV}{V} + \frac{FN}{FV} \times \frac{FV}{V} + \frac{MN}{MV} \times \frac{MV}{V}$$

PN – prevádzkové náklady

PV – prevádzkové výnosy

FN – finančné náklady

FV – finančné výnosy

MN - mimoriadne náklady

MV – mimoriadne výnosy

Rozklad ukazovateľa nákladovosti firmy Scorp spol. s r.o. 2009

$$\frac{12836534}{13876237}$$

$$\frac{12836534}{13876237} \times \frac{13876237}{13876237} + \frac{780607}{1534} \times \frac{1534}{13876237} + \frac{11}{59} \times \frac{59}{13876237}$$

Zdroj: Výkaz ziskov a strát Scorp spol. s r.o. rok 2009

Čiastkový rozklad ukazovateľa nákladovosti:

$$\frac{NPČ}{VPČ} = \frac{NPT}{VPČ} + \frac{SMaE}{VPČ} + \frac{SL}{VPČ} + \frac{ON}{VPČ} + \frac{ODP}{VPČ} + \frac{IPN}{VPČ}$$

VPČ – výnosy prevádzkovej činnosti,

NPČ – náklady prevádzkovej činnosti,

NPT – náklady na predaný tovar,

SMaE – spotreba materiálu a energie,

SL – služby, ON – osobné náklady,

ODP – odpisy,

IPN – iné prevádzkové náklady

Čiastkový rozklad ukazovateľa nákladovosti

$$\frac{12836534}{13876237} = \frac{8767}{13876237} + \frac{2972480}{13876237} + \frac{8606212}{13876237} + \frac{981484}{13876237} + \frac{201709}{13876237} + \frac{91910}{13967987}$$

Ukazovateľ	Obdobie		Zmena	Vplyv
	2008	2009		
NHČ/VHČ	0,9	0,92	0,02	
NPT/NHČ	0,001345723	0,0006	-0,000745723	+
SMaE/VHČ	0,258705804	0,21	-0,048705804	+
SL/VHČ	0,476661268	0,62	0,143338732	-
ON/VHČ	0,125343703	0,07	-0,055343703	+
ODP/VHČ	0,03	0,01	-0,02	+
IPN/VHČ	0,054	0,007	-0,047	+

Tabuľka 6 Výpočet ukazovateľa nákladovosti

Z tejto tabuľky vidíme, že nákladovosť hospodárskej činnosti stúpila z hodnoty 90 centov na 1 euro výnosov v roku 2008 na 92 centov v roku 2009. Na tomto negatívnom vplyve sa v rozhodujúcej miere podieľala predovšetkým nákladovosť v oblasti služieb, ktorá najvýraznejšie prispela k výslednému vývoju. Hoci prevažná časť nákladov hospodárskej činnosti nákladovosť ovplyvnila pozitívne, stačili služby na to, aby svojou zmenou a vplyvom výrazne ovplyvnili celkovú nákladovosť negatívne.

Pokles spotreby materiálu a energie takisto negatívne, ale v úplnej menšej miere ako služby. Vzhľadom na inflačný vývoj v národnom hospodárstve môžeme očakávať rast cien materiálu a energie. Osobné náklady nám mohlo ovplyvniť znižovanie počtu pracovníkov vplyvom finančnej krízy. Odpisy nám poklesli, čím sa znižujú možnosti na obnovu a rozširovanie výrobných kapacít. Iné náklady na hospodársku činnosť ovplyvnili ostatné náklady na hospodársku činnosť, ktoré značným spôsobom znížili celkový ukazovateľ nákladovosti.

Firma v roku 2009 zvýšila svoj obrat o 107% oproti roku 2008. Tento obrat zabezpečila s rovnakým počtom zamestnancov a tým pádom aj s približne rovnakou správnou réžiou. Mimoriadne zvýšenie obratu vyplynulo zo získania objemovo významných zákaziek oproti minulému roku, keď obrat bol zabezpečený vyšším počtom menších stavebných zákaziek. Svoje kapacity pri týchto stavbách využila naplno, no neboli postačujúce na realizáciu celkového objemu práce. Nárast objemov stavebných prác zabezpečovala pomocou externých dodávok z tohto dôvodu podstatne narástli služby.

V konečnom dôsledku došlo k zmene rozdielu bežného a predchádzajúceho obdobia iba o necelé dve stotiny, k čomu prispel hlavne pomer nákladov služieb k nákladom hospodárskej činnosti. Hoci táto zmena nie je ideálna, odkryla podniku slabé miesta, ktoré môže v budúcnosti vylepšiť, aby mohlo prísť k efektívnejšiemu a úspornejšiemu hospodáreniu s jednotlivými nákladmi.

3.2.3. Rozbor nákladov hospodárskeho strediska Betonárka

Základom analýzy režijných nákladov strediska je porovnávanie plánovaného rozpočtu so skutočne vynaloženými nákladmi s rozpočtom prepočítaným na skutočný objem výkonov strediska (s variantným rozpočtom). Preto aplikujem analýzu nákladov na výrobok, ktorý charakterizuje už názov hospodárskeho strediska a tým je betón.

Betonárka má hodinovú kapacitu 10m³ betónu. Vzhľadom na zimné obdobie sa plánuje využitie iba 9 mesiacov, čo predstavuje 1 512 hodín za rok. Teoretická ročná výroba predstavuje 15 120 m³ / ročne. Vzhľadom na silnú konkurenciu v okolí je plánovaná výroba 6 048 m³ / ročne, čo je 40% kapacity. V roku 2009 bola skutočná výroba 6 720 m³. Z výsledovky strediska sú zrejmé celkové skutočné náklady vo výške 452 695 Eur. Na základe týchto poskytnutých informácií a zdrojov som previedol výpočet kapacitnej a spotrebnej odchýlky.

Cena betónu sa podľa tabuľkových hodnôt strediska sú za 1 m³ / 74,93 Eur. Náklady na výrobu betónu sú na 1m³ / 66,33 Eur. Priemerne využitie výrobnnej kapacity strediska je 10 m³ / hod.. Teoretická ročná kapacita je cca. 15 120 m³ / rok. Predpoklad strediska je plánované využitie kapacity na 40 % t.j. 6 048 m³ / rok. Skutočné využitie kapacity je 6 720 m³ / rok. Z toho celkové náklady na skutočné využitie kapacity sú 452 695 Eur. Skutočná kalkulačná sadzba je 67,36 Eur.

	m ³	plánovaná kalkulačná sadzba (Eur)	náklady (Eur)
plánovaná kapacita	6 048	66,33	401 163
predpokladaná plánovaná kapacita	6 720	66,33	445 737
Spolu	672		44 574

Tabuľka 7 Výpočet kapacitnej odchýlky

	m3	kalkulačná sadza (Eur)	náklady (Eur)
plánovaná kapacita	6 720	66,33	445 737
predpokladaná plánovaná kapacita	6 720	67,36	452 695
Spolu		-1,03	-6 958

Tabuľka 8 Výpočet spotrebnej odchýlky

Porovnávaním plánu a prepočítavaním plánu zistujeme kladnú kapacitnú odchýlku, z ktorej usudzujeme, že činnosť vedúceho betonárky v oblasti odbytu betónu je primerane dobrá. Zároveň záporná odchýlka v porovnaní plánovacích, prepočítaných a skutočných nákladov v premietnutí do jednotkovej kalkulácie výrobku, zistujeme vyššie náklady. Na jednotku spočívajú pravdepodobne vo vyššej strate na základnom materiály a to štrku, pretože betonárka nemá vlastnú váhu na kontrolu dovezeného množstva a to je dlhodobý neriešený investičný problém.

3.2.3 Analýza nákladov výrobku vyrábaného hospodárskym strediskom

Betonárka

Mojim príkladom pre rozbor kalkulácie nákladov výrobku je betón, ktorého výroba v tejto firme je ohodnotená a dokladovaná certifikátmi kvality.

Jednou z činností hospodárskych stredísk je aj výroba betónu. Jeho výrobu zabezpečuje hospodárske stredisko s názvom Betonárka. Výroba betónu je podmienená kalkulačnými nákladmi objemu výroby. Tieto náklady, môžeme deliť na priame a nepriame (režijné náklady). Medzi priame berieme do úvahy spotrebovaný materiál, mzdy a ostatné priame náklady. Do nepriamych nákladov započítavame réžie (správne, odbytové, výrobné, zásobovacie). Z hodnôt týchto nákladov dokážeme vypočítať podľa kalkulačného vzorca cenu, ktorá je navýšená o predpokladaný zisk.

por. číslo	nákladová položka	merná jednotka	množstvo	cena za mernú jednotku	spolu v Eur	sadzba DPH	cena s DPH
1.	štrk (fr. 0-4 Geča)	T (tona)	1,05	17,3	18,2		
2.	štrk (fr. 4-8)	T (tona)	0,325	14,7	4,8		
3.	štrk (fr. 8-16)	T (tona)	0,53	14,3	7,6		
4.	Cement 32,5 R	T (tona)	0,258	93,2	24		
5.	Voda	m3	0,182	1,7	0,3		
6.	Berafluid	l	1,8	1,1	2		
7.	výrobná réžia	Eur	1 000	6,7	6,7		
8.	mzdy a odvody	Eur	1 000	2,7	2,7		
9.	Spolu priame náklady	Eur			66,3		
10.	Správna réžia	Eur					
11.	Náklady celkom	Eur			66,3		
12.	Zisk v %	Eur	13		8,6		
13.	Stanovená cena (bez DPH)	Eur			74,9	19	79,2

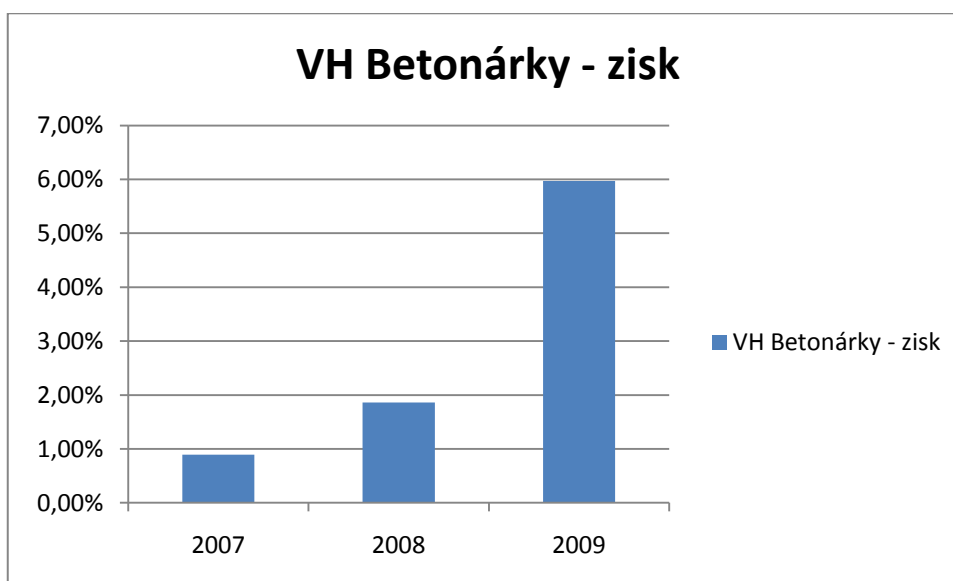
Tabuľka 9 Kalkulačný vzorec na výpočet metra kubického betónu

Výsledok je, že meter kubického betónu stojí 74,9 Eur bez DPH a 79,2 Eur s DPH. Náklady na výrobu betónu za rok by sa mali rovnať hodnote skutočných nákladov, ktoré sú vykázané v rozbere nákladov a výnosov za hospodárske stredisko Betonárka. Výsledok hospodárenia Betonárky bol za obdobie 2009 27 060,95 Eur s DPH. Zisk z predaja betónu, ktorý je určený kalkuláciou je 13% z celkových nákladov, by sa mal reálne prejavíť. Po percentuálnom zhodnotení zisku z celkových nákladov vyšla hodnota rovnajúca sa 5,97%.

3.2.4 Porovnanie zisku hospodárskeho strediska Betonárka za posledné 3 roky

V kalkulácii pre výrobu betónu je začlenený aj plánovaný zisk 13%, s ktorým sa počíta v rokoch 2007-2009. Percentuálne vyčíslenie v daných obdobiach sme dostali pomerom zisku a celkových nákladov. Zdrojom bola výsledovka hospodárskeho strediska za roky 2007, 2008, 2009. Výsledok hospodárenia v našom prípade zisk je v daných rokoch nasledovný:

- Zisk v roku 2007 + 0,89% z celkových nákladov,
- Zisk v roku 2008 + 1,86% z celkových nákladov,
- Zisk v roku 2009 + 5,97% z celkových nákladov.



Graf 8 Výsledok hospodárenia betonárky

Zdroj: Rozbor nákladov Betonárka

Predpokladané zisky neboli dosiahnuté príčinou zlej kalkulácie nákladov betónu. Kvôli kalkulácii neboli zohľadnené potrebné náklady všetkých réžii. Preto nárast ostatných nákladov hospodárskych stredísk zapríčinil, že celkový zisk sa reálne znížil. Nezahrnutie všetkých nákladov potrebných v kalkulácii, môže zmeniť celkové množstvo

nákladov, čo následne nesedí s percentuálnym výsledkom plánovaného zisku na objem predaných výrobkov k celkovému vyčíslenému zisku.

3.2.5 Analýza nákladov vybraných rozhodovacích úloh

V tejto analýze poukážem na náklady, ktoré svojím významom (relevantnosťou a irelevantnosťou), môžu ovplyvniť výber variantu pre vykonanie určitej činnosti. Tým potom dochádza ako uvidíme z tabuľky k úspore celkových nákladov pre výber určitej stavby.

Pri realizácii omietok sa vedúci stavebnej výroby rozhodol, či vzhľadom na komplikovanú dopravu má zaobstarat' miešacie čerpadlo alebo prakticky využije robotníkov, aby vykonali danú činnosť. Ak použije variant čerpadlo s nástrekom omietky potrebuje oproti trom pomocným robotníkom iba jedného robotníka a oproti trom murárom iba dvoch murárov.

	Miešačka bez čerpadla	Miešacie čerpadlo	typ nákladov a výnosov
Materiál	2,6 Eur	2,6 Eur	irelevantné
Mzdy	2,4 Eur	1,2 Eur	relevantné
Stroje	0,2 Eur	1,2 Eur	relevantné
Výrobná réžia	1,4 Eur	1,2 Eur	relevantné
Výnos	7 Eur	7 Eur	irelevantné
Zisk	0,4 Eur	0,8 Eur	

Tabuľka 10 Výpočet nákladov na výrobu metra štvorcového omietky

Plocha, na ktorú nanesieme omietku má 8 020 m². Pri využití uvedenej technologickej zmeny nám stavba bytového domu prinesie úsporu 3 208 Eur. Vynaloženie celkových nákladov pri rozličných stavbách sa mení aj vďaka opatreniam a rozhodnutiam, ktoré vykonávajú poverení riadiaci pracovníci. Výber správneho nákladového variantu pre rôznu činnosť vedie k zníženiu celkových nákladov.

3.3 Diskusia

Potreba rozboru nákladov stavebných firiem je z ekonomického hľadiska nevyhnutná. Preto základnú otázku, ktorú som si položil bola: „ Ako riešiť nedostatky objavené analýzou nákladov?“ Najväčší problém, ktorý som mal možnosť si všimnúť

spočíval v kontrole nákladov v hospodárskych strediskách, takisto pri stavebných procesoch, ktoré často a v mojich príkladoch súvisia s nepresnou kalkuláciou nákladov.

Na základe nesprávnej kalkulácie došlo k nepresným odhadom nákladov, ktoré sa majú v budúcom výrobku, alebo stavebnom diele realizovať. Čiže vznikol nesúlad medzi odhadovanými a skutočnými nákladmi na vykonanie práce alebo výroby výrobku. Riešením je správna kalkulácia jednotlivých nákladov a ich správne zaradenie, aby prislúchali k aktivitám, ktoré sa na výrobku s určitosťou podieľali. Zdrojové náklady v našom prípade účtovníctvo a produkty (stavby, časť stavby, položka stavebných prác) umožnili zistiť skutočné náklady, čo je pre mňa a určite aj pre podnik primárnou úlohou. Preto firme navrhujem, aby využívala hlavne moderné metódy pri kalkulovaní a analýzy, ktoré určite pozitívne prispievajú k znižovaniu nákladov.

Kalkulácia nákladov je omnoho dôležitejšia pri prácach vykonávaných vlastnými pracovníkmi. V tejto oblasti je potrebné analyzovať náklady a snažiť sa o ich optimalizáciu. Ak sú práce zabezpečované subdodávateľsky je potrebné urobiť kvalitné výberové konanie a tak zabezpečiť maximalizáciu zisku. Kalkuláciu nákladov predkladá subdodávateľ, ktorý sa zúčastňuje súťaže a slúži na porovnanie uchádzačov o zákazku.

Analýza nákladov výrobku a analýza rozhodovacích úloh mi ukázala nové druhy nákladov, odchýlky a normy. Podľa nich som presne rozobral problém výberu vhodného variantu, ktorí slúži na vypracovanie určitého projektu alebo výrobku. Tieto informácie mi ponúkli aj takúto možnosť riešenia. Riadiacim pracovníkom by som navrhol v tomto prípade využitie nákladového controllingu.

Controlling poukazuje na odchýlky priebežne, a tak umožňuje podniku včas odhaliť jeho príčiny a následne aplikovať opatrenia pre včasné odstránenie chýb. Dokáže presne formulovať a stanovovať cieľ v oblasti nákladov (plánovaných a skutočných).

Rozbor celkových nákladov hospodárskeho strediska mi ukázal problém nákladov, ktoré nevytvárali hodnotu a predsa boli nákladovou zložkou, resp. boli presúvané k iným nákladom. V takomto prípade by som navrhol jednoduchý postup eliminácie nákladov, ktorý ak by bol využívaný permanentne a umožnil by znižovanie hodnôt jednotlivých nákladových položiek. To by samozrejme viedlo k celkovému zníženiu nákladov. Inými slovami sú to úsporné opatrenia, ktoré by mal riadiaci pracovník v prípade využívať.

Na vylepšení kvality plánov a kalkulovaní objektívnych nákladov by zavedenie procesnej kalkulácie a nákladového controllingu, ako aj ostatných uvedených metód, kalkulácií a analýz malo viesť k zníženiu nákladov a k zvýšeniu kvality výstavbových

procesov. Firma by takto mohla zvyšovať svoju konkurencieschopnosť, čo by pre ňu v čase hospodárskej krízy bolo značnou výhodou.

Záver

Teória implementovaná do praxe potvrdzuje správnosť postupu pri analytických hodnoteniach nákladov. Analýzy, typu nákladov podniku, nám umožňujú hlbšie nazrieť na položky nákladov, ktoré v úplnej miere ovplyvňujú výsledok hospodárenia. Znalosť podnikových nákladov je pre manažéra podniku nevyhnutnosťou. Podľa nich dokáže odhaliť pre podnik riziko spojené s neúmerňým nárastom jednotlivých nákladov. Podniky sa v súčasnosti zaoberajú efektívnosťou využitia nákladov pravidelnejšie, čo pomáha predchádzať ich vnútornej nestabilite.

Vďaka finančnému a vnútropodnikovému účtovníctvu máme lepší prehľad o objeme a pohybe celkových nákladov. Na základe výpočtov, ktoré sme v niektorých prípadoch znázornili grafom, konštatujem, že zavedením pravidelných analýz nákladov podniku a to analýzy celkových nákladov, nákladov výrobku, nákladov ukazovateľa hospodárnosti, nákladov hospodárskeho strediska a analýzy nákladov rozhodovacej úlohy je rozhodujúcim predpokladom skvalitnenia plánovania a kalkulovania objektívnych nákladov pre stavebné procesy.

Ako teda dosiahnuť, aby stavebný podnik dosiahol plánovaný zisk? Odpoveď je jednoduchá. Neprekročiť náklady, ktoré boli podkladom pre zostavenie ponukovej zákazky. Za touto jednoduchou odpoveďou sa už ale skrýva práca s údajmi a informáciami. Predpoklady pre dosiahnutie plánovaného zisku môžeme zhrnúť nasledovne:

- porovnanie plánu a skutočnosti v priebehu realizácie stavebnej zákazky, nie až pri jej ukončení; teda získanie informácií potrebných pre priebežné riadenie zisku,
- vykonanie analýzy odchýlok spotreby skutočných nákladov od nákladov, ktoré boli určené výrobnou kalkuláciou,
- rýchle vykonanie prepočtu s poskytnutím údajov pre potreby ďalších opatrení na odstránenie odchýlok od plánu,
- kontrolu objemu a druhov nákladov, podľa možnosti v momente vzniku nákladov a nie na konci účtovného obdobia,
- kontrolu objemu a druhov nákladov, podľa možností v momente vzniku nákladov a nie na konci účtovného obdobia,

- porovnanie skutočných nákladov na realizáciu zákazky s predpokladanými nákladmi, ktoré zodpovedajú daným podmienkam a danému obdobiu realizácie (aktualizovaná výrobná faktúra),
- zistenie prekročenia alebo úspor nákladov podľa druhov a príčin, pre ktoré vznikajú, ako aj podľa zodpovednosti za ich vznik.

V budúcnosti bude význam analýzy nákladov pre riadenie znamenať, že výsledok využitia najmä optimalizačných metód priblíži objektívne náklady podniku k úrovni objektívnych nákladov v zahraničí.

Zoznam použitej literatúry

1. KUPKOVIČ, M. a kolektív. 1999. *Podnikové hospodárstvo*. Štvrté rozšírené vydanie. Bratislava : Sprint, 1999. 352 s. ISBN 80-88848-39-3
2. LISÝ, J. a kolektív. 1999. *Dejiny ekonomických teórií*. II. doplnené a rozšírené vydanie. Bratislava : ELITA, 1999. ISBN 80-85323-93-1
3. VLACHÝNSKY, K. a kolektív. 2006. *Podnikové financie*. Vydané v edícii EKONÓMIA ako 161 publikácia. Bratislava : IURA EDITION, spol. s r. o., 2006. 482 s. ISBN 80-8078-029
4. ZALAI, K. a kolektív. 2007. *FINANČNO-EKONOMICKÁ ANALÝZA PODNIKU*. Bratislava : Sprint – vfra, 2007. 355 s. ISBN 978-80-89085-74-1
5. SEDLÁK, M. 1992. *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Alfa, 1992. 255 s. ISBN 978-80-8078-093-7
6. KOZLOVSKÁ, M. a kolektív. 2003. *Ako úspešne riadiť malú stavebnú firmu*. Bratislava: Vydavateľstvo Eurostav spol. s r.o., 2003. 156 s. ISBN 80-968183-9-2
7. HRADECKÝ, M., - KONEČNÝ, M. 2003 *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: PROSPEKTRUM spol. s r.o. Praha., 2003. 23 s. ISBN 80-7175-119-7
8. SAMUELSON A. PAUL - NORDHAUS D. WILLIAM. 1992. *EKONÓMIA 2*. Bratislava: Bradlo, 1992. 550 s. ISBN 80-7127-029-6
9. HONTYOVÁ, K. – Lisý, J. - Majdúchová H. 2005. *Základy ekonómie a ekonomiky*. Bratislava : vydavateľstvo EKONÓM, 2005. 181 s. ISBN 80-7158-688-9
10. GRUBLOVÁ, E. a kol. 2004. *Podniková ekonomika*. Ostrava: Repronis, 2004. 440 s. ISBN 80-86122-751
11. SYNEK, M. 2004. *Podniková ekonomika*. Praha: C.H.Beck, 2004. 479 s. ISBN 80-717-9736-7
12. KOSTKOVÁ A. a kolektív. 2007: *Ekonomická analýza podniku. Praktikum*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2007, 190 s. ISBN 80-225-2251-1
13. SYNEK, M. a kol.: *Manažerská ekonomika*. 2. prepracované a rozšírené vydanie. Grada Publishing, Praha 2000, 475 s. ISBN 80-247-9096-6

Internetové zdroje:

1. ŠTRUKTÚRA [27.4.2010]. Dostupné na internete: <<http://scorpimi.sk/struktura.html>>.

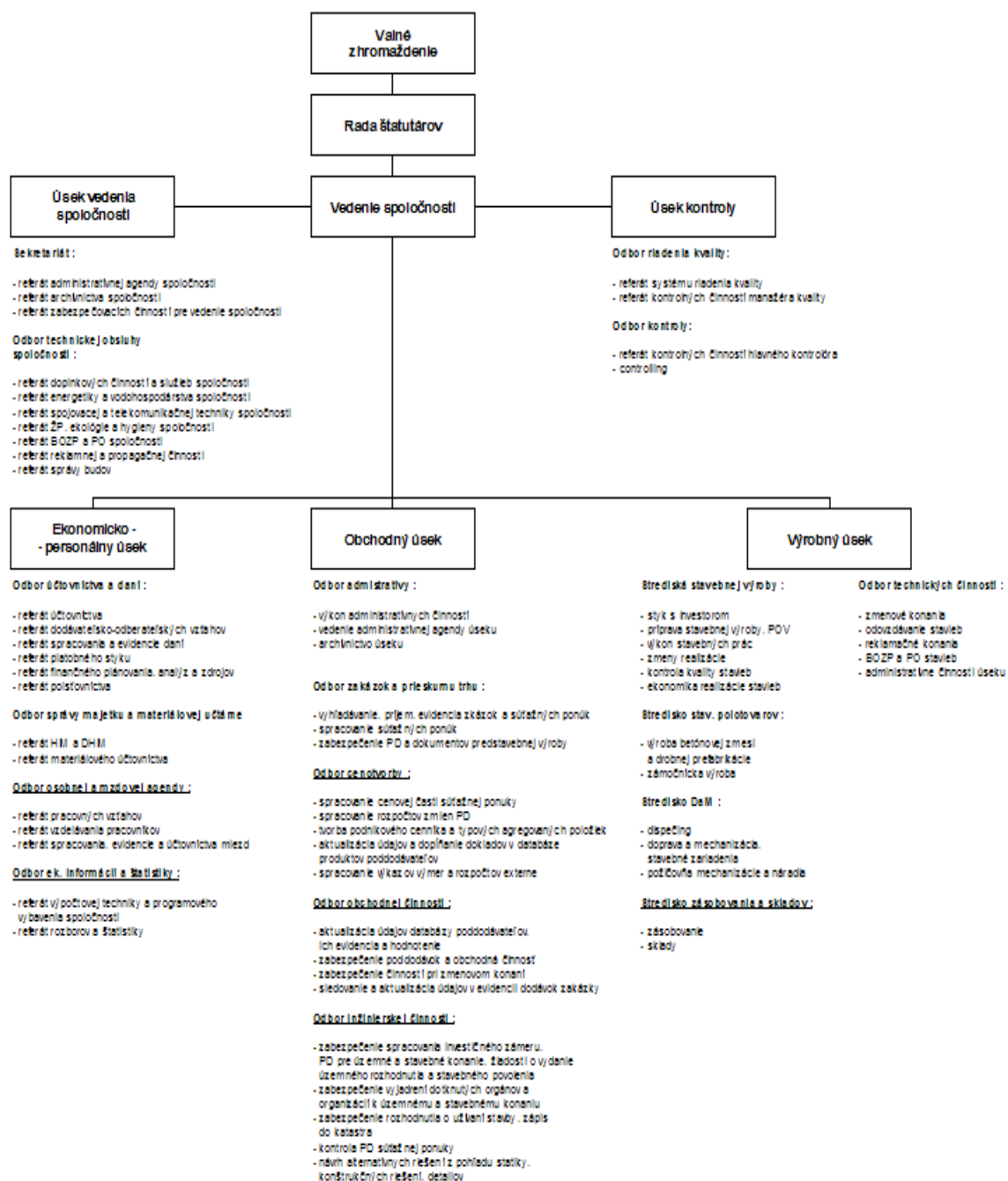
Prílohy:

- Príloha A: CD médium – bakalárska práca v elektronickej podobe
- Príloha B: Podrobná organizačná štruktúra
- Príloha C: Výkaz ziskov a strát za účtovné obdobie 2007, 2008, 2009
- Príloha D: Rozbor nákladov a výnosov za účtovné obdobie 2007, 2008, 2009

Prílohy

Príloha A: Podrobná organizačná štruktúra

Organizačná schéma spoločnosti



**PRÍLOHA C: Výkaz ziskov a strát za účtovné obdobie 2007,
2008, 2009**

PRÍLOHA D: Rozbor nákladov a výnosov za účtovné obdobie 2007, 2008, 2009