

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2019/36086129770198276

Kalkulácie a ich uplatnenie v riadení podniku
Diplomová práca

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/I/2019/36086129770198276

Kalkulácie a ich uplatnenie v riadení podniku
Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Účtovníctvo

Školiace pracovisko: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD.

Bratislava 2019

Bc. František Kovács

Čestné vyhlásenie

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

Dátum:

.....

(podpis študenta)

Pod'akovanie

Chcem pod'akovať svojej vedúcej diplomovej práce Ing. Mgr. Renáte Antalovej, PhD., za metodickú pomoc, odborné rady a informácie pri písaní mojej bakalárskej práce.

ABSTRAKT

KOVÁCS, František: *Kalkulácie a ich uplatnenie v riadení podniku*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD. – Bratislava – FHI EU, 2019, 51 s.

Diplomová práca je venovaná analýze úloh, ktoré možno riešiť na základe podkladov, ktoré firme poskytujú kalkulácie. Práca je rozdelená na tri hlavné časti. Prvá časť je zameraná na teoretické poznatky. Tá obsahuje definíciu základných pojmov používaných pri zostavovaní kalkulácie, ďalej sú to definície kalkulačných systémov, kalkulačných metód, ale zahŕňa aj definíciu kalkulačného vzorca. Druhá časť práce zahŕňa metodiku práce a metódy skúmania. Tretia časť práce, ktorá je praktická, nadväzuje na teoretickú časť. Táto časť slúži k splneniu cieľov práce. Opisujeme v nej nami vybranú účtovnú jednotku, z ktorej sme čerpali údaje pri písaní. Praktická časť obsahuje charakteristiku systému vypracovania kalkulácie v danom podniku. V záverečnej časti práce uvádzame možnosti využitia informácií získaných z vypracovanej kalkulácie.

Kľúčové slová:

manažérske účtovníctvo, kalkulácie, kalkulačné metódy, riadenie podniku

ABSTRACT

KOVÁCS, František: *Calculations and their application in Business Management*. – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Master's Thesis Supervisor: Ing. Mgr. Renáta Antalová, PhD. – Bratislava – FEI UE, 2019, 51 p.

The master's thesis is devoted to the analysis of tasks, which can be solved on the basis of data, which are provided to the company by calculations. The thesis is divided into three main parts. The first part is focused on theoretical knowledge. This includes the definition of the basic terms used in compiling the calculation, the definitions of the calculation systems, the calculation methods, but also the definition of the calculation formula. The second part of the thesis includes the methodology of work and methods of investigation. The third part of the thesis, which is practical, follows the theoretical part. This part serves to meet the goals of work. Here we describe our chosen accounting unit from which we used the data when writing the thesis. The practical part contains the characteristics of the calculating system of the calculation in a given company. In the final part of the thesis we present the possibilities of using the information obtained from the resulting calculation.

Key words:

Management Accounting, Calculations, Calculation Methods, Business Management

Zoznam schém a tabuliek

Zoznam schém

Schéma č. 1: Členenie kalkulácií	14
Schéma č. 2: Bod zvratu	27
Schéma č. 3: Organizačná štruktúra vybraného podniku	32

Zoznam tabuliek

Tabuľka č. 1: Základný kalkulačný vzorec.....	16
Tabuľka č. 2: Postup tvorby kalkulácie v podniku	33
Tabuľka č. 3: Kalkulačný list - Košeľ a dlhý rukáv	35
Tabuľka č. 4: Priame mzdy pripadajúce na 1 výrobok	36
Tabuľka č. 5: Priame mzdy za rok 2018	37
Tabuľka č. 6: Poistné odvody za rok 2018	38
Tabuľka č. 7: Kalkulácia správnej réžie	40
Tabuľka č. 8: Kalkulačný vzorec vybranej spoločnosti.....	41
Tabuľka č. 9: Prehľad celkového výsledku hospodárenia za rok 2018	42

Obsah

Úvod.....	9
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	11
1.1 Kalkulácie	11
1.1.1 Základné pojmy.....	12
1.2 Druhy kalkulácií.....	13
1.2.1 Kalkulácie podľa času zostavovania	14
1.2.2 Kalkulácie podľa spôsobu zostavovania.....	15
1.3 Kalkulačný vzorec.....	15
1.4 Kalkulačné metódy.....	19
1.4.1 Kalkulácia cieľových nákladov.....	20
1.4.2 Kalkulácia delením	20
1.4.3 Kalkulácia delením s pomerovými číslami	21
1.4.4 Kalkulácia metódou ABC.....	21
1.4.5 Kalkulácia variabilných nákladov	22
1.4.6 Kalkulácia združených výkonov.....	23
1.4.7 Prirážková kalkulácia	23
1.5 Riadenie podniku	25
1.6 Uplatnenie kalkulácií v riadení podniku	26
1.6.1 Objem výroby a optimalizácia sortimentu	27
1.6.2 Včasné riadenie nákladov	28
1.6.3 Trhová cena výkonu	28
1.6.4 Vnútropodnikové ceny.....	29
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia.....	32
3.1 Súčasný kalkulačný systém.....	32
3.2 Súčasný kalkulačný vzorec podniku	34

3.2.1	<i>Priamy materiál</i>	35
3.2.2	<i>Priame mzdy</i>	36
3.2.3	<i>Ostatné priame náklady</i>	37
3.2.4	<i>Správna réžia</i>	38
3.2.5	<i>Odbytová a zásobovacia réžia</i>	41
3.2.6	<i>Kalkulačný vzorec vybranej spoločnosti.....</i>	41
3.3	<i>Uplatnenie kalkulácie v riadení podniku.....</i>	42
3.3.1	<i>Časové normy</i>	42
3.3.2	<i>Kalkulácia priamych nákladov</i>	43
3.3.3	<i>Využitie výrobnnej kapacity</i>	43
3.3.4	<i>Vnútropodnikové ceny výrobkov</i>	44
3.3.5	<i>Stanovenie výšky mzdových nákladov riadiacich zamestnancov.....</i>	46
3.3.6	<i>Prirad'ovanie nepriamych nákladov adekvátnej réžii.....</i>	46
3.3.7	<i>Riadenie hospodárnosti podniku</i>	47
	<i>Záver</i>	48
	<i>Zoznam použitej literatúry</i>	50

Úvod

Výber je niekedy veľmi ťažký krok. Keď prišiel čas na výber témy diplomovej práce, téma, ktorej je táto práca venovaná, ma zaujala zo všetkých asi najviac. Od začiatku som si predstavoval vypracovanie tejto práce ako veľký prieskum útrokami firmy, ku ktorej mám pomerne jednoduchý prístup, nikdy som ju však zvnútra podrobnejšie neskúmal.

Oblasť manažérskeho účtovníctva je vo väčšine firiem značne zanedbávaná. Pričom získavanie potrebných informácií a ich správne využitie je v dnešnej dobe veľmi dôležité. Práve tento podsystem účtovníctva je schopný poskytnúť všetky potrebné dáta pre manažérov firiem, bez ohľadu na veľkosť danej firmy.

Cieľom každého podniku je predovšetkým dosahovanie čo najvyššieho zisku, čo v praxi znamená prevádzkovanie činnosti efektívnym spôsobom. K tomu, aby riadiace orgány podniku dokázali prijať účinné rozhodnutie a správne riadiť hospodárnosť podniku, je potrebná kvalitná informačná základňa, ktorej súčasťou sú aj kalkulácie.

Človek má tendenciu zvykať si aj na neideálny stav. Práve zvyk je jedným z problémov vybranej spoločnosti, kde už dávno nie je ani snaha prispôbiť sa novým podmienkam, čo tento podnikateľský subjekt veľmi výrazne obmedzuje a postupne ho tak zbavuje životaschopnosti.

Jedným z hlavných problémov neúspešných firiem sú takmer vždy náklady. Nie len pri snahe znižovať ich, ale aj ich lepšie poznať, porozumieť im a následne môcť vynakladať možno aj viac nákladov ale zato s vyššou výnosnosťou. Spoločnosť, ktorú sme mali možnosť osloviť pre potreby vypracovania tejto práce, je myslíme si, práve takýmto prípadom. Aj z uvedených údajov je táto spoločnosť v pomerne zlom stave a už dlhšiu dobu jej hrozí zánik. Považujeme za veľkú škodu, že by mal skrachovať podnik, ktorý má veľký potenciál úspechu a pripraviť tak o prácu niekoľko desiatok či stoviek ľudí.

Kalkulácie sú problematikou, ako aj nástrojom, s ktorým sa môžeme stretnúť takmer v každom podniku. Ťažko je možné si predstaviť podnik, ktorý by predával svoje výkony bez toho, aby mal určitú predstavu o tom, koľko ho predmetný výkon stojí. V konečnom dôsledku sú tak kalkulácie základným a nevyhnutným informačným zdrojom pre každý podnikateľský subjekt. K tomu, aby mohli kalkulácie pre daný podnik správne fungovať a poskytovať mu dostatočné a neskreslené informácie, je potrebné si zvoliť vhodnú metódu pre konkrétny podnik tak, aby zohľadňovala veľkosť podniku, odvetvie pôsobnosti a všetky

d'alsie špecifiká. Použitie nevhodnej kalkulačnej metódy môže mať negatívny vplyv na daný podnik, pretože na základe nepresných informácií môže dôjsť k nesprávnemu priradeniu nákladov čo môže mať za následok fatálne chyby pri rozhodovaní manažmentu firmy.

Kalkulácia poskytuje cenné informácie o ekonomickej náročnosti výroby jednotlivých výrobkov, ktoré sa potom využívajú pre celkové riadenie hospodárnosti a ekonomickú efektívnosť spoločnosti. Niektoré spoločnosti s nižším obratom nevenujú dostatočnú pozornosť procesu zostavovania kalkulácie, prípadne ju nezostavujú vôbec. Môže tak vzniknúť situácia, že jeden stratový výrobok je dotovaný iným ziskovým výrobkom. V celkovom zisku podniku sa síce vykazuje tento výrobok ako rentabilný, avšak pri podrobnejšej analýze by riadenie podniku mohlo zistiť, že by bolo omnoho efektívnejšie prestať vyrábať stratový výrobok a sústrediť sa len na výkony, ktoré sú ziskové.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Táto práca sa zaoberá manažérskym účtovníctvom, konkrétne sa snaží definovať pojem a význam kalkulácií a ich využitie v riadení podniku. Avšak k tomu, aby sme mohli správne pochopiť problematiku kalkulácií, musíme mať aspoň základné informácie ohľadom manažérskeho účtovníctva a poznať význam pojmov, ktoré sa v tomto odvetví používajú.

Primárnou úlohou manažérskeho účtovníctva je zisťovanie, analýza, triedenie a prezentácia informácií na základe ktorých sú vedúci pracovníci schopní riadiť vzájomné vzťahy medzi vynaloženými zdrojmi a dosiahnutými výsledkami. Pomocou tohto možno ovplyvňovať ekonomický vývoj podniku, naplňovať ciele v oblasti výroby, zlepšovať finančný stav podniku, napomáhať dosahovanie určených cieľov a maximalizácie zisku. Účelom manažérskeho účtovníctva je poskytovanie informácií zväčša riadiacim pracovníkom vo vnútri podniku a nie externým subjektom. [3]

Caplan [19] chápe manažérske účtovníctvo ako proces meraní a vykazovania informácií o ekonomickej aktivite v rámci organizácie za účelom hodnotenia výkonnosti, plánovania a operačného riadenia. O niečo detailnejšie definuje túto oblasť Atkinson [1], a to konkrétne ako proces poskytovania relevantných finančných i nefinančných informácií manažérom a zamestnancom spoločnosti, ktoré slúžia k rozhodovaniu, monitorovaniu, správne rozloženiu zdrojov a k odmeňovaniu výkonov.

Manažérske účtovníctvo je teda nástroj slúžiaci k riadeniu a kontrole kvality či náročnosti výrobkov a služieb, ktorý umožňuje riadeniu podniku prijímať správne rozhodnutia, a tak zvyšovať konkurencieschopnosť organizácie. [6]

Východiskom akejkol'vek optimalizácie či znižovania nákladov je tieto náklady poznať a pochopiť podstatu jednotlivých nákladových položiek, ktoré v podniku vznikajú. Klasifikácia nákladov podľa rôznych kritérií je základným predpokladom pre aplikáciu ďalších nástrojov manažérskeho účtovníctva.

1.1 Kalkulácie

Kalkulácie môžeme definovať ako zistenie alebo stanovenie nákladov, zisku, ceny či iných hodnotových veličín na výrobok, službu alebo operáciu, ktorú je nutné v súvislosti s ich uskutočnením vykonať.

Pojem kalkulácie môžeme chápať ako:

- činnosť, vedúcu k zisteniu či stanoveniu nákladov na presne vymedzený výkon,
- výsledok činnosti,
- súhrnný systém vzájomne súvisiacich prepočtov spracovaných pre rôzne účely, ktoré sú prepojené s ďalšími odvetviami manažérskeho účtovníctva. [9]

Kalkulácia je jednou z informačných systémov podniku a predstavuje tak základný nástroj vnútropodnikového riadenia. Slovo kalkulácia môže byť tiež chápané ako proces stanovenia nákladov na konkrétnu jednotku výkonu, alebo aj výsledok tohto procesu. [8]

Rozdiel medzi stanovenou cenou a nákladmi výkonu patrí k jedným z najdôležitejších a nasledovanejších hodnotových ukazovateľov, pretože základným cieľom každého podniku je maximalizácia zisku. Cenu výkonu môžeme považovať za danú. V súčasnosti sa vždy častejšie používa slovo globalizácia, najmä čo sa týka prepojenia svetových trhov. Konkurencia na trhoch stúpa a väčšina z nich sa približuje k prostrediu s dokonalou konkurenciou. Ceny výkonov sú stanovené na trhu na základe ponuky a dopytu a výrobcovia alebo predávajúci väčšinou nemôžu cenu významnejšie ovplyvniť. Pozornosť sa tak obracia na náklady daných výkonov, pretože je to rozhodujúci faktor z pohľadu stanovenia výšky zisku výkonu. [9]

Tak, ako vo všetkých podsystémoch manažérskeho účtovníctva, aj tu sa objavujú rôzne uhly pohľadu. V praxi totiž neexistuje len jeden správny postup pre stanovenie nákladov na konkrétny výkon, a z toho dôvodu je náročné určiť, ktorá zo všetkých kalkulácií je pre konkrétny podnik vhodnejšia či presnejšia.

1.1.1 Základné pojmy

Predmet kalkulácie – predmetom kalkulácie môžu byť všetky druhy čiastkových i finálnych výkonov, ktoré podnik ponúka. Predmetom kalkulácie môžu byť tiež stanovené rôzne výkony, ktoré sú v podniku produkované či poskytované. To znamená, že predmetom kalkulácie nemusia byť len jednotlivé výrobky, ale môže to byť aj časový úsek, oddelenie podniku či poskytovaná služba. Predmet kalkulácie v konkrétnom podniku potom ďalej ovplyvňuje viacero skutočností ako napríklad portfólio predávaných výkonov. V súvislosti s definíciou predmetu kalkulácie je potrebné stanoviť kalkulačnú jednotku a kalkulované množstvo. [9]

Kalkulačná jednotka je explicitne špecifikovaná jednotka výkonu charakterizovaná druhom výkonu a ďalšími parametrami, vďaka ktorým ju môžeme jednoducho odlíšiť od ostatných výkonov. [8]

Kalkulované množstvo predstavuje určitý počet kalkulačných jednotiek, pre ktoré sú zisťované celkové náklady, a slúži napríklad k určeniu podielu fixných nákladov pripadajúcich na jednu kalkulačnú jednotku z tohto množstva. [9]

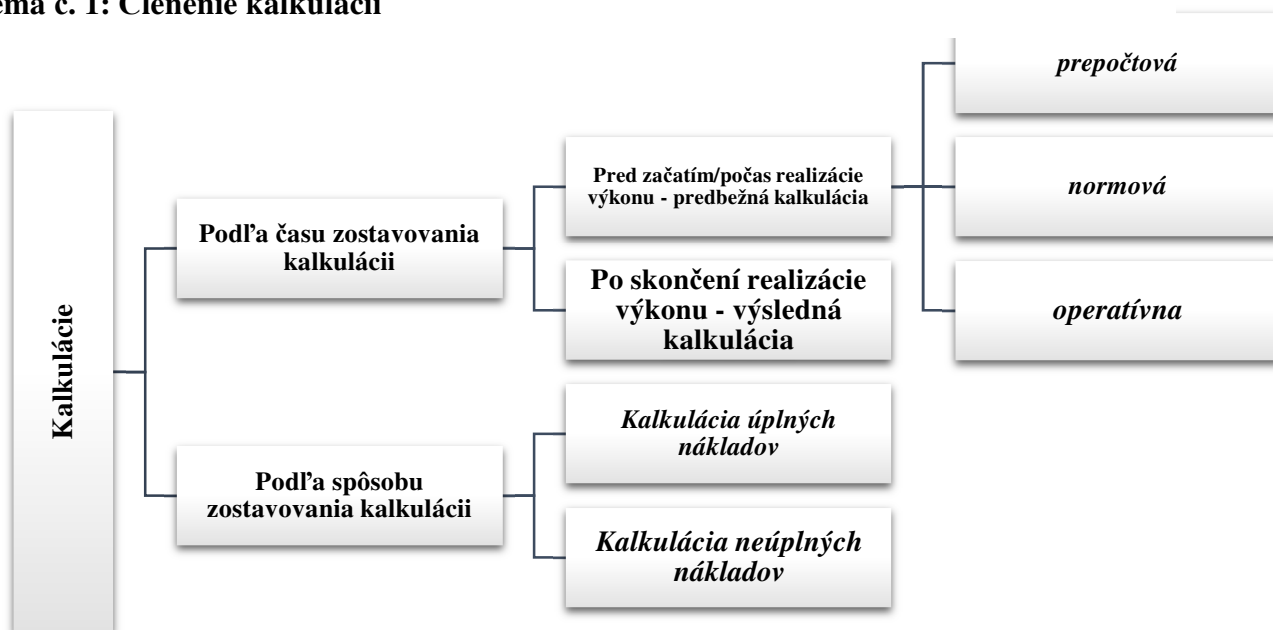
Alokáciou nákladov sa rozumie priradzovanie príslušných položiek nákladov k predmetu kalkulácie, teda k jednotlivým výkonom. V praxi je tento pojem najčastejšie používaný pri prerozdeľovaní nepriamych nákladov pomocou rozvrhovej základne. Cieľom alokácie nákladov je presnejšie určenie nákladov na konkrétny objekt a to za predpokladu dodržania zásady príčinnej súvislosti, ktorá vychádza z úvahy, že výkon môže byť zaťažený jedine takými nákladmi, ktoré príčinne vyvolal. [9]

Rozvrhová základňa sa označuje aj ako alokačný kľúč. Je to kvantitatívna charakteristika spoločná pre viacero nákladových objektov, ktorá slúži na rozdeľovanie a priradzovanie nákladov k týmto objektom. Rozvrhová základňa môže mať finančný (náklady na suroviny) aj nefinančný charakter (hodiny práce, rozloha, hmotnosť). [19]

1.2 Druhy kalkulácií

Kalkulácie sa rozdeľujú podľa viacerých hľadísk, ktoré sú založené zväčša na technikách a metódach priradzovania nákladov na jednotku výkonu. Caplan [19] delí systémy kalkulácií na aktuálne, štandardné a normové, ktoré odrážajú spôsob výpočtu nákladov na výkon. Kalkulačné systémy je možné deliť taktiež podľa rozsahu zahrnutých zložiek, a to na kalkulácie celkových prevádzkových nákladov a kalkulácie čiastočných či primeraných nákladov.

Schéma č. 1: Členenie kalkulácií



Zdroj: vlastné spracovanie podľa [8]

1.2.1 Kalkulácie podľa času zostavovania

Kalkulácie z hľadiska časového horizontu zostavenia rozlišujeme nasledovne:

- I. **Predbežná kalkulácia** – jedná sa o skupinu kalkulácií, ktoré sa zostavujú pred samotným spustením procesu alebo počas realizácie kalkulovaného výkonu. Pomocou nich môžeme zistiť predpokladanú náročnosť výkonu a tiež jeho predbežnú cenu. Predbežnú kalkuláciu ďalej rozdeľujeme:
 - a. prepočtová kalkulácia – táto kalkulácia sa zostavuje ešte v čase vývoja výkonu. Zahŕňa všetky vstupy, ktoré budú potrebné pre výrobu a určuje predbežnú cenu výkonu. Zistená cena patrí k dôležitým ukazovateľom toho, či nový výkon vôbec bude konkurencieschopný.
 - b. normová kalkulácia – pojmom normová sa označuje kalkulácia, pri ktorých vychádzame z informácií získaných z obdobných výrobkov. Normová kalkulácia slúži ako podklad pre výkony, ktoré sa v podniku opakujú alebo sú hromadné. Využívajú sa pri nich spotrebné a výkonové normy.
 - c. operatívna kalkulácia – predstavuje predbežný prepočet nákladov, ktorý sa však zostavuje často už počas priebehu realizácie daného výkonu a zostavuje sa z dôvodu zmeny vo výrobnom procese.
- II. **Výsledná kalkulácia** – na rozdiel od predbežnej kalkulácia sa výsledná zostavuje až po skončení realizácie výkonov. Táto kalkulácia vychádza zo

skutočne vynaložených nákladov na kalkulačnú jednotku. Je podkladom pre stanovenie skutočného rozpočtu a pre kontrolu hospodárnosti. [14]

1.2.2 Kalkulácie podľa spôsobu zostavovania

Z hľadiska spôsobu zostavovania kalkulácie rozlišujeme:

- **Kalkulácie úplných nákladov** – vychádza z predpokladu, že cena výkonu má pokryť všetky náklady, ktoré vznikli v súvislosti s výrobou a predajom výkonov pričom sa dosahuje primeraný zisk. Kalkulácia úplných nákladov predstavuje prepočet všetkých nákladov na jednotku výkonu. Režijné náklady sa pri tejto kalkulácii priradujú za pomoci zvoleného rozvrhového kľúča. Kalkulácia úplných nákladov zohráva veľmi dôležitú úlohu pri stanovení ceny a pri rozhodnutiach dlhodobého charakteru.
- **Kalkulácie neúplných nákladov** – tento druh kalkulácie nezahŕňa všetky náklady na daný výkon, ale iba tie, ktoré je možné konkrétnemu výkonu jednoznačne priradiť a o výšku nepriamych nákladov sa upravuje až hospodársky výsledok firmy. Vplyvom toho, že sa nekalkuluje s režijnými nákladmi, je zostavenie kalkulácie o niečo jednoduchšie a zároveň odstraňuje negatíva kalkulácie s úplnými nákladmi. [20]

1.3 Kalkulačný vzorec

Štruktúra nákladov v procese kalkulácie sa určuje kalkulačnými vzorcami. V nich sú detailnejšie vymedzené jednotlivé položky nákladov a ich poradie podľa možnosti a spôsobu priradenia ku kalkulačnej jednotke. V kalkulačnom vzorci je zobrazená súvislosť medzi vynaloženými nákladmi a k nemu príslušnými výkonmi. Dá sa teda povedať, že výkony sú nositeľmi nákladov. Na základe tejto spojitosti by mali byť priradené konkrétnemu nositeľovi nákladov iba ekonomicky oprávnené náklady, ktoré vyvolal. Náklady zahrňované do kalkulácie, by sa mali aj časovo rozlišovať tak, aby na práve sledovaný výkon pripadali tie náklady, ktorých vznik s daným výkonom súvisí.

Každá kalkulácia nákladov musí mať logické usporiadanie položiek. Táto štruktúra závisí od toho, na akú otázku má kalkulácia odpovedať. Zostavenie vhodnej štruktúry vyžaduje v prvom rade rozdelenie všetkých nákladov podniku do skupín, podľa určitých charakteristických vlastností jednotlivých nákladov.

V porovnaní s minulosťou, v súčasnosti neexistuje všeobecne záväzný predpis, ktorý by usmerňoval obsah jednotlivých položiek kalkulačného vzorca podniku. Každý podnik si môže zostaviť kalkulačný vzorec podľa vlastných podmienok, špecifických z pohľadu poskytovaných výkonov. Pri zostavovaní vlastného kalkulačného vzorca by sa však mala dodržať všeobecná, základná štruktúra (za predpokladu, že v podniku sú vytvorené všetky uvedené strediská):

Tabuľka č. 1: Základný kalkulačný vzorec

1.	+	Priamy materiál
2.	+	Priame mzdy
3.	+	Ostatné priame náklady
	=	Priame náklady spolu
4	+	Výrobná réžia
	=	Vlastné náklady výroby
5.	+	Zásobovacia réžia
6.	+	Dopravná réžia
7.	+	Správna réžia
	=	Vlastné náklady výkonu
8.	+	Odbytová réžia
	=	Úplné vlastné náklady výkonu
9.	+	Zisk
	=	Cena (bez DPH)

Zdroj: vlastné spracovanie podľa [18]

V prípade inej organizačnej štruktúry sa môže kalkulačný vzorec primerane upraviť. Napríklad, ak je v podniku vytvorené stredisko údržby, do kalkulačného vzorca pridáme réžiu údržby pred medzisúčet výrobných nákladov výkonu, alebo ak podnik niektoré zo stredísk nemá, potom ich zo vzorca vypustí.

Jednotlivé položky kalkulačného vzorca zahŕňajú z obsahového hľadiska tieto náklady:

- **priamy materiál** - patria sem všetky druhy materiálu, surovín a polovýrobov, ktorých spotrebu možno vyčíslieť priamo na kalkulačnú jednotku. Ďalej sem patria výrobné obaly, ak sú neodlučiteľným doplnkom produktu alebo jeho súčasťou a sú tak zahrnuté v cene výrobku. Náklady na materiál sa oceňujú obstarávacou cenou, ktorá sa tvorí z ceny obstarania pri nákupe a z nákladov, ktoré súvisia s obstaraním (doprava, clo, poistné a podobne). Náklady na materiál vlastnej výroby a polovýrobky vlastnej výroby sa oceňujú vnútro podnikovou cenou na základe výrobných nákladov vyčíslených v súlade s postupmi účtovania pre podnikateľov. Položka priameho materiálu sa znižuje o použiteľný odpad. Použiteľný odpad sa zvyčajne oceňuje cenou možného použitia, a

to buď pôvodnou cenou materiálu zníženou o náklady na jeho úpravu, prípadne o ďalšie náklady na jeho manipuláciu, alebo cenou stanovenou na základe jeho užitočnosti. Predajný odpad sa oceňuje predajnými cenami po odpočítaní priamych odbytových nákladov respektíve nákladov spojených s jeho úpravou pred predajom. Poznamenajme, že nepoužiteľný odpad sa v kalkulácii osobitne nevyčísľuje. Ide o taký odpad, ktorý nevyhnutne vzniká tým, že delenie materiálu vstupujúceho do výrobného procesu nie je obyčajne možné vykonať tak aby bola zabezpečená jeho 100 % výťažnosť. Napríklad v kovovýrobe je základný materiál (kovové profily, tyče, plechy a podobne) bežne dodávaný iba v určitých štandardných rozmeroch. Pri jeho delení vzniká na konci kovový odpad. Alebo v textilnej výrobe napriek tomu, že základný materiál (textilná látka) má na konci zanedbateľný odpad s ohľadom relatívne "nekonečnú" dĺžku, odpad vzniká tým, že jednotlivé oddelené časti nemajú rovnaké strany a sú rôznym spôsobom zakrivené. Náklady na odstránenie nepoužiteľného odpadu sa zvyčajne zahrňujú do výrobných réžií.

- **priame mzdy** - sem patria mzdy, ktoré priamo súvisia s výkonom a možno ich priamo vyčísliť na kalkulačnú jednotku. Sú to mzdy výrobných robotníkov, prípadne iných zamestnancov. Môžu to byť napríklad základné mzdy (úkolové, časové), príplatky a doplatky k mzde, osobné ohodnotenie, prémie a odmeny, pokiaľ priamo súvisia s kalkulovaným výkonom.
- **ostatné priame náklady** - sem patria ďalšie významné náklady, ktoré súvisia s výrobou výkonu, prípadne s jeho konštrukčnou a technologickou prípravou a možno ich priamo vyčísliť na kalkulačnú jednotku. Je to napríklad technologické palivo, technologická energia, zákonné sociálne poistenie z priamych miezd, odpisy nehmotného a hmotného investičného majetku, náklady na technický rozvoj a na prípravu a zábeh novej výroby, straty z nepodarkov a chybných výroby alebo inej činnosti a iné.
- **výrobná réžia** - sem patria všetky náklady súvisiace s riadením a obsluhou výroby a tie zložky technologických nákladov, ktoré nemožno priamo vyčísliť na kalkulačnú jednotku. Ide napríklad o spotrebovaný pomocný materiál, palivo, energia, náklady na opravy a udržiavanie hmotného investičného majetku, straty z výroby nepodarkov alebo chybných výroby, kde ich priame pripočítanie je administratívne neúčelné a zložité, či jednoducho nerozlíšiteľné podľa jednotlivých výkonov a iné. Výrobná réžia sa člení v kalkulačných vzorcoch jednotlivých podnikov na základe daných špecifických podmienok vyrábaných výkonov, do týchto podpoložiek:

- výrobná réžia technologická,

- výrobná réžia všeobecná.

Do **technologickej** výrobnéj réžie sa zahŕňajú náklady, ktoré sa týkajú výrobného procesu vrátane nákladov na činnosť a obsluhu výrobného zariadenia. V tejto položke je značná časť nákladov variabilná, t. j. má priamy alebo relatívne priamy vzťah k objemu vyrábaných výkonov, napríklad spotreba materiálu na technologické účely, ktorú nemožno priamo pripočítať na kalkulačnú jednotku, spotreba palív, energie, režijné mzdy zamestnancov, ktorí zabezpečujú prevádzkyschopnosť zariadenia a iné.

Všeobecná výrobná réžia zahrňuje náklady týkajúce sa riadenia výrobného procesu, ktoré sú vo väčšine prípadov nemenné, teda fixné, a to vo vzťahu k objemu vyrábaných výkonov. Do všeobecnej výrobnéj réžie patria napríklad odpisy budov, vykurovanie budov, mzdy zamestnancov, ktorí riadia výrobný proces a iné.

- **zásobovacia réžia** - sem patria všetky náklady, ktoré súvisia so zásobovacou činnosťou, najmä náklady na obstaranie, preberanie, skúšanie, uskladňovanie a vydávanie zásob. Nemožno však sem zahrnúť náklady ktoré sa už stali súčasťou obstarávacej ceny zásob v zmysle postupov pre účtovanie podnikateľov.
- **dopravná réžia** - sem patria všetky náklady, ktoré súvisia s dopravnou činnosťou pre ostatné podnikové strediská, najmä náklady na prevádzku motorových vozidiel, ich opravy a údržbu, kontrolu technického stavu, školenia vodičov a podobne. Nepatria sem ale tie náklady, ktoré boli alebo majú byť aktivované do obstarávacej ceny zásob alebo majetku podniku.
- **správna réžia** - sem patria všetky náklady, ktoré súvisia s riadením a správou podniku, závodu alebo iného podobného organizačného útvaru ako celku, s organizáciou a všeobecnou obsluhou výrobnéj alebo nevýrobnéj činnosti, prípadne vrátane zásobovania a odbytu, ktoré nemožno vyčíslieť priamo na kalkulačnú jednotku, napríklad ako priame odbytové náklady. Vo vzťahu k objemu vyrábaných výkonov sú zväčša fixné. Sú to napríklad spotreba pomocného materiálu a energie, opravy a udržiavanie, cestovné, mzdové náklady, zákonné sociálne poistenie, odpisy nehmotného a hmotného investičného majetku a iné.
- **odbytová réžia** - sem patria náklady súvisiace s odbytovou činnosťou, najmä náklady vynaložené na prieskum trhu, skladovanie, propagáciu, predaj, expedíciu a dopravu výrobkov. *Priame odbytové náklady, ktoré možno priamo vyčíslieť na kalkulačnú jednotku, napríklad obaly (okrem výrobných), prepravné, prieskum trhu, propagácia a reklama súvisiaca s jednotlivými výkonmi alebo ich skupinami, možno zahrnúť do ostatných priamych nákladov.* **Odbytová réžia** zvyčajne zahrňuje také náklady, ktoré

sa nedajú priamo vyčísliť na konkrétnu kalkulačnú jednotku. V súvislosti s objemom výkonov sú tieto náklady prevažne fixné.

Do položky **zisk (strata)** sa zahrňuje rozdiel medzi cenou a úplnými výrobnými nákladmi výkonu.

Cenu podnik stanoví v prípade predbežných kalkulácií ako očakávanú priemernú cenu, naopak vo výslednej kalkulácii predstavuje cena skutočne dosiahnutú priemernú cenu. [18]

1.4 Kalkulačné metódy

Kalkulačnou metódou rozumieme postup, ktorým sa v prípade predbežnej kalkulácie stanovuje plánovaná výška nákladov a vo výslednej kalkulácii sa následne zisťuje skutočná výška nákladov na danú kalkulačnú jednotku. Existuje viacero kalkulačných metód, ktoré sa líšia spôsobom počítania nákladov na konkrétny kalkulovaný výkon. Pri kalkulácii sa väčšinou náklady rozdeľujú podľa toho, či sú pripočítateľné ku kalkulačnej jednotke priamo a nepriamo. [7]

Za priame náklady sa pritom považujú jednotkové náklady, ktoré boli opodstatnene vyvolané konkrétnou kalkulačnou jednotkou. Jednotkové náklady pritom môžu byť zachytené v účtovníctve na jednotlivých účtoch. Skutočné náklady na jednotku výkonu sa zistia vydelením nákladov počtom skutočne vytvorených výkonov. Naopak nepriame náklady sú vynaložené v spojitosti širšieho sortimentu výkonov. Môžu to byť náklady, ktoré sú spoločné pre viacero výkonov a súvisia so zaistením konkrétnej skupiny výkonov. [4]

Dnes už existuje veľké množstvo prístupov ku kalkuláciám z rôznych hľadísk. Tak isto je dostupné veľké množstvo literatúry, ktoré sa venuje opisu a definícii kalkulácií. My sme sa v nasledujúcich podkapitolách venovali charakteristike týchto vybraných metód kalkulácií:

- ✓ kalkulácia cieľových nákladov,
- ✓ kalkulácia delením,
- ✓ kalkulácia delením s pomerovými číslami,
- ✓ kalkulácia metódou ABC (podľa čiastkových činností),
- ✓ kalkulácia variabilných nákladov,
- ✓ kalkulácia združených výkonov,
- ✓ prirážková kalkulácia.

1.4.1 Kalkulácia cieľových nákladov

Metóda *Target Costing*, ktorá v slovenčine predstavuje metódu cieľových nákladov, je v podstate súbor manažérskych techník, ktoré sa využívajú predovšetkým pri výrobe nových výkonov. Vývoj nového výkonu nezačína v technickom či vývojovom oddelení, ale práve v oddelení obchodnom. Základná podstata tejto metódy spočíva v zhromažďovaní informácií o trhu a následnom priradovaní k novému výkonu. Postup pri metóde cieľových nákladov je oproti tradičným metódam opačný. V prvom rade sa pomocou prieskumu trhu zistí, za akú cenu je možné na konkurenčnom trhu s daným výkonom uspieť. Následne sa v spoločnosti určí požadovaný zisk. A v ďalšom kroku sa na základe týchto hodnôt určia maximálne prípustné náklady k tomu, aby výrobca splnil požiadavky zákazníkov a zároveň dodržal stanovené ciele spoločnosti. [17]

Metóda cieľových nákladov sa využíva prevažne vo vysoko konkurenčnom prostredí, ako sú automobilový či strojársky priemysel. Bez ohľadu na to je však možné túto metódu použiť kdekoľvek. Prechod z tradičnej metódy kalkulácie na túto metódu nie je pre firmy jednoduchý. Z toho dôvodu je najlepšie túto metódu uplatniť u nových výkonoch alebo v novo vzniknutých spoločnostiach. Uľahčenú úlohu pri prechode majú spoločnosti, ktoré sú schopné odhadnúť náklady, ktoré vzniknú na jednotku práce, využívajú rozpočtovníctvo, manažérske účtovníctvo a hodinové režijné sadzby. Práve preto je pre túto metódu najdôležitejšie stanoviť si hneď na začiatku konečnú predajnú cenu. [21]

1.4.2 Kalkulácia delením

Táto metóda sa zaraďuje medzi najjednoduchšie metódy kalkulácií. Ich využiteľnosť je však obmedzená len na homogénne výkony alebo také, kde vieme, že všetky výkony spotrebovávajú rovnaký podiel nákladov. Kalkulácia delením teda zjednodušene vyjadruje podiel celkových nákladov podniku a počtu jednotiek výkonu. Jednou z výhod tejto metódy je jej jednoduché zostavenie, avšak o to viac je ohraničená možnosť jej využitia. Za predpokladu, že chceme v podniku použiť túto metódu kalkulácie, musíme mať istotu, že výkony v danom podniku sú rovnorodé a spotrebovávajú rovnaký podiel priamych aj nepriamych nákladov. Prevažne však podniky vyrábajú špecializované a rôznorodé produkty. Kalkulácia delením je predovšetkým použiteľná v odvetviach, kde sa produkuje len jeden produkt. [14]

1.4.3 Kalkulácia delením s pomerovými číslami

Kalkulačná metóda s využitím pomerových čísel sa považuje za špeciálny prípad kalkulácie delením. Jej využitie je hlavne v rovnorodej výrobe s jedným druhom výkonov s tým znakom, že sa jednotlivé výkony od seba líšia jedným z technických parametrov. Kalkulované výkony sa od seba môžu líšiť napríklad rozmerom, farbou či dĺžkou trvania výrobného procesu. V tomto prípade by pri použití metódy delením mohol manažment získať skreslené výsledky. Odlišnosť technického parametru medzi vytváranými výkonmi sa v metóde delenia s pomerovými číslami zohľadňuje pomocou pomerových čísiel. Na začiatku sa určí hlavný produkt, ktorému podnik priradí pomerové číslo 1. Ďalšie produkty sú prirovnávané k hlavnému výkonu podľa technických parametrov, ktorými sa odlišujú. Každému výkonu je na základe tohto prirovnania priradené príslušné pomerové číslo. Po zistení priemerných nákladov na kalkulačnú jednotku je táto jednotka vynásobená príslušnými pomerovými číslami, pomocou čoho získame náklady na jednotlivé varianty výrobkov.

1.4.4 Kalkulácia metódou ABC

Kalkulácia nákladov podľa čiastkových činností, často uvádzaná podľa anglického termínu *Activity-Based-Costing*, teda kalkulácia metódou ABC. Táto metóda je relatívne nová. Vznikla ako reakcia na problémy spojené s používaním tradičných kalkulačných metód. Kalkulačná metóda ABC je založená na priradovaní nákladov pomocou merania skutočných výkonov konkrétnych vykonávaných činností. To znamená, že v rámci tejto metódy sa sleduje tok nákladov počas celého procesu a na základe toho sú určené jednotlivé aktivity, ktoré vyvolávajú vznik nákladov. Následne sa určí ich vzťah k objemu výkonov. [1]

Metóda ABC nie je, v porovnaní s tradičnými metódami, zameraná na priradovanie nepriamych nákladov konkrétnym výkonom či strediskám. V prvom rade hľadá aktivity, ktoré vyvolali vznik nákladov. Avšak nejedná sa o vylepšenie pôvodného modelu, ale o fundamentálne odlišný pohľad na správanie sa nákladov a nový koncept manažérského zmýšľania. Cieľom ABC je meranie a hodnotenie výkonov a výkonnosti procesov. [16]

Samotný postup kalkulácie čiastkových činností sa skladá z troch krokov. Najprv je nepriamy náklad priradený podľa vzťahovej veličiny nákladu k jednotlivým aktivitám, následne sa zisťujú celkové náklady na jednotlivé aktivity a vymedzí sa vzťahová veličina

aktivity. V poslednom kroku sa určia náklady na objekt alokácie podľa nákladov na jednotku aktivity a jeho objemu. [5]

V metóde ABC nie je realizovaná alokácia nákladov podľa aktivít pre všetky podnikové náklady, ale len pre časť nákladov. Vo všeobecnosti možno náklady, ktoré do systému ABC vstupujú rozdeliť nasledovne:

- priame náklady – dokážeme ich tak isto, ako u tradičných nákladových systémov priamo priradiť konkrétnemu nákladovému objektu,
- nealokovateľné náklady – ich priradenie akémukoľvek nákladovému objektu je obtiažne a to z dôvodu, že neexistujú účelové väzby medzi týmito nákladmi a realizovanými výkonmi,
- náklady alokovateľné pomocou aktivít – sú totožné s tradičnými režijnými nákladmi.

1.4.5 Kalkulácia variabilných nákladov

Keďže iné kalkulačné metódy nie sú schopné presne určiť nepriame (režijné) náklady na kalkulačnú jednotku, pretože môžu obsahovať aj zložku fixných nákladov, podniky využívajú kalkulácie variabilných nákladov. Táto kalkulačná metóda sa označuje aj ako kalkulácia neúplných nákladov.

Princípom metódy je priradovanie iba variabilných nákladov na daný výkon a vyčísľovanie fixných nákladov v samotnej kalkulačnej položke, ktorá sa označuje ako príspevok na úhradu fixných nákladov a zisku. Kalkulácia variabilných nákladov nie je založená na priradovaní priamych a nepriamych nákladov, ale predpokladá, že sú v podniku klasifikované variabilné aj fixné náklady. V prípade, že podnik tieto náklady nemá klasifikované, môžu byť miesto variabilných nákladov použité len jednotkové náklady. [9]

Táto kalkulácia môže byť vyjadrená retrográdnym kalkulačným vzorcom, ktorého cieľom nie je určenie nákladov na výkon, ale zistenie či stanovenie jeho prínosu, t. j. marže alebo ceny. Kalkulácie variabilných nákladov teda prináša nový pohľad na výpočet rentability výrobku a na vnútropodnikové ekonomické riadenie. Konkrétnym príkladom využitia tejto metódy môže byť určovanie minimálnej ceny, rozhodovanie o prijatí dodatočných zákaziek alebo určenie optimálneho plánu výroby. [8]

1.4.6 Kalkulácia združených výkonov

Pri niektorých procesoch výroby vznikajú okrem hlavných výkonov aj zužitkovateľné vedľajšie produkty. Vo viacerých prípadoch je možné tieto vedľajšie produkty oddeliť, ďalej spracovať a predáť. Avšak v tomto prípade je potrebné správne určiť primerané vlastné náklady na daný produkt. Podnik sa môže pokúsiť z hodnoty produktu vyvodiť náklady, potrebným predpokladom k takémuto postupu však je funkčný vzťah medzi hodnotou a nákladmi. V praxi sa využívajú dve odlišné metódy, ktoré zohľadňujú spomínané predpoklady a to metóda zostatkovej hodnoty a metóda trhovej ceny.

Metóda zostatkovej hodnoty spočíva v princípe, že sa od celkových nákladov výroby odpočítajú dosiahnuté tržby vedľajších produktov, pretože existuje predpoklad, že vedľajšie produkty sa predajú „za náklady“. Zvyšné náklady zistené z tohto rozdielu predstavujú náklady hlavných výrobkov. Tieto sa na kalkulačnú jednotku stanovia pomocou využitia kalkulácie delením.

Metóda trhovej ceny je využívaná v prípade, ak medzi hlavným a vedľajším produktom nie je žiaden kvalitatívny vzťah, ale rovnováha. Možno predpokladať, že náklady na výrobu, ktoré sa zakladajú na princípe úmernosti, sú v rovnakom hodnotovom vzťahu ako dosiahnuté trhové ceny. Táto predstava však vychádza z toho, že všetky výkony dosahujú rovnaký zisk. Túto úvahu však v praxi nie je možné použiť, pretože trhovú cenu väčšinou neurčuje náklady. [10]

1.4.7 Prirážková kalkulácia

Prirážková kalkulácia je vo viacerých zdrojoch označovaná ako najrozšírenejší koncept, ktorý sa používa pri kalkulačii nákladov. Táto metóda pri stanovení výšky režijných nákladov zodpovedajúcich k danému výkonu využíva rozvrhové základne. Pomocou rozvrhovej základne je vyjadrený prepočítací koeficient vyjadrený ako režijná prirážka. Navyše platí, že čím bude zvolená rozvrhová základňa u konkrétneho výkonu vyššia, tým vyšší bude aj podiel režijných nákladov priradených k tomuto výkonu. Kalkulácia prirážkovou metódou je relatívne jednoduchá a nenáročná z pohľadu objemu dát, ktoré je nutné k jej účelu evidovať.

Podľa [4] rozlišujeme dva druhy prirážkovej kalkulácie:

- **Sumačná metóda** – predstavuje základný typ prirážkovej kalkulácie. Vyznačuje sa faktom, že používa jednotnú rozvrhovú základňu pre priradenie všetkých režijných

nákladov podniku. Režijné náklady sú zoskupené v jednej skupine režijných nákladov podniku. Sumačná metóda predpokladá, že všetky nepriame náklady sa vyvíjajú úmerne v závislosti s jednou špecifickou veličinou, ktorá bola zvolená za rozvrhovú základňu. Tento druh kalkulácie nepredstavuje komplikovanú metódu, bez ohľadu na to, či je zvolená naturálna alebo peňažná rozvrhová základňa.

- **Diferencovaná metóda** – Podstata tejto metódy spočíva v rozdelení režijných nákladov do určitých skupín, pre ktoré sú definované rozdielne rozvrhové základne. Pri výbere rozvrhových základní sa vychádza z analýzy príčinného vzťahu medzi oboma veličinami. U väčších podnikov je predpoklad, že režijné náklady ako celok by mohli byť len ťažko opísateľné využitím jedinej univerzálnej rozvrhovej základne. Úlohou diferencovanej prirážkovej kalkulácie je spresnenie nákladov spôsobom, že sa identifikujú jednotlivé časti režijných nákladov a vytvoria sa samostatné rozvrhové základne. Pri použití tejto metódy je potrebné čo najvhodnejšie rozdeliť režijné náklady do rovnorodých skupín, ktoré budú správne združovať náklady príbuzného charakteru. V praxi sa najčastejšie používa spôsob rozdelenia režijných nákladov na báze elementárnych podnikových funkcií, ktoré sú charakteristické pre funkčné riadenie podniku. Bežne sa teda režijné náklady delia nasledovne:
 - Výrobná réžia – zahrňuje režijné náklady, ktoré súvisia s výrobným procesom a ďalšími činnosťami súvisiacimi s výrobou.
 - Odbytová réžia – predstavuje náklady vynaložené na predaj, expedíciu ale aj reklamu a ďalšie náklady spojené so zaistením predaja.
 - Správna réžia – obsahuje náklady, ktoré súvisia s chodom podniku ako celku, jeho útvarmi a s administratívou.

Rozvrhovú základňu je možné stanoviť v dvoch formách:

- A. peňažná forma** – na jej báze je vypočítaná režijná prirážka, ktorá udáva, aké percento z objemu rozvrhovej základne pripadá na režijné náklady daného výkonu. Výhodou použitia tejto formy je nenáročné kvantifikovanie. Naopak nevýhodou môže predstavovať riziko skreslenia predpokladaného dopadu na výšku režijných nákladov v prípade, že dôjde k zmene výšky ceny nákladov zahrnutých v rozvrhovej základni.
- B. nepeňažná forma** – označovaná aj ako naturálna je považovaná za stabilnejšiu formu vyjadrenia rozvrhovej základne. Okrem toho sa aj lepšie interpretuje

v porovnaní s peňažnou formou. Nevýhodou tejto formy však je povinnosť dodatočnej evidencie spotreby v naturálnom vyjadrení, čo môže predstavovať viac práce s objemom evidovaných informácií. [14]

1.5 Riadenie podniku

Riadenie podniku predstavuje vzájomne prepojenú sústavu aktivít a procesov. V odbornej literatúre existuje množstvo definícií riadenia podniku. Blažek [2] ho definuje ako proces, ktorý prebieha medzi jednotlivcom, resp. skupinou, ktorá riadi, t. j. riadiacim subjektom a jednotlivcom či skupinou, ktorá je riadená, t. j. riadeným objektom. V rámci tohto procesu riadiaci subjekt určuje ciele a pomocou vzájomného pôsobenia riadiaceho subjektu a riadeného objektu je z množiny disponibilného chovania riadeného objektu vymedzené také chovanie, pomocou ktorého je možné vytýčené ciele efektívne dosiahnuť.

Dôležitú úlohu v riadení má jasnosť a správnosť vytýčených cieľov, ktoré treba dosiahnuť. Môžu byť dlhodobé či krátkodobé, zameriavajúce sa na činnosť celej firmy, alebo len jej časti. Vytýčenie týchto cieľov môže byť veľmi náročné, naopak to však môže byť aj jednoduché a rýchly v istom situačnom prípade, ako napríklad pri prekonaní živelnej pohromy. Čím sú vytýčené ciele presnejšie prípadne aj s určenou toleranciou, tým lepšie sa môžu zamestnanci orientovať na ich dosahovanie. Úloha vytýčenia cieľov je manažérskou úlohou, teda prislúcha subjektu riadenia. Je však nevyhnutná spolupráca pracovníkov spoločnosti na vytyčovaní cieľov, ako na úrovni celého podniku, tak aj na úrovni vnútropodnikových útvarov.

Práca s informáciami, ich zhromažďovanie, usporadúvanie, štúdium, spracúvanie či následná komunikácia, preniká všetkými čiastkovými riadiacimi činnosťami. Tieto informácie predstavujú nervovú výstuž riadenia. V procese riadenia podniku sa riadiaci pracovník s nimi stretáva vlastne všade a neustále je potrebné s nimi niečo robiť. Bez toho nie je možné správne riadiť.

V procese riadenia, v ktorom prebieha súbor čiastkových riadiacich činností predstavuje človek najvýznamnejší a nenahraditeľný faktor. Termín riadenie podniku začína tým, že sú tam ľudia. Ich konanie a rozhodovanie, ktoré vstupuje do procesu riadenia významne ovplyvňuje chod celej spoločnosti.

1.6 Uplatnenie kalkulácií v riadení podniku

Hlavnou úlohou kalkulácií v oblasti manažérskeho účtovníctva je stanovenie vnútropodnikových cien, t. j. zisťovanie nákladov vynaložených na jednotlivé výkony a stanovenie nákladov na tieto výkony pre nasledujúce obdobie. [18]

Z pohľadu riadenia podniku sú kalkulácie dôležité aj pri strategickom rozhodovaní a to predovšetkým pri rozhodovaní o výrobnom portfóliu a o uskutočnení významných investícií spojených s danými výrobkami. Preto môžu mať v niektorých prípadoch rozhodnutia manažmentu na základe nesprávnych či nepresných údajov o nákladoch fatálne následky aj z pohľadu konkurencieschopnosti podniku. [15]

Kalkulácie môžu slúžiť ako poskytovateľ základných informácií k riešeniu celého radu riadiacich a rozhodovacích úloh, ako napríklad:

- podklad na zostavenie plánov a rozpočtov,
- vyjadrenie prínosu predávaných výkonov k celkovému zisku podniku,
- rozhodovanie o zmenách v objeme a jeho štruktúre,
- rozhodovanie o optimálnom sortimente produkovaných výkonov,
- sledovanie dlhodobej ziskovosti výkonov,
- hodnotenie variant v rámci cenových úvah a stanovenie hranice ceny,
- oceňovanie vnútropodnikových výkonov,
- reprodukčné úlohy, ktoré odpovedajú na otázku, aké množstvo nákladov na správu a riadenie je produkovaný výkon schopný zniesť vzhľadom na jeho cenu,
- zostavovanie kalkulácie nákladov pre externých užívateľov, t. j. pre účely finančného účtovníctva ako aj pre účely obhajoby ceny pri jednaní s odberateľmi,
- riadenie hospodárnosti, ktoré je založené na sledovaní vývoja jednotkových a variabilných nákladov na jednotku produkcie,
- zostavovanie rozpočtov nákladov, výnosov a zisku, pre ktoré sú získané dáta z kalkulácií kľúčovou informačnou základňou,
- oceňovanie nedokončenej výroby, polotovarov, hotových výrobkov a ďalších aktivít,
- strategické, taktické a operatívne plánovanie,
- riadenie pomocou odchýlok. [5]

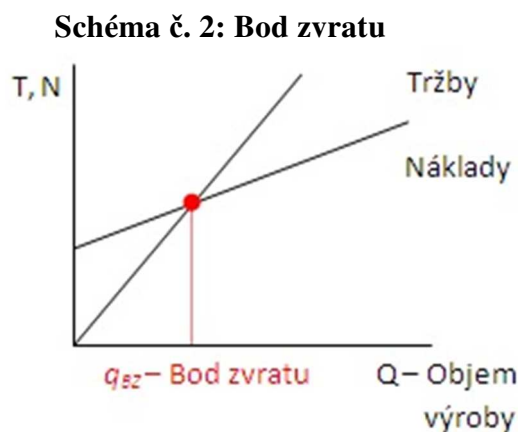
Z vyššie uvedených oblastí využitia kalkulácií sme sa niektorým podrobnejšie venovali v nasledujúcich podkapitolách.

1.6.1 Objem výroby a optimalizácia sortimentu

Jedna z oblastí, v ktorej sa pri rozhodovaní využívajú informácie získané z kalkulácií, je stanovenie objemu výroby. Dôležité údaje sa v tomto prípade čerpajú z členenia nákladov na variabilné a fixné a na ich základoch sa zostavujú kalkulácie neúplných nákladov alebo dynamické kalkulácie. [9]

Prostredníctvom kalkulácií neúplných nákladov je podnik schopný zistiť maximálnu výšku fixných nákladov pri stanovenom objeme výkonov, ako aj maximálnu výšku variabilných nákladov na jednotku produkcie a minimálnu cenu. [3]

Král [8] uvádza, že informácie získané z kalkulácií nám pomáhajú určiť tzv. **bod zvratu**, ktorý vyjadruje vzťah medzi objemom výroby, nákladmi a ziskom. Bod zvratu tak informuje o tom, aké musí byť množstvo predaných výkonov, aby dosiahnuté výnosy uhradili vynaložené náklady podniku.



Zdroj: vlastné spracovanie podľa [11]

Na základe kalkulácií podnik rozhoduje nielen o objeme výroby, ale taktiež o portfóliu výrobkov v podniku. Lazar [11] v tomto prípade hovorí o optimalizácii sortimentu, ktoré zakladá na štyroch základných parametroch a to na objeme produkcie (Q), jednotkovej cene (p), variabilných nákladoch na jednotku (v) a celkových fixných nákladoch (F). Tieto parametre slúžia na výpočet výsledku hospodárenia (VH) podniku, prípadne stredísk, ktoré sa pre dané množstvo (n) rovnakých výrobkov počíta nasledovne:

$$VH \text{ podniku} = \sum (Q_n(p_n - v_n)) - F$$

Na základe tejto rovnice je riadenie podniku schopné určiť zisk či stratu, pripadajúcu na realizáciu určitého výrobku pri daných nákladoch, cenách a množstve. Vďaka tomu sú schopný nastaviť optimálne parametre výroby tak, aby podnik dosahoval čo najlepšie výsledky. Pritom je pre rozhodovanie v tomto prípade kľúčová tzv. výrobná marža, ktorá je daná rozdielom ceny a jednotkových variabilných nákladov. V praxi však existuje množstvo výrobných či odbytových obmedzení, ktoré je potrebné vždy vymedziť a kvantifikovať.

1.6.2 Včasný riadenie nákladov

S kalkulačnými metódami sú úzko prepojené aj metódy včasného riadenia nákladov. Tie vychádzajú z informácií nákladového účtovníctva a podnikových kalkulácií. Účelom použitia týchto metód je ovplyvniť vývoj nákladov na výrobu produktu, a to ešte pred začatím výrobného procesu. [8]

Za najstaršiu metódu včasného riadenia nákladov je považovaná **metóda hodnotovej analýzy**, ktorá bola základom pre rozvoj ďalších metód tohto typu. Hodnotová analýza je definovaná ako systematické skúmanie jednotlivých položiek nákladov na výrobky či služby za cieľom redukovania tých položiek, ktoré neprinášajú žiadnu hodnotu pre zákazníka, a to ani pri zachovaní kvality.

Král [9] uvádza, že až o 90% nákladov súvisiacich s daným produktom je rozhodnuté ešte vo fáze výskumu a vývoja. Práve touto predvýrobnou fázou sa zaoberá kalkulácia cieľových nákladov, predstavujúci užitočný nástroj riadenia. Dáva tak možnosť podniku vytvoriť nový produkt, ktorý bude v súlade s požiadavkami zákazníkov a zároveň bude vyrobený s požadovanými nákladmi.

Medzi metódy včasného riadenia nákladov sa zaraďuje aj priebežná kalkulácia, ktorá umožňuje podniku vyhodnotiť varianty už počas fázy návrhu. Ďalej je to metóda medzipodnikového porovnania, ktorá je charakterizovaná ako neustále porovnávanie výrobkov, funkcií a procesov vlastného podniku s konkurenčnými podnikmi. [8]

1.6.3 Trhová cena výkonu

Cenová politika podniku je jedným z najdôležitejších aspektov riadenia podniku, ktorý výrazne ovplyvňuje jeho úspešnosť a schopnosť udržať sa na trhu. K tomu, aby bolo vedenie

podniku schopné prijímať správne cenové rozhodnutia, potrebuje mať správne a aktuálne informácie s primeranou vypovedacou hodnotou. Okrem trhových podmienok a chovania zákazníkov sú kľúčové aj ďalšie informácie získané na základe analýz. [9]

Lazar [11] v rámci stanovenia ceny na základe výšky jednotlivých zložiek nákladov uvádza tzv. **cenovú kalkuláciu** so štyrmi úrovňami cien, ktoré je možné podľa potreby použiť počas rozhodovania pri stanovení či akceptovaní predajnej ceny. Kalkulované ceny sú však iba orientačné, pretože nezohľadňujú trhové podmienky. Ide o ceny týchto úrovní:

- *Cenová úroveň 1* predstavuje celkové výkonové náklady, pod ktoré by predajná cena nikdy nemala klesnúť, inak by vytváral stratu.
- *Cenová úroveň 2* zahŕňa okrem nákladov cenovej úrovne 1 tiež fixné náklady, pri ktorých je možné určiť ich vznik aj príčinu vzniku.
- *Cenová úroveň 3* obsahuje všetky náklady na úrovni 1 a 2 a ďalej fixné náklady, u ktorých hľadanie zdroja vzniku nemá zmysel (napríklad náklady na správu).
- *Cenová úroveň 4* na rozdiel od nižších úrovní obsahuje aj dosiahnutý zisk, čo je hlavným cieľom každého podniku.

Pri zostavovaní kalkulácií za účelom tvorby cien sa možno stretnúť s tzv. princípom únosnosti nákladov. Podľa tohto princípu nie sú náklady na výkon behom kalkulácie priradované podľa príčinnej súvislosti, ale podľa toho, aké množstvo nákladov je produkovaný výkon schopný „uniesť“ v predajnej cene. [1]

Fibírová a Šoljaková [5] spomínajú okrem ziskovej marže aj maržu zákazníka, ktorá závisí predovšetkým od nákladov na zákaznícke služby, ako sú doprava, inštalácia, zaškolenie či záručná doba. Práve preto je dôležité, či podnik zvolí správnu metódu kalkulácie nákladov tak, aby bol schopný oddeliť bežné náklady od nákladov, ktoré vyvolá konkrétny zákazník. V prípade, že sú kalkulácie nastavené správne, pomáhajú podniku analyzovať ziskovosť a posudzovať výnosnosť predajov vzhľadom k vynaloženým nákladom na zákazníka.

1.6.4 Vnútropodnikové ceny

Ďalšou oblasťou využitia kalkulácií je pri stanovení vnútropodnikových cien interných výkonov, ktoré vyjadrujú strediskový výnos. Pri vnútropodnikovej cene, na rozdiel od

trhovej, sa nezohľadňuje konkurenčné prostredie, ale sú dôležité potreby vnútropodnikového riadenia. [3]

Tak isto, ani v tomto prípade neexistuje jednoznačný spôsob stanovenia vnútropodnikových cien. Dôležité však je, aby správne plnili základné funkcie, ktoré Král [9] definuje nasledovne:

- sledovanie hospodárnosti stredísk,
- oceňovanie a meranie výkonnosti stredísk,
- stanovenie právomocí a zodpovednosti medzi strediskami,
- motivácia pracovníkov stredísk k takému rozhodovaniu a chovaniu, ktoré je prospešné pre celý podnik ako celok.

Základom pre stanovenie vnútropodnikových cien sú najčastejšie predbežné kalkulácie či rozpočty, prípadne operatívne kalkulácie či rozpočty režijných nákladov. Král [9] uvádza ako základné typy vnútropodnikových cien, ceny odvodené z trhovej ceny na úrovni plných strediskových nákladov, na úrovni variabilných či oportunitných nákladov a ceny založené na dohode medzi strediskami.

Fibírová [3] v tejto súvislosti uvádza tri základné predpoklady potrebné k tomu, aby vnútropodnikové ceny slúžili ako správny nástroj zodpovedného riadenia. Prvým predpokladom je predbežné stanovenie vnútropodnikových cien, a to tak, aby boli ceny v danom období stále. Ďalej musia byť ceny stanovené zrozumiteľným spôsobom, správne obsahovo vymedzené a musia byť v súlade s ostatnými nástrojmi vnútropodnikového riadenia podniku. Posledným predpokladom je stanovenie rovnakej ceny pre rovnorodé výkony bez ohľadu na to, kto je odberateľom týchto výkonov.

Fibírová [3] ďalej píše, že výsledok hospodárenia jednotlivých stredísk nie je iba kritériom hodnotenia úspešnosti, ale plní aj simulačnú funkciu, ktorá ovplyvňuje chovanie pracovníkov strediska smerom k stanoveným cieľom podniku. V prípade nákladových stredísk je výsledok hospodárenia vyjadrený prekročením či úsporou ovplyvniteľných nákladov v porovnaní s plánovanou sumou na základe rozpočtu strediska či vnútropodnikových cien.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je analýza úloh, ktoré možno riešiť na základe podkladov, ktoré firme poskytujú kalkulácie.

Za čiastkové ciele práce sme stanovili:

- predstaviť základné metódy kalkulácie, ktoré sa v súčasnosti používajú,
- vysvetliť význam kalkulácie ako nástroj riadenia podniku a široké spektrum jeho využitia,
- uvedenie možností využitia na konkrétnom podniku v praxi.

Kapitola 1 sa venuje základným pojmom a prvkom, ktoré je potrebné v procese zostavovania kalkulácie poznať. Prvá kapitola je teoretická, a obsahuje potrebné znalosti a poznatky z oblasti kalkulácie. Jej cieľom je vysvetlenie významu a využitia kalkulácie a jednotlivých kalkulačných metód. Teoretická časť obsahuje charakteristiku jednotlivých druhov kalkulácií, vymedzenie a popis položiek kalkulačného vzorca. Ďalej sú opísané jednotlivé kalkulačné metódy pomocou názorov viacerých autorov odbornej literatúry.

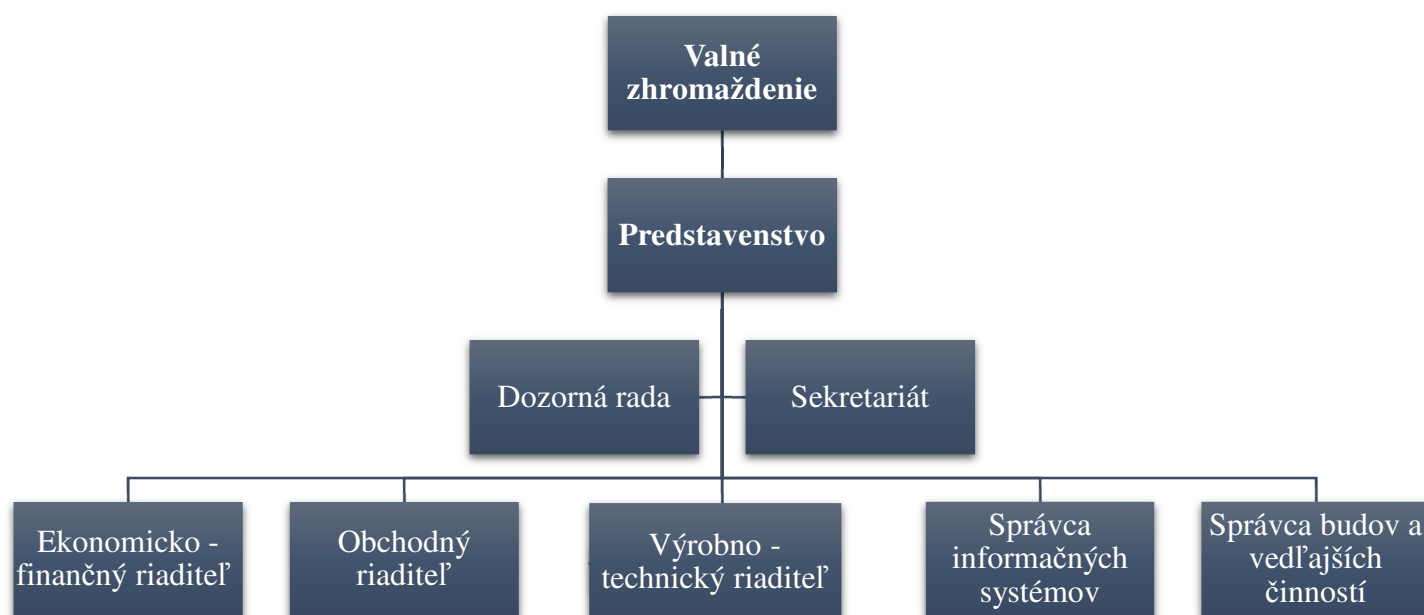
Praktická časť práce obsahuje opis súčasného kalkulačného systému podniku. Keďže hlavnou úlohou práce je analýza využitia informácií získaných z kalkulácií bolo nutné v prvom rade uviesť danú kalkuláciu konkrétneho výrobku. Následne sme uviedli možnosti využitia podkladov, ktoré firme poskytujú kalkulácie.

Pri písaní diplomovej práce sme väčšinu potrebných informácií, ktoré sme spracovali a použili v praktickej časti práce, získali z písomných dokumentov (interných smerníc, kalkulačných listov či písomných manuálov). Ďalej sme čerpali informácie z podnikového systému, ktorý poskytuje údaje o stave a vývoji nákladov v podniku. Tieto zdroje sú navyše doplnené o informácie získané z rozhovorov s kompetentnými zamestnancami vybranej firmy. Okrem toho sú v práci uvedené aj informácie získané vlastným výskumom a pozorovaním. Počas pobytu v spoločnosti sme taktiež navštívili samotnú výrobu, kde sme mali možnosť sledovať výrobný proces pre lepší opis vzniknutých nákladov.

3 Výsledky práce a diskusia

V tejto časti práce, uvádzame Spoločnosť, ktorej údaje sme použili v našej práci si nepravíme, aby sme zverejnili jej názov. Napriek tomu však môžeme uviesť, že táto spoločnosť sa zaoberá výrobou a predajom pánskych košiel. Vyrába široké spektrum košiel. Okrem výroby sa zaoberá aj predajom vo forme veľkoobchodu ale aj formou maloobchodného predaja prostredníctvom svojej podnikovej predajne. V nasledujúcej schéme uvádzame organizačnú štruktúru podniku, avšak bez uvedenia konkrétnych mien či osôb.

Schéma č. 3: Organizačná štruktúra vybraného podniku



Zdroj: vlastné spracovanie podľa internej smernice podniku

Stav spoločnosti je z hľadiska ekonomickej činnosti stabilizovaný. Naďalej zabezpečuje výrobu a predaj predovšetkým pánskych košiel. Trvalým a spoľahlivým partnerom pre obsadenie výrobných kapacít je pre spoločnosť bližšie neopísaná nemecká firma, ktorá pokrýva prevažnú väčšinu výrobných kapacít firmy. Ostatné kapacity využíva na dodávky svojim stabilným obchodným partnerom v tuzemsku a zahraničí.

3.1 Súčasný kalkulačný systém

V tejto podkapitole sme sa venovali opisu celého postupu výpočtu predbežnej kalkulácie v podniku. Tento proces tvoria kroky, popísané v Tabuľke č. 2:

Tabuľka č. 2: Postup tvorby kalkulácie v podniku

PROCESY	VYKONÁVANÉ ČINNOSTI
SPÚŠŤAJÚCI PROCES	Dopyt, prípadne vypísanie verejného obstarávania
INFORMÁCIE O ZÁKAZKE, SÚHLAS K SPRACOVANIU	Kontakt, sledovanie trhu, rozhodnutie o spracovaní ponuky, stanovenie základných požiadaviek, žiadosť o udelenie súhlasu so spracovaním ponuky
KONTROLA PODKLADOV K VÝBEROVÉMU RIADENIU	Technická, ekonomická a právna kontrola, kontrola realizovateľnosti s ohľadom na energetickú efektívnosť a bezpečnosť zamestnancov, manažment šancí a rizík
ZOSTAVENIE KALKULÁCIE	Kalkulácia ceny na základe podkladov k výberovému riadeniu, špecifické rozhodnutia o ponuke, príprava ponuky
TVORBA CENY	Zohľadnenie obchodno-politických kritérií, analýza šancí a rizík, záverečné prejednanie pred predložením ponuky
PREDLOŽENIE PONUKY	Kompletne, včas a s požadovanou dokumentáciou predložená výsledná ponuka
PRVOTNÁ FÁZA PROJEKTU	Príprava výrobného procesu, príprava podpisu zmluvy
PRIJATIE ZÁKAZKY, RESP. ANALÝZA PRÍČIN, V PRÍPADE, ŽE ZÁKAZKA NEBOLA UDELENÁ	Prejednanie, kontrola zákazky, potvrdenie zákazky a interné nahlásenie zákazky
VÝROBNÝ PROCES	Výroba požadovaných výrobkov v požadovanom množstve a kvalite

Zdroj: vlastné spracovanie podľa internej smernice podniku

Úvodným procesom pre zostavenie kalkulácie v podniku je obdržanie dopytu od potenciálneho zákazníka alebo vypísanie verejného obstarávania, čo znamená, že každý subjekt, ktorý nakladá s prostriedkami zo štátneho rozpočtu je povinný verejne vypisovať jednotlivé zákazky aby sa zabránilo zbytočnému a nadmernému odčerpávaniu a prípadnému zneužívaniu týchto prostriedkov.

Ďalej sme opísali povinnosti a pracovné činnosti osôb, ktoré sú do tohto postupu tvorby kalkulácie zapojené.

Riaditeľ spoločnosti zodpovedá za vedenie celého výrobného podniku a za riadenie jednotlivých oddelení. Je zodpovedný za výsledok hospodárenia podniku a rozhoduje o spracovaní ponuky.

Obchodný úsek – ide o špeciálny úsek, ktorý má na starosti spracovávanie a vybavovanie jednotlivých zákaziek.

Obchodný riaditeľ je osoba, priamo podriadená riaditeľovi spoločnosti a zodpovedá za daný úsek. Jeho pracovnou náplňou je kontrola všetkých postupov, ktoré sú súčasťou jednotlivých zákaziek, kontrola evidencie zákaziek a kontrola dodržovania vnútorných predpisov podniku. Komunikuje s jednotlivými oddeleniami, a to ohľadom zákaziek, spracovania ponúk a kalkulácií. Vykonáva kontrolu kalkulácie a nesie hlavnú zodpovednosť za správnosť vypočítanej ceny, ktorá sa predkladá zákazníkovi alebo zadávateľovi.

Obchodný správca kontroluje verejné profily, prípadne verejné portály zadávateľov. Zodpovedá za zaistenie nutných podkladov pre spracovanie. Má na starosti vedenie internej databázy prijatých ponúk a predanie alebo odoslanie ponuky zákazníkovi.

Hlavnou činnosťou **kalkulanta** je zostavenie kalkulácie na základe získaných podkladov. Kalkulant si musí preštudovať technické podklady, určí materiál, ktorý je na danú zákazku potrebný a následne osloví možných dodávateľov materiálu. Pri spracovaní kalkulácie spolupracuje s jednotlivými úsekmi výroby ohľadom technických riešení konkrétnej zákazky.

Referent nákupu sa podieľa spolu s kalkulantom na zostavovaní kalkulácie jednotlivých zákaziek. Na základe žiadosti kalkulanta oslovuje možných subdodávateľov pre prácu.

Primárnym cieľom celého postupu je získanie zákazky s maximálnym výnosom a likviditou, samozrejme s ohľadom na súčasnú situáciu na trhu.

3.2 Súčasný kalkulačný vzorec podniku

Kalkulačný vzorec vybranej spoločnosti sa zameriava na kalkuláciu nákladov daných výrobkov. Primárnym cieľom tohto vzorca je uviesť štruktúru nákladov produkovaných výrobkov a od nich následne odvodiť cenu výrobkov, za ktorú sa budú predávať.

V práci uvádzame postup výpočtu kalkulácie s použitím údajov z roku 2018. Túto kapitolu sme venovali podrobnému opisu kalkulačného vzorca konkrétneho výrobku, pretože v ďalšej časti nám slúži na analýzu uplatnenia, z neho získaných informácií, v riadení podniku. Keďže sa spoločnosť, z ktorej čerpáme údaje, zameriava na výrobu pánskych košiel, uvádzame kalkulačný vzorec konkrétneho variantu v spoločnosti označený číslom **0222ZZ – Košeľ a dlhý rukáv – zúžená línia**.

3.2.1 Priamy materiál

Základ pánskej košele tvoria rôzne druhy látok a galantérie. Všetky tieto materiálové položky sú jednoznačne priamym nákladom. Jediný problém v tejto položke predstavujú nite. V prípade nití je náročné určiť, koľko metrov by sa malo spotrebovať a koľko sa v skutočnosti spotrebuje na jednu kalkulačnú jednotku. Niť sa totiž pri šití môže často roztrhnúť a potom dochádza k jej zbytočnej spotrebe alebo sa jej môže spotrebovať väčšie množstvo z dôvodu rôznych typov šitia. Preto sa v prípade tejto položky uvádza priemerná spotreba. V nasledujúcej tabuľke uvádzame kalkulačný list priameho materiálu, ktorý sa spotrebuje na výrobu jednej košele.

Tabuľka č. 3: Kalkulačný list - Košeľ a dlhý rukáv

Kalkulačný list			
Názov výrobku:	Košeľ a dlhý rukáv		
Nomenklatúrne číslo:	0222ZZ		
Interné označenie výrobku:	Zúžená línia		
Položka	Spotreba	Jednotková cena	Spolu
Základný materiál spolu			2,70 €
Základný materiál (ZM) - UNI	1,59 m	0,435	0,69 €
ZM - prúžok, káro do 2 cm	1,67 m	0,350	0,58 €
ZM - prúžok, káro do 4 cm	1,60 m	0,480	0,77 €
ZM - prúžok, káro nad 4 cm	1,26 m	0,525	0,66 €
Pomocný materiál spolu			1,08 €
vložkovina š. 90	0,210 m	1,59	0,33 €
vložkovina š. 3,7 cm	0,080 m	0,0654	0,01 €
nite	190 m	0,0015	0,29 €
gombíky v.18	13 ks	0,0243	0,32 €
gombíky v.14	3 ks	0,0152	0,05 €
etiketa	1 ks	0,0477	0,05 €
symboly tkané	1 ks	0,0130	0,01 €
kostice	2 ks	0,0083	0,02 €
veľkostné číslo	1 ks	0,0100	0,01 €
samolepiaca etiketa	1 ks	0,0040	0,00 €
Adjustačný materiál spolu			0,28 €
vystužovač vysoký	1	0,0360	0,04 €
motýľ	1	0,0126	0,01 €

PE vrečko	1	0,0540	0,05 €
výseky + hodvábny papier	1	0,0623	0,06 €
pásik do goliera	1	0,0100	0,01 €
visačka	1	0,0432	0,04 €
špendlíky	7	0,0030	0,02 €
spona	3	0,0040	0,01 €
krabica	1	0,0320	0,03 €
Drob. a metr. príprava celkom			1,36 €
Materiál spolu			4,06 €

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

Základný materiál (metráž) sa vo výrobnom procese úplne alebo sčasti transformuje na výrobok a tvorí jeho podstatu. **Metrová a drobná príprava** taktiež prechádza do výrobku, avšak netvorí jeho podstatu. **Adjustačný materiál** tvorí súčasť výrobku. Síce tieto položky netvorí jeho podstatu ale sú potrebné pri konečnej úprave a balení výrobkov.

3.2.2 Priame mzdy

V spoločnosti sa v prípade výrobných zamestnancov používa úkolová mzda, keďže sa jedná o výrobný podnik. Výrobný cyklus pozostáva zo strihania, prípravy, montáže, žehlenia a adjustácie. Tento cyklus od začiatku strihania materiálu po odvoz hotového výrobku na sklad firma rozpočítala podľa jednotlivých úkonov. Nasledujúca tabuľka obsahuje prehľad úkonov, nutných na vyrobenie jednej košeľe aj s uvedenými minútami potrebnými na jednotlivé úkony vo výrobe.

Tabuľka č. 4: Priame mzdy pripadajúce na 1 výrobok

Stredisko	Minúty	Suma
Lepiareň	1,32	0,15 €
Goliere	3,66	0,24 €
Rukávy, manžety	4,29	0,28 €
Vrecká	1,44	0,06 €
Predné diely	2,08	0,11 €
Zadný diel	0,5	0,05 €
Ozdobné prvky	0,45	0,04 €
Montáž	10,12	0,50 €
Gombikovanie, dierkovanie	1,68	0,17 €
Žehlenie, adjustácia	4,61	0,18 €
Strihareň	2,5	0,10 €
SPOLU	32,65	1,88 €

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

Z uvedenej tabuľky vyplýva, že na výrobu jednej košeľe je potrebných 32 minút a 39 sekúnd čo v peňažnom vyjadrení predstavuje **1,88** eur. V súčte za rok 2018 firma vyrobila 801 711 kusov výrobkov a náklady na úkolové mzdy vynaložila vo 1 525 402,76 eur.

Tabuľka č. 5 obsahuje prehľad úkolových miezd podľa jednotlivých mesiacov v roku 2018 a tiež výšku úkolovej mzdy pripadajúcu na jednu vyrobenú košeľu za daný mesiac. Tieto údaje slúžia na porovnanie, ako sa menila priemerná priama mzda pripadajúca na jeden výrobok v roku 2018 v jednotlivých mesiacoch.

Tabuľka č. 5: Priame mzdy za rok 2018

Obdobie	Január	Február	Marec	Apríl	Máj	Jún
Vyrobené kusy	74 197	66 201	70 572	65 360	68 122	68 078
Úkolové mzdy	148 504,77	128 141,03	133 342,89	117 622,89	128 879,04	133 852,35
Úkolová mzda/kus	2,0015	1,9356	1,8895	1,7996	1,8919	1,9662
Obdobie	Júl	August	September	Október	November	December
Vyrobené kusy	59 999	61 082	64 470	75 285	68 324	60 021
Úkolové mzdy	120 355,42	111 924,81	117 208,66	151 200,02	122 320,51	112 050,37
Úkolová mzda/kus	2,0060	1,8324	1,8180	2,0084	1,7903	1,8669

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

Z uvedených údajov vyplýva, že priemerná výška úkolovej mzdy na výrobu jedného výrobku za rok 2018 je vo výške **1,9027** eura. Tieto náklady obsahujú okrem základnej zložky aj príplatky za nadčasy, doplatky k úkolovým mzdám za sviatky, prestoje či náhrady za dovolenky, návštevy lekárov alebo v prípade práceneschopnosti. Úkolové mzdy zamestnancov výroby predstavujú najväčšiu nákladovú položku v kalkulácii.

3.2.3 Ostatné priame náklady

Ako je uvedené v internom predpise podniku, táto položka kalkulačného vzorca predstavuje 35,2% odvodu zákonného poistného z priznanej mzdy platenej zamestnávateľom za zamestnancov v zmysle zákona o sociálnom a zdravotnom poistení zamestnancov.

Spoločnosť zamestnávala v roku 2018 v priemere 404 zamestnancov, z toho 26 riadiacich. Údaje v predchádzajúcej podkapitole, ako aj v tejto kapitole, sa týkajú len výrobných pracovníkov. K 31. decembru 2018 ich bolo presne 380. Z toho väčšina

zamestnancov pracuje na trvalý pracovný pomer a iba niekoľko ich pracuje na dohody o brigádnickej práci študenta, prípadne na dohody o vykonaní práce.

Tabuľka č. 6: Poistné odvody za rok 2018

Obdobie	Január	Február	Marec	Apríl	Máj	Jún
Vyrobené kusy	74 197	66 201	70 572	65 360	68 122	68 078
Odvody	57617,47	48200,13	53859,78	51450,41	57919,97	53129,32
Náklady/kus	0,7765	0,7281	0,7632	0,7872	0,8502	0,7804
Obdobie	Júl	August	September	Október	November	December
Vyrobené kusy	59 999	61 082	64 470	75 285	68 324	60 021
Odvody	54936,88	41989,53	50884,84	58222,32	56742,1	42001,86
Náklady/kus	0,9156	0,6874	0,7893	0,7734	0,8305	0,6998

Zdroj: vlastné spracovanie

Na základe údajov uvedených v tabuľke vyplýva, že priemerná výška poistenia pripadajúceho na výrobu jedného výrobku za rok 2018 je vo výške **0,7820** eura.

3.2.4 Správna réžia

Do správnej rézie spoločnosť zaraďuje veľké množstvo nákladov. Niektoré z nich by na základe teoretických poznatkov uvedených v prvej kapitole našej práce mohli byť zaradené medzi výrobné náklady. Spoločnosť sa však rozhodla zaradiť ich do správnej rézie. Nižšie uvádzame podrobnejší rozpis jednotlivých položiek správnej rézie s krátkym opisom nákladov, ktoré obsahujú.

Kancelársky materiál

V prípade spotreby kancelárskeho materiálu je situácia podobná ako u telekomunikačných služieb. Neplatí však, že čím viac sa vyrába, tým viac kancelárskeho materiálu sa spotrebuje. A práve preto sa považujú tieto náklady za variabilné, by bolo ako aj v prípade telekomunikačných služieb zbytočne pracné s minimálnym úžitkom.

Spotreba energií

V tejto položke uvádzame elektrickú energiu, plyn a vodu. Nerozdeľuje sa na spotrebu vo výrobe a spotrebu energie pripadajúcu na riadenie podniku. Spotreba energií sa uvádza v celku jednou sumou, pretože celá spoločnosť sídli v dvoch susediacich budovách, v jednej prebieha podstatná časť výroby a v druhej sídli okrem riadiacich zamestnancov aj zvyšná

časť výroby. V situácii, kedy sa vo firme súčasne pracuje na viacerých zákazkách, je nemožné zistiť, koľko energie sa spotrebuje na výrobu konkrétnej zákazky.

Telekomunikácie a internet

Táto položka správnej réžie predstavuje čiastky platené za mobilné telefóny, pevnú linku a internet. Obsahuje fixnú zložku – mesačný paušál, a variabilnú zložku – to, čo sa pretelefonuje nad rámec paušálu. Vďaka variabilnej zložke sa čiastka platená mesačne za telekomunikácie líši podľa toho, koľko minút sa pretelefonovalo a dalo by sa teda povedať, že čím viac má podnik zákaziek, tým viac sa telefonuje ale to však v skutočnosti nemusí byť pravda. Keďže je ale variabilná zložka vo výške, ktorá nie je významná, bolo by veľmi pracné a časovo náročné určiť, podľa podrobného výpisu hovorov, ktoré telefonáty sa vzťahovali na jednotlivé zákazky.

Drobný dlhodobý hmotný majetok

Zaradujú sa sem hlavne priemyselné šijacie stroje a ostatné pomôcky používané pri výrobe pánskych košiel. Patrí sem ale aj kancelárske vybavenie ako sú počítače či tlačiareň. Obstarávacia cena tohto majetku neprekročila hranicu stanovenú pre zaradenie do dlhodobého majetku a preto sa nikdy žiadna z týchto položiek neodpisovala.

Dlhodobý majetok - odpisy

V majetku spoločnosti sú dva osobné automobily ako aj budovy, v ktorých firma sídli a prebieha v nich výrobný proces. Položka odpisov zahŕňa vypočítané odpisy strojov, ktoré sú vo výrobe, ale taktiež odpisy budov a ostatného dlhodobého hmotného majetku, ktorý sa vo firme odpisuje. Firma nerozpočítava odpisy na výrobný proces a odpisy pripadajúce na prevádzku spoločnosti, odpisy vníma ako jeden celok a uvádza ich jednou sumou.

Ostatné služby

Sem sú zaradené náklady, ktoré vznikli v dôsledku fungovania spoločnosti. Sú to napríklad náklady na vedenie účtovníctva, pretože firma využíva služby externej spoločnosti na vedenie účtovníctva. Ďalej sú to náklady na opravy a údržbu strojov, kancelárskej mechaniky ale aj firemných automobilov. Okrem toho sem firma zaraduje aj čiastky platené partnerským subjektom za sprostredkovanie zákaziek.

Režijné mzdy

Sem patria mzdy riadiacich zamestnancov, členov predstavenstva, a ostatných orgánov spoločnosti. Okrem toho sú sem zaradené aj mzdy zamestnancov ekonomického oddelenia, zamestnancov vykonávajúcich služby pri vchode do budov spoločnosti ale aj mzda informatika.

Ostatné náklady

Do tejto položky sú zahrnuté úroky z úverov spoločnosti, dane a ostatné poplatky. Firma sem zaraďuje aj rezervy na nevyčerpané dovolenky ale všetky ostatné rezervy, ktoré vytvára. Potom sú to aj mimoriadne náklady, ktoré vznikli v dôsledku zmluvných pokút, poplatkov alebo sú následkom škodových udalostí.

Vyššie vymenované náklady tvoria správnu réžiu, ktorú má spoločnosť za rok 2018 rozpočítanú na jeden výrobok. Podnik vyrába viacero typov košiel a preto tieto náklady rozpočítava v pomernej výške podľa počtu vyrobených kusov. Preto v nasledujúcej tabuľke uvádzame celkové sumy jednotlivých položiek za celý rok pripadajúcu na výrobu košele s označením **0222ZZ**, ako aj výšku nákladov pripadajúcich na jeden výrobok.

Tabuľka č. 7: Kalkulácia správnej réžie

Správna réžia	Spolu za celý rok 2018	€ na výrobok
Režijný materiál	104 231,44 €	0,13 €
Energie	200 491,70 €	0,25 €
Telekomunikácie a internet	16 033,21 €	0,02 €
služby	168 331,81 €	0,21 €
Režijné mzdy	939 400,51 €	1,17 €
Dane a poplatky	32 099,44 €	0,04 €
Drobný majetok	113 781,23 €	0,14 €
Odpisy	288 985,69 €	0,36 €
rezerva	161 213,43 €	0,20 €
úroky	40 102,55 €	0,05 €
Spolu správna réžia	2 064 671,01 €	2,57 €

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

3.2.5 Odbytová a zásobovacia réžia

Túto položku kalkulačného vzorca spoločnosť, z ktorej sme čerpali údaje, nemala vo svojom kalkulačnom systéme vôbec definovanú. Síce má vlastnú predajňu v sídle firmy, teda na mieste, kde prebieha aj celá výroba. Napriek tomu nerozlišujú náklady na predajňu, ktoré by mohli byť obsahom odbytovej réžie, ako aj napríklad zamestnanci odbytového oddelenia. Tí sú však tiež súčasťou režijných miezd ako aj všetky ostatné náklady, súvisiace s chodom predajne.

3.2.6 Kalkulačný vzorec vybranej spoločnosti

V tejto podkapitole uvádzame celý kalkulačný vzorec podľa **Tabuľky č. 1**, ktorá je uvedená v kapitole **č. 1.3** našej práce. Do kalkulačného vzorca sú doplnené údaje z vybranej spoločnosti do jednotlivých položiek a dostali sme nasledujúci kalkulačný vzorec:

Tabuľka č. 8: Kalkulačný vzorec vybranej spoločnosti

1.	Priamy materiál	4,06 €
2.	Priame mzdy	1,88 €
3.	Ostatné priame náklady	0,78 €
Vlastné náklady výroby		6,72 €
4.	Správna réžia	2,57 €
Úplné vlastné náklady výkonu		9,29 €
Celkové náklady na 1 výrobok		9,29 €

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

Podľa doplnených údajov sme zistili, že celkové náklady pripadajúce jednu vyrobenú košeľu sú vo výške 9,29 eur.

Uvedený kalkulačný vzorec neobsahuje všetky položky základného vzorca, pretože firma, z ktorej čerpáme údaje nerozdeľuje všetky svoje náklady. Vďaka tomu však môže vzniknúť situácia, že kalkulačný vzorec bude poskytovať pre riadiacich pracovníkov skreslené údaje, ktorí tak nebudú schopní prijať správne rozhodnutia.

V kalkulačnom vzorci neuvádzame výšku zisku určeného na jednu vyrobenú košeľu, pretože tento údaj nám v podniku neposkytli z dôvodu podnikateľského tajomstva spoločnosti.

3.3 Uplatnenie kalkulácie v riadení podniku

Predchádzajúce kapitoly obsahujú postup pre zostavenie kalkulačného vzorca na výrobu jednej pánskej košeľe. Z uvedených údajov sme zistili výšku nákladov vynaložených vo výrobnom procese.

V nasledujúcej tabuľke uvádzame súhrn nákladov a výnosov za kalendárny rok 2018.

Tabuľka č. 9: Prehľad celkového výsledku hospodárenia za rok 2018

Obdobie	Január	Február	Marec	Apríl	Máj	Jún
Náklady	632 675,43 €	564 323,88 €	703 179,44 €	543 533,46 €	713 353,75 €	630 946,65 €
Výnosy	602 198,71 €	564 822,27 €	682 651,31 €	524 426,30 €	638 155,20 €	618 381,53 €
Zisk/Strata	-30 476,72 €	498,39 €	-20 528,13 €	-19 107,16 €	-75 198,55 €	-12 565,12 €
Obdobie	Júl	August	September	Október	November	December
Náklady	475 121,59 €	519 894,22 €	568 656,39 €	641 565,43 €	913 361,60 €	559 448,57 €
Výnosy	437 973,54 €	483 008,11 €	528 117,40 €	642 149,57 €	706 266,92 €	460 589,53 €
Zisk/Strata	-37 148,05 €	-36 886,11 €	-40 538,99 €	584,14 €	-207 094,68 €	-98 859,04 €
Spolu náklady				7 466 060,41 €		
Spolu výnosy				6 888 740,39 €		
Celkový zisk(+) alebo strata(-)				-577 320,02 €		

Zdroj: vlastné spracovanie podľa kalkulačných listov podniku

Ako sme už v úvode práce uviedli, nami opisovaná spoločnosť je dlhodobá stratová a teda predáva výrobky za nižšiu cenu, ako sú náklady, ktoré vynakladá na výrobu a celkový chod spoločnosti. Za kalendárny rok 2018 dosiahla celkovú stratu vo výške **577 320,02 eur**.

Ďalšie podkapitoly sú venované analýze úloh ktoré možno riešiť na základe podkladov, ktoré firme poskytujú kalkulácie. Taktiež, pri zistených nedostatkoch sme sa snažili navrhnúť vhodné riešenia, ako vzniknuté nedostatky odstrániť a prispieť tak k tvorbe vhodného a presnejšie použiteľného kalkulačného systému.

3.3.1 Časové normy

V skutočnosti predstavujú časové normy len hrubé odhady reálneho výrobného času. Časová norma sa väčšinou zisťuje tak, že sa výrobok dá ušiť jednému zamestnancovi. V pravidelnej prevádzke výroby ale dochádza k del'be práce, čo znamená, že vedúci pracovníci sa snažia rozdeliť prácu tak, aby zákazka bola dokončená čo najrýchlejšie.

Firma, ktorú v našej práci opisujeme, školí svojich novo prijatých zamestnancov a taktiež im poskytuje odborné kurzy ktoré im pomáhajú lepšie zvládnuť svoje pracovné

povinnosti. Ale aj napriek tomu veľké rozdiely v zručnosti jednotlivých zamestnancov a časté dočasné pracovné neschopnosti sú dôvodom výrazného kolísania výrobných časov u rovnakých druhoch výrobkov.

Je tak otázne, či je vôbec vhodné používať v tejto súvislosti pojem časová norma. Tá je totiž platná len pri dodržaní konkrétnych konštrukčných technologických a organizačných podmienok výroby. Akonáhle nastane reorganizácia výrobného procesu, je nutné taktiež upraviť časovú normu. V praxi je však nereálne očakávať, že by pri každej zmene v organizácii výroby dochádzalo k novému stanoveniu časovej normy.

Vážnym nedostatkom je aj skutočnosť, že firma neeviduje skutočný výrobný čas. Evidencia skutočného času, ktorý zamestnanci potrebovali na dokončenie danej zákazky môže pomôcť pri stanovení priemerných hodnôt výrobného času. Výrobné časy rovnakých druhov výrobkov sa budú v evidencii líšiť, ale za istú dobu bude možné zistené priemerné hodnoty aplikovať do zostavovania kalkulácie výrobku a stanoviť tak presnejšiu výšku mzdy potrebnú na jeden výrobok.

3.3.2 Kalkulácia priamych nákladov

Priamy materiál patrí k najjednoduchšie zistiteľným položkám kalkulačného vzorca, pretože skutočná spotreba materiálu sa dá jednoducho spočítať a zmerať. Zložitejšia je kalkulácia priamych mzdových nákladov.

Kalkulačný vzorec, ktorý sa v opisovanom podniku používa, by bolo vhodné v oblasti priamych nákladov doplniť o priame dopravné náklady, keďže sa v niektorých prípadoch jedná o dosť významnú nákladovú položku. Môžeme tak rozlišovať dopravu na vstupe – dopravu základného materiálu, galantérie, pomocného materiálu atď., a dopravu na výstupe – ako napríklad odvoz hotových výrobkov do predajne či k dodávateľovi.

Firma, z ktorej sme čerpali údaje, používa súčtový kalkulačný vzorec. Ten sa využíva v prípadoch, keď je potrebné danú zákazku oceniť. V prípade, keď zákazník príde s otázkou, či je firma schopná vyrobiť daný výrobok za stanovenú cenu, je ale vhodné použiť retrográdny kalkulačný vzorec.

3.3.3 Využitie výrobných kapacít

Jedným z problémov pri výrobnom podniku môže byť využitie výrobných kapacít. To, že sa v podniku podarí správne stanoviť maximálnu výrobnú kapacitu, ešte neznamená, že

bude aj plne využitá. Využitie výrobných kapacít významným spôsobom vplýva na výšku nákladov na kalkulačnú jednotku. Zákazkový charakter výroby spôsobuje veľké kolísanie v produkcii výrobkov za jednotlivé mesiace. V slabších mesiacoch tak môže dochádzať k výrazným prestojom, kedy prakticky zamestnanci nemajú čo robiť, pretože už vyrobili požadované množstvo výrobkov. Aby boli výpočty správne, je nevyhnutné mať vyriešenú problematiku časových noriem. Tie musia byť nastavené v správnej výške a musí sa sledovať skutočná časová náročnosť danej zákazky.

Pri stanovení maximálnej výrobných kapacít v podniku sa vychádza z toho, že mesiac má 20 pracovných dní a zamestnanci pracujú 8 hodín denne. V spoločnosti ale niektorí zamestnanci pracujú len na čiastočné úväzky, napr. 4 či 6 hodín denne. Navyše je potrebné vziať do úvahy aj dočasné pracovné neschopnosti, dovolenky, sviatky a rôzne ďalšie skutočnosti. Tieto skutočnosti tak znižujú reálny fond pracovného času.

Z údajov za minulé obdobia je možné zistiť maximálnu výrobnú kapacitu a skutočne využitú kapacitu. Skutočne využitú kapacitu zistíme na základe skutočne vyrobeného množstva a výrobného času.

Pri stanovení maximálnej výrobných kapacít by sa tak mali zohľadniť aj uvedené neprítomnosti zamestnancov. Tie ale nie sú vždy vopred známe, avšak dovolenky a sviatky by mali v podniku vopred poznať a počítať s nimi.

Keďže nie je možné predpokladať, že sa každý mesiac podarí výrobnú kapacitu naplniť, je vhodné vypočítať určité priemerné využitie výrobných kapacít. To môže viesť k zníženiu počtu výrobných hodín, ale aj zvýšeniu nepriamych nákladov na jednu výrobnú hodinu a tým pádom aj na jeden výrobok. Každý výrobok tak prispieva aj k úhrade prestojov teda nevyužitej kapacity.

Optimálna by však bola situácia, kedy je každý mesiac výrobná kapacita maximálne využitá. To vyžaduje väčšiu pozornosť venovať sa získavaniu nových zákaziek a efektívnemu plánovaniu ich realizácie.

3.3.4 Vnútro podnikové ceny výrobkov

Spoločnosť, má v interných predpisoch uvedené, že **zásoby vytvorené vlastnou činnosťou** sa oceňujú vlastnými nákladmi. Vlastnými nákladmi sú priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo na inú činnosť. Vlastné náklady pri zásobách vytvorených

vlastnou činnosťou sa ocenia buď vo svojej skutočnej výške, alebo vo výške vlastných nákladov podľa operatívnych (plánovaných) kalkulácií. Takto určené náklady sú náklady určené v konkrétnych technických, technologických, ekonomických a organizačných podmienok určených technickou prípravou výroby na uskutočňovanie výkonov a preto sú takmer zhodné so skutočnými vlastnými nákladmi.

Vo vybranej spoločnosti sa jedná o hromadnú výrobu a preto sa v prípade **nedokončenej výroby** používa ocenenie priamymi nákladmi (priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady).

Jednotlivé položky sa zisťujú nasledovne:

1. **priamy materiál** – vo výške skutočného výdaja priameho materiálu do výroby na výrobky, ktoré v danom mesiaci neboli dokončené a odvedené na sklad hotových výrobkov.
2. **priame mzdy** – vo výške skutočne vyplatenej úkolovej mzdy na rozpracované výrobky, ktoré v danom mesiaci neboli odvedené na sklad hotových výrobkov.
3. **ostatné priame náklady** – vo výške 35,2 % odvodu zákonného poistného k vyplatenej mzde v zmysle zákona o sociálnom a zdravotnom poistení zamestnancov.

Z vyššie uvedených informácií vyplýva, že v prípade oceňovania zásob vytvorených vlastnou činnosťou sú súčasťou ocenenia aj režijné náklady. Tie však má podnik vyčíslené jednou položkou, pretože nepriame náklady podnik nerozlišuje na výrobnú, správnu a odbytovú réžiu. V prípade stanovenia vnútropodnikovej ceny by sa však mali brať do úvahy iba náklady na úrovni vlastných nákladov výroby. Vlastné náklady výroby zahŕňajú priamy materiál, priame mzdy, ostatné priame náklady a výrobnú réžiu.

Podnik by práve preto mal členiť vzniknuté nepriame náklady medzi výrobnú, správnu a odbytovú réžiu. To by dopomohlo k presnejšiemu stanoveniu vnútropodnikových cien a taktiež by malo riadenie podniku lepší prehľad o vzniknutých nákladoch.

Toto členenie by taktiež dopomohlo k sledovaniu, či je pre podnik výhodné mať vlastnú podnikovú predajňu. Odbytová réžia by obsahovala nepriame náklady pripadajúce na prevádzku predajne. Pri porovnaní počtu predaných košíeľ prostredníctvom predajne s výškou vzniknutých nákladov by tak riadenie podniku mohlo dospieť k správne-

rozhodnutiu či je podniková predajňa pre spoločnosť rentabilná alebo či je pre podnik, z pohľadu dosahovania zisku, predajňu výhodnejšie zrušiť.

3.3.5 *Stanovenie výšky mzdových nákladov riadiacich zamestnancov*

Mzdové náklady riadiacich zamestnancov nesúvisia priamo s výrobným procesom, ale patria medzi nepriame náklady, ktoré sa rozpočítavajú medzi všetky vyrobené výrobky.

Títo pracovníci majú v podniku hodinovú mzdu a ich celková mesačná mzda závisí od počtu odpracovaných hodín, nie od počtu vytvorených výrobkov ako je to v prípade zamestnancov vo výrobe. Pokiaľ riadiaci pracovník nie je práve práceneschopný alebo nie je na dovolenke, jeho počet odpracovaných hodín je každý mesiac približne rovnaký a jeho mzda je každý mesiac takmer v rovnakej výške. Počas „slabších“ mesiacov, kedy firma nevyrába tak veľa výrobkov sú riadiaci zamestnanci v práci rovnaký počet hodín ako v prípade, keď firma potrebuje vyrábať veľké množstvo výrobkov. Mzdové náklady riadiacich zamestnancov tak majú fixný charakter nákladov, ktorý sa započítava do kalkulačného vzorca na daný výrobok.

To, aká bude výška režijných miezd na jeden výrobok závisí práve od týchto zamestnancov a od ich schopností zaistiť dostatočné množstvo zákaziek. Práve z tohto dôvodu by bolo vhodné, určiť pre týchto zamestnancov odmeny či prémie, ktoré by získali v prípade získania zákaziek. Samozrejme ich práca je nevyhnutná, k bezproblémovému fungovaniu spoločnosti, ale týmto spôsobom by mohli mať aj zamestnanci zabezpečenú istú motiváciu. Vďaka tomu by mohla mať spoločnosť zabezpečené maximálne využitie výrobných kapacít, čo by v konečnom dôsledku znamenalo práve zníženie režijných mzdových nákladov na kalkulačnú jednotku.

3.3.6 *Priradovanie nepriamych nákladov adekvátnej réžii*

Podnik má v sídle firmy vlastnú podnikovú predajňu, napriek tomu v kalkulačnom vzorci nepoužíva položku odbytovej réžie. Všetky náklady spojené s predajňou uvádza v správnej réžii.

Predaj vyrobených košíčkov je v podniku braný skôr ako doplnková činnosť a kalkulácii odbytovej réžie nie je venovaná takmer žiadna pozornosť. V súčasnom kalkulačnom vzorci je tak väčšina nepriamych nákladov uvedená v správnej réžii.

V minulosti mal podnik vo svojej kalkulácii stav tejto položky presne vyčíslený. Avšak v posledných rokoch množstvo predávaných výrobkov prostredníctvom podnikovej predajne výrazne kleslo a v budúcnosti sa očakáva ďalší pokles, čo môže ohroziť celkovú existenciu danej predajne. Nepriame náklady, zabezpečujúce chod predajne sú tak priradené do správnej réžie a zvyšujú tak celkové náklady podniku. Pomocou tohto kroku, sa podnik snaží predísť tomu, aby boli výrobky v predajni výrazne drahšie.

Jedná sa o tieto nepriame náklady:

- mzdy predávajúcich zamestnancov,
- náklady na spotrebu energií v podnikovej predajni,
- telekomunikácie a internet,
- spotreba kancelárskeho materiálu.

3.3.7 Riadenie hospodárnosti podniku

Spoločnosť zostavuje nie len predbežné, ale aj výsledné kalkulácie. Výsledná kalkulácia poskytuje veľmi dôležité informácie o skutočnej spotrebe zdrojov. Takisto ako v prípade časových noriem, aj u spotrebných noriem je dôležité zisťovať, či predpoklad zodpovedá skutočnosti.

Výsledné kalkulácie môžu odhaliť zlú hospodárnosť podniku. Napriek tomu, že v prípade vyšších nákladov sa už spätne nedá toho veľa ovplyvniť, tieto kalkulácie môžu slúžiť ako dôležité ponaučenie do budúcnosti.

Záver

Nutnosť správneho riadenia nákladov je prepojená so všetkými podnikateľskými oblasťami a je preto neodmysliteľnou súčasťou každej hospodárskej činnosti. Použitie správnej kalkulačnej metódy preto predstavuje primárnu podmienku pre kvalitné rozhodovanie firmy a to predovšetkým v oblasti rozhodovania a spôsobu riadenia spoločnosti.

Naša diplomová práca by mala byť prínosom ako pre spoločnosť, z ktorej sme čerpali údaje, tak aj pre všetkých, ktorí sa vo svojom profesijnom živote stretávajú s problematikou kalkulácií. Teoretická časť práce obsahuje súhrn znalostí a poznatkov z oblasti kalkulácií. Praktická časť prispieva k pochopeniu problematiky vysvetľovanej v teoretickej časti pomocou komplexného príkladu, v ktorom sú postupne zachytené jednotlivé časti kalkulačného vzorca.

Osobám, ktoré sa v tejto problematike nevyznajú, a osobám, ktoré tejto oblasti doposiaľ nedávali veľký význam, by naša práca mala ukázať, že správne nastavené kalkulácie a celý kalkulačný systém, sú nevyhnutné, v prípade, že chce riadenie podniku zabezpečiť správne fungovanie spoločnosti ako celku.

Cieľom našej diplomovej práce s názvom „*Kalkulácie a ich uplatnenie v riadení podniku*“ je analýza úloh z oblasti kalkulácií v konkrétnej spoločnosti. Ide o úlohy, ktoré sú riadiaci pracovníci schopní riešiť na základe získaných informácií z podkladov, ktoré firme poskytujú kalkulácie.

Za týmto účelom sme analyzovali fungovanie spoločnosti, nákladovú štruktúru a súčasný kalkulačný systém vybraného výrobku. Po dôkladnej analýze sme zistili tieto nedostatky súčasného kalkulačného systému:

1. časové normy nezodpovedajú skutočnosti,
2. v nákladoch by mala byť zahrnutá doprava materiálu aj výrobkov pripadajúca na jednu kalkulačnú jednotku,
3. mzdové náklady riadiacich pracovníkov predstavujú pomerne veľkú nákladovú položku,
4. podnik nevyužíva všetky položky kalkulačného vzorca ako sú výrobná a odbytová réžia, miesto toho priradujú všetky nepriame náklady do správnej réžie,

5. v podniku nie je využitá maximálne výrobná kapacita,

Uvedené body považujeme za kľúčové v doteraz používanom kalkulačnom systéme. Zdokonalenie doteraz používaného kalkulačného systému je nevyhnutná predovšetkým z toho dôvodu, že cena výrobkov, ktoré sa v podniku vyrobia a následne predajú, je podhodnotená. Ceny stanovené v podniku a z nich plynúce výnosy nepokrývajú náklady spoločnosti a teda je spoločnosť v konečnom dôsledku stratová.

Zoznam použitej literatúry

- [1] ATKINSON, A. a kol.: *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*. 6th ed. Boston: Pearson, 2012, 550 s. ISBN 978-0-273-76998-9.
- [2] BLAŽEK, L.: *Management: organizování, rozhodování, ovlivňování*. Praha: Grada, 2011. Expert (Grada). 191 s. ISBN 9788024732756.
- [3] FIBÍROVÁ, J. a kol.: *Manažerské účetnictví: Nástroje a metody*. 2. akt. a preprac. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 404 s. ISBN: 978-80-7478-743-0.
- [4] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ L. a WAGNER J.: *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer. 2011. 392 s. ISBN 978-807-3577-124.
- [5] FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ L. a WAGNER J.: *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: ASPI. 2007. 430 s. ISBN 978-807-3572-990.
- [6] FIBÍROVÁ, J.: *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. Praha: Grada, 2001, 118 s. ISBN 80-247-0066-2.
- [7] HRADECKÝ, M., LANČA J. a ŠIŠKA L.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada. 2008. 264 s. ISBN 978-802-4724-713.
- [8] HRADECKÝ, M. a KONEČNÝ M.: *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: PROSPEKTUM spol. s r.o., 2003. 156 s. ISBN 80-7175-119-7.
- [9] KRÁL, B. & kol.: *Manažerské účetnictví*. 3. dopl. a akt. vydání. Praha: Management Press, s.r.o., 2010 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- [10] LANG, H.: *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. 2005. 216 s. ISBN 80-717-9419-8.
- [11] LAZAR, J.: *Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha: Grada, 2001. 1. Vyd., 280 s. ISBN 80-7169-985-3.
- [12] LIPTÁK, F.: *Metódy a štýly riadenia*. Bradlo. 1991. 208 s. ISBN 80-7127-006-7.
- [13] MACÍK, K.: *Kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu*. Ostrava: Montanex. 1999. 213 s. ISBN 80-722-5002-7.
- [14] POPESKO, B.: *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada. 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
- [15] SCHROLL, R. et al.: *Manažerské účetnictví*. Praha: Bilance. 1997. 461 s. ISBN 978-802-3823-455.
- [16] STANĚK, V.: *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha: Grada, 2003. 236 s. ISBN 80-247-0456-0.
- [17] SYNEK, M. a kol.: *Manažerská ekonomika*. Vyd. 4. Praha: GRADA Publishing, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
- [18] TUMPACH, M.: *Manažerske a nákladové účtovníctvo*. 1.vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008. 253 s. ISBN 978-80- 8078-168-2.

Internetové zdroje a elektronické články

[19] CAPLAN, D.: Management Accounting: Concepts and Techniques. *University at Albany* [online]. 2006 [cit. 27.09.2018]. Dostupné na internete: <http://denniscaplan.fatcow.com/TOC.htm>

[20] Verlag Dashöfer: Kalkulácie a kalkulačný system. [online]. 2017 [cit. 31.10.2018] Dostupné na internete: <https://www.uad.sk/33/kalkulacie-a-kalkulacny-system-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWALgX4F61gYtFnSw44NhOJGu9xL2WIQJ8UA/>

[21] ZIKMUND, M. Target costing - když cena hraje hlavní roli. [online]. [cit. 18.03.2019]. Dostupné z na internete: <http://www.businessvize.cz/organizace/target-costing-kdyz-cena-hraje-hlavni-rolí>.