

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU**

Evidenčné číslo: 104002/I/2019/36069191765011204

**ROZPOČET AKO NÁSTROJ RIADENIA  
VNÚTROPODNIKOVÝCH ÚTVAROV**

**Diplomová práca**

**2019**

**Bc. Nikola Vargová**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU**

**ROZPOČET AKO NÁSTROJ RIADENIA  
VNÚTROPODNIKOVÝCH ÚTVAROV**

**Diplomová práca**

**Študijný program:** Ekonomika a manažment podniku  
**Študijný odbor:** Ekonomika podniku  
**Školiace pracovisko:** Katedra podnikovohospodárska  
**Vedúci záverečnej práce:** doc. Ing. Miroslav Tóth, PhD.

**Bratislava 2019**

**Bc. Nikola Vargová**

Zadanie záverečnej práce (vo vytlačenej verzii nahradit' stranou z AIS-u).

## Pod'akovanie

Na tomto mieste by som chcela vyjadriť veľkú vďaku vedúcemu školiteľovi mojej záverečnej práce doc. Ing. Miroslavovi Tóthovi, PhD., ktorý mi ochotne pomohol pri jej písaní prostredníctvom svojich odborných názorov, rád, užitočných odporúčaní a pripomienok.

## **ABSTRAKT**

VARGOVÁ, Nikola, Bc.: Rozpočet ako nástroj riadenia vnútropodnikových útvarov. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta podnikového manažmentu; Katedra podnikovohospodárska. – Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Miroslav Tóth, PhD. – Bratislava: FPM EU, 2019, 77 strán.

Cieľom záverečnej diplomovej práce je hľadať možnosti pre optimalizáciu nákladov a spôsoby ich alokácie k výkonu vnútropodnikového útvaru podniku. Práca je rozdelená do 5 kapitol. Obsahuje 16 tabuliek. Prvá kapitola je venovaná rozpočtovníctvu a rozpočtom, ich charakteristike, funkciám, formám, metódam ich zostavovania a kontroly rozpočtu. Ďalej sa prvá kapitola zaoberá ekonomickými informačnými systémami, nákladmi a ich členením a riadením vnútropodnikových stredísk.

V ďalšej časti sa charakterizuje a vymedzuje hlavný cieľ práce, ktorý je doplnený o prislúchajúce čiastkové ciele teoretickej a praktickej časti diplomovej práce. Taktiež sa oboznamuje zvolená metodika práce a zvolené metódy skúmania.

Záverečná kapitola sa zaoberá porovnaním rozpočtov jednotlivých stredísk spoločnosti a porovnaním kalkulácií ich hodinových sadzieb na výkon pri zmene štruktúry rozpočtových nákladov. V závere kapitoly je porovnaný vplyv na výšku kalkulácie hodinovej sadzby výkonu strediska. Kapitola obsahuje tabuľky, kvôli lepšiemu znázorneniu a porovnaniu daných stredísk a ich rozpočtov.

Výsledkom riešenia danej problematiky je: aký vplyv má objektivizácia režijných nákladov vo vnútropodnikových strediskách na zmenu kalkulácie hodinovej sadzby výkonu a predkladá dôležitosť správnej alokácie nákladových položiek v strediskách.

**Kľúčové slová:** rozpočet, vnútropodnikové útvary, náklady, výkon, kalkulácia

## **ABSTRACT**

VARGOVÁ, Nikola, Bc.: Budget as a tool for managing enterprises departments - University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Management; Department of Business Economy. – The supervisor of final work: doc. Ing. Miroslav Tóth, PhD. – Bratislava: FPM EU, 2019, pages 77.

The aim of the final thesis is to search for possibilities for cost optimization and ways of allocating them to the performance of the company's internal department. The thesis is divided into 5 chapters. It contains 16 tables. The first chapter is devoted to budgets and their characteristics, functions, forms, methods of their compilation and budget control. The first chapter deals with economic information systems, costs and their classification and management of internal centers.

The main goal of the thesis is described and defined in the next part. It is supplemented by the corresponding partial objectives of the theoretical and practical part of the thesis. There is introduced the chosen methodology of work and selected methods of research.

The final chapter deals with both the comparison of the budgets of the individual centers of the company and comparing the calculations of their hourly rates to the performance of the change in the structure of budgetary costs. At the end of the chapter, the impact on the calculation of the hourly rate of performance of the center is compared at the end of chapter. The chapter contains tables to better illustrate and compare the centers and their budgets.

The result of the solution to this issue is: how the objectification of overhead costs in in-house centers has an impact on the calculation of the hourly rate of performance and the importance of the correct allocation of cost items in the centers.

**Key words:** budget, enterprises departments, costs, performance, calculation

# OBSAH

Úvod .....	10
<b>1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....</b>	<b>11</b>
1.1 Rozpočtovníctvo.....	11
1.1.1 Základné definície a pojmy v rozpočtovníctve .....	12
1.1.2 Funkcie rozpočtu.....	12
1.1.3 Formy rozpočtu.....	14
1.1.4 Metódy tvorby rozpočtu.....	17
1.1.5 Proces zostavovania rozpočtu .....	20
1.1.6 Kontrola rozpočtu .....	22
1.2 Ekonomické informačné systémy .....	23
1.2.1 Finančné účtovníctvo .....	23
1.2.2 Vnútropodnikové účtovníctvo.....	24
1.2.3 Manažérske účtovníctvo .....	26
1.3 Náklady a ich členenie.....	27
1.3.1 Druhové členenie nákladov .....	29
1.3.2 Účelové členenie nákladov .....	29
1.3.3 Kalkulačné členenie nákladov.....	30
1.3.4 Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik .....	31
1.4 Ekonomická štruktúra podniku.....	32
1.4.1 Členenie stredísk.....	33
1.4.2 Typy stredísk.....	33
1.5 Riadenie vnútropodnikových stredísk .....	35
1.5.1 Náklady stredísk.....	36
1.5.2 Výnosy stredísk.....	36
1.5.3 Vnútropodnikové ceny ako nástroj riadenia režijných nákladov .....	37
<b>2 Cieľ práce .....</b>	<b>39</b>
<b>3 Metodika práce a metódy skúmania .....</b>	<b>40</b>
3.1 Metódy skúmania.....	40
3.2 Charakteristika objektov skúmania .....	41
3.3 História a vývoj spoločnosti .....	42
3.4 Organizačná štruktúra spoločnosti.....	43
<b>4 Výsledky práce .....</b>	<b>46</b>
4.1 BHG LOGISTIKA, s. r. o. ....	46
4.1.1 Plánovanie a tvorba rozpočtov v BHG Logistika, s. r. o. ....	46

4.1.2	Plnenie rozpočtov.....	48
4.2	<i>Analýza nákladov daných stredisk spoločnosti.....</i>	48
4.3	<i>Stredisko Nákladná doprava .....</i>	51
4.3.1	Rozpočet strediska Nákladná doprava .....	52
4.3.2	Ocenenie výkonov strediska Nákladná doprava .....	54
4.4	<i>Stredisko Osobná doprava.....</i>	56
4.4.1	Rozpočet strediska Osobná doprava .....	56
4.4.2	Ocenenie výkonu strediska Osobná doprava .....	57
4.5	<i>Stredisko Údržba .....</i>	60
4.5.1	Rozpočet strediska Údržba.....	61
4.5.2	Ocenenie výkonu strediska Údržba.....	63
4.6	<i>Návrhy a alternatívne riešenia .....</i>	64
4.6.1	Alokácia nákladov medzi strediskami .....	65
4.6.2	Zhodnotenie vykonanej zmeny .....	70
<b>5</b>	<b>Diskusia.....</b>	<b>72</b>
	<b>Záver .....</b>	<b>75</b>
	<b>Zoznam použitej literatúry .....</b>	<b>76</b>

## Zoznam ilustrácií a zoznam tabuliek

Tabuľka 1 Obsah vnútro podnikového a manažérskeho účtovníctva .....	27
Tabuľka 2 Prehľad poistenia.....	50
Tabuľka 3 Rozpočet strediska Nákladná doprava v € .....	52
Tabuľka 4 Výpočet hodinovej sadzby výkonov strediska Nákladná doprava.....	55
Tabuľka 5 Rozpočet strediska Osobná doprava v € .....	56
Tabuľka 6 Výpočet hodinovej sadzby výkonov strediska Osobná doprava.....	58
Tabuľka 7 Kalkulačný list strediska Osobná doprava .....	59
Tabuľka 8 Rozpočet strediska Údržba v €.....	61
Tabuľka 9 Výpočet hodinových nákladov strediska Údržba.....	63
Tabuľka 10 Rozpočet strediska Údržba po navrhovanej alokácii nákladov v €.....	65
Tabuľka 11 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Údržba.....	66
Tabuľka 12 Rozpočet strediska Nákladná doprava po navrhovanej alokácii nákladov v €	67
Tabuľka 13 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Nákladná doprava .....	68
Tabuľka 14 Rozpočet strediska Osobná doprava po navrhovanej alokácii nákladov v € ...	69
Tabuľka 15 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Osobná doprava .....	69
Tabuľka 16 Porovnanie nákladov a výnosov za poskytnutie opravy a údržby v € .....	71
Obrázok 1 Kalkulačný vzorec.....	31
Obrázok 2 Organizačná štruktúra SSBH .....	43

## Úvod

Rozpočtovníctvo napomáha realizovať víziu spoločnosti. Predstavuje súčasť manažérskeho účtovníctva, ktorá sa zaoberá tvorbou a využitím rozpočtov pri riadení spoločnosti a je nenahraditeľným nástrojom plánovacieho a rozhodovacieho procesu. Dlhodobé plány vďaka rozpočtom nadobúdajú konkrétne podoby a stávajú sa záväznými. Pomáhajú určiť životaschopnosť rôznych činností a koordinovať aktivity a ciele rozdielnych oddelení. V prípade správneho používania sa rozpočty stávajú zjednocujúcim prvkom v spoločnosti. Rozpočet dáva mnoho príležitostí k informovaniu zamestnancov o podnikových plánoch a prípadných hrozbách, ktoré ich môžu ovplyvniť. Rozpočty sú nástrojom, ktorý pomáha pri rozhodovaní a podporuje podnikovú efektívnosť. Z vyššie uvedených dôvodov považujem rozpočtovníctvo za dôležitú súčasť spoločnosti.

Téma tejto diplomovej práce bola vybraná so záujmom nahliadnuť do procesu rozpočtovania vnútro podnikových útvarov vo vybranej spoločnosti a s cieľom prispieť návrhmi a alternatívnymi riešeniami po zhodnotení a analýze výsledkov v skúmanej oblasti.

V prvej kapitole záverečnej práce sa budeme venovať rozpočtom, jeho funkciám, formám a metódam tvorby. Uvedieme ekonomické informačné systémy, finančné, vnútro podnikové a manažérske účtovníctvo, ktoré sú potrebné pre zostavovanie rozpočtov. S rozpočtami úzko súvisia aj náklady a ich základné členenie, ktoré si v tejto časti charakterizujeme. Venovať sa budeme aj ekonomickej štruktúre podniku, členeniu a zadefinovaniu jednotlivých typov stredísk a prepojeniu medzi rozpočtami a riadením vnútro podnikových stredísk.

Druhá časť bude venovaná definovaniu hlavného a čiastkových cieľov diplomovej práce, metód a metodík skúmania, ktoré budú uplatňované v praktickej časti.

Kapitola venovaná praktickej časti bude zameraná na charakteristiku vybranej spoločnosti, jej celkovú ekonomickú štruktúru a vnútro podnikové útvary. Na základe získaných teoretických poznatkov budeme skúmať rozpočet spoločnosti ako nástroj pre riadenie vnútro podnikových útvarov. Diskusia bude zameraná na konkrétne návrhy a odporúčania, ktoré vedú k efektívnejšiemu riadeniu útvarov.

# 1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Táto kapitola sa zameriava na charakteristiku rozpočtovníctva a rozpočtov, formy a funkcie rozpočtov, ako aj na metódy a proces tvorby rozpočtov v podnikoch. Pojem rozpočtovníctvo sa u nás používal už skôr, predovšetkým v období platnosti jednotného podnikového počtovníctva. Rozpočtovníctvo sa vyvíjalo súčasne s nutnosťou získavať detailnejšie informácie o pripravovanom priebehu reprodukčného procesu bez zreteľa na to, či ho metodicky riešil alebo neriešil niektorý právny predpis. Predmet rozpočtovníctva nie je v celosvetovej praxi vymedzený jednotne. Minimálne sa vzťahuje na rozpočtovanie režijných nákladov a maximálne sa môže stotožňovať s vymedzeným predmetom účtovníctva, ale s tým rozdielom, že rozpočtovníctvo vyjadruje javy budúce.

Ďalej sa venujeme aj na charakteristikám účtovných systémov, rozdiely medzi finančným a manažérskym účtovníctvom, dôraz kladieme aj na náklady a ich členenie, a vnútropodnikovým strediskám.

Podniky sú fundamentálnou zložkou trhových ekonomík. Pre fungovanie podnikov v konkurenčnom prostredí je dôležité, aby generovali zisk a zabezpečili svoje prežitie na trhu. Na to, aby dosiahli tento pozitívny stav, musia pri svojej podnikateľskej činnosti klásť dôraz na stanovenie, riadenie, ale aj kontrolu nákladov. Informácie o podnikateľskej činnosti nám poskytuje účtovníctvo. V podmienkach Slovenskej republiky je účtovníctvo podnikateľských subjektov upravené zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve, ktorý je najvyššou právnou normou. Účtovníctvo sa ďalej upravuje aj opatreniami Ministerstva financií, daňovými zákonmi, Obchodným zákonníkom a inými.

Účtovníctvo môžeme charakterizovať ako súbor konceptov a techník, ktoré sa používajú na vykazovanie finančných informácií o ekonomickej jednotke. Vo všeobecnosti sa za ekonomickú jednotku považuje podnik (Skousen, Walther, 2009).

## 1.1 Rozpočtovníctvo

Rozpočtovníctvo predstavuje subsystem manažérskeho účtovníctva. Ide o významný a samostatný nástroj hodnotového riadenia podniku, ktorého ťažisko je tvorba a vyhodnocovanie rozpočtov. Samotné vypracovanie kvalitného rozpočtu, ktorý má bezprostredné väzby na rozpočty vnútropodnikových stredísk si žiada okrem koordinovania všetkých činností podniku do jedného celku aj vytvorenie podmienok, ktoré zabezpečia ekonomicky racionálny priebeh týchto činností (Fibírová, 2015).

### 1.1.1 Základné definície a pojmy v rozpočtovníctve

Proces riadenia podniku vo všetkých jeho oblastiach a fázach vyžaduje pre riadiacich pracovníkov celú radu nenahraditeľných informácií, bez ktorých nie je možné efektívne zhodnotiť situáciu podniku, stanoviť budúce ciele, spôsoby, akými budú dosiahnuté a ako bude prebiehať koordinácia jednotlivých úloh a činností. Jedným z okruhov takýchto informácií je "systém plánovania a rozpočtovania".

V praxi sú často zlučované pojmy "plán" a "rozpočet" pretože aj plánovanie aj rozpočtovanie sa vo svojej podstate zameriavajú na budúcnosť a prognózu očakávaných výsledkov. Súčasne tu hrá dôležitú úlohu aj fakt, že tento spôsob využívania informácií je čisto vnútropodnikový a nie je nijako legislatívne upravený, teda preňho neexistuje žiadna záväzná a jednotná forma. Rozdiely vo vymedzení týchto pojmov sú zreteľné aj z literatúry a to ako našej, tak aj napr. v anglosaských oblastiach či v nemecky hovoriacich krajinách.

Autorky P. Růčková a M. Roubíčková (2012) vymedzili pojem *plánovanie*. Vo svojej publikácii poukazujú najmä na to, že finančný plán predstavuje základ riadenia podniku a ako taký musí vychádzať z analýzy vnútorných i vonkajších podmienok. Finančný plán stanovuje základné finančné ciele podniku, ktoré sa majú dosiahnuť. V teórii rozlišujeme finančný plán dlhodobý a krátkodobý. Výhodou dlhodobého finančného plánu, ktorý je zostavený na základe poctivej finančnej analýzy, je v prvom rade schopnosť obmedziť finančné riziko.

Pre *rozpočet* je naopak typické, že stanovuje ukazovatele pre určité vymedzené časové obdobie v peňažných jednotkách. Je zostavovaný na základe odhadovaných nákladov a výnosov v budúcnosti. Jeho obsah je v porovnaní s finančnými plánmi spracovaný podrobnejšie a dotýka sa vždy len určitej, vopred stanovenej oblasti (napr. jednotlivých projektov spoločnosti). Ide o nástroj na presadzovanie podnikových politík, ktorý je založený na exaktne prepočítaných aj odhadovaných veličinách (Macík, 2008).

### 1.1.2 Funkcie rozpočtu

Jedným z úskalí pri zostavovaní rozpočtu je tendencia nastavenia hodnôt alebo kritérií, ktoré je potrebné splniť za každých podmienok. Tento prístup potom môže prinášať nežiaduce javy, kedy výsledky vykázané riadiacimi pracovníkmi budú plánovaný rozpočet splňať, avšak skutočná realizácia im nebude zodpovedať.

Hlavné funkcie rozpočtu môžeme teda charakterizovať nasledovne:

- **Zefektívniť riadiaci proces**, predovšetkým v oblasti plánovania a rozhodovania. Táto funkcia je prvoradá. Jednou z hlavných vlastností rozpočtu je zobrazenie informácií o budúcom vývoji podnikových aktivít a ich vplyv na finančnú situáciu podniku. To umožňuje manažérom dopredu porovnať možné alternatívy spôsobu dosiahnutia plánovaných cieľov a zvolenie takej varianty, ktorá bude pre stanovenie a riadenie postupu najvhodnejšia.
- **Koordinovať podnikové činnosti** ešte pred ich realizáciou. Pri tvorbe celopodnikových rozpočtov, zahŕňajúcich čiastkové rozpočty jeho jednotlivých častí je už možné zistiť určité rezervy v niektorých oblastiach (napr. nerovnomerné zásobovanie, nedostačujúca či naopak nevyužitá výrobná kapacita, potrebné finančné zdroje atď.).
- **Poskytnúť podklad pre priebežnú kontrolu**. Zostavenie rozpočtu a jeho schválenie vlastníckmi podniku je zásadné z istého pohľadu prvotnej fázy riadiaceho procesu. Výsledky stanovené rozpočtom sú záväznou úlohou pre riadiacich pracovníkov a určujú aké ciele je v budúcnosti žiaduce dosiahnuť. Úlohou týchto poverených pracovníkov je ich realizácia a zabezpečenie plnenia. Na základe priebežného sledovania týchto údajov sa možno zamerať na oblasti, ktoré sa s rozpočtom najviac rozchádzajú a následne venovať zvýšenú pozornosť vylepšeniu existujúceho stavu.
- **Motivovať k dosiahnutiu cieľov** podniku a to formou zainteresovanosti riadiacich pracovníkov na splnenie stanovených rozpočtov. V praxi to väčšinou znamená, že splnenie podnikového rozpočtu vo vopred určenom časovom období prináša ich vykonávateľom prínos vo forme finančnej odmeny. To samozrejme predpokladá aj ich súčinnosť pri tvorbe rozpočtu a tým dostatočnú informovanosť o rozsahu stanovených cieľov a výsledkov. Pracovníci, ktorí majú byť motivovaní k splneniu daných úloh musia mať jasnú predstavu o tom, za akú časť rozpočtu preberajú zodpovednosť.

Pred začatím zostavovania podnikových rozpočtov je nutné zodpovedať niekoľko základných otázok, ktorých riešenie potom bude celý proces plánovania, rozhodovania a kontroly sprevádzať:

- **aký je cieľ zostavenia rozpočtu** - aký očakávame jeho prínos ako nástroja pre rozhodovanie v bežných procesoch a pri kontrole plnenia ním stanovených výsledkov,
- **za aké obdobie bude rozpočet stanovený** - v závislosti na celkovom podnikateľskom cykle, legislatívnych podmienkach, daňovom systéme, obchodných vzťahoch atď,
- **ako transformovať ciele podnikového rozpočtu na nižšie úrovne** - teda akú zvoliť hierarchickú štruktúru podnikových stredísk, aby bolo možné rozdeliť zodpovednosti a právomoci do časti za jednotlivé vnútro podnikové celky,
- **aké zvoliť formy a metódy zostavovania rozpočtu** - tak, aby prinášali čo možno najvernejší obraz priebežných činností, neboli zaťažované informačne neúčinným položkami a plnili koordinačné a optimalizačné funkcie,
- **ako využiť rozpočet ako motivačný prostriedok** - zabezpečiť zainteresovanosť a ovplyvniteľnosť výsledku riadiacimi pracovníkmi,
- **aké kontrolné procesy nastaviť** - v akom časovom horizonte a v akom rozsahu vykonávať analýzu odchýlok rozpočtovaných položiek od skutočných výsledkov (Kráľ, 2012).

### *1.1.3 Formy rozpočtu*

V závislosti na zostavenie rozpočtu za podnik ako celok alebo za jeho jednotlivé dimenzie rozdeľujeme systém rozpočtovníctva na:

- celopodnikové rozpočty,
- strediskové rozpočty.

Celopodnikový rozpočet má za úlohu formulovať celopodnikové ciele do konkrétnej kvantifikovateľnej podoby; sumarizovať čiastkové podnikové rozpočty a strediskové činnosti do jednotného celku; koordinovať aktivity vnútro podnikových útvaru s dôrazom na ich harmonizáciu; sledovať dopady čiastkových aktivít na hlavnú zárobkovú činnosť podniku (v určitých časových intervaloch); vyhodnocovať a kontrolovať výsledky činnosti za podnik ako celok.

Takticky orientovaný celopodnikový rozpočet je systematizovaná vopred vymedzená štruktúra, pri použití pevne stanovených väzieb a časovo je väčšinou

zostavovaná za obdobie určitého podnikateľského cyklu. Je však potrebné pozerieť aj na iné parametre, ukazujúce napr. dĺžku životnosti produktu pre zákazníka, meniace sa trhové prostredie atď. Takto zostavované rozpočty sú podporované informáciami o existujúcej kapacite, na rozdiel od strategicky orientovaných rozpočtov, ktoré sa zameriavajú na informácie o budúcej kapacite z hľadiska investičného rozhodovania.

Celopodnikový rozpočet je tvorený tromi najdôležitejšími časťami:

- rozpočtovou výsledkou,
- rozpočtovou súvahou,
- rozpočtom peňažných tokov.

Zlúčením týchto troch rozpočtov potom dostávame hlavný *podnikový rozpočet*.

*Strediskový rozpočet* je zostavovaný za čiastkové vnútro podnikové útvary v hierarchickom členení danom organizačnou štruktúrou podniku. Po stanovení celopodnikového rozpočtu výnosov z predaja za dané obdobie sa spravidla zostavujú nákladové rozpočty pre jednotlivé strediská. Neznamená to však, že jedinou pevnou úlohou stredísk je splniť rozpočet režijných nákladov (teda dodržať jeho hornú hranicu), ale súčasne by mala byť zachovaná iniciatíva podieľať sa na splnení celopodnikovej časti tzv. jednotkových nákladov (napr. regulácia výdajov, nákladov na investície a pod.). Režijný rozpočet je však primárnym nástrojom riadenia úloh stredísk.

Pre zostavovanie strediskových rozpočtov je často dôležité umožniť úpravu rozpočtu podľa skutočného objemu činnosti strediska. Formálne možno teda uviesť rozdelenie podľa spôsobu zadania úloh stredisku na:

- **Pevný rozpočet** - udáva stredisku fixný, neprekročiteľný limit režijných nákladov, ktoré by však mali byť nezávislé na objeme výkonu strediska. Býva zadávaný spravidla v strediskách administratívneho charakteru (napr. právne stredisko či ekonomický úsek).
- **Pružný rozpočet** - rozdeľuje režijné náklady na fixné a variabilné, čím rešpektuje možnosť, že niektoré náklady sa menia v súvislosti s objemom produkcie strediska a je preto nutná ich priebežná úprava. Predpokladom je však nutnosť zvoliť správny spôsob merania zmien objemu výkonu a ich následný dopad na zvýšenie či zníženie variabilných nákladov. Je potrebné upozorniť, že u tohto typu rozpočtu, je potrebné vhodne stanoviť relevantné rozpätie, v rámci ktorého sa

fixné náklady nemenia, zatiaľ čo pri jeho prekročení dochádza k ich zmene. Efektívne nastavené pružné rozpočty sú dôležitým nástrojom pre transferové zodpovednostné riadenie (Hradecký a kol. 2008, Fibírová a kol. 2015).

Z hľadiska charakteru hodnotených veličín rozlišujeme nasledujúce formy podnikových rozpočtov:

- **Rozpočty nákladov a výnosov** - zobrazujú v peniazoch vyjadrené prírastky (objem vytvorených výkonov) a úbytky (objem spotrebovaných nákladov) za určité časové obdobie v danom stredisku či v celopodnikovom meradle a to bez ohľadu na súvisiace príjmy z predaja výkonu a výdaja na ne vynaložené, teda nezohľadňuje peňažné toky. Príkladom môže byť strediskový rozpočet výrobných nákladov, nákladov na mzdy či rozpočet predpokladaných tržieb za výkony. Celopodnikovým rozpočtom nákladov a výnosov je rozpočtová výsledovka.
- **Rozpočty stavových veličín** - predstavujú stav konkrétnych položiek majetku a záväzku k určitému obdobiu. Nejde teda o tokové veličiny, nezobrazujú priebežný stav, ale predpokladaný stav ku koncu rozpočtovaného obdobia. Ako príklad možno uviesť stav peňažných prostriedkov, stav pohľadávok a záväzkov, stav zásob na skladoch či stav hmotného majetku. Komplexným podnikovým rozpočtom stavových veličín je rozpočtový súvaha.
- **Rozpočty príjmov a výdavkov** - rovnako ako rozpočet nákladov a výnosov zobrazujú údaje o tokových veličinách, konkrétne prírastkov a úbytkov v peňažnej forme či ich ekvivalentoch za rozpočtovanej obdobia. Príkladom je rozpočet úhrad dodávateľských faktúr, prehľad inkás za pohľadávky, platby v hotovosti atď. Celkový výkaz peňažných tokov v podniku potom predstavuje dôležitý obraz o solventnosti a likvidite podniku.

Ďalším kritériom, ktorým možno rozlíšiť obsah rozpočtu je spôsob riadenia, podľa ktorého zvolíme nasledujúce rozdelenie:

- **Strategické rozpočty** - ide o zjednodušenú formu vykazovania rozpočtových položiek za obyčajne dlhší časový úsek (3 - 10-ročné obdobie), ktorá kalkuluje s peňažnými dopadmi krokov podniku do dosiahnutia dlhodobých strategických plánu. Z dôvodu dlhodobého a komplexného pohľadu sú tieto rozpočty zostavované za podnik ako celok, prípadne za hlavné ekonomické činnosti

a štruktúrou sú usporiadané do menšieho množstva položiek (napr. zlúčenie krátkodobých aktív a pasív do jednej rozdielové položky).

- **Operatívne rozpočty** - nadväzujú na strategické rozpočty, avšak sú konkrétnejšie v štruktúre položiek aj v rozdelení na vnútro podnikové útvary a sú spracovávané za kratšie časové úseky (ročná, štvrťročná pod.) (Hradecký a kol. 2008).

#### *1.1.4 Metódy tvorby rozpočtu*

Voľba spôsobov, akým budú zostavované v podniku rozpočty režijných nákladov, predstavuje dôležitý problém, ktorého riešenie zásadným spôsobom ovplyvní efektivitu rozpočtovania a plánovacích procesov všeobecne. Pri zostavovaní rozpočtov režijných nákladov možno vychádzať z dvoch základných prístupov, ktoré predstavujú opačné body kontinuálnej škály. Na jednej strane sú postupy, ktoré vychádzajú pri stanovení jednotlivých hodnôt z dát minulých období. Na opačnej strane škály sú postupy, ktoré sa naopak snažia od minulosti v maximálnej možnej miere odpútať a vychádzať iba z predpokladaného vývoja kľúčových veličín v budúcnosti (Hradecký a kol. 2008).

##### *1.1.4.1 Indexná metóda*

Jej základom sú údaje predchádzajúceho obdobia, ktoré sú prostredníctvom indexu upravené do nového rozpočtu. Problematickou oblasťou je pritom najmä vhodné stanovenie indexu pri jednotlivých rozpočtovaných položkách.

Používajú sa dva základné typy indexov, objemové a cenové. U položiek, ktorých veľkosť proporčne zodpovedá objemu produkcie použijeme index vyjadrený očakávanou zmenou objemu produkcie. U položiek, ktoré nie sú proporcionálne k objemu produkcie je potrebné pri stanovení indexu vychádzať z iných údajov, ako je očakávaný rast miezd, alebo odhadované vplyvy zmeny organizácie výroby, prípadne použitie novej technológie výroby. Pre všetky položky je ďalej nutné aplikovať cenový index, ktorý vyjadruje očakávaný posun cien rozpočtového obdobia oproti základnému.

Jednoznačnou výhodou a tiež dôvodom, prečo je táto metóda obľúbená v praxi je jej jednoduchosť a tým aj nízke náklady na použitie. Nevýhodou je naopak to, že konzervuje úroveň minulých nákladov resp. z nich vychádza (Kalouda, 2009, Fibírová a kol. 2015).

#### **1.1.4.2 Matematicko-štatistické metódy**

Najčastejšie sa v praxi používa metóda regresnej a korelačnej analýzy. Tento typ metód je založený na zistení vzájomných príčinných vzťahov medzi aktivitami a výkonmi ako nezávisle premennými a náklady ako závisle premennými.

Výhodou matematicko-štatistických metód je odlíšenie variabilnej a fixnej zložky nákladov. Nevýhodou je značná náročnosť na kvalitu dát, kde sa stretávajú dve protichodné tendencie. Na jednej strane je potrebné relatívne veľký počet záznamov, aby bola analýza platná, na strane druhej je potrebné, aby za sledované obdobie nedochádzalo k výrazným zmenám v organizácii výroby alebo použitej technológii, čo je obzvlášť pri dlhších obdobiach nereálne (Fibírová a kol. 2015).

#### **1.1.4.3 Metóda variátorov**

Variátory vyjadrujú stupeň závislosti výšky režijných nákladov k danej vzťahovej veličine a hodnotu variátora môžeme chápať dvoma spôsobmi:

- určuje, o koľko percent vzrástla výška režijných nákladov, ak vzťahová veličina vzrastie o 1%,
- aké percento skúmaného nákladu je lineárne závislé na danej vzťahovej veličine.

Variátor o hodnote jedna znamená, že režijné náklady sú presne proporčné k objemu výroby a naopak variátor o hodnote nula znamenajú režijné náklady fixného charakteru.

Metódu variátorov možno využiť ako na jednotlivé položky režijných nákladov, tak na celkové režijné náklady stredísk. V praxi sa variátory zvyčajne stanovujú empirickým pozorovaním, alebo pomocou štatistických metód a je nutné ich periodicky overovať a aktualizovať (Hradecký a kol. 2008).

#### **1.1.4.4 Metóda limitov**

Tam kde nie je možné stanoviť žiadnu závislosť výšky nákladov na objeme výkonov a zároveň je v minulosti predpoklad nevhodnosti, sa použije metóda stanovenia absolútnych limitov. Je založená na určení limitov, v rámci ktorých sú jednotlivé položky rozpočtované. V praxi je táto metóda často využívaná predovšetkým u nákladových položiek administratívnych stredísk ako sú kancelárske potreby, poplatky za telekomunikácie alebo náklady na dary a pohostenie (Hradecký a kol. 2008).

#### ***1.1.4.5 Metóda rozpočtu s nulovým základom***

Metóda rozpočtu s nulovým základom, z anglického výrazu Zero Based Budgeting začína s nulovou rovnováhou a formuluje ciele, ktoré sa majú dosiahnuť. Všetky činnosti sú analyzované pre bežný rok. Prístup rozpočtu s nulovým základom stanovuje minimum sumy financovania pre každú hlavnú aktivitu napr. produkt, služba. Sumy nad minimom musia byť úplne odôvodnené, aby mohli byť schválené vrcholovým manažmentom. Každá činnosť, výrobok alebo služba sa posudzuje pre každý rok, aby sa zistil ich prínos. Kľúčový predpoklad je, že rozpočtové údaje z minulosti nijako nepredurčovali vývoj rozpočtových veličín v súčasnom rozpočtovom období. Vychádza sa z plánovaných hodnôt kľúčových ukazovateľov ako je objem predaja. Medzi objemom predaja a výškou režijných nákladov ale nepredpokladáme žiadny lineárny vzťah založený na minulých dátach. Namiesto toho je nutné vykonať presnú analýzu vplyvu objemu predaja na výšku nákladov na energie, údržbu strojov atď. Rovnakým postupom sa potom určí výška všetkých nákladov. Táto metóda sa snaží aktívne zisťovať príčinu vzniku jednotlivých nákladov a zamýšľa sa nad možnosťami ich zníženia, čo vedie k eliminácii alebo aspoň obmedzeniu neefektívnych činností v podniku Manažér sa nedotýka minulosti, ale skôr sa zameriava na súčasnú a budúcu životaschopnosť podniku. Činnosti s neefektívnosťou, odpadom a všetko ostatné, čo už nemá finančný zmysel sú zrušené (Kráľ, 2012, Shim, 2011).

Proces Zero Based Budgetingu zahŕňa:

1. Rozvíjanie predpokladov
2. Hodnotiace návrhy
3. Posúdenie a kontrolu
4. Prípravu rozpočtu
5. Identifikáciu a hodnotenie rozhodovacích jednotiek (Shim, 2011).

Medzi nevýhody rozpočtovania nákladov s nulovým základom sú prácnosť a časová náročnosť. Z tohto dôvodu je vždy potrebné starostlivo zvážiť, či náklady vynaložené na takto zostavený rozpočet neprevýšia jeho úspory (Šoljaková, 2010).

#### ***1.1.4.6 Kontingenčné prístupy***

Od vyššie spomenutých metód sa líšia v tom, že nepredpokladajú existenciu jediného rozpočtového systému, ktorý by bol aplikovateľný vo všetkých spoločnostiach, za všetkých okolností. Vychádzajú z predstavy, že každá časť podniku je jedinečná a preto by malo

existovať niekoľko rozpočtových systémov, ktoré sa aplikujú na základe špecifik jednotlivých podnikov. Kontingenčné prístupy sú stavené proti univerzalite. Pochopiteľným dôsledkom je potom komplikovanosť a časová náročnosť kontrolných činností.

Aj keď kontingenčné prístupy neposkytujú konkrétne praktické postupy ako vytvárať rozpočty, vidí sa ich veľký prínos v tom, že zdôrazňujú dôležitosť používať zdravý sedliacky rozum a povzbudzujú tvorcov rozpočtov k tomu, aby k podnikovému rozpočtovníctvu pristupovali kreatívne a snažili sa ho "ušiť na mieru" danému podniku (Kalouda, 2009).

### *1.1.5 Proces zostavovania rozpočtu*

Rozpočtový proces pre väčšinu spoločností sa zvyčajne začína štyri až šesť mesiacov pred začiatkom finančného roka. Väčšina organizácií stanovuje rozpočty a mesačne vykonáva analýzu variácií. Počnúc počiatočnou fázou plánovania spoločnosť prechádza sériou fáz, aby konečne realizovala rozpočet. Medzi bežné procesy patrí komunikácia v rámci výkonného manažmentu, stanovenie cieľov, vypracovanie podrobného rozpočtu, zostavovanie a revízia rozpočtového modelu, preskúmanie rozpočtovým výborom a schválenie a všeobecné schválenie.

Vrcholový manažment a jednotliví manažéri nesú zodpovednosť za prípravu a realizáciu rozpočtov na jednotlivých úsekoch či na svojich strediskách. Ich úlohou je zabezpečiť navrhnutie a zostavenie rozpočtov ako reálne a dostatočne koordinované. S riadiacimi pracovníkmi stredísk spolupracujú pracovníci controllingového oddelenia. Poskytujú im pomoc pri príprave rozpočtov, spracovávaní metód a postupov zostavenia rozpočtu, dodávajú im informácie z oblasti účtovníctva o minulom vývoji, ktoré môžu byť užitočné. Taktiež sa dohliada na to, aby bol rozpočet hotový v stanovenom termíne (Fibírová a kol. 2015).

#### *1.1.5.1 Postup „zhora-nadol“*

Pri tvorbe podnikového rozpočtu postup zhora-nadol zahŕňa tím vrcholového manažmentu, ktorí vyvíjajú rozpočet na vysokej úrovni pre celú organizáciu. Po vytvorení hrubého náčrtu rozpočtu sú sumy nákladov a výnosov pridelené jednotlivým podriadeným strediskám. Tie si musia na základe prijatých údajov vybudovať a podrobnejšie upraviť vlastné rozpočty zodpovedajúce rozpočtu vytvoreného na úrovni výkonných orgánov. Predtým ako sa rozpočet definitívne schváli, je potrebné aby boli strediskové rozpočty

odprezentované riadiacimi pracovníkmi stredísk. Prezentácia slúži na posúdenie či rozpočty smerujú k dosiahnutiu žiadanej výkonnosti podniku ako celku (Hradecký a kol. 2008).

Výhodou pri zostavovaní rozpočtu zhora nadol je, že do tvorby je zapojený len výkonný tím. To môže znamenať významné časové úspory pre pracovníkov na nižšom stupni riadenia, ktorí sa viac angažujú v každodennej, a nie celkovej stratégii organizácie. Nevýhodou tohto prístupu vidíme v tom, že osoby zodpovedné za jeho vytvorenie sa nemusia stretávať s každodennými situáciami, a preto si nemusia byť vedomí niektorých požadovaných špecifických výdavkov. Následkom môžu byť problémy pre strediská hľadajúce zdroje, ktoré jednoducho nezapadajú do rozpočtu tvoreného zhora nadol.

### **1.1.5.2 Postup „zdola-nahor“**

Vďaka postupu zdola-nahor začína tvorba rozpočtu v jednotlivých strediskách, kde manažéri prvých línií vytvárajú čiastkové rozpočty a predkladajú ich vrcholovému manažmentu na schválenie. Tento rozpočet je buď schválený, revidovaný alebo poslaný späť na prerobenie. Vrcholový manažment vytvára z predstáv jednotlivých čiastkových útvarov hlavný rozpočet.

To, že rozpočet vytvárajú zamestnanci, ktorí sú oboznámení s danými strediskami, majú viac informácií, zvyšujú porozumenie, komunikáciu a angažovanosť v mene manažérov, pretože sú priamo zapojení do procesu je výhodou tohto postupu. Nevýhodou je následok ťažšieho splnenia cieľov v porovnaní s prístupom zhora-nadol a preto bude potrebný proces zosúladovania s cieľom vytvoreného rozpočtu pre celú organizáciu. Niektoré spôsoby vytvárania rozpočtu zdola-nahor môžu mať za následok aj rozpočty, ktoré nie sú v súlade s firemnými cieľmi, ak sa manažéri zameriavajú skôr na stredisko, než na podnik ako celok (Hradecký a kol. 2008).

Vo väčšine podnikov nie je vhodné uplatňovať výhradne jeden z týchto prístupov. Prispieť a poskytnúť svoj nadhľad pri vytváraní rozpočtov by mal ako vrcholový manažment tak aj manažéri nižšej úrovne. Vyšší manažment má obyčajne lepší prehľad o ekonomických, regulačných a politických faktoroch v podnikateľskom prostredí. Naopak manažéri jednotlivých útvarov sa orientujú v tom, aké schopnosti a obmedzenia sú v ich vlastnom stredisku. Miera ich angažovanosti a úsilie dosahovať kvantifikované ciele je ovplyvnená tým, na akej úrovni sú v rozpočte brané do úvahy tie faktory, ktoré sú podľa nich dôležité.

### 1.1.6 Kontrola rozpočtu

Pravidelná a priebežná kontrola rozpočtov poskytuje podnikovému riadeniu dôležitú spätnú väzbu. Rozumieme ňou proces skúmania toho, čo sa v podniku deje a porovnávanie reálnych výsledkov s príslušnými číslami a údajmi v rozpočte. Zistené výsledky a najmä identifikácia ich príčin sú informáciami, ktoré ovplyvňujú ďalšie rozhodovanie a konanie vo vzťahu k budúcnosti. Z tohto dôvodu je veľmi dôležité vhodné nastavenie kontrol, najmä ich časovej dimenzie. Aj napriek tomu, že najčastejšie používaným časovým horizontom je hospodársky rok, kontroly sa spravidla vykonávajú v kratších časových úsekoch, najčastejšie raz za mesiac. To umožňuje priebežné úpravy rozpočtov a prijímanie priebežných opatrení.

Agrawal (2010, s. 24) stanovil 5 krokov, ktoré si podľa neho kontrola rozpočtov vyžaduje a to:

- 1) Vytvorenie rozpočtu pre každú aktivitu / úsek organizácie
- 2) Zaznamenávanie a report reálnych výsledkov
- 3) Porovnanie rozpočtu so skutočnými výsledkami, nájdenie odchýlok
- 4) Identifikácia príčin odchýlok od rozpočtu
- 5) Vykonanie nápravných opatrení v prípade potreby

Podstatou analýzy odchýlok je porovnať vopred plánované hodnoty nákladov, výnosov, zisku s ich skutočnou výškou. Odchýlky režijných nákladov môžu nadobudnúť dve podoby. Pozitívne odchýlky označujeme ako formu úspor, kedy rozpočtované náklady sú vyššie než skutočné náklady. V opačnom prípade vznikajú negatívne odchýlky, kedy sú skutočné náklady vyššie a ide o prekročenie. Hlavných cieľom finančnej kontroly nie je vyčíslenie odchýlok. Ten spočíva v informačnej podpore pre rozhodnutia o opatreniach, ktoré budú nasledovať po zistení odchýlky. V ideálnom prípade odchýlka by mala vypovedať o tom:

- v ktorých položkách rozpočtu režijných nákladov došlo k výskytu odchýlky od rozpočtom predpokladaného priebehu podnikovej činnosti,
- aký dopad mala odchýlka na výsledok hospodárenia podniku,
- kto je za odchýlku zodpovedný (Hradecký a kol. 2008, s.152).

## 1.2 Ekonomické informačné systémy

Ekonomické informačné systémy, ktoré využíva podnikový manažment, sa postupne vyvíjali v jednotlivých krajinách a sledujú podobné ciele. K ekonomickým informačným systémom patrí účtovníctvo. Účtovníctvo je informačný systém, ktorý zaznamenáva stav a pohyb majetku podniku, ako aj objem nákladov a výnosov. Považuje za jazyk podnikania, pretože používa jedinečný slovník na poskytovanie informácií. Medzi ekonomické systémy môžeme zaradiť finančné, vnútropodnikové a manažérske účtovníctvo, patrí sem aj kalkulačný systém a rozpočtovníctvo (Macík, 2008).

### 1.2.1 Finančné účtovníctvo

Finančné účtovníctvo sa zaoberá zaznamenávaním, spracovaním a prezentáciou ekonomických informácií pre osoby mimo organizácie, ktoré o ne majú záujem. Ide o zhromažďovanie finančných informácií o konkrétnej organizácii a teda finančné účtovníctvo je previazané s informáciami (Britton, Waterston, 2006).

Finančné účtovníctvo, ktoré je nazývané aj základné alebo všeobecné účtovníctvo, je zamerané na podnik ako celok. Spravidla zaznamenáva a spracováva informácie o stave majetku a vzniku hospodárskeho výsledku. Tieto informácie využívajú ako vlastníci a vedenie podniku, tak aj okolie podniku (Macík, 2008).

Finančné účtovníctvo je upravené zákonom, má jasne stanovenú ako aj formu tak aj obsah. Zachytáva náklady a výnosy podnikateľského subjektu ako celku. Jeho primárnym cieľom je poskytnúť obraz o majetkovej, výnosovej a aj finančnej situácii účtovnej jednotky. Informácie z finančného účtovníctva sú dostupné pre užívateľov, ako sú banky, veritelia, daňové úrady a iní užívatelia (Mintál, 2013).

Podľa Fibírovej a kol. (2015) používateľov účtovných informácií môžeme rozdeliť do dvoch skupín:

- 1) **externí používatelia** – majú prístup len k výkazom finančného účtovníctva a informáciám, ktoré sú zverejňované vo výročnej správe alebo účtovej závierke. Predstavujú spektrum jednotlivcov, záujmových skupín, obchodných partnerov a iných. Konkrétne uvádzame:
  - a) **zamestnanci podniku** – nie sú zodpovední za riadenie firmy, ich hlavným záujmom je vývoj miezd, kvalita pracovných podmienok, materiálne vybavenie, prístup ku vzdelaniu,

- b) **spolupracujúce podniky** – banky, dodávatelia, odberatelia, rôzne finančné inštitúcie,
  - c) **štátne orgány** – v súvislosti s výkonom kontrolných funkcií vo vzťahu k činnosti podniku, napríklad finančné úrady, úrady práce, inšpekcia životného prostredia,
  - d) **široká verejnosť**
- 2) **interní používatelia** – majú rozhodovaciu právomoc a zodpovedajú za výsledky podnikateľskej činnosti. Interní používatelia sú vlastníci, ak vykonávajú manažérske funkcie na rôznych stupňoch podnikového riadenia.

Na základne účtovných informácií z finančného účtovníctva sa zostavujú finančné výkazy, ktoré sú určené pre externých používateľov. Na to, aby sa mohla zabezpečiť porovnateľnosť účtovných informácií pre používateľov sa dôraz kladie na šandardizáciu účtovníctva, a to aj na národnej aj na medzinárodnej úrovni (Foltínová, Kalafutová, 1998).

Určitým podsystémom ekonomických informácií o očakávaných hospodárskych javoch vnútri podniku za určité obdobie predstavuje v súčasnosti aj rozpočtovníctvo. Zameriava sa na orientáciu do budúcnosti ako vyhodnotenie hospodárnosti úloh. Nadväzuje na celú sústavu podnikových plánov, operatívnych plánov, predbežné kalkulácie, rozbor, účtovníctvo a tiež normy a normatívy. Tieto informácie vhodne prenáša do vnútro podnikových hodnotových vzťahov.

### *1.2.2 Vnútropodnikové účtovníctvo*

Predpokladom akéhokoľvek riadenia je informácia, a to tak o javoch minulých, ako aj o skutočnostiach plánovaných, predpokladaných. Z vnútro podnikového účtovníctva vieme získať informácie o alokácii nákladov na výkon, o alokácii nákladov vo vzťahu k vzniku výkonu. Pre správne využitie týchto informácií, ich potrebujeme k niečomu prirovnať a tým máme namysli plány resp. rozpočty. Tie obsahujú očakávania vlastníka v číselnej podobe, resp. manažmentu o vývoji svojej spoločnosti.

Finančné účtovníctvo sa nezaobrá otázkami riadenia podnikov ako celku a ani ich nižších organizačných zložiek. Nerieši problém ako dospieť k údajom, množstvám a cene vyprodukovaných, ale nerealizovaných zásob vytvorených vlastnou činnosťou podniku. Takéto údaje finančné účtovníctvo neposkytuje. Preto vznikla potreba viesť ďalšiu evidenciu v účtovnej jednotke, ktorá zaznamenáva hospodárenie vo vnútri účtovnej jednotky. Toto

hospodárenie sa spravidla sleduje podľa vnútropodnikových útvarov a v rámci nich aj podľa jednotlivých podnikových výkonov. Túto úlohu plní vnútropodnikové, často označované aj ako nákladové účtovníctvo (Lazar, 2012).

Vnútropodnikové účtovníctvo sa teda zaoberá takými javmi, ktoré vznikajú vo vnútri podniku, pričom sa zameriava na náklady, rieši otázky kde náklady vznikli a na čo sa vynaložili. Informácie z vnútropodnikového účtovníctva musia zabezpečovať podklady pre finančné účtovníctvo (Hajníková, 2006).

Obsahom tohto účtovníctva je informačné zachytenie procesov, ktoré v účtovných jednotkách prebiehajú pri premene vstupných zdrojov na výsledky činnosti podniku. Cieľom vnútropodnikového účtovníctva je získať informácie pre riadenie nákladov vo vnútri podniku. Aby mohlo tieto informácie získať, musí zachytiť to, čo sa deje v podniku pri transformácii výrobných vstupov na výstupy (Hradecký a kol., 2008).

Evidencia vnútropodnikového účtovníctva má poskytovať dostatočné množstvo informácií o nákladoch na výrobky alebo poskytované služby a o hospodárskych výsledkoch vnútropodnikových útvarov. Porovnáva plánované náklady so skutočnými a preto je nástrojom pre riadenie nákladov. Táto riadiaca funkcia je najvýznamnejšou funkciou vnútropodnikového účtovníctva (Lazar, 2012).

Hradecký a kol. (2008) poukazujú na rozdiely medzi finančným a nákladovým účtovníctvom, ktoré môžeme zhrnúť do týchto bodov:

- vedenie finančného účtovníctva je upravené zákonnými predpismi, ale vedenie nákladového účtovníctva je v rukách podniku,
- finančné účtovníctvo sa orientuje na podávanie správ o finančnej situácii podniku ako celku a nákladové účtovníctvo má poskytovať podklady, ktoré manažmentu podniku umožnia analyzovať faktory, ktoré viedli k priaznivým alebo nepriaznivým výsledkom,
- účtovným obdobím finančného účtovníctva je rok a aj účtovné výkazy predkladá raz ročne, účtovným obdobím nákladového účtovníctva je spravidla mesiac, aj keď automatizované spracovanie dát umožňuje aj ich častejšie vykazovanie,
- finančné účtovníctvo predkladá výkazy o hospodárení podniku za uplynulé účtovné obdobie a teda je zamerané na minulosť, nákladové účtovníctvo dokáže

poskytovať aj priebežné výsledky hospodárenia, umožňuje poznávať súčasnosť a predpokladať vývoj do budúcnosti.

### *1.2.3 Manažérske účtovníctvo*

V podmienkach trhových ekonomík sa stretávame aj s pojmom manažérske účtovníctvo. Dôvodom jeho vzniku bol fakt, že finančné účtovníctvo nebolo schopné úplne reflektovať potreby operatívnej kontroly a hodnotenia výkonnosti podniku. Poskytuje informácie v rozhodovacích úlohách na rôznych stupňoch podnikového manažmentu, k čomu sa prikláňame aj v našej práci. (Hlaváčková, Šafařík, 2014).

V manažérskom účtovníctve je možné rozlíšiť dva samostatné subsystemy účtovných informácií, a to účtovné informácie pre riadenie podnikateľského procesu, tento subsystem je historicky starší a predstavuje nákladové účtovníctvo. A účtovné informácie pre rozhodovanie (taktické a strategické) o variantoch budúceho vývoja podnikateľského procesu. Tento subsystem predstavuje manažérske účtovníctvo. Niekedy sa tieto účtovné informácie nerozlišujú a hovorí sa o manažérskom účtovníctve, ktoré obsahuje aj nákladové účtovníctvo (Fibírová a kol., 2015).

Manažérske účtovníctvo sa dá charakterizovať ako systém, ktorý zobrazuje a skúma ekonomickú realitu, alebo informácie o podnikateľskej činnosti vyhľadáva, eviduje, triedi, analyzuje a usporadúva do podkladov, ktoré slúžia pri rozhodovaní a riadení (Vysušil, 2000).

Hlavná úloha manažérskeho účtovníctva spočíva v zisťovaní, triedení, analýze a vykazovaní informácií, a to takým spôsobom, ktorý umožní riadiacim pracovníkom ovládať podnikateľskú činnosť, teda riadiť vzťah medzi vynaloženými zdrojmi a dosiahnutými výsledkami, ovplyvňovať základné faktory ekonomického vývoja podniku, podporovať jeho výkonnosť a zlepšovať finančnú pozíciu (Fibírová a kol., 2015).

Štruktúra manažérskeho účtovníctva závisí od toho, aký druh informácií manažéri požadujú, hlavne z pohľadu ich vzťahu k jednotlivým fázam rozhodovacieho procesu. Od finančného účtovníctva sa líši nielen obsahovým poňatím výnosov a nákladov, ale aj informáciami o ich vnútornej štruktúre a členení (Mintál, 2013).

Pri rozdieloch medzi vnútropodnikovým a manažérskym účtovníctvom je potrebné brať do úvahy úroveň riadenia. Vnútropodnikové účtovníctvo predstavuje časť manažérskeho, ktoré poskytuje informácie podľa jednotlivých procesov a činností pre

operatívne riadenie nákladov a výnosov podniku. Manažérske účtovníctvo poskytuje informácie dôležité pre rozhodovanie o budúcnosti podniku na úrovni taktického a strategického riadenia. Taktiež poskytuje informácie pre zhodnotenie rôznych variantov rozhodnutí, ktoré sú spojené s budúcim vývojom podniku (Hlaváčková, Šafařík, 2014).

Aby bola odlišnosť obsahu vnútro podnikového a manažérskeho účtovníctva zreteľnejšia, môžeme porovnať ciele, nástroje a metódy, ktoré sú zhrnuté v nasledujúcej tabuľke:

**Tabuľka 1** Obsah vnútro podnikového a manažérskeho účtovníctva

<b>Vnútro podnikové účtovníctvo</b>	<b>Manažérske účtovníctvo</b>
Účtovníctvo pre riadenie podnikového procesu	Účtovníctvo pre rozhodovanie o budúcich alternatívach činnosti
Informácie pre operatívne riadenie v nadväznosti na taktické riadenie (plán, porovnávanie so skutočnosťou)	Informácie pre rozhodovanie o variantoch (pri existujúcej a budúcej kapacite)
Informácie pre riadenie útvarov, výkonov a procesov	Komplexné informácie pre vrcholové riadenie a rozhodovanie
Informácie pre vyhodnotenie vplyvu zmien v objeme a sortimente výkonov, ktoré sa dodávajú na trh	Informácie pre zásadné zmeny činnosti (strategický marketing, výskum a vývoj, investičné rozhodovanie)

Zdroj: Fibírová a kol.: Manažérske účtovníctvi: Nástroje a metódy. 2015, s. 35

### 1.3 Náklady a ich členenie

Ako bolo v úvode kapitoly spomenuté, podniky sú podstatným prvkom v trhových ekonomikách a ich hlavným cieľom je maximalizácia zisku. Je potrebné, aby podnik vyrábal výrobky alebo poskytoval služby, a aby dosahoval čo najnižšie náklady. Podnik dokáže len čiastočne ovplyvniť výšku tržieb, ale úroveň nákladov je len v jeho kompetencii (Bajus, 2016).

Pod nákladmi vo všeobecnosti rozumieme peňažné ocenenie spotreby výrobných faktorov, ktoré podnik vynaložil na získanie výnosov. Náklady môžeme chápať z niekoľkých hľadísk, a to z finančného a manažérskeho hľadiska. Vo finančnom účtovníctve sa uplatňujú finančné náklady, v manažérskom účtovníctve manažérske náklady, ktoré sa ďalej členia na hodnotové a ekonomické náklady (Synek a kol., 2011).

Náklady vo finančnom účtovníctve vyjadrujú skutočne spotrebované, peňažne vyjadrené ekonomické zdroje, teda zníženie aktív či zvýšenie záväzkov. Náklady zahŕňajú nielen vynaložené zdroje na zaistenie podnikateľského procesu, ale aj výdaje odlišného charakteru, ako sú napríklad dary, a položky, ktoré sú v ekonomickej podstate rozdelením zisku, napríklad daň zo zisku (Fibírová a kol., 2015).

Náklady, ktoré sa evidujú a vykazujú v účtovníctve a účtových výkazoch, označujeme ako účtovné náklady a ide o spotrebu, respektíve zníženie hodnoty v danom období, ktorá je zachytená vo finančnom účtovníctve (Synek a kol., 2011).

Pri manažérskom vyjadrení nákladov je náklad definovaný ako hodnotovo vyjadrené účelné vynaloženie ekonomických zdrojov podniku, ktoré účelovo súvisia s ekonomickou činnosťou. Pri vymedzení nákladov, ktoré súvisia s riadením, je podstatný účel vynaloženia ekonomických zdrojov (konkrétny výkon, činnosť, aktivita) a primeranosť ich výšky k tomuto účelu, teda racionalita vynaložených nákladov. Skutočné náklady v manažérskom poňatí sú náklady, u ktorých môžeme posúdiť hospodárnosť, to je že dokážeme porovnať ich skutočnú výšku s vopred stanovenou úlohou (Fibírová a kol., 2015).

Hodnotové náklady slúžia k poskytovaniu informácií pre bežné riadenie a kontrolu uskutočnených procesov, ktoré sú v podniku vykonávané. Spotrebované ekonomické vstupy sa oceňujú na úrovni cien, ktoré odpovedajú ich súčasnej reálnej hodnote. Náklady v hodnotovom vyjadrení zahŕňajú náklady zhodné s finančným účtovníctvom, teda explicitné náklady, ale aj náklady, ktoré sú v manažérskom účtovníctve vykazované v inej výške, respektíve nie sú vykázané vôbec a označujú sa ako kalkulačné druhy nákladov (Popesko, Papadaki, 2016).

Ekonomické náklady poskytujú informácie nielen pre riadenie podnikových procesov, ale aj pri rozhodovaní výberu budúcich optimálnych alternatív. Tieto náklady nezahŕňajú len úbytok ekonomického prospechu, ale taktiež aj ušlý efekt, ktorý podnik neuskutočnil, pretože nevyužil zdroj iným alternatívnym spôsobom. Do ekonomických nákladov patria oportunitné náklady, ktoré sa označujú ako maximálny ušlý výnos a nepredstavujú reálne využitie a spotrebovanie ekonomických zdrojov (Kráľ a kol., 2012).

Autori členia náklady podľa rôznych kritérií do skupín, ako sú druhové, účelové, kalkulačné členenie, ďalej členenie nákladov podľa zodpovednosti za vznik, členenie podľa závislosti na objemu výkonov a iné.

### 1.3.1 Druhové členenie nákladov

Druhové členenie nákladov patrí medzi najčastejšie členenie a zameriava sa na náklady, ktoré vstupujú do výrobného procesu z okolia, teda je to členenie nákladov podľa výrobných faktorov. Za nevýhodu tohto členenia môžeme považovať to, že sa vykazujú globálne za celú činnosť podniku, pričom nevieme preukázať príčinu ich vzniku, teda nevieme na čo boli vynaložené (Bajus, 2016).

Medzi základné nákladové druhy sa považuje spotreba materiálu a energie, služby (nájomné, telekomunikačné služby, opravy), mzdové a ostatné náklady, dane a poplatky, iné náklady na hospodársku činnosť, odpisy a rezervy, náklady na finančnú činnosť, daň z príjmov (Bajus, 2016).

Druhové členenie nákladov umožňuje zaistiť väzby finančného plánu s ostatnými časťami plánu podniku, umožňuje porovnanie nákladov s výnosmi a výpočty hospodárskeho výsledku a rôzne analýzy. Pomocou druhového členenia nákladov dokážeme zistiť žiadúci vzťah podniku s okolím, ako napríklad od ktorých dodávateľov nakupovať a za akých podmienok, taktiež nákladové druhy nám umožňujú zistiť na aký výrobný faktor pripadajú najväčšie náklady (Konečný, 2007).

Základnými vlastnosťami nákladových druhov považujeme to, že sa jedná o prvotné, externé a jednoduché náklady. To znamená že vznikajú v okamihu, kedy po prvýkrát vstupujú do podniku a to spotrebou výrobkov alebo služieb iných subjektov (Kráľ a kol., 2012).

### 1.3.2 Účelové členenie nákladov

Toto členenie nesleduje charakter nákladov. Jeho základným cieľom je rozdeliť náklady podľa účelu, na ktorý sú vynaložené. Účelové členenie je záležitosťou vnútro podnikového účtovníctva a dodáva podklady pre účtovanie vo finančnom účtovníctve (Lazar, 2012).

Podľa Lazara (2012) účelové náklady môžeme sledovať:

- **po línii útvarov** – podľa vnútro podnikových stredísk, ktoré boli zriadené za účelom vykonávania určitej činnosti. Zároveň sa náklady a výnosy vzťahujú k miestu ich vzniku,

- **po línii výkonov** – predovšetkým sa sleduje proces uskutočňovania výkonov a náklady a výnosy sa vzťahujú k týmto výkonom.

Pri účelovom členení nákladov, sa náklady musia rozdeliť do jednotlivých okruhov činností. Členia sa na dve skupiny, a to technologické náklady a náklady na obsluhu a riadenie (Bolgáč a kol., 2018).

Náklady sa členia na niekoľkých úrovniach, najvšeobecnejšie členenie je podľa vzťahu k činnosti. Technické náklady sú vyvolané technológiou alebo s ňou súvisia. Môže ísť o materiálové náklady alebo odpisy strojov. Náklady na obsluhu a riadenie sú náklady, ktoré sú potrebné k vytvoreniu a zaisteniu takých činností ako je napríklad osvetlenie alebo vykurovanie (Kráľ a kol., 2012).

Konečný (2007) uvádza, že vo vzťahu k jednotlivým činnostiam rozlišuje účelové členenie jednotkové a režijné náklady. Jednotkové náklady zahŕňajú časť technologických nákladov, ktoré sa týkajú jednotlivých výkonov, a to je priamy materiál, priame mzdy a ostatné priame náklady. Režijné náklady opisuje ako náklady na obsluhu, riadenie, ale aj časť technologických nákladov, ktoré sa týkajú technologického procesu určitej činnosti a je spojená s určitým obdobím a nie priamymi nákladmi.

### *1.3.3 Kalkulačné členenie nákladov*

Základom kalkulačného členenia nákladov je priradenie nákladov k výkonu či jeho časti, teda ide o príčinnú súvislosť nákladov s výkonom. Toto členenie slúži na prehľadné druhového členenia, pretože kalkulácie sú nástrojom riadenia hospodárnosti (Bajus, 2016).

Autori sa zhodujú na rozdelení nákladov do dvoch základných skupín: priame náklady a nepriame náklady. Podľa Konečného (2007) priame náklady môžeme k jednotlivým konkrétnym výkonom priradiť priamo už pri ich vzniku a sú určené normami. Vochozka, Mulač a kol. (2012) dodávajú, že ide o náklady, ktoré sa vynakladajú len na produkciu určitého výrobku a žiadnym spôsobom nesúvisia s produkciou iného výrobku a ani s ďalšími podnikovými procesmi.

Bajus (2016) nepriame náklady charakterizuje ako náklady, ktoré zabezpečujú priebeh výrobného procesu. Ide o náklady na obsluhu a riadenie. Sú vynakladané na produkciu viacerých druhov výrobkov alebo sa využívajú aj na chod celého podniku. Konečný (2007) dodáva, že časť nepriamych nákladov má fixný charakter a časť variabilný charakter vzhľadom k objemu výroby.

Štruktúra všeobecného kalkulačného vzorca podľa Bajusa (2016) je znázornená na obrázku.

1. priamy materiál
2. priame mzdy
3. ostatné priame náklady
4. prevádzková réžia (výrobná)
<b>VLASTNÉ NÁKLADY VÝROBY</b>
5. správna réžia
<b>VLASTNÉ NÁKLADY VÝKONU</b>
6. odbytové náklady
<b>ÚPLNÉ VLASTNÉ NÁKLADY VÝKONU</b>
7. zisk
<b>PREDAJNÁ CENA</b>

**Obrázok 1** Kalkulačný vzorec

Zdroj: Bajus: Financie podniku. 2016, s. 119

Kalkulačné členenie má význam z toho hľadiska, že umožňuje sledovať náklady podľa toho kde vznikli, na čo boli vynaložené, čo je podmienkou vnútro podnikového riadenia. Tiež umožňuje realizovanie rozboru vlastných nákladov na jednotlivé výkony a porovnávať ich s výsledkami z predchádzajúceho obdobia (Bajus, 2016).

#### 1.3.4 Členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik

Pri tomto členení nákladov nie je dôležitý len účel, na ktorý boli náklady vynaložené, ale rozhodujúce je aj miesto vzniku a kto je za vznik nákladov zodpovedný. Základom pre členenie nákladov podľa zodpovednosti vzniku sú vnútro podnikové útvary (Konečný, 2007).

Sleduje sa vzťah nákladov ku konkrétnemu vnútro podnikovému útvaru, v ktorom prebieha činnosť. Má význam vo vnútro podnikovom riadení na úrovni nižších útvarov. Vnútro podnikové útvary sa označujú ako strediská. Strediská sú také útvary organizačnej štruktúry podniku, ktoré prevádzkujú činnosť a je v nich možné zisťovať náklady, je u nich možná identifikácia výkonov predávaných iným strediskám, je jasný spôsob ocenenia výkonov strediska pomocou vnútro podnikových cien (Konečný, 2007).

Spojenie medzi útvarmi sa uskutočňuje systémom väzieb, pretože nositeľmi sú práve predávané výkony. Náklady, ktoré vznikajú odberateľskému útvaru, sú nákladmi internými a druhotnými. Interné náklady vznikajú v súvislosti s určitou vnútornou väzbou a predstavujú pre iný útvar výnos (Vochozka, Mulač a kol., 2012).

Konečný (2007) definuje druhotné náklady ako náklady, ktoré vznikajú spotrebou vnútro podnikových útvarov a ktoré majú komplexný charakter, to znamená, že sa dajú rozložiť na nákladové druhy. Tieto náklady sa prejavujú až pri zúčtovaní nákladov podľa stredísk.

#### **1.4 Ekonomická štruktúra podniku**

Tvorba ekonomickej štruktúry je zviazaná s organizačnou štruktúrou podniku a dopĺňa tak vecné nástroje riadenia o využitie motivačne účinných hodnotových nástrojov zodpovednostného riadenia. Podmienkou správneho fungovania ekonomickej jednotky je usporiadanie všetkých vzťahov a činiteľov, ktoré vznikajú a pôsobia pri plnení úloh. Predmetom organizovania je usporiadanie daných vzťahov a činiteľov. Úlohou organizácie je vytvoriť usporiadanú sieť, ktorá sa skladá z vnútro podnikových riadiacich a riadených zložiek, ako aj foriem a spôsobov ich vzájomného spojenia. Z ekonomického hľadiska vnútro podnikového riadenia je v podniku potrebná organizačná štruktúra, ktorá je zložená z charakteristických vnútro podnikových jednotiek a väzieb medzi nimi. Táto štruktúra je tvorená samostatnými jednotkami – zodpovednostnými strediskami, ktoré sú zainteresované na hodnotových výsledkoch ako plán tržieb z predaja tovarov, služieb a vlastných výrobkov, plán výnosov a nákladov, plán hospodárskeho výsledku a podobne. Strediská si medzi sebou poskytujú služby a výkony a vzájomne sa k sebe správajú rovnako ako k externým subjektom.

Stanovenie úloh v hodnotovom vyjadrení vyžaduje rozčlenenie nákladov na jednotkové a režijné. Jednotkový náklad je účelné riadiť po línii výkonov prostredníctvom predbežných a výsledných kalkulácií, režijné náklady po línii vnútro podnikových útvarov pomocou rozpočtov stredísk.

Množstvo a veľkosť hospodárskych stredísk závisí od veľkosti účtovnej jednotky, množstva a druhu odvetvových činností, ktoré sa v nej vykonávajú, zložitosti procesu základnej činnosti, organizačného usporiadania a miestnej koncentrácie jej nižších organizačných útvarov, úrovne vybavenia výpočtovou technikou (Lazar, 2012).

### 1.4.1 Členenie stredísk

Strediská z hľadiska hierarchie členíme na podnik, závody, prevádzky, hospodárske strediská, nákladové strediská.

Z hľadiska účelu sa strediská delia na:

1. Výrobné – v tomto stredisku sa jedná o samostatný technologicky uzavretý cyklus, o radu výrobných a nevýrobných úkonov, ktoré sú ukončené montážou výrobku, skončenou činnosťou, alebo uskutočnenou službou,
2. Zásobovacie – tu zaradzujeme výkony, ktoré sa týkajú obstarávania, príjmu, skladovania, výdaju do výroby a úpravu materiálu. Súčasťou sú taktiež náklady spojené s vlastným chodom zásobovacieho strediska,
3. Správne – do tejto skupiny patria činnosti ohľadom riadenia a správy podniku ako celku, prípadne jeho častí (napr. vrcholový manažment, účtovné oddelenie správa budov),
4. Odbytové – jedná sa o činnosti odbytového charakteru ako prevzatie, balenie, skladovanie a expedíciu výrobkov podniku, alternatívne to sú náklady na marketingové výskumy a predaj (Lazar, 2012).

Popri týchto obvyklých strediskách sa tvoria ďalšie nevýrobné (pomocné) strediská a to neutrálne stredisko, kde sa uvádzajú mimoriadne náklady a výnosy, za ktoré nie je zodpovedný konkrétny útvar. Ďalším strediskom, ktoré patrí do skupiny nevýrobných je predajné alebo aj realizačné stredisko, kde sa v konečnom dôsledku ukazuje vplyv cenotvorby pri konkrétnych činnostiach. Stredisko financovania uvádza náklady a výnosy finančného charakteru (Hradecký a kol., 2008).

### 1.4.2 Typy stredísk

Z hľadiska miery a oblasti uplatnenia právomoci a zodpovednosti v oblasti ekonomického riadenia možno rozlíšiť šesť základných typov stredísk, líšiacich sa najmä mierou decentralizácie, ktorá sa uplatňuje pri ich riadení:

*Nákladovo riadené stredisko* - je najnižším útvarom, na ktorý sa zisťujú náklady z hľadiska zodpovednosti. Stredisku je stanovený rozpočet ovplyvniteľných nákladov. Tieto rozpočty nákladov sú predmetom kontroly, ktorá prebieha spravidla dvoma spôsobmi: skutočne zistené náklady sa porovnávajú s vopred stanovenými nákladmi alebo

s neprepočítaným rozpočtom. Hmotná zainteresovanosť sa zvyčajne odráža v úspore nákladov, ktorá sa zisťuje rozdielom medzi skutočnými a rozpočtovanými nákladmi. Typickým príkladom môžu byť výrobné útvary vyrábajúce polotovary alebo napr. útvary opráv a údržby.

*Ziskové stredisko* - pracovníci tohto strediska zodpovedajú ako za náklady, tak aj za výnosy realizované k externému okoliu podniku. Manažér strediska musí mať právomoc riadiť a ovplyvňovať činitele pôsobiace na hospodársky výsledok strediska, teda činitele pôsobiace na nákladové a výnosové položky. Hmotná zainteresovanosť zvyčajne závisí na dodržaní rozpočtovaného zisku, ktorého rozpočet musí byť v zhode s právomocou a zodpovednosťou vedúceho strediska. Príkladom môžu byť predajné závody výrobného podniku alebo obchodné útvary, predávajúce rôzne komodity výrobkov, prác alebo služieb.

*Rentabilné stredisko* - zodpovedá nielen za náklady a výnosy, ale do istej miery aj za výšku strediskom viazaného pracovného kapitálu. Tento predpoklad je splnený hlavne u hierarchicky vyššie postavených vnútro podnikových útvarov, kde zodpovední pracovníci môžu ovplyvňovať najmä výšku výrobných a vnútro podnikových zásob, ale v prípade prevádzok s uzavretým reprodukčným cyklom aj výšku pohľadávok a krátkodobých záväzkov voči svojim obchodným partnerom. Hmotná zainteresovanosť je závislá na rentabilite viazaného kapitálu, ktoré stredisko ovplyvňuje. Príkladom môžu byť prevádzky alebo lokálne odlúčené divízie, zaoberajúca sa výrobou a predajom oddelených produktov podniku.

*Investičné stredisko* - manažér tohto strediska má okrem právomoci ovládať výšku nákladov a výnosov strediska, rozhodovať aj o výške a spôsobe využitia investícií. Hmotná zainteresovanosť sa viaže k investovaným prostriedkom, ktoré stredisko ovplyvňuje. Tento ukazovateľ ekonomickej efektívnosti má však primeranú vypovedaciu schopnosť iba v dlhodobom časovom horizonte. Tieto strediská predstavujú najvyššiu úroveň ekonomickej štruktúry a sú len vo veľkých podnikoch so širokým spektrom aktivít.

*Výnosové stredisko* - stredisko svojou činnosťou ovplyvňuje najmä výšku externých výnosov. Primárny záujem strediska je zameraný na maximálny objem predaja. Nemôže však ovplyvniť náklady spojené s tvorbou výkonov a nemá ani právomoc určovať ceny výrobkov a tovaru. Hmotná zainteresovanosť je viazaná na rast výnosov z predaja a na úsporu ovplyvniteľných, predovšetkým režijných nákladov. Základným ukazovateľom pre sledovanie je podiel výnosov na jednotku nákladov.

*Výdavkové stredisko* - svojou charakteristikou sa podobá nákladovému stredisku s tým, že manažér strediska je zodpovedný za výdavky, o ktorých sa predpokladá, že prinesú podniku prospech v budúcnosti. Hmotná zainteresovanosť pracovníkov výdavkového strediska je spravidla závislá na dodržaní limitu účelovo vymedzených výdavkov a predovšetkým na merateľné dlhodobé efekty, ktoré môžu byť považované za dôsledky koncepcne vynakladaných výdavkov, napríklad rast firemného podielu na určitom trhu. Hmotná zainteresovanosť je viazaná na nefinančné ukazovatele. Typickými príkladmi sú útvary vzdelávania, výskumu a vývoja alebo strategického marketingu (Kráľ, 2012).

## **1.5 Riadenie vnútropodnikových stredísk**

Počiatočným prvkom riadenia vnútropodnikových útvarov je formulácia a spracovanie plánov. Podnik si stanovuje ciele, ktoré chce dosiahnuť, ide hlavne o ciele v oblasti rentability obratu, rentability podniku, trhového podielu, produktivity a podobne. Tieto ciele sa dosahujú v 3 etapách. V plánovacej etape sa celopodnikové ciele transformujú na systém čiastočných cieľov. Etapa kontroly slúži na nutné vyčíslenie dopadov na celkové výsledky a stanovenie zodpovednosti. Etapou analýzy a vyhodnocovania sa zavŕši prostredníctvom väzby dosiahnutých výsledkov na odmeňovanie. Východiskový prvok riadenia je zisťovanie odchýlky od žiadúceho stavu a priradenie zodpovednosti za jej vznik danému vnútropodnikovému útvaru alebo pracovníkovi. Vymedzia sa oblasti, ktoré pracovníci môžu svojimi právomocami ovplyvňovať, stanovia sa úlohy, ktoré treba dosiahnuť a musí sa vyjadriť diferencovaný prínos jednotlivých útvarov k celopodnikovým výsledkom (Kráľ, 2012).

### **Predpoklady strediskového hospodárenia:**

- vymedzenie rozhodovacích právomocí a zodpovednosti a ich zobrazenie napríklad v organizačnej štruktúre,
- kritéria právomocí a zodpovedností, ktoré slúžia ako úloha pre jednotlivých zodpovedných pracovníkov či jednotlivé zodpovednostné útvary,
- hmotná zainteresovanosť pracovníkov prostredníctvom motivačného systému (Kráľ, 2012).

### 1.5.1 Náklady stredísk

Pre zobrazenie nákladov v zodpovednostnom účtovníctve je podstatné zodpovedať si otázku, kto je zodpovedný za spotrebu zdroja a ktorému stredisku by mal byť priradený vzniknutý vynaložený náklad. Pracovník, ktorý nesie zodpovednosť za riadenie strediska, musí vedieť rozsah svojej zodpovednosti (aké organizačné jednotky a osoby), aké náklady budú účtované na dané stredisko, aké druhotné náklady budú priradené stredisku formou odvodov či prirážok k režijným nákladom z iných stredísk, požadovaný objem výkonov strediska a spôsob merania výkonu, akým spôsobom sa budú preúčtovávať výkony iným strediskám. Pri riadení stredísk je žiadúce aby bolo priradenie nákladov strediskám založené na tom, či stredisko ovplyvňuje ich výšku a zodpovedá za ich vznik. To znamená, že je nutné vybrať zo zodpovednosti strediska také náklady, ktoré nemôže ovplyvniť. Do hodnotenia strediska sa nemôžu zaraďovať ani náklady, ktoré vznikli napr. neúčelným vynaložením zdrojov iného strediska alebo dôsledkom rozhodnutia iného strediska či náklady, ktoré vznikli odstraňovaním odchýlky vyvolanej iným strediskom. Ak náklady súvisia s činnosťou viacerých stredísk, je nutná presná evidencia objednaných a poskytnutých výkonov a ich alokácia na príslušné strediská, ktoré ich vznik vyvolali. Zároveň je nutné priradiť dosiahnuté výsledky podľa vrcholovej zodpovednosti na stredisko, do ktorého právomoci spadá aj rozhodnutie o metódach riadenia hospodárnosti týchto nákladov.

Náklady zodpovednostných stredísk môžu byť vyjadrené a ocenené rôznymi spôsobmi. Môže sa jednať o vyjadrenie skutočne vynaložených prvotných nákladov, prvotných nákladov ocenených na úrovni vopred stanovenej ceny alebo odhadovaných nákladov, druhotné náklady ocenené na úrovni oportunitných nákladov alebo druhotné náklady vznikajúce spotrebou výkonov iných stredísk (Kráľ, 2012).

### 1.5.2 Výnosy stredísk

Jednotlivé strediská sa líšia v spôsoboch, akými sú ocenené ich výkony. Výkony strediska môžeme rozdeliť podľa ich odberateľov na:

- výkony pre externých zákazníkov, ktoré sú určené na základe trhových cien. Príkladom sú ziskové, rentabilné a investičné strediska,
- interné výkony určené pre ostatné útvary v podniku stanovené vnútro podnikovými cenami. Pre odoberajúce stredisko predstavujú strediskový náklad. Príkladom sú nákladové strediská hlavnej a servisnej činnosti,

- výkony stredísk s rozmanitou náplňou činnosti, ktoré nie sú presne vymedzené, nie sú merateľné, preto je úlohou tohto strediska dodržať výšku nákladov danú rozpočtom. Typické sú nákladové strediská správnej činnosti alebo niektoré servisné strediská.

### *1.5.3 Vnútropodnikové ceny ako nástroj riadenia režijných nákladov*

Implementácia stredísk vytvorí vnútri podniku akýsi interný uzavretý trh. K tomu, aby bolo možné efektívne sledovať a kontrolovať hospodárenie stredísk, je potrebné, aby výkony, ktoré si medzi sebou vymieňajú, mali svoje hodnotové vyjadrenie. Nástrojom pre ocenenie interných výkonov je vnútropodniková cena. Vnútropodnikovú cenu môžeme charakterizovať ako ocenenie, v ktorom sa výkony predávajú medzi rôznymi útvarmi v podniku. Miera, v akej vnútropodniková cena pokrýva náklady a prispieva k vnútropodnikovému zisku závisí na podnikovej politike. Jej hlavným cieľom je taká koordinácia vnútropodnikových vzťahov, ktorá povedie k optimálnemu naplneniu celopodnikových cieľov. Vo všeobecnosti neexistuje jednoznačný spôsob stanovenia vhodnej vnútropodnikovej ceny pre hospodárske strediská. Vnútropodniková cena by mala motivovať strediská k rozhodovaniu o tom, čo je prospešné pre stredisko a súčasne aj pre podnik ako celok. Mala by vyjadriť úroveň právomoci a zodpovednosti stredísk, oddeliť ich prínos k podnikovému výsledku a zabezpečiť informácie pre meranie výkonnosti strediska.

Aby mohla vnútropodniková cena plniť svoje funkcie, je nutné, aby bola stanovená vopred, bola relatívne stála, v súlade s ostatnými nástrojmi riadenia, mala zrozumiteľný spôsob stanovenia a obsah a bola porovnateľná s cenami podobného výkonu (Fibírová, 2015).

Väčšinou sa stretávame s nasledujúcimi typmi vnútropodnikových cien výrobkov:

- vnútropodniková cena s pripočítaním ziskovej prirážky;
- vnútropodniková cena odvodená z úrovne tržnej ceny;
- vnútropodniková cena na úrovni plných strediskových nákladov;
- vnútropodniková cena na úrovni variabilných nákladov;
- vnútropodniková cena na úrovni oportunitných nákladov;
- vnútropodniková cena založená na dohode medzi strediskami (Kráľ, 2012).

Vedľa typov rozlišujú Hradecký, Lanča, Šiška (2008) ešte niekoľko druhov

vnútro podnikových cien, ktoré sú využívané pri zúčtovaní výnosov stredísk:

- a) pevná zúčtovacia prirážka réžie (v percentách) – pri úhrade merateľného výkonu, vhodné najmä u výrobných stredísk,
- b) pevná zúčtovacia sadzba réžie – vzťahuje sa na jednotku naturálne vyjadreného množstva,
- c) pevná zúčtovacia čiastka réžie - ak nemožno výkon strediska priamo merať, typicky u správnych stredísk,
- d) pevná zúčtovacia cena - u stredísk nemateriálnej produkcie alebo služieb
- e) pevná čiastka vo forme paušálu – výkon strediska vo forme služieb s nepravidelným rozsahom (napr. revízia strojov),
- f) operatívne kalkulácie – vzťahuje sa k súčasti, zostave alebo výrobku, využíva sa najmä pri hlavnej výrobe,
- g) prepočtová kalkulácia - týka sa celého výkonu, spravidla pri pomocnej výrobe.

Pre cieľ a praktickú časť našej práce bude pre nás relevantné členenie podľa Hradeckého, Lanču a Šišky, ktoré je viac uplatniteľné v praxi.

## 2 Cieľ práce

Hlavným cieľom diplomovej práce je hľadať možnosti pre optimalizáciu nákladov a spôsoby ich alokácie k výkonu vnútropodnikového útvaru podniku. K danej problematike sme pristupovali z teoretickej a praktickej stránky.

Pre úspešné naplnenie hlavného cieľa, je potrebné naplniť aj niekoľko parciálnych teoretických a praktických cieľov.

V teoretickej časti je našim cieľom venovať sa rozpočtom. Zoznámime sa so základnými pojmami ako rozpočet, rozpočtovníctvo, jeho funkcie, formy rozpočtov a definujeme si niektoré metódy tvorby a proces zostavovania rozpočtov. Budeme charakterizovať ekonomické informačné systémy ako finančné, vnútropodnikové a manažérske účtovníctvo, ktoré sú potrebné pre zostavovanie rozpočtov. Definujeme si náklady a ich členenie, predovšetkým účelové členenie kvôli správne určeniu priamych a režijných nákladov a členenie nákladov podľa zodpovednosti za ich vznik. Venovať sa budeme aj ekonomickej štruktúre podniku, členeniu a zadefinovaniu jednotlivých typov stredísk. V závere prvej časti diplomovej práce si objasníme prepojenie medzi rozpočtami a riadením vnútropodnikových stredísk.

Cieľom praktickej časti bude charakteristika vybranej spoločnosti, charakterizovanie predmetu činnosti, predstavenie celkovej ekonomickej štruktúry, identifikácia vnútropodnikových útvarov spoločnosti a skúmanie ich hodnotových tokov. Naším cieľom je uviesť rozpočty daných vnútropodnikových útvarov a zistiť vnútorné členenie podľa rozpočtových položiek. Tieto položky, nám poslúžia pre výpočet kalkulačných prirážok a vnútropodnikových sadzieb výkonov, ktoré budú identifikované.

Na stanovenie objektívnosti týchto ukazovateľov budú použité bežné výpočty, ktoré sa používajú v spoločnosti aby sme mohli navrhnúť zmenu štruktúry nákladov. Použitím týchto nových metód chceme poukázať na to, aké hospodárne je odovzdávanie vnútropodnikových výkonov a vyčísľovanie vnútropodnikových cien.

Cieľom je navrhnúť alternatívny spôsob riadenia pomocou vnútropodnikových útvarov prostredníctvom prepočtu rozpočtových položiek. S týmto cieľom sa spája aj objektívne alokovanie nákladov a nájdenie možnosti pre optimalizáciu nákladov vo vnútropodnikových útvaroch.

### 3 Metodika práce a metody skúmania

V tejto kapitole sa zameriavame na metodiku a metódy skúmania, ktoré nám pomôžu k splneniu hlavného cieľa tejto práce.

#### 3.1 Metódy skúmania

Hlavným cieľom diplomovej práce je hľadať možnosti pre optimalizáciu nákladov a spôsoby ich alokácie k výkonu vnútropodnikového útvaru podniku. Základom k jeho splneniu je stanovenie si čiastkových cieľov teoretickej a praktickej časti, pri čom sme použili metódu **analýzy**. Stanovené ciele sme podrobili analýze, objasnili sme teoretické východiská vymedzenej témy a problém rozložili na jednoduchšie časti kvôli lepšej zrozumiteľnosti daných súvislostí.

Získané teoretické poznatky a údaje sme nadobudli prostredníctvom štúdia knižných zdrojov od prevažne českých ale aj slovenských a zahraničných autorov, ktorí sa v dlhodobom rozsahu venujú spomínanej problematike. Pre komplexné doplnenie sme čerpali aj z internetových zdrojov.

Základom pre identifikáciu vzájomných súvislostí medzi faktami a ich neskorším uplatnením vo výsledkoch práce je metóda **syntézy**, ktorá nám rovnako poskytla aj komplexný pohľad na dôležitosť tvorby rozpočtov a ich súvislosť s vnútropodnikovými útvarmi.

Doplňujúcimi metódami k prechádzajúcim je **indukcia**, ktorá sa využíva na formuláciu a odvodenie všeobecných záverov, vyplývajúcich z čiastkových záverov, ktorých základom je zhodnotenie skúmaných dát. Čiastkové závery sme vytvorili zo všeobecných predpokladov pomocou **dedukcie**.

Prvé kroky pri praktickej časti smerovali k získaniu potrebných informácií o spoločnosti, čo sme zrealizovali prostredníctvom **pološtruktúrovaného rozhovoru** s vedúcim pracovníkom stredísk. Pri rozhovore sme sa zameriavali na vopred pripravené otázky, ktoré boli vymedzené na relevantné informácie pre danú problematiku. Na začiatok nám bola lepšie priblížená celá skupina SSBH a neskôr sme získali údaje o nami skúmanej spoločnosti. Dostali sme základné informácie o spoločnosti a jej fungovaní, o metóde pri tvorbe a zostavovaní rozpočtov, údaje o štruktúre nákladov a výnosov, o počte

zamestnancov a počet ich odpracovaných hodín, opis konkrétnych stredísk a ich fungovaní, opis vnútropodnikových výkonov a ich realizácia v praxi.

V práci sme sa s použitím týchto údajov ďalej zaoberali skúmaním štruktúry jednotlivých rozpočtov, konkrétnych vnútropodnikových výkonov a vzťahov medzi strediskami spoločnosti. Poskytnuté údaje nám pomohli s definovaním interného prostredia a ekonomickej štruktúry, hlbšie analyzovanie vzniknutých výkonov a potrebných nákladov na ich realizáciu. Zadefinovali sme si odovzdané výkony stredísk a podľa ich plánovaných a skutočných nákladov a výnosov sme vypočítali výsledky hospodárenia stredísk. Podľa stanovenej rozvrhovej základne sme si vypočítali kalkulačné prirážky výrobné a správnej réžie a následne sa dopracovali k úplným vlastným nákladom výkonov stredísk. Základom pre našu prácu bolo ocenenie výkonov stredísk a samotný výpočet hodinovej sadzby výkonu, ktoré sme si znázornili v prehľadných tabuľkách. Tu boli využité **matematicko-štatistické metódy**.

V poslednom kroku praktickej časti sme sa rozhodli pre lepšiu objektivizáciu nákladov v strediskách medzi sebou a alokovanie časti nákladov inému stredisku, po čom sme následne zopakovali naše výpočty hodinovej sadzby výkonov. Tu sme používali metódu **komparácie** pri porovnávaní dosiahnutých výsledkov, po uplatnení zmeny v štruktúre a pred uplatnením, pričom bolo našim cieľom zistenie prípadných odchýlok v týchto údajoch.

Pri spracovaní výsledkov práce sme použili metódu **modelovania** situácie rozvoja strediska po zmene štruktúry nákladov v rozpočtoch.

### **3.2 Charakteristika objektov skúmania**

Skupina spoločností Bukóza Holding patrí k dynamickým moderným spoločnostiam 21. storočia, ktorá má šesťdesiatročnú históriu. Bukóza Holding je jeden z významných podnikov na Slovensku, ktorého hlavnou činnosťou je spracovanie dreva. Sídlo skupiny spoločnosti Bukóza Holding (SSBH) je na východe Slovenska v obci Hencovce, okres Vranov nad Topľou, ktorý patrí pod Prešovský samosprávny kraj. V oblasti kde spoločnosť pôsobí sa ťaží drevo a má veľmi dobré železničné a cestné spojenie, čo robí jej polohu strategickou. V Prešovskom regióne patrí k významným zamestnávateľom a je tiež dôležitým exportérom produktov.

SSBH sa venuje komplexnému spracovaniu drevnej hmoty, poväčšine buka, mechanickým a chemickým spôsobom s ročným obratom približne 90 miliónov eur. Jej produktové portfólio tvoria papierenské bučiny, prášková celulóza a produkty osobnej hygieny.

### 3.3 História a vývoj spoločnosti

Aj napriek tomu, že územie okresu Vranov nad Topľou bolo poznačené vojnou, v období päťdesiatych rokov minulého storočia boli položené prvé základy spoločnosti. Výstavba závodu v Hencovciach hodlala spriemyselniť východné Slovensko a po oslobodení sa stala prvou značnou budovateľskou akciou. Výstavba *Hencovského drevokombinátu*, ako sa v tej dobe nazýval, výrazne prispela k hospodárskemu rozvoju v predtým zaostalej oblasti, a k podstatnému zvýšeniu hospodárskej, kultúrnej a sociálnej úrovne pracujúcich v regióne. V roku 1962 vznikla v závode *Východoslovenská celulóza a papierne, n. p. Hencovce*, o 6 rokov neskôr pribudla výroba lisovanej lepenky a vznikla preglejkáreň. Drevospracujúci kombinát dostal názov *BUKÓZA* v roku 1971 (Jevín 1976).

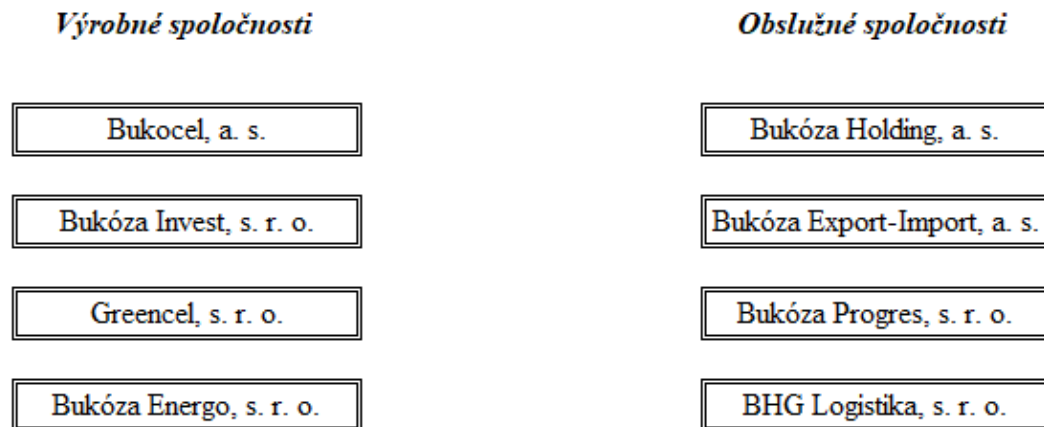
K významným reorganizačným zmenám došlo v roku 1997, kedy vznikol holdingový subjekt Bukóza Holding, a. s. so samostatnými spoločnosťami výrobného a servisného charakteru a s ústredne riadenými aktivitami v oblasti ekonomických, obchodných, finančných a investičných stratégií. Skupinu spoločnosti Bukózy Holding, a. s. v roku 2008, pri jej vytvorení tvorili spoločnosti: Bukocel, a. s., Bukóza Energo, a. s. (výrobný charakter), Bukóza Progres, s. r. o., Bukóza Píla, a. s., Bukóza Holding, a. s., Bukóza Export-Import, a. s., Bukóza Supermarket, s. r. o. (servisný charakter), a Profesionálna servisná, s. r. o. Postupom času sa spoločnosti spojili, zanikli a vznikali nové.

Už v čase vzniku patrila SSBH do skupiny najvýznamnejších drevospracujúcich podnikov na Slovensku a to isté platí aj v súčasnosti. Orientuje sa na exportovanie produktov predovšetkým na európsky trh. Základným výrobným produktom sú stále papierenské bučiny pre výrobu papierov a lepené veľkoplošné dosky pre výrobu nábytku a interiérov. Výrobné kapacity papierenskej bučiny sú na úrovni 150 000 ton ročne. V posledných desiatich rokoch sa spoločnosti darí, čo dokazujú aj čísla exportu bučiny z celkového predaja a to, že zamestnáva viac ako 1 100 zamestnancov (Bukóza Holding, 2019).

### 3.4 Organizačná štruktúra spoločnosti

V súčasnosti Skupina spoločností Bukóza Holding pozostáva z ôsmich spoločností. Štyri spoločnosti sú výrobného charakteru a zvyšné štyri spoločnosti sú servisného charakteru, sú to obslužné spoločnosti.

#### Spoločnosti v SSBH



**Obrázok 2** Organizačná štruktúra SSBH

Zdroj: vlastné spracovanie podľa <https://www.bukoza.sk/o-nas>

**BUKOCEL, a. s.** je charakterizovaná ako sulfátová celulóza. Zo SSBH je najväčšou výrobnou spoločnosťou. S výrobou buničín sa začalo už v roku 1955 vo vtedajšom Hencovskom drevokombinate. Produkuje bielenú papierenskú buničinu – polotovar, ktorý tvorí základ pre výrobu rôznych druhov papierov, nepapierenských výrobkov, hygienických potrieb, práškových buničín a zdravotníckeho materiálu na báze celulózy. Do krajín Európskej únie exportuje takmer 100 % svojej výroby, približne 100 000 ton ročne. Obrat spoločnosti tvorí 80 % obratu celej SSBH a je zamestnávateľom pre cca 400 ľudí. (Bukocel, 2019)

**BUKÓZA INVEST, s. r. o.** je výrobná spoločnosť zaoberajúca sa výrobou produktov zo špeciálne vyvinutej celulózy druhu Bukocel, vyrába hygienické potreby a výroba bola rozšírená o práškovú celulózu a zdravotnícky materiál. Momentálne ma do 50 zamestnancov.

**BUKÓZA ENERGO, a. s.** je producentom a distribútorom elektrickej energie a tepla. Produkciou elektrickej energie a tepla sa pokrýva spotreba SSBH. Bukóza Energo poskytuje distribúciu tepla a elektriny z obnoviteľných zdrojov do externých spoločností a tým rozširuje svoju pôsobnosť. Spoločnosť významne prispieva k skvalitneniu životného prostredia tým, že znižuje emisie spaľovaním biomasy v pomere 70:30 k uhlíu. Je druhou najväčšou výrobnou spoločnosťou SSBH a poskytuje zamestnanie cca 170 ľuďom (Bukóza Energo, 2019).

**GREENCEL, s. r. o.** od začiatku svojho vzniku v roku 2010 naplno investuje do výskumu a vývoja moderných technológií. Vstupnou surovinou je sulfátová buková celulóza, ktorá je jadrom širokého produktového portfólia. Celulóza má jedinečné vlastnosti pre uplatnenie v chemickom priemysle, stavebnej chémii a na produkciu výrobkov v potravinárstve, napríklad filtrácia kvapalín a nápojov. V súčasnosti má približne 80 zamestnancov (Greencel, 2019).

**BUKÓZA HOLDING, a. s.** je plánovacím, riadiacim a strategickým centrom pre skupinu spoločností Bukóza Holding. Jej úlohou je zaisťovať administratívne, personálne, právne, finančné, investičné, rozhodovacie a kontrolné a iné služby pre skupinu spoločností Bukóza Holding. Má na starosti správcovské činnosti, zabezpečuje služby bezpečnosti, ochrany zdravia pri práci, požiaru ochranu, činnosti na ochranu životného prostredia. Zabezpečuje všetky marketingové a cateringové služby v rámci SSBH. Jej súčasťou je Hasičský zbor spoločnosti. Spoločnosť popri tom ponúka služby: pretlakovým vozom, manipulačno-vysokozdvížnou plošinou, žeriavom, fekálom, rýpadlom, čelným nakladačom, traktorom s mulčovačom, skriňovými a valníkovými vozidlami a autami s hydraulickou rukou na prevoz guľatiny. Je zamestnávateľom pre približne 90 ľudí (Bukóza Holding, 2019).

**BUKÓZA EXPORT-IMPORT, a. s.** má na starosti zabezpečovanie celkového nákupu a predaja pre celú skupinu SSBH. Obstaráva kompletnú škálu produktov od významných strategických surovín až po materiál priamej spotreby pre činnosti skupiny SSBH. Predáva všetky výrobky jednotlivých výrobných spoločností prevažne do krajín Európskej únie.

**BUKÓZA PROGRES, s. r. o.** je zameraná na údržbu celkovej SSBH, stará sa o strediská stavebnej údržby, elektroservis, strojnú výrobu a kovovýrobu. Dôležitú súčasť

tvoria hlavné dielne a celková údržba spoločnosti Bukocel, a. s. podľa jednotlivých stredísk. Má vyše 130 zamestnancov.

**BHG LOGISTIKA, s. r. o.** má za hlavnú činnosť združovať strediská nákladnej a osobnej dopravy. Jej osobitnú súčasť tvorí kamiónová preprava. Zamestnáva vyše 80 zamestnancov (BHG Logistika, 2019).

## 4 Výsledky práce

V tejto časti diplomovej práce bližšie predstavíme profil Skupiny spoločnosti Bukóza Holding, a. s. Cieľom tejto časti je analyzovať rozpočtovníctvo jednej zo skupiny spoločnosti Bukóza Holding, a.s. a navrhnúť možné zlepšenia v oblasti rozpočtovníctva a riadenia stredísk. Pre získanie informácií k spracovaniu praktickej časti práce sú použité písomne interné dokumenty, účtovné informácie a ďalšie materiály. V metodickej časti sme si predstavili celú skupinu spoločnosti Bukóza Holding, ďalej sa budeme venovať len spoločnosti BHG Logistika, s. r. o.

### 4.1 BHG LOGISTIKA, s. r. o.

V praktickej časti sa budeme bližšie zaoberať len jednou zo Skupiny spoločností Bukóza Holding – spoločnosťou BGH Logistika, s. r. o.

Hlavnou činnosťou spoločnosti BHG Logistika je zabezpečovanie plynulého chodu výroby v rámci dopravy a logistiky v celej skupine spoločností Bukóza Holding. Združuje strediská pre nákladnú, osobnú dopravu a údržbu týchto dvoch stredísk. Jej osobitnou súčasťou je kamiónová preprava. Táto spoločnosť poskytuje vnútropodnikové výkony pre spoločnosť. Sadzby vnútropodnikových výkonov sa stanovujú v spoločnosti Bukóza Holding, a. s., ktorá je riadiacou spoločnosťou. Vnútropodnikové výkony slúžia pre internú potrebu celej skupiny spoločností Bukóza Holding, pretože jednotlivé spoločnosti obchodujú medzi sebou za vnútropodnikové ceny. Spoločnosti si na dennej báze navzájom posielajú jednotlivé požiadavky a objednávky služieb. BHG Logistika prijíma požiadavky na služby od zvyšných siedmich spoločností, ktorých vykonanie zaisťuje plynulý chod výroby a teda aj celej skupiny spoločností. Jednotlivé úkony si navzájom fakturujú a doklady spracováva Finančné oddelenie, ktoré je súčasťou Bukóza Holding, a. s. Spoločnosti vznikajú náklady a výnosy na štyroch strediskách a v rámci skupiny spoločností, výsledok hospodárenia z týchto činností by mal byť nulový.

#### 4.1.1 Plánovanie a tvorba rozpočtov v BHG Logistika, s. r. o.

Základným predpokladom pre riadenie strediska je tvorba plánovaného rozpočtu nákladov a výnosov. Rozpočty vyjadrujú hodnotové predpoklady, ktoré sa po uplynutí obdobia, na ktoré boli zostavené konfrontujú so skutočnosťou. Plánovacie činnosti sú

zahájené v októbri príslušného roka a ich ukončenie pripadá na december. Písomná podoba plánu sa následne predkladá vedeniu riadiacej spoločnosti Bukóza Holding na schválenie.

Zostavovanie rozpočtov začína v riadiacej spoločnosti, ktorá stanoví ciele, zámery a odsúhlasí aktivity. Prvým krokom je stanovenie úloh a cieľov pre budúce obdobie do podrobnejších aktivít a výkonov samotnou spoločnosťou BHG Logistika. Z naplánovaných úloh a aktivít je možné určiť a naplánovať hlavné finančné ukazovatele, ako druhý krok pri zostavovaní rozpočtu. To spoločnosti umožňuje ľahšie plánovanie nákladov a výnosov, teda tržieb, aby sa zaistilo čo najúspešnejšie naplnenie prvotných zámerov.

Tretí krok je plán nákladov, čo zahŕňa ich určenie podľa stredísk a podľa druhového členenia a stanovenie ich celkovej výšky. Pri ich stanovovaní sa spravidla vychádza zo skutočnosti minulého roka a úprava je vykonaná len v niektorých položkách, o ktorých sa vie, že sa budú v nasledujúcom období odlišovať napríklad odpisy, mzdy. Vedúci pracovník je povinný zapracovať do jednotlivých mesiacov predpokladané náklady na spotrebu materiálu, energií, pohonných hmôt, nájomného a ostatných.

Vedenie spoločnosti centrálnne stanovuje plánované počty zamestnancov v členení podľa kategórií na úseky na základe personálneho plánu. Ďalej stanovuje výšku plánovaného objemu miezd v členení podľa kategórií na úseky na základe plánu ekonomiky práce. Mzdové náklady sa plánujú adresne na jednotlivých nákladových strediskách, vrátane plánovaných odmien podľa plánu mzdových prostriedkov. V priebehu roka je odchýlka medzi skutočným nábehom a plánovanou hodnotou z titulu nečerpania mzdových nákladov na odmeny.

Všetky tieto nákladové položky vedúci pracovník strediska dokáže s menšími či väčšími odchýlkami naplánovať vrátane mimoriadnych udalostí, ku ktorým patria havárie či živelné pohromy. Aby mohli byť do plánu doplnené niektoré nákladové položky, ktoré stredisko svojou činnosťou nedokáže ovplyvniť, je nutná spolupráca s finančným oddelením, ktoré pridelí stredisku alokované náklady správnej a odbytovej réžie a ostatné plánované vnútropodnikové náklady vzniknuté preúčtovaním z ostatných stredísk, mzdové náklady a podobne.

Celková plánovaná výška nákladov je podkladom pre vytvorenie plánu výnosov stredísk čo je predposledným krokom pred komplexným vypracovaným plánom. Plánovanie výnosov vychádza z minuloročných potrieb ostatných spoločností, ktoré sú zdrojom tržieb nami sledovaných stredísk.

Pri tvorbe rozpočtov sa taktiež zohľadňuje celková situácia v skupine spoločností, odhadu možností jednotlivých stredísk v oblasti výkonov a miera inflácie, sledovanie ekonomickej situácie vo svete, hlavne v oblasti ropy, keďže pohonné hmoty tvoria podstatnú položku v nákladoch. Nákladové položky sú z hľadiska jednotlivých stredísk a ich výkonov rozdielne. Zostavené rozpočty sú vyhotovené na jeden kalendárny rok a podrobnejšie sa nimi zaoberajú štvrťročne na vyššej úrovni.

#### *4.1.2 Plnenie rozpočtov*

Základnou kontrolou čerpania rozpočtu a tvorbu mesačných očakávaných skutočností vedie k analýze nákladov. Na mesačnej báze prebiehajú porady riadiacej spoločnosti s vedúcim spoločnosti, kde sa prediskutovávajú odchýlky od plánu, ale taktiež výhľady na ďalšie mesiace, rizika a realnosť splnenia plánu a hľadajú sa riešenia pre dané situácie. Na vyššej úrovni vedenia prebiehajú tieto porady štvrťročne a schádza sa riaditeľ, finančné oddelenie a vedúci stredísk.

Ak hrozí prekročenie rozpočtu, prejednávajú dôvody a hľadajú možnosti eliminácie tohto rizika. V prípade, že nastane situácia, pri ktorej vzniknú jednému stredisku neočakávané náklady a hrozí tým prekročenie rozpočtu, má vedúci tohto strediska právomoc nastaviť obmedzenie v čerpaní rozpočtu tak, aby túto odchýlku pokryl. Samotná priebežná kontrola čerpania rozpočtu prebieha na úrovni analýzy nákladov a vedúci stredísk dostáva priebežné informácie o čerpaní ich rozpočtov automaticky. Evidenciu čerpania nákladov pomocou tabuliek v MS Excel si vedie sám. To, mu na jednej strane pomáha v lepšom riadení pracovných skupín a ich nákladov, na druhej strane sa ale jedná o prácnu záležitosť, ktorá vyžaduje mnoho času. Základným pravidlom je teda nečakané odchýlky pokryť vlastnými silami. V situáciách, kedy toho už organizačná jednotka nie je schopná (napr. nečakané opravy a revízie celého zariadenia atď.), tak sa prekročenie plánovaných nákladov zapracuje do očakávaných skutočností, popíšu sa príčiny a zažiada sa o zohľadnenie v ročnom pláne celej spoločnosti.

## **4.2 Analýza nákladov daných stredísk spoločnosti**

Areál celej SSBH na výrobu celulózy a ostatných produktov je dosť rozsiahly a s tým súvisí aj pole pôsobenia BHG Logistika, a. s., ktorej vznikajú mnohé náklady na to, aby zabezpečila plynulý chod výroby a celej prevádzky. Náklady jednotlivých stredísk sa od seba líšia minimálne.

S poskytovaním všetkých spomínaných služieb daných stredísk pre SSBH súvisia aj rôzne náklady, ako spotreba pohonných hmôt, náklady na pneumatiky, údržby, opravy a servis vozidiel, mýto, mzdy vodičov a pracovníkov ktorí obsluhujú danú techniku, mzdy automechanikov a administratívnych pracovníkov, daň z motorových vozidiel, náklady na správnu a prevádzkovú réžiu a mnohé iné, s ktorými sa spoločnosť dennodenne stretáva.

Náklady vieme rozčleniť podľa ich vzťahu, teda príčinných väzieb k transformačnému procesu v spoločnosti. Členíme ich na priame náklady, ktoré priamo súvisia s realizovaným výkonom a nepriame náklady, ktoré súvisia so zabezpečením priebehu procesu poskytovaných služieb. Taktiež vieme náklady rozdeliť v závislosti od množstva výkonov. Pri tomto členení ich delíme na variabilné náklady, kedy sa ich hodnota mení v závislosti od zmeny množstva výkonov spoločnosti a fixné náklady, pri ktorých nedochádza k ich zmene pri zmene množstva výkonov, sú dôsledkom jednorazového vkladu nedeliteľných produkčných faktorov do transformačného procesu. Náklady daných stredísk sú rozdelené v rozpočtových tabuľkách 5, 8 a 10.

#### **Náklady na pohonné hmoty**

Náklady na pohonné hmoty patria medzi najvyššie spomedzi všetkých nákladov pri stredisku Osobná a Nákladná doprava. Spoločnosť vlastní nádrž na naftu s objemom 10 000 litrov a pravidelne ju dopĺňa naftou, ktorú im dodáva slovenský dodávateľ za cenu 0,98 €/liter bez DPH. Pohonné hmoty sú čerpané aj z okolitých čerpacích staníc s priemernou cenou 1,08 €/liter s DPH.

Priemerná spotreba pohonných hmôt osobných vozidiel je 10 litrov/100 km a priemerná spotreba techniky je 8 litrov/motohodinu.

#### **Náklady na pneumatiky**

Pneumatiky pre osobné vozidlá a pre techniku spoločnosť obstaráva len pre tie vozidlá, ktoré to nevyhnutne potrebujú, teda že ich pneumatikám končí životnosť. To sa však nedeje pri všetkých 25 kusov automobilu a 35 kusov techniky súčasne. Do rozpočtu má zahrnuté predpokladané náklady spojené s kúpou nových pneumatík len do tých zariadení, u ktorých sa očakáva táto potreba v daný rok a taktiež náklady na pneumatiky spojené s neočakávanými udalosťami.

## Náklady na poistenie

Pri podnikateľskej činnosti je nutné vždy brať do úvahy aj možné riziká a situácie, ktoré môžu svojim vznikom negatívne ovplyvniť chod spoločnosti. Pri vzniku rizík a nežiadúcich situácií sa spoločnosti zvyšujú aj finančné náklady na ich odstránenie. Výška finančných nákladov môže byť rôzna v závislosti od napáchanej škody. Preto je dôležité aby spoločnosť chránila svoj majetok v prípade vzniku negatívnych situácií, ktoré budú spojené so vznikom škody a to poistením. Spoločnosť má uzatvorené povinné zákonné poistenie, havarijne poistenie a ostatné poistenie, ktoré zahŕňa poistenie za škodu pri výkone povolania a poistenie ostatnej techniky.

*Tabuľka 2 Prehľad poistenia*

	Zákonné poistenie		Havarijné poistenie		Ostatné poistenie	
	Suma (€)		Suma (€)		Suma (€)	
	mesačne	ročne	mesačne	ročne	mesačne	ročne
Nákladná doprava	1472,05	17664,63	897,20	10766,22	333,00	3996,00
Osobná doprava	1398,25	16779,07	1045,00	12540,00	0,00	0,00
<b>Spolu</b>	<b>2870,30</b>	<b>34443,70</b>	<b>1942,20</b>	<b>23306,22</b>	<b>333,00</b>	<b>3996,00</b>

Zdroj: vlastné spracovanie na základe poskytnutých údajov

## Náklady na mzdy zamestnancov

Ako sme vyššie spomínali, riadiaca spoločnosť stanovuje potrebné počty zamestnancov v daných strediskách a rovnako aj ich plánovaný objem miezd. Spoločnosť zamestnáva na stredisku Nákladná doprava 30 zamestnancov, ktorých priemerná čistá mzda sa pohybuje od 560 – 900 €. Na stredisku Osobnej dopravy sú zamestnaní dvaja vodiči s priemernou čistou mzdou od 650 – 750 €. Údržba má štyroch automechanikov a dvoch mechanikov pracujúcich s pneumatikami s priemernou čistou mzdou od 520 – 620 €. So mzdami súvisí aj zákonné sociálne poistenie, ktoré predstavuje 35,2 % a sociálny fond, ktorý je stanovený na základe príslušného zákona a vytvára sa z vyplatených hrubých miezd.

## Náklady na spotrebu energie

Spoločnosť na prepočet spotreby elektrickej energie využíva technické prepočty, čo znamená výpočet podľa stanovených technických parametrov a noriem. V spoločnosti sa elektrická energia používa na osvetlenie automobilovej dielne a na prevádzku niektorých strojov, ktoré sú na elektrickú energiu. Elektrická energia je spoločnosti dodávaná druhou spoločnosťou z SSBH, ktorej činnosťou je výroba a distribúcia elektrickej energie. Spotreba

vody, tvorí pre spoločnosť tiež náklad nakoľko toto stredisko má na starosti umývanie techniky, kamiónov a starať sa o čistotu celého areálu.

#### **Náklady na opravy a udržiavania**

Pri takom množstve techniky a osobných áut je táto položka veľmi orientačná. Údržba má svoje vlastné stredisko a pri tvorbe rozpočtu sa zohľadňujú najdôležitejšie položky nutné na údržbu vozidiel ako aj spoločnosti a jej rozvoj.

#### **Náklady na prenájom**

Osobné vozidlá a techniku, ktorú používa musí spoločnosť niekde uchovávať na čo slúžia aj obrovské garáže a sklad, ktoré si spoločnosť prenájíma od SSBH. K predmetu prenájmu patrí aj automobilová dielňa.

#### **Náklady na daň z motorových vozidiel**

Položka Daň z motorových vozidiel sa objavuje v rozpočte stredísk nákladnej a osobnej dopravy. Základ dane pri osobnom vozidle je zdvihový objem valcov motora v  $\text{cm}^3$  uvedený v doklade vozidla. Základom dane pri úžitkovom vozidle je ich najväčšia prípustná celková hmotnosť alebo celková hmotnosť v tonách. Na základe týchto údajov spoločnosť zaplatí daň z motorových vozidiel spolu za obe strediská odhadom 27 804 € za rok 2018.

#### **Náklady na ostatné služby**

Tieto náklady zahŕňajú telefonické služby, koncesie, náklady za školenia, parkovné, STK, prepravné a zasielateľské služby a podobne.

Ďalšími nákladovými položkami je daň z motorových vozidiel a odpisy dlhodobého majetku, ktoré sa stanovujú na základe príslušného zákona. Časť nákladov tvorí aj priamy a režijný materiál, oleje, pomocné a ochranné pomôcky, ostatné služby spojené s dopravou a úroky z poskytnutých úverov.

### **4.3 Stredisko Nákladná doprava**

Stredisko č. 1791 Nákladná doprava poskytuje vnútropodnikové výkony pre celú SSBH. K dispozícii má 35 kusov techniky ako ramenový nosič kontajnerov pre vývoz sypkých, zrnitých a drobných kusových materiálov, traktory na kosenie, mulčovanie a odhrňanie snehu, valník na prevoz kusových materiálov na paletách, lesovoz s hydraulickou rukou, autoplošinu na elektroinštalačné práce, fekálne vozidlo na vytiahnutie

šácht a žump, autožeriav, traktory a bagre na zemné a výkopové práce a mnoho ďalšej techniky. Touto technikou sprostredkujú vyvážanie odpadu z dreva pri výrobe celulózy po každej fáze výrobného procesu, prevážanie dreva v rámci výroby, drvenie odpadu, odhŕňanie snehu a kosenie trávnej plochy v areáli spoločnosti, umývanie techniky a kamiónov, čistenie okolia, prepravu pohonných hmôt a ďalšie činnosti, ktoré zabezpečujú plynulý chod celej výroby. Stredisko zamestnáva jedného vedúceho, ktorý má na starosti aj chod ďalších stredísk a rieši každodenné úlohy a situácie, zodpovedá za chod stredísk, prijíma a posielá objednávky na konkrétne služby. Zástupca pomáha vedúcemu s vybavovaním objednávok a zabezpečením ich uskutočnenia, referentka spravuje fakturáciu, ktorú následne odovzdáva finančnému oddeleniu, skladník má na starosti sklad a dbá o správny príjem a výdaj. Techniku obsluhuje 23 vodičov a 3 ľudia majú na starosti drvičku odpadu a jeho triedenie. Toto stredisko ako jediné poskytuje aj externé služby v rámci okresu.

#### 4.3.1 Rozpočet strediska Nákladná doprava

V podkapitolách s týmto názvom sa budeme venovať rozpočtom konkrétnych stredísk v rokoch 2016-2018. Všetky tri rozpočty použité pre účely diplomovej práce boli vedúcim spoločnosti upravené. Z dôvodov citlivosti údajov nám spoločnosť neposkytla presnú výšku všetkých položiek daných rozpočtov, preto sme si ich museli prispôbiť.

**Tabuľka 3 Rozpočet strediska Nákladná doprava v €**

Čís.str.	názov strediska	2018			2017			2016		
		plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel
<b>B791</b>	<b>Nákladná doprava</b>									
	<b>Náklady</b>	1212510	1244910	-32400	1193166	1230481	-37315	1178079	1205062	-26983
	<b>Výnosy</b>	1274514	1308754	34240	1253673	1295833	42160	1248111	1281515	33404
	<b>HV</b>	62004	63844	1840	60507	65352	4844	70032	76453	6421
	<b>Účet</b>									
	<b>Náklady</b>									
501012	Priamy materiál	28788	59901	-31113	28471	57309	-28838	28158	55924	-27766
501019	Oleje	3840	1930	1910	3798	1909	1889	3756	1888	1868
501020	Pneumatiky	20004	11788	8216	19784	11658	8125	19566	11530	8036
501117	Priamy materiál - doprava	200724	250006	-49282	198516	249532	-51016	196332	244365	-48033
521100	Mzdy priame	0	257687	-257687	0	254853	-254853	0	252049	-252049
524100	Zákonné sociálne poistenie z MP	0	90706	-90706	0	89708	-89708	0	88721	-88721
	<b>PRIAME NÁKLADY SPOLU</b>	253356	672019	-418663	250569	664970	-414401	247813	654478	-406665
501021	Režijný materiál	43392	18580	24812	42915	18376	24539	42443	18173	24269
501022	Mat.režijný - doprava.	552	263	289	546	260	286	540	257	283
521200	Mzdy režijné	295621	49556	246065	292369	49011	243358	289445	48472	240974
524200	Zákonné sociálne poistenie z MR	104059	17444	86615	102914	17252	85662	101885	17062	84823
	<b>VARIABILNÉ REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	443624	85843	357781	438744	84898	353845	434313	83965	350348
501024	Ochr. pomôcky a prac. odevy	360	0	360	356	0	356	352	0	352
502100	Energia	24394	32309	-7915	24126	31954	-7828	23860	31602	-7742
511100	Opravy DHM	816	382	434	807	378	429	798	374	425
511200	Opravy DHM-doprava	91404	99580	-8176	90399	97588	-7189	81020	87912	-6892

518100	Dopravné služby	1944	1277	667	1923	1263	660	1901	1249	652
518414	Nájomne	54060	53916	144	53465	53323	142	52877	52737	140
518511	Náklady na školenia	2808	3279	-471	2777	3016	-239	2747	2835	-89
518519	Služby ostatné	8159	8594	-435	8069	8499	-430	7980	8406	-425
518524	Služby ostatné - doprava	19920	20882	-962	19701	20652	-951	19484	20425	-941
518901	Služby - parkovné, STK, EK	1068	1213	-145	1056	1200	-144	1045	1187	-142
527000	Zákonné soc. N - SF	7391	8574	-1183	7310	8479	-1170	7229	8386	-1157
531100	Daň z motorových vozidiel	22380	22026	354	22134	21784	350	21890	21544	346
548401	Poistné ostatné	3996	3996	0	3996	3996	0	3996	3996	0
548541	Poistenie zákonné - doprava	17776	17665	111	17580	17470	110	17387	17278	109
548542	Poistenie havarijné - doprava	10344	10766	-422	10230	10648	-418	10118	10531	-413
551100	Odpisy DHM	150411	133733	16678	142706	132262	10444	147120	130807	16313
562400	Úroky z pôžičiek	8376	31523	-23147	8284	31177	-22893	8193	30834	-22641
599100	Vnútorne zúčt.	89923	15259	74664	88934	15092	73842	87956	14926	73030
599200	Vnútorne zúčt. - doprava	0	9540	-9540	0	9435	-9435	0	9331	-9331
599300	Vnútorne zúčt. - správna réžia	0	7179	-7179	0	7100	-7100	0	7022	-7022
599400	Vnútorne zúčt. - osobná doprava	0	1503	-1503	0	1486	-1486	0	1470	-1470
599600	Vnútorne zúčt. - údržba	0	3852	-3852	0	3809	-3809	0	3767	-3767
	FIXNÉ REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU	515530	487049	28481	503853	480613	23240	495954	466620	29334
	REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU	959154	572891	386262	942597	565511	377086	930267	550584	379682
	Výnosy									
602100	Tržby z predaja služieb	108	0	-108	107	0	-107	106	0	-106
602120	Tržby z predaja služieb - 20%	0	2558	2558	0	2530	2530	0	2502	2502
602420	Tržby doprava	1130002	1132834	2832	1121034	1125518	4484	1108090	1109198	1108
602520	Tržby z nájmu	54368	53134	-1234	53770	53003	-767	53178	52420	-759
641200	Tržby z predaja DHM	80760	95159	14399	70021	88325	18304	78993	90007	11014
642100	Tržby z predaja materiálu	6504	9165	2661	6000	9064	3064	5033	8964	3931
648100	Ost. prevádzkové výnosy	2772	15904	13132	2742	17393	14651	2711	18424	15712

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov spoločnosti

V tabuľke 3 môžeme vidieť rozpočet strediska Nákladná doprava za rok 2018, 2017 a 2016, ktorá obsahuje plánované náklady a výnosy, ich skutočný objem a rozdiel medzi týmito dvoma veličinami.

Najväčšími položkami pri nákladoch je priamy materiál – doprava čiže náklady na pohonné hmoty pre techniku, ktorá sa v stredisku využíva, náklady na mzdy zamestnancov, odpisy strojov a opravy, ktoré každoročne narastajú kvôli obmedzenej kapacite strediská Údržby v poskytovaní opráv a údržby techniky v autoservise, čo znamená nutnosť častého využívania externého autoservisu za podstatne vyššie náklady na opravu. V roku 2017 vrástli plánované náklady o 1,27 % oproti prechádzajúcemu roku. Skutočné náklady boli vyššie o 2,06 %. Plánované náklady v roku 2018 predstavovali zvýšenie o 1,59 % oproti predchádzajúcemu roku, skutočné náklady sa v roku 2018 zvýšili len o 1,15 % v porovnaní s predošlým rokom. Nakoľko spoločnosť stále plánuje na základe skutočných udalostí minulých rokov nezaznamenaná medziročne výrazné rozdiely.

Spomedzi výnosových položiek sú na prvom mieste tržby dopravy, čiže tržby za poskytované výkony techniky, ktorá zabezpečuje plynulý chod celej spoločnosti a taktiež sú v nej zahrnuté služby poskytnuté externým odberateľom v okrese. Táto položka má cez 88 percentný podiel na celkových výnosoch. V roku 2017 boli plánované výnosy vyššie

o 0,44 % oproti roku 2016 a skutočné výnosy boli vyššie o 1,10 %. Výnosy plánované pre rok 2018 boli vyššie o 1,63 % v porovnaní s predchádzajúcim rokom, skutočné boli o 0,98 % vyššie ako v roku 2017.

Z tabuľky 3 vidíme, že skutočné náklady za sledované obdobia stále prevýšili plánovanú úroveň nákladov. V roku 2018 to bolo 2,60 %, v roku 2017 o 3,03 % a v roku 2016 o 2,24 %. To isté sa dialo aj so skutočnými výnosmi, ktoré prevyšovali tie plánované. V roku 2018 to bolo o 2,61 %, v roku 2017 o 3,25 % a v roku 2016 o 2,60 %.

#### 4.3.2 Ocenenie výkonov strediska Nákladná doprava

Aby vedúci pracovník strediska mohol naplánovať tržby za poskytnuté služby, musí byť ocenený výkon pracovníkov. K tomu slúži kalkulácia hodinovej sadzby nákladov na jedného pracovníka útvaru. Základom pre výpočet sadzby je počet odpracovaných hodín jedného pracovníka za mesiac. Kalkulácia hodinovej sadzby vychádza z nákladov viazaných priamo na každého zamestnanca (jedná sa o mzdové náklady, sociálne poistenie). K týmto nákladom sa pripočítajú režijné náklady pracoviska v podobe kalkulačnej prirážky výrobného režie (energie, nájomné, odpisy, opravy, režie) a po pričítaní správneho režie sa dostaneme k výslednej sadzbe. V rámci správneho režie sú zahrnuté odbytové náklady. Rozvrhovou základňou pre výpočet kalkulačnej prirážky výrobného a správneho režie je celková výška priamych nákladov v stredisku. Rovnako budeme postupovať aj pri stredisku Osobná doprava a Údržba.

Výpočet percentuálnej sadzby vzťahujúci sa k celkovým skutočným priamym nákladom rozpočtu za rok 2018.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobného režie} = \frac{\text{Režijné náklady celkom}}{\text{Rozvrhová základňa}}$$

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobného režie} = \frac{572\,891}{672\,019} = 0,8524 * 100 = 85,24 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 85,24%.

$$\% \text{ režijnej prirážky správneho režie} = \frac{\text{Režijné náklady celkom}}{\text{Rozvrhová základňa}}$$

$$\% \text{ režijnej prirážky správneho režie} = \frac{7179}{672\,019} = 0,0106 * 100 = 1,06\%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu je 1,06%.

V nasledujúcej tabuľke sa môžeme pozrieť na výslednú kalkuláciu po pričítaní kalkulačnej prirážky výrobnjej a správnej réžie. Hodinovú sadzbu získame ako podiel celkových priamych nákladov a réžií strediska ku celkovej odpracovanej dobe. Pre konkrétny výpočet hodinovej sadzby strediska B791 – Nákladná doprava využijeme tabuľku 3, kde je zobrazený jeho ročný objem priamych a režijných nákladov. Suma celkových skutočných priamych nákladov za toto stredisko je 672 019 € a suma celkových režijných nákladov je 572 891 €. Veľkosť celkovej odpracovanej doby sa rovná 53 040 hodín.

**Tabuľka 4 Výpočet hodinovej sadzby výkonov strediska Nákladná doprava**

<b>Kalkulácia hodinovej sadzby strediska</b>		
1	Počet pracovníkov	30
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	53 040
$3 = 2/1$	Fond pracovného času v hodinách (1 pracovník)	1 768
4	Priame náklady (€)	672 019
5	Výrobná réžia (€)	572 829
$6 = (4+5)/2$	Vlastné náklady výroby (€)	<b>23,47</b>
7	Správna réžia (€)	7 123,40
$8 = (4+5+7)/2$	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>23,60</b>
$9 = 8 * 1,15$	Sadzba nákladov celkom so ziskovou prirážkou 15% (€)	<b>27,14</b>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov spoločnosti

V tabuľke 4 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Nákladná doprava. Stredisko zamestnáva 30 pracovníkov s fondom pracovného času 1 768 hodín. Celkový počet odpracovaných hodín celkom je 53 040. Sčítaním priamych nákladov z tabuľky 3, v sume 672 019 € a výrobnjej réžie v sume 572 829 €, ktorú sme vypočítali pomocou kalkulačnej prirážky, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 23,47 €. Správnu réžiu sme vypočítali pre násobenie kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu a celkových priamych nákladov, dostali sme hodnotu 7 123,40 €. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobnjej a správnej réžie s odpracovaným počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 23,60 €. Cenová prirážka sa používa len pre základne ocenenie výkonu konečnému externému zákazníkovi. Vnútropodnikové výkony sú predávané medzi strediskami v cene stanovenej na úrovni úplných strediskových nákladov bez ziskovej prirážky. Stredisko Nákladná doprava ponúka svoje služby aj externe kde počíta s prirážkou 15%. Táto prirážka prispieva k úhrade časti nákladov správy, svojich výrobných nákladov a k zisku.

## 4.4 Stredisko Osobná doprava

Stredisko č. B792 Osobná doprava má dvoch vodičov a 25 osobných vozidiel. Zabezpečuje prepravu pre najvyššie postavené osoby v SSBH, od riaditeľov úsekov v ostatných spoločnostiach cez konateľov až po dôležité návštevy a významných hostí v spoločnosti. Autá sú využívané pri pracovných cestách, pri pracovných stretnutiach a ostatnými činnosťami, ktoré sú potrebné pre zabezpečenie chodu celej skupiny spoločností Bukóza Holding.

### 4.4.1 Rozpočet strediska Osobná doprava

Tabuľka 5 Rozpočet strediska Osobná doprava v €

čís.str.	názov strediska	2018			2017			2016		
		plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel
B792	<b>Osobná doprava</b>									
	<b>Náklady</b>	317608	352562	-34954	309072	332518	-23446	298565	322560	-23996
	<b>Výnosy</b>	321132	352592	31460	312144	337143	24999	301101	328099	26999
	<b>HV</b>	3524	29	-3494	3072	4625	1553	2536	5539	3003
Účet	Názov									
	<b>Náklady</b>									
501012	Priamy materiál	624	5270	-4646	611	4743	-4132	596	4672	-4076
501019	Oleje	240	101	139	235	91	144	229	90	139
501020	Pneumatiky	5088	424	4664	4981	3390	1591	4857	3339	1517
501117	Priamy materiál - doprava	75588	76658	-1070	71809	75125	-3316	67500	72120	-4620
521100	Mzdy priame	0	9277	-9277	0	8906	-8906	0	8594	-8594
524100	Zákonné sociálne poistenie MP	0	3265	-3265	0	3135	-3135	0	3025	-3025
	<b>PRIAME NÁKLADY SPOLU</b>	81540	94995	-13455	77636	95389	-17753	73181	91839	-18658
501021	Režijný materiál	4164	3353	811	4077	3017	1059	3975	2972	1002
521200	Mzdy režijné	19754	9361	10393	19339	8987	10352	18856	8852	10004
524200	Zákonné sociálne poistenie MR	6953	3295	3658	6807	3163	3644	6637	3116	3521
	<b>VARIABILNÉ REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	30871	16009	14862	30223	15168	15055	29468	14940	14527
501024	Ochr. pomôcky a prac. odevy	804	864	-60	787	1080	-293	767	583	184
511200	Opravy DHM-doprava	27288	37493	-10205	26715	33744	-7029	25780	31382	-5602
512100	Cestovné tuzemsko	216	54	162	211	49	163	206	48	158
512300	Cestovné zahraničie	96	81	15	94	73	21	92	72	20
518100	Dopravné služby	168	234	-66	164	211	-46	160	207	-47
518414	Nájomne	11732	11346	386	11486	11222	264	11198	11053	145
518519	Služby ostatné	5219	4453	766	5109	4364	745	4982	4299	683
518524	Služby ostatné - doprava	3652	2007	1646	3575	1806	1769	3486	1779	1707
518901	Služby - parkovné, STK, EK	856	591	265	838	886	-48	817	873	-56
527000	Zákonné soc. N - SF	496	355	141	486	337	148	473	332	141
531100	Daň z motorových vozidiel	5424	5688	-264	5310	5119	191	5177	5042	135
548401	Poistné ostatné	768	0	768	752	0	752	733	0	733
548541	Poistenie zákonné - doprava	16276	16779	-503	16260	16611	-352	15853	16113	-260
548542	Poistenie havarijné - doprava	12540	12595	-55	12277	12343	-66	11970	12158	-188
551100	Odpisy DHM	114874	120475	-5601	112462	108428	4034	109650	107344	2307
562400	Úroky z pôžičiek	4788	3308	1480	4687	2977	1711	4570	3662	909
599100	Vnútorné zúčt.	0	17020	-17020	0	15318	-15318	0	14092	-14092
599200	Vnútorné zúčt. - doprava	0	3595	-3595	0	3236	-3236	0	2977	-2977
599300	Vnútorné zúčt. - správna réžia	0	3589	-3589	0	3231	-3231	0	2940	-2940
599400	Vnútorné zúčt. - osobná doprava	0	0	0	0	0	0	0	0	0
599400	Vnútorné zúčt. - nákladná doprava	0	0	0	0	0	0	0	0	0
599600	Vnútorné zúčt. - údržba	0	1032	-1032	0	929	-929	0	827	-827
	<b>FIXNÉ REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	205197	241559	-36362	201213	221961	-20748	195916	215781	-19865
	<b>REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	236068	257568	-21499	231436	237129	-5692	225383	230721	-5338
	<b>Výnosy</b>									
602100	Tržby z predaja služieb - 20%	48	0	-48	47	0	-47	46	0	-46
602420	Tržby doprava	295196	300098	4902	286045	291365	5320	273173	278399	5226
602520	Tržby z nájmu	2796	2796	0	2737	2516	-221	2669	3296	628
641200	Tržby z predaja DHM	876	0	-876	858	0	-858	686	0	-686
648100	Ost. prevádzkové výnosy	11524	18323	6799	12823	15024	2201	15134	18590	3456
648100	Vnútropodnikové výnosy	0	16360	16360	0	14724	14724	0	14503	14503
648100	Vnútropodn. výnosy dopravy	10692	15015	4323	9634	13513	3879	9393	13311	3917

Zdroj: vlastné spracovanie na základe interných údajov spoločnosti

V stredisku Osobná doprava z tabuľky 5 môžeme vidieť vypracované rozpočty za roky 2016, 2017, 2018. Rozpočty obsahujú plánované náklady a výnosy, ktoré sú porovnané so skutočnými hodnotami nákladov a výnosov.

Položky, ktoré majú najvyššie zastúpenie zostávajú podobné ako boli pri rozpočte nákladnej dopravy. Medzi najväčšie položky patrí priamy materiál – doprava, čo zahŕňa pohonné hmoty, ktoré spotrebujú osobné automobily, odpisy osobných vozidiel, mzdy pre dvoch zamestnancov, náklady na opravy automobilov a náklady na havarijné a zákonné poistenie. Aj v tomto prípade náklady na opravy a údržbu narastajú v dôsledku nízkej kapacity autodielyne a nutnosti častého využívania externého servisu v prípade poruchy vozidiel za vysoké náklady.

V roku 2017 vrástli plánované náklady o 3,39 % oproti roku 2016. Skutočné náklady boli vyššie o 2,99 %. Plánované náklady v roku 2018 predstavovali zvýšenie o 2,59 % oproti predchádzajúcemu roku, skutočné náklady sa v roku 2018 zvýšili až o 5,68 % v porovnaní s predošlým rokom.

Najvyšší podiel spomedzi výnosových položiek majú tržby dopravy, čiže tržby za poskytované služby jazdy s vodičom alebo bez vodiča, ktoré poskytujú komukoľvek zo skupiny SSBH. Táto položka má podiel 91 % na celkových výnosoch. V roku 2017 boli plánované výnosy vyššie o 3,54 % oproti roku 2016 a skutočné výnosy boli vyššie o 2,68 %. Výnosy plánované pre rok 2018 boli vyššie o 2,79 % v porovnaní s predchádzajúcim rokom, skutočné boli o 4,38 % vyššie ako v roku 2017.

Skutočné náklady za tri sledované obdobia stále prevýšili plánovanú úroveň nákladov. V roku 2018 to bolo až o 9,91 %, v roku 2017 o 7,05 % a v roku 2016 o 7,43 %. Rovnaká bola tendencia nárastu skutočných výnosov od plánovaných. V roku 2018 to bolo o 8,92%, v roku 2017 o 7,41 % a v roku 2016 o 8,22 %.

#### *4.4.2 Ocenenie výkonu strediska Osobná doprava*

Pri tomto stredisku budeme postupovať podobným postupom ako pri stredisku Nákladná doprava. Percento výrobnéj a správnej réžie počítame taktiež z celkových skutočných priamych nákladov.

Výpočet percentuálnej sadzby vzťahujúci sa k celkovým skutočným priamym nákladom rozpočtu za rok 2018.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnjej réžie} = \frac{\text{Režijné náklady celkom}}{\text{Rozvrhová základňa}}$$

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnjej réžie} = \frac{257\,568}{94\,995} = 2,71 * 100 = 271,10 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 271,10 %.

$$\% \text{ režijnej prirážky správnej réžie} = \frac{\text{Režijné náklady celkom}}{\text{Rozvrhová základňa}}$$

$$\% \text{ režijnej prirážky správnej réžie} = \frac{3\,589}{94\,995} = 0,037 * 100 = 3,07\%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu je 3,07%.

V nasledujúcej tabuľke sa môžeme pozrieť na výslednú kalkuláciu po pričítaní kalkulačnej prirážky výrobnjej a správnej réžie pre stredisko Osobná doprava.

Pre konkrétny výpočet hodinovej sadzby strediska B792 – Osobná doprava využijeme tabuľku 5, kde je uvedený ročný objem priamych a režijných nákladov strediska. Suma celkových skutočných priamych nákladov za toto stredisko je 94 995 € a suma celkových režijných nákladov je vo výške 257 568 €. Veľkosť celkovej odpracovanej doby sa rovná 3 536 hodín.

**Tabuľka 6 Výpočet hodinovej sadzby výkonov strediska Osobná doprava**

Kalkulácia hodinovej sadzby strediska		
1	Počet pracovníkov	2
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	3 536
3 = 2/1	Fond pracovného času v hodinách (1 pracovník)	1 768
4	Priame náklady (€)	94 995,00
5	Výrobná réžia (€)	257 531,45
6 = (4+5)/2	Vlastné náklady výroby (€)	<b>99,70</b>
7	Správna réžia (€)	3 514,82
8 = (4+5+7)/2	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>100,69</b>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov spoločnosti

V tabuľke 6 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Osobná doprava. Stredisko zamestnáva 2 pracovníkov s fondom pracovného času 1 768 hodín. Celkový počet odpracovaných hodín celkom je 3 536. Sčítaním priamych nákladov v sume 94 995 € z tabuľky 5 a výrobnjej réžie v sume 257 531 €, ktorú sme vypočítali pomocou kalkulačnej prirážky, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 99,70 €. Správnu réžiu sme

vypočítali pre násobenie kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu a celkových priamych nákladov, dostali sme hodnotu 3 514 €. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobných a správnych réžií s odpracovaným počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 100,69 €.

Okrem klasického výpočtu hodinovej sadzby sme sa pri tomto stredisku rozhodli analyzovať zostavovanie príslušného výkonu strediska – cena jazdy s vodičom a bez vodiča. Základom pre ocenenie výkonu strediska je kalkulácia, vo väčšine prípadov kalkulácia úplných nákladov. Pri tomto druhu kalkulácie je potrebné priradenie všetkých podnikových nákladov spojených s realizáciou výkonu, preto sa nazýva aj kalkulácia absorpčná. Zostavuje sa na základe kalkulačného vzorca a vhodnej metódy kalkulovania. V našom prípade sa kalkulovalo metódou rozdelenia nákladov na variabilné a fixné. Výstupom je sadzba za 1 km realizovaný s vodičom alebo bez vodiča, výsledok je v €/km.

Spoločnosť vychádzala zo stanovených plánovaných nákladov v rozpočte za rok 2018. Nákladové položky pre výpočet sadzby na 1 km tvoria – náklady na pohonné hmoty, náklady na pneumatiky a oleje, na mzdy a odvody, odpisy vozidiel, údržba a oprava, daň z motorových vozidiel, poistenie a náklady na réžiu. Pri tejto kalkulácii bolo nutné rozdeliť si náklady podľa toho či sú závislé od kilometra alebo od času prevádzky.

Na základe známych údajov bol spoločnosťou zostavený kalkulačný list. Kalkulačný list sa líši od kalkulácie tým, že na kalkulačnom liste sú identifikované všetky položky kalkulácie a réžie. Kalkulačný list sa používa pre potreby ocenenia poskytovania dopravy iným strediskám.

**Tabuľka 7 Kalkulačný list strediska Osobná doprava**

Druh nákladu	Položka	Ročne náklady v €	Mesačné náklady v €	Mesačné náklady na 1 vozidlo v €	Nv v €/km	Nv v €/h	Nf v €/h	S za km v €	S za hod v €
Nv	PHM	76658	6388,17	255,526	0,1278			0,1278	
Nv	Pneumatiky a oleje	525	43,75	1,75	0,0009			0,0009	
Nv	Mzda vodiča	9277	773,08			4,5475		0,1011	4,5475
Nv	Odvody zo mzdy	3265	272,08			1,6007		0,0356	1,6007
Nf	Odpis vozidiel	120475	10039,58				401,583	0,0446	2,0079
Nv	Údržba a opravy	37493,07	3124,42	124,98	0,0625			0,0625	
Nf	Daň z mot. vozidiel	5688	474,00				18,96	0,0021	0,0948
Nf	Poistenia	29374	2447,83				97,9133	0,0109	0,4896
Nf	Réžie	75058	6254,83				250,193	0,0278	1,2510
	<b>Spolu</b>								
							s vodičom	<b>0,4151</b>	<b>9,9915</b>
							bez vodiča	<b>0,2785</b>	<b>3,8433</b>

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov spoločnosti

Legenda: Nv – náklady variabilné  
Nf – náklady fixné  
S - sadzba

V stĺpci Druh nákladu sme si identifikovali či ide o náklad variabilný označovaný ako Nv alebo o náklad fixný, označovaný ako Nf. Údaje pre ročné náklady sme zobrali z tabuľky 5. Ročné náklady pri jednotlivých nákladových položkách sme predelili číslom 12 aby sme dostali priemerné mesačné náklady v eurách pre všetky vozidlá. Priemerné mesačné náklady na jedno vozidlo pri položkách PHM, pneumatiky a oleje a údržbu a opravy sme predelili počtom 25, ktoré vyjadruje počet vozidiel v stredisku. Spoločnosť si z predchádzajúcich rokov stanovila priemerný počet kilometrov, ktoré 25 osobných vozidiel spraví za jeden rok na 600 000 km, čo je mesačne v priemere 50 000 najjazdených kilometrov pre 25 osobných vozidiel. Na jedno vozidlo je to 2000 najjazdených kilometrov mesačne a doba prevádzky 200 hodín/mesiac. Zamestnaní sú 2 vodiči. Náklady variabilné (Nv) v € za kilometer sme si vypočítali ako podiel mesačných nákladov na jedno vozidlo v € a priemerný počet najjazdených kilometrov za mesiac pre jedno vozidlo, 2000 km. Pri nákladoch variabilných v € za hodinu sme si mesačné náklady v € predelili počtom odpracovaného času na mesiac za jedného zamestnanca, 200 hodín a následne z toho vypočítali odvody za hodinu práce. Pri nákladoch fixných (Nf) sme pri jednotlivých nákladových položkách delili mesačné náklady v € daným počtom vozidiel v stredisku. Sadzby za hodinu v € sme si predelili dobou prevádzky, následne sme z toho vypočítali sadzbu za kilometer v €. K výpočtu sme pristupovali alternatívne a sadzby sme vypočítali na kilometer alebo na hodinu. Porovnávame dve možnosti výpočtu. Po sčítaní jednotlivých sadzieb z tabuľky 7 vyplýva, že spoločnosti bola vyčíslená sadzba na 1 kilometer jazdy s vodičom na 0,4132 €. Alternatívou je suma 9,9915 € pri sadzbe za hodinu. Jazda bez vodiča stojí 0,2765 na jeden kilometer, a alternatívou je suma 3,8433 € pri sadzbe za hodinu.

#### **4.5 Stredisko Údržba**

Stredisko č. B793 Údržba má na starosti autoservis a pneuservis osobných vozidiel zo strediska osobnej dopravy a techniky zo strediska nákladnej dopravy. Poskytuje im pravidelné údržby, služby opravy v prípade poruchy vozidiel a technických strojov, činnosti spojené s údržbou pneumatík a autoumyváreň. Stredisko je situované v dielni a má štyroch pracovníkov v autoservise a dvoch v pneuservise. Je to najmenšie stredisko spomedzi vyššie spomínaných stredísk. Poskytuje im však dôležité služby, ktoré sú pre strediská nevyhnutné

a spájaná s vysokými nákladmi, ak by boli robené externe. Stredisko však disponuje obmedzenými priestormi a tak nedokáže pokryť všetky potreby strediska osobnej a nákladnej dopravy.

#### 4.5.1 Rozpočet strediska Údržba

Tabuľka 8 Rozpočet strediska Údržba v €

čís.str.	názov strediska	2018			2017			2016		
		plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel	plán	skut.	rozdiel
B793	<b>Údržba dopravy</b>									
	<b>Náklady</b>	103639	88652	14987	102499	87818	14681	100755	87439	13316
	<b>Výnosy</b>	103639	75331	-28308	102499	78164	-24335	100755	81912	-18843
	<b>HV</b>	0	-13321	-13321	0	-9654	-9654	0	-5527	-5527
Účet	Názov									
	<b>Náklady</b>									
501012	Priamy materiál	2136	794	1342	2083	762	1320	2041	1425	616
501019	Oleje	60	14	46	59	14	45	57	13	44
501020	Pneumatiky	912	20	892	1147	19	1128	1124	19	1105
521100	Mzdy priame	0	48227	-48227	0	46298	-46298	0	45742	-45742
524100	Zákonné sociálne poistenie	0	16976	-16976	0	16568	-16568	0	16353	-16353
	<b>PRIAME NÁKLADY SPOLU</b>	3108	66031	-62923	3288	63661	-60373	3222	63553	-60331
501021	Režijný materiál	16848	14856	1992	16511	14559	1952	16346	14414	1932
521200	Mzdy režijné	49582	0	49582	48417	0	48417	47933	0	47933
524100	Zákonné sociálne poistenie	17453	0	17453	17104	0	17104	16591	0	16591
	<b>VARIABILNÉ REŽ. NÁKLADY SPOLU</b>	83883	14856	69026	82032	14559	67472	80869	14414	66456
501024	Ochranné pomôcky a prac. odevy	1500	527	973	1470	514	956	1426	508	918
511200	Opravy DHM-doprava	1104	0	1104	1049	0	1049	1017	0	1017
518100	Dopravné	600	155	445	540	408	132	524	402	121
518511	Náklady na školenia	12	100	-88	12	98	-86	11	96	-85
518519	Služby ostatné	1512	0	1512	1814	0	1814	1760	0	1760
525100	Ostatné soc. Zabezpečenie	156	156	0	153	152	1	148	150	-2
527000	Zákonné soc. N - SF	1240	2750	-1510	1215	2684	-1469	1179	2649	-1470
527700	Náhrady za PN	0	313	-313	0	306	-306	0	302	-302
542100	Materiál na sklade	10212	3673	6539	10620	5347	5273	10302	5277	5024
599100	Vnútročné zúčt.	312	0	312	306	0	306	297	0	297
599200	Vnútročné zúčt. - doprava	0	49	-49	0	48	-48	0	47	-47
599300	Vnútročné zúčt. - správna réžia	0	0	0	0	0	0	0	0	0
599400	Vnútročné zúčt. - osobná doprava	0	42	-42	0	41	-41	0	40	-40
599400	Vnútročné zúčt. - nákladná doprava	0	0	0	0	0	0	0	0	0
599600	Vnútročné zúčt. - údržba	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	<b>FIXNÉ REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	16648	7765	8883	17179	9597	7582	16664	9473	7191
	<b>REŽIJNÉ NÁKLADY SPOLU</b>	100531	22622	77910	99211	24157	75054	97533	23886	73647
	<b>Výnosy</b>									
602100	Tržby z predaja služieb	252	442	190	249	438	188	246	428	182
602120	Tržby z predaja služieb - 20%	7800	8137	337	7714	8056	341	7629	7883	254
642100	Tržby z predaja materiálu	10500	3748	-6752	10385	5060	-5325	10270	5965	-4305
642300	Tržby z predaja šrotu	0	92	92	0	126	126	0	55	55
699100	Vnútro podnikové výnosy -ND	85087	62912	-22175	84151	64485	-19666	82609	67580	-15029

Zdroj: vlastné spracovanie podľa interných údajov spoločnosti

Tabuľka 8 nám zobrazuje rozpočty strediska Údržba za obdobie rokov od 2016 – 2018. Každý rok má vypracované plánované náklady a výnosy, ich skutočné hodnoty

a rozdiel medzi nimi. Toto stredisko zároveň obsahuje najmenej nákladových položiek a má aj najnižšie hodnoty plánovaných nákladov a výnosov, ktoré sú na rovnakej úrovni, čiže plánovaný výsledok hospodárenia sa každý rok rovná nule.

Najvyššou plánovanou nákladovou položkou sú režijné mzdy, pre šiestich pracovníkov strediska s 47,8 % pomerom na celkových plánovaných nákladoch. Za ňou nasleduje zákonné sociálne poistenie, ktoré vyplýva z daných plánovaných miezd.

V roku 2016 boli plánované náklady o 1,70 % nižšie v porovnaní s nasledujúcim rokom 2017. Pri skutočných nákladoch bola zaznamenaná zmena len 0,43 % nižšia. Plánované náklady v roku 2018 predstavovali zvýšenie o 1,09 % oproti predchádzajúcemu roku, skutočné náklady sa v roku 2018 zvýšili o necelých 0,95 % v porovnaní s predošlým rokom.

Medzi výnosmi je najvyššia položka Vnútropodnikové výnosy z nákladnej dopravy, čiže výnosy z realizácie opráv a údržby strojov a techniky. Na to, aby si stredisko zachovalo vyrovnanú bilanciu výnosov a nákladov je táto položka najdôležitejšia pretože tvorí až 82 % z celkových plánovaných výnosov strediska. V roku 2017 boli plánované výnosy vyššie o 1,70 % oproti roku 2016 a skutočné výnosy boli v spomínanom roku dokonca nižšie až o 4,79 %. Výnosy plánované pre rok 2018 boli vyššie o 1,09 % v porovnaní s predchádzajúcim rokom, skutočné boli o 3,76 % nižšie ako v roku 2017.

Z vyššie uvedených údajov môžeme vidieť, že skutočné výnosy nám každým rokom klesajú čo má spolu s rastúcimi nákladmi za následok prehĺbovanie mínusových čísel pri výsledku hospodárenia.

Plánované náklady za tri sledované obdobia boli stále vyššie ako výška skutočných nákladov. V roku 2018 bola úroveň skutočných nákladov o 14,46 % nižšia ako nákladov plánovaných, v roku 2017 o 14,32 % a v roku 2016 o 13,21 %. Rovnakú tendenciu mali výnosy. Každý sledovaný rok sú skutočné výnosy nižšie od plánovaných. V roku 2018 to bolo o 27,31 %, v roku 2017 o 23,47 % a v roku 2016 o 18,70 %. Nižšia hodnota skutočných nákladov od plánovaných je pozitívnym javom avšak oveľa znepokojivejší jav je klesanie skutočných výnosov od plánovaných od 18-tich až cez 27 %. Príčinu môžeme opäť v nedostatočnej kapacite strediska na vykonanie opravy a údržby pre 25 osobných vozidiel a zároveň 35 mechaniky, ktorá sa používa.

#### 4.5.2 Ocenenie výkonu strediska Údržba

Ocenenie výkonu strediska Údržba počítame rovnakým spôsobom. Kalkulačnú prirážku výrobnéj réžie vypočítame z celkových skutočných priamych nákladov. Výška percenta pre správnu réžiu je udávaná každoročne centrálnou spoločnosťou. Pre rok 2018 bolo jej percento na úrovni 7 % z celkovej výšky priamych nákladov, čo ponecháme aj naďalej. Správnu réžiu tak vypočítame s kalkulačnou prirážkou 7 % prenasobenou rozvrhovou základňou – celkovými skutočnými priamymi nákladmi.

Výpočet percentuálnej sadzby vzťahujúci sa k celkovým skutočným priamym nákladom rozpočtu za rok 2018.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnéj réžie} = \frac{\text{Režijné náklady celkom}}{\text{Rozvrhová základňa}}$$

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnéj réžie} = \frac{22\,622}{66\,031} = 0,3424 * 100 = 34,24 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 34,24 %.

Výpočet hodinovej sadzby pre konkrétny strediska B793 – Údržba využijeme tabuľku 8, kde nájdeme výšku jeho priamych a režijných nákladov za rok. Suma celkových skutočných priamych nákladov za toto stredisko je 66 031 € a suma celkových režijných nákladov je 22 622 €. Veľkosť celkovej odpracovanej doby sa rovná 10 608 hodín. V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť výpočet hodinových nákladov po pričítaní kalkulačnej prirážky výrobnéj a správnej réžie pre stredisko Údržba.

**Tabuľka 9 Výpočet hodinových nákladov strediska Údržba**

Kalkulácia hodinovej sadzby strediska		
1	Počet pracovníkov	6
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	10 608
3 = 2/1	Fond pracovného času v hodinách (1 pracovník)	1 768
4	Priame náklady (€)	66 031,00
5	Výrobná réžia (€)	22 609,01
6 = (4+5)/2	Vlastné náklady výroby (€)	<b>8,36</b>
7	Správna réžia (€)	4 622,17
8 = (4+5+7)/2	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>8,79</b>

Zdroj: vlastné spracovanie na základe interných údajov spoločnosti

V tabuľke 9 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Údržba. Stredisko zamestnáva 6 pracovníkov s fondom pracovného času 1 768 hodín. Celkový počet

odpracovaných hodín celkom je 10 608. Sčítaním priamych nákladov v sume 66 031 €, z tabuľky 8 a výrobnjej rézie v sume 22 609,01 €, ktorú sme vypočítali pomocou kalkulačnej prirážky, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 8,36 €. Správnu réziu sme vypočítali pre násobením kalkulačnej prirážky pre správnu réziu a celkových priamych nákladov, dostali sme hodnotu 4 622,17 €. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobnjej a správnej rézie s odpracovaným počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 8,79 €.

#### **4.6 Návrhy a alternatívne riešenia**

Nedostatky v procese tvorby rozpočtov nie je jednoduché odhaliť a preto skúmanie a analyzovanie rozpočtovej oblasti z hľadiska spokojnosti zákazníka, v našom prípade ostatných spoločností v SSBH môže byť pre spoločnosť dosť zaujímavým, pretože vedľajšie činnosti ako sú aj náklady na dosiahnutie požadovanej kvality začínajú vystupovať do popredia záujmu spoločnosti.

Stredisko by malo byť hodnotené len na základe parametrov, ktoré svojimi činnosťami môže ovplyvniť. Z tohto dôvodu vidíme najväčší problém v alokácií nákladov na opravu a údržbu dlhodobého hmotného majetku stredísk Nákladná doprava a Osobná doprava, ktoré sa preúčtovávajú vo vopred naplánovanej výške do rozpočtov stredísk, a ktoré vedúci týchto stredísk nemôžu svojou činnosťou v zásade ovplyvniť. Tieto náklady zaťažujú výsledok hospodárenia ostatných dvoch stredísk, teda nákladnej a osobnej dopravy a majú tak nepriaznivý vplyv na hodnotenie a motiváciu pracovníkov.

Riešením tejto situácie je oddelenie sledovaných nákladov, ktoré stredisko svojou činnosťou dokáže ovplyvniť, a tie by vstupovali do nákladov strediska Údržba, ktoré má na starosti opravu a údržbu danej techniky a osobných automobilov. Zbytočné navyšovanie nákladov sa potom prejaví v zvýšení plánovaných alokácii, ktoré v konečnom dôsledku musí uhradiť ziskové stredisko.

Je potrebné, aby boli náklady objektivizované na jednotlivých strediskách. Náklady na externú údržbu a opravu dlhodobého hmotného majetku by si mali evidovať na nami navrhovanom stredisku Údržba, pretože vyjadrujú alternatívne náklady. Touto alternatívou zisťujeme, čo pre nás objektivizuje tie náklady, ktoré tam v rámci podniku ostanú. Alternatívne náklady chápem ako náklady, ktoré sa vlastne vykazujú a odchádzajú do spoločnosti, ktorá nám zabezpečuje opravu a údržbu externe s oveľa vyššou sadzbou na poskytnutie výkonu.

Aj keď sa jedná o jeden celok, v rámci spoločnosti to vyzerá ako keby to bol každý sám a pre čo najlepšie fungovanie je potrebné aby každé stredisko prispelo očakávanou čiastkou podľa plánu, bez nutnosti prispievania ostatných stredísk na vykrytie jedného strediska.

#### 4.6.1 Alokácia nákladov medzi strediskami

V tejto časti je našim cieľom priradiť náklady za opravu a údržbu, ktoré vznikli v strediskách Nákladná a Osobná doprava stredisku Údržba. Týmto chceme dokázať to, že ak budú tieto prostriedky evidované niekde inde, v našom prípade na stredisko Údržba a to z dôvodu toho, že objektívne patria tomuto stredisku, navýšia sa náklady a to spôsobí aj navýšenie sadzby pracovníkov, ktorí vykonávajú na danom stredisku opravu a údržbu a zníženie sadzieb v ostatných dvoch strediskách.

- **Dopad zmeny spôsobu alokácie v stredisku Údržba**

Zmena spôsobu alokácie v uvedenom stredisku bude mať nasledovné dopady (tabuľka 10):

**Tabuľka 10 Rozpočet strediska Údržba po navrhovanej alokácii nákladov v €**

Č.str.	Názov strediska	2018		
		plán	skutočnosť	rozdiel
<b>B793</b>	<b>Údržba dopravy</b>			
	<i>Náklady</i>	222 331	225 725	-3 394
	<i>Výnosy</i>	103 639	75 331	-28 308
	<b>HV</b>	-118 692	-150 394	-31 702
<b>Účet</b>	Názov			
	<i>Náklady</i>			
	<b>Priame náklady spolu</b>	3 108	66 031	-62 923
	<b>Variabilné rež. náklady spolu</b>	83 883	14 856	69 027
	<b>Opravy DHM-doprava</b>	1 104	0	1 104
	<b>Opravy DHM- Nákladná doprava</b>	91 404	99 580	-8 176
	<b>Opravy DHM - Osobná doprava</b>	27 288	37 493	-10 205
	<b>Fixné režijne náklady spolu</b>	135 340	144 838	-9 498
	<b>Režijne náklady spolu</b>	219 223	159 694	59 529
	<i>Výnosy</i>			
	<b>Celkové výnosy</b>	103 639	75 331	-28 308

Zdroj: vlastné spracovanie strediska Údržba

Plánované náklady strediska Údržba sa po alokácii zmenili z 103 639 € (tabuľka 8) na 222 331 €, čo je navýšenie o 118 692 €, z toho 91 404 € tvoria opravy DHM zo strediska Nákladná doprava a 27 288 € z Osobnej dopravy. Skutočné náklady sa zvýšili z 88 652 €

(tabuľka 8) na 225 725 € čo je navýšenie o 137 073 €, z toho 99 580 € tvoria skutočné náklady vynaložené na opravu a údržbu v stredisku Nákladnej dopravy a 37 493 € z Osobnej dopravy. V dôsledku zmeny alokácie nákladov sa zmenil aj výsledok hospodárenia z -13 321 € (tabuľka 8) na -31 702 €, čo znamená navýšenie straty v stredisku Údržba o 18 381 €. Vzniknuté náklady na opravu a údržbu tvoria 60% z celkových skutočných nákladov. Celkové skutočné výnosy z poskytnutých služieb sú na úrovni 71 049 €.

Následne si vypočítame výšku kalkulačnej prirážky po premiestnení nákladov na stredisko Údržba.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnéj réžie} = \frac{159\,694}{66\,031} = 2,4184 * 100 = 241,84 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 241,84 %.

V nasledujúcej tabuľke môžeme vidieť výpočet hodinových nákladov strediska po premiestnení nákladov na opravu strediska Údržba.

**Tabuľka 11 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Údržba**

<b>Kalkulácia hodinovej sadzby strediska</b>		
1	Počet pracovníkov	6
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	10 608
3 = 2/1	Fond pracovného času v hodinách	1 768
4	Priame náklady (€)	66 031,00
5	Výrobná réžia (€)	159 689,37
6 = (4+5)/2	Vlastné náklady výroby (€)	<b>21,28</b>
7	Správna réžia (€)	4 622,17
8 = (4+5+7)/2	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>21,71</b>

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 11 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Údržba po dopade zmeny alokácie nákladov. Údaje o počte zamestnancov, fonde pracovného času a odpracovaných hodinách v pracovnej dobe sú rovnaké ako v tabuľke 9, tam zmena nenastala. Sčítaním priamych nákladov v sume 66 031 € a výrobnéj réžie v sume 159 789,37 €, ktorú sme vypočítali pomocou novej kalkulačnej prirážky 2,41, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 21,28 €. Pred uplatnením zmeny bola výška vlastných nákladov výroby na úrovni 8,36 € (tabuľka 9), čo znamená navýšenie o 12,93 €. Správna réžia ostala bez zmeny v hodnote 4 622,17 €, vypočítali sme ju prenásobením kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu a celkovými priamymi nákladmi. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobnéj a správnej réžie s odpracovaným

počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 21,71 €. Pred uplatnením zmeny alokácie bola hodnota úplných vlastných nákladov vo výške 8,79 € (tabuľka 9), čo znamená navýšenie o 12,92 €. Zvýšením sadzby sme identifikovali skryté náklady, ktoré sa mali pripočítať danému odoberajúcemu stredisku, v našom prípade náklady za opravu a údržbu.

▪ **Dopad zmeny alokácie v stredisku Nákladná doprava**

Stredisku Nákladná doprava vznikali pred tým vysoké náklady na opravu, ktoré tvorili bez mála 8 % z celkových skutočných nákladov. Po ich premiestnení by to na stredisku vyzeralo nasledovne.

**Tabuľka 12 Rozpočet strediska Nákladná doprava po navrhovanej alokácii nákladov v €**

Č.str.	Názov strediska	2018		
		plán	skutočnosť	rozdiel
<b>B791</b>	<b>Nákladná doprava</b>			
	<i>Náklady</i>	1 121 106	1 145 331	-24 225
	<i>Výnosy</i>	1 274 514	1 308 754	34 240
	<b>HV</b>	153 408	163 423	10 015
<b>Účet</b>	Názov			
	<i>Náklady</i>			
	<b>Priame náklady spolu</b>	253 356	672 019	-418 663
	<b>Variabilné rež. náklady spolu</b>	443 624	85 843	357 781
	<b>Fixné režijne náklady spolu</b>	424 126	387 469	36 657
	<b>Režijne náklady spolu</b>	867 750	473 312	394 438
	<i>Výnosy</i>			
	<b>Celkové výnosy</b>	1 274 514	1 308 754	34 240

Zdroj: vlastné spracovanie

Plánované náklady strediska Nákladná doprava sa po alokácii zmenili z 1 212 510 € (tabuľka 3) na 1 121 106 €, čo znamená pokles o 91 404 €, výšku plánovaných nákladov na opravu. Skutočné náklady za znížili z 1 244 910 € (tabuľka 3) na 1 145 331 €, čo znamená pokles o 99 580 €, výšku skutočných nákladov vynaložených na opravu a údržbu v stredisku Nákladná doprava. V dôsledku alokácie nákladov by sa zmenil aj výsledok hospodárenia strediska z 1 840 € (tabuľka 3) na 10 015 €, čo znamená navýšenie zisku strediska Nákladná doprava o 8 175 €.

Stredisku sa touto premenou zmenila kalkulačná prirážka a s ňou aj celková kalkulácia hodinovej sadzby.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnéj réžie} = \frac{473\,312}{672\,019} = 0,7043 * 100 = 70,43 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 70,43 %. Daná kalkulačná prirážka je premietnutá v nasledujúcej tabuľke.

**Tabuľka 13 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Nákladná doprava**

<b>Kalkulácia hodinovej sadzby strediska</b>		
1	Počet pracovníkov	30
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	53 040
$3 = 2/1$	Fond pracovného času v hodinách	1 768
4	Priame náklady (€)	672 019,00
5	Výrobná réžia (€)	473 302,98
$6 = (4+5)/2$	Vlastné náklady výroby (€)	<b>21,59</b>
7	Správna réžia (€)	7 123,40
$8 = (4+5+7)/2$	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>21,73</b>
$9 = 8 * 1,15$	Sadzba nákladov celkom so ziskovou prirážkou 15% (€)	<b>24,99</b>

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 13 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Nákladná doprava po dopade zmeny alokácie nákladov. Údaje o počte zamestnancov, fonde pracovného času a odpracovaných hodinách v pracovnej dobe sú rovnaké ako v tabuľke 4, tam zmena nenastala. Sčítaním priamych nákladov v sume 672 019 € a výrobnej réžie v sume 473 302,98 €, ktorú sme vypočítali pomocou novej kalkulačnej prirážky 0,7043, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 21,59 €. Pred uplatnením zmeny bola výška vlastných nákladov výroby na úrovni 23,47 € (tabuľka 4), čo znamená zníženie o 1,88 €. Správna réžia ostala bez zmeny v hodnote 7 123,40 €, vypočítali sme ju prenásobením kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu a celkovými priamymi nákladmi. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobnej a správnej réžie s odpracovaným počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 21,73 €. Pred uplatnením zmeny alokácie bola hodnota úplných vlastných nákladov vo výške 23,60 € (tabuľka 4), čo znamená zníženie o 1,87 €. Celková sadzba nákladov aj so ziskom je na úrovni 24,99 €, predtým na úrovni 27,14 € (tabuľka 4), rozdiel o 2,15 €. Znížením sadzby sme identifikovali nesprávne započítané náklady v stredisku, v našom prípade náklady za opravu a údržbu.

▪ **Dopad zmeny alokácie v stredisku Osobná doprava**

Zmena sa dotkla aj tretieho sledovaného strediska – Osobnej dopravy, ktorému boli premiestnené náklady za opravu a údržbu osobných áut.

**Tabuľka 14 Rozpočet strediska Osobná doprava po navrhovanej alokácii nákladov v €**

Č.str.	Názov strediska	2018		
		plán	skutočnosť	rozdiel
<b>B792</b>	<b>Osobná doprava</b>			
	<i>Náklady</i>	290 320	315 070	-24 750
	<i>Výnosy</i>	321 132	352 592	31 460
	<b>HV</b>	30 812	37 522	6 710
<b>Účet</b>	Názov			
	<i>Náklady</i>			
	<b>Priame náklady spolu</b>	81 540	94 995	-13 455
	<b>Variabilné rež. náklady spolu</b>	30 871	16 009	14 862
	<b>Fixné režijné náklady spolu</b>	177 909	204 066	-26 157
	<b>Režijné náklady spolu</b>	208 780	220 075	-11 295
	<i>Výnosy</i>			
	<b>Celkové výnosy</b>	321 232	352 592	31 360

Zdroj: vlastné spracovanie

Plánované náklady strediska Osobná doprava sa po alokácii zmenili z 317 608 € (tabuľka 5) na 290 320 €, čo znamená pokles o 27 288 €, výšku plánovaných nákladov na opravu. Skutočné náklady za znížili z 352 562 € (tabuľka 5) na 315 070 €, čo znamená pokles o 37 492 €, výšku skutočných nákladov vynaložených na opravu a údržbu v stredisku Osobná doprava. V dôsledku alokácie nákladov by sa zmenil aj výsledok hospodárenia strediska z -3494 € (tabuľka 5) na 6 710 €, čo znamená navýšenie zisku strediska Osobná doprava o 10 204 €.

Zmenu kalkulačnej prirážky a zmenu kalkulácie hodinovej sadzby si vypočítame nasledovne.

$$\% \text{ režijnej prirážky výrobnéj réžie} = \frac{220\,075}{94\,995} = 2,3167 * 100 = 231,67 \%$$

Výška kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu je 231,67 %.

**Tabuľka 15 Nová kalkulácia hodinovej sadzby strediska Osobná doprava**

Kalkulácia hodinovej sadzby strediska		
1	Počet pracovníkov	2
2	Odpracované hodiny v pracovnej dobe celkom	3 536
3 = 2/1	Fond pracovného času v hodinách	1 768
4	Priame náklady (€)	94 995
5	Výrobná réžia (€)	220 074,92
6 = (4+5)/2	Vlastné náklady výroby (€)	<b>89,10</b>
7	Správna réžia (€)	3 514,82
8 = (4+5+7)/2	Úplné vlastné náklady výkonu (€)	<b>90,10</b>

Zdroj: vlastné spracovanie

V tabuľke 15 máme vyčíslenú kalkuláciu hodinovej sadzby strediska Osobná doprava po dopade zmeny alokácie nákladov. Údaje o počte zamestnancov, fonde pracovného času a odpracovaných hodinách v pracovnej dobe sú rovnaké ako v tabuľke 6, tam zmena nenastala. Sčítaním priamych nákladov v sume 94 995 € a výrobnéj réžie v sume 220 074,92 €, ktorú sme vypočítali pomocou novej kalkulačnej prirážky 2,31, sme dostali vlastné náklady výroby na úrovni 89,10 €. Pred uplatnením zmeny bola výška vlastných nákladov výroby na úrovni 99,70 € (tabuľka 6), čo znamená pokles o 10,60 €. Správna réžia ostala bez zmeny v hodnote 3 514,82 €, vypočítali sme ju pre násobením kalkulačnej prirážky pre správnu réžiu a celkovými priamymi nákladmi. Úplné vlastné náklady výkonu sme dostali ako podiel súčtu priamych nákladov, výrobnéj a správnej réžie s odpracovaným počtom hodín v pracovnej dobe. Hodnota úplných vlastných nákladov je na úrovni 90,10 €. Pred uplatnením zmeny alokácie bola hodnota úplných vlastných nákladov vo výške 100,69 € (tabuľka 6), čo znamená zníženie o 10,59 €. Znížením sadzby sme identifikovali nesprávne započítané náklady v stredisku, v našom prípade náklady za opravu a údržbu.

#### *4.6.2 Zhodnotenie vykonanej zmeny*

Cieľom vykonania tejto zmeny bolo zistiť aký dopad má zmena metodiky na sadzbu a výšku nákladov účtovaných a presúvaných medzi strediskami, ktoré si navzájom odovzdávajú ako výkon. Základom bolo objektivizovanie výšky režijných nákladov medzi strediskami, čo spôsobilo potrebu výpočtu novej kalkulačnej prirážky pre výrobnú réžiu, prepočet výrobnéj réžie a celej kalkulácie hodinovej sadzby všetkých stredísk. Nové sadzby by spôsobili, že pri stredisku Nákladná a Osobná doprava, ktorým sa sadzby znížili, by si strediská medzi sebou účtovali nižšie sumy za poskytnutý výkon. S tým súvisí aj nezvyšovanie nákladov stredísk. Pri stredisku Údržba by sa hodinová sadzba zvýšila, takže ostatné strediská by museli zaplatiť za jeho výkon viac. Vďaka objektivizovaniu výšky režijných nákladov a prirážky by tak strediská medzi sebou zbytočne nepreplácali alebo nedoplácali v rámci spoločnosti. Keďže ide o jednu spoločnosť, strediská si medzi sebou konkurujú len na vnútropodnikovej úrovni, ide skôr len o snahu objektivizovať hospodársku situáciu v nich.

Ďalším cieľom bolo zistiť koľko peňažných prostriedkov spoločnosť vynakladá externej spoločnosti – autoservisu, na opravu a údržbu osobných vozidiel a mechaniky. Externý servis, ktorý im poskytuje tieto služby je mnohonásobne drahší ako vnútropodniková cena strediska Údržba, ktorá je len na úrovni úplných vlastných nákladov

výroby bez ziskovej prirážky. Všetky vynaložené prostriedky na externé opravy mohli byť ušetrené, prípadne použité stále len v rámci spoločnosti a vo vnútropodnikovom obehu. V nasledujúcej tabuľke môžeme porovnať výšku dosiahnutých plánovaných a skutočných nákladov len na opravu a údržbu s plánovanými a skutočnými výnosmi za opravu a údržbu strediska Údržba.

**Tabuľka 16 Porovnanie nákladov a výnosov za poskytnutie opravy a údržby v €**

Č.str.	Názov strediska	2018		
		plán	skutočnosť	rozdiel
<b>B793</b>	<b>Údržba dopravy</b>			
	<i>Náklady na opravu</i>	119 796	137 073	-17 277
	<i>Výnosy z opravy</i>	93 139	71 491	-21 648
	<b>Rozdiel</b>	-26 657	-65 581	-38 924
	Názov			
	<i>Náklady na opravu</i>			
	Opravy DHM - doprava	1 104	0	1 104
	Opravy DHM - Nákladná doprava	91 404	99 580	-8 176
	Opravy DHM - Osobná doprava	27 288	37 493	-10 205
	<i>Výnosy z opravy</i>			
	Tržby z predaja služieb	252	442	190
	Tržby z predaja služieb - 20%	7 800	8 137	337
	Vnútropodnikové výnosy - ND	85 087	62 912	-22 175

Zdroj: vlastné spracovanie

Na tabuľke 16 vidíme, že skutočné náklady na opravu a údržbu dosiahli 137 073 €, zatiaľ čo výnosy len 71 491 €. Stredisko plánovalo získať až 93 139 € z ostatných stredísk, dosiahlo len 71 491 €, čo je rozdiel 21 648 v ich neprospech. Pri nákladoch plánovali vynaložiť 119 796 €, v skutočnosti však vynaložili až 137 073 €, rozdiel v ich neprospech je 17 277 €. Z uvedeného vyplýva, že do externých servisov muselo odísť skoro 39 000 € v roku 2018. Dôvodom je nedostatočná kapacita strediska Údržba. Menšia dielňa so šiestimi pracovníkmi nepostačuje na naplnenie požiadaviek pre 35 kusov techniky a 25 osobných vozidiel. Popri tom, je veľmi ťažké odhadnúť a predpovedať mieru kazivosti strojov a vozidiel v danom roku.

Čiastku 39 000 €, ktorá musela byť v roku 2018 zaplatená za opravy a údržbu externým servisom si môžeme prepočítať podľa novej sadzby na hodinu práce strediska Údržba. Podelením 39 000 € hodinovou sadzbou strediska 21,71 € dostaneme číslo 1 796, ktoré vyjadruje počet hodín, ktoré by mohlo vykonať naše stredisko za danú sumu. Výsledný počet hodín je len o minimum vyšší ako ročný fond pracovného času jedného zamestnanca.

## 5 Diskusia

Cieľom diplomovej práce v spoločnosti BHG Logistika, s. r. o. bolo hľadať možnosti pre optimalizáciu nákladov a spôsoby ich alokácie k výkonu vnútropodnikového útvaru podniku. Predmetom skúmania boli rozpočty troch stredísk spoločnosti a to stredisko Nákladná doprava, Osobná doprava a Údržba.

Po vhodnej úprave vstupných dát – ročných rozpočtov, sme najprv rozdelili náklady všetkých vnútropodnikových stredísk na priame a režijné, fixné a variabilné. Na základe tohto rozčlenenia sme boli schopní vypočítať kalkulačné prirážky výrobnéj a správnej réžie pre každé stredisko. Pomocou kalkulačných prirážok sme vypočítali kalkulácie hodinových sadzieb výkonu všetkých stredísk. Pri pôvodnej štruktúre nákladov stredísk bola kalkulácia hodinovej sadzby pri stredisku Nákladná doprava na úrovni vlastných nákladov výkonu v sume 23,60 €. Stredisko Osobná doprava si účtovalo za hodinu výkonu 100,69 € na úrovni úplných vlastných nákladov výkonu. Stredisko Údržba, ktoré poskytuje služby opravy a údržby osobných vozidiel a techniky si za hodinový výkon ocenený na úrovni vlastných nákladov výkonu účtovalo 8,79 €.

Na základe získaných poznatkov a s ohľadom na princípy, odporúčania a zásady uvedené v odbornej literatúre sme navrhli objektivizáciu režijných nákladov, ktoré by spoločnosť mohla v budúcnosti implementovať. Náklady za opravu a údržbu v stredisku Nákladná a Osobná doprava sme alokovali do strediska Údržba, kam aj objektívne patria. Po navrhovanej alokácii nákladov došlo k zmene celkovej štruktúry rozpočtov pri každom stredisku. Táto zmena viedla k výpočtu nových kalkulačných prirážok pre výrobnú a správnu réžiu. Na základe nových kalkulačných prirážok boli nanovo prepočítané kalkulácie hodinových sadzieb pre účely porovnania vykonanej zmeny.

Po nami navrhovanej úprave sa zmenili aj hodnoty kalkulácií hodinových sadzieb. Stredisko Nákladná doprava by si po úprave účtovala za každú hodinu vykonanej práce 21,73 €, čo vykazuje 1,87 eurový rozdiel. Pri Osobnej doprave je zmena úplných vlastných nákladov na úrovni 90,10 €, čo vykazuje rozdiel 10,59 €. Pri týchto dvoch strediskách vykonanie zmeny spôsobilo zníženie hodinovej sadzby výkonu strediska. V stredisku Údržba by sa po zmene účtovala suma 21,71 € za hodinu vykonanej práce, čo vykazuje rozdiel 12,92 €.

Zmena v hodnotách alternatívneho prepočtu znamená, že sa medzi strediskami zobjektivizovali náklady. Ak došlo k zníženiu sadzby v danom stredisku, majú to za

následok neoprávnene započítané náklady. Ak došlo k zvýšeniu sadzby v stredisku, majú to za následok skryté náklady, ktoré sa mali pripočítať tomu odoberajúcemu stredisku. Vnútropodniková cena by mala odrážať všetky náklady, ktoré musí konkrétne stredisko znášať a znáša ich preto, že poskytuje svoje služby iným strediskám. Dané stredisko musí v plnom rozsahu svoje náklady rozúčtovať medzi tieto strediská, teda aby mu bol za poskytnutý výkon adekvátne zaplatené. My sme hľadali možnosť objektivizovať rozpočítanie nákladov a výpočet vnútropodnikovej ceny. Ide nám o to, aby sme čo najobjektívnejšie a najadresnejšie rozdelili náklady na príslušnú kalkulačnú jednotku, ktorá je základom vnútropodnikovej ceny. Na základe nej chceme v rámci spoločnosti objektívne presúvať a účtovať ocenenie daných poskytovaných služieb. Podstatné je to kvôli tomu, aby vedenie spoločnosti nedostávalo skreslené informácie o hospodárskych výsledkoch jednotlivých stredísk. Vedenie by malo byť informované o reálnej ekonomickej situácii medzi strediskami v spoločnosti. Nie je správne, aby stredisko vykazovalo stratu aj keď v skutočnosti po vhodnej alokácii nákladov stratové nie je. Je to len následok nesprávne započítaných nákladov, ktoré mali patriť inému stredisku. Taktiež nie je vhodné vykazovanie zisku strediska aj keď po vhodnej alokácii nákladov ziskové nie je. V tomto prípade je dôvodom nezapočítanie príslušných nákladov, ktoré ním boli v skutočnosti spotrebované, namiesto toho sú započítané inému stredisku vykazujúcemu stratu. Pri navrhovaní alternatívneho riešenia - metodiky, ktorá sa bude v podniku používať, je dôležité aby boli všetky strediská zaťažené nákladmi, ktoré sa skutočne spotrebovali a nutné brať do úvahy každý cent, ktorý medzi sebou vnútropodnikové útvary presunú ako objektívnu hodnotu vnútropodnikových cien.

Spoločnosti odporúčame úpravu štruktúry nákladov medzi strediskami z vyššie uvedených dôvodov a taktiež navrhujeme zvýšiť frekvenciu kontroly prepočtu kalkulačných prirážok a kalkulácií samotných.

Okrem problematiky v štruktúre a objektivizácii nákladov spoločnosti sme sa pozreli aj na porovnanie výkonov, ktoré sa v stredisku Údržba uskutočnia, a tých, ktoré musí spoločnosť zaplatiť externým servisom. Okrem vyššej sadzby, ktorá je v servise účtovaná, vznikajú podniku prestoje techniky a osobných automobilov, čo má taktiež za následok znižovanie objemu poskytnutých výkonov a nižšiu úroveň dosiahnutých výnosov. Z tohto dôvodu navrhujeme investovanie voľných peňažných prostriedkov do rozšírenia dielne. Zvýšením kapacity dielne ako priestorovo, tak aj v počte zamestnancov, bude stredisko schopné poskytovať viac opráv a údržieb za podstate kratší čas ako v externom servise.

Stredisku sa zlepši pracovné prostredie a podmienky ale aj produktivita práce. Hlavným dôvodom nie je len skrátený čas opravy, ktorý spoločnosti zníži prestoje, ale predovšetkým menšia hodinová sadzba za poskytnutie výkonu vo svojom stredisku. Zvýšenie kapacity dielne bude mať za následok vyššiu produktivitu práce, zmenšený objem prestojov a zníženie nákladov vynakladaných na externé opravy. Všetky vynaložené náklady na opravu a údržbu ostanú v obehu spoločnosti.

V práci bolo dosiahnuté poznanie, že nie všetky fakty popisované v odbornej literatúre sa musia aplikovať do praxe tak, ako sú opisované. Každá spoločnosť si nastavuje svoj rámec vnútropodnikových činností, ktorý jej najlepšie vyhovuje. Odborná literatúra uvádza len všeobecné poznatky.

V závere môžeme skonštatovať, že téma riadenia vnútropodnikových stredísk rozpočtami nie je jednoduchou záležitosťou a skutočne ide o zložitý systém, ktorý vyžaduje veľa času a skúseností, aby bolo možné ho úplne pochopiť a zvládať. Zásadné zmeny v kvalite, vo vývoji nákladov a nákladoch jednotlivých činností sa zvyčajne nedarí dosiahnuť zo dňa na deň. Naším odporúčaním je lepšie zaškolenie vedúcich pracovníkov v tejto problematike, poskytnutie pomocných materiálov, ktoré by boli užitočné pri práci s nákladmi a rozpočtami. Zlepšenie stavu vidíme aj umožnením vedúcim oddelenia vykonávať podrobnejšiu kontrolu rozpočtov, ktorá zabezpečí prípadnú včasnú elimináciu vysokých odchýlok, ktoré pri čerpaní vznikajú. K tomu môže byť potrebná kúpa alebo úprava softwarového systému, ktorá môže zabráť viac času a peňazí. Každopádne, vedúcim stredísk v celej SSBH by táto zmena nielen uľahčila prácu, ale aj umožnila efektívnejšie riadenie rozpočtov stredísk.

## Záver

Z teoretickej časti práce vyplynulo, že rozpočty v spoločnosti plnia hneď niekoľko funkcií. Jednou z nich je aj podpora pri riadení nákladov, predovšetkým ich režijnej zložky. Dôležitosť riadenia režijných nákladov pritom značne narastá, pretože ich podiel na celkových nákladoch je v mnohých spoločnostiach viac ako významný. V teórii rozpočtovníctva tak majú režijné náklady svoje pevné miesto, ktoré sa vyznačuje celou radou špecifik. Spresnenie rozpočtovania režijných nákladov navyiac výraznou mierou prispieva k spresneniu celopodnikových rozpočtov a k efektívnejšiemu plánovaniu hospodárskych výsledkov.

V teoretickej časti bolo cieľom práce zhromaždiť pomocou dostupnej odbornej literatúry dôležité informácie o rozpočtoch, jeho funkciách, formách a metód tvorby rozpočtu. V ďalšej časti teórie sme sa sústredili na priblíženie ekonomických informačných systémov a na samotné pojmá a členenie nákladov. Boli popísané základné charakteristiky druhového, účelového, kalkulačného členenia a členenia podľa zodpovednosti za vznik. Ďalšie kapitoly boli zamerané na ekonomickú štruktúru spoločnosti, náklady a ich členenie a riadenie vnútro podnikových stredísk.

Po spísaní teoretických poznatkov nasledovala praktická časť práce. V úvode praktickej časti je kapitola cieľov a metodiky, kde sme objasnili ciele práce a tiež akým spôsobom budeme ďalej pokračovať. Samotnú praktickú časť sme začali stručným predstavením spoločnosti a následným popisom štruktúry nákladových stredísk a ich hlavnou charakteristikou. Medzi strediskami spoločnosti prebiehajú interné "obchody", ktoré sú ocenené vnútro podnikovými cenami. Pri skúmaní problematiky do hĺbky sa ukázalo, že strediská nemajú štruktúru nákladov v rozpočtoch úplne zobjektívizovanú. Hlavným cieľom bolo hľadať možnosti pre optimalizáciu nákladov a spôsoby ich alokácie k výkonu vnútro podnikového útvaru podniku. Tento cieľ bol dosiahnutý na základe stanovených postupov a vypracovaním nového spôsobu alokácie nákladov. Prispeli sme návrhom pre alternatívne riešenia riadenia vnútro podnikových nákladov, ktoré podľa nášho názoru, povedú k zefektívneniu rozpočtovej štruktúry a k zvýšeniu jeho informačnej hodnoty pre riadenie spoločnosti.

## Zoznam použitej literatúry

1. AGRAWAL, N.K. Principles of management accounting. 1st ed. New Delhi, India: Asian Books Private Limited, 2010, 460 s. ISBN 978-81-841-2113-1.
2. BAJUS, Radoslav. *Financie podniku*. 1. vyd. Košice: Technická univerzita v Košiciach, 2016. 256 s. ISBN: 978-80-553-2520-0
3. BOLGÁČ, Ján a kol. *Náklady podniku a ukazovatele nákladovosti* [online]. [cit. 21.10.2018]. Dostupné na internete: <<https://www.anafin.sk/33/naklady-podniku-a-ukazovatele-nakladovosti-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAJ1qygbFHARZ17pl4tv5SrZS-rBL1SuoZw/>>
4. BRITTON, Anne - WATERSTON, Chris. *Financial Accounting*. 4. vyd. Anglicko: Pearson Education Limited, 2006. 350 s. ISBN: 978-0-273-70360-0
5. DAUDERIS, Henry - ANNAND, David. *Introduction to Financial Accounting*. 2. vyd. Kanada: Valley Educational Services Ltd., 2014. 782 s. ISBN: 978-0-9936701-2-1
6. FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Manažérske účtovníctví – nástroje a metódy*. 2. aktualizované a preprac. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN: 978-80-7478-743-0
7. FOLTÍNOVÁ, Alžbeta - KALAFUTOVÁ, Ľudmila. *Vnútropodnikový controlling*. 1. vyd. Bratislava: Elita, 1998. 256 s. ISBN: 80-8044-054-9
8. HAJNÍKOVÁ, Tatiana. 2006. *Vnútroorganizačné účtovníctvo* [online]. [cit. 17.10.2018]. Dostupné na internete: <<http://www.epi.sk/odborny-clanok/vnutroorganizacne-uctovnictvo-1.htm>>
9. HRADECKÝ, Mojmír a kol. *Manažérske účtovníctví*. Praha: Grada Publishing, a. s., 2008. 264 s. ISBN: 978-80-247-2471-3
10. KALOUDA, František. *Finanční řízení podniku*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 279 s. ISBN 9788073801748.
11. KRÁL, Bohumil a kol. *Manažérske účtovníctví*. 3. doplnené a aktualizované vyd. Praha: Management Press, s. r. o., 664 s. 2012. ISBN: 978-80-7261-217-8
12. LAZAR, Jaromír. *Manažérske účtovníctví a controlling*. Praha: Grada Publishing a. s., 2012. 280 s. ISBN: 978-80-247-4133-8
13. MACÍK, Karel. *Kalkulace a rozpočetnictví*. 3. vyd. Praha: Nakladatelství ČVUT, 2008. 213 s. ISBN: 978-80-01-03926-7

14. MINTÁL, Ján. *Finančné, vnútro podnikové a manažérske účtovníctvo* [online]. [cit. 17.10.2018]. Dostupné na internete: <[https://www.uad.sk/33/financne-vnutropodnikove-a-manazerske-uctovnictvo-uniqueidmRRWSbk196Fv3xOw8VyVmOYFiS0DvODgg6GW\\_UF2k7C4fu7Zij26Wg/?uid=1q35\\_i9VFAffB7ZPmN-IMww&e=1Z1OegIk4LiFdRGGhZ4zmTUEBaT\\_xXUKqSsUOww1IHoo](https://www.uad.sk/33/financne-vnutropodnikove-a-manazerske-uctovnictvo-uniqueidmRRWSbk196Fv3xOw8VyVmOYFiS0DvODgg6GW_UF2k7C4fu7Zij26Wg/?uid=1q35_i9VFAffB7ZPmN-IMww&e=1Z1OegIk4LiFdRGGhZ4zmTUEBaT_xXUKqSsUOww1IHoo)>
15. POPESKO, Boris - PAPADAKI, Šárka. *Moderní metody řízení nákladu: Jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladu a jejich snížení*. 2. aktualizované a rozšířené vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2016. 264 s, ISBN: 978-80-247-5773-5
16. SHIM, Jae. K. *Budgeting Basics and Beyond 4th edition*. Hoboken, NJ, USA: Wiley 2011, 560 s. ISBN: 978-1-118-09627-7
17. SKOUSEN, Christopher. J. - WALTHER, Larry. M. *The Accounting Cycle*. Dánsko: Ventus Publishing ApS, 2009. 98 s. ISBN: 978-87-7681-486-1
18. SYNEK, Miroslav a kol. *Manažérska ekonomika*. 5. aktual. a doplnené vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2011. 472 s. ISBN: 978-80-247-3493-1
19. ŠOLJAKOVÁ, Libuše. *Manažerské účetnictví pro strategické řízení*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2010, 148 s. ISBN 978-80-7261-087-7
20. VYSUŠIL, Jiří. *Controlling do kapsy*. Praha: Profess Consulting, 2000. 80 s. ISBN: 80-7259-013-8
21. Skupina spoločností Bukóza Holding. *Oficiálna stránka spoločnosti* [online]. Posledná revízia 2019. [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <<http://www.bukoza.sk>>