

EKONIMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/B/2021/36122163606587396

Význam rozpočtovania nákladov a analýza odchýlok

Bakalárska práca

2021

Monika Hamarová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Význam rozpočtovania nákladov a analýza odchýlok

Bakalárska práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Alexandra Bagiová

Bratislava, 2021

Monika Hamarová



36122163606587396

Ekonomická univerzita v Bratislave
Fakulta hospodárskej informatiky

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Monika Hamarová
Študijný program: účtovníctvo (Jednoodborové štúdium, bakalársky I. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Bakalárska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Význam rozpočtovania nákladov a analýza odchýlok

Anotácia: V záverečnej práci sa kladie dôraz na rôzne typy rozpočtov nákladov s ohľadom na ich použitie v riadení jednotlivých typov účtovných jednotiek – či už výrobných, alebo služby poskytujúcich. Zároveň je v záverečnej práci spracovaná analýza odchýlok skutočného priebehu nákladov od vopred stanovených hodnôt.

Vedúci: Ing. Alexandra Bagiová
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva FHI

Spôsob sprístupnenia elektronickej verzie práce:
bez obmedzenia

Dátum zadania: 13.03.2020

Dátum schválenia: 06.04.2020

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

Pod'akovanie

Touto cestou by som sa chcela poďakovať vedúcej mojej bakalárskej práce Ing. Alexandre Bagiovej za odborný prístup, cenné rady a pripomienky, ktoré mi poskytla pri vypracovaní záverečnej práce.

ABSTRAKT

HAMAROVÁ, Monika: *Význam rozpočtovania nákladov a analýza odchýlok*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky, katedra účtovníctva a audítorstva. – Ing. Alexandra Bagiová. – Bratislava: FHI, 2021, 50 s.

Hlavným cieľom záverečnej práce je na základe analýzy rozpočtu nákladov a odchýlok skutočných nákladov od rozpočtu identifikovať výzvam rozpočtovania nákladov pre vybranú účtovnú jednotku. Práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje 1 graf, 1 schému a 11 tabuliek. Prvá časť záverečnej práce je zameraná na vymedzenie základných pojmov v oblasti nákladov a rozpočtovania. Je tiež zameraná na základné členenia nákladov a rozpočtov. Budeme sa venovať rozpočtu nákladov a postupu pri ich zostavovaní. Druhá časť sa zameriava na definovanie cieľov práce a vymedzeniu použitých metód skúmania v záverečnej práci. Záverečná kapitola sa zaoberá analýzou odchýlok skutočných nákladov od vopred stanovených nákladov v konkrétnom podniku. Výsledkom riešenia danej problematiky je poukázanie na význam rozpočtovania nákladov vo vybranej účtovnej jednotke, aj všeobecne.

Kľúčové slová: náklady, rozpočet, rozpočtovanie, metódy rozpočtovania, rozpočet nákladov

ABSTRACT

HAMAROVÁ, Monika: *Significance of cost budgeting and variance analysis*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing. – Ing. Alexandra Bagiová. Bratislava: FHI, 2021, 50 p.

The main objective of the final thesis is based on the analysis of the cost budget and the derogation of actual costs from the budget to identify the cost budgeting challenges for the selected entity. The work is divided into three chapters. It contains 1 graph, 1 scheme and 11 tables. The first part of the final thesis is aimed at defining fundamental concepts in costs and budgeting. It is also focused on basic breakdown of costs and budgets. We will be dedicated to the cost budget and the procedure for their compilation. The second part focuses on defining work objectives and defining the methods of investigation in the final thesis. The final chapter deals with the analysis of the deviations of actual costs from pre-determined costs in a particular undertaking. The solution to the issue is to highlight the importance of budgeting costs both in the chosen accounting unit and overall.

Keywords: costs, budget, budgeting, methods of budgeting, cost budget

Obsah

Zoznam schém, grafov a tabuliek	8
Úvod.....	9
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1. Náklady	11
1.1.1. Klasifikácia nákladov	12
1.2. Rozpočtovníctvo.....	16
1.2.1. Charakteristika rozpočtovania a rozpočtov	17
1.2.2. Druhy rozpočtov	18
1.2.3. Formy rozpočtov.....	22
1.2.4. Metódy rozpočtovania	23
1.2.5. Moderné metódy rozpočtovníctva	26
1.3. Rozpočet nákladov	29
1.3.1. Postup pri zostavení rozpočtu nákladov	30
1.3.2. Význam a využitie rozpočtu nákladov v riadení	31
1.3.3. Analýza odchýlok nákladov	31
2. Cieľ a metodika práce	33
3. Výsledky práce.....	34
3.1. Charakteristika účtovnej jednotky.....	34
3.2. Analýza štruktúry nákladov účtovnej jednotky.....	35
3.2.1 Zhodnotenie štruktúry nákladov účtovnej jednotky	40
3.3. Kontrola plnenia rozpočtu nákladov a analýza odchýlok	41
Záver	47
Zoznam použitej literatúry	49

Zoznam schém, grafov a tabuliek

Zoznam schém

Schéma 1 Členenie nákladov v závislosti od objemu výkonov	15
---	----

Zoznam grafov

Graf 1 Štruktúra skutočne dosiahnutých nákladov účtovnej jednotky	44
---	----

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Členenie rozpočtov podľa stupňa riadenia	20
Tabuľka 2 Rozdiely medzi BB a tradičným rozpočtovaním	28
Tabuľka 3 Porovnanie ZBB a rozpočtu na základe minulých období	29
Tabuľka 4 Spotrebované nákupy účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.	36
Tabuľka 5 Náklady na služby účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.	37
Tabuľka 6 Osobné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.	38
Tabuľka 7 Ostatné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.	39
Tabuľka 8 Finančné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.	40
Tabuľka 9 Plnenie rozpočtu nákladov na hospodársku činnosť	42
Tabuľka 10 Plnenie rozpočtu nákladov na finančnú činnosť	43
Tabuľka 11 Plnenie celkového rozpočtu nákladov	45

Úvod

Plánovanie je jednou z hlavných úloh v riadení účtovných jednotiek. Manažment účtovnej jednotky sa snaží plánovaním vytýčiť si ciele a predvídať budúci vývoj účtovnej jednotky. V súčasných, rýchlo meniacich sa trhových podmienkach musí účtovná jednotka čo najrýchlejšie sa prispôsobovať meniacemu sa prostrediu. V tomto prípade sa plánovanie stáva nevyhnutnou súčasťou riadenia účtovnej jednotky. Medzi najúčinnšie nástroje, ktorým tieto ciele účtovná jednotka dosiahne patria rozpočty.

Hlavným cieľom záverečnej práce je na základe analýzy rozpočtu nákladov a odchýlok skutočných nákladov od rozpočtu identifikovať výzvam rozpočtovania nákladov pre vybranú účtovnú jednotku.

V prvej časti záverečnej práce rozoberáme súčasný stav riešenia problematiky rozpočtovania a vymedzenie základných pojmov ako sú náklad, rozpočtovníctvo a rozpočet. V prvej kapitole sa zaoberáme rozdelením nákladov do skupín podľa rôznych kritérií používaných vo finančnom, ako aj nákladovom účtovníctve. Objasňujeme úlohy rozpočtovníctva a rozpočty triedime podobne ako náklady podľa jednotlivých kritérií. Popisujeme klasické metódy rozpočtovania používané v účtovných jednotkách i moderné metódy rozpočtovania, ktoré sa vyvinuli pre potreby presnejšieho stanovenia rozpočtov v rýchlo meniacich sa podmienkach globalizácie a digitalizácie ekonomiky. V závere prevej kapitoly sa venujeme rozpočtu nákladov, postupu jeho zostavenia, ako aj vymedzeniu jeho prínosu v riadení účtovných jednotiek.

Praktická časť záverečnej práce obsahuje analýzu rozpočtovania nákladov vybranej účtovnej jednotky a jej následnú interpretáciu. V úvode tretej kapitoly uvádzame charakteristiku vybranej účtovnej jednotky. Následne podrobne analyzujeme jednotlivé druhy nákladov, o ktorých účtovná jednotka počas účtovného obdobia účtuje. Obsahom praktickej časti je aj porovnanie skutočne dosiahnutých nákladov účtovnou jednotkou počas účtovného obdobia s plánovanými hodnotami. Po porovnaní jednotlivých nákladových položiek analyzujeme vznik odchýlok medzi skutočnými a vopred stanovenými nákladmi a interpretujeme. V závere uvádzame význam takéhoto sledovania a analýzy nákladových položiek pre potreby danej účtovnej jednotky, ale aj pre potreby ekonomickej praxe všeobecne.

Východiskami pre predkladanú záverečnú prácu sú v teoretickej rovine predovšetkým články z časopisov a odborná literatúra od uznávaných autorov danej

oblasti, ako Kupkovič, Král, Foltínová, Popesko, Majdúchová, Šagátová, a mnohý ďalší. V praktickej časti čerpáme z verejne dostupných dokumentov vybranej účtovnej jednotky. Dáta predovšetkým čerpáme z účtovnej závierky vybranej účtovnej jednotky a pri analýze rozpočtu využívame informácie z výročnej správy účtovnej jednotky zostavenej za rok 2019.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Plánovanie a rozpočtovanie je nevyhnutná súčasť riadenia účtovných jednotiek. Na základe stanovených cieľov sa účtovné jednotky snažia vytvoriť si konkurenčnú výhodu, ktorá je v rýchlo meniacich sa podmienkach jednou zo základných predpokladov prežitia účtovnej jednotky. Práve rozpočtovníctvo sa snaží pomocou krátkodobých čiastkových úloh tento cieľ naplniť. Rozpočtovníctvo je jeden z nástrojov ekonomického riadenia účtovných jednotiek, ktorý určuje požiadavky na zabezpečovanie ekonomických zdrojov. Je tiež významným nástrojom na riadenie nákladov. V práci sa venujeme práve významu rozpočtu nákladov. Pre pochopenie zásady rozpočtovníctva a rozpočtovania nákladov je potrebné najprv definovať náklady.

1.1. Náklady

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len Zákon o účtovníctve) v § 2 ods. 4 písm. e) definuje náklady ako: *„zníženie ekonomických úžitkov účtovnej jednotky v účtovnom období, ktoré sa dá spoľahlivo oceniť.“* S touto definíciou ďalej pracujú mnohí slovenskí autori, prípadne ju ďalej analyzujú alebo aplikujú pre prax. Máziková ďalej objasňuje: *„Ekonomickým úžitkom je možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k toku peňažných prostriedkov a ekvivalentov peňažných prostriedkov. Vznik nákladu vytvára možnosť priamo alebo nepriamo prispieť k zníženiu peňažných prostriedkov účtovnej jednotky,“* (Máziková, 2019, s. 225).

O nákladoch účtujeme v účtovej triede 5 – Náklady účtovej osnovy pre podnikateľov. Na jednotlivé účty nákladov sa účtuje narastajúcim spôsobom od začiatku účtovného obdobia a strane Má dať. V podvojnóm účtovníctve účtujú účtovné jednotky počas účtovného obdobia o nákladoch na hospodársku činnosť a nákladoch na finančnú činnosť. V § 9 ods. 5 oznámenia č. 740/2002 Z. z. o opatrení o postupoch účtovania pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva (ďalej len Opatrenia o postupoch účtovania) nachádzame vymedzenie týchto činností nasledovne: *„Hospodárska činnosť je prevádzková činnosť, ktorá súvisí s predmetom podnikania účtovnej jednotky,“* a následne *„finančná činnosť je činnosť, ktorá súvisí s finančnými operáciami,“* (§ 9 ods. 6 Opatrení o postupoch účtovania). Pre prax však takéto členenie nepostačuje a náklady je potrebné sledovať oveľa podrobnejšie.

Účtovná jednotka na konci účtovného obdobia zostavuje účtovnú závierku, ktorej jednou z povinných súčastí je aj výkaz ziskov a strát. Vo výkaze ziskov a strát účtovná jednotka vyčísluje výsledok hospodárenia z hospodárskej aj z finančnej činnosti. Pre obe pritom platí, že výsledok hospodárenia je výsledkom rozdielu výnosov a nákladov za dané účtovné obdobie. To znamená, že náklady sú pre zistenie výsledku hospodárenia podniku nevyhnutné a implicitne sú preto nevyhnutné aj pre procesy, ktorým účtovná jednotka tento výsledok hospodárenia plánuje, reguluje, alebo kontroluje.

Náklady využívame ako vo finančnom, tak aj manažérskom účtovníctve. Obe formy účtovníctva definujú náklady iným spôsobom, ktorá vyplýva z ich podstaty a aplikácie v praxi.

Finančné účtovníctvo sa zaoberá poskytovaním ekonomických informácií pre rozhodovanie externých používateľov týchto informácií. Je legislatívne upravené, na základe čoho účtovná jednotka zostavuje finančné výkazy. Finančné účtovníctvo zachytáva údaje, ktoré sa stali v minulosti. V zmysle tejto charakteristiky platí, že *„vo finančnom účtovníctve sa náklady vymedzujú ako úbytok ekonomického prospechu, ktorý sa prejavuje poklesom aktív alebo prírastkom záväzkov a ktorý v hodnotenom období vedie k zníženiu vlastného kapitálu,“* (Král, 2001, s. 20).

„V manažérskom účtovníctve sa vychádza z charakteristiky nákladov ako hodnotovo vyjadreného, účelného vynaloženia ekonomických zdrojov podniku, účelovo súvisiaceho s ekonomickou činnosťou“ (Král, 2001, s. 21). V manažérskom účtovníctve je teda omnoho väčšia potreba informácií o nákladoch, ako vo finančnom účtovníctve, čo opäť vychádza z jeho charakteristiky ako účtovníctva nákladov a výnosov, zabezpečujúce efektívne riadenie účtovnej jednotky.

1.1.1. Klasifikácia nákladov

Charakteristika nákladov, ani ich zatriedenie v zmysle činnosti účtovnej jednotky nemá dostatočnú vypovedaciu schopnosť relevantnú pre reálne ekonomické procesy. Je potrebné ďalej náklady analyzovať a klasifikovať. *„Náklady podniku zobrazené vo finančných výkazoch účtovnej závierky majú pri plánovaní, hodnotení a detailnej analýze obmedzenú vypovedaciu schopnosť. Preto je dôležité vytvoriť skupiny nákladov na základe jedinečných klasifikačných kritérií, ktoré umožnia manažérovi podniku bližšie analyzovať ich vývoj, priebeh a ich pravdepodobný vývoj v budúcnosti,“* (Majdúchová, 2018, s. 312).

Klasifikácia nákladov sa používa na hodnotenie jednotlivých nákladových položiek. Členenie nákladov je dôležité pri plánovaní, riadení a ekonomickom rozbere nákladov. Rôzne členenia nákladov sa vytvárajú na základe osobitných charakteristických črt, ktoré sa vyskytujú iba v danej skupine (Majdúchová, 2018). V nasledujúcej časti uvádzame základné z nich.

Druhové členenie nákladov

Druhové členenie nákladov vychádza z výrobných faktorov, ktoré majú podobné znaky. Prehľadné členenie nákladov podľa druhov poskytuje Rámcová účtová osnova pre podnikateľov, ktorá obsahuje tieto účtovné skupiny nákladov:

- spotrebované nákupy,
- služby,
- osobné náklady,
- dane a poplatky,
- iné náklady na hospodársku činnosť,
- odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku,
- finančné náklady,
- dane z príjmov a prevodové účty.

Druhové členenie nákladov je dôležité pre rozbor činností účtovnej jednotky a umožňuje robiť mnoho dôležitých ekonomických záverov, napr. o raste produktivity práce, o zvýšení technickej úrovne.

Účelové členenie nákladov

Pri účelovom členení nákladov sa sleduje konkrétny účel, na aký boli ekonomické zdroje vynaložené. V niektorých krajinách sa toho členenie nákladov používa aj pri zostavení výkazu ziskov a strát. Môžeme ich rozdeliť na (Tumpach, 2008):

Náklady režijné – zahŕňajú tie náklady, ktoré súvisia s viacerými výkonmi účtovnej jednotky a nie je možné ich jednoznačne priradiť ku konkrétnemu výkonu.

Náklady jednotkové – súvisia s výrobou konkrétneho výkonu, ako napríklad spotreba priameho materiálu alebo mzdové náklady výrobných robotníkov.

Členenie nákladov podľa funkčných oblastí podniku

Členenie nákladov podľa tohto kritéria priradzuje náklady k jednotlivým útvarom v účtovnej jednotky. Členenie nákladov podľa funkčných oblastí musí rešpektovať zásadu hospodárnosti a náklady musia byť jednoznačne identifikovateľné, ku ktorej činnosti patria. Z hľadiska funkčných oblastí podniku rozlišujeme (Majdúchová, 2018):

Náklady na predaj, podporu predaja a distribúciu – tieto náklady sú spojené so stimuláciou správania spotrebiteľov.

Náklady na produkciu – predstavujú všetky náklady spojené s výrobným procesom. Ide najmä o priame náklady a niektoré z režijných nákladov.

Náklady na skúšobnú prevádzku, výskum a vývoj – všetky náklady spojené s výskumom a vývojom nového produktu. Náklady spojené so skúšobnou prevádzkou sú všetky náklady súvisiace s predvýrobnými etapami nového produktu. Náklady použité v tejto etape sa potom rozpočítajú na budúci objem výroby.

Administratívne náklady – predstavujú všetky ostatné náklady, ktoré neboli zaradené do predchádzajúcich skupín. Zahŕňa náklady na formuláciu stratégie účtovnej jednotky, kontrolu jednotlivých podnikových činností, tvorby organizačnej štruktúry a vedenie účtovnej evidencie.

Kalkulačné členenie nákladov

Kalkulácie sú významným nástrojom vnútropodnikového riadenia podniku, ktoré sa využívajú pri účtovaní nákladov. Cieľom tohto členenia je stanoviť náklady na kalkulačnú jednotku, ktorým môže byť jeden produkt, časť produktu alebo skupina produktov. Náklady podľa kalkulačného členenia členíme na priame náklady a nepriame náklady.

Priame náklady sú náklady, ktorých výšku možno priamo stanoviť na kalkulačnú jednotku. Vyjadrujú spotrebu priamo merateľných výrobných faktorov ako sú spotreba priameho materiálu, priame mzdy a ostatné priame náklady.

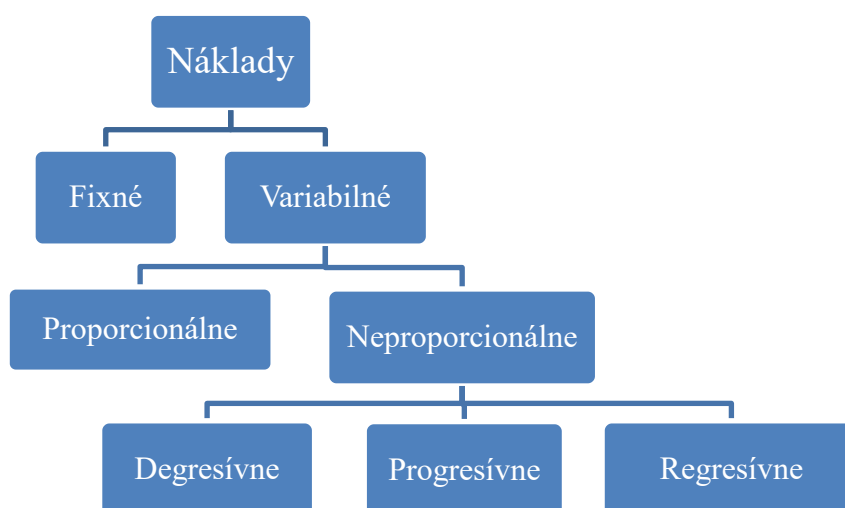
Nepriame náklady sú tiež označované ako režijné náklady. Ich výšku nie je možné priamo stanoviť na kalkulačnú jednotku. Určujú sa percentuálnou sadzbou alebo koeficientom zo zvolenej rozvrhovej základne. Nepriame náklady môžeme roztriediť do troch skupín, ktoré sú výrobná réžia, správna réžia a odbytová réžia (Pachingerová, 2016).

Členenie nákladov v závislosti od objemu výkonov

Jedným z faktorov, ktorý vplýva na výšku nákladov a ich štruktúru, je objem výkonov. Podľa reakcie nákladov na zmenu výkonov sa náklady členia na fixné a variabilné, pričom druhé menované ešte ďalej členíme tak, ako uvádzame na Schéme 1.

Fixné náklady sú stálymi nákladmi, ktoré sa zmenou výkonov nemenia, resp. sa menia skokom. „*Fixné náklady sa vo svojej absolútnej výške menia pri zmenách v rozsahu kapacít.*“ To znamená, že sa celková suma fixných nákladov mení pri zmene existujúcej výrobnnej kapacity účtovnej jednotky, napríklad obstaraním ďalšieho výrobného zariadenia. „*Fixné náklady sa teda viažu k celkovému objemu produkcie výkonov*“ (Majdúchová, 2018, s. 319).

Schéma 1 Členenie nákladov v závislosti od objemu výkonov



Zdroj: vlastné spracovanie podľa (MAJDÚCHOVÁ, H. a kol.: *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, s. 317 - 323)

Variabilné náklady sú závislé od množstva výkonov, to znamená, že zmena objemu produkcie má za následok zmenu vo výške nákladov. Variabilné náklady sa môžu ďalej členiť na proporcionálne a neproporcionálne náklady. Neproporcionálne náklady sa ďalej členia na degresívne, progresívne a regresívne náklady.

Proporcionálne náklady sa menia úmerne so zmenami objemu výkonov. Priemerné náklady na jednotku vyrábaných výkonov pritom zostávajú konštantné. Patria sem náklady ako spotreba základného materiálu, alebo úkolové mzdy (Štubňová, 1998).

Neproporcionálne náklady môžeme definovať ako nelineárnu zmenu. Dynamika zmeny nákladov sa vyvíja odlišne ako zmena objemu výkonov (Majdúchová, 2018).

Pre degresívne náklady je charakteristické, že celkové variabilné náklady rastú pomalšie ako objem výkonov a klesá i podiel priemerných nákladov na jednotku výkonu. Tento vývoj nákladov je žiaduci z dôvodu úspor z rozsahu produkcie. Najčastejšie sú to náklady spojené s opravami, alebo náklady na technologické palivo.

Progresívne náklady sa vyznačujú tým, že rastú rýchlejšie ako objem výkonov a rastie aj podiel priemerných nákladov na jednotku výkonov. Takýto vývoj nákladov je nežiaduci a znamená pre účtovnú jednotku predraženie produkcie. Medzi progresívne náklady môžu byť začlenené príplatky na prácu nadčas, počas víkendov a sviatkov.

Regresívne náklady sú charakteristické tým, že ich celková výška pri raste objemu výroby klesá a pri poklese objemu výroby stúpa. Tieto náklady bezprostredne súvisia s využívaním produkčnej kapacity účtovnej jednotky. Medzi regresívne náklady môžeme zaradiť mzdy vyplatené za prestoje (Majdúchová, 2018).

1.2. Rozpočtovníctvo

Druhým aspektom, ktorému sa pri vymedzení teoretických východísk predkladanej práce musíme venovať je rozpočtovníctvo. Vyvinulo sa pre potrebu získať podrobnejšie informácie o plánovanom priebehu reprodukčného procesu.

Nevzťahuje sa výlučne na náklady, ale pre potreby tejto práce sa v danej podkapitole budeme zameriavať práve na tie teoretické východiská, ktoré sú relevantné pre rozpočtovanie nákladov, abstrahujúc od niektorých iných charakteristík alebo prvkov. *„Rozpočtovníctvo svojou charakteristikou patrí do plánovacích informácií v oblasti hodnotového podnikového a vnútropodnikového riadenia. Tvorí ho systém rozpočtov, ktorý je úplne v právomoci podniku“* (Neufeld, Štubňová, 2001). Rozpočtovníctvo sa zaoberá primárne budúcimi javmi, čo mu prisudzuje značnú dávku neistoty čo do formy tak aj obsahu. Aj z tohto dôvodu v súčasnosti nie je legislatívne upravená povinnosť jeho aplikácie v podnikateľských účtovných jednotkách.

1.2.1. Charakteristika rozpočtovania a rozpočtov

„Rozpočtovníctvo predstavuje určovanie ekonomických úloh, ako sú výnosy, tržby, zásoby, výdavky, náklady, príjmy na určitý časový úsek vopred,“ (Kupkovič, 2002, s. 175). Rozpočtovaním vytvárame jednotlivé rozpočty a sledujeme ich plnenie. Výsledkom rozpočtovania je rozpočet.

Rozpočty vyjadrujú plánované výšky nákladov a výnosov v účtovnej jednotke. *„Rozpočet sa môže definovať ako finančný dokument, obsahujúci vopred stanovené smerné ekonomické údaje podniku, strediska alebo projektu na určité obdobie“* (Tumpach, 2008, s. 154).

Rozpočty plnia viaceré dôležité funkcie (Tumpach, 2008):

- dispozitívna – spresňuje všeobecné ciele dlhodobých plánov a uvádza ich v podobe krátkodobých smerných parametrov, a tým posilňuje systém rozhodovania,
- komunikačná – pri vytváraní rozpočtov sa tvorí priestor na informovanie zamestnancov o očakávaniach vedenia,
- alokačná – je nástrojom alokácie ekonomických zdrojov v stanovenej štruktúre na plnenie cieľov pred začatím rozpočtového obdobia,
- koordinačná – zosúladzuje úlohy jednotlivých stredísk a zabezpečuje pre tieto strediská potrebné ekonomické zdroje,
- kontrolná – stanovuje očakávané hodnoty ekonomických ukazovateľov a umožňuje analýzu a hodnotenie ich plnenia,
- motivačná – súvisí s kontrolnou funkciou. Na základe analýzy dosiahnutých výsledkov podporuje pozitívne výsledky,
- aktivačná – pomáha odhaliť činnosti, ktoré nie sú nevyhnutné pre prežitie účtovnej jednotky.

„V rámci rozpočtovníctva existujú dva kľúčové problémy. Jedným je zostavovanie rozpočtov a druhým je rozbor plnenia stanovených úloh“ (Tumpach, 2008, s. 155). Na základe definícií, ktoré odznali, môžeme rozpočtovníctvo chápať ako proces, v rámci ktorého zostavujeme rozpočty a následne sledujeme ich plnenie.

1.2.2. Druhy rozpočtov

Vzhľadom na rôzne podmienky podnikateľských subjektov a potreby vo vnútropodnikovom riadení vznikli v praxi rôzne druhy rozpočtov. Tieto rozpočty sa triedia podľa viacerých kritérií, pričom optimálne je ich využitie kombinovať prispôsobujúc sa konkrétnej charakteristike účtovnej jednotky, z pohľadu predmetu podnikania, veľkosti, zdrojom financovania alebo hodnotovému nastaveniu.

Podľa dĺžky rozpočtového obdobia

„Krátkodobé rozpočty sa zostavujú pre kratší časový úsek zodpovedajúci maximálnej dĺžke výrobného cyklu. Zostavujú sa v súlade s potrebami vnútropodnikového plánu“ (Kupkovič, 2002, s. 177). Výrobný cyklus, ako o ňom hovorí Kupkovič je z hľadiska zostavenia rozpočtu presnejší a relevantnejší časový úsek, ale štandardne sa stretneme skôr s vymedzením obdobia ako jedného roka. Tie rozpočty sa zväčša v účtovnej jednotke následne členia na štvrťročné, mesačné, prípadne aj týždenné rozpočty, v závislosti od veľkosti účtovnej jednotky, štruktúry, predmetu podnikania a zložitosti jej interných procesov.

„Dlhodobé rozpočty sa zostavujú na dobu presahujúcu výrobný cyklus. Typickým príkladom dlhodobých rozpočtov sú investičné rozpočty a rozpočty nákladov na vývoj a výskum“ (Kupkovič, 2002, s. 178). Dlhodobé rozpočty sa vymedzujú väčšinou na časové obdobie približne v rozsahu 6 až 10 rokov a mali by byť v súlade s cieľmi účtovnej jednotky, dlhodobou víziou či štruktúrou dlhodobého majetku.

Mnohí autori uvádzajú aj ďalšiu skupinu rozpočtov z hľadiska dĺžky rozpočtového obdobia, a to strednodobé rozpočty. Strednodobé rozpočty sa zostavujú na obdobie dlhé od 2 do 5 rokov. Majú za úlohu spresňovanie strategických cieľov účtovných jednotiek (Foltínová, 2011).

Toto teoretické vymedzenie je výslovnou reflexiou praxe, ktorá by sa bez strednodobého rozpočtu nezaobišla. Práve strednodobé rozpočty prepájajú aktuálne interné aj externé podmienky účtovnej jednotky s jej dlhodobým smerovaním a deklarujú jej kontinuálne pokračovanie v činnosti.

Podľa predmetu rozpočtovania

Podľa predmetu rozpočtovania rozoznávame v nadväznosti na obsah rozpočty (Kupkovič, 2002):

- výnosov – rozpočet výnosov sa zostavuje ako prvý, keďže slúži ako základ pre tvorbu ostatných druhov rozpočtov tým, že stanovuje objem tržieb,
- nákladov – základom pre jeho výpočet je vyčíslenie vplyvu zmeny objemu tržieb na náklady,
- nákupu a zásob – slúži na zabezpečenie dostatočného množstva zásob na základe objemu tržieb,
- hospodárskeho výsledku – určuje na začiatku obdobia zisk, ktorý možno dosiahnuť pri určitej úrovni podnikania,
- peňažných príjmov a výdavkov (cash flow) – má nezastupiteľný význam pre hodnotové riadenie, lebo ako jediný rozpočet odhaduje stav hotovosti,
- tvorby rozpočtovej rezervy – slúži ako nástroj na utlmenie nepriaznivých vplyvov pôsobiacich na plnenie úloh účtovnej jednotky.

Existujú aj iné rozpočty podľa predmetu rozpočtovania, vyššie uvedené sa však uvádzajú v odbornej literatúre najčastejšie.

Podľa sledovania priebehu reprodukčného procesu

Podľa sledovania priebehu reprodukčného procesu rozdeľujeme rozpočty na (Kupkovič, 2002):

- rozpočty stredísk hlavnej činnosti,
- rozpočty stredísk pomocných činností,
- rozpočty stredísk ostatných činností,
- rozpočty správnych činností,
- rozpočty zásobovacej činnosti,
- rozpočty odbytovej činnosti,
- súhrnné rozpočty.

Podľa stupňa riadenia

Podľa stupňa riadenia rozlišujeme rozpočty podnikové a vnútropodnikové. Ich charakteristiku uvádzame v Tabuľke 1.

Tabuľka 1 Členenie rozpočtov podľa stupňa riadenia

Podnikové rozpočty	Vnútropodnikové rozpočty
- zostavujú sa za celú účtovnú jednotku	- zostavujú sa na určité činnosti vykonávané strediskom
- vyjadrujú celú ekonomickú činnosť účtovnej jednotky za rozpočtové obdobie, sú rozdelené na strediská	- sú rozpočtované len tie ekonomické javy, ktoré sú ovplyvniteľné ekonomickou činnosťou strediska
- predstavujú ucelený systém rozpočtu s výsledkovkou	- rozpočtová výsledovka sa môže zostavovať v rôznej hĺbke
- sú rozpočtované prvotné i druhotné náklady	- strediská rozpočtujú prvotné a druhotné náklady
- druhotné náklady a výnosy z hľadiska hospodárskeho výsledku neovplyvňujú podnikové rozpočty	- druhotné výnosy a náklady ovplyvňujú výsledky strediska
- zostavuje sa podľa činností výrobných odborov a stredísk	- zostavujú sa podľa činností

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa: KUPKOVIČ M. a kolektív: *Kalkulácie a rozpočty* (2002)

Podľa stupňa úplnosti

„Komplexné rozpočty sú najucelenejším spôsobom rozpočtovania pohybu všetkých hodnôt v podniku, prípadne aj v jeho útvaroch. Určujú predpokladaný pohyb aktív, pasív, nákladov, výdavkov, tržieb a výnosov“ (Kupkovič, 2002, s. 179). Komplexné rozpočty sa tvoria kvôli potrebe určovania úloh závozom aspoň na jeden rok v podrobnom rozčlenení na štvrťroky alebo mesiace.

„Čiastkové rozpočty obsahujú obmedzený rozsah rozpočtovaných ekonomických javov“ (Foltínová, 2011, s. 242). Väčšinou sa v rozpočte nachádza len časť nákladov alebo výnosov. Daný typ rozpočtov sa zostavuje na nižších stupňoch riadenia.

„Kombinované rozpočty sú kombináciou výsledkového rozpočtovania a určitej časti rozpočtovania obratu, alebo zostatkov aktív a pasív za podnik a jednotlivé hospodárske strediská“ (Foltínová, 2011, s. 242). Ide napríklad o rozpočet stavu zásob a o rozpočet zmien stavu hotových výrobkov.

Výsledkové rozpočty tvoria najdôležitejší druh rozpočtov. Sú to predovšetkým rozpočty nákladov a rozpočty výnosov.

Jednorazové rozpočty nie sú zostavené na zúčtovacie obdobie. Zostavujú sa na komplex finálnej produkcie. Používajú sa zväčša pri zákazkovej výrobe, kde sa zostavuje ako rozpočet na konkrétnu objednávku (Foltínová, 2011).

Periodické rozpočty sú časovo vymedzené a opakované rozpočty. Určujú sa v ňom úlohy na presne vymedzené činnosti a obdobia. „Musia byť v súlade so zúčtovacím obdobím. Táto forma rozpočtov je najbežnejšia a najpoužívanejšia“ (Kupkovič, 2002, s. 180). Zostavujú sa pravidelne na rovnaké obdobia a na základe analýzy predpokladaného vývoja sa sústavne optimalizujú.

Podľa stupňa aktivity

Pevné rozpočty, tiež nazývané aj ako fixné rozpočty sú absolútne rozpočty ekonomických úloh. Zostavujú sa pre určitú plánovanú aktivitu. V prípade dosiahnutia inej aktivity sa pevný rozpočet neprepočítava (Kupkovič, 2002).

„Alternatívne (variantné) rozpočty sa zostavujú pre rôzne stupne predpokladanej výrobnjej aktivity.“ Pri týchto rozpočtoch je dôležité rozlišovať náklady na fixné a variabilné. Fixné náklady sa rozpočtujú pre rôzne stupne aktivity v rovnakej výške. Variabilné náklady sa rozpočtujú vo výške, ktorá zodpovedá stupňu aktivity. „Pri kontrole sa skutočné náklady porovnávajú s rozpočtovanými nákladmi zodpovedajúcimi skutočne dosiahnutej aktivite“ (Kupkovič, 2002, s. 180).

Limitujúce (limitné) rozpočty stanovujú určitý predpoklad pre určitý ekonomický jav. Tieto rozpočty stanovujú limit, ktorý nemá byť prekročený (Kupkovič, 2002).

1.2.3. *Formy rozpočtov*

Zmeny v cieľoch a obsahu systému plánov a rozpočtov sa prejavuje v šírke foriem rozpočtov. Rôzne ciele a úlohy nie je možné uspokojiť jedinou formou informácie. Aj popri značnej variabilite aplikácie jednotlivých foriem rozpočtov sa vyskytujú nasledujúce tendencie (Král, 2010):

Od pevných rozpočtov k variantným rozpočtom

Pevné rozpočty sú rozpočty ekonomických úloh zostavené na určitú plánovanú aktivitu. Ak sa dosiahne iná aktivita, než aká bola základom rozpočtovania, pevný rozpočet sa neprepočítava (Foltínová, 2011).

Variantné rozpočty sú rozpočty spracované pre rôzne varianty činností účtovnej jednotky v budúcnosti. Rešpektujú závislosť žiaducich kritérií od rôznej úrovne rozpočtovacích nezávislých premenných. K zostaveniu variantných rozpočtov vedie skutočnosť, že je veľmi ťažké predvídať budúci vývoj rôznych ukazovateľov v stále meniacich sa trhových podmienkach. Zostavenie variantných rozpočtov v súčasnosti uľahčuje automatické spracovanie dát (Král, 2010).

Od indexových rozpočtov k rozpočtovaniu s nulovým základom

Pri indexovej metóde sa zostavuje rozpočet na základe údajov z minulých období, ktoré sa upravujú o náhodné vplyvy. Východiskové údaje sú upravené o percentuálny podiel, ktorý berie do úvahy cenové zmeny a zmenu objemu činností. Pri tejto metóde môže nastať nebezpečenstvo prenesenia chýb z minulých období.

Pri metóde rozpočtovania s nulovým základom sa nevychádza z minulých období, ale z prehľadu činností, ktoré sa budú vykonávať. Táto metóda je vhodná pre útvary servisných činností a útvary, ktorých objem aktivít sa v čase výrazne mení. Metóda je veľmi práca a vyžaduje mimoriadne kvalitné odborné vedomosti a úsilie (Král, 2010).

Od rozpočtov stanovených na pevne určené obdobie ku kĺzavým rozpočtom

„Pevné rozpočty sú zostavené na začiatku určitého, vopred vymedzeného obdobia a počas tohto obdobia sa neaktualizujú“ (Foltínová, 2011, s. 244). Môže ísť o rozpočty zostavené na jeden rok, polrok, štvrťrok, dokonca aj na kratšie rozpočtové obdobie.

Kĺzavé rozpočty zabezpečujú nadväznosť medzi strategickými, taktickými a operatívnymi rozpočtami. Menia rozpočtovanie na nepretržitý proces. Odstraňujú

nebezpečenstvo neaktuálnosti skôr zostavených rozpočtov, tým že sa priebežne aktualizujú pri vzniku rôznych zmien počas rozpočtovaného obdobia (Král, 2010).

Od univerzálnych vzťahových veličín k metódam založeným na vzťahu k čiastkovým aktivitám

„AB techniky založené na analýze vzťahu nákladov a výnosov k aktivitám sa uplatňujú aj v oblasti rozpočtovania ako ABB“ (Foltínová, 2011, s. 245). Rozpočtovanie na báze činností je veľmi náročné, ale jej aplikácia môže priniesť efekt pri aktivitách, ktorých vývoj je v nepriamom vzťahu k objemu finálnych výkonov.

Od limitných rozpočtov k indikatívnym rozpočtom

Limitné rozpočty sú rozpočty formulované buď ako absolútne, alebo relatívne neprekročiteľné úrovne cieľových veličín. Sú tradičným nástrojom, ktoré plnia funkciu stanovenia určitého predpokladu pre určitý ekonomický jav a stanovujú limit, ktorý nemá byť prekročený (Král, 2010).

„Indikatívne rozpočty je vhodné používať na rozpočtovanie tých ovplyvniteľných veličín, ktorých výška sa viaže na dosiahnutie inej, pre rozvoj podniku významnej veličiny, ktorá nie je limitne obmedzená“ (Foltínová, 2011, s. 245). Pomocou indikatívneho rozpočtu sa eliminuje nebezpečenstvo takej miery úspory nákladov, ktoré môžu účtovnú jednotku pripraviť o vyšší výnos.

1.2.4. Metódy rozpočtovania

„Metódy rozpočtovania sú súhrnom určitých usporiadaných postupov a spôsobov, ktoré smerujú k určeniu reálne najpravdepodobnejšie splniteľných krátkodobých ekonomických úloh podniku a jeho vnútropodnikových útvarov“ (Kupkovič, 2002, s. 182). Jednotlivé rozpočtové metódy sa odlišujú rozsahom a spôsobom určovania rozpočtových javov. V literatúre a v praxi sa vyskytujú rôzne metódy rozpočtovania. Metódy rozpočtovania možno zatriediť do štyroch základných skupín (Kupkovič, 2002):

- plánové metódy,
- normové metódy,
- jednorazové metódy,
- metódy rozpočtového odhadu.

Plánová metóda

„Plánová metóda predstavuje najjednoduchší spôsob rozpočtovania, ktorý sa opiera o plánové kalkulácie, rozpisy ročných plánov a zo štatisticky zostaveného rozpočtu režijných nákladov“ (Kupkovič, 2002, s. 183). Využíva údaje o dosahovanej skutočnosti podobných javov v predchádzajúcich obdobiach a plánové údaje z podnikateľského finančného plánu. Táto metóda rozpočtovníctva nie je veľmi presná a je málo pružná.

Nepresnosť a nepružnosť plánovej metódy spočíva vo využívaní plánových kalkulácií, ktoré sú zostavené na základe plánových technicko-hospodárskych noriem. Základom tejto metódy je rozpis vnútropodnikového ročného plánu na štvrťroky, ale vo vnútropodnikovom riadení je ročné obdobie príliš dlhé a málo operatívne.

Plánová metóda má výhody pri začatí nového výrobného procesu, pri ktorej sú v dispozícii len plánové kalkulácie. Tiež sa dá využiť na odhad vývoja ekonomických procesov vďaka poznatkom o minulých javoch v dlhších časových radoch.

Plánová metóda je využiteľná najmä v účtovných jednotkách s užším rozsahom vykonávaných činností a organizácie práce (Foltínová, 2011).

Normová metóda

„Normová metóda predstavuje ucelený a komplexný súhrn postupov rozpočtovania, ktorý vychádza najmä z operatívnych kalkuláciách a štatisticky zostavených normách režijných nákladov.“ Využíva sa na rozpočtovanie opakovateľných javov, pričom databáza údajov pre túto metódu pochádza z operatívneho plánu výroby, odbytu, zásobovania či z inej operatívnej evidencie podobného typu (Foltínová, 2011).

Normová metóda rozpočtovania je reálnou metódou, pretože vychádza z operatívnych noriem, ktoré platia v období uskutočňovania normovaných činností a použitím operatívnych kalkulácií umožňuje realizovať normovú metódu evidencie nákladov a vytvárať predpoklady pre účinnú kontrolnú a rozborovú činnosť.

Je založená na objektívnom zosúladení odbytových a kapacitných možností, noriem spotreby materiálu, energie, surovín a noriem výkonov a ako Foltínová uvádza, „je úzko spojená s normovou metódou kalkulovania. Umožňuje samostatne evidovať rozpočtové zmeny a odchýlky od noriem, odstraňovať tým nedostatky plánovej metódy pri ukladaní reálnych úloh vnútropodnikového riadenia“ (Foltínová, 2011, s. 248).

Jednorazová metóda

Jednorazová metóda rozpočtovania určuje postupné a komplexné zostavovanie úloh od začiatku výroby až po jej dodávku podľa objednávky. *„Využíva sa pri rozpočtovaní jednorazových javov, objednávok rozsiahlych finálnych výrobkov, ako je napríklad stavba lode, mostu, veľkej budovy, dodávka komplexného technologického zariadenia“* (Foltínová, 2011, s. 248).

Táto metóda využíva informácie z ročného plánu podniku a jeho štvrťročného rozpisu na jednotlivé strediská, z ročného podnikateľského plánu účtovnej jednotky a z predvýrobných etáp, ako je príprava výroby.

„Postup pri jednorazovej metóde rozpočtovania nadväzuje na časové a vecné postupy plnenia úloh jednotlivých vnútro podnikových jednotiek vrátane plnenia úloh externých dodávateľov“ (Foltínová, 2011, s. 248). Metóda využíva predbežné, prepočtové kalkulácie na budúci finálny výrobok.

Nedostatky jednorazovej metódy vyplývajú najmä z toho, že prepočtové kalkulácie sa zostavujú pred podrobnou prípravou výroby. V čase tvorby rozpočtu nie sú známe technicko-hospodárske normy, a preto sa využívajú normatívne základne porovnateľných výrobkov (Foltínová, 2011).

Metóda rozpočtového odhadu

Metóda rozpočtového odhadu vychádza zo spriemerovaných údajov rozpočtu posledných rokov, na základe ktorých sa hodnotové údaje rozpočtu zvyšujú o určité fixné percento. *„Pre určité činnosti niekedy stačí, ak sa použije rozpočet z minulých rokov a zvýšia sa hodnoty o určité fixné percento. Pri takomto prístupe sa môžu prehliadnuť mnohé významné zmeny, prehliadnuť podstatné činitele, ktorých účinnosť už pominula“* (Foltínová, 2011, s. 249).

Na zostavenie reálneho rozpočtu je potrebné analyzovať všetky faktory, ktoré môžu mať vplyv na činnosti podniku. Analyzovať sa majú najmä účtovné a štatistické podklady z minulých období, dosiahnuté a predpokladané ekonomické ukazovatele, marketingový plán a prieskum trhu (Kupkovič, 2002).

1.2.5. Moderné metódy rozpočtovníctva

Pod neustálym tlakom konkurencie sú jednotlivé účtovné jednotky nútené zdokonaľovať vnútropodnikové procesy a systémy riadenia. Pre efektívne rozhodovanie o budúcom vývoji je dôležitý kvalitný systém riadenia nákladov, ktorý umožňuje čo najpresnejšie prognózovať budúci vývoj nákladov a ďalších ekonomických veličín. Je to veľmi komplikovaný proces, vzhľadom na neustále zmeny v ekonomickom prostredí, ktoré účtovné jednotky obklopujú. V praxi narážame na nedostatky v oblasti presnosti a rýchlosti zisťovania údajov o nákladoch prakticky v celom podnikovom procese, a práve v tomto kontexte je rozpočtovanie nákladov vnímané ako jeden z nástrojov ich efektívneho riadenia (Šagátová, 2010). Spomedzi spektra rôznych moderných metód rozpočtovania nákladov uvádzame tie najznámejšie.

Activity-Based Budgeting (ABB - Rozpočtovanie podľa čiastkových činností)

„Rozpočtovanie podľa čiastkových činností je súčasťou nástrojov procesného riadenia nákladov, a taktiež súvisí s kalkuláciou podľa čiastkových činností a nástrojmi riadenia podľa čiastkových činností“ (Popesko, 2009, s. 205). Ide o aplikáciu kalkulačnej metódy ABC v oblasti rozpočtovníctva.

„Rozpočtovanie podľa čiastkových činností sa stáva plnohodnotným nástrojom riadenia procesov v podniku. Rozširuje možnosti procesného riadenia podniku a utvára predpoklady na efektívnejšie modelovanie budúcich výstupov, potrieb a zdrojov“ (Tóth, 2007, s. 3).

Proces ABB zahŕňa tieto kroky (Sochor, 2007):

1. rozpočet výroby a predaja jednotlivých výrobkov u jednotlivých zákazníkov,
2. odhad dopytu po jednotlivých podnikových aktivitách,
3. určenie zdrojov potrebných pre uskutočnenie jednotlivých podnikových aktivít,
4. určenie celkovej potreby jednotlivých zdrojov,
5. prispôsobenie kapacít zdrojov pre daný objem výroby a predaja.

Beyond Budgeting (BB rozpočtovanie)

„Beyond Budgeting predstavuje adaptívny model riadenia, ktorý presahuje hranice tradičného rozpočtovania. Zameriava sa na pružné meranie výkonnosti, sledujúce dosahovanie strategických cieľov, vymedzených pomocou ukazovateľov výkonnosti“

(Šagátová, *Pozitíva a úskalia rozpočtových systémov*, 2013, s. 4). Ciele vychádzajú z relatívneho vyjadrenia napríklad vo vzťahu k externej alebo internej konkurencii. Kontrola dosahovaných výsledkov je postavená na jasných princípoch. Celý systém je zostavený v duchu kľzavého plánovania a riadenia výkonnosti. Dôležité je tiež otvorené a etické uvádzanie informácií o skutočnom stave (Šagátová, 2013).

Podstatu fungovania BB je možné zhrnúť do dvanástich oblastí. Prvých šesť predstavuje rámec pre prenesenie zodpovednosti na jednotlivé tímy. Ďalších šesť obsahuje princípy podporujúce adaptáciu systémov riadenia výkonnosti (Popesko, 2009):

Organizačné riadiace princípy:

1. predstava hodnoty – jasne vymedzené hodnoty a ciele,
2. blízkosť k zákazníkom – všetci zamestnanci sú zodpovedný za spokojnosť zákazníkov,
3. transparentnosť – informačný systém by mal byť otvorený a vyvážený a zobrazovať pravdivý skutočný stav organizácie. Prístup k informáciám nemá byť obmedzený podľa hierarchických úrovní,
4. tímy – tvoria siete zodpovedných tímov, bez centralizovaných princípov organizácie,
5. dôvera – tímy disponujú voľnosťou pri svojej práci, nemali by byť obmedzovaný,
6. zodpovednosť – každý zamestnanec má myslieť ako podnikateľ.

Princípy riadenia procesov:

7. ciele – sú stanovené s ohľadom na maximalizáciu zisku,
8. odmeny – výkonnosť je pri odmeňovaní posudzovaná relatívne, neporovnáva sa s fixnými cieľmi,
9. plánovanie – malo by prebiehať ako nepretržitý proces, bez pevných rozpočtov konkrétnych čísel pre vymedzený časový úsek,
10. koordinácia – aktivity je potrebné koordinovať dynamicky, bez ročných plánovacích cyklov,
11. zdroje – mali by byť dostupné podľa potreby just-in-time, nie prostredníctvom ročných rozpočtov,
12. kontrola – orientovaná na relatívne indikátory výkonnosti a trendy.

Tabuľka 2 Rozdiely medzi BB a tradičným rozpočtovaním

	Tradičné rozpočtovanie	Beyond Budgeting
Ciele	Fixne stanovené ciele	Pružne stanovené ciele
Plánovanie	Pevné ročné rozpočty	Kľzavé plánovanie
Čerpanie zdrojov	Vyčerpanie dopredu stanovených prostriedkov	Čerpanie zdrojov len v prípade potreby
Koordinácia	Centralizovaná koordinácia činností	Dynamická koordinácia činností
Kontrola	Zisťovanie odchýlok skutočnosti od položiek rozpočtu	Zhodnotenie dosiahnutia kľúčových ukazovateľov a trendov vo výkone
Odmeňovanie	Odmeny sú viazané na dosiahnutie fixných cieľov	Odmeňovanie na základe relatívnej výkonnosti tímu
Princípy podnikovej kultúry	Zameranie na riadenie „čísel“	Zameranie na vytváranie hodnôt a spokojnosť zákazníkov

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa: ŠAGÁTOVÁ, Slávka. Beyond budgeting - nový koncept v rozpočtovaní. (2013)

Zero-Based Budgeting (Rozpočtovanie s nulovým základom)

Rozpočtovanie s nulovým základom je označované aj pojmom rozpočtovanie nezaťažené minulosťou. Používa sa hlavne pri nedostatočných informáciách z minulosti alebo pri príliš veľkých zmenách v účtovnej jednotke a jej okolí. Tento prístup riadenia nákladov sa snaží zamedziť prenášanie chýb z minulých období a hľadá príčiny vzniku nákladov. „Metóda rozpočtovania s nulovým základom je často spájaná s rozpočtovaním nákladov, ktoré nemajú bezprostredný vzťah k výkonom.“ Preto sa rozpočtovanie s nulovým základom uplatňuje hlavne pri tvorbe rozpočtov režijných nákladov. „Táto metóda zefektívňuje rozpočtovacie a kontrolné procesy a výrazne prispieva k odstráneniu neefektívnych činností, a tým aj k znižovaniu nákladov“ (Šagátová, 2010).

Ako každá metóda rozpočtovania má okrem svojich výhod aj rôzne nevýhody. Najväčšou nevýhodou metódy ZBB je časová náročnosť a prácnosť zostavenia rozpočtu. Je potrebné si zvážiť, či náklady na zostavenie rozpočtu ZBB metódou nebudú vyššie, ako úspory, ktoré sa získajú použitím práve tejto metódy. Tiež pri použití tejto metódy nie je

vždy jednoznačné, ktoré činnosti sú pre účtovnú jednotku významné, práve kvôli zamestnancom snažiacim sa udržať si svoje pracovné miesta (Šagátová, 2010).

Pri zostavení rozpočtu s využitím princípu ZBB s postupuje nasledovne (Šagátová, 2010):

1. Určenie činností, vykonávaných v danom útvere a faktorov, ktoré sú k tomu potrebné.
2. Identifikovanie väzieb medzi jednotlivými činnosťami, prípade zoskupenie činností čiastkových procesov.
3. Stanovenie očakávaných nákladov na tieto činnosti a efektov, ktoré prinášajú.
4. Zoradenie činností a určenie, ktoré zabezpečujú dostatočný prínos. V tomto kroku je možné aj vyradenie neproduktívnych činností.
5. Návrh a vyhotovenie variant plnenia účelu týchto činností a hľadanie, ktorá z variant umožní dosiahnutie stanovených úloh s najmenšími nákladmi, v súlade so strategickými cieľmi účtovnej jednotky.

Tabuľka 3 Porovnanie ZBB a rozpočtu na základe minulých období

Rozpočet s nulovým základom	Rozpočet na základe minulých údajov
- z údajov minulých období vychádza minimálne	- vychádza z údajov minulých období zachytených v podnikových dokumentoch
- orientuje sa na ciele a vykonávané činnosti	- orientuje sa na jednotlivé nákladové položky a ich obsah
- skúma alternatívne prístupy k dosiahnutiu podobných výsledkov a poskytuje prehľad alternatívnych úrovni nákladov pre dosiahnutie výsledkov	- alternatívy činnosti podniku vyžadujú vypracovanie ďalších variant rozpočtu

Zdroj: Vlastné spracovanie podľa: ŠAGÁTOVÁ, S. Rozpočtovanie s nulovým základom: Zero based budgeting (2010)

1.3. Rozpočet nákladov

Medzi úlohy manažérskeho účtovníctva patrí poskytovanie informácií pre riadenie nákladov. Základným nástrojom na riadenie vývoja a hospodárnosti nákladov je ich

rozpočet. Rozpočet nákladov je vo všeobecnosti odhad budúcej výšky nákladov. Rozpočtovanie nákladov je zložitý proces, a preto sa zostavuje zvlášť rozpočet priamych nákladov a rozpočet režijných nákladov.

Rozpočet priamych nákladov sa zostavuje na základe predbežnej kalkulácie. Podkladom týchto rozpočtov sú technicko-hospodárske normy a výška priamych nákladov tiež závisí od výkonu vnútropodnikového strediska. V rozpočte priamych nákladov sa výška nákladov určuje na základe plánovaného objemu produkcie. Kontrola plnenia tohto rozpočtu sa vykonáva pomocou porovnania s objemom skutočne vyprodukovaných výkonov.

Rozpočet režijných nákladov je omnoho zložitejší, ako rozpočet priamych nákladov. Rozpočtom režijných nákladov sa rozumie predpoklad ich budúcej výšky. „Vyjadrením budúcej úrovne režijných nákladov sa rozumie aj ako nákladová úloha, stanovená jednotlivým zodpovednostným strediskám na vymedzené obdobie a na ich predpokladaný rozsah aktivity“ (Král, 2001, s. 200). Na zostavenie rozpočtu režijných nákladov je teda potrebné vedieť, ktorý útvar je zodpovedný za vznik nákladu a kto ovplyvňuje výšku týchto nákladov (Král, 2001).

1.3.1. Postup pri zostavení rozpočtu nákladov

„Základom zostavenia rozpočtu nákladov je najmä vyčíslenie vplyvu zmeny objemu tržieb na náklady, a tým aj na zisk. Ide o vzájomne prepojené veličiny, keďže zisk predstavuje rozdiel medzi tržbami a celkovými nákladmi“ (Kupkovič, 1995, s. 135). Mnohé poznatky pri zostavovaní rozpočtu nákladov sa využíva aj pri zostavovaní rozpočtu zisku alebo straty, čo potvrdzuje aj Kupkovič a tvrdí, že pre potreby zostavenia rozpočtu nákladov sa využívajú mnohé poznatky z vývoja fixných a variabilných nákladov, spomedzi ktorých je vhodné spomenúť predovšetkým (Kupkovič, 2002, s. 197):

- zmena tržieb vyvolá len zmenu relatívneho podielu fixných nákladov, výška fixných nákladov sa v absolútnom vyjadrení nemení,
- variabilné náklady sa menia úmerne so zmenou tržieb,
- pri zostavovaní rozpočtu členíme náklady na fixné a variabilné, čo nám umožňuje zistiť výšku jednotlivých nákladových položiek.

Ako najvhodnejší postup na zostavenie rozpočtu nákladov sa uvádzajú činnosti v nasledujúcom poradí (Kupkovič, 2002):

1. Zistenie údajov o jednotlivých druhoch nákladov ako aj celkových nákladov z predchádzajúceho roka.
2. Vytvorenie nových očakávaných nákladových položiek a zrušenie tých položiek, ktoré nebudú aktuálne.
3. Rozdelenie nákladových položiek na fixné a variabilné.
4. Úprava fixných nákladov vo vzťahu k inflácií.
5. Úprava variabilných nákladov vo vzťahu k zmene objemu tržieb.
6. Rozdelenie celkových nákladov a nákladových položiek na jednotlivé mesiace rozpočtovaného obdobia.

1.3.2. Význam a využitie rozpočtu nákladov v riadení

Plánovanie a rozpočtovanie je nezastupiteľná činnosť v rozhodovacom procese každého ekonomického subjektu. Ich nevyhnutnosť sa dá vysvetliť neustálou snahou predpovedať budúci vývoj rôznych ekonomických ukazovateľov a na základe nich uspokojiť svoje potreby a dosiahnuť ciele účtovnej jednotky (Tóthová, 2010).

Rozpočet nákladov umožňuje analyzovať jednotlivé činnosti, pri ktorých sa tvoria náklady, umožňuje prijímať rôzne opatrenia na znižovanie nákladov. Pomocou rozpočtu sa dokáže presnejšie určiť výška jednotlivých nákladov na kalkulačné jednotky výkonu. V konečnom dôsledku to ovplyvňuje rozhodovanie o budúcej skladbe sortimentu výroby, umožňuje presnejší výpočet cien výrobkov a hlavne očakávaných výsledkov (Kupkovič, 2002).

1.3.3. Analýza odchýlok nákladov

„Odchýlku môžeme definovať ako rozdiel medzi úrovňou hodnoteného kritéria podľa štandardu a jeho skutočnou výškou“ (Král, 2010, s. 365). Odchýlky môžu mať buď pozitívny, alebo negatívny charakter. Odchýlky pozitívneho charakteru vznikajú v prípade, ak sú skutočné náklady nižšie ako vopred stanovené, alebo skutočné výnosy vyššie ako vopred stanovené. Odchýlky negatívneho charakteru vznikajú v prípade, ak sú skutočné náklady vyššie ako vopred stanovené, alebo skutočné výnosy nižšie ako vopred stanovené (Král, 2010).

Analýza odchýlok je významným nástrojom v manažérskom účtovníctve. Zaoberá sa porovnávaním skutočne dosiahnutých výsledkov a vopred stanovených cieľov účtovnej

jednotky. Cieľom analýzy odchýlok je zistenie príčiny vzniku odchýlky, zhodnotiť dopad vzniku odchýlok na jednotlivé časti podnikateľského procesu a prijať opatrenia, ktoré môžu v budúcnosti eliminovať vznik významných odchýlok.

Metódy analýzy odchýlok

Najčastejšie používanými metódami na analýzu odchýlok sú metóda jednej, dvoch, troch, alebo štyroch odchýlok. Pri týchto metódach sa vychádza z poznatkov o pevných a variantných rozpočtoch, ktoré sme si objasnili v podkapitole 1.2.3 Formy rozpočtov. Okrem pevného a variantného rozpočtu tu vstupujú aj ďalšie veličiny, a to účelne a produktívne využitie kapacít.

Metóda jednej odchýlky vychádza pri výpočte zo skutočne vynaloženej spotreby, ktorú porovnáva s pevným rozpočtom lineárne prepočítaným podľa účelne a produktívne využitej kapacity.

Metóda dvoch odchýlok berie do úvahy len účelne a produktívne vynaloženú spotrebu a ďalej sa člení na odchýlku spotrebnú a objemovú. Spotrebná odchýlka sa zisťuje porovnaním prepočítaných rozpočtovaných nákladov so skutočnosťou. Objemová odchýlka sa vypočíta ako rozdiel medzi variantným rozpočtom a pevným rozpočtom prepočítaným na skutočný objem aktivity (Foltínová, 2011).

Metóda troch a štyroch odchýlok sú takmer zhodné. Pri metóde štyroch odchýlok sa globálna odchýlka člení na odchýlku kapacitnú, účinnostnú, výkonnostnú a rozpočtovú. Metóda troch odchýlok sa mení len tým, že nemusí účinnostnú odchýlku deliť na dve samostatné zložky (Tumpach, 2008).

2. Cieľ a metodika práce

Hlavným cieľom záverečnej práce je, na základe analýzy rozpočtu nákladov a odchýlok skutočných nákladov od rozpočtu, identifikovať výzvam rozpočtovania nákladov pre vybranú účtovnú jednotku.

K dosiahnutiu hlavného cieľa práce sme si stanovili parciálne ciele pre jednotlivé časti záverečnej práce. Cieľom prvej, teoretickej časti, je vymedzenie základných pojmov v oblasti nákladov a rozpočtovníctva. Náklady aj rozpočty sme si rozdelili do skupín pomocou rôznych kritérií. Vysvetlili sme si postup zostavovania rozpočtu nákladov a význam rozpočtu nákladov v riadení. Tiež sme si objasnili definíciu odchýlok a vysvetlili metódy, ktoré sa pri analýze odchýlok najčastejšie používajú.

V praktickej časti záverečnej práce sú parciálne ciele súborom krokov pre analýzu rozpočtu nákladov a následnú analýzu odchýlok skutočných nákladov od ich predbežného rozpočtu vo vybranej účtovnej jednotke. Následne je táto analýza interpretovaná a na jej základe sú vyvedené závery predkladanej záverečnej práce pojednávajúce o význame rozpočtovania nákladov pre vybranú účtovnú jednotku.

Metodika práce

V teoretickej časti práce sme využili literárnu rešerš, ktorou sme vyhľadali informácie o danej problematike. Analýzou sme roztriedili získané vedomosti na jednotlivé časti. Následne sme pomocou syntézy spájali získané poznatky do jedného celku. Čiastkovo sme pri spracovaní problematiky využívali aj induktívno-deduktívne postupy.

V praktickej časti záverečnej práce sme náklady vybranej účtovnej jednotky roztriedili pomocou druhového členenia nákladov, a následne tieto skupiny nákladov analyzovali. Zatriedili sme rôzne skutočnosti týkajúce sa nákladov do jednotlivých nákladových skupín. Po vymenovaní všetkých nákladov, o ktorých účtovná jednotka účtuje počas účtovného obdobia sme uviedli plánované hodnoty nákladov účtovnej jednotky na rok 2020. Následne sme tieto plánované hodnoty porovnávali so skutočne dosiahnutými nákladmi účtovnej jednotky a analyzovali sme možný vznik odchýlok skutočných nákladov od vopred stanovených. Pri analýze odchýlok sme použili metódu jednej odchýlky vychádzajúc pri tom z pevného rozpočtu.

3. Výsledky práce

V tejto kapitole rozoberáme jednotlivé druhy nákladov účtovnej jednotky a analyzujeme odchýlky skutočných nákladov od vopred stanovených. Na začiatku kapitoly charakterizujeme vybranú účtovnú jednotku a rozoberáme jednotlivé druhy nákladov, na ktorých účtovná jednotka účtuje. V závere kapitoly porovnávame skutočné náklady účtovnej jednotky vykázané vo výkaze ziskov a strát s plánovanými hodnotami týchto nákladov a analyzujeme rôzne príčiny vzniku odchýlok medzi týmito hodnotami.

3.1. Charakteristika účtovnej jednotky

Účtovná jednotka LUNYS, s. r. o. je účtovná jednotka so sídlom v Slovenskej republike, ktorú zaradíme do veľkostnej skupiny veľkých účtovných jednotiek. Spoločnosť LUNYS, s. r. o. vznikla v roku 1994 ako rodinný podnik s niekoľkými predajňami a trhovými miestami v Poprade. Účtovná jednotka podniká ako veľkoobchod s ovocím a zeleninou. Účtovná jednotka má viacero predmetov podnikania, medzi ktoré patria:

- veľkoobchod v rozsahu voľných živností,
- maloobchod v rozsahu voľných živností,
- sprostredkovanie obchodu, služieb a dopravy,
- vnútroštátna nákladná cestná doprava,
- medzinárodná nákladná cestná doprava,
- prenájom hnutel'ných vecí,
- spracovanie a konzervovanie zemiakov, ovocia a zeleniny,
- zasielateľstvo,
- administratívne služby a ďalšie.

V súčasnosti tvorí produktové portfólio účtovnej jednotky prevažne priamy dovoz z celej Európy, predovšetkým z Holandska, Talianska, Španielska, Rakúska či Maďarska. Účtovná jednotka má v súčasnosti 2 skladovacie priestory, jeden v Poprade a druhý v blízkosti Bratislavy. Má vyše 250 pracovníkov, viac ako 150 chladiarenských vozidiel, čím dokážu zabezpečiť rýchly a bezpečný dovoz potravín k svojim zákazníkom. V priemere ročne prepravujú až 28 000 000 kg tovaru. V súčasnosti patrí k najbonitnejším

podnikateľom na Slovensku. Účtovná jednotka v roku 2020 získala certifikát IFS Food, čo svedčí o kvalite tovarov poskytnutých účtovnou jednotkou.

3.2. Analýza štruktúry nákladov účtovnej jednotky

Účtovná jednotka počas účtovného obdobia účtuje o nákladoch, ktoré súvisia s jej podnikateľskou činnosťou v druhovom členení. Medzi náklady o ktorých účtovná jednotka účtuje patria účty účtovej triedy:

- 50 – Spotrebované nákupy,
- 51 – Služby,
- 52 – Osobné náklady,
- 53 – Dane a poplatky,
- 54 – Iné náklady na hospodársku činnosť,
- 55 – Odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku a
- 56 – Finančné náklady.

Spotrebované nákupy

V skupine spotrebované nákupy sa účtuje o spotrebe materiálu, spotrebe energie a spotrebe ostatných neskladovateľných dodávok. Tiež sa tu účtuje predaný tovar aj predaná nehnuteľnosť a tvorba a zúčtovanie opravných položiek k zásobám (Šlosárová, 2016).

Sledovaná účtovná jednotka z týchto účtov používa iba tie, ktoré súvisia s jej podnikateľskou činnosťou, a to:

- 501 – Spotreba materiálu,
- 502 – Spotreba energie,
- 504 – Predaný tovar a
- 505 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k zásobám.

Na účte 501 – Spotreba materiálu účtovná jednotka účtuje najmä o spotrebe pohonných hmôt, spotrebe materiálu do výroby, spotrebe obalového materiálu a ostatných druhov materiálov.

Na účte 502 – Spotreba energie účtuje účtovná jednotka o spotrebe energie využívanej pri prevádzkovaní svojej činnosti. Na účte 504 – Predaný tovar účtuje účtovná jednotka prevažne o obstaranom ovocí, zelenine a iných potravinových produktoch, ktoré účtovná jednotka obstaráva od svojich tuzemských a zahraničných dodávateľov a ďalej ich predáva svojim zákazníkom. Na účte 505 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek

k zásobám účtuje účtovná jednotka na základe opodstatneného predpokladu zníženia budúcich ekonomických úžitkoch konkrétneho majetku.

Tabuľka 4 Spotrebované nákupy účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.

	2020 (v eur)	2019 (v eur)
Spotreba materiálu, z toho:	2 811 905	3 165 626
Spotreba obalového materiálu	93 988	50 122
Spotreba PHM	1 011 411	1 090 864
Spotreba materiálu do výroby	1 148 621	1 498 335
Iné	557 885	526 305
Spotreba energie	141 759	128 720
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	38 601 534	37 317 878
Tvorba a zúčtovanie opravných položiek	513 487	490 233

Zdroj: Vlastné spracovanie

V predchádzajúcej tabuľke môžeme vidieť vývoj jednotlivých druhov nákladov účtovaných v účtovej skupine 50 – Spotrebované nákupy. Môžeme skonštatovať, že účtovná jednotka v roku 2020 spotrebovala menej materiálu ako v bezprostredne predchádzajúcom účtovnom období. Účtovná jednotka v roku 2020 spotrebovala menej materiálu do výroby ako aj pohonných hmôt. Naopak môžeme vidieť nárast v spotrebe obalového materiálu a iných druhov materiálov.

V spotrebe energií môžeme sledovať mierny nárast, ako aj na účte 505 – Tvorba a zúčtovanie opravných položiek k zásobám. Pri nákladoch vynaložených na obstaranie predaného tovaru môžeme sledovať o niečo výraznejší nárast, presnejšie nárast o 1 283 656 € oproti roku 2019.

Služby

V účtovej skupine služby sa účtujú náklady na externé služby, ako napríklad náklady na opravy a udržiavanie, cestovné, náklady na reprezentáciu a ostatné služby.

Účtovná jednotka využíva podrobnú analytickú evidenciu pri niektorých účtoch, a tým je napríklad účet 518 – Ostatné služby. Na tomto účte účtuje náklady ako nájomné, náklady na inzerciu a reklamu. Ďalej na tomto účte účtuje aj o právnych službách,

nákladoch na telefón, službách výpočtovej techniky a ostatných službách. Ďalej účtovná jednotka využíva aj účet 511 – Opravy a udržiavanie, účet 512 – Cestovné, 513 – Náklady na reprezentáciu.

Tabuľka 5 Náklady na služby účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.

	2020 (v eur)	2019 (v eur)
Náklady na poskytnuté služby, z toho:	9 097 909	9 433 666
<i>Opravy a udržiavanie</i>	<i>613 885</i>	<i>655 527</i>
<i>Cestovné</i>	<i>124 011</i>	<i>132 070</i>
<i>Náklady na reprezentáciu</i>	<i>21 652</i>	<i>38 797</i>
Doprava	3 303 455	2 692 578
Nájomné	698 324	662 894
Náklady na inzerciu, reklamu	161 703	156 899
Právne služby	7 046	8 966
Diaľničné poplatky	339 752	308 273
Náklady na telefón	95 027	84 887
Služby výpočtovej techniky	196 218	171 353
Ostatné	3 536 836	4 521 422

Zdroj: Vlastné spracovanie

Pri celkových nákladoch na poskytnuté služby môžeme sledovať mierny pokles v roku 2020 oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu. Pokles môžeme zaznamenať pri nákladoch na reprezentáciu, cestových, ako je na účte 511 – Opravy a udržiavanie.

Na účte 518 – Ostatné náklady môžeme sledovať tiež mierny pokles, aj keď na účte niektoré položky, ako doprava, nájomné, náklady na reklamu, diaľničné poplatky, náklady na telefón a služby výpočtovej techniky medziročne vzrástli.

Osobné náklady

„V účtovej skupine osobné náklady sa účtujú mzdové náklady, príjmy spoločníkov obchodnej spoločnosti a členov družstva zo závislej činnosti, odmeny členom orgánov spoločnosti a družstva, náklady na zdravotné a sociálne poistenie zamestnancov hradené zamestnávateľom v zákonom stanovenej výške i nad rámec zákonnej povinnosti. Sociálne náklady sa účtujú v rozdelení na zákonné a ostatné“ (Šlosárová, 2016, s. 58).

Z vymenovaných nákladov účtuje vybraná účtovná jednotka v priebehu roka len o troch skutočnostiach, a to na účtoch:

- 521 – Mzdové náklady,
- 524 – Zákonné sociálne poistenie a
- 527 – Zákonné sociálne náklady.

Tabuľka 6 Osobné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.

	2020 (v eur)	2019 (v eur)
Osobné náklady, z toho:	5 421 215	4 568 220
Mzdové náklady	3 851 615	3 242 706
Ostatné náklady na závislú činnosť	0	0
Sociálne poistenie	966 881	813 720
Zdravotné poistenie	378 733	320 332
Sociálne náklady	223 946	191 463

Zdroj: Vlastné spracovanie

Na účtoch osobných nákladov môžeme vidieť výrazný nárast nákladov, čo je mohlo byť jednoznačne zapríčinené vyšším počtom zamestnancov. Kým v roku 2019 bol priemerný prepočítaný počet zamestnancov 248, v roku 2020 priemerný počet zamestnancov bol 308.

Dane a poplatky

V skupine dane a poplatky sa účtujú dane, ktoré predstavujú pre účtovnú jednotku náklad, okrem dane z príjmov, ktorá sa účtuje v účtovej skupine 59 – Dane z príjmov a prevodové účty. V tejto skupine sa účtuje samostatne daň z motorových vozidiel a daň z nehnuteľností. Tiež sa tu účtuje o poplatkoch platených podľa zákonných predpisov orgánom štátnej správy, súdom, obciam a vyšším územným celkom (Šlosárová, 2016).

Na základe skutočností, že účtovná jednotka má vo vlastníctve niekoľko motorových vozidiel, ktoré využíva na svoju podnikateľskú činnosť má vybraná účtovná jednotka náplň pre účtovanie na účte 531 – Daň z motorových vozidiel. Na účte 532 – Daň z nehnuteľností má účtovná jednotka tiež povinnosť účtovať na základe skutočnosti, že má vo vlastníctve 2 skladovacie priestory.

Iné náklady na hospodársku činnosť

Táto účtovná skupina obsahuje osem účtov s konkrétnym ekonomickým obsahom a účet ostatné náklady na hospodársku činnosť. Z tejto účtovej skupiny účtovná jednotka využíva iba niektoré. Najfrekvencovanejšie využívaný účet je práve účet 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť. Ďalej v tejto skupine účtuje o daroch, pokutách a úrokoch z omeškania, tvorbe a zúčtovaní opravných položiek a odpise pohľadávok.

Odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku

V účtovej skupine 51 účtovná jednotka účtuje o odpisoch k dlhodobému hmotnému a dlhodobému nehmotnému majetku. V tejto účtovej skupine sa ďalej účtuje aj o tvorbe a zúčtovaní opravných položiek k dlhodobému majetku.

Tabuľka 7 Ostatné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.

	2020 (v eur)	2019 (v eur)
Ostatné náklady z hospodárskej činnosti, z toho:	3 959 855	3 552 646
<i>Dane a poplatky</i>	<i>94 184</i>	<i>94 271</i>
Dary	11 290	10 818
Pokuty, penále a úroky z omeškania	23 268	18 211
Tvorba a zúčtovanie opravných položiek	422 275	490 233
Odpis pohľadávky	51 539	4 037
<i>Odpisy dlhodobého nehmotného a hmotného majetku</i>	<i>2 686 098</i>	<i>2 058 912</i>
Iné	671 201	876 165

Zdroj: Vlastné spracovanie

Kvôli menšiemu počtu špecifikovaných nákladov sme spojili nákladové skupiny dane a poplatky, iné náklady na hospodársku činnosť a odpisy a opravné položky k dlhodobému majetku do jednej tabuľky.

Ako môžeme vidieť celková hodnota týchto nákladov v roku 2020 vzrástla oproti roku 2019. V účtovej skupine dane a poplatky môžeme zaznamenať nepatrné zníženie oproti predchádzajúcemu účtovnému obdobiu. Naopak odpisy dlhodobého nehmotného a hmotného majetku sa zvýšilo v viac ako 600 000 €. Pri iných nákladoch na hospodársku činnosť sme zaznamenali mierny pokles, konkrétne na položke tvorba a zúčtovanie

opravných položiek a iných nákladoch. Naopak pri daroch, pokutách a odpisoch pohľadávok sme zaznamenali nárast nákladových položiek.

Finančné náklady

Medzi finančné účty, o ktorých účtuje účtovná jednotka počas roka, patria najmä platené úroky, bankové poplatky, kurzové straty, provízia za vymáhanie a postúpenie pohľadávok a iné.

Tabuľka 8 Finančné náklady účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o.

	2020 (v eur)	2019 (v eur)
Finančné náklady, z toho:	384 224	291 286
Kurzové straty, z toho:	6 995	6 303
Kurzové straty ku dňu, ku ktorému sa zostavuje ÚZ	16	33
Ostatné významné položky finančných nákladov, z toho:	377 229	284 983
Nákladové úroky	225 519	184 057
Bankové poplatky	43 809	49 786
Provízia za vymáhanie a postúpenie pohľadávok	42 906	42 863
Iné	64 995	8 277

Zdroj: Vlastné spracovanie

Pri celkových finančných nákladoch účtovnej jednotky môžeme zaznamenať nárast. Tento nárast je prítomný ako pre kurzových stratách, tak aj pri ostatných položkách finančných nákladov, ako sú bankové úroky, provízia za vymáhanie a postúpenie pohľadávok a iné finančné náklady. Jedine pri bankových poplatkoch môžeme zaznamenať mierny pokles.

3.2.1 Zhodnotenie štruktúry nákladov účtovnej jednotky

Účtovná jednotka LUNYS, s. r. o. využíva druhové členenie nákladov. Toto členenie nákladov má mnoho výhod, vrátane možnosti sledovanie spotreby jednotlivých druhov výrobných faktorov. Je to forma členenia nákladov, ktorá umožňuje vyčíslieť

jednotlivé makroekonomické ukazovatele účtovnej jednotky. Tiež slúži na vyčíslenie výsledku hospodárenia, ktorý sa uvádza vo výkaze ziskov a strát, ktorý je povinnou súčasťou účtovnej závierky účtovných jednotiek. Ďalšou výhodou druhové členenie nákladov vo výkaze ziskov a strát je, že nedáva možnosť konkurenčným účtovným jednotkám hlbšie analyzovať jednotlivé vykonávané činnosti, čo môže byť na trhu konkurenčnou výhodou. Nevýhodou je, že ani samotnej účtovnej jednotke neposkytuje informácie o jednotlivých činnostiach, čo je predsa v riadení veľmi dôležité.

Na základe jednotlivých znakov druhového členenia nákladov je vhodné toto členenie kombinovať napríklad účelovým členením nákladov. Tým by dokázala účtovná jednotka priradiť náklady k jednotlivým činnostiam, čo poskytuje podrobnejšie informácie potrebné k riadeniu účtovnej jednotky. Účelové členenie nákladov by pre účtovnú jednotku prinieslo výhody vo forme kvalitnejšieho riadenia nákladov. Účtovná jednotka by v tom prípade mala možnosť sledovať hospodárnosť vykonávaných činností. Dokázala by zistiť, pri ktorej činnosti vznikajú jednotlivé náklady, a v ktorých strediskách sa jednotlivé rozpočty nákladov prekračujú, alebo naopak, v ktorých strediskách vznikajú úspory. Účelové členenie nákladov je nevyhnutným nástrojom na sledovanie, či náklady vznikli pri výrobnej činnosti, pri poskytovaní služieb, pri pomocných činnostiach, alebo pri prevádzke účtovnej jednotky. Využitím účelového členenia nákladov by mohla účtovná jednotka zostaviť rozpočet s väčšou vypovedacou hodnotou, ako na základe druhového členenia. Táto skutočnosť prispieva k dôslednejšiemu riadeniu nákladov v účtovnej jednotke.

Aj napriek veľkým výhodám účelového členenia nákladov je v našej právnej úprave nevyhnutné použitie druhového členenia nákladov na účely zostavenia účtovnej závierky. V konečnom dôsledku by bolo pre účtovnú jednotku LUNYS, s. r. o. prínosné kombinovanie druhového a účelového členenia nákladov na získanie lepšieho prehľadu nákladov účtovnej jednotky, čím by mohli zabezpečiť aj znižovanie nákladov pri jednotlivých prevádzkových činnostiach.

3.3. Kontrola plnenia rozpočtu nákladov a analýza odchýlok

Po uskutočnení analýzy štruktúry nákladov vybranej účtovnej jednotky sme podrobili analýze rozpočet a jeho plnenie. Na základe skúmania plnenia rozpočtu nákladov možno vyvodiť závery nie len o správnosti zostavenia predmetného rozpočtu, ale aj o využiteľnosti rozpočtovania pre danú účtovnú jednotku.

Náklady na hospodársku činnosť

Tabuľka 9 Plnenie rozpočtu nákladov na hospodársku činnosť

	Plán (v eur)	Skutočnosť (v eur)	Rozdiel (v eur)	Plnenie (v %)
Náklady vynaložené na obstaranie predaného tovaru	42 347 534	38 601 534	3 746 000	91,15
Spotreba materiálu, energie a ostatných neskladovateľných dodávok	3 600 378	2 953 664	646 714	82,04
Opravné položky k zásobám	0	14 248	-14 248	
Služby	10 495 148	9 097 909	1 397 239	86,69
Osobné náklady súčet	5 279 080	5 421 215	-142 135	102,69
Mzdové náklady	3 755 822	3 851 615	-95 793	102,55
Náklady na sociálne poistenie	1 280 193	1 345 654	-65 461	105,11
Sociálne náklady	243 065	223 946	19 119	92,13
Dane a poplatky	114 899	94 184	20 715	81,97
Odpisy a opravné položky k DNH a DHM	2 882 792	2 777 310	105 482	96,34
Odpisy DNM a DHM	2 882 792	2 686 098	196 694	93,18
Opravné položky k DNM a DHM	0	91 212	-91 212	
Zostatková cena predaného DM a predaného materiálu	0	178 566	-178 566	
Opravné položky k pohľadávkam	260 816	422 275	-161 459	161,91
Ostatné náklady na hospodársku činnosť	488 508	487 520	988	99,80

Zdroj: Vlastné spracovanie

V tabuľke 9 uvádzame plnenie rozpočtu nákladov jednotlivých nákladových položiek z hospodárskej činnosti účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o. Uvádzame v nej

rozpočtovanú hodnotu na rok 2020, skutočne dosiahnutú hodnotu nákladov v roku 2020. Ďalej v nej uvádzame odchýlku v hodnotovom vyjadrení a percentuálne plnenie rozpočtu.

Pri nákladoch na obstaranie predaného materiálu môžeme spozorovať plnenie rozpočtu na 91,15 %. V absolútnej hodnote to predstavuje odchýlku 3 746 000 €. Pri spotrebe materiálu a energií sme zaznamenali odchýlku 646 714 €, čo predstavuje planenie rozpočtu na 82,04 %. Účtovná jednotka nepredpokladala vznik opravnej položky k zásobám a v rozpočte uviedla nulovú hodnotu. V skutočnosti však dosiahla hodnotu 14 248 €. Pri položke služieb účtovná jednotka dosiahla odchýlku v hodnote 1 397 239 €, čo predstavuje plnenie rozpočtu na 86,69 %. Účtovná jednotka pri položke osobných nákladov naopak prekročila rozpočet o 142 135 €, čo predstavuje prekročenie rozpočtu o 2,69 %. Pri nákladoch na dane a poplatky dosiahli plnenie rozpočtu na 81,97 %. Pri položke odpisy a opravné položky k dlhodobému hmotnému a dlhodobému nehmotnému majetku dosiahli plnenie rozpočtu na 96,34 %. Účtovná jednotka tiež nepredpokladala vznik položky zostatkovej ceny predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu, a tým pádom jej vznikla odchýlka v sume 178 566 €. Plán opravných položiek k pohľadávkam splnila na 161,91 %, keďže prekročila stanovenú hodnotu o 161 459 €. Najpresnejšie sa podarilo účtovnej jednotky odhadnúť položku ostatných nákladov na hospodársku činnosť, kde vznikla odchýlka len v sume 988 €, čo predstavuje plnenie rozpočtu na 99,8 %.

Náklady na finančnú činnosť

Tabuľka 10 Plnenie rozpočtu nákladov na finančnú činnosť

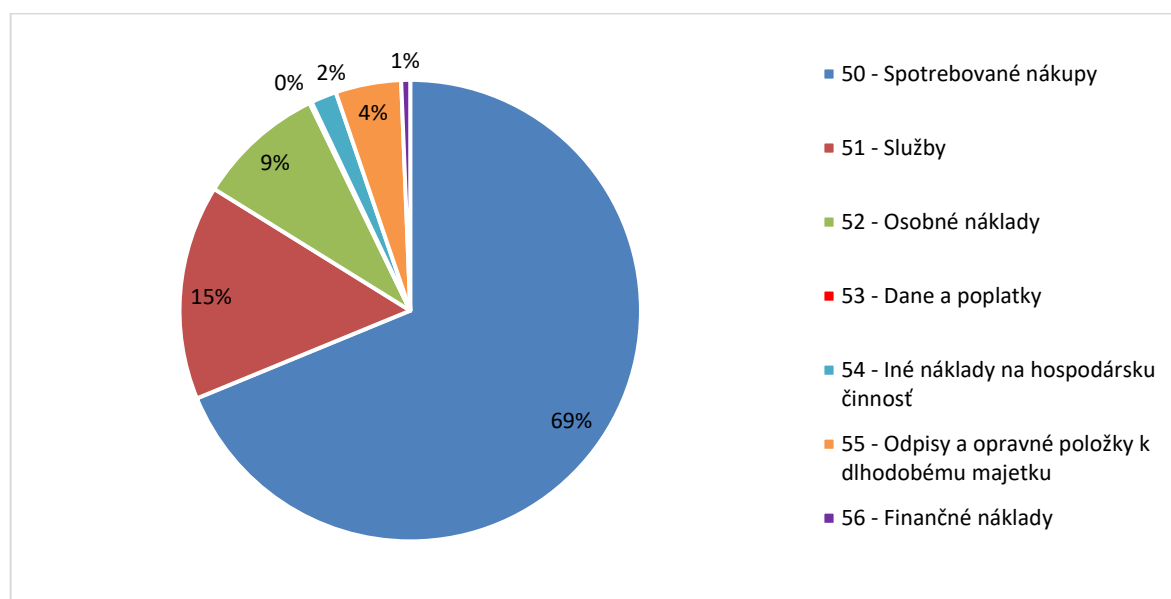
	Plán (v eur)	Skutočnosť (v eur)	Rozdiel (v eur)	Plnenie (v %)
Nákladové úroky	240 005	210 326	29 679	87,63
Nákladové úroky pre prepojené ÚJ	0	0	0	
Ostatné nákladové úroky	240 005	210 326	29 679	87,63
Kurzové straty	2 451	6 995	-4 544	285,39
Náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivátové operácie	0	15 193	-15 193	
Ostatné náklady na finančnú činnosť	95 716	151 710	-55 994	158,50

Zdroj: Vlastné spracovanie

V tabuľke 10 uvádzame plnenie rozpočtu jednotlivých nákladových položiek z finančnej činnosti. Rovnako ako pri nákladoch z hospodárskej činnosti aj tu uvádzame rozpočtovanú hodnotu, skutočne dosiahnuté náklady za rok 2020, rozdiel v absolútnej hodnote a percentuálne plnenie rozpočtu.

Nákladové úroky mala spoločnosť o 29 679 € nižšie, ako to predpokladala na základe plánu. Táto hodnota predstavuje plnenie plánu na 87,63 %. Rozpočtovaná hodnota kurzovej straty bola stanovená na 2 451 €. Účtovná jednotka však dosiahla v rozpočtovanom období hodnotu 6 995, čo predstavuje odchýlku 4 544 € a plnenie rozpočtu na 285,39 %. V pláne nemala stanovenú hodnotu pre náklady na precenenie cenných papierov a náklady na derivátové operácie, v skutočnosti však dosiahla hodnotu 15 193 €. Pri položke ostatné náklady na finančnú činnosť tiež prekročila rozpočet o 55 994 € a dosiahla plnenie na 158,5 %.

Graf 1 Štruktúra skutočne dosiahnutých nákladov účtovnej jednotky



Zdroj: Vlastné spracovanie

Na grafe 1 môžeme vidieť štruktúru skutočne dosiahnutých nákladov účtovnej jednotky LUNYS, s. r. o. za rok 2020. Na graf môžeme spozorovať, že najväčší podiel na nákladoch účtovnej jednotky majú náklady zaradené v účtovej skupine 50 – Spotrebované nákupy, čo predstavuje 69 % z celkovej hodnoty nákladov. Druhý najvyšší podiel majú vykazujú náklady zaradené do účtovnej skupiny 51 – Služby s podielom 15 %. Osobné náklady predstavujú 9 % na celkovej výške nákladov účtovnej jednotky. Odpisy a opravné

položky k dlhodobému majetku majú podiel 4 % na celkových dosiahnutých nákladoch na rok 2020. Iné náklady na hospodársku činnosť účtovnej jednotky predstavujú 2 % na celkovej výške nákladov. Náklady v účtovej skupine 56 – Finančné náklady majú podiel na celkovej výške dosiahnutých nákladov hodnotu 1 %. V účtovej skupine 53 – Dane a poplatky účtovná jednotka vykazuje tak malú hodnotu, že na grafe túto položku nemôžeme zaznamenať. V skutočnosti však dosahuje hodnotu 0,15 % z celkovej hodnoty nákladov.

Tabuľka 11 Plnenie celkového rozpočtu nákladov

	Plán (v eur)	Skutočnosť (v eur)	Rozdiel (v eur)	Plnenie (v %)
Celkové náklady	65 807 328	60 432 649	5 374 679	91,83
<i>Náklady na hospodársku činnosť</i>	<i>65 469 156</i>	<i>60 048 425</i>	<i>5 420 731</i>	<i>91,72</i>
<i>Náklady na finančnú činnosť</i>	<i>338 172</i>	<i>384 224</i>	<i>-46 052</i>	<i>113,62</i>

Zdroj: Vlastné spracovanie

Účtovná jednotka LUNYS, s. r. o. mala celkové náklady na rok 2020 vopred stanovené vo výške 65 807 328 €. V skutočnosti sa účtovnej jednotky vytvorili náklady len vo výške 60 432 649 €, čo predstavuje v absolútnom vyjadrení odchýlku 5 374 679 €, čo predstavuje plnenie rozpočtu na 91,83 %.

Náklady na hospodársku činnosť mala vopred stanovené vo výške 65 469 156 €. Tieto predpoklady účtovnej jednotky sa nenaplnili, keďže skutočná výška celkových nákladov na hospodársku činnosť vyšla v sume 60 048 425 €, čo je o 5 420 731 € menej ako bola plánovaná hodnota. To znamená plnenie rozpočtu na 91,72 %.

Účtovná jednotka LUNYS, s. r. o. v roku 2020 účtovala o nákladoch na finančnú činnosť o 46 052 € viac ako bola ich vopred stanovená hodnota. V tomto prípade to znamená plnenie plánu na 113,62 %.

Vyhodnotenie výsledkov

Na základe analýzy plnenia rozpočtu a odchýlok môžeme skonštatovať, že prognózovanie budúceho vývoja nákladov je zložitý, ale napriek tomu veľmi dôležitý proces pri riadení. Pri nákladoch na hospodársku činnosť sme mohli pozorovať celkovo

nižšie hodnoty nákladov, ako boli uvedené v rozpočte. Táto skutočnosť mohla byť ovplyvnená najmä vznikom pandémie, ktorú v čase zostavovania rozpočtu nebolo možné predpokladať. Táto situácia výrazne ovplyvnila výsledky účtovnej jednotky. Keďže účtovná jednotka dosahuje na základe svojho predmetu podnikania značné výnosy vďaka dodávkam potravinového tovaru spoločnostiam poskytujúcim stravovacie služby, obmedzenie ich činnosti v dôsledku pandémie znížila výnosy účtovnej jednotky, a tým pádom aj náklady s nimi súvisiace. V dôsledku toho sa dosiahli nižšie náklady oproti rozpočtovanej hodnote pre náklady na obstaranie predaného tovaru, nákladov na spotrebu materiálu a energií, ako aj náklady na služby.

Pri osobných nákladoch sme mohli spozorovať prekročenie plánovanej hodnoty. Táto skutočnosť nastala v dôsledku zvýšenia počtu zamestnancov. Ako uvádzajú v poznámkach k účtovnej závierke, ku koncu roka 2019 evidovala účtovná jednotka 276 zamestnancov, ku koncu roka 2020 ich už evidovala 314.

Aj pri ostatných nákladoch na hospodársku činnosť sme mohli zaznamenať zmeny oproti vopred stanovenej hodnote. Napríklad pri položke zostatkovej ceny predaného dlhodobého majetku a predaného materiálu účtovná jednotka mala vykázanú nulovú hodnotu v rozpočte a v skutočnosti sa je tento druh nákladu vytvoril. Mohlo to byť spôsobené neplánovaným predajom dlhodobého majetku, respektíve materiálu. Pri položke opravných položiek z pohľadávkam účtovná jednotka prekročila stanovený rozpočet. Prevýšenie hodnoty tejto položky mohlo byť spôsobené platobnou neschopnosťou odberateľov, kvôli vzniku núdzového stavu.

Pri nákladoch na finančnú činnosť sme mohli zaznamenať významné prekročenia rozpočtu na všetkých položkách okrem nákladových úrokov. Príčinou prekročenia rozpočtov mohla byť nesprávne odhadnutá rozpočtovaná hodnota, alebo nečakaná udalosť, s ktorou účtovná jednotka nerátala.

Záver

V predloženej záverečnej práci sme sa venovali analýze rozpočtu nákladov a odchýlok skutočných nákladov od rozpočtu a na ich základe sme identifikovali význam rozpočtovania nákladov pre vybranú účtovnú jednotku. Poukázali sme na dôležitosť tvorby rozpočtov nákladov a analýze odchýlok sme sa venovali ako v teoretickej, tak i v praktickej časti záverečnej práce. K dosiahnutie hlavného cieľa práce sme si určili čiastkové ciele pre jednotlivé časti záverečnej práce.

Prvá kapitola bola zameraná na riešenia danej problematiky doma aj v zahraničí. Definovali sme pojem náklad a klasifikovali sme náklady na základe rôznych členení, ktoré sa v praxi využívajú. Vysvetlili sme podstatu a funkcie rozpočtovania, vysvetlili sme si jednotlivé metódy rozpočtovania, tak klasické, ako aj rôzne moderné metódy rozpočtovania. Rozdelili sme si rozpočty na základy rôznych kritérií a objasnili sme si formy rozpočtov a v nich vyskytujúce sa tendencie. V závere prvej kapitoly sme sa venovali rozpočtu nákladov. Vysvetlili sme si postup ich zostavenia a poukázali sme na ich význam v riadení podniku. Tiež sme si vysvetlili podstatu a uviedli najpoužívanjšie metódy analýzy odchýlok nákladov.

V druhej kapitole sme si charakterizovali parciálne ciele vedúce k dosiahnutiu hlavného cieľa záverečnej práce. V tejto kapitole sme tiež zhrnuli metodiku práce, uviedli sme teda postupy, na základe ktorých bola záverečná práca spracovaná.

V tretej kapitole sme sa zaoberali analýzou odchýlok skutočných nákladov od vopred stanovených hodnôt. Najprv sme charakterizovali vybranú účtovnú jednotku a opísali jednotlivé predmety jej podnikania. Následne sme roztriedili náklady účtovnej jednotky podľa druhového členenia a analyzovali vývoj jednotlivých nákladov v porovnaní s bezprostredne predchádzajúcim účtovným obdobím. V kapitole sme uviedli v tabuľkovej podobe rozpočtovanú hodnotu nákladových položiek, skutočnú hodnotu dosiahnutú v roku 2020 a vyčíslili odchýlku týchto hodnôt na základe metódy jednej odchýlky v absolútnej hodnote, ako aj percentuálne plnenie tohto plánu. Následne sme interpretovali dosiahnuté výsledky a hľadali sme dôvody možného vzniku odchýlok.

V rámci vyhodnocovania výsledkov analýzy odchýlok môžeme skonštatovať, že účtovná jednotka LUNYS, s. r. o. aj napriek komplikovanej situácie dokázala u väčšiny nákladov predpovedať vývoj približujúci sa skutočne dosiahnutej výške nákladov. Účtovná jednotka by mohla v budúcnosti zvážiť iné metódy na prognózovania vývoja nákladov

a mohla by sa venovať aj nákladom, pre ktoré vo svojom rozpočte nevyčíslia plánovanú hodnotu a v dôsledku nepredvídaných udalostí spôsobujú veľké odchýlky.

Pri vyhodnocovaní výsledkov analýzy odchýlok sme dospeli k záveru, že rozpočtovanie nákladov je dôležitým nástrojom na riadenie činnosti podniku. Aj napriek tomu prípadné neočakávané situácie môžu tento rozpočet vo veľkej miere skresliť a spôsobiť veľké odchýlky, ktoré by boli za bežných okolností nepatrné.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. FOLTÍNOVÁ, Alžbeta, Michal BUDINSKÝ, Pavol SERINA, Slávka ŠAGÁTOVÁ a Miroslav TÓTH. *Nákladový controlling*. Bratislava: Iura Edition, 2011, 304 s. [19,66 AH]. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-425-6.
2. KRÁL, Bohumil. *Manažérske účtovníctvo: učebnica 8*. Preložil Božena SOUKUPOVÁ. Bratislava: SÚVAHA, 2001, 344 s. ISBN 80-88727-45-6.
3. KRÁL, Bohumil. *Manažérske účetnictví*. 3. dopln. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010, 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
4. KUPKOVIČ, Milan, Milan RAJŇÁK, Gabriela DUBCOVÁ, Alžbeta FOLTÍNOVÁ a Miroslav TÓTH. *Kalkulácie a rozpočty: vysokoškolská učebnica*. 2. dopl.vyd. Bratislava: Sprint vfra, 2002, 254 s. ISBN 80-88848-95-4.
5. MAJDÚCHOVÁ, Helena, Štefan MAJTÁN, Daniela RYBÁROVÁ, Gabriela DUBCOVÁ, Katarína GRANČIČOVÁ, Jakub KINTLER a Martin KRIŽAN. *Podnikové hospodárstvo*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2018, 422 s., [26,94 AH]. Ekonómia. ISBN 978-80-8168-806-5.
6. MÁZIKOVÁ, Katarína – MATEÁŠOVÁ, Martina – ONDRUŠOVÁ, Lucia, *Účtovníctvo podnikateľských subjektov I*, 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2019, 304 s. ISBN 978-80-571-0010-2
7. PACHINGEROVÁ, Mária, Darina ELIAŠOVÁ, Katarína VALENTEOVÁ a Marek ZÁBOJ. *Kontroling podnikov cestovného ruchu*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2016, 295 s. [16,52 AH]. ISBN 978-80-225-4231-9.
8. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: GRADA Publishing, 2009, 233 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
9. ŠLOSÁROVÁ, Anna a kol., *Účtovníctvo*, 2. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2016, 296 s. ISBN 978-80-8168-444-9
10. ŠTUBŇOVÁ, Ľudmila. *Nákladové účtovníctvo*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 1998, 115 s. ISBN 80-225-1048-3.
11. TUMPACH, Miloš. *Manažérske a nákladové účtovníctvo*. Bratislava: Iura Edition, 2008, 253 s. Ekonómia. ISBN 978-80-8078-168-2.

Články v časopisoch a zo zborníkov

1. NEUFELD, Juraj a Ľudmila ŠTUBŇOVÁ. Rozpočtovanie v podniku - vybrané problémy. *Ekonomika firiem 2002: zborník z medzinárodnej konferencie*. Košice: Ekonomická univerzita v Bratislave. Podnikovohospodárska fakulta so sídlom v Košiciach, 2002, , 298-303. ISBN 80-225-1583-3.
2. RAJŇÁK, Milan a Milan KUPKOVIČ. Tvorba rozpočtu nákladov malých a stredných podnikov: Na pomoc malým a stredným podnikateľom. *Účtovnícke, audítorské, daňové zvesti*. 1995, 3(6), 135-139.
3. SOCHOR, Milan. Charakteristika a aplikácia modelov Activity - Based Costing a Activity - Based Budgeting v plánovacom procese. *Finančné a ekonomické aspekty podnikania slovenských podnikov po vstupe do Európskej únie: [recenzovaný] zborník vedeckých prác pri príležitosti ukončenia riešenia grantovej úlohy VEGA č. 1/2618/05*. Bratislava: [Vydavateľstvo EKONÓM], 2007. ISBN 978-80-225-2451-3.
4. ŠAGÁTOVÁ, Slávka. Beyond budgeting - nový koncept v rozpočtovaní. *Trendy v podnikaní 2013: recenzovaný zborník príspevků mezinárodní vědecké konference: Plzeň, 14. - 15. listopadu 2013*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2013, , [1-6]. ISBN 978-80-261-0321-9.
5. ŠAGÁTOVÁ, Slávka. Pozitíva a úskalia rozpočtových systémov: Positives and pitfalls of budgeting. *Ekonomika, financie a manažment podniku - rok 2013: zborník vedeckých statí pri príležitosti 60. výročia založenia Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave*. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2013, , [1-7]. ISBN 978-80-225-3651-6.
6. ŠAGÁTOVÁ, Slávka. Beyond budgeting - nový koncept v rozpočtovaní. *Trendy v podnikaní 2013: recenzovaný zborník príspevků mezinárodní vědecké konference: Plzeň, 14. - 15. listopadu 2013*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2013, , [1-6]. ISBN 978-80-261-0321-9.
7. ŠAGÁTOVÁ, Slávka. Rozpočtovanie s nulovým základom: Zero based budgeting. *Ekonomika, financie a manažment podniku IV.: medzinárodná vedecká konferencia doktorandov Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave: Bratislava, 4.11.2010: zborník vedeckých príspevkov*. Bratislava: Fakulta podnikového manažmentu EU, 2010, , 1-3. ISBN 978-80-225-3097-2.

8. TÓTH, Miroslav. Význam plánovania a rozpočtovania pre podnik. *Ekonomika, financie a manažment podniku - rok 2007: zborník vedeckých príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie FPM EU v Bratislave pod záštitou rektora Ekonomickej univerzity v Bratislave Dr. h. c. prof. Ing. Rudolfa Siváka, PhD.* Bratislava: Fakulta podnikového manažmentu EU, 2007. ISBN 978-80-225-2382-0.
9. TÓTHOVÁ, Alena. Plánovanie - nástroj efektívneho fungovania podniku: Planning - tool for the effective enterprises functioning. *Ekonomika, financie a manažment podniku IV.: medzinárodná vedecká konferencia doktorandov Fakulty podnikového manažmentu EU v Bratislave: Bratislava, 4.11.2010: zborník vedeckých príspevkov.* Bratislava: Fakulta podnikového manažmentu EU, 2010, , 1-9. ISBN 978-80-225-3097-2.

Právne normy

Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov

Oznámenie č. 740/2002 Z. z. Oznámenie Ministerstva financií Slovenskej republiky o vydaní opatrenia, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva

Ostatné zdroje

1. Účtovná závierka účtovnej jednotky Lunys, s. r. o. za účtovné obdobie 2020
2. Výročná správa účtovnej jednotky Lunys, s. r. o. účtovné obdobie 2019
3. Informácie na webovom sídle účtovnej jednotky Lunys, s. r. o. www.lunys.sk